

# Tipke/Kruse

# Abgabenordnung

# Finanzgerichtsordnung

---

## ***Kommentar***

begründet von

**Dr. Klaus Tipke**      **Dr. Heinrich Wilhelm Kruse**

em.o. Professor an der  
Universität zu Köln

em.o. Professor an der  
Ruhr-Universität Bochum

fortgeführt von

**Dr. Roman Seer**      **Dr. Peter Brandis**

Universitätsprofessor an der  
Ruhr-Universität Bochum,  
Steuerberater

**Dr. Matthias Loose**

Richter am Bundesfinanzhof  
Honorarprofessor an der  
Ruhr-Universität Bochum

**Dr. Marcel Krumm**

Universitätsprofessor an der  
Westfälischen Wilhelms-Universität Münster  
Richter am Finanzgericht Münster

---

**otto schmidt**

# § 10 Geschäftsleitung

**Geschäftsleitung ist der Mittelpunkt der geschäftlichen Oberleitung.**

**Literatur:** *Beinert/Maucher*, Ausgewählte Praxisfragen zum Ort der Geschäftsleitung, DB 2023, 219; *von Freedern* in Schaumburg, Internationales Steuerrecht<sup>5</sup>, 2023, Rz. 7.2 f.; *Töben/Schrepp*, Geschäftsleitungsbetriebsstätte – Irrtümer und Klarstellungen, DStR 2023, 305; *Peters*, Alles oder nichts? – Zum Ort der Geschäftsleitung und möglichen steuer(strafrechtlichen) Folgen, ZWH 2022, 265; *Töben/Deitel*, Private Equity und Ort der Geschäftsleitung, IStR 2022, 145; *Meding/Cvijanovic*, Geschäftsleitende Tätigkeiten als zentraler Anknüpfungspunkt der Besteuerung im deutschen Steuerrecht, DB 2019, 2765; *Hild*, Inlandsgeschäftsleitungsort und Briefkasteneigenschaft der Auslandskapitalgesellschaft eines mittelständischen Unternehmers – Einwendungen aus Beratersicht, BB 2018, 2972; *Ditz/Bärsch/Quilitzsch*, Das neue OECD-Musterabkommen 2017 – Konsequenzen für die deutsche Abkommenspolitik, DB 2018, 1171; *Geils*, Der Ort der Geschäftsleitung von ausländischen Gesellschaften und die Begründung von betriebsstättenlosen gewerblichen Einkünften, Ubg 2018, 377; *Beckmann*, Die (steuer)rechtliche Behandlung von Decentralized Autonomous Organizations, Ubg 2018, 230; *Töben*, Geschäftsleitung, Festgabe (FG) Wassermeyer, 2015, Nr. 26; *Mössner*, Steuerrecht international tätiger Unternehmen<sup>5</sup>, 2018, Kap. 2.66; *Lechner*, Ort der Geschäftsleitung von inländisch beherrschten ausländischen Gesellschaften, in *FS Stoll*, Wien 1990, 395; *Schröder*, Gesellschafter und Ort der Geschäftsleitung, StBp. 1980, 97; *Felix*, Der Ort der Geschäftsleitung im Steuerrecht, DStR 1962/1963, 421.

## Inhalt

	Rz.	Rz.
A. Begriff . . . . .	1	C. Begriff der Geschäftsleitung
B. Einzelheiten . . . . .	2	nach DBA . . . . .
		11

## A. Begriff

§ 10 entspricht § 15 I StAnpG. Die Begriffsbestimmung geht auf RFH v. 16.6.1931 – I A 462/30, RFHE 29, 78 zurück. Der Mittelpunkt der geschäftlichen Oberleitung ist dort, wo der für die Geschäftsführung **maßgebende Wille gebildet wird** (RFH v. 23.6.1938 – III 40/38, RStBl. 1938, 949; BFH v. 23.1.1991 – I R 22/90, BStBl. II 1991, 554; BFH v. 7.12.1994 – I K 1/93, BStBl. II 1995, 175 [178]; BFH v. 16.12.1998 – I R 138/97, BStBl. II 1999, 437; FG Sa.-Anh. v. 20.4.2011 – 3 K 631/10, EFG 2011, 1927; BFH v. 29.11.2017 – I R 58/15, HFR 2018, 369; FG München v. 5.11.2020 – 10 V 1479/20, DStRE 2021, 1025 [1026]). Die inhaltliche Gleichsetzung der Geschäftsleitung i.S.v. § 10 mit dem „tatsächlichen Verwaltungssitz“ im Zivil- und Handelsrecht (so *Werth* in *Kühn/von Wedelstädt*, AO/FGO<sup>22</sup>, § 10 Rz. 3) ist nicht zwingend. Denn entscheidend kommt es darauf an, wo alle für die Geschäftsführung nötigen Maßnahmen von einiger Wichtigkeit mit einer gewissen Regelmäßigkeit (BFH v. 15.10.1997 – I R 76/95, DStRE 1998, 233) **angeordnet** werden (RFH v. 25.7.1935 – III A 98/35, RStBl. 1935, 1366; BFH v. 17.7.1968 – I 121/64, BStBl. II 1968, 695 [697]; BFH v. 23.1.1991 – I R 22/90, BStBl. II 1991, 554; BFH v. 7.12.1994 – I K 1/93, BStBl. II 1995, 175 [178]; BFH v. 16.12.1998 – I R 138/97,

