

UNBESCHRÄNKTE STEUERPF LICHT

Die doppelt ansässige Kapitalgesellschaft am Beispiel einer Hongkong-Limited

von Markus Ungemach, Sebastian Gehrman n, Mark Forrester, Steffen Rehling, Dortmund/Hongkong/Shanghai

Bei der Aufnahme geschäftlicher Aktivitäten im Ausland bedient man sich in der Praxis regelmäßig ausländischer Rechtsformen, die auf den entsprechenden Märkten bekannt sind und aufseiten der Verbraucher bzw. Vertragspartner Vertrauen genießen. Werden dabei bestimmte Geschäftsführungsfunktionen auch von Deutschland aus wahrgenommen, stellt sich oft die Frage einer etwaigen doppelten steuerlichen Ansässigkeit und der damit verbundenen unbeschränkten Ertragsteu erpflicht in mehreren Staaten. Diese Thematik wird am Beispiel einer Hongkong-Limited dargestellt.

1. Sachverhalt

An der in Hongkong ansässigen HK-Limited sind der in Deutschland wohnhafte D sowie der in Hongkong wohnhafte X zu jeweils 50 % beteiligt. Die HK-Limited gleicht einer inländischen Körperschaft i. S. d. § 1 Abs. 1 Nr. 1 KStG (vgl. dazu BMF 19.3.04, BStBl I 04, 411 m. w. N.). Sowohl D als auch X sind zu Geschäftsführern der HK-Limited berufen. Unternehmensgegenstand ist der Vertrieb von Hardware-Zubehör für Computer in Asien und Europa. Der Vertrieb wird ausschließlich von Hongkong aus wahrgenommen. D und X verantworten die kaufmännischen und technischen Fragen des Geschäfts der HK-Limited. Aufgrund seiner Ansässigkeit in Hongkong ist X zudem für den lokalen Vertrieb verantwortlich. D. h., die Verträge mit Kunden und Geschäftspartnern werden von einem von X geleiteten und überwachten Vertriebsteam in Hongkong verhandelt und abgeschlossen. Vom Umfang und von der wirtschaftlichen bzw. organisatorischen Bedeutung her stehen sich die Geschäftsführungsfunktionen beider Gesellschafter gleichwertig gegenüber.

Alternative 1

Weil das Geschäft der HK-Limited es erfordert, hält sich D wenigstens alle zwei Monate für mindestens eine Woche in Hongkong auf, um in den Räumlichkeiten der HK-Limited mit den Führungsmitarbeitern aus dem Vertrieb über die Abwicklung von Kundenaufträgen und über potenzielle Geschäftsabschlüsse bzw. geschäftliche Misserfolge zu sprechen. Dabei erteilt D den Mitarbeitern auch damit zusammenhängende geschäftliche Anweisungen. An Verhandlungen bzw. Abschlüssen mit Großkunden der HK-Limited nimmt D ebenfalls vor Ort teil.

D und X besprechen u. a. die jeweiligen Businesspläne und erstellen die Preislisten für die von der HK-Limited vertriebenen Produkte. Zudem stimmen sie sich über Produktneuheiten und die dazu erforderlichen Investitionen ab. Außerhalb seiner Aufenthaltszeiten in Hongkong beschäftigt sich D allerdings wenig mit der HK-Limited und deren Geschäftsbetrieb.

Hongkong-Limited mit inländischer Körperschaft vergleichbar

D hält sich regelmäßig in Hongkong auf

Gemeinsam werden Businesspläne und Preislisten abgestimmt

■ Alternative 2

D hält sich nur gelegentlich in Hongkong auf. Er unterhält in seiner Mietwohnung in Deutschland ein Büro. Mittels Videokonferenzen und über Skype spricht D mit den Führungskräften aus dem lokalen Vertrieb der HK-Limited über die Abwicklung von Kundenaufträgen und über potenzielle Geschäftsabschlüsse bzw. geschäftliche Misserfolge. Dabei erteilt D den Mitarbeitern auch geschäftliche Anweisungen und behält sich im Einzelfall für die Unterzeichnung von Verträgen seine Zustimmung vor. D entscheidet über zusätzliche Rabatte bei Großkundenaufträgen und über Gehaltserhöhungen sowie die Verteilung von Boni bei den Führungsmitarbeitern aus dem lokalen Vertrieb der HK-Limited. D und X stimmen sich mittels Videokonferenzen und Skype-Besprechungen über wichtige Entscheidungen wie das Aufstellen von Businessplänen, die Einführung neuer Produkte und die dafür notwendigen Investitionen ab.

