

Stefan Bendlinger\*)

## Der Ort der Geschäftsleitung als scharfe Waffe gegen die Flucht oasenfreudiger Steuerbürger

### THE PLACE OF MANAGEMENT AS WEAPON AGAINST TAX EVASION

Despite the worldwide efforts of high-tax jurisdictions supported by the actions taken by G20, OECD, and EU to prevent profit shifting and tax abuse, Austrian taxpayers do not get tired of using legal entities established in low-tax countries as a tax blocker for avoiding income taxation in their state of residence. Practical experience shows that the tax shield of a foreign corporate entity is also lost when Austrian tax authorities are successful to assume that the effective place of management of the foreign entity in fact is located in Austria. The reason is that the nexus required to subject a corporate entity to unlimited tax liability in Austria refers both to a “registered office” in Austria as well as the “place of management”. It is sufficient that one of the two connecting elements is fulfilled. The terms “registered office” and “place of management” are on an equal footing. If one of the two criteria is met, the foreign entity’s worldwide income is subject to unlimited tax liability in Austria under the provisions of the Austrian Corporate Income Tax Act. In case of dual resident companies, Austrian tax treaties define a treaty-based residency mainly on the basis of the “effective” place of management. Following recent court decisions, *Stefan Bendlinger* gives an overview of the requirements to be fulfilled to avoid that a corporate entity established under foreign law is deemed to have its place of (effective) management in Austria.

#### I. Steuerliche Ansässigkeit von Körperschaften

Trotz den weltweiten durch G20, OECD und EU unterstützten Bemühungen von Hochsteuerländern, Gewinnverlagerungen ins Ausland zu verhindern, ist der Drang mancher österreichischer Steuerbürger ungebrochen, sich zwecks Steuervermeidung in Niedrigsteuerländern gegründeter Gesellschaften zu bedienen. Dabei wird häufig übersehen, dass die Primärabschirmung eines ausländischen Rechtsgebildes verloren geht, wenn die österreichische Finanzbehörde davon ausgehen kann, dass sich der Ort der Geschäftsleitung der ausländischen Gesellschaft im Inland befindet. Denn gemäß § 1 Abs 2 KStG ist eine Körperschaft nicht nur dann unbeschränkt steuerpflichtig, wenn sich ihr satzungsmäßiger Sitz im Inland befindet, sondern auch dann, wenn sie im Inland ihre Geschäftsleitung hat. Es reicht aus, wenn eines der beiden Anknüpfungsmerkmale im Inland gegeben ist, die Begriffe „Sitz“ und „Geschäftsleitung“ stehen alternativ und gleichwertig nebeneinander.<sup>1)</sup> Wenn einer der beiden Tatbestände erfüllt ist, ist die Körperschaft mit ihrem Welteinkommen in Österreich unbeschränkt steuerpflichtig.<sup>2)</sup>

#### II. Ort der Geschäftsleitung im österreichischen Steuerrecht

##### 1. Maßgebliche Kriterien

§ 1 Abs 2 KStG regelt, dass Körperschaften unbeschränkt steuerpflichtig sind, die im Inland ihre Geschäftsleitung oder ihren Sitz haben. Gemäß § 27 Abs 2 BAO ist der Ort der Geschäftsleitung jener, an dem sich der Mittelpunkt der geschäftlichen Oberleitung befindet, wobei sich aus dem Begriff „Mittelpunkt“ der geschäftlichen Oberleitung ergibt, dass eine Gesellschaft nur einen Mittelpunkt der geschäftlichen Oberleitung haben kann.<sup>3)</sup> Die deutsche Rechtsprechung verlangt für das Vorhandensein eines Ortes der Ge-

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

1) Rz 4 KStR 2013.

2) UFS 19. 11. 2010, RV/1258-L/09.

3) Rz 6 KStR 2013; VwGH 2. 3. 1956, 0598/54; UFS 19. 11. 2010, RV/1258-L/09; BFG 21. 5. 2014, RV/4100330/2012.

schaftsleitung den Bestand einer Betriebsstätte.<sup>4)</sup> Demnach kann der Ort der Geschäftsleitung nicht losgelöst anhand des Begriffs der Geschäftsleitung iSd § 10 AO (§ 27 BAO) bestimmt werden. Er muss im Inland verortet werden können, konkret in einer inländischen Betriebsstätte. Die deutsche Rechtsprechung widerlegt also die Auffassung, nach der sich eine unbeschränkte Steuerpflicht allein mit § 10 AO (§ 27 BAO) und der Lokalisierung einer vermeintlich maßgeblichen Willensbildung begründen lassen soll, ohne dass es eines Bezugs zu einer inländischen Betriebsstätte iSd § 12 AO (§ 29 BAO) bedarf.<sup>5)</sup>

Ein Ort der Geschäftsleitung ist dort anzunehmen, wo der für die (laufende) Geschäftsführung maßgebliche Wille gebildet wird,<sup>6)</sup> Willenserklärungen abgegeben werden,<sup>7)</sup> die für die Führung des Unternehmens notwendigen und wichtigen Maßnahmen angeordnet werden<sup>8)</sup> und die unternehmenslenkenden Dispositionen getroffen werden. Es ist nicht relevant, wo die Entscheidungen ausgeführt, vollzogen und wirksam werden<sup>9)</sup> oder wo diese abgeschlossen werden,<sup>10)</sup> sondern wo diese Entscheidungen getroffen werden, also wo der Entscheidende seinen Arbeitsplatz hat.<sup>11)</sup> Der tatsächliche Ort der Geschäftsleitung ist deshalb dort, wo die tatsächlichen geschäftlichen Oberleiter ihren Willen zu den Geschäftsführungsmaßnahmen von einiger Wichtigkeit bilden.<sup>12)</sup> Mangels anderer Objektivierungskriterien muss dabei auf den Ort abgestellt werden, an dem der geschäftliche Oberleiter die maßgeblichen Willenserklärungen abgibt.<sup>13)</sup>

Maßgeblich sind die für das Tagesgeschäft einer Körperschaft wichtigen Entscheidungen.<sup>14)</sup> Zum „Tagesgeschäft“ zählen die tatsächlichen und rechtlichen Handlungen, die der gewöhnliche Betrieb einer Gesellschaft mit sich bringt, einschließlich der organisatorischen Maßnahmen, die zur gewöhnlichen Verwaltung gehören.<sup>15)</sup> Dabei kommt es nicht auf die Handlungen selbst an, sondern auf jene wesentlichen Geschäftsentscheidungen, die im Tagesgeschäft umgesetzt werden.<sup>16)</sup> Welche Anordnungen und Entscheidungen maßgeblich sind, ist von der Art der Tätigkeit der Körperschaft abhängig und bedarf einer einzelfallbezogenen Gewichtung und Abwägung.<sup>17)</sup> An den Ort der Geschäftsleitung einer operativen Gesellschaft werden deshalb höhere Anforderungen zu stellen sein als bei bloßer Vermögens- oder Beteiligungsverwaltung, bei der für den konkreten Geschäftsbetrieb oft nur relativ wenige Tätigkeiten erforderlich sind.<sup>18)</sup> Für den Ort der Geschäftsleitung relevant sind nicht die Entscheidungen in grundsätzlichen Angelegenheiten der Geschäfts- und Unternehmenspolitik, sondern vielmehr die für den „normalen“, dh „gewöhnlichen“, laufenden Geschäftsbetrieb wichtigen Entscheidungen.<sup>19)</sup> Das sind solche, die nach Art der Tätigkeit einer Körperschaft für das Tagesgeschäft maßgeblich sind.