BStBl. II 1999, 437; BFH v. 20.12.2017 – I R 98/15, FR 2018, 465; BVerwG v. 17.12.1965 – VII B 77.64, HFR 1966, 278; FG Schl.-Holst. v. 27.3.2002 – V 424/99, EFG 2002, 932; FG Münster v. 24.5.2004 – 9 K 5177/99 K, EFG 2004, 1498; BGH v. 13.3.2019 – I StR 520/18, NStZ-RR 2019, 214; FG Münster v. 6.2.2020 – 5 K 2531/17 F, DStRE 2020, 1061 [rkr.]; *Lechner* in FS Stoll, 1990, 397; *Musil* in HHSp., § 10 Rz. 14). Es kommt auf den Ort an, an dem die maßgeblichen Entscheidungen für ein Unternehmen getroffen werden (VG München v. 8.2.2022 – M 28 S 21.657, ZKF 2022, 117). Dies bestimmt sich nach dem Gesamtbild der tatsächlichen Verhältnisse des Einzelfalls, ist also Tatfrage (RFH v. 16.6.1931 – I A 462/30, RFHE 29, 78; BFH v. 3.8.1977 – I R 128/75, BStBl. II 1977, 857; BFH v. 23.1.1991 – I R 22/90, BStBl. II 1991, 554; BFH v. 7.12.1994 – I K 1/93, BStBl. II 1995, 175 [178]; BFH v. 3.7.1997 – IV R 58/95, BStBl. II 1998, 86; FG Münster v. 24.5.2004 – 9 K 5177/99 K, EFG 2004, 1498; FG Kassel v. 19.10.2018 – 8 K 1279/16, FR 2019, 1069; FG München v. 5.11.2020 – 10 V 1479/20, DStRE 2021, 1025; *Töben/Deitel*, IStR 2022, 145 [151]). Maßgeblich sind die **tatsächlichen Gegebenheiten** (*Lechner* in FS Stoll, 1990, 399), so dass es auf die zivilrechtliche Übertragbarkeit der gesellschaftlichen Geschäftsführungsbefugnis bei Personengesellschaften nicht ankommt (§ 41; insoweit möglicherweise a.A. FG Hamburg v. 24.10.1986 – I 170/83, EFG 1987, 413; wie hier *Musil* in HHSp., § 10 Rz. 14, 24; *Beinert/Maucher*, DB 2023, 219 [221]). Es kommt allein auf die **faktische Geschäftsführung** an (BFH v. 7.12.1994 – I K 1/93, BStBl. II 1995, 175 [179]; FG Hess. v. 18.12.2001 – 8 K 6973/98, EFG 1998, 514; *Kratzsch* in SP, § 10 Rz. 6; allgemein zum Begriff *Hild*, BB 2018, 2972; a.A. FG Schl.-Holst. v. 27.3.2002 – V 424/99, EFG 2002, 932). Wird die Leitung eines Unternehmens faktisch von anderen Personen als dem Unternehmer selbst bzw. den Mitgliedern der gesetzlichen oder satzungsmäßigen Geschäftsführungsorgane ausgeübt, so kommt es für § 10 AO auf deren Tätigkeitsort an (*Heinsen* in Gosch, § 10 Rz. 17). Die faktische Geschäftsführung kann auch in den Händen anderer liegen, wenn z.B. ein Gesellschafter seine gesellschaftsrechtlichen Machtbefugnisse überschreitet und die tatsächliche Geschäftsführung an sich zieht (*Musil* in HHSp., § 10 Rz. 16). Auf derartige Ausnahmefälle ist die Figur des sog. faktischen Geschäftsführers beschränkt (zur Eingrenzung *Töben/Deitel*, IStR 2022, 145 [146 ff.]; *Töben/Schrepp*, DStR 2023, 305 ff.; *Beinert/Maucher*, DB 2023, 219 [224 ff.]). Die Geschäftsführung muss an dem Mittelpunkt der geschäftlichen Oberleitung **tatsächlich ausgeübt** werden; die bloße Absicht, die Tätigkeit an einem bestimmten Ort auszuüben, genügt nicht.

- 1a Werden bei im Ausland domizilierenden Gesellschaften (insb. Briefkastengesellschaften, Basisgesellschaften pp.) die Geschäfte von im Inland ansässigen Gesellschaftern oder durch von ihnen bestimmte Personen vom Inland aus dadurch geführt, dass sie über ihre gesellschaftsrechtlichen Einflussmöglichkeiten hinaus die tatsächliche Geschäftsführung an sich ziehen (s. Rz. 1), stehen sie aus der Sicht der deutschen Finanzverwaltung in jüngerer Zeit verschärft im Verdacht, im Inland unbeschränkt körperschaftsteuerpflichtig zu sein (so *von Freedon* in Schaumburg, Internationales Steuerrecht<sup>5</sup>, 2023, Rz. 7.3). Es mehren sich aktuell **steuerstrafrechtliche Verfahren zur verdeckten Geschäftsführungsbetätigkeit** in Deutschland (dazu *Schaumburg* in Schaumburg/Peters, Internationales Steuerstrafrecht<sup>2</sup>, Rz. 16.45 ff.; *Peters*, ZWH 2022, 265; zu Missverständnissen, gerade bei Fonds *Töben/Deitel*, IStR 2022, 145 [146 ff.] und „Irr-

tümern“ *Töben/Schrepp*, DStR 2023, 305). Dabei ist zu bedenken, dass durch den Verzicht auf eine feste Geschäftseinrichtung oder Anlage bei der Geschäftsbetriebstätte (s. § 12 Rz. 23 f.) die sonst nach § 12 Satz 1 geforderte „gewisse räumliche und zeitliche ‚Verwurzelung‘ des Unternehmens vor Ort“ (BFH v. 23.3.2022 – III R 35/20, BStBl. II 2022, 844) abhandenkommt, wodurch die Identifikation der Stätte der Geschäftsbetriebstätte wenig greifbar und in der Praxis zugleich immens streitfähig wird. Der Verlust der Orientierungs- und Steuerungskraft der räumlichen und zeitlichen „Verwurzelung“ des Unternehmens vor Ort, der sonst die Rechtsprechung zur Betriebstätte leitet (s. § 12 Rz. 14), schafft vermeintlich Raum für die Annahme vielfältiger Geschäftsbetriebstätigkeiten aufgrund einer quantitativen und qualitativen Gewichtung von Einzemaßnahmen am Maßstab des Unternehmenserfolgs und (lokaler) Wertschöpfungsbeiträge (dafür *Peters*, ZWH 2022, 265 [268, 270, 272]). Aber erst wenn feststeht, dass im Inland überhaupt Geschäftsbetriebstätigkeiten und nicht nur Geschäftsanbahnungs-, Entscheidungsvorbereitungs- und Geschäftsausführungsmaßnahmen (s. Rz. 2) erbracht werden, kann es zur Gewichtung (vgl. *Heinsen* in *Gosch*, § 10 Rz. 27) der inländischen und ausländischen Beiträge zur Geschäftsbetriebstätte kommen, um den Ort der *Oberleitung* festzulegen. Jedenfalls sollte die Strafjustiz bei der Bestimmung der Geschäftsbetriebstätte keine neuen und innovativen Wege beschreiten, die von der Fachrechtsprechung noch nicht gesichert sind, weshalb im derzeit in Bewegung befindlichen Terrain der Geschäftsbetriebstätte eine Aussetzung nach § 396 nahe liegt (s. allg. § 396 Rz. 47).

