

Urteil vom 23. Oktober 2018, I R 54/16

Geschäftsführer einer Kapitalgesellschaft als ständiger Vertreter

ECLI:DE:BFH:2018:U.231018.IR54.16.0

BFH I. Senat

AO § 13, EStG § 49 Abs 1 Nr 2 Buchst a, DBA LUX 1958 Art 2 Abs 1 Nr 2 Buchst c, EStG § 49 Abs 1 Nr 2 Buchst a, EStG VZ 2005 , EStG VZ 2006 , KStG § 2 Nr 1, KStG VZ 2005 , KStG VZ 2006 , KStG VZ 2007

vorgehend Finanzgericht Rheinland-Pfalz , 14. Juni 2016, Az: 1 K 1685/14

Leitsätze

Organe von juristischen Personen können ständige Vertreter i.S. des § 13 AO sein.

Tenor

Auf die Revision des Beklagten wird das Urteil des Finanzgerichts Rheinland-Pfalz vom 15. Juni 2016 1 K 1685/14 aufgehoben.

Die Sache wird an das Finanzgericht Rheinland-Pfalz zurückverwiesen.

Diesem wird die Entscheidung über die Kosten des Revisionsverfahrens übertragen.

Tatbestand

I.

- 1** Die Beteiligten streiten darüber, ob das Organ einer Kapitalgesellschaft ständiger Vertreter i.S. des § 13 der Abgabenordnung (AO) sein kann.
- 2** Die in Liquidation befindliche Klägerin und Revisionsbeklagte (Klägerin) ist eine Aktiengesellschaft luxemburgischen Rechts. In den Streitjahren (2001 bis 2007) betrieb sie u.a. den Handel mit Dental-Altgold. Diese Tätigkeit zeichnete sich dadurch aus, dass die Klägerin von zumeist deutschen Kunden (Zahnlabore u.ä.) oder Zwischenhändlern Gold erwarb und dieses sodann an Scheideanstalten veräußerte.
- 3** In den Büroräumen der Klägerin in Luxemburg befanden sich u.a. ihre Geschäftsunterlagen und ein Tresor für das Gold. Von dort aus wurden auch die Geschäfte der Klägerin durch den damaligen Mehrheitsgesellschafter und Alleingeschäftsführer der Klägerin, M, geleitet. M hatte unter der Büroanschrift der Klägerin auch eine Wohnung, die er ständig benutzte. Eine weitere Wohnung befand sich nur wenige hundert Meter Luftlinie entfernt in einem Haus in der deutschen Grenzgemeinde X. Die deutsche Wohnung nutzte er zusammen mit seiner damaligen Ehefrau.
- 4** Der Beklagte und Revisionskläger (das Finanzamt --FA--) vertrat im Anschluss an eine Steuerfahndungsprüfung die Auffassung, dass die Klägerin in den Streitjahren beschränkt körperschaftsteuerpflichtig gewesen sei. M sei durch seine regelmäßigen geschäftlichen Aktivitäten für die Klägerin, die er in der Bundesrepublik Deutschland (Deutschland), u.a. auch in der Wohnung in X ausgeübt habe, ständiger Vertreter i.S. des § 13 AO gewesen. Dies löse gemäß § 2 Nr. 1 des Körperschaftsteuergesetzes (KStG) i.V.m. § 49 Abs. 1 Nr. 2 Buchst. a des Einkommensteuergesetzes (EStG) --jeweils in der im Streitzeitraum geltenden Fassung-- die beschränkte Körperschaftsteuerpflicht der Klägerin aus.
- 5** Das Finanzgericht (FG) Rheinland-Pfalz folgte dem nicht. Es ging in seinen Entscheidungen der Finanzgerichte

(EFG) 2016, 1324 veröffentlichten Urteil vom 15. Juni 2016 1 K 1685/14 davon aus, dass M als Organ einer Kapitalgesellschaft in dieser Eigenschaft nicht ständiger Vertreter sein könne.