D ist nur gelegentlich vor Ort in Hongkong

2. Ertragsteuerrechtliche Beurteilung

2.1 Deutschland

2.1.1 Allgemeine Rechtsgrundsätze

Die HK-Limited entspricht nach dem Sachverhalt einer inländischen Körperschaft i. S. d. § 1 Abs. 1 Nr. 1 KStG. Kapitalgesellschaften sind nach § 1 Abs. 1 Nr. 1 KStG in Deutschland unbeschränkt körperschaftsteuerpflichtig, wenn sie ihre Geschäftsleitung oder ihren Sitz im Inland haben. Laut Sachverhalt hat die HK-Limited ihren statutarischen Sitz in Hongkong, sodass sich eine etwaige unbeschränkte Körperschaftsteuerpflicht nur dann ergeben könnte, wenn sie ihre Geschäftsleitung im Inland haben sollte.

Statutarischer Sitz der Limited ist in Hongkong

MERKE | Der Ort der Geschäftsleitung ist nach § 10 AO der Mittelpunkt der geschäftlichen Oberleitung (fester Bezugspunkt für die Leitungstätigkeit in einem Unternehmen). Dieser ist nach der Rechtsprechung des BFH dort angesiedelt, wo der für die Geschäftsführung maßgebende Wille gebildet wird und die für die Geschäftsführung notwendigen Maßnahmen von einiger Wichtigkeit angeordnet werden (vgl. z. B. BFH 5.11.14, IV R 30/11, BStBl II 15, 601; BFH 19.5.10, I B 191/09, BStBl II 11, 156).

Der Ort der tatsächlichen Geschäftsleitung (Verwaltungssitz) i. S. d. § 10 AO sowie der im Einzelfall maßgebenden DBA ist der Ort, an dem die zur Vertretung befugten Personen die ihnen obliegende laufende Geschäftsführertätigkeit entfalten. Das heißt, sie müssen dort die tatsächlichen, organisatorischen und rechtsgeschäftlichen Handlungen vornehmen, die der gewöhnliche Betrieb des Unternehmens mit sich bringt. Maßgeblich ist dabei auf den Ort abzustellen, von dem aus die Tagesgeschäfte geführt werden (BFH 5.11.14, IV R 30/11, BStBl II 15, 601; OFD Düsseldorf 6.10.05, Arbeitshilfe zur Besteuerung ausländischer Gesellschaften (Ltd.), Tz. 1.a).

Von welchem Ort aus werden die Tagesgeschäfte geführt?

Der Mittelpunkt der geschäftlichen Oberleitung kann sich regelmäßig nur an einem einzigen Ort befinden (BFH 3.7.97, IV R 58/95, BStBl II 98, 86). Dies ist die örtliche Einrichtung, in der sich die Geschäftsführung mit einer gewissen Regelmäßigkeit aufhält (FG Münster 24.5.04, 9 K 5177/99 K, EFG 04, 1498).

Werden die laufenden Geschäfte von verschiedenen Personen ausgeführt, ist demnach zu gewichten und der Ort zu identifizieren, an dem die umfangreichsten Geschäftsführungsmaßnahmen ergriffen werden (BFH 3.7.97, IV R 58/95, BStBl II 98, 86).

Für die Frage, an welchem Ort die Tagesgeschäfte geführt werden, kommt es nicht darauf an, dass die Gesellschafter von ihrem gesellschaftsrechtlichen Kontroll- oder Weisungsrecht Gebrauch machen und ihren gesellschaftsrechtlichen Einfluss auf die gesetzlichen Vertreter ausüben. Will man im Einzelfall den Mittelpunkt der geschäftlichen Oberleitung bei einem der Gesellschafter ansiedeln, ist es vielmehr erforderlich, dass dieser die tatsächliche Geschäftsleitung völlig an sich gezogen hat. Dazu reicht es nicht aus, dass der Gesellschafter den laufenden Geschäftsgang nur beobachtet, kontrolliert und fallweise beeinflusst. Er muss ständig in die Tagespolitik der Gesellschaft eingreifen und die im gewöhnlichen Geschäftsverkehr erforderlichen Entscheidungen von einigem Gewicht selbst treffen.

