

Stefan Bendlinger\*)

## Der Geschäftsführer als ständiger/abhängiger Vertreter

### MANAGING DIRECTOR AS PERMANENT/DEPENDENT AGENT

A person acting in a contracting state on behalf of an enterprise who, in doing so, habitually concludes contracts may constitute an agency PE both, under domestic law and the provisions of tax treaties. However, so far it has been unclear whether a chairman, a managing director, or board members of a legal person acting as sales force in market (source) states could constitute an agency PE. German courts tended to consider board members as acting *“as the corporation itself”* and not *“on behalf of the corporation”*, thus refusing the application of the agency PE rule. In its recent decision of October 23<sup>rd</sup>, 2018, I R 54/16, the German Federal Fiscal Court took the opposite view and confirmed that managing directors and board members of a corporation (regardless of the ownership) very well may constitute a PE both, under German domestic law and a tax treaty’s provision. *Stefan Bendlinger* gives an overview of the recent court decision and its consequences for international profit attribution.

#### I. Tatbestandsmerkmale der „Vertreterbetriebsstätte“

##### 1. Der „ständige“ Vertreter im innerstaatlichen Steuerrecht

Werden Unternehmen im Ausland durch einen „ständigen“ Vertreter tätig, kann nach innerstaatlichem Steuerrecht eine Betriebsstätte begründet werden. Wird auch nach DBA-Recht das Tatbestandsmerkmal des „abhängigen“ Vertreters erfüllt, entsteht damit ein Besteuerungsanspruch des Quellen- bzw Marktstaates. Gemäß § 98 Abs 1 Z 3 Teilstrich 3 EStG unterliegen der beschränkten Steuerpflicht im Inland unter anderem Einkünfte aus Gewerbebetrieb, für den im Inland ein ständiger Vertreter bestellt ist. § 29 Abs 2 lit b BAO nennt demonstrativ eine Reihe Betriebsstätten begründender Einrichtungen und zählt dazu *„[...] Zweigniederlassungen, Fabrikationsstätten, Warenlager, Ein- und Verkaufsstellen, [...] Geschäftsstellen und sonstige Geschäftseinrichtungen, die dem Unternehmer oder seinem ständigen Vertreter zur Ausübung des ‚Betriebes‘ dienen“*.

Im deutschen Steuerrecht zählen gemäß § 49 Abs 1 Nr 2 lit a dEStG zu den inländischen Einkünften iSd beschränkter Steuerpflicht (§ 1 Abs 4 dEStG) *„Einkünfte aus Gewerbebetrieb, für den im Inland eine Betriebsstätte unterhalten wird oder ein ständiger Vertreter bestellt ist“*. Anders als in der BAO definiert die deutsche Abgabenordnung (dAO) den „ständigen Vertreter“ losgelöst vom Begriff der Betriebsstätte (§ 12 dAO) in einer eigenen Norm (§ 13 dAO) als *„[...] eine Person, die nachhaltig die Geschäfte eines Unternehmens besorgt und dabei deren Sachweisungen unterliegt“*. Ständiger Vertreter ist insbesondere eine Person, die für ein Unternehmen nachhaltig Verträge abschließt oder vermittelt (§ 13 Z 1 dAO) oder Aufträge einholt oder einen Bestand von Gütern und Waren unterhält und davon Auslieferungen vornimmt (§ 13 Z 2 dAO).

##### 2. Der „abhängige“ Vertreter in den Doppelbesteuerungsabkommen

Gemäß Art 5 Abs 5 OECD-MA idF vor dem Update 2017 (OECD-MA 2014) kann durch eine Person – mit Ausnahme eines unabhängigen Vertreters iSd Art 5 Abs 6 OECD-MA –, die für ein Unternehmen tätig ist und in einem DBA-Staat die Vollmacht besitzt, im Namen des Unternehmens Verträge abzuschließen, und diese Vollmacht gewöhnlich ausübt, eine Betriebsstätte begründet werden.<sup>1)</sup> Der infolge des BEPS-Aktions-

\*) Prof. Dr. Stefan Bendlinger ist Steuerberater und Partner der ICON Wirtschaftstreuhand GmbH in Linz.

1) Bendlinger, Die Betriebsstätte in der Praxis des internationalen Steuerrechts<sup>3</sup> (2016) 230 ff.

punktes 7 neu gefasste Art 5 Abs 5 OECD-MA idF des Updates 2017 (OECD-MA 2017) bzw Art 12 des Multilateralen Instruments (MLI)<sup>2)</sup> erweitert diesen Tatbestand.<sup>3)</sup> Demnach soll es ausreichen, dass eine Person in einem Vertragsstaat für ein Unternehmen tätig wird und dabei gewöhnlich Verträge abschließt oder gewöhnlich die führende Rolle beim Abschluss von Verträgen einnimmt, die regelmäßig ohne wesentliche Änderung durch das Unternehmen geschlossen werden und es sich dabei um Verträge handelt, die

- a) im Namen des Unternehmens abgeschlossen werden (= Vertreter),
- b) der Übertragung von Vermögen oder der Einräumung des Nutzungsrechts von Vermögen, das dem Unternehmen gehört oder dessen Nutzungsrechte das Unternehmen besitzt (= Kommissionär), dienen oder
- c) Dienstleistungen beinhalten, die von diesen Unternehmen zu erbringen sind.<sup>4)</sup>

Wird der innerstaatliche Tatbestand des „ständigen Vertreters“ erfüllt und auch DBA-rechtlich der Bestand eines „abhängigen Vertreters“ bestätigt, dürfen Unternehmensgewinne gemäß Art 7 OECD-MA (anteilig) im Quellenstaat besteuert werden, jedoch nur insoweit, als sie dieser (Vertreter-)Betriebsstätte zugerechnet werden können.<sup>5)</sup>