Kommt es auf den Ort an, an dem die maßgeblichen Entscheidungen für ein bestimmtes Unternehmen getroffen werden (s. Rz. 1), so sind nur solche Entscheidungen und Maßnahmen der Geschäftsbetriebstätte relevant, die auch für Rechnung der Person getroffen werden, deren Ort der Geschäftsbetriebstätte zu bestimmen ist (zuletzt FG München v. 5.11.2020 – 10 V 1479/20, EFG 2021, 429 – Rz. 75 m.w.N.; FG Sa.-Anh. v. 7.7.2022 – 2 K 265/20, juris – Rz. 143 ff. zum Goldhandel). Darum darf aus der Geschäftsbetriebstätte eines Unternehmens nicht zugleich auf die Geschäftsbetriebstätte eines anderen (verbundenen) Unternehmens geschlossen werden (s. näher Rz. 2 ff.).

1b

## B. Einzelheiten

Der Mittelpunkt der geschäftlichen Oberleitung i.S.v. § 10 ist dort, wo der für die Geschäftsführung maßgebliche Wille gebildet wird (s. Rz. 1). Gleichwohl soll entscheidend sein, wo die tatsächlichen, organisatorischen und rechtsgeschäftlichen Handlungen getätigten werden, die der gewöhnliche Betrieb des Unternehmens mit sich bringt (sog. Tagesgeschäfte, vgl. BFH v. 3.7.1997 – IV R 58/95, BStBl. II 1998, 86; BFH v. 16.12.1998 – I R 138/97, BStBl. II 1999, 437; BFH v. 31.1.2002 – V B 108/01, BStBl. II 2004, 622 [625]; BFH v. 30.1.2002 – I R 12/01, BFH/NV 2002, 1128 u. BFH v. 19.3.2002 – I R 15/01, BFH/NV 2002, 1411; FG Schl.-Holst. v. 27.3.2002 – V 424/99, EFG 2002, 932; FG München v. 5.11.2020 – 10 V 1479/20, DStRE 2021, 1025; FG Münster v. 10.12.2020 – 8 K 665/16 F, EFG 2023, 33 – Rz. 130; *Gersch* in *Klein*<sup>16</sup>, § 10 Rz. 2; *Lampert* in *Mössner*, Steuerrecht international tätiger Unternehmen<sup>5</sup>, Rz. 2.70; *Rengers* in *Brandis/Heuermann*, § 1 KStG Rz. 37; *Blumers*, BB 2021, 23 [26 f.]; *Beinert*/

2

*Maucher*, DB 2023, 219; zum Begriff *Hild*, BB 2018, 2972; *Koenig* in *Koenig*<sup>4</sup>, § 10 Rz. 5). Der Begriff der „Tagesgeschäfte“ wurde aus dem Recht der Personengesellschaften ins Steuerrecht importiert (vgl. BFH v. 29.11.2017 – I R 58/15, HFR 2018, 369 – Rz. 21; FG Düsseldorf v. 5.5.2022 – 8 K 2073/14 F, juris – Rz. 197). Die Abgrenzung zu „Grundlagengeschäften“ dient im Gesellschaftsrecht vor allem zur Beantwortung der Frage der Mitwirkung der nach § 164 HGB von Geschäftsführung (und Vertretung, § 170 HGB) ausgeschlossenen Kommanditisten (*Kindler* in *Koller/Kindler/Drüen*, HGB<sup>10</sup>, 2023, § 164 Rz. 5, § 114 Rz. 2). Anders als das Tagesgeschäft setzt ein Grundlagengeschäft einen Beschluss aller Gesellschafter voraus, sofern nicht nach dem Gesellschaftsvertrag eine Mehrheitsentscheidung zulässig ist (BGH v. 15.2.2022 – II ZR 235/20, NJW 2022, 1878 [1880]). Diese – zudem gesellschaftsrechtlich umstrittene – Abgrenzung (näher *Karrer* in *Gummert*, Münchener Anwaltshandbuch Personengesellschaftsrecht<sup>3</sup>, 2019, § 14 Rz. 3 ff. mit Tabelle in Rz. 5) besagt indes wenig zur durch § 10 vorgegebenen Bestimmung der geschäftlichen *Oberleitung*. Gleichwohl wird die Formel der Tagesgeschäfte z.T. auch auf Körperschaften übertragen (FG München v. 5.11.2020 – 10 V 1479/20, EFG 2021, 429 – Rz. 74; *Musil* in *HHSp.*, § 10 Rz. 14). Gesetzliches Kriterium ist indes die geschäftliche Oberleitung. Geschäftsführung und geschäftliche Oberleitung sind nicht deckungsgleich. Darum ist es verfehlt, die Erfüllung von entscheidungsuumsetzenden „Tagesgeschäften“ bei der Subsumtion an ihre Stelle zu setzen. Darin liegt ein Maßstabsfehler, der aufs „falsche Gleis“ und ggf. zu unzutreffenden Ergebnissen führt. Dieser Einwand gegenüber der in finanzgerichtlichen Entscheidungen z.T. textbausteinmäßig wiederholten Definitionsfolge (exemplarisch FG Bad.-Württ. v. 29.9.2021 – 14 K 880/20, juris – Rz. 33; FG Düsseldorf v. 5.5.2022 – 8 K 2073/14 F, juris – Rz. 197) wiegt schwer, weil nicht nur inländische Steuerzahlungspflichten, sondern auch Strafverfahren (s. Rz. 1a) darauf gestützt werden.