<sup>4)</sup> BFH 7. 12. 1994, I K 1/93, BStBl II 1995, 175; FG Berlin-Brandenburg 28. 6. 2023, 11 K 11108/17.

<sup>5)</sup> *Töben/Schrepp*, Zur Begründung einer inländischen Geschäftsleitungsbetriebsstätte – Anmerkungen zu FG Berlin-Brandenburg v. 28.6.2023 – 11 K 11108/17, DStR 2023, 2708 (2709).

<sup>6)</sup> Rz 6 KStR 2001; BFH 6. 12. 1994, I K 1/93, BStBl II 1995, 175; 3. 7. 1997, IV R 58/95, BStBl II 1998, 86. VwGH 6. 5. 1995, 94/13/2006; *Lechner*, Ort der Geschäftsleitung von inländischen beherrschten ausländischen Gesellschaften, in *Doralt/Gassner/Lechner/Ruppe/Tanzer/Wernldl*, Steuerrecht und Rechtsstaat, FS Stoll (1990) 395 ff.

<sup>7)</sup> VwGH 23. 2. 1987, 85/15/0131; 16. 9. 2003, 97/14/0169.

<sup>8)</sup> VwGH 6. 5. 1995, 94/15/0206.

<sup>9)</sup> RFH 23. 6. 1938, III 40/38, RStBl 1938, 949; *Mössner/Lampert* ua, Steuerrecht international tätiger Unternehmer (1992) Rz B 47.

<sup>10)</sup> *Ritz/Koran*, BAO<sup>7</sup> (2021) § 1 Rz 51.

<sup>11)</sup> BFG 23. 6. 2022, RV/5101411/2016.

<sup>12)</sup> UFS 19. 11. 2010, RV/1258-L/09.

<sup>13)</sup> *Kofler/Lang/Rust/Schuch/Spies/Staringer*, KStG<sup>3</sup> (2022) § 1 Rz 50.

<sup>14)</sup> BFH 7. 12. 1994, I K 1/93, BStBl II 1995, 175; 16. 12. 1998, I R 138/97, BStBl II 1999, 437; 30. 1. 2002, I R 12/01, BFH/NV 2002, 1128; VwGH 24. 5. 2012, 2008/15/0211.

<sup>15)</sup> VwGH 24. 5. 2012, 2008/15/0211.

<sup>16)</sup> *Kofler/Lang/Rust/Schuch/Spies/Staringer*, KStG<sup>3</sup>, § 1 Rz 48.

<sup>17)</sup> VwGH 24. 5. 2012, 2008/15/0211.

<sup>18)</sup> *Achatz/Bieber* in *Achatz/Kirchmayr*, KStG (2015) § 1 Rz 54 ff.

<sup>19)</sup> *Ritz/Koran*, BAO<sup>7</sup>, § 27 Rz 4.

## 2. Relevanter Personenkreis

Wenngleich die für den Ort der Geschäftsleitung maßgeblichen Maßnahmen in der Regel von den zur Geschäftsführung berufenen Personen gesetzt werden, ist zur Bestimmung des Ortes der Geschäftsleitung iSd § 27 Abs 2 BAO die zivilrechtliche Befugnis zur Geschäftsführung ohne Bedeutung. Es kann auch keine Vermutung dahingehend aufgestellt werden, dass die Geschäftsführungsorgane die tatsächlichen Geschäftsleiter sind. Relevant ist vielmehr, wer die geschäftliche Oberleitung faktisch ausübt.<sup>20)</sup> Das können auch Personen sein, die nicht ausdrücklich zur Geschäftsführung berufen worden sind. Auch der beherrschende Gesellschafter einer Gesellschaft bzw dessen Organe oder diesen nahestehende Personen können tatsächliche geschäftliche Oberleiter sein.<sup>21)</sup> Allerdings kann der beherrschende Gesellschafter diesen Tatbestand nur dann erfüllen, wenn er auf die Entscheidungen im laufenden gewöhnlichen Geschäftsverkehr Einfluss nehmen kann und das auch tatsächlich und ständig tut. Es ist auf das Gesamtbild der Verhältnisse in organisatorischer Hinsicht abzustellen, und nicht auf die bloße Ansässigkeit eines einzelnen Entscheidungsgremiums.<sup>22)</sup> Dabei hat der Ort der kaufmännischen Oberleitung Vorrang vor jenem der technischen Oberleitung.<sup>23)</sup> Eine kapitalmäßige Beherrschung macht den Gesellschafter nicht automatisch zum geschäftlichen Oberleiter, selbst wenn er seine gesellschaftsrechtlichen Aufsichts- und Kontrollrechte wahrnimmt, es sei denn er nimmt Einfluss auf die Entscheidungen im laufenden gewöhnlichen Geschäftsverkehr.<sup>24)</sup>

Anders als der Sitz einer Gesellschaft entzieht sich der Ort der Geschäftsleitung einer privatrechtlichen Disposition.<sup>25)</sup> Es kommt auf die tatsächlich verwirklichten Sachverhalte an. In der Regel sind dabei die zur Geschäftsführung berufenen Organe auch diejenigen, welche die bedeutsamen Entscheidungen treffen. Dabei wird in den meisten Fällen auch der Ort, wo sich das Büro des leitenden Geschäftsführers befindet, der Mittelpunkt der geschäftlichen Oberleitung sein. Bei dezentralisierter Geschäftsführung ist der Ort der Geschäftsleitung dort, wo sich die nach dem Gesamtbild der Verhältnisse in organisatorischer und wirtschaftlicher Hinsicht bedeutungsvollste Stelle der Leitung befindet.<sup>26)</sup> Sind kaufmännische und technische Leitung an verschiedenen Orten gelegen, so kommt es auf den Ort der kaufmännischen Leitung an.<sup>27)</sup> Im Zweifel entscheidet die bedeutungsvollste Stelle der Lenkung und Leitung. Dabei ist nach einer qualitativ-quantitativen Methode vorzugehen. Zunächst sind die geschäftsleitenden Entscheidungen (qualitativ) zu bestimmen, und danach ist festzustellen, an welchem Ort die überwiegende Zahl dieser Entscheidungen (quantitativ) getroffen wird.<sup>28)</sup>

Sollte kein Arbeitsplatz vorhanden sein, kann der Ort der Geschäftsleitung auch in der Wohnung des Geschäftsführers liegen. Denn es kommt auf die Willensbetätigung des Geschäftsführers und dessen tatsächliche und rechtsgeschäftliche Handlungen an, die nicht zwingend an seinem eigenen Geschäftsleitungsort getroffen werden müssen,<sup>29)</sup> sondern eben auch in dessen Wohnung geschehen können.<sup>30)</sup> Voraussetzung für die Annahme eines in Österreich befindlichen Ortes der Geschäftsleitung ist vielmehr, dass der inländische Gesellschafter die Geschäftsleitung dadurch völlig an sich gezogen

---

<sup>20)</sup> *Kofler/Lang/Rust/Schuch/Spies/Staringer*, KStG<sup>3</sup>, § 1 Rz 50 mwN.

<sup>21)</sup> VwGH 18. 7. 2001, 99/13/0022, 0023.