## II. Einzelunternehmer können sich nicht selbst vertreten

Rechtsprechung und Verwaltungspraxis sind sich bislang darüber einig, dass der Einzelunternehmer nicht zugleich sein ständiger bzw abhängiger Vertreter sein kann. Nach Ansicht des BFH<sup>6)</sup> könne ein unbeschränkt steuerpflichtiger selbständiger Handelsvertreter in einem anderen Staat (konkret in der ehemaligen DDR) nicht gleichzeitig ständiger Vertreter sein, wenn er dort nur in eigener Person für sein Unternehmen tätig wird. Denn Vertretung setze voraus, dass der Vertreter anstelle des Unternehmens Handlungen vornimmt, die in dessen Betrieb fallen. Der (Einzel-)Unternehmer könne deshalb weder sein eigener Vertreter sein, der Sachweisungen seines Unternehmens unterliegt, noch könne er sich selbst zu einem solchen bestellen. Zwischen dem Handelnden und demjenigen, für und gegen den diese Handlungen wirken, dürfe keine Personenidentität bestehen, der Vertreter müsse sich außerhalb des Rechtskörpers des Unternehmens bewegen und kein inkorporationsrechtlicher Teil desjenigen Unternehmens sein, das er nach außen vertreten soll.<sup>7)</sup> Da eine solche Personenidentität beim Einzelunternehmer, der für sein Unternehmen handelt, gegeben ist, könne der Einzelunternehmer schon begrifflich kein Vertreter im steuerlichen Sinne sein.<sup>8)</sup> Gleiches gilt für den Anteilseigner einer Mitunternehmerschaft.

## III. Vertretereigenschaft von Gesellschaftsorganen

### 1. Stimmen aus Schrifttum und Finanzverwaltung

Ob auch Organe juristischer Personen als ständige bzw abhängige Vertreter qualifiziert werden können, war bislang strittig. Die Beantwortung dieser Frage, die wesentliche

---

<sup>2)</sup> Mehrseitiges Übereinkommen zur Umsetzung steuerabkommensbezogener Maßnahmen zur Verhinderung der Gewinnverkürzung und Gewinnverlagerung, BGBl III 2018/93.

<sup>3)</sup> *Bendlinger*, Ergebniszuordnung zu Vertreterbetriebsstätten, TPI 2019, 116 (117 f); *Hummer*, Verhinderung künstlicher Betriebsstättenvermeidung durch Kommissionsgeschäfte und ähnliche Strategien, in *Bendlinger/Kofler/Lang/Schmidjell-Dommes*, SWI-Spezial: Die österreichischen DBA nach BEPS (2018) 82 (84 ff).

<sup>4)</sup> *Bendlinger* in *Aigner/Kofler/Tumpel*, Doppelbesteuerungsabkommen<sup>2</sup> (2019) Rz 417 ff; *Bendlinger*, Betriebsstätte<sup>3</sup>, 252; *Bendlinger*, TPI 2019, 116 (117 f); *Hummer* in *Bendlinger/Kofler/Lang/Schmidjell-Dommes*, SWI-Spezial 2018, 82 (84 ff).

<sup>5)</sup> Bezugnahmen auf das OECD-MA betreffen die Fassung vor dem Update 2017.

<sup>6)</sup> BFH 18. 12. 1990, X R 82/89.

<sup>7)</sup> *Puls* in *Wassermeyer/Andresen/Ditz*, Betriebsstätten Handbuch<sup>2</sup> (2017) Rz 2.211.

<sup>8)</sup> *Piltz*, Wann liegt eine DBA-Vertreter-Betriebsstätte vor? IStR 2004, 181 (183).

Folgen für die internationale Aufteilung von Besteuerungsrechten hat, ließ sich auch aus der Rechtsprechung bislang nicht zweifelsfrei beantworten.<sup>9)</sup> Geht man wie der BFH zur Frage der Vertretungsmöglichkeit durch den in eigener Person tätigen Einzelunternehmer davon aus, dass ein Vertreter „*anstelle*“ des Unternehmens handeln muss, um den Tatbestand der Vertreterbetriebsstätte erfüllen zu können,<sup>10)</sup> würde vieles dafür sprechen, dass Organe von Kapitalgesellschaften nicht gleichzeitig deren ständige bzw abhängige Vertreter sein können. Denn Organe von Kapitalgesellschaften würden nicht „*anstelle*“ bzw „*für*“ die Kapitalgesellschaft handeln, wie es die Tatbestandsmerkmale des abhängigen bzw ständigen Vertreters fordern. Sie würden „*als*“ die Gesellschaft selbst handeln. Der Vorstand einer Aktiengesellschaft könne schon deshalb nicht abhängiger Vertreter seiner Gesellschaft sein, weil er keinen Weisungen unterliegt.<sup>11)</sup>

Vertreter der deutschen Finanzverwaltung fordern, bei der Auslegung des innerstaatlichen und DBA-rechtlichen Vertreterbegriffs einer an steuerlichen Wertungen orientierten wirtschaftlichen Betrachtungsweise Vorrang vor einer strikten rechtlichen Betrachtungsweise zu geben.<sup>12)</sup> Auch das österreichische BMF hat bislang die Ansicht vertreten, dass der Alleingesellschafter oder Gesellschafter-Geschäftsführer einer „*Ein-Mann-Kapitalgesellschaft*“ eine Vertreterbetriebsstätte begründen könne,<sup>13)</sup> ebenso ein in einem Abhängigkeitsverhältnis zur Gesellschaft stehender, angestellter Geschäftsführer, sofern er die in Art 5 Abs 5 OECD-MA genannten Voraussetzungen erfüllt.<sup>14)</sup> Auch die Tätigkeit eines Vorstandsmitglieds, das eine Vollmacht besitzt, Rahmenverträge für ein ausländisches Unternehmen abzuschließen, kann nach Ansicht des BMF zum Entstehen einer Vertreterbetriebsstätte führen.<sup>15)</sup>