Beachten Sie | Gesellschaftsrechtlich vereinbarte Vorbehalte der Gesellschafter zu Geschäften, die über den gewöhnlichen Geschäftsbetrieb hinausgehen, sind somit nicht geeignet, den Mittelpunkt der geschäftlichen Oberleitung an den Ansässigkeitsort der Gesellschafter zu verlagern (BFH 19.11.03, I R 3/02, BStBl II 04, 932).

MERKE | Kommen nach den vorgenannten Kriterien mehrere Orte als Ort der Geschäftsleitung in Betracht, ist grundsätzlich eine Gewichtung der Tätigkeiten an den verschiedenen Orten vorzunehmen. Der Mittelpunkt der geschäftlichen Oberleitung nach § 10 AO ist dort anzunehmen, wo sich die nach dem Gesamtbild der Verhältnisse in organisatorischer und wirtschaftlicher Hinsicht bedeutsamste Stelle befindet (BFH 5.11.14, IV R 30/11, BStBl II 15, 601).

Beachten Sie | Nehmen mehrere Personen gleichwertige Geschäftsführungsaufgaben von verschiedenen Orten aus wahr, ist eine Gewichtung nicht möglich; in diesem Fall bestehen (ausnahmsweise) mehrere Geschäftsleitungsbetriebsstätten (BFH 5.11.14, IV R 30/11, BStBl II 15, 601).

2.1.2 Alternative 1

Der Ort der Geschäftsleitung und somit der Mittelpunkt der geschäftlichen Oberleitung wird sich bei Alternative 1 in Hongkong befinden. Ausschließlich dort nehmen regelmäßig sowohl D als auch X die tatsächlichen, organisatorischen und rechtsgeschäftlichen Handlungen vor, die der gewöhnliche Betrieb des Unternehmens der HK-Limited mit sich bringt. In Hongkong befindet sich die örtliche Einrichtung, in der sich die Geschäftsführung (mithin auch der in Deutschland wohnhafte D) mit einer gewissen Regelmäßigkeit aufhält.

Hat der Gesellschafter die tatsächliche Geschäftsführung voll an sich gezogen?

Organisatorisch und wirtschaftlich bedeutsamste Stelle maßgebend

Regelmäßiger Aufenthalt des D in Hongkong hier ausreichend

PRAXISHINWEIS | Die Qualifikation von Hongkong als Mittelpunkt der geschäftlichen Oberleitung sollte D gegenüber den deutschen Finanzbehörden (bspw. im Rahmen einer steuerlichen Betriebsprüfung) insbesondere durch Vorlage von Gesprächsprotokollen über die in Hongkong stattfindenden Meetings, Flugtickets, Hotelrechnungen und Bewirtungsbelegen dokumentieren können.

Gesächsprotokolle
und Hotelrechnungen
als Nachweise
aufbewahren

2.1.3 Alternative 2

Sowohl vom Arbeitszimmer des D in Deutschland aus als auch in den Geschäftsräumen der HK-Limited erfolgt bei Alternative 2 die für die Geschäftsführung maßgebende Willensbildung. An beiden Orten werden dafür notwendige Maßnahmen von einiger Wichtigkeit angeordnet. Eine Gewichtung der Geschäftsleitungsmaßnahmen des D und des X wird nicht möglich sein, weil sich laut Sachverhalt vom Umfang und von der wirtschaftlichen bzw. organisatorischen Bedeutung für den Geschäftsbetrieb der HK-Limited her die Funktionen beider Geschäftsführer gleichwertig gegenüberstehen. Daher dürfte hier sowohl eine Geschäftsleitungsbetriebsstätte in Deutschland als auch eine solche in Hongkong bestehen.