- 6 Dagegen wendet sich das FA mit seiner Revision. Es rügt die Verletzung des § 13 AO. Die Klägerin sei beschränkt körperschaftsteuerpflichtig gewesen. Da durch die Tätigkeit des M zugleich eine Vertreterbetriebsstätte i.S. des Art. 2 Abs. 1 Nr. 2 Buchst. c des Abkommens zwischen der Bundesrepublik Deutschland und dem Großherzogtum Luxemburg zur Vermeidung der Doppelbesteuerungen und über gegenseitige Amts- und Rechtshilfe auf dem Gebiete der Steuern vom Einkommen und vom Vermögen sowie der Gewerbesteuern und der Grundsteuern vom 23. August 1958 (BGBl II 1959, 1270, BStBl I 1959, 1023) i.d.F. des Ergänzungsprotokolls vom 15. Juni 1973 (BGBl II 1978, 111, BStBl I 1978, 73) --DBA-Luxemburg 1958/1973-- begründet worden sei, habe Deutschland auch das Recht zugestanden, die Betriebsstätteneinkünfte zu besteuern.
- 7 Das FA beantragt, das Urteil der Vorinstanz aufzuheben und die Klage abzuweisen.
- 8 Die Klägerin beantragt, die Revision als unbegründet zurückzuweisen.

Entscheidungsgründe

II.

- 9 Die Revision des FA ist begründet. Das FG-Urteil ist aufzuheben und die Sache zur anderweitigen Verhandlung und Entscheidung zurückzuverweisen (§ 126 Abs. 3 Satz 1 Nr. 2 der Finanzgerichtsordnung --FGO--). Das FG hat rechtsfehlerhaft entschieden, dass das Organ einer Kapitalgesellschaft nicht Vertreter i.S. des § 13 AO sein kann (s. nachfolgend unter 2.). Die Sache ist nicht spruchreif, es fehlen insbesondere Feststellungen zur Höhe der inländischen Einkünfte der Klägerin (siehe nachfolgend unter 3.).
- 10 1. Das FG ist davon ausgegangen, dass sich die Geschäftsführertätigkeit und die Tätigkeit als ständiger Vertreter ausschließen. Der Begriff der Vertretung i.S. des § 13 AO setze voraus, dass der Vertreter an Stelle des Unternehmers Handlungen vornehme, die in dessen Betrieb anfielen. Der Unternehmer könne daher nicht zugleich sein "Vertreter" sein. Der Geschäftsführer einer Kapitalgesellschaft, die das Unternehmen betreibe, habe organschaftliche und nicht bloß rechtsgeschäftliche Vertretungsmacht. Das Handeln des Geschäftsführers sei daher kein Handeln für die Gesellschaft, sondern werde rechtlich als deren Handeln gewertet. Organe unternehmerisch tätiger juristischer Personen können somit nach Ansicht des FG von vornherein keine ständigen Vertreter i.S. des § 13 AO sein.
- 11 2. Dem ist indes nicht zu folgen.
- 12 a) Nach der Legaldefinition des § 13 Satz 1 AO ist ständiger Vertreter i.S. der §§ 2 Nr. 1 KStG, 49 Abs. 1 Nr. 2 Buchst. a EStG eine Person, die nachhaltig die Geschäfte eines Unternehmens besorgt und dabei dessen Sachweisungen unterliegt. § 13 Satz 2 AO bestimmt hierzu ergänzend, dass ständiger Vertreter insbesondere eine Person ist, die für ein Unternehmen nachhaltig Verträge abschließt oder vermittelt oder Aufträge einholt oder einen Bestand von Gütern oder Waren unterhält und davon Auslieferungen vornimmt. Die tatbestandlichen Voraussetzungen des § 13 Satz 1 AO können nach dem Wortlaut des Gesetzes auch von Personen erfüllt werden, die in ihrer Eigenschaft als Organ einer juristischen Person tätig sind.
- 13 aa) § 13 Satz 1 AO setzt ein Unternehmen und einen Vertreter voraus. Der Inhaber des dort genannten Unternehmens kann nach höchstrichterlicher Rechtsprechung nicht zugleich sein eigener (ständiger) Vertreter sein (Urteil des Bundesfinanzhofs vom 18. Dezember 1990 X R 82/89, BFHE 163, 360, BStBl II 1991, 395). Der Vertreterbegriff verlangt, dass der Vertreter anstelle des Unternehmers Handlungen vornimmt, die in dessen Betrieb anfallen. Erforderlich ist demnach die Personenverschiedenheit von Unternehmer und (ständigem) Vertreter. Aus dieser zu einem Einzelunternehmer ergangenen Rechtsprechung kann entgegen der Vorinstanz und weiten Teilen der finanzgerichtlichen Rechtsprechung (Urteile des Niedersächsischen FG vom 4. Juli 1991 VI 480/89, Recht der internationalen Wirtschaft --RIW-- 1991, 1055; des FG Rheinland-Pfalz vom 17. September 1997 4 K 2438/95, EFG 1998, 576; des FG Düsseldorf vom 16. Januar 2003 15 K 8624/99 K, EFG 2003, 1125) und des Schrifttums (vgl. z.B. Roth in Herrmann/Heuer/Raupach, § 49 EStG Rz 232; Hidi in Kirchhof/Söhn/Mellinghoff, EStG, § 49 Rz D 1549; Klein/Gersch, AO, 13. Aufl., § 13 Rz 2; Boergen, Internationales Steuerrecht --IStR-- 2003, 798) nicht gefolgert werden, dass es im Falle der Tätigkeit des Organs einer juristischen Person an dieser Personenverschiedenheit fehlt. Diese Ansicht stützt sich auf die zivilrechtliche Qualifikation des Organhandelns, nach der das Handeln der Organe