Diese Argumentation sei auch dadurch gestützt, dass Steuerrecht und Zivilrecht als Rechtsgebiete gleichrangig nebeneinanderstehen und denselben Sachverhalt grundsätzlich aus einer anderen Perspektive und unter anderen Wertungsgesichtspunkten beurteilen würden.<sup>16)</sup> Die Notwendigkeit einer wirtschaftlichen Betrachtungsweise bei der Auslegung des Tatbestands des ständigen bzw abhängigen Vertreters ergebe sich allein aus der Unterschiedlichkeit der Rechtssysteme. Das OECD-MA und der darin geregelte Betriebsstättenbegriff können nämlich nicht auf die gesellschaftsrechtlichen und rechtsdogmatischen Besonderheiten des Organschafts- und Vertretungsrechts einzelner Staaten Rücksicht nehmen. Das Handeln der Organe von Kapitalgesellschaften sei deshalb bei der gebotenen wirtschaftlichen Betrachtungsweise insgesamt als Betätigung für die Kapitalgesellschaft mittels eines verlängerten Arms zu verstehen. Nur eine solche Wertung, die unabhängig von den gesellschaftsrechtlichen Besonderheiten der jeweiligen Vertragsstaaten sei, garantiere eine einheitliche Behandlung in den DBA-Staaten.<sup>17)</sup> Würde man der Ansicht folgen, wonach Geschäftsführer einer Kapitalgesellschaft keine Steuerpflicht auslösen könnten, sehr wohl aber mit entsprechender Vollmacht ausgestattete andere, für die Gesellschaft zB im Angestelltenverhältnis tätige Personen, entstünde eine durch nichts zu rechtfertigende, lediglich formale Differenzierung, die wegen der in tatsächlicher Hinsicht identischen Geschäftsabwicklung als willkürlich zu werten wäre. Das Besteuerungsrecht wäre allein vom jeweiligen Gesell-

<sup>9)</sup> *Weber*, Organe von Kapitalgesellschaften als ständiger Vertreter iSd § 13 AO, IStR 2017, 165 (171).

<sup>10)</sup> BFH 18. 12. 1990, X R 82/89.

<sup>11)</sup> *Görl* in *Vogel/Lehner*, DBA<sup>6</sup> (2015) Art 5 OECD-MA Rz 115; BFH 16. 12. 1998, I R 138/97.

<sup>12)</sup> *Weber*, IStR 2017, 165 (171).

<sup>13)</sup> Erlass des BMF vom 24. 9. 2009, BMF-010221/2415-IV/4/2009, Salzburger Steuerdialog 2009 – Außensteuerrecht und Internationales Steuerrecht, Pkt 1.3.2.

<sup>14)</sup> EAS-Auskunft 1666 des BMF vom 30. 5. 2000, 04 2542/6-IV/4/00.

<sup>15)</sup> EAS-Auskunft 2111 des BMF vom 2. 9. 2002, K 861/1-IV/4/02.

<sup>16)</sup> *Meyer-Sandberg/Hecht* in *Lübbehüsen/Kahle*, Brennpunkt der Besteuerung von Betriebsstätten (2016) Rz 3.1.4.

<sup>17)</sup> *Ott*, Die Vertreterbetriebsstätte nach OECD-MA (2009) 20.

schaftsrecht eines DBA-Staates bzw der Rechtsform des Unternehmens abhängig bzw davon, ob der Geschäftsführer aufgrund eines Geschäftsführervertrags oder in seiner Funktion als gesetzlicher Vertreter handle.<sup>18)</sup>

Im Übrigen entspreche eine wirtschaftliche Auslegung des Begriffs des ständigen oder abhängigen Vertreters dem Ziel und Zweck des Tatbestands der Vertreterbetriebsstätte, wonach – unabhängig von formellen Gegebenheiten – dem Quellenstaat ab einer gewissen Verwurzelung des Unternehmens Besteuerungsrechte zugeordnet werden sollen.<sup>19)</sup> Auch aufgrund der Missbrauchsanfälligkeit sei eine solche Differenzierung nicht gerechtfertigt. Denn würde das Handeln des Geschäftsführers einer Kapitalgesellschaft nicht unter den nationalen bzw DBA-rechtlichen Betriebsstättenbegriff fallen, wäre es ein Leichtes, anstelle eines rechtsgeschäftlichen Vertreters einen Geschäftsführer als handelnde Person einzusetzen.<sup>20)</sup> Dem DBA-rechtlichen Begriff der Vertreterbetriebsstätte könnten auch keine Hinweise darauf entnommen werden, dass ein gesetzlicher Vertreter in seiner Funktion als Organ einer juristischen Person nicht Vertreter sein könne. Insbesondere aufgrund des Umstands, dass sich die tatsächliche Geschäftsabwicklung einer in der Funktion als Organ handelnden Person nicht von jener eines Arbeitnehmers unterscheide, sei eine formale Differenzierung anhand der Organstellung abzulehnen.<sup>21)</sup> Es wird aber auch die Rechtsansicht vertreten, dass das Handeln des Geschäftsführers jenem der Gesellschaft gleichzustellen sei, sodass ein Geschäftsführer zwar keine Vertreterbetriebsstätte iSd Art 5 Abs 5 OECD-MA begründen könne. Bei nachhaltiger Tätigkeit in einem Staat würde wohl aber ein Ort der Leitung iSd Art 5 Abs 2 lit a OECD-MA begründet werden.<sup>22)</sup>

## 2. Streifzug durch die Rechtsprechung

Ob Organe von Kapitalgesellschaften ständige Vertreter iSd § 13 dAO bzw Art 5 Abs 5 OECD-MA sein können, beschäftigt die finanzgerichtliche Rechtsprechung in Deutschland bereits seit längerer Zeit. In einer Entscheidung aus 1991 legte das FG Niedersachsen<sup>23)</sup> seiner Begründung die Organtheorie zugrunde, wonach ein Organ nicht „für“ die juristische Person, sondern die juristische Person „durch“ das Organ handle. Organ und juristische Person würden demnach eine Einheit bilden, wie vergleichsweise eine natürliche Person und ihre Hand.

In Zusammenhang mit Subunternehmertätigkeiten einer im Baugewerbe tätigen portugiesischen Kapitalgesellschaft ging das FG München<sup>24)</sup> im Jahr 1997 aufgrund der Inlandstätigkeiten der Geschäftsführer vom Bestehen einer Vertreterbetriebsstätte der portugiesischen Kapitalgesellschaft aus. Der BFH<sup>25)</sup> unterstellte jedoch aufgrund eines in Deutschland bestehenden Ortes der Geschäftsleitung unbeschränkte Steuerpflicht der portugiesischen Gesellschaft und sah deshalb keinen Anlass dafür, sich mit Fragen des Entstehens einer Betriebsstätte durch die Geschäftsführer auseinanderzusetzen.

