

INBOUNDINVESTITION

Die doppelt ansässige Kapitalgesellschaft als steuerliches Gestaltungsinstrument – Teil 1

von Univ.-Prof. Dr. Stephan Kudert und Mag. iur. Filip Schade, LL.M.,
Europa-Universität Viadrina Frankfurt (Oder)

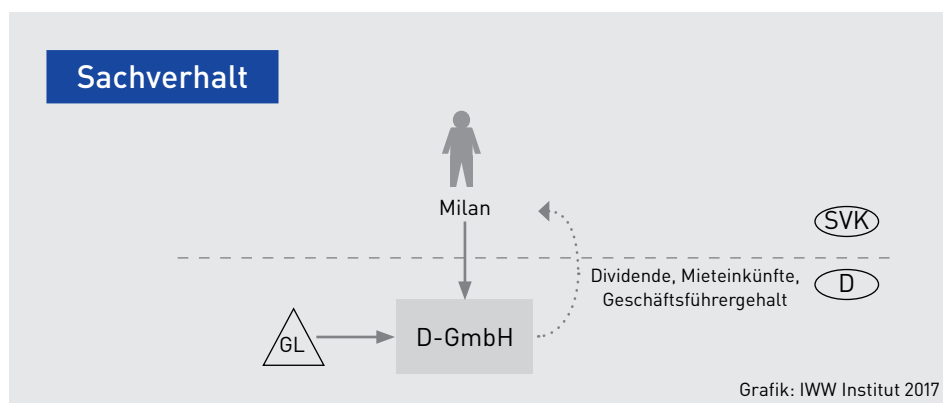
■ Mit dem Erlass des MoMiG (BGBI I 08, 2026) ist es deutschen Kapitalgesellschaften seit dem Jahr 2008 rechtlich gestattet, ihren Verwaltungssitz (Ort der Geschäftsleitung) unter gleichzeitiger Beibehaltung des im Handelsregister eingetragenen Satzungssitzes ins Ausland zu verlagern. Wie bei Inboundinvestitionen unter dieser Gestaltungsmöglichkeit die laufenden Vergütungen eines GmbH-Geschäftsführers oder die im Rahmen einer Betriebsaufspaltung erzielten Einkünfte des GmbH-Gesellschafters steuerlich zu behandeln sind, wurde bislang nicht näher beleuchtet. Die zweiteilige Beitragsreihe möchte anhand eines praktischen Falls hierzu eine Antwort geben. ■

1. Ausgangsfall

1.1 Sachverhalt

Milan (M) aus der Slowakei betreibt die D-GmbH, die in Frankfurt (Oder) Fertighäuser produziert und am deutschen Markt vertreibt. Dabei ist M alleiniger Anteilseigner der D-GmbH; er übernimmt zudem die Geschäftsführerfunktion und erhält hierfür von der GmbH eine angemessene Vergütung. Die Geschäfte der D-GmbH führt er von Deutschland aus. Darüber hinaus vermietet M alle für die Montagebaustellen notwendigen Maschinen und Werkzeuge an die D-GmbH zu einem marktüblichen Preis. Ein Steuerberater hatte ihm dazu geraten, weil er so die Gewinne in die Slowakei verlagern und damit der deutschen Besteuerung entziehen könne. Die Geschäfte laufen gut, sodass die D-GmbH auch einen Gewinn an M ausschüttet. Welche Besteuerungsfolgen treten ein?

Gesellschafter-
Geschäftsführer der
D-GmbH aus der
Slowakei



1.2 Steuerliche Konsequenzen

Die D-GmbH ist aufgrund ihres gesellschaftsvertraglich festgelegten (Satzungs-)Sitzes sowie der inländischen Geschäftsleitung in Deutschland unbeschränkt steuerpflichtig (vgl. § 1 Abs. 1 Nr. 1 KStG i. V. m. §§ 10, 11 AO). Daher unterliegen ihre Gewinne nicht nur der Körperschaftsteuer, sondern wegen des bestehenden inländischen Gewerbebetriebes ebenfalls der Gewerbesteuer (vgl. § 2 Abs. 1 S. 1 i. V. m. § 2 Abs. 2 S. 1 GewStG).