<sup>22)</sup> VwGH 16. 9. 2003, 97/14/0169; EAS 3396 vom 23. 1. 2018.

<sup>23)</sup> *Hohenwarter-Mayr in Lang/Rust/Schuch/Staringer*, KStG<sup>2</sup> (2016) § 1 Rz 51.

<sup>24)</sup> *Bendlinger*, Paradigmenwechsel bei der Auslegung des Betriebsstättenbegriffs im DBA-Recht durch die OECD, SWI 2006, 358 f.

<sup>25)</sup> *Ritz/Koran*, BAO<sup>7</sup>, § 27 Rz 51.

<sup>26)</sup> Rz 6 KStR 2013.

<sup>27)</sup> BFG 23. 6. 2022, RV/5101411/2016, mwN.

<sup>28)</sup> *Kessler/Müller*, Ort der Geschäftsleitung einer Kapitalgesellschaft nach nationalem und DBA-Recht, IStR 2003, 365.

<sup>29)</sup> BFH 7. 12. 1994, I K 1/93, BStBl II 1995, 175.

<sup>30)</sup> VwGH 19. 6. 2003, 97/14/0169; UFS 1. 2. 2005, RV/1694-W/04; 23. 8. 2011, RV/0820-L/11.

hat, dass er ständig in die Tagespolitik der Gesellschaft eingreift und die im gewöhnlichen Geschäftsverkehr erforderlichen Entscheidungen von einigem Gewicht tatsächlich selbst getroffen hat.<sup>31)</sup>

Bei Gruppenmitgliedern iSd § 9 KStG befindet sich der Ort der Geschäftsleitung nur dann an jenem des Gruppenträgers, wenn von dort ständig in die Tagespolitik des Gruppenmitglieds eingegriffen wird und dauernd die im gewöhnlichen Geschäftsverkehr nötigen Entscheidungen von einigem Gewicht getroffen werden und damit der Gruppenträger die Geschäftsleitung völlig an sich gezogen hat. Beobachtung, Kontrolle und fallweise Beeinflussung des laufenden Geschäftsverkehrs genügen nicht, um den Ort der Geschäftsleitung am Ort des Gruppenträgers anzunehmen.<sup>32)</sup>

### 3. Indizien für einen inländischen Ort der Geschäftsleitung einer Auslandsgesellschaft

Der Verdacht, dass der Ort der Geschäftsleitung tatsächlich im Inland gelegen ist, wird erhärtet, wenn zB Buch-, Kassaführung und die Erstellung des Jahresabschlusses einer Auslandsgesellschaft im Inland erfolgen, Originalbelege der Auslandsgesellschaft im Inland aufbewahrt oder auf inländischen Servern gespeichert werden, die sachverständigen Personen, ohne deren Know-how die Auslandsgesellschaft handlungsunfähig ist, im Inland ansässig sind oder sich Steuerinländer ständig in die Tagesgeschäfte der Auslandsgesellschaft einmischen.<sup>33)</sup> Allein der Umstand, dass Buchhaltungs- und Verwaltungstätigkeiten im Ausland ausgeübt werden, ist jedenfalls nicht ausreichend, um einen inländischen Ort der Geschäftsleitung einer Auslandsgesellschaft zu widerlegen, wenn die Willensbetätigung des Geschäftsführers im Inland erfolgt.<sup>34)</sup> Der gesellschaftsrechtliche Einfluss alleine ist nicht ausreichend, um den Ort der Geschäftsleitung ins Inland zu ziehen.

Strategische Führungsentscheidungen, die sich durch ihre langfristige Natur, die Grundsätzlichkeit und die Bedeutung für den Bestand der Gesellschaft auszeichnen, lösen noch keinen Wechsel des Ortes der Geschäftsleitung aus. Zu diesen Grundsatzentscheidungen zählen solche, die den Rahmen setzen, in dem die Gesellschafter die ausführungsbezogenen Entscheidungen des täglichen Geschäftsbetriebs treffen können. Innerhalb der dabei gesetzten quantitativen und qualitativen Grenzen sind die Gesellschaften in ihren operativen Entscheidungen frei und verantwortlich für die konkrete Umsetzung der Vorgaben im Rahmen ihres Tagesgeschäfts.<sup>35)</sup> Nicht schädlich sind daher zB Beratung und Assistenz durch Gesellschafter oder die Befugnis des Gesellschafters, Letztentscheidungen und einzelne wichtige Dispositionen zu treffen. Ein Gesellschafter kann die folgenden Funktionen ausüben, ohne einen Wechsel des Ortes der Geschäftsleitung zu riskieren.<sup>36)</sup>

<b>Unternehmensleitung</b>	<ul style="list-style-type: none"> <li>• Entscheidung über die Gründung von (Enkel-)Gesellschaften</li> <li>• Erwerb von Beteiligungen, Kapitalerhöhungen/-herabsetzungen</li> <li>• Entscheidung über Rechtsformwechsel und Reorganisationen</li> <li>• Festlegung der rechtlichen Organisation nachgeordneter Gesellschaften</li> <li>• Bestimmung der strategischen Marktausrichtung von Tochtergesellschaften</li> </ul>
----------------------------	--

<sup>31)</sup> Loukota, Internationale Steuerfälle (1989) Rz 208.

<sup>32)</sup> BFH 26. 5. 1970, 29/65, BStBl II 1970, 759.

<sup>33)</sup> Bergmann, Die steuerliche Abschirmwirkung von Auslandsgesellschaften, in Heidinger/Bruckner, Steuern in Österreich, FS 50 Jahre Fachsenat für Steuerrecht (1998) 68 ff.

<sup>34)</sup> UFS 23. 8. 2011, RV/0820-L/11.

<sup>35)</sup> Bendlinger, Steueroasen und Offshore-Strukturen (2013) 151.

<sup>36)</sup> In Anlehnung an die Auflistung bei Engel/Dworschak, Die strategische Management-Holding, IWB 2012, 858 (858 ff).

<b>Koordination und allgemeines Management</b>	<ul style="list-style-type: none"> <li>• Festlegung der Rahmenbedingungen für das operative Geschäft, Budgets, Richtlinien</li> <li>• Zustimmungsvorbehalt bzw Entscheidung zu wesentlichen Investitionen und Verträgen von grundsätzlicher Bedeutung (geschäftsbestimmende Lieferverträge, Verträge ab einem gewissen Investitionsvolumen etc)</li> </ul>
<b>Personalentscheidungen</b>	<ul style="list-style-type: none"> <li>• Festlegung allgemeiner Regelungen für die Personalauswahl</li> <li>• Einstellung sowie Kündigung von (leitenden) Arbeitnehmern</li> </ul>
<b>Rechnungslegung</b>	<ul style="list-style-type: none"> <li>• Vorgabe eines Rechnungslegungs- und Berichtssystems</li> <li>• Unterstützung bei der Bilanzierung von Tochtergesellschaften zwecks Erstellung konsolidierungsfähiger Jahresabschlüsse</li> </ul>
<b>Marketing und Vertrieb</b>	<ul style="list-style-type: none"> <li>• strategische Gesamtplanung der Unternehmensgruppe</li> <li>• Verantwortung für <i>corporate identity</i>, Marken und Konzernpolitik</li> </ul>
<b>Finanzierung</b>	<ul style="list-style-type: none"> <li>• Vorgaben für Finanzierungstransaktionen der Unternehmensgruppe</li> <li>• Abschluss von gruppenweiten und langfristigen Verträgen mit Banken</li> <li>• Vergabe von Gesellschafterdarlehen</li> </ul>

