

**17. Hamburger Steuerdialog
27. April 2023**

Ort der Geschäftsleitung - Geschäftsleitungsbetriebsstätte

**Internationale Aspekte
Betriebsstätte - Beschränkte / unbeschränkte Steuerpflicht**

Dr. Thomas Töben | YPOG | Berlin

Geschäftsleitung als Mittelpunkt im Zentrum der Peripherie

(Handelsblatt Steuerboard 26. April 2012)

1. Betriebstätte: Verwirrende Begriffsvielfalt
2. Internationale Aspekte: Private Equity - We Are Not Alone!
3. Wo laufen sie denn? „*Wo der für die Geschäftsführung maßgebliche Wille gebildet wird*“?
4. Vom „Mittelpunkt“ zur „geschäftlichen Oberleitung“ (§ 10 AO)
 - Feste Geschäftseinrichtung vs faktischer Geschäftsführer oder
 - Grundfall vs Ausreißerfall: „Auf den Kopf gestellt“
5. Von der „festen Geschäftseinrichtung“ zum „faktischen Geschäftsführer“: Vier Varianten (§ 12 AO)
6. Faktische Geschäftsführung: Hohe Hürden selbst für „Ausreißerfälle“ (OLG München v. 8.2.2012)
7. Betriebsstätten-Varianten: „Auf den Kopf gestellt“
8. Fragen über Fragen
9. Praxisfälle aus der Rechtsprechung - Die drei von Tankstelle
10. Rechtsprechung: Auf alle Fälle – Der Fall der Fälle
11. Take Aways
12. “Bonus Track”



1. Betriebsstätte: Verwirrende Begriffsvielfalt

Betriebsstätte: Verwirrende Begriffsvielfalt



Stätte der Geschäftsleitung

Vertreterbetriebsstätte

Anstreicherbetriebsstätte
Dienstleistungsbetriebsstätte
Ort der Leitung
Geschäftsbetriebsstätte
Mittelpunkt
der geschäftlichen Oberleitung
Geschäftseinrichtungsbetriebsstätte
Unter-Betriebsstätte
Ort der tatsächlichen Leitung
Home-Office-Betriebsstätte

Geschäftsstellebetriebsstätte

Ober-Betriebsstätte

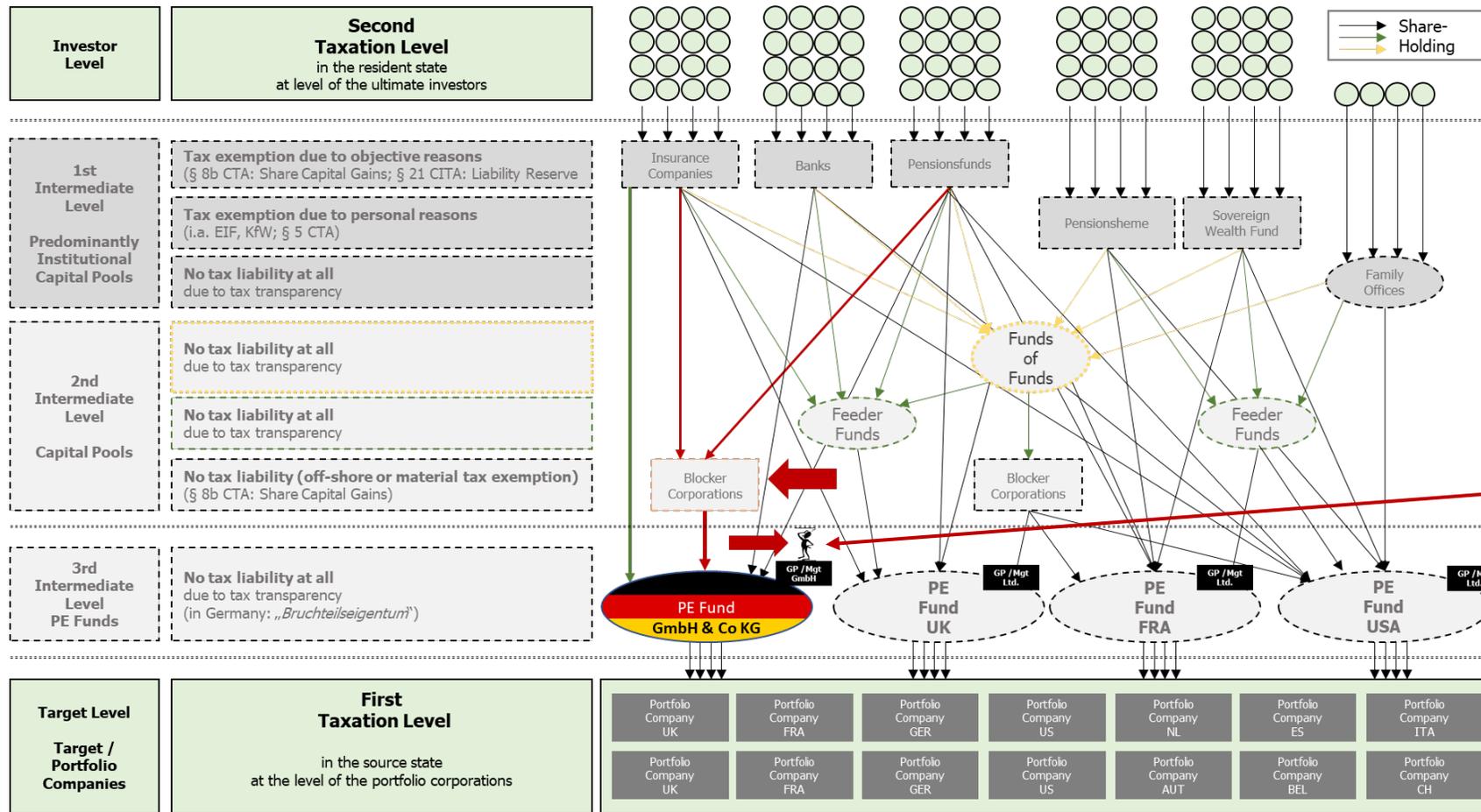


2. Internationale Aspekte

Private Equity: We Are Not Alone!