- 2a Die Oberleitung als „Ausübung von Leitungsfunktionen“ (*Heinsen* in *Gosch*, § 10 Rz. 23) bedarf geeigneter Räume (FG Münster v. 24.5.2004 – 9 K 5177/99 K, EFG 2004, 1498), zumeist **Büroräume** (RFH v. 3.7.1934 – I A 129/33, RFHE 36, 244 [248]; BFH v. 23.1.1991 – I R 22/90, BStBl. II 1991, 554; FG Nürnberg v. 26.3.1996 – II 9/96, EFG 1996, 783; *Lechner* in *FS Stoll*, 1990, 398). Der maßgebende Wille kann auch in fremden Büroräumen gebildet werden (RFH v. 19.6.1936 – II A 107/35, RStBl. 1936, 765), bei Bauleistungen gar im Baucontainer (BFH v. 16.12.1998 – I R 138/97, BStBl. II 1999, 437). Werden keine Büroräume unterhalten, kann die Wohnung des Leiters, Geschäftsführers, Inhabers, ein zur Nutzung überlassener Teil eines Einfamilienhauses (BFH v. 13.7.2006 – IV R 25/05, BStBl. II 2006, 804 [806]) o.Ä. in Betracht kommen (RFH v. 3.7.1934 – I A 129/33, RFHE 36, 244 [248]; BFH v. 28.7.1993 – I R 15/93, BStBl. II 1994, 148; BFH v. 16.12.1998 – I R 138/97, BStBl. II 1999, 437; FG BW v. 25.6.1997 – 12 K 158/97, EFG 1997, 1280; FG Köln v. 22.6.2001 – 2 K 92/99, EFG 2001, 1332; FG Düsseldorf v. 24.4.2007 – 6 K 4637/03 K, G, U, AO, EFG 2009, 151; BFH v. 20.12.2017 – I R 98/15, ISTR 2018, 238 [Fußballschiedsrichter]; *Geils*, Ubg 2018, 377 [380] m.w.N.; *Musil* in *HHSp.*, § 10 Rz. 33 mit widerlegbarer Vermutung zugunsten des Wohnsitzes des Leiters, wenn sich kein anderer Mittelpunkt der Oberleitung feststellen lässt; weitergehend *Meding/Cvijanovic*, DB 2019, 2765 [2770]; einschränkend *Hild*, BB 2018, 2972). Ein Homeoffice (*Geils*, Ubg 2018, 377 [378]) oder ein von einem gewerblichen

Online-Pokerspieler genutztes „Kinderzimmer“ mit Computerzugang kann als Stätte der Geschäftsleitung ausreichen (BFH v. 22.2.2023 – X R 8/21, DStR 2023, 1411). Eine feste Geschäftseinrichtung oder Anlage ist demnach nicht zwingend erforderlich (BFH v. 16.12.1998 – I R 138/97, BStBl. II 1999, 437; BFH v. 31.1.2002 – V B 108/01, BStBl. II 2004, 622 [625]; FG Saarl. v. 3.12.2003 – 1 K 200/00, EFG 2004, 430; *Heinsen* in Gosch, § 10 Rz. 22). Eine Zweigniederlassung begründet i.d.R. keine Geschäftsleitung (BFH v. 8.4.1976 – III R 55/74, BStBl. II 1976, 708; FG Sa.-Anh. v. 20.4.2011 – 3 K 631/10, EFG 2011, 1927; *Kaeser* in Wassermeyer, DBA, Art. 4 MA Rz. 104; *Koenig* in Koenig<sup>4</sup>, § 10 Rz. 10; *Musil* in HHSp., § 10 Rz. 25).

Da es darauf ankommt, wo der maßgebende Wille gebildet wird (s. Rz. 1), ist 2b  
unbeachtlich, wo die abgegebenen **Willenserklärungen** wirksam werden oder die angeordneten Maßnahmen auszuführen sind (RFH v. 3.7.1934 – I A 129/33, RFHE 36, 244 [248]; RFH v. 23.6.1938 – III 40/38, RStBl. 1938, 949; FG Nds. v. 12.12.1969 – I 43/68, EFG 1970, 316; *Musil* in HHSp., § 10 Rz. 31; *Heinsen* in Gosch, § 10 Rz. 23; *Kratzsch* in SP, § 10 Rz. 8; *Koenig* in Koenig<sup>4</sup>, § 10 Rz. 5; *Werth* in KvW<sup>22</sup>, § 10 Rz. 4; *Mössner*, Steuerrecht international tätiger Unternehmen<sup>5</sup>, Rz. 2.71; *von Freedon* in Schaumburg, Internationales Steuerrecht<sup>5</sup>, 2023, Rz. 7.2; *Strahl*, KÖSDI 2010, 17126). Das ist zumeist der Ort, an dem die wichtigsten Entscheidungen getroffen werden, es kann aber je nach Art der Entscheidungsfindung ein anderer Ort sein. Unerheblich ist, von wo aus der Geschäftsgang beobachtet und kontrolliert oder von wo aus fallweise in den Geschäftsgang eingegriffen wird (BFH v. 17.7.1968 – I 121/64, BStBl. II 1968, 695 [697]; BFH v. 26.5.1970 – II 29/65, BStBl. II 1970, 759; *Musil* in HHSp., § 10 Rz. 15 zum Büro des Aufsichtsrats). Anders ist es jedoch bei vermögensverwaltenden Gesellschaften (**Holdinggesellschaften**). Die Verwaltung von Beteiligungen an anderen Gesellschaften führt nicht ohne Weiteres zur Leitung der Geschäfte dieser Gesellschaften (*Heinsen* in Gosch, § 10 Rz. 35). Die Geschäftsleitung einer Holdinggesellschaft ist dort, wo die laufenden Kontrollen ausgeübt, die Beteiligungen verwaltet (*Musil* in HHSp., § 10 Rz. 20) und die Steuererklärungen unterschrieben werden (BFH v. 7.12.1994 – I K 1/93, BStBl. II 1995, 175 [178]; FG Schl.-Holst. v. 30.6.2011 – I K 73/06, EFG 2011, 1911 [1913]; *Lampert* in Gosch<sup>4</sup>, § 1 KStG Rz. 47b). **Einzelmaßnahmen auf Geschäftstreisen** sind wegen des der Geschäftsleitung innewohnenden Merkmals der Dauer nicht maßgebend (BFH v. 23.1.1991 – I R 22/90, BStBl. II 1991, 554; BFH v. 15.10.1997 – I R 76/95, DStRE 1998, 233; *Lechner* in FS Stoll, 1990, 403; *Geils*, Ubg 2018, 377 [379]; *Musil* in HHSp., § 10 Rz. 32; *Heinsen* in Gosch, § 10 Rz. 22; *Gersch* in Klein<sup>16</sup>, § 10 Rz. 3; allgemein zum Merkmal der Dauer *Hild*, BB 2018, 2972). Nichts anderes kann gelten, wenn einzelne Maßnahmen bei Kunden vorgenommen werden (*Geils*, Ubg 2018, 377). Lebt der Geschäftsführer vorwiegend auf dem **Binnenschiff** der Gesellschaft, so ist dort die Geschäftsleitung, wenn an Land keine entspr. Einrichtung vorhanden ist (FG Köln v. 22.6.2001 – 2 K 92/99, EFG 2001, 1332); eine feste Verbindung zur Oberfläche (s. § 12 Rz. 7 ff.) ist für § 10 so nicht erforderlich.