Davon abzugrenzen sind kurzfristige und ausführungsbezogene Entscheidungen des Tagesgeschäfts, welche für die Bestimmung des Ortes der Geschäftsleitung einer Gesellschaft sehr wohl maßgeblich sein können.<sup>37)</sup>

Die österreichische Finanzverwaltung geht davon aus, dass dann, wenn die Geschäftsführung von dem dafür zuständigen Organ vertraglich an eine andere Person übertragen wird (durch einen „*Managementvertrag*“) und diese Person die ihr übertragenen Aufgaben in Abstimmung mit dem Auftraggeber zu erledigen hat, für die Feststellung des Ortes der Geschäftsleitung auf die Person des Auftraggebers abzustellen ist.<sup>38)</sup> Diese Auffassung ist aber durch die Rechtsprechung nicht gedeckt, zumal ein vom Sitz einer Gesellschaft abweichender Ort der Geschäftsleitung demnach nur dann angenommen werden kann, wenn der beherrschende Gesellschafter bzw das beauftragende Organ in das Tagesgeschäft hineinreden kann und das auch tatsächlich tut, sich dauernd über die einzelnen Geschäfte auf dem Laufenden halten lässt und die Abwicklung der laufenden Geschäfte durch seine Entscheidungen mitbeeinflusst.<sup>39)</sup>

Auch iZm der Etablierung von *Holdinggesellschaften*, die sich auf das Halten und Verwalten von Beteiligungen beschränken, ist der Ort der Geschäftsleitung – insbesondere iZm der möglichen Entlastung von Kapitalertragsteuern – von entscheidender Bedeutung. Auch in diesen Fällen wird gefordert, dass die Zuordnung von Geschäftsführungstätigkeiten den Bestand von Einrichtungen voraussetzt, an der sich die Geschäftsführung mit gewisser Regelmäßigkeit aufhält und der Maßnahmen zuzuordnen sind, weil sie entweder dort getroffen werden oder weil die Geschäftsführer von dort aus mit einer gewissen Regelmäßigkeit agieren.<sup>40)</sup> Briefkastengesellschaften in Steueroasen erfüllen diese Voraussetzungen meistens nicht.<sup>41)</sup>

<sup>37)</sup> Engel/Dworschak, IWB 2012, 858 ff.

<sup>38)</sup> Rz 6 KStR 2001.

<sup>39)</sup> Ausführlich dazu mit Judikaturhinweisen Petritz, Der Ort der Geschäftsleitung bei Beherrschungsverhältnissen, Management- und Treuhandverträgen, RdW 2008, 493.

<sup>40)</sup> Ebert, Der Ort der Geschäftsleitung in internationalen Holding-Konzernen, IStR 2005, 540.

<sup>41)</sup> Bendlinger, Die Holdinggesellschaft im Fadenkreuz der Finanzverwaltung, ÖStZ 2007, 593 ff.

Die Rechtsprechung geht davon aus, dass die laufende Geschäftsführung *vermögensverwaltender Gesellschaften* dort gelegen ist, wo deren Vermögen verwaltet wird. Übernimmt ein Auftragnehmer bzw. Subunternehmer die damit verbundenen wesentlichen Aufgaben, bestimmt sich der Ort der Geschäftsleitung nach dem Ort der Geschäftsleitung des Auftragnehmers.<sup>42)</sup> Nach deutscher Rechtsprechung<sup>43)</sup> ist dann von einer faktischen Geschäftsführung durch die im Inland ansässigen Gesellschafter einer ausländischen vermögensverwaltenden Gesellschaft auszugehen, wenn die Gesellschafter oder beteiligungsidentischen Gesellschaften mit wesentlichen Aufgaben der Verwaltung ihres Vermögens beauftragt werden.

Wird der Finanzverwaltung Anlass dazu gegeben, den Ort der Geschäftsleitung einer Gesellschaft mit Sitz in einer Steueroase in Österreich anzunehmen, wird damit die steuerliche Abschirmwirkung der Oasengesellschaft beseitigt, die dann – wie eine in Österreich errichtete Kapitalgesellschaft – mit ihrem Welteinkommen der unbeschränkten Steuerpflicht unterliegt.<sup>44)</sup>

#### 4. Ort der Geschäftsleitung einer Gesellschaft mit Sitz auf den Kanalinseln

In einem Beschluss des FG München<sup>45)</sup> hatte sich das Gericht mit der Bestimmung des Ortes der Geschäftsleitung einer Kapitalgesellschaft mit Sitz auf der Kanalinsel Jersey (J Ltd) zu beschäftigen.

Die J Ltd war Kommanditistin einer deutschen Kommanditgesellschaft (A KG), deren Management durch die deutsche M GmbH als geschäftsführende Komplementärin durchgeführt wurde. Für die M GmbH waren drei natürliche Personen tätig, die auch Gesellschafter der deutschen I GmbH waren. Die I GmbH war über nur Stimmrechte vermittelnde „*founder shares*“ an der J Ltd beteiligt. Die J Ltd war als „*feeder funds*“ zwischen internationale Investoren und die A KG zwischengeschaltet, um das Kapital internationaler Investoren in einer Gesellschaft zu bündeln. Die J Ltd mit Sitz auf der Kanalinsel Jersey konnte in den Räumlichkeiten der in Jersey ansässigen F Services Ltd (F Ltd) über Büroräumlichkeiten verfügen und wurde auf Grundlage eines Dienstleistungsvertrags mit der F Ltd und die Bezahlung einer jährlichen „*responsibility fee*“ von zwei dort angestellten Direktoren vertreten. Die Gesellschafter der I GmbH waren berechtigt, an die F Ltd Weisungen bezüglich der vorzunehmenden Gewinnausschüttungen zu erteilen.

Vor dem FG München war die Frage strittig, ob die Jersey-Gesellschaft ihren Ort der Geschäftsleitung iSd § 10 AO im Inland hatte und deshalb als unbeschränkt steuerpflichtige Kapitalgesellschaft iSd § 1 Abs 1 dKStG auf ihre Gewinnausschüttungen in den Jahren 2014 bis 2020 in Höhe von etwa 90 Mio Euro gemäß § 43 Abs 1 Nr 1 dEStG zum Abzug deutscher Kapitalertragsteuer samt Solidaritätszuschlag (24 Mio Euro) verpflichtet war.

Im Gefolge einer Steuerfahndungsprüfung hatte das zuständige deutsche Finanzamt unterstellt, dass die J Ltd ihren Ort der Geschäftsleitung in Deutschland habe, weil deren Tagesgeschäfte durch Personen durchgeführt worden seien, die der deutschen I GmbH bzw. der M GmbH angehörten. Das Finanzamt vertrat die Auffassung, dass die J Ltd lediglich ein in eine Fondskonstruktion eingebundenes Vehikel sei, um für die Investoren als „*tax blocker*“ zu fungieren, um so den Abzug deutscher Kapitalertragsteuer zu umgehen.

<sup>42)</sup> BFH 3. 7. 1997, IV R 58/95, BStBl II 1998, 86; FG München 5. 11. 2020, 10 V 1479/20.