Aufgrund des Umstands, dass die HK-Limited auch über einen Geschäftsleitungsort in Deutschland verfügt, ist sie auch in Deutschland unbeschränkt körperschaftsteuerpflichtig. Deutschland unterwirft das Welteinkommen der HK-Limited (also das auf die in Deutschland sowie in Hongkong belegenen Geschäftsleitungsbetriebsstätten sowie die in Hongkong belegene Vertriebsbetriebsstätte entfallende Einkommen) der deutschen Körperschaftsteuer. Das deutsche Besteuerungsrecht wird in Ermangelung eines zwischen Deutschland und Hongkong abgeschlossenen DBA auch nicht beschränkt (das DBA Deutschland-China findet auf Hongkong keine Anwendung).

DBA mit China auf
Hongkong nicht
anwendbar

Die von Hongkong erhobene Profit Tax in Bezug auf die in Hongkong bezogenen Gewinne ist auf die deutsche Körperschaftsteuer nach Maßgabe von § 26 Abs. 1 S. 1 KStG i. V. m. § 34c Abs. 1 EStG anrechenbar. Soweit sich die von Hongkong erhobene Profit Tax auf die der deutschen Geschäftsleitungsbetriebsstätte zuzurechnenden Einkünfte bezieht, die nicht als ausländische Einkünfte i. S. d. § 34d EStG qualifizieren, wird es zu einer **effektiven Doppelbesteuerung** kommen; hier kommt allenfalls ein Abzug von der deutschen körperschaftsteuerlichen Bemessungsgrundlage nach Maßgabe von § 26 Abs. 1 S. 1 KStG i. V. m. § 34c Abs. 3 EStG in Betracht (vgl. Heinz/Scheuch, PISStB 15, 123).



ARCHIV
Ausgabe 5 | 2015
Seiten 123–130

Der auf die deutsche Geschäftsleitungsbetriebsstätte entfallende Gewerbeertrag unterliegt in Deutschland auch der Gewerbesteuer. Der inländischen Geschäftsleitungsbetriebsstätte können dabei nur diejenigen Einkünfte zugerechnet werden, die speziell auf die durch diese Betriebsstätte wahrgenommene Geschäftsleitungstätigkeit zurückgehen (BFH 19.11.03, I R 3/02, BStBl II 04, 932). Zur Einkünftezurechnung und -abgrenzung wird vor diesem Hintergrund eine den Fremdvergleichsgrundsatz berücksichtigende Einkünftermittlung erforderlich werden (tendenziell Betriebsstättengewinnermittlung i. S. d. § 1 Abs. 5 AStG, vgl. dazu Heinz/Scheuch, PISStB 15, 123).

Fremdvergleich bei
Einkünftezurechnung
heranziehen

Der auf die jeweils in Hongkong belegene Geschäftsleitungsbetriebsstätte sowie Vertriebsbetriebsstätte entfallende Gewerbeertrag unterliegt hingegen der Kürzungsvorschrift des § 9 Nr. 3 GewStG.

2.2 Hongkong

2.2.1 Allgemeine Rechtsgrundsätze

Die Hongkonger Profit Tax knüpft hinsichtlich der Steuerpflicht nicht an die Kriterien der Ansässigkeit an. Vielmehr folgt sie dem **Territorialitätsprinzip**. Danach sind die Gewinne eines Rechtsträgers („Entity“) in Hongkong steuerbar, wenn der Rechtsträger einer Geschäftstätigkeit in Hongkong nachgeht, aus der Gewinne stammen, und diese Gewinne in Hongkong entstanden sind („arise“) oder sie aus Hongkong stammen („derive“).

Ob ein Unternehmen einer Geschäftstätigkeit in Hongkong nachgeht, ist eine Tatsachenfrage (Matter of Fact). Dabei kann ein Unternehmen die Geschäftstätigkeit selbst oder durch Vertreter ausüben. Nach der Rechtsprechung können bereits bestimmte minimale Aktivitäten vor Ort als Geschäftstätigkeit in Hongkong gewertet werden. So kann im Einzelfall die Verwendung eines Bankkontos in Hongkong schon eine solche Geschäftstätigkeit begründen.