D-GmbH
unbeschränkt
steuerpflichtig in D

Des Weiteren ist zu prüfen, ob und wie die Geschäftsführer-, Miet- und Dividendeneinkünfte des M dem deutschen Besteuerungszugriff unterliegen. Eine unbeschränkte Einkommensteuerpflicht gemäß § 1 Abs. 1 S. 1 EStG scheidet aus, da M weder über einen Wohnsitz noch seinen gewöhnlichen Aufenthalt im Inland verfügt. Es könnte allerdings eine beschränkte Steuerpflicht i. S. d. § 1 Abs. 4 EStG begründet werden, sofern und soweit inländische Einkünfte nach § 49 Abs. 1 EStG vorliegen. Das **Geschäftsführergehalt** stellt inländische Einkünfte gemäß § 49 Abs. 1 Nr. 4 Buchst. c) EStG dar. Daneben sind die Voraussetzungen der Betriebsaufspaltung zu prüfen:

- M agiert zum einen als Alleingesellschafter der D-GmbH (und zudem auch als deren Geschäftsführer) mit der Folge, dass es ihm dadurch jederzeit möglich ist, auf die täglichen Geschäftsentscheidungen der Kapitalgesellschaft Einfluss zu nehmen. Zum anderen ist M zivilrechtlicher Alleineigentümer der vermieteten Maschinen und Werkzeuge. Daher kann er in der D-GmbH als Betriebsgesellschaft seinen einheitlichen geschäftlichen Betätigungswillen durchsetzen, womit eine personelle Verflechtung gegeben ist (vgl. H 15.7 Abs. 6 EStR).
- Die Maschinen und Werkzeuge stellen eine Sachgesamtheit dar, die für die D-GmbH gleichzeitig eine wesentliche Betriebsgrundlage verkörpert. Hierdurch besteht eine sachliche Verflechtung (vgl. H 15.7 Abs. 5 EStR).

Infolgedessen sind die Voraussetzungen der (unechten) Betriebsaufspaltung erfüllt, sodass sowohl die Miet- als auch die Dividendeneinkünfte derivative Einkünfte aus Gewerbebetrieb darstellen (vgl. Kudert/Mroz, StuW 16, 150 ff.). Demnach ist § 49 Abs. 1 Nr. 2 EStG einschlägig.

MERKE | Die Anwendung des § 49 Abs. 1 Nr. 2 Buchst. a) EStG scheitert allerdings daran, dass M keine Betriebsstätte i. S. d. § 12 AO in Deutschland unterhält. Diese kann ihm auch nicht die ihm gehörende und im Inland agierende GmbH (anteilig) vermitteln, da die im vorliegenden Fall vorhandene Betriebskapitalgesellschaft als eigenständiges Besteuerungssubjekt einzustufen und daher aufgrund des Trennungsprinzips strikt zwischen Gesellschafts- und Gesellschafterebene zu trennen ist (vgl. Kudert/Mroz, StuW 16, 156; dieser Auffassung im Ergebnis gleichermaßen folgend OFD Frankfurt (Main) 10.5.12, S 2240 A - 28 - St 219, Tz. 7).

Für die **Mieteinkünfte** ist § 49 Abs. 1 Nr. 2 Buchst. f) Doppelbuchst. aa) EStG anwendbar, denn vorliegend kann unterstellt werden, dass die vermieteten Wirtschaftsgüter eine wirtschaftliche Einheit bilden und damit einen Sachbegriff darstellen (vgl. Klein, in: Herrmann/Heuer/Raupach, EStG/KStG, Loseblattsammlung, Stand: 277. EL [Januar 2017], § 49 EStG, Rz. 621). Somit unterliegen die Einkünfte der Einkommensteuer, jedoch mangels inländischem Gewerbebetrieb i. S. d. § 2 GewStG nicht der Gewerbesteuer.

Schwieriger gestaltet sich hingegen die Behandlung der durch M vereinnahmten **Dividende**. Im Gegensatz zu den Mieteinkünften hat der deutsche Gesetzgeber keine entsprechende Regelung für die Dividendeneinkünfte in § 49 Abs. 1 Nr. 2 EStG vorgesehen. Eine Erfassung der Dividendeneinkünfte unter § 49 Abs. 1 Nr. 5 Buchst. a) EStG scheidet wegen des Subsidiaritäts-

Beschränkte Steuerpflicht des M mit inländischen Einkünften

Personelle Verflechtung ...