der juristischen Person wie Eigenhandeln zugerechnet wird (vgl. Palandt/ Ellenberger, Bürgerliches Gesetzbuch, 77. Aufl., § 26 Rz 2, § 31 Rz 1).

- 14** Zu berücksichtigen ist hierbei allerdings, dass die Organtheorie bereits im Zivilrecht nicht die Anwendung der Vertretungsvorschriften hindert (§§ 164 ff. des Bürgerlichen Gesetzbuchs; vgl. K. Schmidt, Gesellschaftsrecht, 5. Aufl., § 10 II). Entscheidend tritt hinzu, dass nach dem Wortlaut der AO Organhandeln als Vertreterhandeln anzusehen ist, wie z.B. die Regelungen in §§ 34 Abs. 1 und 79 Abs. 1 Nr. 3 AO zeigen. Schließlich spricht gegen die Geltung der Organtheorie (i.S. eines ausschließlichen Eigenhandelns der juristischen Person) der Umstand, dass ausländische Unternehmen im Wesentlichen den Adressatenkreis des § 13 AO bilden und ausländische Rechtsordnungen diese Theorie häufig nicht kennen.
- 15** bb) Die von § 13 Satz 1 AO weiter vorausgesetzte Geschäftsbesorgung erfasst begrifflich auch die geschäftsführenden Tätigkeiten eines Organs. Besorgen hat im allgemeinen Sprachgebrauch u.a. die Bedeutung von "erledigen", "sich um jemanden oder etwas kümmern", "(einen Auftrag) ausführen" (vgl. Duden Online-Wörterbuch, www.duden.de). Die in Satz 2 des § 13 AO genannten Regelbeispiele für geschäftsbesorgende Tätigkeiten (Verträge abschließen oder Aufträge einholen) haben im Kern dieselbe Bedeutung. Auch die Person, die als Geschäftsführer einer Kapitalgesellschaft tätig wird, erledigt in diesem Sinne deren Geschäfte, führt für sie Aufträge aus oder holt Aufträge für sie ein (vgl. Buciek in Gocke/Gosch/Lang [Hrsg.], Körperschaftsteuer, Internationales Steuerrecht, Doppelbesteuerung, Festschrift für Franz Wassermeyer, 2005, S. 289 f.).
- 16** cc) Schließlich kann ein Organ der Kapitalgesellschaft bei entsprechender Intensität sowohl nachhaltig für das Unternehmen tätig sein als auch dessen Sachweisungen unterliegen.
- 17** Nach deutschem Gesellschaftsrecht kann es keinem Zweifel unterliegen, dass etwa der Geschäftsführer einer deutschen GmbH den Weisungen der Gesellschafter unterworfen ist (Kleindiek in Lutter/Hommelhoff, GmbH-Gesetz, 19. Aufl., § 37 Rz 17 ff.). Im Bereich des § 13 AO geht es allerdings im Kern nicht um gesellschaftsrechtliche Weisungsbefugnisse. Das Tatbestandsmerkmal der Weisungsgebundenheit soll vielmehr sicherstellen, dass das Handeln des Vertreters durch den Willen und die Entscheidungen des Unternehmers bestimmt wird. Nur unter dieser Voraussetzung ist es gerechtfertigt, für die Besteuerung des Unternehmers an die Tätigkeit des Vertreters anzuknüpfen (vgl. Senatsurteil vom 12. April 1978 I R 136/77, BFHE 125, 157, BStBl II 1978, 494; Musil in Hübschmann/Hepp/Spitaler, § 13 AO Rz 5a). Die Maßgeblichkeit des unternehmerischen Willens wird aber auch im Verhältnis zwischen Organ und unternehmenstragender juristischer Person gewahrt, sei es durch die ohnehin gegebene Einheitlichkeit der Willensbildung i.S. der zivilrechtlichen Organtheorie oder durch das Bestehen gesellschaftsrechtlicher Weisungsbefugnisse gegenüber dem Organ.