Das FG Rheinland-Pfalz<sup>26)</sup> hatte sich 1997 mit einem in Deutschland tätigen Geschäftsführer einer rumänischen Kapitalgesellschaft, die in Deutschland Bauleistungen ausführte, zu beschäftigen. Das FG stellte fest, dass der Geschäftsführer nicht gleichzeitig deren ständiger Vertreter iSd deutsch-rumänischen DBA sein könne und Deutschland

---

<sup>18)</sup> *Boergen*, Vertreterbetriebsstätte und organschaftliches Handeln, IStR 2003, 798 (798 ff).

<sup>19)</sup> *Herlinghaus*, Anmerkung zu FG Münster vom 24. 5. 2004, EFG 2004, 1500 (1500 f).

<sup>20)</sup> *Weber*, IStR 2017, 165 (170 f); *Heußner*, Vertreterbetriebsstätte einer ausländischen Kapitalgesellschaft – die Praxis wartet auf eine höchstrichterliche Entscheidung, IStR 2004, 161 (163).

<sup>21)</sup> *Buciek*, Kann ein Organ einer Kapitalgesellschaft deren „ständiger Vertreter“ sein? FS Wassermeyer (2005) 289 (296).

<sup>22)</sup> *Görl* in *Vogel/Lehner*, DBA<sup>6</sup>, Art 5 Rz 115.

<sup>23)</sup> FG Niedersachsen 4. 7. 1991, VI 480/89.

<sup>24)</sup> FG München 10. 9. 1997, 7 V 3061/97.

<sup>25)</sup> BFH 15. 7. 1998, I B 134/97.

<sup>26)</sup> FG Rheinland-Pfalz 17. 9. 1997, 4 K 2438/95.

kein anteiliges Besteuerungsrecht an den Gewinnen des rumänischen Unternehmens zukomme. Denn der Geschäftsführer habe nur organschaftliche und nicht bloß rechtsgeschäftliche Vertretungsmacht. Sein Handeln sei kein Handeln für die Gesellschaft, sondern sei – einem Einzelunternehmer vergleichbar – dem Handeln der juristischen Person gleichzustellen. Der von der Finanzverwaltung angerufene BFH<sup>27)</sup> löste den Fall jedoch auf andere Art und Weise und befand zum wiederholten Male, dass der Geschäftsführer in Deutschland einen Ort der Geschäftsleitung der rumänischen Kapitalgesellschaft begründen würde und die rumänische Kapitalgesellschaft damit in Deutschland unbeschränkt steuerpflichtig sei. Die Frage, ob das Organ der rumänischen Kapitalgesellschaft deren ständiger Vertreter sein könne, war nach ausdrücklicher Feststellung des BFH im Urteil nicht entscheidungsrelevant.

Im Fall einer ungarischen Kapitalgesellschaft, deren Geschäftsführer sich in Deutschland maximal drei Wochen im Jahr zwecks Aushandlung und Abschluss von Verträgen im Bereich des Baugewerbes aufgehalten hatte, vertrat das FG München<sup>28)</sup> im Jahr 1998 jedoch die Ansicht, dass ein Geschäftsführer einer ausländischen Kapitalgesellschaft sehr wohl eine Vertreterbetriebsstätte begründen könne. Denn die Rechtslage bei Einzelunternehmern würde sich von jener bei juristischen Personen unterscheiden, da bei Letzteren zwischen der Gesellschaft als Unternehmer und ihrem Geschäftsführer als dem gesetzlichen Vertreter zu unterscheiden sei. Im Falle des Handelns eines Organs für eine juristische Person seien zwei Rechtsträger vorhanden, von denen das Organ für die juristische Person handle. Den Einwand des Steuerpflichtigen, der gesetzliche Vertreter einer juristischen Person könne kein abhängiger Vertreter iSd Art 5 Abs 4 des deutsch-ungarischen DBA sein, bezeichnet das FG München wortwörtlich als „*abwegig*“.<sup>29)</sup> Auch in diesem Fall beschäftigte sich der BFH<sup>30)</sup> nicht mit dem Bestand einer Vertreterbetriebsstätte, sondern sah in den von der ungarischen Gesellschaft in Deutschland angemieteten Räumen eine festen Geschäftseinrichtung iSd Art 5 Abs 2 lit a OECD-MA iVm Art 5 Abs 1 OECD-MA.

In einem ähnlichen Fall aus dem Jahr 2002, bei dem der Geschäftsführer einer polnischen Kapitalgesellschaft in sieben Jahren 13 Geschäftsabschlüsse in Deutschland tätigte und sich zu diesem Zweck stets nur wenige Wochen im Jahr in Deutschland aufhielt, verneinte das FG Düsseldorf<sup>31)</sup> die Möglichkeit, dass das Organ einer Kapitalgesellschaft gleichzeitig deren ständiger Vertreter sein könne. Wegen der grundsätzlichen Bedeutung der Rechtssache ließ das FG Düsseldorf die Revision zu, die vom Finanzamt jedoch nicht eingelegt wurde, sodass das finanzgerichtliche Urteil in Rechtskraft erwachsen ist.<sup>32)</sup>

Ähnlich entschied das FG Düsseldorf,<sup>33)</sup> wonach das Organ einer juristischen Person weder Vertreter gemäß § 13 dAO noch Vertreter nach Art 5 Abs 5 OECD-MA sein könne, weil die Tätigkeit des für die Kapitalgesellschaft handelnden Organs der Tätigkeit eines Einzelunternehmers gleichzustellen sei. Bei der Beurteilung eines steuerlichen Anknüpfungspunktes könne es nicht auf die Rechtsform des ausländischen Unternehmens ankommen. Außerdem sei die wirtschaftliche Struktur einer Einmann-Gesellschaft nicht von einem Einzelunternehmen zu unterscheiden, sodass wegen der wirtschaftlich vergleichbaren Situation eine Gleichbehandlung notwendig sei.

<sup>27)</sup> BFH 16. 12. 1998, I R 138/97.

<sup>28)</sup> FG München 28. 5. 1998, 7 V 1/98.