... und sachliche Verflechtung führen zur (unechten) Betriebsaufspaltung

Isolierende Betrachtungsweise für Dividenden nach § 49 Abs. 2 EStG

grundsatzes (§ 20 Abs. 8 EStG) aus. Folglich wären sie in Deutschland nicht als Einkünfte aus Gewerbebetrieb steuerbar. Allerdings ist in diesem Zusammenhang die sich aus § 49 Abs. 2 EStG ergebende isolierende Betrachtungsweise zu berücksichtigen.

MERKE | Ausweislich des Wortlauts des § 49 Abs. 2 EStG können ausländische Besteuerungsmerkmale unberücksichtigt bleiben, um so (doch) einen deutschen Besteuerungsanspruch auf die inländischen Einkünfte zu begründen.

Als ein solches Besteuerungsmerkmal kommt die personelle Verflechtung, namentlich der einheitliche Betätigungswille, in Betracht. Denn wird ein einheitlicher geschäftlicher Betätigungswille nicht mehr angenommen, muss die Betriebsaufspaltung verneint werden (so Ruf, IStR 06, 234). Dies hat zur Folge, dass die Dividendeneinkünfte im Ergebnis in das Privatvermögen fließen und so vom Tatbestand des § 49 Abs. 1 Nr. 5 Buchst. a) i. V. m. § 20 Abs. 1 Nr. 1 EStG erfasst und besteuert werden.

PRAXISHINWEIS | Das durch die isolierende Betrachtungsweise gefundene Ergebnis und das damit zusammenhängende Vorliegen eines ausländischen Merkmals i. S. d. § 49 Abs. 2 EStG wird in der Literatur nicht einhellig vertreten. Es ist ebenso denkbar, dass selbst wenn die Entscheidungen über die weitere Vermietungsvorgehensweise am Ort des Sitzes des Besitzunternehmers getroffen werden, bei diesen stets irgendein inländischer Bezug gegeben sein wird (z. B. Mietvertrag mit einer deutschen GmbH über in Deutschland belegene Wirtschaftsgüter). Somit kann der einheitliche Betätigungswille nicht ausgeblendet werden, da es an einem rein ausländischen Merkmal fehlt (vgl. hierzu die Diskussion bei Clausen, in: Herrmann/Heuer/Raupach, EStG/KStG, Loseblattsammlung, Stand: 277. EL [Januar 2017], § 49 EStG, Rz. 1256).

In der Slowakei unterliegt M aufgrund seines dort befindlichen Wohnsitzes und des gewöhnlichen Aufenthalts der unbeschränkten Steuerpflicht (§ 2 Buchst. d) Nr. 1 EStG-SVK). Demzufolge erstreckt sich die Steuerpflicht des M auf alle in- und ausländischen Einkünfte (Welteinkommensprinzip, vgl. § 2 Buchst. f) EStG-SVK) und daher zunächst auf seine in Deutschland erzielten Arbeits-, Miet- und Dividendeneinkünfte.

Dabei zählt das Geschäftsführergehalt zu den Einkünften aus nicht selbstständiger Arbeit (vgl. § 5 Abs. 1 Buchst. b) EStG-SVK), wohingegen die Mietbezüge als Vermietungseinkünfte (vgl. § 6 EStG-SVK) zur Besteuerung mit slowakischer Einkommensteuer herangezogen werden. Der slowakische Gesetzgeber hat sich zudem kürzlich entschieden, von der bisherigen Praxis, Dividendenausschüttungen steuerfrei zu belassen, abzuweichen. Dementsprechend unterliegen Dividendeneinkünfte seit dem 1.1.17 grundsätzlich einer Dividendensteuer von 7 % (vgl. § 5 Abs. 1 Buchst. a) i. V. m. § 15 Buchst. a) Nr. 3 EStG-SVK in jeweils n. F.). Jedoch bleiben solche Dividenden auf Grundlage des § 52zi Abs. 5 - 8 EStG-SVK auch in 2017 steuerfrei, die aus Gewinnen gezahlt werden, die im Zeitraum von 2004 bis 2016 erwirtschaftet wurden.