Die **geschäftliche Oberleitung einer Körperschaft** kann sich auch in Händen anderer als der zu ihrer gerichtlichen und außergerichtlichen Vertretung gesetzlich berufenen Personen (Vorstand oder Geschäftsführer) befinden (RFH v. 3.7.1936 – I A 150/36, RStBl. 1936, 804; RFH v. 25.5.1937 I A 194/36, RStBl.

3

1937, 684; BFH v. 31.1.2002 – V B 108/01, BStBl. II 2004, 622 [625]); z.B. hat der beherrschende Gesellschafter dann nicht die geschäftliche Oberleitung, wenn andere Personen durch die ihnen vorbehaltenen Entscheidungen die Abwicklung der laufenden Geschäfte maßgebend beeinflussen (*Musil* in HHSp., § 10 Rz. 17). In solchen Fällen kommt es darauf an, wo die wirklich maßgebenden Personen tätig werden. Es besteht nur eine widerlegbare Vermutung, dass der de-jure-Vorstand tatsächlich die Geschäfte leitet (*Kaeser* in Wassermeyer, DBA, Art. 4 MA Rz. 99, 38; *von Lück* in Zugmaier/Nöcker, § 10 Rz. 7; *Beinert/Maucher*, DB 2023, 219 [221]; weitergehend *Heinsen* in Gosch, § 10 Rz. 35; a.A. *Musil* in HHSp., § 10 Rz. 16; *Koenig* in *Koenig*<sup>4</sup>, § 10 Rz. 6). Greift der inländische Mehrheitsgesellschafter in den gewöhnlichen Geschäftsverkehr der ausländischen Gesellschaft nicht aktiv ein und überwacht ihn nur, so fehlt i.d.R. eine Geschäftsführung im Inland (RFH v. 11.7.1940 – III 135/39, RStBl. 1940, 706; *Musil* in HHSp., § 10 Rz. 18; *Strahl*, KÖSDI 2010, 17126 f.). Der Ort der Geschäftsführung kann sich auch in den fremden Räumen eines Dritten (Geschäftsführers) befinden bzw. in den Geschäftsräumen eines mit der Geschäftsführung beauftragten gesellschaftsfremden Managers (BFH v. 23.3.2022 – III R 35/20, BStBl. II 2022, 844 m.w.N.). Bei Abschluss eines Managementvertrages mit einer ausländischen Gesellschaft kann der Ort der Geschäftsführung einer inländischen Personengesellschaft darum im Ausland liegen (BFH v. 3.7.1997 – IV R 58/95, BStBl. II 1998, 86 [88]; FG Münster v. 17.6.2016 – 9 K 593/13 K,G,F, EFG 2016, 1919; *Musil* in HHSp., § 10 Rz. 24; a.A. FG Hamburg v. 24.10.1986 – I 170/83, EFG 1987, 413; s. Rz. 1).

- 4 Bei einer **Partenreederei** [Fortbestand vor dem 25.4.2013 entstandener Partenreederei nach Art. 71 EGHGB] muss der Mittelpunkt der geschäftlichen Oberleitung nicht notwendig durch die Partenreederei gebildet werden. Die geschäftliche Oberleitung kann nach Umfang der übertragenen Aufgaben auch beim Korrespondenzreeder liegen (anschaulich BFH v. 3.7.1997 – IV R 58/95, BStBl. II 1998, 86 [88]; FG Hamburg v. 7.7.1995 – VII 35/92, EFG 1995, 1034; *Musil* in HHSp., § 10 Rz. 26). Maßgebend sind die tatsächlichen Verhältnisse, insb. der Umfang der Eingriffe der Mitreeder (vgl. *Kreutzinger*, DStR 1998, 1122; dagegen auf das Letztentscheidungsrecht abststellend *Beinert/Maucher*, DB 2023, 219 [222]).
- 5 Bei einer **GmbH & Co. KG** ist auf den Ort der Geschäftsführung der KG abzustellen. Führt die GmbH die Geschäfte, so ist die Geschäftsführung dort, wo der Geschäftsführer der GmbH überwiegend alle wichtigen Entscheidungen trifft (BFH v. 3.7.1997 – IV R 58/95, BStBl. II 1998, 86 [88]; FG Hamburg v. 12.6.2003 – VI 6/01, EFG 2004, 548 [551]; *Musil* in HHSp., § 10 Rz. 23). Vorübergehender Aufenthalt eines Bevollmächtigten im Inland begründet dort noch keine Geschäftsführung (BFH v. 3.8.2005 – I R 87/04, BStBl. II 2006, 220 [222] zu Aufenthalten zwischen 8 und 14 Tagen).
- 5a Zur **KSt. optierende Personenhandelsgesellschaften oder Partnerschaftsgesellschaften** i.S.d. § 1a KStG i.d.F. des KöMoG vom 25.6.2021, BGBl. I 2021, 2050, werden auf unwiderruflichen Antrag wie eine Kapitalgesellschaft behandelt. Die zur Vertretung der Gesellschaft berechtigten Personen gelten als gesetzliche Vertreter der optierenden Gesellschaft (§ 1 II Satz 5 KStG) und bestimmen den Ort der Geschäftsführung einer solchen optierenden Gesellschaft (*Heinsen* in Gosch, § 10 Rz. 35).