- 18** b) Die Entstehungsgeschichte des § 13 AO und der damit in Zusammenhang stehenden Regelungen der beschränkten Körperschaftsteuerpflicht (dazu ausführlich Senatsurteil vom 28. Juni 1972 I R 35/70, BFHE 106, 206, BStBl II 1972, 785, m.w.N.) geben keinen Anhalt dafür, dass Organe von Kapitalgesellschaften keine ständigen Vertreter sein könnten. Die Gesetzesmaterialien schweigen zu dieser Frage.
- 19** c) Auch die teleologische Auslegung gebietet keine Verengung des Begriffs des ständigen Vertreters. Die mit dem Gesetz zur Änderung des Körperschaftsteuergesetzes vom 8. April 1922 (RGBl I, 351) eingeführte Vertreterregelung bezweckte eine wirtschaftliche Gleichbehandlung solcher ausländischer Firmen, die über eine inländische Betriebsstätte verfügten und deshalb bereits der beschränkten Körperschaftsteuerpflicht unterlagen, mit solchen ausländischen, Inlandseinkünfte erzielenden Unternehmen, die zwar keine Betriebsstätte hatten, aber in wirtschaftlich vergleichbarer Weise im Inland durch einen selbständigen Gewerbetreibenden als Generalagenten oder einen regelmäßig sich im Inland aufhaltenden Vertreter Geschäfte betreiben. Damit sollte dem Vorhandensein einer ständigen Geschäftseinrichtung als gegenständlichem Anknüpfungspunkt für die Begründung der Steuerpflicht die regelmäßige Inlandstätigkeit einer für das Unternehmen handelnden Person als gleichwertiger personeller Anknüpfungspunkt für die Begründung der Steuerpflicht beigelegt werden (RTDrucks 1921 Nr. 2867, S. 6, Band 369 der Verhandlungen des Reichstages). Einen solchen hinreichenden personellen Anknüpfungspunkt vermag die Tätigkeit eines Prokuristen oder eines Handlungsbevollmächtigten des Unternehmens zu begründen, erst recht aber ein ständig im Inland geschäftlich aktiv tätiges Organ der Kapitalgesellschaft (Buciek, a.a.O.; Urteilsanmerkung von FW, IStR 1999, 405).
- 20** d) Soweit der Wortlaut des § 49 Abs. 1 Nr. 2 Buchst. a EStG (i.V.m. §§ 2 Nr. 1, 8 Abs. 1 KStG) verlangt, dass der ständige Vertreter für den dort genannten Gewerbebetrieb bestellt sein muss, ergeben sich keine Einschränkungen im Hinblick auf das Handeln von Organen. Denn mit dem Begriff des Bestellseins wird vom Gesetzgeber ebenfalls lediglich ausgedrückt, dass der ständige Vertreter auf eine gewisse Dauer damit betraut sein muss, anstelle des

