

# **Newsletter No 10 (GE)**

**Steuerpflicht des Geschäftsführers einer der deutschen  
Körperschaftssteuer unterliegenden Gesellschaft mit Wohnsitz im  
Ausland  
Oktober 2007**

# Newsletter No 10 (GE)

## A. Rechtslage

### 1. Einführung

Den Ausführungen liegt folgender Sachverhalt zugrunde:

*Herr Meyer ist Geschäftsführer der deutschen Müller-GmbH mit Sitz in Rosenheim. Herr Meyer lebt dauerhaft in Bangkok (Thailand) und verbringt im Laufe des Jahres weniger als sechs Monate in Deutschland.*

Diese Situation ist mit einigen steuerrechtlichen Besonderheiten verbunden, die im Folgenden näher erläutert werden sollen.

Der Ausgangspunkt ist die Vorschrift des § 1 Abs. 4 EStG, danach gilt:

„Natürliche Personen, die im Inland weder Wohnsitz noch ihren gewöhnlichen Aufenthalt haben [*sondern z.B. in Thailand*] sind (...) beschränkt einkommenssteuerpflichtig [*in Deutschland*], wenn sie inländische [*deutsche*] Einkünfte im Sinne des § 49 haben“

§ 49 EStG bestimmt, welche Einkünfte ihrer Art nach unter die beschränkte Steuerpflicht iSv § 1 Abs. 4 EStG fallen. Anknüpfungspunkt der Besteuerung ist weniger die Person des Einkommensbeziehers als die Quelle, aus der die Einkünfte fließen.

### 2. Grundsätze

Es wird also nicht das Welteinkommen, sondern es werden nur die in §49 EStG genannten Einkünfte vom deutschen Fiskus besteuert.

Beschränkt steuerpflichtige Einkünfte gem. §49 EStG sind:

1. *Einkünfte aus einer im Inland betriebenen Land- und Forstwirtschaft (..); [z.B. Weinbau, Gartenbau, Pferdezucht]*
2. *Einkünfte aus Gewerbebetrieb (...); [z.B. gewerbliche Unternehmen]*

# Newsletter No 10 (GE)

3. *Einkünfte aus selbständiger Arbeit (...), die im Inland ausgeübt oder verwertet wird oder worden ist; [z.B. freiberufliche Tätigkeit: z.B. Anwalt, Arzt]*
4. *Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit (...), die*
  - a) *im Inland **ausgeübt oder verwertet wird** oder worden ist (...);[z.B. Gehälter, Gratifikationen]*
  - b) *aus inländischen öffentlichen Kassen*
  - c) *als Vergütung für eine Tätigkeit als **Geschäftsführer, Prokurist oder Vorstandsmitglied einer Gesellschaft mit Geschäftsleitung im Inland** bezogen werden*
  - d) *als Entschädigung im Sinne des § 24 Nr. 1 für die Auflösung eines Dienstverhältnisses*
  - e) *an Bord eines im internationalen Luftverkehr eingesetzten Luftfahrzeugs ausgeübt wird*
5. *Einkünfte aus Kapitalvermögen (...);[z.B. Gewinnanteile, Dividenden, Zinsen]*
6. *Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung (...);[z.B. von unbeweglichen Vermögen (Wohnung) in Deutschland]*
7. *sonstige Einkünfte iSd § 22 Nr. 1, soweit sie dem Steuerabzug unterworfen sind; [z.B. wiederkehrende Bezüge (Renten)]*
8. *sonstige Einkünfte iSd § 22 Nr.2 (...);[z.B. private Veräußerungsgeschäfte]*
9. *sonstige Einkünfte iSd § 22 Nr.3 (...) [z.B. Einkünfte aus gelegentlicher Vermittlung]*

### 3. Doppelbesteuerungsabkommen

Besteht jedoch ein Doppelbesteuerungsabkommen, so gehen die dortigen Regelungen der Anwendung des § 49 EStG vor (vgl. § 2 AO). § 49 EStG ist mithin nur anwendbar, wenn das entsprechende DBA der Bundesrepublik ein Besteuerungsrecht zuweist.

Ein Doppelbesteuerungsabkommen kann jedoch keine inländische Steuerpflicht begründen oder erweitern, sondern nur eine bestehende Steuerpflicht einschränken. Durch Verzicht auf eine inländische Besteuerung wird folglich jeder Besteuerungstatbestand des § 49 EStG gegenstandslos, so dass deutsche Einkommenssteuer nicht zu entrichten ist.