PRAXISHINWEIS | Soweit ein Unternehmen demnach geschäftliche Aktivitäten in Hongkong durchführt, würde es einer Geschäftstätigkeit i. S. d. Hongkonger Profit Tax nachgehen; und zwar ungeachtet der Frage, wo das Unternehmen gegründet wurde oder wo die Geschäftsführung und Kontrolle des Unternehmens ausgeübt wird.

Beachten Sie | Unabhängig davon, ob ein Unternehmen einer Geschäftstätigkeit in Hongkong nachgeht, sind nur in Hongkong bezogene Gewinne auch in Hongkong steuerbar.

Je nach Art des Gewinns kommen verschiedene Regelungen zur Bestimmung der Quelle in Betracht. Die Präzedenzfälle zur Bestimmung der Gewinnquelle einer Vertriebsgesellschaft stellen darauf ab, ob der Kaufvertrag in Hongkong bewirkt (effected) wurde. Der hieraus resultierende Gewinn wird üblicherweise als in Hongkong bezogen betrachtet und ist demgemäß auch in Hongkong für Zwecke der Profit Tax steuerbar.

PRAXISHINWEIS | In diesem Zusammenhang meint „bewirkt“ („effected“) nicht nur den förmlichen und rechtlichen Abschluss eines Rechtsgeschäfts mit Angebot und Annahme (Execution). Vielmehr müssen alle wesentlichen Handlungen zur Erzielung des Gewinns – einschließlich Abgabe eines Angebots, Verhandlungen, Vertragsschluss, Finanzierung, Lieferung und Erfüllung der Verträge – berücksichtigt werden, um zu beurteilen, ob der Gewinn aus einer Vertriebstätigkeit in Hongkong bezogen wurde (Totality of Facts approach).

Gewinne müssen in Hongkong entstanden sein oder von dort stammen

Verwendung eines örtlichen Bankkontos kann schon genügen

Wurde der Kaufvertrag in Hongkong „bewirkt“?

Alle wesentlichen Handlungen zur Gewinnerzielung sind maßgebend

Ein Gewinn aus Vertriebstätigkeit ist entweder vollständig innerhalb oder außerhalb Hongkongs bezogen. Es gibt keinen Präzedenzfall, wonach der Gewinn für Handlungen in- und außerhalb Hongkongs aufgeteilt wird. Es werden stattdessen alle relevanten Fakten zusammen beurteilt und eine einzige Gewinnquelle bestimmt.

2.2.2 Alternativen 1 und 2

Da die HK-Limited in Hongkong gegründet wurde, eine registrierte Geschäftsadresse in Hongkong hat und Geschäftsführer X in Hongkong lebt, wo sie aktiv in die Leitung der Vertriebsaktivitäten eingebunden ist, geht die HK-Limited in Alternativen 1 und 2 einer Geschäftstätigkeit in Hongkong nach. Ob die Gewinne der HK-Limited gemäß Alternativen 1 und 2 für Zwecke der Profit Tax steuerbar sind, hängt von den Hongkonger Quellenregelungen ab. Es kommt also darauf an, ob die Gewinne auch als in Hongkong bezogen zu betrachten sind:

- In Alternative 1 sollte der Gewinn der HK-Limited als in Hongkong bezogen und damit als dort steuerbar angesehen werden, weil die Verträge in Hongkong ausgehandelt und abgeschlossen werden und auch die Vertriebstätigkeiten von X in Hongkong beaufsichtigt und geleitet werden.
- Soweit in Alternative 2 die im Vertrieb tätigen lokalen Führungsmitarbeiter für die Unterzeichnung von Verträgen die Zustimmung von Geschäftsführer D benötigen und soweit die Mitarbeiter Verhandlungen nur unter Berücksichtigung der von D erteilten geschäftlichen Anweisungen durchführen dürfen, könnte es möglich sein, dass die HK-Limited die Gewinne aus derartigen Geschäften für Zwecke der Profit Tax als außerhalb Hongkongs bezogen behandelt.