<sup>43)</sup> FG München 5. 11. 2020, 10 V 1479/20.

<sup>44)</sup> *Bendlinger/Schuch*, Beschränkung der Nutzung von Niedrigsteuersystemen durch multinationale Unternehmen: Stand und Trends, SWI 2002, 371.

<sup>45)</sup> FG München 6. 5. 2023, 7 H 94/2023.

Das FG München bestätigte die Rechtsansicht des Finanzamts, wonach sich der Ort der Geschäftsleitung der J Ltd im streitgegenständlichen Zeitraum in Deutschland befunden hatte. Der eine unbeschränkte Steuerpflicht auslösende Ort der Geschäftsleitung bestimme sich danach, wo der für die Geschäftsführung maßgebliche Wille gebildet wird, die für die Geschäftsführung nötigen Maßnahmen von einiger Wichtigkeit angeordnet werden und die finale Entscheidungsbefugnis gelegen ist. Nicht relevant ist demnach, wo und wie dieses Ergebnis der Willensbildung letztlich umgesetzt worden ist. Aus dem Sitz des Unternehmens lassen sich nach Ansicht des FG München jedenfalls keine Rückschlüsse auf den Ort der Geschäftsleitung ziehen. Unerheblich ist, wo die getroffenen Entscheidungen ausgeführt oder die Willenserklärungen wirksam werden. Dabei ist auf das Tagesgeschäft abzustellen. Dazu zählen die tatsächlichen und rechtsgeschäftlichen Handlungen, die der gewöhnliche Geschäftsbetrieb einer Gesellschaft mit sich bringt, und solche organisatorischen Maßnahmen, die zur gewöhnlichen Verwaltung der Gesellschaft gehören. Für diese Beurteilung sind Art, Umfang, Struktur und Eigenart des Unternehmens zu berücksichtigen.<sup>46)</sup>

Die Festlegung der Grundsätze der Unternehmenspolitik, die Mitwirkung an ungewöhnlichen Maßnahmen bzw an Entscheidungen von besonderer wirtschaftlicher Bedeutung, die sogenannten „Grundlagengeschäfte“, zählen nicht zum Tagesgeschäft der Geschäftsführung und haben deshalb für die Bestimmung des Mittelpunkts der geschäftlichen Oberleitung außer Betracht zu bleiben, es sei denn, dass ausnahmsweise dem Geschäftsführer im Gesellschaftsvertrag für derartige Entscheidungen eine entsprechende Ermächtigung eingeräumt wird. Dies gilt auch für die Überwachung und Kontrolle der Geschäftsführung und einzelne Weisungen oder Maßnahmen, die typischerweise in den Verantwortungsbereich der Gesellschafter fallen. Entscheidend ist die Willensbildung durch den gesetzlichen Vertreter, wobei es keine Vermutung dahingehend gibt, dass dieser auch tatsächlich die Geschäfte des Unternehmens leitet. Auch andere Personen können eine Leitungsmacht faktisch ausüben, wenn diese die Tagespolitik durch ihre Entscheidungen dauerhaft bestimmen.

Der Schwerpunkt des gewöhnlichen Geschäftsbetriebs der J Ltd lag in der Verwaltung der Beteiligung an der A KG sowie der Ausübung der Gesellschaftsrechte und der Betreuung internationaler Investoren. Nach den Feststellungen der deutschen Finanzbehörde wurden die Gesellschafterrechte von den deutschen Vertretern der A-Gruppe vorgenommen. Indiz dafür war unter anderem, dass sich die mit den Beschlüssen in Zusammenhang stehenden Unterlagen nicht in Jersey befunden hatten, sondern auf den Servern der I GmbH in Deutschland gespeichert waren und die Geschäftsführer der J Ltd in diese Prozesse nicht involviert waren und keine Mitspracherechte hatten. Auch die Kommunikation mit internationalen Investoren wurde nach den Prüfungsfeststellungen ausschließlich von den Geschäftsführern der I GmbH und der M GmbH geführt, einschließlich der Berichterstattung und der Gesellschafterversammlung. Von Investorenvertretern wurde außerdem bestätigt, dass ihnen die Geschäftsführer der J Ltd nicht bekannt waren und die Kommunikation ausschließlich über die Geschäftsführer der I GmbH und der M GmbH geführt worden war. Diese hatten auch die Entscheidungen über Ausschüttungen, die Beauftragung von Wirtschaftsprüfern und Steuerberatern sowie den Zahlungsverkehr getroffen. Die Direktoren der J GmbH hatten nur formale Zuständigkeiten und waren für den Vollzug der in Deutschland entschiedenen Maßnahmen zuständig. Auch der Tatbestand einer Steuerhinterziehung wurde als erfüllt angesehen und die Festsetzungsverjährung auf zehn Jahre verlängert. Die Beschwerde zum BFH war nicht zuzulassen, da die Voraussetzungen des § 128 Abs 3 FGO nicht vorlagen.

---

<sup>46)</sup> BFH 23. 1. 1991, I R 22/90, BStBl II 1991, 554.

### III. Ort der tatsächlichen Geschäftsleitung im DBA-Recht

#### 1. Ansässigkeitskonflikte im OECD-MA vor dem Update 2017

Gemäß Art 1 Abs 1 des OECD-Musterabkommens (OECD-MA)<sup>47)</sup> gelten Doppelbesteuerungsabkommen (DBA) „für Personen, die in einem Vertragsstaat oder in beiden Vertragsstaaten ansässig sind“. Gemäß Art 4 Abs 1 OECD-MA bedeutet der Ausdruck „eine in einem Vertragsstaat ansässige Person“ eine Person, „die nach dem Recht dieses Staates dort aufgrund ihres Wohnsitzes, ihres ständigen Aufenthalts, des Ortes ihrer Geschäftsleitung oder eines anderen ähnlichen Merkmals steuerpflichtig ist, und umfasst auch diesen Staat und seine Gebietskörperschaften. Der Ausdruck umfasst jedoch nicht eine Person, die in diesem Staat nur mit Einkünften aus Quellen in diesem Staat oder mit in diesem Staat gelegenen Vermögen steuerpflichtig ist.“

Ist nun eine „andere als eine natürliche Person“ in beiden Staaten kraft des „Ortes ihrer Geschäftsleitung oder eines anderen ähnlichen Merkmales“ ansässig, weil sich zB der statutarische Sitz in einem Staat und der Ort der Geschäftsleitung in einem anderen Staat befinden oder strittig ist, wo sich der Ort der Geschäftsleitung tatsächlich befindet, ist – um ein DBA überhaupt anwenden zu können – anhand des Art 4 Abs 3 OECD-MA zu bestimmen, welcher Staat als abkommensrechtlicher Ansässigkeitsstaat und welcher als Quellenstaat zu qualifizieren ist. Art 4 Abs 3 OECD-MA gilt für „andere als eine natürliche Person“ – ohne Rücksicht darauf, ob es sich dabei um eine juristische Person handelt.<sup>48)</sup>