**Organschaft** lässt die zivil- und körperschaftsteuerrechtliche Subjektfähigkeit der Organgesellschaften unberührt (BFH v. 1.8.1984 – I R 99/80, BStBl. II 1985, 18; BFH v. 7.12.1994 – I K 1/93, BStBl. II 1995, 175 [178]; s. § 33 Rz. 63). Die Organgesellschaften werden – anders als nach § 2 II Satz 1 GewStG – nicht zu unselbständigen Betriebstätigkeiten des Organträgers. Eine Organgesellschaft hat grundsätzlich einen eigenen Ort der Geschäftsleitung (*Gersch* in *Klein*<sup>16</sup>, § 10 Rz. 3), der mit dem Ort der Geschäftsleitung des Organträgers zusammenfallen kann, aber nicht zusammenfallen muss (FG München v. 29.9.2022 – 11 K 539/18, juris – Rz. 101). Darum ist bei Organgesellschaften i.d.R. davon auszugehen, dass sich die Geschäftsleitung dort befindet, wo die gesetzlichen Vertreter der Organgesellschaften tätig werden (BFH v. 9.8.1957 – III 215/56 U, BStBl. III 1957, 341; BFH v. 26.5.1970 – II 29/65, BStBl. II 1970, 759; BFH v. 7.12.1994 – I K 1/93, BStBl. II 1995, 175 [179]). Die Geschäftsleitung befindet sich nur dann am Ort der Geschäftsleitung des Organträgers, wenn die Organgesellschaft lediglich eine Betriebsabteilung des Organträgers ist (BFH v. 10.6.1964 – II 106/60, HFR 1965, 170; BFH v. 26.5.1970 – II 29/65, BStBl. II 1970, 759; *Schröder*, StBp. 1980 [98 f.]; *Musil* in *HHSp.*, § 10 Rz. 19; *Lampert* in *Gosch*<sup>4</sup>, § 1 KStG Rz. 47b; *Koenig* in *Koenig*<sup>4</sup>, § 10 Rz. 10). Am Ort der Zweigniederlassung befindet sich die geschäftliche Oberleitung des Unternehmens nicht (vgl. BFH v. 8.4.1976 – III R 55/74, BStBl. II 1976, 708).

Bei **Basisgesellschaften** müssen die Gesellschafter im Inland die tatsächliche Geschäftsleitung völlig an sich ziehen (gl.A. *Koenig* in *Koenig*<sup>4</sup>, § 10 Rz. 10; *Musil* in *HHSp.*, § 10 Rz. 18). Es genügt nicht, dass nur ein gesellschaftlicher Einfluss auf den im Ausland befindlichen Geschäftsführer ausgeübt wird (BFH v. 17.7.1968 – I 121/64, BStBl. II 1968, 695 [697]; BFH v. 16.1.1976 – III R 92/74, BStBl. II 1976, 401 [403]; FG Saarl. v. 3.12.2003 – I K 200/00, EFG 2004, 430). Eine Kapitalgesellschaft mit (vom FG festgestellter) inländischer Geschäftsleitung ist keine Basisgesellschaft, weshalb die Rechtsfrage, ob Einkünfte der ausländischen Basisgesellschaft oder den dahinterstehenden Personen zuzurechnen sind, im Revisionsverfahren nicht (mehr) geklärt werden kann (BFH v. 11.2.2014 – III B 16/13, BFH/NV 2014, 673).

Im Falle der **Betriebsaufspaltung** begründet eine ausländische Besitzgesellschaft nicht bereits durch den inländischen Betätigungswillen den Ort der Geschäftsleitung am Sitzort der inländischen Betriebsgesellschaft (*Günkel/Kussel*, FR 1980, 555; *Kratzsch* in *SP*, § 10 Rz. 17; *Heinsen* in *Gosch*, § 10 Rz. 35). Bei sog. **Spaltgesellschaften** liegt die Geschäftsführung dort, wo das Restvermögen verwaltet wird (*Rengers* in *Brandis/Heuermann*, § 1 KStG Rz. 44; *Heinsen* in *Gosch*, § 10 Rz. 35; diff. *Musil* in *HHSp.*, § 10 Rz. 21).

Ist die **Geschäftsleitung dezentralisiert**, so ist der Mittelpunkt der geschäftlichen Oberleitung dort, wo sich die nach dem Gesamtbild der Verhältnisse in organisatorischer und wirtschaftlicher Hinsicht bedeutungsvollste Stelle befindet (BFH v. 23.1.1991 – I R 22/90, BStBl. II 1991, 554; FG Kassel v. 8.7.1959 – IV 1083/57, EFG 1959, 346; FG Schl.-Holst. v. 30.6.2011 – I K 73/06, EFG 2011, 1911 [1913]; vgl. auch RFH v. 2.7.1936 – III A 86/36, RFHE 39, 305 [309]; *Lechner* in *FS Stoll*, 1990, 398). Befinden sich **kaufmännische und technische Leitung** an verschiedenen Orten, so kommt es auf den Ort der kaufmännischen Leitung an (RFH v. 2.7.1936 – III A 86/36, RFHE 39, 305 [309]; BFH v. 3.8.1977 – I R 128/75, BStBl. II 1977, 857; BFH v. 23.1.1991 – I R 22/90,