Internationale Aspekte: We Are Not Alone (1)

Blocker-Strukturen mit vermögensverwaltenden deutschen PE-Fonds



Vorwurf:

Ausländische sog. Blocker – Kapitalgesellschaften hätten ihren Ort der Leitung in Deutschland

Argument der FinVerw:

Deutsche PE-Manager der dt. V+V PE-Fonds PersGes bzw. deren Komplementärin seien



„Faktische Geschäftsführer“

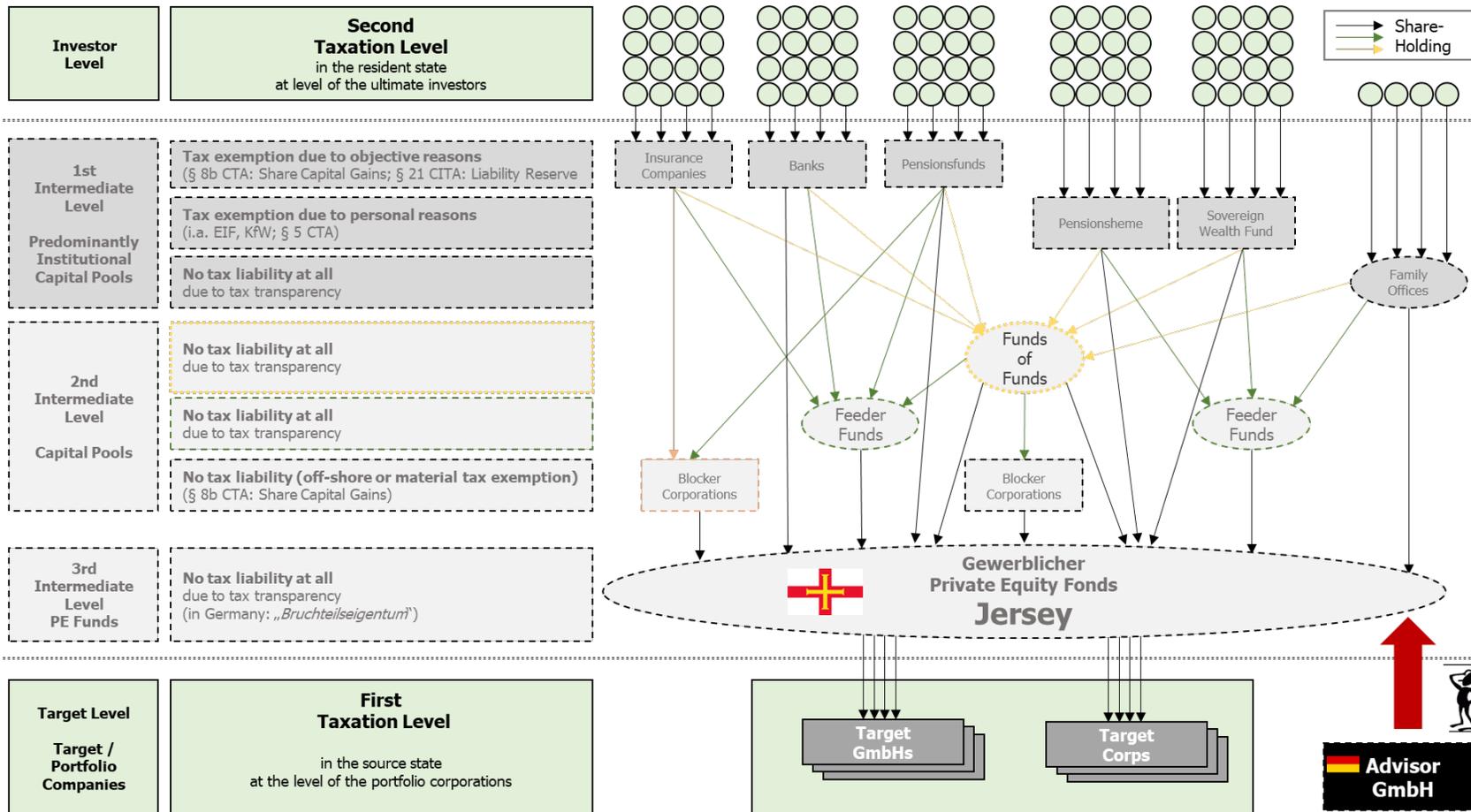
der ausländischen Blocker – Kapitalgesellschaft.

Steuerrisiko:

25% deutsche KapEst + Soli

Internationale Aspekte: We are not Alone (2)

Ausländische PE- Fonds mit deutschem Investment-Advisor



Vorwurf:

Ein (zweiter?) Ort der Geschäftsleitung der ausländischen Komplementärin bzw. der ausländischen Management- Gesellschaft, und damit der ausländischen PE-Fonds Personengesellschaft

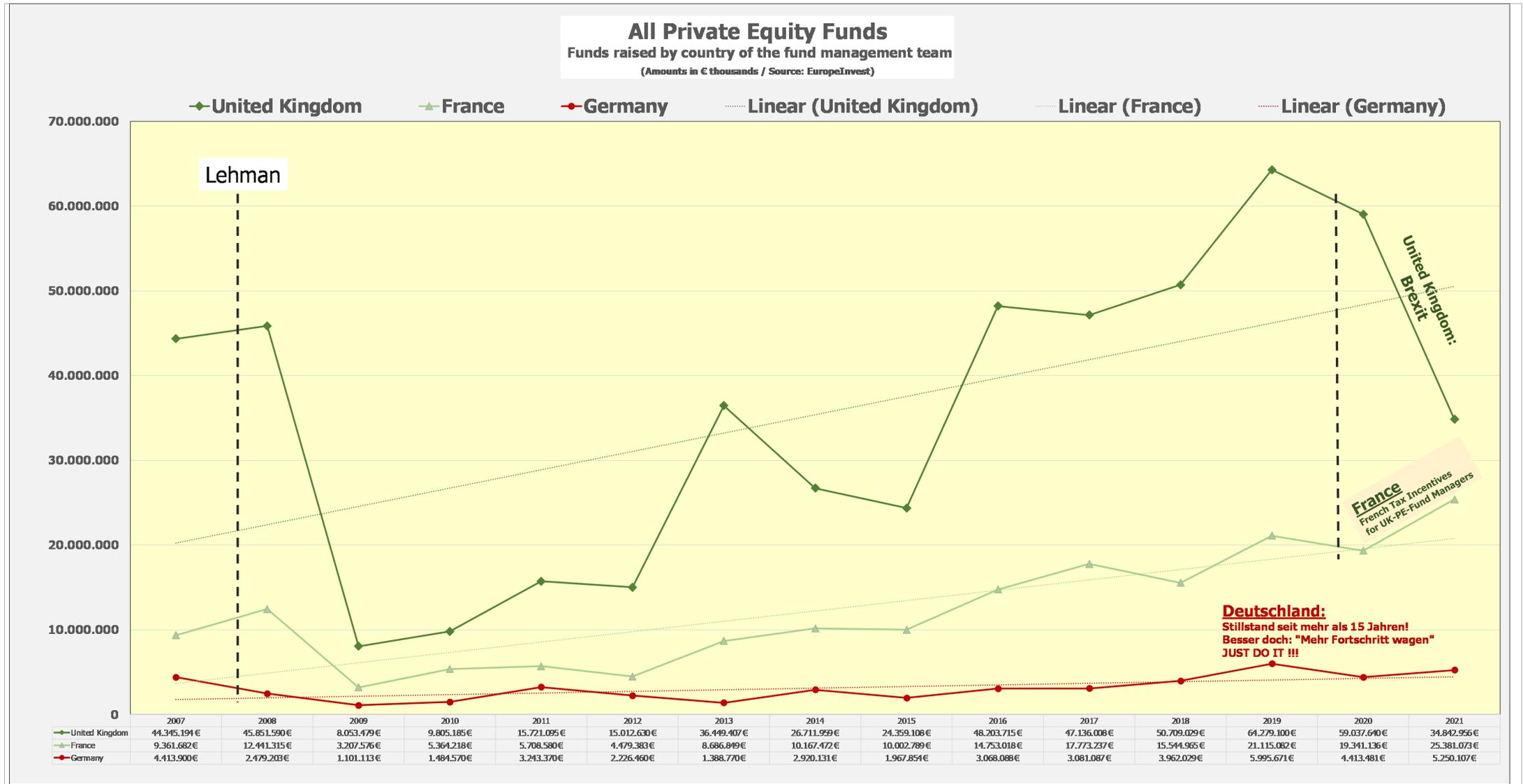
Argument der FinVerw

Deutsche Berater als **faktische Geschäftsführer** der ausl. Gesellschaften 

Steuerrisiko:

- **Gewerbsteuer** auf Fonds-Ebene
- **Umsatzsteuer** auf Management Fee
- **Steuererklärungspflichten** für alle, auch ausländischen Gesellschafter/Investoren des ausländischen PE-Fonds
- Beschränkte Steuerpflicht auch für Kapitaleinkünfte aus Drittstaaten

Statt Steuerhinterziehungsvorwürfen eher doch besser: Mehr Fortschritt wagen! DENN: **WE ARE NOT ALONE!!!**



Vor allem: USA noch nicht erwähnt! Und von dort bleibt aktuell Kapitalzufluss aus!



3. Wo laufen sie denn?

**„Wo der für die Geschäftsführung
maßgebliche Wille gebildet wird“**

UNCERTAINTIES

When two quarrel, the third one is happy



Place Of Effective Management
(POEM)

Centre of Management & Control
(CMC)





Investment Advisor Structures

**Advice
Recommendation**



**Forming its Will
Well-Informed Decisions**





4. § 10 AO

Geschäftsleitung

§ 10 AO Geschäftsleitung = Mittelpunkt der geschäftlichen Oberleitung



Mittelpunkt	Geschäftliche Oberleitung
<p>Wo der</p> <ul style="list-style-type: none">für die Geschäftsführung maßgebliche Wille gebildet wird <p>Relevant ist: („es kommt darauf an“)</p> <ul style="list-style-type: none">wo für Geschäftsführung <u>nötige Maßnahmen</u>von <u>einiger Wichtigkeit</u><u>angeordnet</u> werden <p>Ort, an dem die zur <u>Vertretung befugten Personen</u> die ihnen obliegende laufende Geschäftsführertätigkeit entfalten,</p> <p>im Allgemeinen dort, wo sie oder die leitenden Geschäftsführer ihr Büro haben (so schon RFH 1934)</p> <p>Abstrakte Umschreibung der wesentlichen Maßnahmen von einiger Wichtigkeit nicht möglich</p> <p>Von im Einzelfall tats. ausgeübten Tätigkeiten hängt ab,</p> <ul style="list-style-type: none">welche besonderes Gewicht habenund welche <u>deshalb</u> für die Ortsbestimmung relevant sind <p>Gewichtung</p> <ul style="list-style-type: none">bei geschäftsführenden Maßnahmen an verschiedenen Orten	<p>Geschäftliche Oberleitung (RFH 16.06.1931) =</p> <ul style="list-style-type: none">Geschäftsführung im engeren SinneSog. laufende Geschäftsführung = Tagesgeschäfte<ul style="list-style-type: none">tatsächliche und rechtsgeschäftlichen Handlungen, die der gewöhnliche Betrieb der Gesellschaft mit sich bringt, undsolche organisatorischen Maßnahmen, die zur gewöhnlichen Verwaltung der Gesellschaft gehören <p>Mitwirkung der Gesellschafter an einzelnen Geschäftsführungsentscheidungen</p> <ul style="list-style-type: none">gehören nicht zu den Tagesgeschäften, unabhängig davon,ob die Mitwirkung in Satzung vorgesehen ist oder nicht <p>Ausnahme: Faktischer Geschäftsführer</p> <ul style="list-style-type: none">mischt sich ständig in den gewöhnlichen Geschäftsverkehr ein undtrifft selbst alle Geschäftsführungsentscheidungen von <u>einigem Gewicht</u> <p>Jede Gesellschaft ist gesondert zu betrachten</p> <ul style="list-style-type: none">Nur solche Entscheidungen/Maßnahmen zählen, die für Rechnung der Gesellschaft getroffen werden, deren OdL zu bestimmen ist. <p>Auch abhängige / beherrschte Gesellschaften haben einen „eigenen“ Ort der Geschäftsleitung</p>



5. § 12 AO

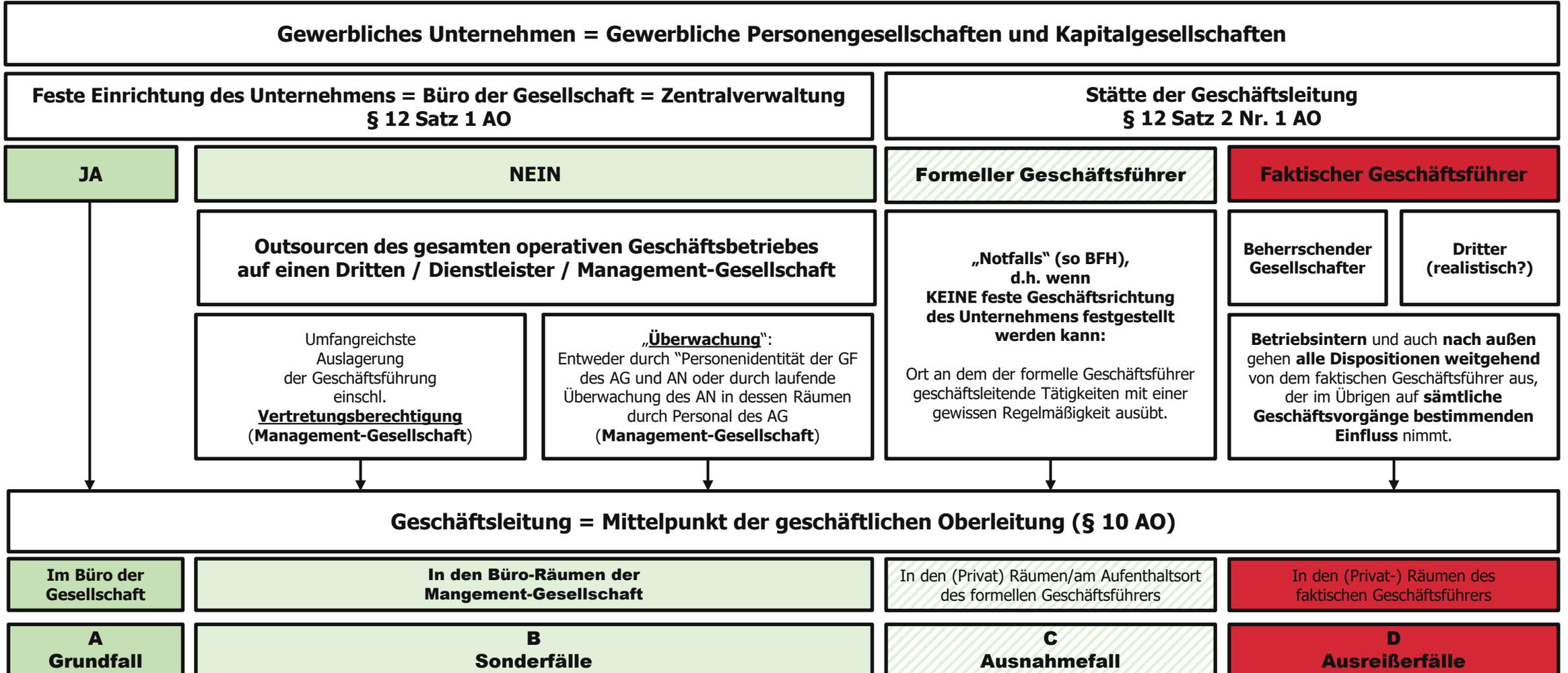
Von der „festen Geschäftseinrichtung“
zum „faktischen Geschäftsführer“:

Vier Varianten zur Geschäftsleitungsbetriebsstätte

§ 12 AO: Geschäftsleitungsbetriebsstätte - Vier Varianten



Von der „festen Geschäftseinrichtung“ bis zum „faktischen Geschäftsführer“





6. Faktische Geschäftsführung

Hohe Hürden selbst für „Ausreißerfälle“
(OLG München v. 8.2.2012; n.v.)

Faktischer Geschäftsführer: Hohe Hürden selbst für Ausreißerfälle Ihre Meinung zählt!



JA oder NEIN – das ist hier die Frage

1. Ein faktischer Geschäftsführer einer ausländischen Kapitalgesellschaft ist nicht verpflichtet, Steuererklärungen für die ausl. Gesellschaft einzureichen.
2. Die Verpflichtung zur Einreichung von Steuererklärungen besteht nur, wenn der faktische Geschäftsführer zugleich auch Verfügungsberechtigter (§ 35 AO) ist.
3. Verfügungsberechtigung setzt ein Auftreten für die ausländische Gesellschaft nach Außen und auch voraus, dass der faktische Geschäftsführer rechtlich und tatsächlich über das Vermögen der ausländischen Gesellschaft verfügen kann.
4. Rücksprache der Geschäftsführer mit externen Beratern begründen selbst dann keine Stellung als faktischer Geschäftsführer, wenn durch die Intensität der Einwirkungen die satzungsmäßigen Geschäftsführer zu „reinen Befehlsempfängern“ degradiert werden.
5. Ein Auftreten von Beratern nach außen im Hinblick auf die Anbahnung von Geschäften für die auftraggebende Gesellschaft, das Auffinden, die Auswahl und die Kalkulation von Investitionsobjekten begründen ebenso wenig eine Stellung als faktischer Geschäftsführer wie das Zurverfügungstellen der für eine Entscheidung der betreffenden Gesellschaft wesentlichen Daten.
6. Ein Mitentscheidungsrecht von Beratern bei Ankauf und Veräußerung von Investitionsobjekten begründet keine faktische Geschäftsführung.
7. Die Leitung von Vertragsverhandlungen durch Berater und deren Mitwirkung bei der Preisgestaltung genügen nicht für die Annahme, die Berater seien faktische Geschäftsführer. Solche nach Außen in Erscheinung tretenden Tätigkeiten stellen keine Tätigkeiten dar, die üblicherweise allein den satzungsmäßigen / formellen Geschäftsführern vorbehalten sind.
8. Die interne Abstimmung wichtiger Entscheidungen zwischen den formellen Geschäftsführern und anderen Personen sowie deren Einflussnahme auf die formellen Geschäftsführer und deren Entscheidungen reichen für die Annahme einer faktischen Geschäftsführerstellung selbst dann nicht aus, wenn unternehmerische Entscheidungen nicht ohne Einverständnis dieser Personen erfolgen können.

NEIN	??	JA
<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>
<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>
<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>
<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>
<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>
<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>
<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>
<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>

OLG München v. 8.2.2012, 7 U 4030/11, n.V.



7. Betriebsstätten-Varianten:

„Auf den Kopf gestellt“

Betriebsstätten-Varianten: „Auf den Kopf gestellt“



Realität der Rechtsprechung



Ein den formellen Geschäftsführern zur Verfügung stehendes Büro, in dem tatsächliche, rechtsgeschäftliche Handlungen und solche organisatorischen Maßnahmen erledigt werden, die zur gewöhnlichen Verwaltung der Gesellschaft gehören, begründet die einzige Geschäftsleitungsbetriebsstätte, solange anderswo kein bedeutenderes Büro zur Verfügung steht.

Dies gilt auch dann, wenn geschäftsleitende Tätigkeiten durch Geschäftsführer an anderen Orten erfolgen und/oder wichtige Entscheidungen, wie der An-/Verkauf relevanter Vermögenswerte, durch andere Personen, namentlich Gesellschafter im Einzelfall an anderen Orten erfolgen (BFH v. 10.05.1961; BFH v. 07.12.1994, BFH v. 25.02.2004; LG Augsburg 2021; FG München 29.9.2022, OLG München 2012)

„Münchener Träumereien“



Soweit ersichtlich, gibt es aus der fast 100-jährigen Rechtsprechung nur einen einzigen Fall, in dem ein „Dritter“, d.h. ein anderer als der beherrschende (Allein-) Gesellschafter, als faktischer Geschäftsführer den inländischen Ort der Leitung einer ausländischen Gesellschaft begründete.

FG Niedersachsen v. 30.4.20210:

Drehbuchartiger Sachverhalt mit Unterhaltungswert



8. Fragen über Fragen

Fragen über Fragen



- (1) Keine, eine oder mehrere Geschäftsleitungsbetriebsstätten? NICHTS SCHEINT UNMÖGLICH!
- (2) Tagesgeschäfte – Gewöhnliche und außergewöhnliche Geschäfte – Grundlagengeschäfte (§ 164 HGB)
- (3) Beratung, Empfehlungen, Willensbildung, Entscheidungsfindung + Entscheidungen über Investitionen und/oder Exit?
- (4) Bedeutung der Willensbildung / Entscheidungen und Vertragsabschlüssen auf Geschäftsreisen in anderen Staaten?
- (5) Faktischer Geschäftsführer vs „Hintermann/Strohmann“-Konstellationen? Bedeutung für §§ 10, 12 AO?
- (6) Bedeutung von Unterschriften und/oder physischen Geschäftsführertreffen und Wohn-/Arbeitsort?
- (7) Bedeutung des Aufsichtsrechts: § 36 KAGB / EU Nr. 231/2013 / Level-2 VO?
- (8) Bedeutung der Mitgliedschaft im Beirat, Investitionsausschuss und der Komplementärin / eines AIFM-Managers?
- (9) Bedeutung der Arbeits- und Aufenthaltsorte von bloßen Teammitgliedern: dauerhaft / sporadisch?
- (10) Ist ein bloß faktischer Geschäftsführer (A) einer Gesellschaft X, der nicht zugleich auch (allein-) beherrschender Gesellschafter von X ist und über das Vermögen von X nicht verfügen kann,
 - a) verpflichtet, Steuererklärungen für X abzugeben?
 - b) etwaige Steuern für X an das FA zu zahlen?
 - c) dem Risiko einer Inanspruchnahme durch einen Haftungsbescheid ausgesetzt?

