



Newsletter Nr. 10 (DE)

**Steuerpflicht des Geschäftsführers einer
der deutschen Körperschaftsteuer
unterliegenden Gesellschaft mit Wohnsitz
im Ausland**

Februar 2012



Obwohl Lorenz & Partners 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 Ltd. übernimmt keinerlei Gewähr für die Aktualität, Korrektheit, Vollständigkeit oder Qualität der bereitgestellten Informationen. Haftungsansprüche gegen Lorenz & Partners 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.

I. 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. Insofern müssen in Deutschland lediglich inländische [deutsche] Einkünfte versteuert werden.

II. Grundsätze

Bei beschränkt Steuerpflichtigen wird also nicht das Welteinkommen, sondern nur die in § 49 EStG genannten Einkünfte vom deutschen Fiskus besteuert.

Steuerpflichtig 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]*
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]

III. Doppelbesteuerungsabkommen

Wenn der Steuerpflichtige, wie im oben genannten Beispiel, in Bangkok wohnt und eine Vergütung für seine Tätigkeit als Geschäftsführer einer deutschen GmbH bezieht, besteht die Gefahr der Doppelbesteuerung. Bezüglich der Vergütung ist er im Wohnsitzstaat [Thailand] unbeschränkt steuerpflichtig und in Deutschland gem. § 49 I Nr. 4 c) EStG beschränkt steuerpflichtig. Besteht jedoch ein Doppelbesteuerungsabkommen, so gehen, soweit aufgrund des nationalen Steuerrechts eine Doppelbesteuerung des gleichen Einkommens eintritt, 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 und ebenso lediglich in der Höhe, die das Doppelbesteuerungsabkommen vorsieht.

Ein Doppelbesteuerungsabkommen kann 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.

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

Einkünfte eines Geschäftsführers unterliegen der beschränkten Steuerpflicht, wenn sie aus nichtselbständiger Arbeit stammen, die in Deutschland ausgeübt oder verwertet wird oder worden ist.

1. Merkmal: Ausübung der Tätigkeit

Die Problematik, die bezüglich der Geschäftsführung im Ausland besteht, ist die Bestimmung des Ortes der Tätigkeit des Geschäftsführers.

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.

(1). 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.

(2). Heutige Rechtsprechung

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

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 und folglich nach der ersten Alternative keine Steuerpflicht in Deutschland ausgelöst wird.

2. Merkmal: Verwertung der Tätigkeit

Darüber hinaus ist zu untersuchen, wo es bei Entscheidungen des Geschäftsführers zu einer Verwertung i.S.v. § 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 und unterliegt somit nicht der beschränkten Steuerpflicht.

3. 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. Da aus den genannten Gründen keine Doppelbesteuerung des Einkommens stattfinden kann, kommt es in diesem Rahmen auf die konkreten Vereinbarungen des jeweiligen Doppelbesteuerungsabkommens nicht an, soweit das Unternehmen in Deutschland weiterhin unbeschränkt steuerpflichtig ist.

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. Ein abweichendes Ergebnis kann allerdings eintreten, soweit der Ort der Geschäftsleitung den einzigen Anhaltspunkt für die unbeschränkte Steuerpflicht darstellt, was vom Einzelfall abhängig ist.

V. Steuerpflicht des Geschäftsführers einer GmbH nach § 49 Abs. 1 Nr. 4 c) EStG [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 Besteuerung von Einkünften in Deutschland erweitert und dem Ausgleich der einschränkenden Auslegung des Verwertungstatbestands durch die Rechtsprechung dient.

Die Steuerpflicht in Deutschland ist demnach von zwei Voraussetzungen abhängig. Zum einen muss der im Ausland ansässige und tätige Geschäftsführer eine Vergütung für seine Tätigkeit von der Gesellschaft erhalten. Zum an-

deren muss sich die Geschäftsleitung (nicht der Sitz) der Kapitalgesellschaft im Inland, also in Deutschland, 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 dies die Büroräume des Unternehmens, wenn dort die maßgeblichen Entscheidungen getroffen werden. Ist dies nicht der 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 befindet 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)

Komplizierter erscheint jedoch der Fall einer Inlandsgesellschaft, die zwei Geschäftsführer hat, von denen einer im Inland allerdings der andere im Ausland tätig ist.