Daher kommt es zu einer doppelten Besteuerung, welche durch Anwendung eines DBA beseitigt werden muss. In Betracht kommt in diesem Zusammen-

Personelle
Verflechtung bleibt
unberücksichtigt

Keine einheitliche
Auffassung in der
Literatur

Steuerbefreiung
für Dividenden
aufgehoben

hang das DBA zwischen Deutschland und der ehemaligen Tschechoslowakei, das weiterhin Anwendung findet (BGBl II 82, 1022; im Folgenden: DBA D/SVK).

Gemäß Art. 4 Abs. 1 DBA-D/SVK ist M eine in der Slowakei ansässige Person, sodass er den aus dem DBA-D/SVK resultierenden Abkommenschutz in Anspruch nehmen kann. Bei der Suche nach der Antwort auf die Frage, welcher konkreten Verteilungsnorm des DBA-D/SVK sich im vorliegenden Fall bedient werden kann, muss aus der Sicht des Quellenstaats Deutschland Folgendes beachtet werden: Nach der Rechtsprechung des BFH, der sich schließlich auch die Finanzverwaltung angeschlossen hat, stellt die Gewerblichkeit des Besitzunternehmens im Rahmen der Betriebsaufspaltung eine Fiktion dar (anders Kudert/Mroz, StuW 16, 148). Innerstaatliche Fiktionen dürfen aber auf Abkommensebene nicht übertragen werden (vgl. BFH 25.5.11, I R 95/10, IStR 11, 690 f. [Rz. 22] sowie BMF 26.9.14, IV B 5 - S 1300/09/10003, BStBl I 14, 1258, Tz. 2.2.1).

MERKE | Eigenarten des deutschen Steuerrechts, wie z. B. die gewerbliche Prägung i. S. d. § 15 Abs. 3 Nr. 2 EStG oder die Betriebsaufspaltung, schlagen auf Abkommensebene nicht durch.

Für den gegebenen Fall bedeutet dies, dass die Grundsätze der Betriebsaufspaltung im Abkommensrecht keine Geltung erfahren dürfen, sondern es vielmehr einer abkommensautonomen Auslegung bedarf, um eine harmonische Vorgehensweise in Bezug auf die Zuordnung der betroffenen Einkünfte zu den Verteilungsartikeln zu erreichen.

Dementsprechend fallen die **Mieteinkünfte** – abweichend vom OECD-MA – nicht unter Art. 7 DBA-D/SVK, sondern unter Art. 12 DBA-D/SVK. Denn es liegen entsprechend der Definition des Art. 12 Abs. 3 DBA-D/SVK „Vergütungen für die Benutzung gewerblicher Ausrüstungen“ vor, unter welche die für den Aufbau der Fertighäuser vermieteten Maschinen und Werkzeuge subsumiert werden können (vgl. Kudert/Trinks, PISb 12, 107 ff.). Daher steht Deutschland für die Mieteinkünfte gemäß Art. 12 Abs. 2 DBA-D/SVK nur ein eingeschränktes Quellensteuerrecht von 5 % der Einnahmen zu. Die Slowakei hat die in Deutschland einbehaltene Quellensteuer gemäß Art. 23 Abs. 2 Buchst. b) DBA-D/SVK anzurechnen.

PRAXISHINWEIS | Die scheinbar geringe Quellensteuer führt in der Praxis leicht zu hohen effektiven Steuerbelastungen. Unterstellt man etwa bei der Vermietung der Maschinen und Werkzeuge eine Umsatzrendite (Gewinn/Einnahmen) von 10 %, würden 5 % Quellensteuer auf die Einnahmen effektiv einer Steuerbelastung des Gewinns von 50 % entsprechen.

Die **Geschäftsführervergütung** des M fällt grundsätzlich unter Art. 15 Abs. 1 DBA-D/SVK (unselbstständige Arbeit), weil das DBA keine gesonderte Norm für Geschäftsführergehälter enthält. Dies ändert sich aus slowakischer Sicht auch dann nicht, wenn der GmbH-Geschäftsführer zugleich als wesentlich beteiligter Gesellschafter der Kapitalgesellschaft agiert. Anders verhält sich dies jedoch in Deutschland.