Beispielsfälle aus der Rechtsprechung (1)



- a) RFH 16.06.1931: Der im **Inland ansässige Generalvertreter** mit Vollmacht zum Abschluss von Geschäften in Deutschland auf Rechnung einer Schweizer Kapitalgesellschaft begründete keinen Ort der Leitung in Deutschland.
- b) BFH 10.05.1961: Der im **Inland ansässige Exportvertreter**, der Geschäftsabschlüsse **ausschließlich in den USA** verhandelte und abschloss, hatte eine inländische Geschäftsleitungsbetriebsstätte i.S. einer festen Geschäftseinrichtung nur in den Räumen, die ihm sein Schweigervater im Inland zur Nutzung überließ und in denen eine Angestellte Buchhaltungs- und andere administrative Arbeiten erledigte.
- c) BFH 07.12.1994: Die **beherrschende Mutter-AG (MG)** einer 100%-Tochter-GmbH (TG)) mit teilweise personenidentischen Geschäftsführern/Vorständen begründete an ihrem Ort der Leitung keine inländische Geschäftsleitungsbetriebsstätte für die TG, obwohl der Vorstand der MG, nicht jener der TG, über den An-/und Verkauf von relevanten Vermögenswerten, konkret von KapGes-Anteilen, durch die TG entschied.
- d) BFH 03.07.1997: Ein inländisches **Schiffahrtsunternehmen** (GmbH & Co KG) begründet bei einer Managementgesellschaft auf Zypern ihre einzige Geschäftsleitungsbetriebsstätte nur dann, wenn die GmbH & Co KG die Besorgung ihres gesamten operativen Geschäftsbetriebes einschl. der Vertretungsberechtigung in größtmöglichem Umfang schuldrechtlich im Rahmen eines Geschäftsbesorgungsvertrages auf eine Managementgesellschaft ausgelagert. Bei Auslagerung der Geschäftsführung auf mehrere Managementgesellschaften ist die einzige Geschäftsleitungsbetriebsstätte durch Gewichtung der regelmäßig nicht gleichwertigen Geschäftsführungstätigkeiten zu bestimmen.
- e) BFH 25.02.2004 **Dublin Dock II**: Die konkrete Anlagestrategie (Investition in Wertpapiere) der niedrig besteuerten, irischen Kapitalanlage-KapGes **ohne eigenes Personal** und nur dem gesetzlich vorgeschriebenen Vorstand („BoD“) als geschäftsführendem Organ wurde in der Gründungsversammlung festgelegt, die bei einem der dt. Gesellschafter in Deutschland stattfand. BoD setzte sich aus dem Generalbevollmächtigten eines der dt. Gesellschafter und zwei irischen Direktoren zusammen. Eine dt. Management-GmbH vermittelte auf Basis eines Vermögensberatungsvertrag u.a. mit der irischen KapGes die Investoren und wurde als Investmentberater tätig. Auf den mehrfach in Deutschland stattfindenden Anlageausschuss-Sitzungen wurden Empfehlungen gegeben, nicht aber konkrete Anlageentscheidungen getroffen.
- f) FG/BFH 2013-22: **Goldhandel**: Britische Geschäftsleitungsbetriebsstätte einer UK-Personengesellschaft mit inländischen Gesellschaftern und Beratern. Seit 2013/2017 bis 2022 rd. 20 Urteile/Beschlüsse verschiedener FG und des BFH mit mehreren Rechtszügen. Höhepunkt: LG Augsburg 2021 sowie FG München v. 29.9.2022 (11 K 539/18) gegen FG München 6.7.2017 (11 K 411/13)

Beispielsfälle aus der Rechtsprechung (2)



Eine, keine, mehrere Geschäftsleitungsbetriebsstätten – mehrere Mittelpunkte?

BFH v. 15.10.1997, I R 76/95: „Berliner Bürocenter / Telefondienst“ / Geschäftsabschlüsse nur in der BRD

BFH v. 16.12.1998, I R 138/97: „Baucontainer“: Nach Auffassung des Finanzamtes keine inländische Geschäftsleitungsbetriebsstätte, obwohl formeller Gesellschafter-Geschäftsführer dort (alle) Geschäfte abschloss.

BFH v. 30.01.2002, I R 12/01: 20qm Büroraum in Berlin für DM 400 monatlich und dortige Verwaltung des Vertragsbestandes durch Berliner Geschäftsbesorger kann Berliner Geschäftsleitungsbetriebsstätte begründen, auch wenn alle (Leasing-) Geschäfte durch formellen Geschäftsführer N einer GmbH mit 25 ArbN in Westdeutschland abgeschlossen werden und N sich Entscheidungen bei Auslaufen der Verträge, z.B. Wahrnehmung von Verwertungschancen und Neu-Konditionen bei vorzeitigen Vertragsablösungen, vorbehält.

BFH v. 5.11.2014, IV R 30/11: Drei leitende Frankfurter Bankangestellte können als formelle Geschäftsführer durch bloße Treffen in einer Autobahnraststätte in der Gegend um Norderfriedrichskoog die Geschäftsleitungsbetriebsstätte für eine „substanzschwache“ GmbH & Co KG auf „Norderfriedrichskoog“ (N) begründen. Selbst in diesem vom GewSt-Spartrieb getriebenen exotischen Sachverhalt, in dem maßgebliche Entscheidungen in Frankfurt vorbestimmt waren, ging das FA von einem Ort der Geschäftsleitung auf Norderfriedrichskoog aus, einem Ort mit 50 Einwohnern und 500 Unternehmen.