# Newsletter No 10 (GE)

## 4. Steuerpflicht des Geschäftsführers einer GmbH nach § 49 Abs. 1 Nr. 4 a) [Ausübung oder Verwertung im Inland]

Gem. § 49 Abs.1 Nr. 4 EStG sind inländische Einkünfte die der beschränkten Steuerpflicht unterliegen

„Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit (§19), die im Inland [*Deutschland*] ausgeübt **oder** verwertet wird oder worden ist (...)“

### a. Merkmal: Ausübung der Tätigkeit

Die Problematik, die bezüglich der Geschäftsführung im Ausland besteht ist, wo die Ausübung der Tätigkeit des Geschäftsführers stattfindet.

Der Ort der Arbeitsausübung befindet sich grundsätzlich dort, wo sich der Arbeitnehmer zur Ausführung seiner Tätigkeit persönlich aufhält. Besonderheiten gelten allerdings für andere als körperliche Tätigkeiten. Hierbei kann sich die Frage ergeben, ob nicht die „Ausübung“ einer Tätigkeit eher dort geschieht, wo die Tätigkeit Wirkungen entfaltet, als dort, wo sich die Person im Augenblick der Tätigkeit tatsächlich aufhält.

### aa. Frühere Rechtsprechung

Diesbezüglich wurde von der deutschen Rechtsprechung für Organe von Kapitalgesellschaften entschieden, dass die Tätigkeit am Ort des Sitzes der Gesellschaft ausgeübt wird. Argumentativ wurde dies begründet, dass bei einer Arbeitsausübung, die maßgeblich in der Wahrnehmung von Leitungsfunktionen besteht, sich die Tätigkeit der betreffenden Person nicht im Treffen und der Bekanntgabe von Entscheidungen erschöpft, sondern in der Durchsetzung der erteilten Weisungen kraft der Persönlichkeit und des Geschickes der Leitungsperson, so dass das entscheidende Gewicht jeder Einzelanweisung sich am Ort des Unternehmens entfaltet, auch wenn die Person dort nicht anwesend ist.

### bb. heutige Rechtsprechung

Dem wurde entgegnet, dass letzten Endes der Ort der Tätigkeit durch den Ort der Verwertung ersetzt wird.

# Newsletter No 10 (GE)

Dieser Gegenauffassung hat sich nunmehr auch die deutsche Rechtsprechung angeschlossen und sich damit völlig von der eigenen herkömmlichen Auffassung gelöst. Für den Ort der Tätigkeit wird nunmehr auf den tatsächlichen Aufenthaltsort des Geschäftsführers abgestellt. Die Folge dieser Rechtsprechung ist, dass der im Ausland ansässige Geschäftsführer seine Tätigkeit nicht im Inland (Deutschland) ausübt, mithin keine Steuerpflicht in Deutschland besteht.

## b. Merkmal: Verwertung der Tätigkeit

Darüber hinaus ist zu untersuchen, wo es bei Entscheidungen des Geschäftsführers zu einer Verwertung iSv. § 49 Abs.1 Nr. 4 EStG kommt. Sollte die Tätigkeit des im Ausland ansässigen Geschäftsführers in Deutschland verwertet werden, wäre dieser im Inland steuerpflichtig.

Hierbei ist zu beachten, dass die reine Arbeitsleistung nicht der Verwertung zugänglich ist. Es genügt auch nicht, dass die Vergütung zu Lasten eines inländischen Auftraggebers gezahlt wird.

Vielmehr setzt Verwertung einen über die Arbeitsleistung hinausgehenden Vorgang voraus, ein körperliches oder geistiges Arbeitsprodukt, das der Steuerpflichtige selbst dem Inland zuführt. Darüber hinaus kann nur derjenige, der die verwertbare Leistung selbst erbracht hat, nicht ein Dritter, der das Ergebnis einer selbständigen Tätigkeit erworben hat, verwerten. Befindet sich der Geschäftsführer im Ausland ist eine Verwertung in Deutschland nicht gegeben.

Indem der Geschäftsführer der inländischen Unternehmung lediglich Anweisungen an diese gibt, die Dritte umsetzen, wird die Arbeitsleistung des Geschäftsführers nicht iSv § 49 Abs.1 Nr. 4 EStG verwertet.