Nunmehr ist der alleinige Ort der Geschäftsführung nicht mehr auf das Ausland beschränkt. Die Geschäftsleitung befindet sich auch im Inland. Eine mögliche Folge wäre die Steuerpflicht beider Geschäftsführer im deutschen Inland.

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.

VI. Doppelbesteuerungsabkommen

Die speziellen Regelungen der Doppelbesteuerungsabkommen könnten das Recht zur Besteuerung dem anderen Vertragsstaat zuweisen und somit einer Anwendung des § 49 Abs.1 Nr. 4 EStG entgegenstehen. Der folgende Absatz beschäftigt sich mit dem deutsch-thailändischen Doppelbesteuerungsabkommen, ähnliche Regelungen sind jedoch auch in Doppelbesteuerungsabkommen mit anderen Staaten enthalten, so dass die Ergebnisse einzelfallabhängig übertragen werden können.

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 diesen Zeitraum der Ort der Ausübung der Tätigkeit Deutschland ist, liegt das Recht zur Besteuerung für diesen Zeitraum bei Deutschland.

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

§ 49 EStG ist mithin nicht anwendbar.

VII. Fazit

Wie die Darstellung gezeigt hat, besteht für einen im Ausland ansässigen Geschäftsführer meist keine beschränkte Steuerpflicht in Deutschland.

VIII. Besteuerung eines deutschen Direktors in thailändischen Gesellschaften

Den weiteren Ausführungen liegt folgender Sachverhalt zugrunde:

Eine in Deutschland unbeschränkt steuerpflichtige Person ist Mitglied des Board of Directors in einer thailändischen Limited Company. Sie ist zur Vertretung der Gesellschaft berechtigt, nimmt aber gleichzeitig auch Kon-

trollfunktionen gegenüber anderen Personen wahr.

Aufgrund der unbeschränkten Steuerpflicht in Deutschland und der Einkünfte aus Thailand können beide Länder einen Anspruch auf Besteuerung der Bezüge erheben. Zur Abgrenzung der Besteuerungsrechte kann somit das Doppelbesteuerungsabkommen zwischen Deutschland und Thailand vom 10. Juli 1967 (BGBl. 1968 II, S. 590; im Folgenden DBA) herangezogen werden. Bei den Bezügen des Directors handelt es sich um eine unselbständige Tätigkeit, die daher unter Art. 14 DBA fallen. Die Konsequenz der Anwendung von Art. 14 DBA wäre die Besteuerung in Deutschland als dem Ansässigkeitsstaat. Art. 14 DBA weist Thailand nur dann das Besteuerungsrecht zu, wenn die Arbeit in Thailand ausgeübt wird. Nach der oben getroffenen Annahme, wird jedoch die Leitungsfunktion von Deutschland aus wahrgenommen, so dass es beim Besteuerungsrecht Deutschlands verbleibt.

Etwas anderes würde jedoch dann gelten, wenn auf den Sachverhalt Art. 16 DBA Anwendung finden würde. Dieser erlaubt die Besteuerung der Bezüge in Thailand als dem Staat, in dem die Gesellschaft ihren Sitz hat. Die Anwendung von Art. 16 setzt jedoch voraus, dass „Aufsichtsrats- oder Verwaltungsratsvergütungen“ vorliegen. In dieser Hinsicht ist jedoch darauf hinzuweisen, dass die deutsche Übersetzung von der thailändischen/englischen abweicht. In der englischen/thailändischen Fassung ist vielmehr von „board of directors“ die Rede.

Dieser Begriff ist im DBA nicht einheitlich definiert, so dass grundsätzlich jedes Land den Begriff nach seinem nationalen Recht unter Berücksichtigung des DBA-Zusammenhangs auslegen kann, Art. 3 Abs .2 DBA.