Innerstaatliche
Fiktionen gelten
nicht auf
Abkommensebene

Abkommens-
autonome Auslegung

Mieteinkünfte
fallen unter
Art. 12 DBA-D/SVK

So wird im deutschen Schrifttum vertreten, dass es bei der Verbindung der Funktionen von Geschäftsführer und Mehrheitsgesellschafter in einer Person de facto an der Weisungsgebundenheit des Geschäftsführers mangelt (vgl. dazu § 37 Abs. 1 GmbHG). Das Wirken des Gesellschafter-Geschäftsführers entspricht bei Würdigung der Gesamtumstände vielmehr einer unternehmerischen oder selbstständigen Tätigkeit (vgl. zum Ganzen Prokisch, in: Vogel/Lehner, DBA, 6. Aufl., München 2015, Art. 15, Rz. 29 f.).

Da sich der I. Senat des BFH bislang zu der skizzierten Problematik noch nicht geäußert hat, ist es somit denkbar, dass M als Alleingesellschafter und Geschäftsführer der D-GmbH nach deutscher Lesart entweder Einkünfte aus unselbstständiger Arbeit (dann Art. 15 Abs. 1 DBA-D/SVK) oder aus selbstständiger Arbeit (dann Art. 14 Abs. 1 DBA-D/SVK) erzielt.

Im vorliegenden Fall geht M seiner Arbeit in Deutschland nach. Somit greift das Tätigkeitsortprinzip des Art. 15 Abs. 1 S. 2 DBA-D/SVK. Ferner sollte er in Deutschland für seine Geschäftsführertätigkeit über Büroräume verfügen können, sodass er für seine „selbstständige“ Tätigkeit eine feste Einrichtung in Deutschland unterhält. Die Lösung des rein deutschen Auslegungsproblems ist damit entbehrlich, da beide Regelungen in der gegebenen Konstellation zu einem identischen Ergebnis kommen. Das Besteuerungsrecht für das Gehalt hat stets Deutschland inne, wobei die Slowakei diese Einkünfte gemäß Art. 23 Abs. 2 Buchst. a) DBA-D/SVK von der Besteuerung unter Progressionsvorbehalt freistellt.

Die **Dividenden** des M dürfen im Quellenstaat Deutschland lediglich einer Quellenbesteuerung von 15 % unterliegen (vgl. Art. 10 Abs. 2 Buchst. b) DBA D/SVK). Die Slowakei müsste als Ansässigkeitsstaat die erhobene Quellensteuer gemäß Art. 23 Abs. 2 Buchst. b) DBA-D/SVK wiederum anrechnen. Die Slowakei rechnet als Ansässigkeitsstaat die erhobene Quellensteuer gemäß Art. 23 Abs. 2 Buchst. b) DBA-D/SVK auf die dort neu erhobene Dividendensteuer an. Dies führt wiederum zu einer faktischen Freistellung in der Slowakei.

FAZIT | Der Musterfall zeigt, dass bei Inboundinvestitionen unter dem Einsatz einer im Inland ansässigen Kapitalgesellschaft die Einkünfte der Gesellschafter auf Basis des Gesellschafts- und/oder zivilrechtlichen Schuldverhältnisses von der deutschen Besteuerung kaum verschont werden können. Das Geschäftsführergehalt wird im Tätigkeitsstaat voll versteuert, die Lizenzgebühr unterliegt einer Quellensteuer, die das deutsche Besteuerungsrecht nur scheinbar erheblich einschränkt und die Gewinne der GmbH selbst werden von der normalen deutschen Besteuerung erfasst. Lediglich die Quellensteuer auf die Dividende wird durch das DBA reduziert.

WEITERFÜHRENDER HINWEIS

- In der nächsten Ausgabe wird dieser Beitrag fortgeführt. Teil 2 geht der Frage nach, wie die Verlagerung des zivilrechtlichen Verwaltungssitzes (d. h. aus steuerlicher Sicht der Geschäftsleitung der GmbH) ins Ausland die steuerlichen Folgen der Kapitalgesellschaft und ihres Gesellschafters beeinflusst und welche Möglichkeiten sich hierdurch für die Erzielung einer internationalen Steuerarbitrage bieten.

Gesellschafter-
Geschäftsführer
unternehmerisch/
selbstständig tätig?

Besteuerungsrecht
in jedem Fall in
Deutschland

15%ige
Quellenbesteuerung
in Deutschland



SIEHE AUCH
Teil 2 des Beitrags in
der nächsten Ausgabe