<sup>29)</sup> FG München 28. 5. 1998, 7 V 1/98, Rz 26.

<sup>30)</sup> BFH 17. 12. 1998, I B 101/98.

<sup>31)</sup> FG Düsseldorf 16. 1. 2002, 15 K 8624/99 K (rechtskräftig).

<sup>32)</sup> *Perwein*, Geschäftsführer einer ausländischen Kapitalgesellschaft als ständiger Vertreter im Inland, PISTB 2015, 185 (187).

<sup>33)</sup> FG Düsseldorf 16. 1. 2002, 15 K 8624/99 K; *Puls*, Kann der Geschäftsführer einer ausländischen Kapitalgesellschaft deren „ständiger Vertreter“ im Inland sein, RfW 2004, 172 (172 ff).

Das FG Niedersachsen<sup>34)</sup> sah im Jahr 2003 im Geschäftsführer einer griechischen Kapitalgesellschaft, der sich in vier Jahren jeweils eineinhalb bis zwei Monate in Deutschland aufhielt, sehr wohl einen ständigen (abhängigen) Vertreter der griechischen Kapitalgesellschaft. Die Nichtzulassungsbeschwerde wurde vom BFH zwar teilweise als unzulässig und unbegründet zurückgewiesen, die Frage nach dem Bestand einer Vertreterbetriebsstätte wurde vom BFH aber offenbar nicht mehr angegriffen.

Auch das FG Münster<sup>35)</sup> ging 2004 davon aus, dass unter einer Vollmacht iSd Art 5 des deutsch-portugiesischen DBA nicht nur eine rechtsgeschäftliche, sondern auch eine gesetzliche Vertretungsmacht zu verstehen sei. Es reiche aus, dass im Inland ein ausländisches Unternehmen durch eine ihrer Sphäre zuzuordnende Person in besonderer Weise am Wirtschaftsverkehr teilnehme. Entscheidend sei einzig und allein, in welchem Umfang sich das Unternehmen durch die betreffende Person wirtschaftlich in Deutschland betätige. Der BFH<sup>36)</sup> zog im gegenständlichen Fall jedoch den Schluss, dass ein jährlicher, 43-tägiger Inlandsaufenthalt eines Geschäftsführers einer portugiesischen Kapitalgesellschaft keine Vertreterbetriebsstätte iSd Art 5 Abs 5 OECD-MA begründen würde. Bezüglich der auch für Vertreterbetriebsstätten notwendigen Dauerhaftigkeit ging der BFH von einer 60-Tage-Grenze aus. Denn eine kürzere Anwesenheitsdauer würde keine verfestigte Beziehung eines Unternehmens zu einem bestimmten Ort oder Gebiet begründen, auf die nach nationalem oder nach DBA-Recht ein Besteuerungszugriff gestützt werden könne. Das FG war hingegen der Ansicht, dass ein Inlandsaufenthalt von mehr als sechs Monaten erforderlich sei. Aus der Sicht des BFH gab es daher keine Veranlassung, die Frage, ob ein Geschäftsführer zugleich Vertreter sein kann, abschließend zu erörtern.

Das FG Rheinland-Pfalz<sup>37)</sup> lehnte wiederum 2005 die Vertreterstellung des Geschäftsführers einer Kapitalgesellschaft ab, weil er das notwendige und zugleich einzige Vertretungsorgan der Gesellschaft sei, die nur durch ihn handlungsfähig sei und im Rechtsverkehr auftreten könne. Deshalb habe der Geschäftsführer organschaftliche und nicht bloß rechtsgeschäftliche Vertretungsmacht. Geschäftsführertätigkeit und Vertretertätigkeit würden sich deshalb gegenseitig ausschließen.

Auch das FG Sachsen<sup>38)</sup> ging in einer Entscheidung im Jahr 2009 betreffend die Inlandstätigkeit der Geschäftsführer einer rumänischen Kapitalgesellschaft davon aus, dass ein Mitglied der Geschäftsführung einer Kapitalgesellschaft jedenfalls deren ständiger Vertreter sein könne. Die Nichtzulassungsbeschwerde der rumänischen Kapitalgesellschaft wies der BFH als unzulässig zurück.<sup>39)</sup>

#### **IV. BFH vom 23. 10. 2018, I R 54/16**

##### **1. Die Entscheidung des Finanzgerichts**

Wie die Darstellung der deutschen Rechtsprechung zeigt, hatte es der BFH weitestgehend vermieden, über die Frage zu entscheiden, ob das Organ einer Kapitalgesellschaft zugleich deren ständiger Vertreter sein kann.<sup>40)</sup> Er hat entweder den Bestand einer beschränkt steuerpflichtigen „festen Geschäftseinrichtung“ unterstellt oder ist von unbeschränkter Steuerpflicht kraft eines „Ortes der Geschäftsleitung“ ausgegangen. Wie gezeigt wurde, haben die deutschen Finanzgerichte hingegen unterschiedliche Rechtsauffassungen vertreten.

---

<sup>34)</sup> FG Niedersachsen 28. 5. 2003, 11 K 335/99 (rechtskräftig).

<sup>35)</sup> FG Münster 24. 5. 2004, 9 K 5177/99 K.

<sup>36)</sup> BFH 3. 8. 2005, I R 87/04.

<sup>37)</sup> FG Rheinland-Pfalz 16. 3. 2005, 1 K 2073/02.

<sup>38)</sup> FG Sachsen 26. 2. 2009, 8 K 428/06 (rechtskräftig).

<sup>39)</sup> BFH 16. 8. 2010, I B 132/09.

<sup>40)</sup> *Perwein*, PIStB 2015, 185 (188).