BStBl. II 1991, 554; FG Bremen v. 20.3.1975 – II 98/73, EFG 1975, 384; *Lampert* in Gosch<sup>4</sup>, § 1 KStG Rz. 48; *Gersch* in Klein<sup>16</sup>, § 10 Rz. 2; *Musil* in HHSp., § 10 Rz. 42; *von Lück* in Zugmaier/Nöcker, § 10 Rz. 11; *Heinsen* in Gosch, § 10 Rz. 27: nur „i.d.R.“). Mehrere Mittelpunkte der geschäftlichen Oberleitung sind möglich (BFH v. 15.10.1997 – I R 76/95, DStRE 1998, 233 m. zust. Anm. *Gosch*; BFH v. 16.12.1998 – I R 138/97, BStBl. II 1999, 437; BFH v. 30.1.2002 – I R 12/01, BFH/NV 2002, 1128 [I. Senat]; nunmehr auch BFH v. 5.11.2014 – IV R 30/11, BStBl. II 2015, 601 – Rz. 30 [IV. Senat]; FG Köln v. 22.3.2001 – 10 K 2394/93, EFG 2001, 1287 [für Meta-Verbindungen]; FG Münster v. 17.6.2016 – 9 K 593/13 K,G,F, EFG 2016, 1919; *Mössner*, Steuerrecht international tätiger Unternehmen<sup>5</sup>, Rz. 2.69 m.w.N.). Die Gegenansicht von BFH v. 3.7.1997 – IV R 58/95, BStBl. II 1998, 86 [89]; *Koenig* in Koenig<sup>4</sup>, § 10 Rz. 7 und *Pohl* in Schönfeld/Ditz, DBA<sup>2</sup>, Art. 4 Rz. 113 (Wörtlaut „der Mittelpunkt“), der Mittelpunkt der geschäftlichen Oberleitung könne sich „naturgemäß“ nur an einem Ort befinden, überzeugt nicht (zust. nunmehr *Musil* in HHSp., § 10 Rz. 41; *Heinsen* in Gosch, § 10 Rz. 29; *Kratzsch* in SP, § 10 Rz. 2). Die Unterstellung ausschließlich hierarchisch-zentralisierter Unternehmensführung entspricht nicht der modernen, digitalen Lebenswirklichkeit mit der Möglichkeit dezentraler und kollektiver Führungsverantwortung und unterschiedlicher Geschäftsleitungsmodelle (zust. *Lampert* in Gosch<sup>4</sup>, § 1 KStG Rz. 47a; *von Lück* in Zugmaier/Nöcker, § 10 Rz. 12; krit. *Hild*, BB 2018, 2972 [2976], der § 10 allg. als „veraltet“ ansieht). Namentlich bei **Fusionen** kommt es immer wieder vor, dass die bisherigen Vorstände an den bisherigen Orten tätig bleiben, so dass zwei Mittelpunkte bestehen (zust. *Werth* in KvW<sup>22</sup>, § 10 Rz. 5; *Musil* in HHSp., § 10 Rz. 41; *Lampert* in Gosch<sup>4</sup>, § 1 KStG Rz. 47a). Großunternehmen verfügen oft über **gleichberechtigte Vorstände oder Geschäftsführer**, die sich mittels moderner Datentechnik abstimmen, so dass auch hier mehrere Mittelpunkte bestehen (der Satellit, auf dem die Kommunikationsströme zusammenkommen, ist nicht der Mittelpunkt der geschäftlichen Oberleitung; krit. *Töben*, FG Wassermeyer, 2015, Nr. 26 Rz. 10, 12: „Ein Unternehmen ohne Leitung ist kein Unternehmen.“). Wenn mehrere Personen, die mit gleichwertigen Geschäftsführungsaufgaben betraut sind, diese nicht von einem gemeinsamen Ort, sondern von unterschiedlichen Orten aus wahrnehmen, können mehrere Geschäftsleitungsbetriebstätten bestehen (BFH v. 5.11.2014 – IV R 30/11, BStBl. II 2015, 601 – Rz. 30 „in seltenen Fällen“; BGH v. 13.3.2019 – I StR 520/18, NStZ-RR 2019, 214; von *Lück* in Zugmaier/Nöcker, § 10 Rz. 13; nur für „Sonderkonstellationen im Sinne von Ausnahme bzw. Extrempfällen“ *Töben*, FG Wassermeyer, 2015, Nr. 26 Rz. 9, 25; *Beinert/Maucher*, DB 2023, 219 [224]; erweiternd *Meding/Cvijanovic*, DB 2019, 2765, [2766] zur Ausübung der Geschäftsführungsaufgaben einer Person an mehreren Orten). Da natürliche Personen mehrere Wohnsitze (Mittelpunkte ihrer Lebensinteressen) haben können (s. § 8 Rz. 4), ist nur ein Mittelpunkt der geschäftlichen Oberleitung nicht „naturgemäß“ vorgegeben (vergleichend zum gewöhnlichen Aufenthaltsort nach § 9 hingegen *Lampert* in Gosch<sup>4</sup>, § 1 KStG Rz. 47a). Wird z.B. das Vermögen einer Gesellschaft in verschiedenen Staaten selbstständig und unabhängig voneinander verwaltet, so kann im Einzelfall eine geschäftliche Oberleitung gänzlich fehlen (FG Düsseldorf v. 12.9.1964 – I 24/63 K, EFG 1965, 75; *Heinsen* in Gosch, § 10 Rz. 29; a.A. *Kratzsch* in SP, § 10 Rz. 8; *Beinert/Maucher*, DB 2023, 219 [224]; *Meding/Cvijanovic*, DB 2019, 2765 [2766] sowie allg. BFH v. 19.12.2007 – I R

19/06, BStBl. II 2010, 398 [402]; FG Schl.-Holst. v. 30.6.2011 – I K 73/06, EFG 2011, 1911 [1913]). In diesen Fällen kommt es auf den Sitz an (s. § 11; ebenso *Gersch* in *Klein*<sup>16</sup>, § 10 Rz. 2; *Werth* in *KvW*<sup>22</sup>, § 10 Rz. 5). Das gilt auch für andere Fälle, in denen sich keine belastbaren Anhaltspunkte für einen Vorrang unter mehreren Geschäftsführungsorten finden lassen (i.Erg. auch *Pohl* in *Schönfeld/Ditz*, DBA<sup>2</sup>, Art. 4 Rz. 41). Demgegenüber ist die Geschäftsleitung nach BFH v. 20.12.2017 – I R 98/15, FR 2018, 465 (zum international tätigen Schiedsrichter) notwendiger Teil jeder gewerblichen Aktivität, so dass jedes gewerbliche Unternehmen zumindest eine am Ort der Geschäftsleitung zu lokalisierende Betriebstätte hat, wobei dies im Zweifel und bei Fehlen einer anderweitigen zusätzlichen Betriebstätte regelmäßig die Wohnung des Geschäftsleiters ist, der der gesamte Unternehmensgewinn zuzurechnen ist (s. § 12 Rz. 1, 5, 24). Zur Behandlung von Geschäftsleitung und Sitz bei sog. „Decentralized Autonomous Organizations“ (DAO): *Beckmann*, Ubg 2018, 230, wobei besonders problematisch ist, dass die DAO nach bestimmten, festgelegten Parametern automatisiert tätig wird und nicht von einer die Geschäfte führenden Leitung abhängig ist.