## c. Fazit

Die beschränkte Steuerpflicht des im Ausland ansässigen Geschäftsführers ist nicht schon nach § 49 Abs. 1 Nr. 4 a) EStG begründet, da mit Thailand als Ort der Tätigkeit weder eine Verwertung noch eine Ausübung der Tätigkeit in Deutschland stattfindet. Deutschland hat insoweit kein Besteuerungsrecht, so dass es auf die Regelungen im Doppelbesteuerungsabkommen nicht ankommt. Voraussetzung ist jedoch, dass die Unternehmung in Deutschland weiterhin unbeschränkt steuerpflichtig ist, damit es nicht zur Anwendung des § 12 KStG und mithin zur Auflösung und

# Newsletter No 10 (GE)

Liquidation der Unternehmung kommt. Solange jedoch der Sitz gem. § 11 AO in Deutschland beibehalten wird, begründet dieser nach § 1 Abs. 1 KStG stets die unbeschränkte Steuerpflicht, so dass bei einer Verlegung der Geschäftsleitung die deutsche Kapitalgesellschaft nicht aus der unbeschränkten Steuerpflicht gem. § 12 KStG ausscheidet. Etwas anders gilt jedoch nur dann, wenn der Ort der Geschäftsleitung der einzige Anhaltspunkt für die unbeschränkte Steuerpflicht ist.

## **5. Steuerpflicht des Geschäftsführers einer GmbH nach § 49 Abs. 1 Nr. 4 c) [Ausübung oder Verwertung im Inland]**

Es ist jedoch denkbar, dass der im Ausland ansässige Geschäftsführer gem. § 49 Abs. 1 Nr. 4 c) EStG in Deutschland beschränkt steuerpflichtig ist. Die Vorschrift wurde durch das Gesetz zur Änderung steuerlicher Vorschriften 2001 (Steueränderungsgesetz 2001) eingeführt.

Die Intention des Gesetzgebers war es, einen Steuertatbestand zu schaffen, der die Einkünfte in Deutschland besteuert, sobald die Bundesrepublik das Besteuerungsrecht hat. Die Änderung dient dem Ausgleich der einschränkenden Auslegung des Verwertungstatbestandes durch die Rechtsprechung.

Der Wortlaut macht das Besteuerungsrecht der Bundesrepublik Deutschland von zwei Voraussetzungen abhängig. Zum einen muss der Geschäftsführer eine Vergütung für seine Tätigkeit von der Gesellschaft erhalten. Zum anderen muss sich die Geschäftsleitung der Kapitalgesellschaft im Inland befinden. Soweit das erste Tatbestandsmerkmal keine besonderen Schwierigkeiten aufwirft, hängt der Ort der Geschäftsleitung von den Umständen des Einzelfalls ab.

Gem. § 10 AO ist die Geschäftsleitung der Mittelpunkt der geschäftlichen Oberleitung. Dieser ist dort, wo der für die laufende Geschäftsleitung maßgebende Wille gebildet wird. Bei einer Körperschaft ist das regelmäßig dort, wo die zur Vertretung befugten Personen die ihnen obliegende laufende Geschäftsführertätigkeit enthalten. Das ist der Ort, an dem sie die tatsächlichen, organisatorischen und rechtsgeschäftlichen Handlungen vornehmen, die der gewöhnliche Betrieb der Gesellschaft mit sich bringt, d.h. es kommt auf die Erledigung der Tagesgeschäfte an. In der Regel sind es die Büroräume des Unternehmens, wenn dort die maßgeblichen Entscheidungen getroffen werden. Ist dies nicht der

# Newsletter No 10 (GE)

Fall, so kommt es auf den Wohnsitz des Geschäftsführers an, falls er von dort aus entscheidend tätig wird.

## 1. Beispiel (GmbH mit einem Geschäftsführer)

Der Wohnsitz des Geschäftsführers einer GmbH befindet sich im Ausland. Der Ort der Geschäftsleitung liegt somit weiterhin an dem Ort der Tätigkeit, mithin im Ausland. Die Geschäftsleitung findet somit nicht im Inland statt.

### Ergebnis:

Für den alleinigen Geschäftsführers einer deutschen Gesellschaft im Ausland ergibt sich entgegen der eindeutigen Intention des Gesetzgebers keine Änderung der bisherigen Rechtslage. Weiterhin befinden sich der Ort der „Ein-Mann“-Geschäftsleitung im Ausland, so dass die Bezüge (Gehalt) des Geschäftsführers nicht in Deutschland steuerpflichtig sind.