In einem vom BFH im Jahr 2018 entschiedenen Fall ging es um eine in Luxemburg ansässige Kapitalgesellschaft (*LUX S.A.*), deren wesentlicher Geschäftszweck im Handel mit Dental-Altgold bestand, indem von Zahnlaboren oder Zwischenhändlern Gold erworben und an Scheideanstalten veräußert wurde. Aufgrund der Deutschland-Aktivitäten des Mehrheitsgesellschafters und Geschäftsführers der *LUX S.A.* ging das Finanzamt vom Bestand eines „ständigen Vertreters“ iSd § 13 dAO und eines „abhängigen Vertreters“ iSd Art 2 Abs 1 Nr 2 lit c des deutsch-luxemburgischen DBA 1958<sup>41)</sup> aus und damit vom Vorliegen von in Deutschland beschränkt körperschaftsteuerpflichtigen Einkünften (§ 1 Abs 2 dKStG iVm § 49 Abs 1 Nr 2a dEStG). Der deutschen Betriebsstätte der *LUX S.A.* sollten 50 % der in Zusammenhang mit dem Handel von Zahngold erwirtschafteten Gewinne zugeordnet werden.

Dagegen erhob die *LUX S.A.* Beschwerde beim FG Rheinland-Pfalz,<sup>42)</sup> weil es am Merkmal der Geschäftsbesorgung, am Handeln „für“ einen anderen und an der Weisungsgebundenheit fehle. Das FG Rheinland-Pfalz folgte den Ausführungen der *LUX S.A.*, wonach der in Deutschland tätige Geschäftsführer nicht dem Regelungsbereich des § 13 dAO unterliegen könne. Der Begriff „Vertretung“ setze voraus, dass der Vertretene anstelle des Unternehmens Handlungen vornehme, die in dessen Betrieb anfallen. Demnach könne der Unternehmer selbst weder dessen Vertreter sein, der den Sachweisungen seines Unternehmens unterliegt, noch könne er sich selbst zu einem solchen „bestellen“. Geschäftsführertätigkeit und Vertretertätigkeit würden sich somit ausschließen. Das Handeln des Geschäftsführers sei kein Handeln für die Gesellschaft, sondern sei dem Handeln der juristischen Person gleichgestellt und als deren Handeln zu werten („Organtheorie“). Die Tätigkeit eines Geschäftsführers könne deshalb nicht als die eines ständigen Vertreters iSd § 13 dAO angesehen werden. Eine DBA-rechtliche Prüfung der Betriebsstätteneigenschaft musste wegen des Fehlens eines innerstaatlichen Besteuerungstatbestands vom FG nicht mehr vorgenommen werden.

## 2. Die Entscheidung des BFH

### 2.1. Absage an die Organtheorie

Die Revision des Finanzamtes gegen die Entscheidung des FG Rheinland-Pfalz hatte Erfolg. Der BFH stellte fest, dass das FG rechtsfehlerhaft entschieden habe, dass das Organ einer Kapitalgesellschaft nicht Vertreter iSd § 13 dAO sein könne.<sup>43)</sup>

Nach dem Wortlaut des § 13 dAO könne der Tatbestand des ständigen Vertreters auch von Personen erfüllt werden, die in ihrer Eigenschaft als Organ einer juristischen Person tätig sind.<sup>44)</sup> Aus der zu Einzelunternehmern ergangenen Rechtsprechung und der daraus abgeleiteten als notwendig erachteten Personenverschiedenheit zwischen Unternehmen und Vertreter könne entgegen der Ansicht der Vorinstanz und weiten Teilen der finanzgerichtlichen Rechtsprechung sowie des Schrifttums nicht gefolgert werden, dass es im Falle der Tätigkeit des Organs einer juristischen Person an dieser Personenverschiedenheit fehle. Die gegenteilige Ansicht stütze sich auf die zivilrechtliche Qualifikation des Organhandelns, nach der das Handeln der Organe der juristischen Person wie Eigenhandeln zugerechnet wird.<sup>45)</sup> Im Übrigen verhindere die Organtheorie bereits im Zivilrecht nicht die Anwendung der Vertretungsvorschriften (§§ 164 ff dBGB). Entscheidend trete hinzu, dass nach dem Wortlaut der dAO (zB § 34 Abs 1 dAO und § 8 Abs 1 Nr 3 dAO) Organhandeln als Vertreterhandeln anzusehen ist. Schließlich

<sup>41)</sup> BStBl I 1959, 1023 iDF des Ergänzungsprotokolls vom 15. 6. 1973, BStBl I 1978, 73.

<sup>42)</sup> FG-Rheinland-Pfalz 15. 6. 2016, 1 K 1685/14; *Weber*, IStR 2017, 165 (165 ff); *Korff*, Kann der Geschäftsführer einer Kapitalgesellschaft ständiger Vertreter i.S.d. § 13 AO sein? ISR 2016, 362 (362).

<sup>43)</sup> BFH 23. 10. 2018, I R 54/16, Rn 9.

<sup>44)</sup> BFH 23. 10. 2018, I R 54/16, Rn 12.

<sup>45)</sup> BFH 23. 10. 2018, I R 54/16, Rn 13.

spreche gegen die Geltung der Organtheorie im Sinne eines ausschließlichen Eigeninteresses der juristischen Person der Umstand, dass Adressatenkreis des § 13 dAO ausländische Unternehmen sind und ausländische Rechtsordnungen die Organtheorie häufig nicht kennen.<sup>46)</sup> Die von § 13 dAO vorausgesetzte Geschäftsbesorgung erfasse begrifflich auch geschäftsführende Tätigkeiten eines Organs, zumal „besorgen“ im allgemeinen Sprachgebrauch die Bedeutung von „erledigen“ bzw. „sich um jemanden oder etwas kümmern“ oder „(einen Auftrag) ausführen“ bedeute. Die in § 13 Satz 2 dAO genannten Regelbeispiele für geschäftsbesorgende Tätigkeiten (Abschluss von Verträgen und Einholen von Aufträgen) hätten im Kern dieselbe Bedeutung. Auch der Geschäftsführer einer Kapitalgesellschaft erledige in diesem Sinne deren Geschäfte, führe für sie Aufträge aus oder hole solche für sie ein.<sup>47)</sup> Schließlich könne ein Organ der Kapitalgesellschaft bei entsprechender Intensität sowohl nachhaltig für das Unternehmen tätig sein als auch dessen Sachweisungen unterliegen.<sup>48)</sup>