Ob die Gesellschafter einer Personen- oder Kapitalgesellschaft die Geschäfte leiten, ist Tatfrage (vgl. aber FG Hamburg v. 24.10.1986 – I 170/83, EFG 1987, 413). Bloße Verwaltung von Beteiligungen an anderen Gesellschaften bedeutet nicht die Leitung der Geschäfte dieser Gesellschaften (*Musil* in HHSp., § 10 Rz. 20).

Da durch die Eröffnung des Insolvenzverfahrens das Verwaltungsrecht vom Schuldner auf den **Insolvenzverwalter** übergeht (§ 80 I InsO), befindet sich ab diesem Zeitpunkt die Geschäftsausübung an dem Ort, an dem der Insolvenzverwalter tätig wird (*Musil* in HHSp., § 10 Rz. 28; *Heinsen* in Gosch, § 10 Rz. 17; *Koenig* in *Koenig*<sup>4</sup>, § 10 Rz. 10; OVG NRW v. 18.6.2018 – 17 A 1258/15, ZIP 2018, 1703).

**Tatsächliche Verständigung:** Die FinBeh. soll nach BFH v. 22.8.2012 – I B 86/11, I B 87/11, BFH/NV 2013, 6 im Steuerfestsetzungsverfahren bei bestehender tatsächlicher Unsicherheit mit der Gesellschaft eine bindende tatsächliche Verständigung (s. Vor § 118 Rz. 10 ff.) darüber treffen können, wo in der Vergangenheit deren „Ort der Geschäftsleitung“ i.S.v. § 10 bzw. des einschlägigen DBA gewesen ist (zust. *Musil* in HHSp., § 10 Rz. 14; *Meding/Cvijanovic*, DB 2019, 2765 [2766]; *Werth* in *KvW*<sup>22</sup>, § 10 Rz. 5; von *Lück* in *Zugmaier/Nöcker*, § 10 Rz. 3 13).

## C. Begriff der Geschäftsleitung nach DBA

Zur Bedeutung des Begriffs Geschäftsleitung in den DBA als Anknüpfungsmerkmal der Ansässigkeit s. § 8 Rz. 19. Für die entspr. den OECD-MA abgeschlossenen DBA verweist Art. 4 I 1 OECD-MA (entspr. deutsche Verhandlungsgrundlage BMF IStR-Beih. 2013, 46; s. § 8 Rz. 20) auf die Begriffsbestimmungen nach innerstaatlichem Recht, mithin auf § 10. Für den Fall, dass eine Gesellschaft in beiden Vertragsstaaten den Ort der Geschäftsleitung hat, war nach der **Kollisionsregelung** in Art. 4 III OECD-MA (2014) der „Ort der tatsächlichen Geschäftsleitung“ maßgeblich. Das OECD-Musterabkommen zieht

hingegen seit 2017 in Art. 4 III 1 die Verständigung beider Vertragsstaaten zur Beseitigung der Kollision vor. Unter anderem ist dabei an den „Ort der tatsächlichen Geschäftsleitung“ anzuknüpfen (vgl. zum Begriff *Kaeser* in Wassermeyer, DBA, Art. 4 MA Rz. 37). Ohne die Verständigung wird die Kollision nach Art. 4 III 2 OECD-MA (2017) grds. nicht aufgelöst (*Ismer/Blank* in Vogel/Lehner, DBA<sup>7</sup>, Art. 4 Rz. 265 ff.). Die deutsche Verhandlungsgrundlage wurde daran bislang nicht angepasst (*Ditz/Bärsch/Quilitzsch*, DB 2018, 1171 [1172]). Im Rahmen des Art. 4 III OECD-MA ist der Begriff „Geschäftsleitung“ autonom, d.h. aus dem Abkommen heraus, auszulegen (*Musil* in HHSp., § 10 Rz. 47; *Kratzsch* in SP, § 10 Rz. 19; s. § 9 Rz. 19). Da Art. 4 III OECD-MA auf die „tatsächliche“ Geschäftsleitung abstellt, sind die tatsächlichen Verhältnisse maßgebend und nicht rechtliche oder satzungsmäßige Bestimmungen z.B. in einem Gesellschaftsvertrag (*Ismer/Blank* in Vogel/Lehner, DBA<sup>7</sup>, Art. 4 Rz. 279; *Erciyes/Schöngart*, AO-StB 2021, 174 [176]). Da § 10 auf die tatsächlichen Verhältnisse abstellt (s. Rz. 1), kann auch diese nationale Vorschrift zur Auslegung herangezogen werden (FG München v. 5.11.2020 – 10 V 1479/20, DStRE 2021, 1025; *Kratzsch* in SP, § 10 Rz. 19; *Musil* in HHSp., § 10 Rz. 47; *Koenig* in *Koenig*<sup>4</sup>, § 10 Rz. 1; zust. „mit gebotener Vorsicht“ *Ismer/Blank* in Vogel/Lehner, DBA<sup>7</sup>, Art. 4 Rz. 254, 279 ff.; a.A. aber ohne abw. Erg. *Pohl* in Schönenfeld/Ditz, DBA<sup>2</sup>, Art. 4 Rz. 113). Zu Geschäftsleitungs-Betriebstätten und zur Gewinnzuordnung durch Homeoffice-Tätigkeiten gerade während der Corona-Pandemie und von Lockdowns näher *Rasch/Rosenberger/Brüllsauer*, IStR-Beih. 2021, 1 ff.