Das OECD-MA hält für solche Fälle in Art 4 Abs 3 OECD-MA idF vor dem Update 2017<sup>49)</sup> eine Tie-Breaker-Regel bereit – die sich nach wie vor im Großteil der von Österreich abgeschlossenen DBA findet –, wonach dann, wenn eine „andere als eine natürliche Person in beiden Vertragsstaaten ansässig ist, [...] sie [...] in dem Staat ansässig [ist], in dem sich der Ort ihrer tatsächlichen Geschäftsleitung befindet“. Der Begriff des „Ortes der tatsächlichen Geschäftsleitung“ ist abkommensautonom auszulegen und muss sich nicht mit dem in § 27 BAO verwendeten Begriff des „Mittelpunktes der geschäftlichen Oberleitung“ decken, wengleich im Schrifttum von einer weitgehenden Übereinstimmung der Begriffe ausgegangen wird.<sup>50)</sup>

Der Kommentar zum OECD-MA (OECD-MK) idF vor dem Update 2017 führt dazu aus, dass formalen Merkmalen, wie zB der Eintragung in ein Firmenbuch oder Handelsregister, bei der Bestimmung der Ansässigkeit keine Bedeutung beigemessen werden sollte.<sup>51)</sup> Aus abkommensrechtlicher Sicht ist der Ort der tatsächlichen Geschäftsleitung jener; an dem die grundlegenden Leitungs- und kaufmännischen Entscheidungen, die für die Führung der Geschäfte des Rechtsträgers als Ganzes notwendig sind, im Wesentlichen getroffen werden. Dabei müssen alle erheblichen Tatsachen und Umstände untersucht werden, um den Ort der tatsächlichen Geschäftsleitung zu bestimmen. Ein Rechtsträger kann gleichzeitig mehrere Orte der Leitung haben, die als solche eine Betriebsstätte iSd Art 5 Abs 2 lit a OECD-MA begründen können, jedoch nur einen Ort der tatsächlichen Geschäftsleitung.<sup>52)</sup>

#### 2. Ansässigkeitskonflikte im OECD-MA nach dem Update 2017

Bereits im OECD-MK zu Art 4 Abs 3 OECD-MA 2014 findet sich der Hinweis, dass einzelne Staaten die Meinung vertreten, dass Ansässigkeitskonflikte von anderen als na-

<sup>47)</sup> Soweit sich kein anderer Hinweis findet, beziehen sich Verweise auf das OECD-MA auf die Fassung vom 21. 11. 2017: OECD, Model Tax Convention on Income and on Capital: Condensed Version 2017 (2017).

<sup>48)</sup> Tz 21 OECD-MK zu Art 4 OECD-MA 2014.

<sup>49)</sup> OECD, Model Tax Convention on Income and on Capital, Condensed Version as it read on 15 July 2014 (2014).

<sup>50)</sup> Lang, Einführung in das Recht der Doppelbesteuerungsabkommen (1997) Rz 210.

<sup>51)</sup> Tz 22 OECD-MK zu Art 4 OECD-MA 2014.

<sup>52)</sup> Tz 24 OECD-MK zu Art 4 OECD-MA 2014.

türlichen Personen von Fall zu Fall behandelt werden sollten, um die durch die Nutzung neuer Kommunikationstechnologien möglicherweise erwachsenden Schwierigkeiten bei der Bestimmung des Ortes der tatsächlichen Geschäftsleitung zu bewältigen. Deshalb wird schon im OECD-MK zu Art 4 Abs 3 OECD-MA 2014 vorgeschlagen, die Frage der Ansässigkeit nicht natürlicher Personen durch die zuständigen Behörden regeln zu lassen und DBA-Vertragsstaaten eine Alternativfassung des Art 3 Abs 2 OECD-MA bereitzustellen, die schließlich wortgleich in Art 4 Abs 3 OECD-MA 2017 übernommen worden ist. Dies wird begründet mit einer steigenden Zahl von Steuerumgehungsfällen unter Nutzung doppelt ansässiger Gesellschaften. Art 4 Abs 3 OECD-MA 2017 hat folgenden Wortlaut:

*„Ist nach Absatz 1 eine andere als eine natürliche Person in beiden Vertragsstaaten ansässig, so werden sich die zuständigen Behörden der Vertragsstaaten bemühen, durch Verständigung zu bestimmen, in welchem Staat diese Person im Sinne des Abkommens als ansässig gelten soll, unter Berücksichtigung des Ortes ihrer tatsächlichen Geschäftsleitung, des Ortes an dem sie niedergelassen oder auf andere Weise errichtet ist, sowie weiterer maßgeblicher Faktoren. Kommt es zu keiner derartigen Verständigung, so steht der betreffenden Person keine Vergünstigung oder Befreiung von Steuern unter diesem Abkommen zu, außer in dem Maße und in der Art, auf die sich die zuständigen Behörden der Vertragsstaaten einigen.“*

Bei der Bestimmung der Ansässigkeit iSd Art 4 Abs 3 OECD-MA 2017 sollen nach den Ausführungen im OECD-MK – anders als nach Art 4 Abs 3 OECD-MA 2014 –, der ausschließlich auf den Ort der tatsächlichen Geschäftsleitung abstellt, von den zuständigen Behörden der DBA-Vertragsstaaten verschiedene Faktoren berücksichtigt werden, wie zB<sup>53)</sup>

- der Ort, an dem die Sitzungen des Aufsichts- und Verwaltungsrats oder eines entsprechenden Gremiums gewöhnlich abgehalten werden;
- der Ort, wo der Vorstandsvorsitzende oder andere hochrangige Führungskräfte gewöhnlich ihre Tätigkeit ausüben;
- der Ort, wo die tagtäglichen Führungsentscheidungen für die Gesellschaft getroffen werden;
- der Ort, wo sich die Hauptverwaltung der Gesellschaft befindet;
- das Recht welchen Landes den rechtlichen Status der Person bestimmt;
- der Ort, wo die Bücher geführt und Archive unterhalten werden;
- die Frage, ob die Entscheidung, dass eine juristische Person für Zwecke des Abkommens in dem einen und nicht in dem anderen Vertragsstaat ansässig ist, die Gefahr eines Missbrauchs der Abkommensbestimmungen mit sich bringt.

Der OECD-MK stellt es den Staaten frei, Art 4 Abs 3 OECD-MA 2017 durch die oben genannten oder weitere Merkmale zu ergänzen.<sup>54)</sup> Die Lösung solcher Ansässigkeitskonflikte ist im Wege eines Verständigungsverfahrens iSd Art 25 Abs 1 OECD-MA 2017 zu finden. Der Antrag sollte innerhalb von drei Jahren nach der ersten Mitteilung der Maßnahme, die aufgrund doppelter Ansässigkeit eine abkommenswidrige Besteuerung zur Folge hat, gestellt werden.<sup>55)</sup> Da sich die Sachverhalte, auf welche die Entscheidungen der Behörden gestützt werden, im Zeitablauf ändern können, sollte in der Verständigung auch geklärt werden, für welchen Zeitraum die Festlegung der abkommensrechtlichen Ansässigkeit gilt.<sup>56)</sup>

Im Zuge der Corona-Pandemie hat sich die OECD mit der Frage auseinandergesetzt, inwieweit der krisenbedingte Aufenthalt des Managements einer Gesellschaft an einem

---

<sup>53)</sup> Tz 24.1. OECD-MK zu Art 4 OECD-MA 2017.

<sup>54)</sup> Tz 24.1. OECD-MK zu Art 4 OECD-MA 2017.

<sup>55)</sup> Tz 24.2. OECD-MK zu Art 4 OECD-MA 2017.