Im Bereich des § 13 dAO geht es nicht um gesellschaftsrechtliche Weisungsbefugnisse, sondern vielmehr darum, dass das Handeln des Vertreters durch den Willen und die Entscheidungen des Unternehmens bestimmt wird. Nur unter diesen Voraussetzungen sei es gerechtfertigt, für die Besteuerung des Unternehmens an die Tätigkeit des Vertreters anzuknüpfen. Die Maßgeblichkeit des unternehmerischen Willens würde aber auch im Verhältnis zwischen Organ und der unternehmenstragenden juristischen Person gewahrt, sei es durch die ohnehin gegebene Einheitlichkeit der Willensbildung iSd zivilrechtlichen Organtheorie oder durch das Bestehen gesellschaftsrechtlicher Weisungsbefugnisse gegenüber dem Organ.<sup>49)</sup>

Entstehungsgeschichte des § 13 dAO und die Regelungen zur beschränkten Steuerpflicht würden keine Anhaltspunkte dafür bieten, dass Organe von Kapitalgesellschaften keine ständigen Vertreter sein könnten.<sup>50)</sup> Auch die teleologische Auslegung gebiete keine Verengung des Begriffs des ständigen Vertreters. Wenn ein Prokurist oder ein Handlungsbevollmächtigter den notwendigen hinreichenden personellen Anknüpfungspunkt für den Bestand einer Vertreterbetriebsstätte bilden könne, müsse das erst recht für ein ständig in Deutschland geschäftlich aktives Organ der Kapitalgesellschaft gelten.<sup>51)</sup> Der Umstand, dass § 49 Abs 1 Nr 2 lit a dEStG iVm §§ 2 Nr 1, 8 Abs 1 dKStG verlangt, dass der ständige Vertreter für den dort genannten Gewerbebetrieb „bestellt“ sein muss, bedeutet keine Einschränkung im Hinblick auf das Handeln von Organen. Denn damit würde nur zum Ausdruck gebracht, dass der ständige Vertreter auf eine gewisse Dauer damit betraut sein muss, anstelle des ausländischen Unternehmens Handlungen nach dessen Weisungen vorzunehmen. Ein solches Betrautsein könne auch bei (Mit-)Geschäftsführern von Kapitalgesellschaften, die zB einen bestimmten Absatzmarkt betreuen, anzunehmen sein.<sup>52)</sup>

## 2.2. Dauerhaftigkeit der ständigen Vertretung

Zum Merkmal der auch für Vertreterbetriebsstätten notwendigen Nachhaltigkeit geht der BFH davon aus, dass diese dann gegeben sei, wenn eine Geschäftsbesorgung mit einer gewissen Plan- und Regelmäßigkeit erfolgt. Dies setze ein wiederholtes, mehr als kurzfristiges Tätigwerden auf der Grundlage eines im Voraus gefassten Willensentchlusses voraus. Dies folge aus der ergänzenden Funktion des § 13 dAO gegenüber

---

<sup>46)</sup> BFH 23. 10. 2018, I R 54/16, Rn 14.

<sup>47)</sup> BFH 23. 10. 2018, I R 54/16, Rn 15.

<sup>48)</sup> BFH 23. 10. 2018, I R 54/16, Rn 16.

<sup>49)</sup> BFH 23. 10. 2018, I R 54/16, Rn 17.

<sup>50)</sup> BFH 23. 10. 2018, I R 54/16, Rn 18.

<sup>51)</sup> BFH 23. 10. 2018, I R 54/16, Rn 19.

<sup>52)</sup> BFH 23. 10. 2018, I R 54/16, Rn 20.



der Betriebsstättenregel in § 12 dAO. In beiden Fällen würde nur eine sachliche oder personelle Inlandspräsenz von einigem Gewicht den deutschen Besteuerungszugriff rechtfertigen. Vereinzelt, gelegentliche oder vorübergehende Entsendungen von Vertretern ausländischer Unternehmen nach Deutschland würden nicht genügen. Bezüglich der zeitlichen Intensität komme es neben der Gesamtdauer der inländischen Aufenthalte insbesondere auch auf deren Regelmäßigkeit an, sodass etwa eine Person, die über einen längeren Zeitraum hinweg jede Woche oder mehrmals im Monat immer wieder das Inland aufsucht, um Aufträge hereinzuholen oder Auslieferungen vorzunehmen, als ständiger Vertreter anzusehen sei.<sup>53)</sup>

### 2.3. Bestand einer DBA-rechtlichen Vertreterbetriebsstätte

Die Entscheidung des BFH bezog sich in erster Linie auf die Auslegung des § 13 dAO. Allerdings stellte der BFH fest, dass die Tätigkeit von Gesellschaftsorganen auch auf Grundlage des Art 2 Abs 1 Nr 2 lit c des deutsch-luxemburgischen DBA aus 1958<sup>54)</sup> eine Vertreterbetriebsstätte begründen könne. Der dort verwendete Vollmachtsbegriff erfasse auch die Fälle der gesetzlichen oder satzungsmäßigen Vertretungsmacht. Im Übrigen habe sich im streitgegenständlichen Fall ergeben, dass der Geschäftsführer Lohneinkünfte bezogen habe, mit der Folge, dass bei Bestehen eines Anstellungsverhältnisses der Geschäftsführer für die juristische Person ohnehin im Zweifel auf der Grundlage des Anstellungsvertrags handle, also mit rechtsgeschäftlich erteilter Vertretungsmacht.<sup>55)</sup> Bezüglich des Merkmals der „gewöhnlichen Vollmachtsausübung“ komme – wie beim Merkmal der Nachhaltigkeit in § 13 dAO – dem Umstand der Regelmäßigkeit neben der Zeitdauer erhebliche Bedeutung zu.<sup>56)</sup>

## V. Fazit und Folgen für die Praxis

Erfolgreiche Auslandsgeschäfte international tätiger Unternehmen setzen voraus, dass das Management bereit ist, durch persönliche Kontakte zu den ausländischen Kunden Geschäftsbeziehungen zu pflegen. Dabei wird es notwendig sein, durch entsprechende physische Präsenz im jeweiligen Marktgebiet Geschäftsbeziehungen anzubahnen bzw bestehende Beziehungen zu überwachen und zu koordinieren. Diese Aufgabe wird nicht selten von Vorständen oder Geschäftsführern wahrgenommen, die gegenüber dem Auftraggeber eine Schlüsselfunktion bei der Auftragsgewinnung übernehmen. Damit verbunden stellt sich die Frage, ob diese Art der Vertretung die Tatbestandsvoraussetzungen einer Vertreterbetriebsstätte nach nationalem Steuerrecht bzw DBA-Recht erfüllen kann. Während Finanzverwaltung und Schrifttum bislang einer an steuerlichen Wertungen orientierten wirtschaftlichen Betrachtungsweise Vorrang vor einer rein rechtlichen Würdigung eingeräumt haben, war die Rechtsprechung deutscher Finanzgerichte bislang uneinheitlich. Auch der BFH hatte es vermieden, zur Frage der Betriebsstätten begründenden Vertreterereignis von Organen juristischer Personen eindeutig Position zu beziehen.