## 2. Beispiel (GmbH mit zwei Geschäftsführern)

Fraglich ist jedoch, wie der Fall zu beurteilen ist, wenn zwei Personen, sowohl jeweils einer im In – und einer im Ausland, die Geschäftsführer der Inlandsunternehmung sind. Nunmehr ist der alleinige Ort der Geschäftsführung nicht mehr auf das Ausland beschränkt. Die Geschäftsleitung befindet sich auch im Inland. Die Folge könnte die inländische Steuerpflicht beider Geschäftsführer sein, was ein erstaunliches Ergebnis wäre.

Es könnte daran gedacht werden auf § 10 AO abzustellen, der auf den Mittelpunkt der geschäftlichen Oberleitung abstellt, um den Ort der Geschäftsleitung zu bestimmen.

Es bleibt diesbezüglich abzuwarten, wie die deutschen Finanzämter und Gerichte auf eine entsprechende Konstellation reagieren werden und ob der Schwerpunkt der Geschäftsführung hierbei eine Rolle spielen wird.

In dieser Hinsicht könnte - je nach Auffassung der Finanzverwaltung der Finanzgerichte - das Besteuerungsrecht der Bundesrepublik Deutschland bestehen, so dass es auf die Regelungen des Doppelbesteuerungsabkommens maßgeblich ankommt.

# Newsletter No 10 (GE)

## B. Doppelbesteuerungsabkommen

Die speziellen Regelungen der Doppelbesteuerungsabkommen könnten § 49 Abs.1 Nr. 4 EStG ausschließen. Eine Untersuchung soll anhand des deutsch-thailändischen Doppelbesteuerungsabkommens (DBA) geschehen.

Eine entsprechende Regelung findet sich in Art. 14 DBA.

„(...)können Vergütungen, die eine in einem anderen Vertragsstaat *[Thailand]* ansässige natürliche Person *[z.B. Geschäftsführer einer deutschen GmbH]* für unselbständige oder selbständige Arbeit (...) bezieht, nur in diesem Staat *[Thailand]* besteuert werden, es sei denn, dass die Arbeit in dem anderen Vertragsstaat *[Deutschland]* ausgeübt wird.“

Nach DBA ist lediglich auf den Ort der Arbeitsausübung abzustellen. Dieser liegt bei dem Geschäftsführer mit Wohnsitz im Ausland einer der deutschen Körperschaftssteuer unterliegenden Gesellschaft, wie oben festgestellt, nicht im Inland sondern im Ausland. Demzufolge ist das Gehalt des Geschäftsführers in Deutschland nicht steuerpflichtig.

Eine Ausnahme ergibt sich jedoch für die Zeit der Tätigkeit in Deutschland. Da für diesem Zeitraum der Ort der Ausübung der Tätigkeit Deutschland ist, hat Deutschland für diesen Zeitraum auch das Besteuerungsrecht.

Eine Besteuerung wird somit grundsätzlich bei Auslandstätigkeit in einem DBA-Staat durch das jeweilige DBA ausgeschlossen.

§ 49 EStG ist mithin nicht anwendbar.

# Newsletter No 10 (GE)

## C. Unternehmenssteuerreform 2008

Aufgrund der Unternehmenssteuerreform 2008 sind hinsichtlich der Besteuerung ausländischer Geschäftsführer in Deutschland keine speziellen Änderungen ersichtlich.

## D. Fazit

Wie die Darstellung gezeigt hat, besteht für einen im Ausland ansässigen Geschäftsführer grundsätzlich eher keine beschränkte Steuerpflicht in Deutschland. An dieser Rechtslage wird sich durch die Unternehmensreform 2008 auch nichts ändern.

Obwohl Lorenz & Partners Co., Ltd. größtmögliche Sorgfalt darauf verwenden, die in diesem Newsletter bereitgestellten Informationen stets auf aktuellem Stand für Sie zur Verfügung zu stellen, möchten wir Sie darauf hinweisen, dass dieser eine individuelle Beratung nicht ersetzen kann. Lorenz & Partners Co., Ltd. übernimmt keinerlei Gewähr für die Aktualität, Korrektheit, Vollständigkeit oder Qualität der bereitgestellten Informationen. Haftungsansprüche gegen Lorenz & Partners Co., Ltd., welche sich auf Schäden materieller oder ideeller Art beziehen, die durch die Nutzung oder Nichtnutzung der dargebotenen Informationen bzw. durch die Nutzung fehlerhafter und unvollständiger Informationen verursacht wurden, sind grundsätzlich ausgeschlossen, sofern seitens Lorenz & Partners Co., Ltd. kein vorsätzliches oder grob fahrlässiges Verschulden vorliegt.