Beispiele aus der Rechtsprechung

- RFH 1931: Inländischer Generalvertreter eine Schweizer Kapitalgesellschaft
- BFH 1961: Exportvertreter mit Geschäften in den USA und inländischer Geschäftsleitungsbetriebsstätte beim Schwiegervater
- BFH 1994: Körperschaftssteuer-Zerlegungs-Fall (**Entscheidung vs Tagesgeschäft**)
- BFH 1997: Zypern-Manager (**Geschäftsleitungsbetriebsstätte am Ort eines fremden Dienstleisters**)
- BFH 2004: Dublin Dock II: Irische Kapitalanlagegesellschaft mit deutschem Geschäftsführer
- BFH 2017: LG Augsburg 2021, **FG München 9/2021 gegen FG München 2017 (!)**: Goldhandel

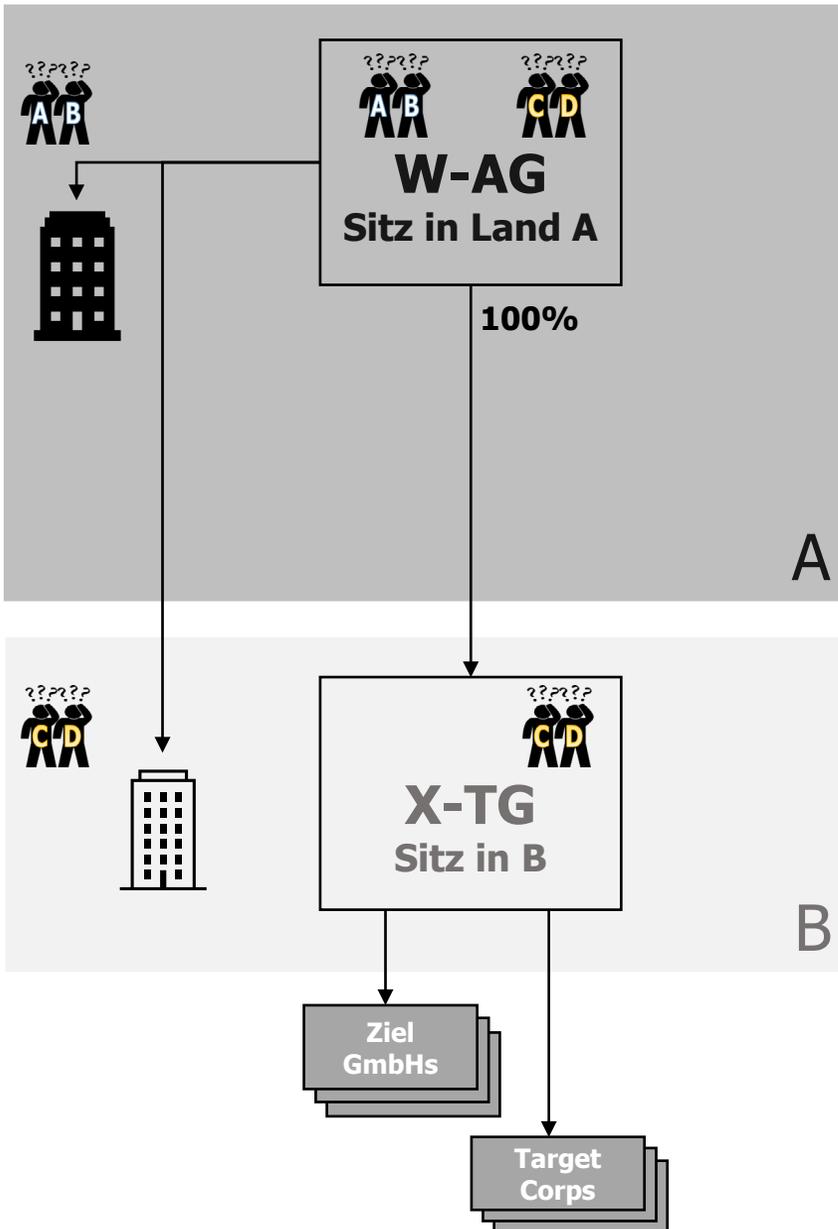


10. Rechtsprechung

Auf alle Fälle – Der Fall der Fälle

(BFH 7.12.1994 - I K 1/93)

Ort der Leitung bei MG im Land A oder der TG im Land B?



Sachverhalt

- (1) W-AG (Sitz/Geschäftsleitung in A) hält 100% der Anteile an X-TG (in B).
- (2) X-TG: Erwerb, Verwaltung + Verkauf von KapGes-Anteilen im In- und Ausland für eigene Rechnung; funktionell = Betriebsabteilung der W-AG.
- (3) X-TG dient der W-AG, um best. Geschäfte abwickeln zu können, u.a. zur Erzielung von Dividenden/Erlösen aus Erwerb/Verkauf von KapGes-Anteilen.
- (4) X-TG verfügt weder über sachlichen noch über persönlichen Apparat zur Abwicklung ihrer Geschäfte, die von Vorstandsmitgliedern C + D sowie Angestellten der W-AG besorgt werden.
- (5) Vorstand W-AG (A, B, C und D) beschließt über An-/Verkauf der KapGes-Anteile durch die X-TG.
- (6) C + D sind zugleich Geschäftsführer der Y-TG. Beide sind geschäftsansässig in B, wo ihnen Büros zur Verfügung stehen, die der W-AG gehören.

Frage: Ort der Leitung der Y-TG im Land A oder Land B?

Ihre Meinung zählt!

Wie würden Sie entscheiden?



11. Take Aways

Take Aways 1 bis 3



1. Deutsche Berater sind keine faktischen Geschäftsführer, solange sie
 - a) nicht ständig in das Tagesgeschäft einer ausländischen Blocker-Kapitalgesellschaften bzw. eines ausländischen Private Equity Fonds eingreifen und dieses nahezu vollständig an sich reißen **und**
 - b) nicht für die ausländischen Gesellschaften tatsächlich nach Außen wie Organmitglieder oder (bestellte) Geschäftsführer auftreten.

2. Bloß faktische Geschäftsführer sind als solche keine Verfügungsberechtigten i.S.v. § 35 AO

3. Die Mitwirkung deutscher Berater bei Entscheidungen, namentlich von sog. Schlüsselpersonen, über den An- und/oder Verkauf von Kapitalgesellschaftsanteilen durch einen (ausländischen) PE-Fonds
 - a) ist der Gesellschafter-/Investorenebene zuzurechnen, deren Interessen die Schlüsselpersonen wahren müssen;
 - b) ist keine Handlung, die der „gewöhnliche Betrieb“ der Gesellschaft mit sich bringt, und auch keine organisatorische Maßnahme, die zur „gewöhnlichen Verwaltung“ der Gesellschaft gehört; es handelt sich insoweit **nicht** um sog. „*Tagesgeschäfte*“.