<sup>56)</sup> Tz 24.3. OECD-MK zu Art 4 OECD-MA 2017.

von den Geschäftsräumen der Gesellschaft abweichenden Ort zu einem Wechsel des „*place of effective management*“ führen kann. In einer Stellungnahme zu den Auswirkungen der COVID-19-Krise auf die DBA führt die OECD aus: „*A temporary change in location of the chief executive officers and other senior executives is an extraordinary and temporary situation due to the COVID-19 crisis and such change of location should not trigger a change in residency, especially once the tie breaker rule contained in tax treaties is applied*“<sup>57)</sup> und verweist auf den OECD-MK zu Art 4 Abs 3 OECD-MA 2017,<sup>58)</sup> wonach bei der Bestimmung der abkommensrechtlichen Ansässigkeit einer Gesellschaft alle Fakten und Umstände berücksichtigt werden müssten, um den üblichen („*usual*“) und gewöhnlichen („*ordinary*“) Ort der tatsächlichen Geschäftsleitung zu bestimmen und nicht nur jene, die sich aus einer außergewöhnlichen und zeitlich begrenzten Krisensituation ergeben. Die von der OECD vertretene Rechtsansicht ist allerdings auf Fälle beschränkt, in denen ein vom Sitz der Gesellschaft abweichender Aufenthalt des Managements ausschließlich durch krisenbedingte Reisebeschränkungen verursacht war.<sup>59)</sup>

### 3. Abkommensberechtigung doppelt ansässiger Gesellschaften im Verhältnis zu Drittstaaten

Ist eine Gesellschaft aufgrund der in Art 4 Abs 3 OECD-MA vorgesehenen Tie-Breaker-Regel in einem anderen Staat ansässig, verliert Österreich das Recht, das Welteinkommen der Körperschaft zu besteuern. Nach den Ausführungen im OECD-MK zu Art 4 OECD-MA soll diese Person deswegen nicht mehr einer für die Begründung der abkommensrechtlichen Ansässigkeit ausreichenden Besteuerung unterliegen.<sup>60)</sup> Auch nach Ansicht des BMF soll eine solche Gesellschaft vom persönlichen Anwendungsbereich der von Österreich mit Drittstaaten abgeschlossenen DBA ausgeschlossen sein. Das soll insbesondere für Briefkastenfirmen gelten. Doppelt ansässigen Gesellschaft, deren abkommensrechtliche Ansässigkeit nach den Feststellungen der österreichischen Abgabenbehörde aufgrund eines DBA im Ausland gelegen ist, soll demnach die Ausstellung einer Ansässigkeitsbescheinigung versagt werden, selbst wenn nach österreichischem Steuerrecht unbeschränkte Steuerpflicht besteht. Über eine Versagung wäre durch Bescheid abzusprechen.<sup>61)</sup>

Diese Rechtsansicht widerspricht insofern den Art 4 Abs 1 OECD-MA nachgebildeten Bestimmungen der österreichischen DBA, als diese bezüglich der Ansässigkeit nur darauf abstellen, ob eine Person nach dem Recht eines Staates dort aufgrund „*des Ortes ihrer Geschäftsleitung oder eines anderen ähnlichen Merkmals steuerpflichtig ist [...], umfasst jedoch nicht eine Person, die in diesem Staat nur mit Einkünften aus diesem Staat [...] steuerpflichtig ist*“. Art 4 Abs 2 OECD-MA fordert also nur die in einem Staat bestehende unbeschränkte Steuerpflicht.<sup>62)</sup> Gemäß § 1 Abs 2 KStG ist diese dann gegeben, wenn eine Körperschaft ihren Sitz oder den Ort ihrer Geschäftsleitung im Inland hat. Deshalb wird im Schrifttum mit guten Gründen die Rechtsansicht vertreten, dass Art 4 Abs 1 OECD-MA gebietet, dass doppelt ansässige Gesellschaften im Verhältnis zu Drittstaaten sowohl das DBA-Netz jenes Staates anwenden können, in dessen Territorium eine abkommensrechtliche Ansässigkeit besteht, als auch das DBA-Netz jenes Staates, in dem die Gesellschaft nach innerstaatlichem Steuerrecht unbeschränkt steuerpflichtig ist, dem aber aufgrund der Tie-Breaker-Regel die Rolle des Quellenstaates zu-

<sup>57)</sup> OECD, OECD Secretariat Analysis of Tax Treaties and the Impact of the COVID-19 Crisis, Version 3 April 2020 (2020) Tz 15.

<sup>58)</sup> OECD, Secretariat Analysis, Tz 18 f.

<sup>59)</sup> OECD, Secretariat Analysis, Tz 16.

<sup>60)</sup> Tz 8.2. OECD-MK zu Art 4 OECD-MA 2017: „*It also excludes companies and other persons who are not subject to comprehensive liability to tax in a Contracting State because these persons, whilst being residents of that State under that State's tax law, are considered to be residents of another State pursuant to a treaty between the two States.*“

<sup>61)</sup> Rz 4 KStR 2013.

<sup>62)</sup> Dommès, Internationales Steuerrecht (2009) 47.

kommt. In so einem Fall müsste hinsichtlich der aus dem Drittstaat bezogenen Einkünfte der doppelt ansässigen Gesellschaft das jeweils günstigere DBA zur Anwendung kommen, denn der Drittstaat ist beiden Vertragsstaaten gegenüber zur Anwendung des jeweiligen Abkommens völkerrechtlich verpflichtet.<sup>63)</sup> Die Verweigerung der Erteilung einer Ansässigkeitsbescheinigung an eine österreichische Sitzgesellschaft würde das DBA mit dem Drittstaat verletzen. Die Tie-Breaker-Regelungen sollen nur im Verhältnis der Vertragsstaaten zueinander – nicht jedoch abkommensübergreifend – Wirkung entfalten. Die Ausführungen im OECD-MK und die Rechtsansicht des BMF widersprechen demnach dem Grundsatz „*pacta sunt servanda*“, da ein DBA-Vertragsstaat infolge der Einschränkung des persönlichen Anwendungsbereichs, der sich aus einem Abkommen mit einem Drittstaat ergeben würde, letztlich von seinen Verpflichtungen gegenüber dem anderen Vertragsstaat befreit würde.<sup>64)</sup>