In seinem Urteil vom 23. 10. 2018, I R 54/16, zur Frage des Vorliegens beschränkter Steuerpflicht einer luxemburgischen Aktiengesellschaft in Deutschland kraft der In-

---

<sup>53)</sup> BFH 23. 10. 2018, I R 54/16, Rn 23.

<sup>54)</sup> BGBl II 1959/48; Art 2 Abs 1 Nr 2 lit c des deutsch-luxemburgischen DBA aus 1958 hat folgenden Wortlaut: „Eine Person, die in einem der Vertragsstaaten für ein Unternehmen des anderen Staates tätig ist – mit Ausnahme eines unabhängigen Vertreters im Sinne des Buchstabens d – gilt als eine in dem erstgenannten Staat belegene Betriebsstätte, wenn sie eine Vollmacht besitzt, im Namen der Unternehmens in diesem Staate Verträge abzuschließen und diese Vollmacht dort gewöhnlich ausübt, es sei denn, daß sich ihre Tätigkeit auf den Einkauf von Gütern oder Waren für das Unternehmen beschränkt.“

<sup>55)</sup> BFH 23. 10. 2018, I R 54/16, Rn 26.

<sup>56)</sup> BFH 23. 10. 2018, I R 54/16, Rn 27.

landstätigkeit ihres Geschäftsführers hat der BFH nun klargestellt, dass auch Personen, die zivilrechtlich als Organe einer Kapitalgesellschaft einzuordnen sind, „ständige“ Vertreter nach deutschem Steuerrecht bzw. „abhängige“ Vertreter iSd DBA-Rechts sein können, da beim Handeln eines Geschäftsführungs- bzw. Vertretungsorgans steuerrechtlich nicht „Eigenhandeln“ der Gesellschaft gegeben ist, sodass eine Vertretung grundsätzlich möglich ist – allerdings unter der Voraussetzung, dass diese Personen regelmäßig und von einiger Dauer im Quellenstaat tätig werden.<sup>57)</sup> Dies soll auch dann gelten, wenn der Geschäftsführer selbst an der Kapitalgesellschaft beteiligt ist. Daraus folgt, dass bislang im Ansässigkeitsstaat der Gesellschaft zu versteuernde Gewinne aus Direktgeschäften künftig – zumindest anteilig – in jenen Marktstaaten besteuert werden dürfen, in denen Geschäftsführer Geschäftsabschlüsse anbahnen und ihre Vertriebsaktivitäten ausüben.<sup>58)</sup>

---

<sup>57)</sup> Werth, Geschäftsführer einer KapGes. als ständiger Vertreter, DB 2019, 1355 (1355 ff).

<sup>58)</sup> Bendlinger, TPI 2019, 116 (122).

---

## Europäische Kommission vs Österreich

- **Fahrerlaubnisse für Zugführer:** Am 25. 7. 2019 wurde Österreich von der Europäischen Kommission in Zusammenhang mit Fahrerlaubnissen für Zugführer vor dem EuGH verklagt. Grund der Klage ist die Tatsache, dass es sich in Österreich bei der Behörde, die für die Zwecke der Richtlinie als zuständige Behörde benannt wurde und die insbesondere die Aufgabe hat, Fahrerlaubnisse für Zugführer auszustellen, nicht um die zuständige Sicherheitsbehörde handelt, wie es die Richtlinie vorschreibt.

Nach Auffassung der Kommission war es Sache der österreichischen Behörden, alle erforderlichen Maßnahmen zur Behebung dieses Problems zu ergreifen. Die Kommission leitete ein EU-Vertragsverletzungsverfahren gegen Österreich ein, indem sie im November 2015 ein Aufforderungsschreiben an die nationalen Behörden richtete, gefolgt von einer mit Gründen versehenen Stellungnahme im April 2017.

- **Indexierung von Familienbeihilfen:** Ebenfalls am 25. 7. 2019 hat die Europäische Kommission beschlossen, aufgrund der Unvereinbarkeit des österreichischen Gesetzes über die Indexierung von Familienbeihilfen und einschlägigen Steuerermäßigungen mit den EU-Vorschriften eine mit Gründen versehene Stellungnahme an Österreich zu richten. Seit dem 1. 1. 2019 macht Österreich die Familienbeihilfen und einschlägige Steuerermäßigungen, die für Kinder mit Wohnsitz in einem anderen Mitgliedstaat ausbezahlt werden, von den Lebenshaltungskosten des betreffenden Mitgliedstaates abhängig. Nach dem Dafürhalten der Kommission ist ein solcher Indexierungsmechanismus nicht mit dem EU-Recht vereinbar.

Österreich beantwortete das Aufforderungsschreiben der Europäischen Kommission im März 2019. Nach eingehender Prüfung der von Österreich vorgebrachten Argumente ist die Kommission zu dem Schluss gekommen, dass ihre Bedenken nicht ausgeräumt wurden. Daher leitete die Kommission den zweiten Schritt des Vertragsverletzungsverfahrens ein, indem sie Österreich im Anschluss an das Aufforderungsschreiben von Januar 2019 eine mit Gründen versehene Stellungnahme übermittelte. Österreich hat nun zwei Monate Zeit, die erforderlichen Maßnahmen zu treffen, um dieser mit Gründen versehenen Stellungnahme nachzukommen. Sollte Österreich keine zufriedenstellende Antwort geben, kann die Kommission Klage vor dem EuGH erheben.