Angesichts der Tatsache, dass die Vertriebstätigkeiten in Hongkong auch von Geschäftsführer X geleitet und überwacht werden und die Aktivitäten der im Vertrieb tätigen Mitarbeiter (einschließlich der Ausführung der Verträge) in Hongkong stattfinden, ist es jedoch wahrscheinlicher, dass die Gewinne der HK-Limited letztendlich unter Anwendung des „Totality of Facts approach“ als aus Hongkong bezogen zu behandeln sind. Demzufolge wären auch in Alternative 2 die Gewinne in Hongkong für Zwecke der Profit Tax steuerbar.

Beachten Sie | Zwischen Deutschland und Hongkong, das eine Sonderverwaltungszone der Volksrepublik China ist, besteht kein DBA. Das DBA Deutschland-China findet hier keine Anwendung. Die Hongkonger Profit Tax sieht auch keine Regelungen zur Anrechnung einer deutschen Ertragsteuer vor.

Gewinne, die nicht aus Hongkong bezogen wurden, sind in Hongkong nicht steuerbar. Die Tatsache, dass ein Teil der Geschäftsführung in Deutschland ausgeübt wird und damit eine Betriebsstätte der HK-Limited in Deutschland begründet wird, sollte aus Sicht der Hongkonger Profit Tax nicht dazu führen, dass die Gewinne, welche der in Deutschland befindlichen Geschäftsbetriebsstätte zuzuordnen sind, als in Hongkong bezogen zu beurteilen sind.

Gelten die Gewinne auch als in Hongkong bezogen?

Auch bei Alternative 2 spricht mehr für eine Steuerbarkeit in Hongkong

Deutsche Ertragsteuer wird nicht angerechnet

3. Abschließende Hinweise

Nach der deutschen Finanzrechtsprechung kann es regelmäßig nur einen einzigen Ort der Geschäftsleitung geben. Werden die laufenden Geschäfte – nicht zuletzt vor dem Hintergrund der fortgeschrittenen technischen Kommunikationsmöglichkeiten – durch verschiedene Personen von unterschiedlichen Orten ausgeführt, ist zwecks Bestimmung des tatsächlichen Geschäftsleitungsorts zu gewichten. Es gilt dann, den Ort zu identifizieren, an dem die umfangreichsten Geschäftsführungsmaßnahmen ergriffen werden. Nehmen mehrere Personen gleichwertige Geschäftsführungsaufgaben von verschiedenen Orten aus wahr und ist keine Gewichtung im vorstehenden Sinne möglich, können im Einzelfall (**ausnahmsweise**) mehrere Geschäftsleitungsbetriebsstätten im In- und Ausland bestehen.

Besteht danach im Fall einer ausländischen Kapitalgesellschaft eine Geschäftsleitungsbetriebsstätte in Deutschland, ergibt sich für die ausländische Gesellschaft eine inländische unbeschränkte Körperschaftsteuerpflicht. Greift zwischen Deutschland und dem ausländischen Staat kein DBA, kommt es – wie am Beispiel von Hongkong gezeigt – regelmäßig zu einer echten Doppelbesteuerung, weil hinsichtlich der ausländischen Ertragsteuern in Bezug auf die der deutschen Geschäftsleitungsbetriebsstätte zuzurechnenden Einkünfte eine Steueranrechnung in Deutschland ausscheidet. Besteht nach der steuerrechtlichen Wertung des ausländischen Staats bzw. Territoriums keine deutsche Geschäftsleitungsbetriebsstätte, wird die auf die der deutschen Betriebsstätte zuzuordnenden Einkünfte erhobene deutsche Körperschaftsteuer im Ausland ebenfalls nicht angerechnet. Der auf die deutsche Geschäftsleitungsbetriebsstätte entfallende Gewerbeertrag ist in Deutschland zudem gewerbsteuerpflichtig.

ZU DEN AUTOREN | Dipl.-Finanzwirt (FH), StB, FBISr Markus Ungemach, MBA, Executive Director, Dipl.-Ökonom, StB, FBISr Sebastian Gehrman, MBA, Manager, Mark Forrester, Senior Manager und RA/StB Steffen Rehling, LL.M. (Hongkong), Manager, sind Mitarbeiter von Ernst & Young in Dortmund, Hongkong bzw. Shanghai.

In der Regel gibt es nur einen Ort der Geschäftsleitung

Ohne DBA droht regelmäßig eine echte Doppelbesteuerung