FR Finanz-Rundschau Ertragsteuerrecht ESt · KSt · GewSt · UmwSt · ErbSt

Herausgegeben
in Verbindung mit dem Fachinstitut der Steuerberater

5. April 2015

Seiten 297–340

97. Jahrgang · 7/2015

*RA Dr. Andreas Richter, LL.M./RA Berthold Welling, Berlin**

Tagungs- und Diskussionsbericht zum 53. Berliner Steuergespräch „Tax Compliance und Steuerstrafrecht“

4. Wenn, wie bei komplexen grenzüberschreitenden PE-Strukturen und der Abgrenzung zw. Gewerblichkeit und Vermögensverwaltung – bereits auf der materiellsteuerlichen Ebene über diese oder jene Auslegung gestritten werden kann, wird man praktisch nie zu einem strafrechtlich bedingten Vorsatz kommen (so Radtke, ehemals Richter im BGH-Strafsenat und heute Richter am BVerfG)

Radtke, anlässlich des 53. Berliner Steuergesprächs am 17.11.2014, Tagungsbericht FR 2015, 297 (302)

Aus Sicht von Prof. Radtke habe die Beratungsebene, wenn sie Unternehmen oder unternehmerisch tätige Einzelpersonen berate, einen völlig anderen Fokus auf das Steuerstrafrecht als der zuständige Strafsenat beim BGH. Jedes Jahr gebe es etwa 100 bis 125 Revisionen in Steuerstrafsachen und davon seien die deutliche Mehrzahl Fälle der Umsatzsteuerhinterziehung. Diese Umsatzsteuerhinterziehungsfälle seien zu einem großen Teil **vollständig pathologische Fälle**, so dass sie nicht viel mit den typischen Konstellationen in der Beratungspraxis gemein hätten. Auch seien dies nicht die Schwierigkeiten, die sich für ein Unternehmen ergeben könnten, das versuche, seinen umsatzsteuerlichen Pflichten nachzukommen. Vielmehr habe man es beim BGH **mit Konstellationen zu tun, bei denen häufig europaweit die Umsatzsteuerhinterziehung das alleinige Geschäftsmodell sei**. ... In der Mehrzahl der Fälle habe man es beim BGH daher nicht mit dem Problem des bedingten Steuerhinterziehungsvorsatzes zu tun. In den eben geschilderten Steuerstrafsachen würden die darin eingebundenen Akteure ausschließlich das Ziel der Umsatzsteuerhinterziehung verfolgen, und zwar möglichst so, dass es am Ende zu einer Ausschüttung komme. Insofern würden diese Fälle auch alle mit dolus directus begangen.

Im Bereich des Steuerstrafrechts sei die Abgrenzung schwieriger. Es gebe zwar auch die Form des bedingten Vorsatzes, der auf die tatbestandlichen Voraussetzungen des § 370 AO gerichtet sei. Bei diesem gehe es aber nur zu einem Teil um die tatsächlichen Verhältnisse, sondern zusätzlich um die rechtliche Gestaltungsmöglichkeit des möglicherweise steuerstrafrechtlich relevanten Sachverhalts. Dies führe dazu, dass man sich im Bereich der Abgrenzung zum Verbotsirrtum befinde. Die Regelung, je höher der Grad der Gefährlichkeit des Täterhandelns, desto leichter der Schluss auf einen bedingten Vorsatz, lasse sich auf den Bereich des Steuerstrafrechts daher jedenfalls nicht ohne weiteres übertragen. Vielmehr müsse man prüfen, was im konkreten Lebenssachverhalt mit seinen ganz spezifischen steuerrechtlichen Vorgaben die geeigneten Anknüpfungspunkte dafür seien, ob eine gewählte steuerrechtliche Gestaltung und ihre praktische Umsetzung einen Rückschluss auf einen Hinterziehungsvorsatz zulasse oder nicht.

Er könne sich nur an eine einzige Konstellation in den letzten zwei Jahren erinnern, bei der sich die umsatzsteuerrechtliche Frage stellte, ob die gewählte Gestaltung umsatzsteuerrechtlich zulässig sei. In einer solchen Konstellation, wo man bereits auf der umsatzsteuerlichen Ebene intensiv über die steuerliche Zulässigkeit streiten könne, werde man praktisch nie zu einem strafrechtlich bedingten Vorsatz kommen.



12. „Bonus Track“

100 Jahre Rechtsprechung bestätigt:

Faktischer Geschäftsführer ist allenfalls der beherrschende (Allein) Gesellschafter

100 Jahre Rechtsprechung bestätigt:

Faktischer Geschäftsführer = Allenfalls beherrschender (Allein) Gesellschafter



Gericht, Entscheidungsdatum, Aktenzeichen sowie Fundstelle	Auslandsbezug	Inlandsfall	st-strfr relevant	Fakt. GF	KSt Zerl	Kap-Ges	Pers-Ges	USt	Est/KSt/GewSt	Sonstiges / Sonstige Steuern / Haftung / insb. Haftung für LSt	Besteht ein DBA?	GL-BS (Inlands-Fall)	Geschäftsleitungs-Betriebsstätte (DBA)	Schlagwort(e)	Schlagwort (e) LANG
BFH v. 7.12.1994, I K 1/93, BStBl. 1995 II, 175		BRD		x	x	x			x			x		Organgesellschaft	Organgesellschaften einzeln zu betrachten
FG Köln v. 12.9.2005, 8 K 5677/01, DStRE 2006, 496		BRD		x		x				x				Faktischer Geschäftsführer	Gesellschafter ist dann faktischer Geschäftsführer, wenn er die Geschicke der Gesellschaft maßgeblich in die Hand genommen hat
BFH v. 27.2.2007, VII R 67/05, BFHE 216, 491		BRD		x		x				x				Unternehmenssanierung	Haftung eines faktischen Geschäftsführers für Steuerschulden
FG Hamburg v. 22.4.2008 – 3 K 222/06, EFG 2009, 890		BRD	x	x		x				x				Faktischer Geschäftsführer	Haftung eines faktischen Geschäftsführers für Steuerschulden
FG Hamburg v. 26.10.2010, 3 V 85/10, juris		BRD		x		x		x						Faktischer Geschäftsführer	Haftung eines faktischen Geschäftsführers für Steuerschulden
FG Münster v. 27.1.2016, 10 K 1167/13 K,G,F, EFG 2016, 671		BRD	x	x		x				x				Faktischer Geschäftsführer	Faktische Geschäftsführung durch Angestellten
FG Münster v. 2.3.2017, 8 K 194/14 F, juris		BRD		x		x	x			x				Treuhänder	Faktische Geschäftsführung durch Treuhänder
FG Hamburg v. 29.3.2017, 3 K 183/15, EFG 2017, 1225		BRD	x	x		x		x		x				Faktischer Geschäftsführer	Gesamterscheinungsbild des Auftretens maßgebend für faktische Geschäftsführung
FG Münster v. 29.8.2019, 5 K 4028/16 U, juris		BRD		x		x		x		x				Faktischer Geschäftsführer	Haftung eines faktischen Geschäftsführers für Steuerschulden
FG Hessen v. 22.4.1997, 6 K 3417/94, EFG 1997, 1063	Ausland (unklar)		x	x				x						Vorübergehende Einrichtungen	Betriebsstätte § 12 S. 1 AO bei vorübergehenden, nicht dauerhaften Einrichtungen
FG Hessen v. 20.10.1997, 4 K 1420/93, EFG 1998, 518	Großbritannien			x		x				x (BerlinFG)	x			Gesellschafter	Faktischer Geschäftsführer bei Überschreiten der Aufsichtsrechte als Gesellschafter
FG Bremen v. 13.5.2004, 1 K 224/03, juris	Schweiz			x			x		x		x		x	Schiffsreederei	Vertragliche Übertragung der Geschäftsführung
FG Münster v. 24.5.2004, 9 K 5177/99, DStRE 2005, 194	Portugal			x		x			x		x			Bauleistungsgewerbe	Bürräume einer Gesellschaft als regelmäßiges Indiz zum Ort der Geschäftsleitung
FG München v. 16.3.2010, 6 K 241/07, juris	Spanien		x	x		x			x		x		x	Tagesgeschäft	Verhältnis inländischer Ort der Geschäftsleitung zu DBA-Regelungen, Verwertung von Beweismitteln
FG Hamburg v. 16.4.2010, 5 K 114/08, juris	Niederlande		x	x			x		x		x		x	Grundlagengeschäfte	Gesellschaftsvertragliche Ermächtigung des Geschäftsführers zur Vornahme von Grundlagengeschäften
FG Niedersachsen v. 30.4.2010, 6 K 276/05, juris	Großbritannien			x		x		x		x	x			IT-Dienstleister - Realschulfreundin	Umgehung von Unterhalt an geschiedene Ehefrau, auch § 41 AO Folge: "Allein Gester"
FG Baden-Württemberg v. 30.6.2020, 5 K 3305/17, juris	Großbritannien			x			x		x		x		x	Goldfinger	Ort der Geschäftsleitung und Betriebsstätte in Großbritannien, keine Betriebsstätte in Deutschland
FG München v. 5.11.2020, 10 V 1479/20, EFG 2021, 429	Luxemburg			x		x			x		x			Treuhänder	Laufende Geschäftsführung durch Treuhänder
FG Hessen v. 15.12.2020, 4 K 386/18, DStRE 2021, 1189	Luxemburg		x	x		x			x	x	x			Unternehmensliquidation	Haftung eines faktischen Geschäftsführers für Steuerschulden
LG Augsburg v. 20.5.2021, 10 KIs 510 Js 143036/18, nicht veröffentlicht	Großbritannien			x			x		x		x		x	Goldfinger	Strafrecht, Ort der Geschäftsleitung Betriebsstätte in Großbritannien, keine Betriebsstätte in Deutschland
BFH I B 12/22 (kein Datum verfügbar)	Großbritannien			x			x		x		x		x	Goldfinger	Ort der Geschäftsleitung Betriebsstätte in Großbritannien, keine Betriebsstätte in Deutschland