ausländischen Unternehmers Handlungen nach dessen Weisungen vorzunehmen (Senatsurteil in BFHE 106, 206, BStBl II 1972, 785). Ein solches Betrautsein kann auch bei (Mit-)Geschäftsführern von Kapitalgesellschaften, die z.B. ein bestimmtes Land als Absatzmarkt betreuen, anzunehmen sein.

- 21** 3. Im zweiten Rechtsgang wird das FG, das unausgesprochen den Typenvergleich zwischen der luxemburgischen Klägerin und einer der in § 1 KStG genannten Körperschaften bisher bejaht hat, weitere Feststellungen zur Frage der beschränkten Körperschaftsteuerpflicht zu treffen haben.
- 22** a) So werden die tatsächlichen Feststellungen zum Merkmal der Nachhaltigkeit der Geschäftsbesorgungen des M bezogen auf jedes einzelne der Streitjahre zu präzisieren sein. Bisher kam es auf diesen Gesichtspunkt nach dem vom FG eingenommenen Rechtsstandpunkt nicht entscheidend an.
- 23** Nachhaltig ist eine Geschäftsbesorgung dann, wenn sie mit einer gewissen Plan- und Regelmäßigkeit erfolgt. Das setzt grundsätzlich ein wiederholtes, mehr als kurzfristiges Tätigwerden auf der Grundlage eines im Voraus gefassten Willensentschlusses voraus (vgl. Buciek in Gosch, AO § 13 Rz 8; Drüen in Tipke/Kruse, Abgabenordnung, Finanzgerichtsordnung, § 13 AO Rz 7; ähnlich Musil in Hübschmann/Hepp/Spitaler, § 13 AO Rz 9). Dies folgt aus der ergänzenden Funktion des § 13 AO (vgl. BTDrucks VI/1982, S. 104) gegenüber der Betriebsstättenregelung in § 12 AO. Hier wie dort rechtfertigt allein eine (sachliche oder personelle) Inlandspräsenz von einigem Gewicht den deutschen Besteuerungszugriff. Deshalb genügen vereinzelte, gelegentliche oder vorübergehende Entsendungen von Vertretern einer ausländischen Firma ins Inland nicht (so schon Bescheid des Reichsfinanzhofs vom 29. Juni 1934 I A 56/33, RStBl 1934, 1125). Was die zeitliche Intensität der Inlandstätigkeit angeht, so kommt es neben der Gesamtdauer der inländischen Aufenthalte insbesondere auch auf deren Regelmäßigkeit an, so dass 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 ist (gl.A. Musil, a.a.O.; Buciek, Höchstrichterliche Finanzrechtsprechung 2006, 124).
- 24** b) Hieran anknüpfend wird die Vorinstanz erstmalige Feststellungen zur Höhe der beschränkt körperschaftsteuerpflichtigen Einkünfte der Klägerin zu treffen haben.
- 25** c) Sodann wird das FG der Frage nachzugehen haben, ob und inwieweit das DBA-Luxemburg 1958/1973 den deutschen Besteuerungszugriff begrenzt.
- 26** aa) Der Senat weist diesbezüglich darauf hin, dass auch das Organ einer Kapitalgesellschaft eine sogenannte Vertreterbetriebsstätte i.S. des Art. 2 Abs. 1 Nr. 2 Buchst. c DBA-Luxemburg 1958/1973 begründen kann (gl.A. Urteile des FG München vom 28. Mai 1998 7 V 1/98, EFG 1998, 1491; des FG Münster vom 24. Mai 2004 9 K 5177/99 K, EFG 2004, 1498; Wassermeyer/Kaeser in Wassermeyer, MA Art. 5 Rz 197 und 201b; Hruschka in Schönfeld/Ditz, DBA, Art. 5 Rz 132; Buciek, a.a.O.; Herlinghaus, EFG 2004, 1500; Heußner, IStR 2004, 161; a.A. Urteile des FG Düsseldorf vom 16. Januar 2003 15 K 8624/99 K, EFG 2003, 1125; des Niedersächsischen FG vom 4. Juli 1991 VI 480/89, RIW 1991, 1055; Görl in Vogel/Lehner, DBA, 6. Aufl., Art. 5 Rz 115; Haase in Haase, Außensteuergesetz/Doppelbesteuerungsabkommen, 3. Aufl., Art. 5 MA Rz 154; Boergen, IStR 2003, 798; Leidel, IStR 2016, 823). Der dort verwendete Vollmachtsbegriff erfasst auch die Fälle der gesetzlichen oder satzungsmäßigen Vertretungsmacht (Wassermeyer/ Kaeser, a.a.O.; Herlinghaus, a.a.O.). Aus den im angegriffenen Urteil konkret in Bezug genommenen Feststellungen in dem vor dem FG geführten Parallelverfahren wegen Einkommensteuer des M ergibt sich überdies, dass M Lohneinkünfte bezogen hat. Bei Bestehen eines Anstellungsverhältnisses handelt der Geschäftsführer für die juristische Person ohnehin im Zweifel auf der Grundlage des Anstellungsvertrages, also mit rechtsgeschäftlich erteilter Vertretungsmacht (Wassermeyer/Kaeser in Wassermeyer, MA Art. 5 Rz 201b).
- 27** bb) Hinsichtlich des Merkmals der "gewöhnlichen Vollmachtausübung" i.S. des Art. 2 Abs. 1 Nr. 2 Buchst. c DBA-Luxemburg 1958/1973 wird das FG die Grundsätze des Senatsurteils vom 3. August 2005 I R 87/04 (BFHE 211, 123, BStBl II 2006, 220) zu berücksichtigen haben, das zu einer vergleichbaren abkommensrechtlichen Regelung ergangen ist. Wie bei dem Merkmal der Nachhaltigkeit in § 13 AO kommt dem Umstand der Regelmäßigkeit neben der Zeitdauer erhebliche Bedeutung zu. Ob hiernach der Umfang der Inlandstätigkeiten und -aufenthalte des M die Annahme einer gewöhnlichen Vollmachtausübung in den Streitjahren rechtfertigt, ist eine Frage, die im Wesentlichen auf tatsächlichem Gebiet liegt und daher vom FG zu beantworten ist.
- 28** 4. Die Übertragung der Kostenentscheidung beruht auf § 143 Abs. 2 FGO.