#### IV. Resümee

Der Finanzverwaltung stehen eine Reihe von Maßnahmen zur Verfügung, die steuerliche Abschirmwirkung ausländischer Gesellschaften zu versagen.<sup>65)</sup> Steuersubstrat kann ins Inland gezogen werden, wenn zB ein Rechtsgebilde seinem Typus nach keiner österreichischen Kapitalgesellschaft entspricht (Typenvergleich auf Grundlage der „Venezuela-Entscheidung“ des RFH<sup>66)</sup><sup>67)</sup>, die Auslandsgesellschaft als Investmentfonds iSd § 186 Abs 1 InvFG 2011 iVm § 188 Abs 1 InvFG 2011 bzw §§ 40 und 42 ImmoInvFG qualifiziert wird,<sup>68)</sup> von einer ausländischen Gesellschaft im Inland gemäß § 98 EStG beschränkt steuerpflichtige Einkünfte generiert werden oder die Einkünfte nach den Zurechnungsgrundsätzen des EStG<sup>69)</sup> nicht einer ausländischen Gesellschaft, sondern einer in Österreich ansässigen Person zuzurechnen sind.<sup>70)</sup> Nach der Rechtsprechung des VwGH sind die Ergebnisse der entfalteten Tätigkeit nicht einer (Auslands-)Gesellschaft, sondern den tatsächlichen Trägern der Erwerbstätigkeit zuzurechnen, wenn diese Gesellschaft am Erwerbsleben nicht in der erklärten Art und Weise teilnimmt oder nicht zwischengeschaltet sinnvolle Funktionen erfüllt.<sup>71)</sup> Auch durch die im Zuge der Überführung von Wirtschaftsgütern bzw Funktionsverlagerungen ins Ausland gemäß § 6 Z 6 EStG im betrieblichen Bereich vorzunehmende Gewinnrealisierung, durch die Korrektur von Verrechnungspreisen oder bei Erfüllen der Voraussetzungen einer Hinzurechnungsbesteuerung (§ 10a KStG) können vermeintliche Gewinne einer Auslandsgesellschaft ins Inland gezogen werden, ebenso durch verfahrensrechtliche Maßnahmen, indem etwa ein grenzüberschreitender Sachverhalt in wirtschaftlicher Betrachtungsweise von den Finanzbehörden abweichend gewürdigt wird (§ 21 BAO) oder indem Rechtsmissbrauch (§ 22 BAO) unterstellt wird.

Eine der schärfsten Waffen des Fiskus gegen Gewinnverlagerungen unter Einbindung niedrigbesteuerter Kapitalgesellschaften mit Sitz im Ausland findet sich aber in § 1 Abs 2 KStG, wonach Körperschaften, die im Inland ihre Geschäftsleitung oder ihren Sitz iSd § 27 BAO haben, unbeschränkt steuerpflichtig sind. Moderne Kommunikationsmöglichkeiten erlauben es dem Management eines Unternehmens heute, ihre Tätigkeit nicht

---

<sup>63)</sup> *Ismar/Blank* in *Vogel/Lehner*, DBA<sup>7</sup> (2008) Art 4 OECD-MA Rz 121.

<sup>64)</sup> *Ismar/Blank* in *Vogel/Lehner*, DBA<sup>7</sup>, Art 4 OECD-MA Rz 121a mwN.

<sup>65)</sup> *Bendlinger*, Der Fluch der Karibik – Steueroasen, Briefkästen und Offshore-Strukturen, WT 2023, 360 (363).

<sup>66)</sup> RFH 12. 2. 1930, VI A 889/27; *Raquet*, Die steuerliche Einordnung ausländischer Gesellschaften am Beispiel der US-amerikanischen Limited Liability Company, IStR 2024, 10 (10 ff).

<sup>67)</sup> Rz 133 KStR 2013.

<sup>68)</sup> *Bendlinger*, Trusts und ähnliche Rechtsgebilde im internationalen Steuerrecht, WT 2023, 124 (124 ff).

<sup>69)</sup> Rz 104 ff EStR 2000.

<sup>70)</sup> Rz 355 KStR 2013.

<sup>71)</sup> VwGH 15. 12. 2010, 2008/13/0012.

mehr am statutarischen (Satzungs-)Sitz einer Gesellschaft ausüben zu müssen, sondern an jedem Ort der Welt tätig sein zu können. Das macht es schwierig, den am historischen Konzept des „Ortes der (tatsächlichen) Geschäftsleitung“ orientierten und für die unbeschränkte Steuerpflicht von Körperschaften relevanten Nexus zu bestimmen. Die Feststellung des Ortes der Geschäftsleitung ist von der Finanzverwaltung gemäß § 167 Abs 2 BAO unter sorgfältiger Berücksichtigung der Ergebnisse des Abgabeverfahrens nach freier Überzeugung zu beurteilen. Dabei genügt es von mehreren Möglichkeiten jene als erwiesen anzunehmen, die gegenüber allen anderen Möglichkeiten eine überwiegende Wahrscheinlichkeit oder Gewissheit für sich hat und alle anderen Möglichkeiten absolut oder mit Wahrscheinlichkeit ausschließt oder zumindest weniger wahrscheinlich erscheinen lässt.<sup>72)</sup>

Bei Gesellschaften, die über ausreichend Substanz und Mitarbeiter verfügen, muss der Ort der Geschäftsleitung nicht zwingend dort sein, wo sich deren Geschäftsführer aufhalten. Außerdem haben Staaten weniger Interesse daran, die steuerliche Ansässigkeit operativer, aktive Einkünfte erzielender Gesellschaften an sich zu ziehen, weil im jeweiligen Tätigkeitsstaat ohnehin eine Betriebsstätte iSd § 29 BAO iVm Art 5 OECD-MA verbleiben würde, der nach den Grundsätzen des Art 7 OECD-MA (idF vor oder nach dem Update 2010) Gewinne bzw Verluste zugeordnet werden müssten, und dem Ansässigkeitsstaat nur der auf die Funktionen des Geschäftsführers entfallende Residualgewinn zur Besteuerung verbleiben würde. Aber auch ohne Anspruch auf die Rolle des Ansässigkeitsstaates könnte der Staat, in dem der Geschäftsführer einer Gesellschaft tätig ist, aufgrund des Bestands einer „Stätte, an der sich die Geschäftsleitung befindet“, iSd § 29 Abs 2 lit a BAO bzw eines „Ortes der Leitung“ iSd Art 5 Abs 2 lit a OECD-MA eine Betriebsstätte unterstellen.

In Österreich ansässigen „oasenfreudigen“ Einzelunternehmern ist es in der Praxis kaum möglich, dem Damoklesschwert eines inländischen Ortes der Geschäftsleitung iSd § 27 Abs 2 BAO auszuweichen und damit die unbeschränkte Körperschaftsteuerpflicht einer ausländischen Gesellschaft in Österreich zu vermeiden, wenn deren Tagesgeschäft von Österreich aus gesteuert wird und der Unternehmer nicht bereit ist, seine persönlichen Lebensverhältnisse (durch Wegzug in den Sitzstaat der Gesellschaft mit den Folgen einer allfälligen Wegzugsbesteuerung gemäß § 27 Abs 6 EStG) zu verändern.

Der Beschluss des FG München zeigt jedenfalls die Wirksamkeit der Anknüpfung an den Ort der Geschäftsleitung iSd „Mittelpunktes der geschäftlichen Oberleitung“ im Kampf gegen Steuervermeidungsstrategien durch die Nutzung ausländischer Rechtsgebilde zur Herstellung einer steuerlichen Abschirmwirkung. Aufgrund faktisch gleicher Rechtslage sind die darin festgeschriebenen Grundsätze auch aus österreichischer Sicht relevant. Gleiches gilt für die Erfüllung des Tatbestandsmerkmals der Abgabenhinterziehung iSd § 33 FinStrG.

---

<sup>72)</sup> VwGH 26. 5. 2011, 2011/16/0001.

---

## Steuereinnahmen aus Digitalsteuer im Jahr 2023

Laut Information des BMF betragen die vorläufigen Einnahmen aus der Digitalsteuer rund 103 Mio Euro für das Jahr 2023. Das entspricht einer Steigerung von 7,4 % bzw einem Plus von rund 7 Mio Euro im Vergleich zum Vorjahr (2022: rund 96 Mio Euro).

**Link zur Pressemitteilung des BMF:** <https://www.bmf.gv.at/presse/pressemitteilungen/2024/jaenner/digitalsteuer-2023.html>.