Aus der Thai-/englischen Perspektive wird es sich bei dem „board of directors“ um ein Organ handeln, das zur Vertretung der Gesellschaft befugt ist.

Aus der deutschen Sicht handelt es sich bei dem Begriff des „Aufsichts- oder Verwaltungsrats“ jedoch um ein Organ, das zur Überwachung der Geschäftsführung bestimmt ist. Kein Aufsichtsrat liegt aus der deutschen Sicht dann vor, wenn die Befugnisse nicht nur auf die Überwachung der Geschäftsführung beschränkt sind. Nimmt ein Organ auch unmittelbare Leitungs- oder Mitverwaltungsaufgaben wahr, und überschreitet somit den Aufgabenbereich eines Mitglieds des Aufsichtsrates, kann Artikel 16 in Deutschland keine Anwendung finden. Dieser sprachliche Unterschied führt zu der Konsequenz, dass in dem vorliegenden Beispielfall Deutschland Art. 14 [unselbständige Tätigkeit; Besteuerung in Deutschland] und Thailand Art. 16 [board of directors; Besteuerung in Thailand] anwenden würden. Die Besteuerung könnte nur durch ein langwieriges Verständigungsverfahren vermieden werden.

In der deutschen Literatur werden unterschiedliche Ansätze vorgeschlagen, um dieses Problem zu lösen. Laut Prokisch (in: Vogel, DBA, 5. Auflage, 2008, Art. 16, Rn. 11) sollten Organe thailändischer Gesellschaften nach dem thailändischen Verständnis behandelt werden. Danach sei Art. 16 anzuwenden, da die Limited Company eine thailändische Gesellschaft ist. Toilf (in: Die Besteuerung von Geschäftsführern, Vorständen und Aufsichtsräten, S. 381ff, 389) und Land (in: SWI 1992, S. 328) schlagen vor, den englischsprachigen Wortlaut stets anzuwenden, da dieser dem

OECD-Musterabkommen entspreche, welches als Auslegungshilfe herangezogen werden solle. Der deutsche Bundesfinanzhof hat sich jedoch in seiner Rechtsprechung vom 31.1.1978 (VIII R 159/73, BStBl. 1978 II, 352) und vom 5.10.1994 (I R 67/93, BStBl. 1995 II, 95) einer anderen Literaturlösung von Wassermeyer (Debattin/Wassermeyer, OECD-MA, Art. 16, Rn. 15) angeschlossen. Danach soll Art. 14 Anwendung finden. Dies ergebe sich aus dem Verhältnis zwischen Art. 14 und Art. 16. Darüber hinaus solle die deutsche Finanzverwaltung nur eigenes Verständnis zugrunde legen. Diese Auffassung hat damit zur Folge, dass wenn jemand geschäftsführende Aufgaben in Thailand wahrnimmt, dann kann er aus der deutschen Sicht nicht mehr als Aufsichtsratsmitglied nach Art. 16 angesehen werden. Er kann nur unter Art. 14 fallen. Die thailändische Finanzverwaltung stellt jedoch nach wie vor darauf ab, ob jemand Mitglied des „board of directors“ ist und wendet Art. 16 DBA an. Aus den divergierenden Auffassungen kann unter Umständen eine Doppelbesteuerung resultieren.

Zur Vermeidung von Situationen, in denen Bezüge des Direktors doppelt – einmal in Deutschland als Einkünfte aus unselbständiger Tätigkeit und einmal in Thailand als Bezüge eines Mitglieds des „board of directors“- besteuert werden, ist im Vorfeld ein Beratungsgespräch unentbehrlich.

Wir hoffen, dass wir Ihnen mit den vorliegenden Informationen behilflich sein konnten.

Sollten Sie weitere Fragen haben, wenden Sie sich bitte an:

LORENZ & PARTNERS Co., Ltd.

27th Floor, Bangkok City Tower

179 South Sathorn Road, Bangkok 10120, Thailand

Tel.: +66 (0) 2-287 1882

e-mail: info@lorenz-partners.com