Anhang 1

Luxemburger Immobilien-Gesellschaften:

**GewSt-Optimierungsfälle =
keine tauglichen Vergleichsfälle**

GewSt-Optimierung über Luxemburg – Nicht tauglicher Vergleichsfall



Unterschied zw. BFH-Urt. v. 3.7.1997 und v. 23.3.2022 = § 12 Satz 1 AO (feste Geschäftseinrichtung) versus § 12 Satz 2 Nr. 1 AO (keine feste Geschäftseinrichtung)

BFH v. 3.7.1997 (IV R 58/95 - Zypern-Manager)

1. Nach BFH hat FG zutreffend festgestellt, dass keine feste Geschäftseinrichtung i.S.d. § 12 Satz 2 Nr. 2-8 AO vorgelegen hat; daher sei **§ 12 Satz 2 Nr. 1 (i.V.m. § 10 AO)** maßgeblich.
2. Implizit stellt BFH damit fest, dass die Übertragung der Geschäftsführung auf Korrespondentenreeder und U-Pool nicht die Voraussetzungen für die Begründung einer („*eigenen*“) Betriebsstätte des Unternehmens in den Räumlichkeiten der Management-Gesellschaft erfüllt. An welcher konkreten Voraussetzung es fehlt, bleibt offen.
3. Für die „Stätte der Geschäftsleitung“ sei sodann grds. auf die **zur Vertretung befugten Personen** abzustellen. Die laufenden Geschäfte seien einerseits vom Korrespondentenreeder und andererseits vom U-Pool vorgenommen worden. Der BFH qualifiziert die vorgenommenen Tätigkeiten *jeweils als für die Geschäftsführung nötige Maßnahmen*.
4. Da sich der Mittelpunkt der geschäftlichen Oberleitung i.S.d. § 10 AO nur an einem Ort befinden könne, sei zu gewichten.

BFH v. 23.3.2022 – III R 35/20 (GewSt-Immo-Lux/Berlin)

1. Nach BFH-Auffassung ist das FG BB fälschlicherweise von einer festen Geschäftseinrichtung i.S.d. **§ 12 Satz 1 AO** in den Räumlichkeiten der R-GmbH ausgegangen, da es die „**Möglichkeit** der Überwachung“ der R-GmbH durch die Klägerin für ausreichend erachtet hat.
„(...) Denn das FG hat die Betriebsstätte lediglich mit der Möglichkeit der Überwachung vor Ort begründet, ohne die tatsächliche Überwachung vor Ort festzustellen.“ (Rn. 27)
2. Nach BFH ist jedoch eine **tatsächliche** Überwachung erforderlich, um die für eine feste Geschäftseinrichtung erforderliche Verfügungsmacht über Räumlichkeiten des Dritten (der R-GmbH) zu begründen / ersetzen.
3. Da das FG vom Vorliegen einer Betriebsstätte nach § 12 Satz 1 AO ausgegangen sei, habe es keine Feststellungen dazu getroffen, wo das **Tagesgeschäft** der Klägerin i.S.d. § 12 Satz 2 Nr. 1 AO i.V.m. § 10 AO vorgenommen worden sei.
4. Die vom FG noch vorzunehmenden Tatsachenfeststellungen könnten daher folgendes ergeben:
 - a) BS gem. § 12 **Satz 1** AO **in dem Vermietungsobjekt**, wenn dort eine eigene nachhaltige gewerbliche Tätigkeit der Klägerin ausgeübt wird.
 - b) BS gem. § 12 **Satz 1** AO **in den Räumlichkeiten der R-GmbH**, wenn dort eine tatsächliche Überwachung durch die Klägerin vor Ort erfolgt.
 - c) Wenn sich dies nicht feststellen lässt, BS gem. § 12 **Satz 2** Nr. 1 (i.V.m. § 10 AO) dort, wo die laufenden Geschäfte tatsächlich vorgenommen worden sind. Dies kann
 - entweder der Ort sein, an dem die R-GmbH tatsächlich die ihr übertragenen Geschäftsleitungsaufgaben ausgeübt hat, oder der Ort, an dem der geschäftsführende Gesellschafter der Klägerin Geschäftsleitungsaufgaben ausgeführt hat.
 - d) Wenn Geschäftsleitungsaufgaben an beiden Orten festgestellt werden, ist eine Gewichtung erforderlich. Insoweit dann wieder vergleichbar mit der Zypern-Entscheidung (links).



**Und wenn man nicht
mehr weiter kann,
kommt's auf
das Gesamtbild an!**

Vielen Dank für Ihre Aufmerksamkeit!



Copyright: Dave Hout Fotografie