

§ 24 Verlegung der Geschäftsleitung einer in Deutschland ansässigen Körperschaft in das EU-Ausland

Michael Marquardt

Immer wieder bestellen in Deutschland ansässige Kapitalgesellschaften Geschäftsführer, die in einem anderen EU-Staat wohnen und dort geschäftsleitend tätig werden. Steuerrechtlich führt das zur Doppelsässigkeit. Der Sitz der Gesellschaft bleibt im Inland, während der Ort der Geschäftsleitung in das EU-Ausland verlegt wird. Das hat unter anderem die nachstehend skizzierten Steuerfolgen.

1. Tie Breaker-Regelung und freie Rechtsformwahl

Die Kapitalgesellschaft, die ihren statutarischen Sitz in Deutschland behält, bleibt nach § 1 Abs. 1 Nr. 1 KStG unbeschränkt körperschaftsteuerpflichtig. Zugleich begründet die Verlegung der Geschäftsleitung die Ansässigkeit nach dem ausländischen Steuerrecht. Um eine Doppelbesteuerung (oder Doppelnichtbesteuerung) zu vermeiden und gleichzeitig das Steuersubstrat auf beide Staaten eindeutig verteilen zu können, enthalten fast alle Doppelbesteuerungsabkommen sogenannte Tie-Breaker-Regelungen zur Bestimmung der vorrangigen Ansässigkeit¹. Nach Art. 4 Abs. 3 OECD-MA ist eine Körperschaft nur in dem Staat ansässig, in dem sich der Ort ihrer tatsächlichen Geschäftsleitung befindet, also dort, wo „die grundlegenden Leitungs- und kaufmännischen Entscheidungen, die für die Führung der Geschäfte des Rechtsträgers als Ganzes notwendig sind, im Wesentlichen getroffen werden“². Handelt die Geschäftsführung insoweit im

¹ *Lehner* in Vogel/Lehner, DBA 6. Aufl. 2015, Art. 4 Rz. 12 f., 20 f.; *Wassermeyer/Kaeser* in Wassermeyer, OECD-Musterabkommen Art. 4 Rz. 96 ff.; *Hummel* in Gosch, KStG, 3. Aufl. 2015, § 1 Rz. 47.

² Art. 4 Nr. 24 S. 2 OECD-Kommentar.

EU-Ausland, gilt die Kapitalgesellschaft nur dort als ansässig. Die Verteilungsfunktion der Regelung lässt nur einen Ort zu³. Ist die Kapitalgesellschaft nur im ausländischen Staat ansässig, begründet ihre gesamte inländische gewerbliche Tätigkeit aus Sicht des Abkommensrechts eine deutsche Betriebsstätte. Das Betriebsstättenprinzip (Art. 7 OECD-MA, Art. 7 DE-VG), das sich in allen deutschen Doppelbesteuerungsabkommen mit EU-Staaten findet, weist das vorrangige Besteuerungsrecht insoweit der Bundesrepublik Deutschland zu.

Das EU-Recht kennt mangels (hinreichender) Harmonisierung im Bereich der direkten Steuern keine vergleichbare Regelung, sondern überlässt sie den Staaten⁴. Allerdings sind die Grundfreiheiten des Binnenmarktes sowie das Diskriminierungsverbot bei der Anwendung von Doppelbesteuerungsabkommen und der Aufteilung des Steuersubstrats zu beachten. Gleichzeitig gilt das Prinzip der freien Rechtsformwahl, das eine diskriminierende Besteuerung von Niederlassungen verbietet⁵. Da Tie-Breaker-Regelung und Betriebsstättenprinzip die Besteuerungsbefugnisse zwischen Ansässigkeitsstaat und Betriebsstättenstaat nach dem Territorialitätsprinzip ausgewogen aufteilen, bestehen keine europarechtlichen Bedenken.

2. Vermögenszuordnung und Entstrickung

Soweit das Anlage- und Umlagevermögen in Deutschland verbleibt und der (abkommensrechtlichen) Betriebsstätte zuzuordnen ist, müssen keine stillen Reserven nach § 12 Abs. 1 KStG aufgedeckt und versteuert werden. Das Besteuerungsrecht der Bundesrepublik Deutschland bleibt unbeeinträchtigt, da §§ 34c, 34d EStG keine Anrechnung ausländischer Steuern, so sie erhoben würden, zulässt. Die Auflösungsfiktion des § 12 Abs. 3 Satz 1 KStG greift nicht, weil die Gesellschaft in Deutschland unbeschränkt steuerpflichtig bleibt; und der Verweis auf das Abkommensrecht in Satz 2 greift nur im Verhältnis zu Nicht-EU-/EWR-Staaten.

Beschränkt sich die ausländische Geschäftsleitung auf die Führung der Gesellschaft, bleibt die Frage nach der Zuordnung von Beteiligungen und Schulden.

³ Art. 4 Nr. 24 S. 4 OECD-Kommentar.

⁴ Vgl. EuGH, Urt. v. 08.12.2011, Rs. C-157/10 (Banco Bilbao, Tz.31), IStR 2012, 152.

⁵ EuGH, Urt. v. 21.09.1999, Rs. C-307/97 (Compagnie de Saint-Gobain, Tz.42 f.), Slg. 1999, I-6161 ff.

Beteiligungen an Personengesellschaften begründen regelmäßig eigene (deutsche oder ausländische) Betriebsstätten der im EU-Ausland ansässigen Gesellschaft. Für Anteile an Kapitalgesellschaften ist die funktionale Zuordnung zur deutschen Betriebsstätte oder der ausländischen Geschäftsleitung nach dem wirtschaftlichen Zusammenhang der operativen Geschäftstätigkeiten von Tochterkapitalgesellschaften und Betriebsstätte zu klären.

Art. 7 OECD-MA folgt dem Authorized OECD Approach (AOA), der eine Betriebsstätte grundsätzlich wie ein eigenständiges unabhängiges Unternehmen behandelt. Betriebsstättengewinne sind gemäß § 1 Abs. 5 AStG so abzugrenzen⁶. Die Betriebsstättengewinnaufteilungsverordnung (BsGaV) regelt die Zuordnung von Beteiligungen ebenfalls nach den AOA-Grundsätzen (§§ 1 Abs. 2 Nr. 2, 2 Abs. 6 Nr. 3 BsGaV). Entscheidendes Kriterium sind *significant people functions*. Werden Beteiligungen von Mitarbeitern der deutschen Betriebsstätte genutzt, sind sie dieser funktionell zuzuordnen (§§ 2 Abs. 3; 7 Abs. 1 BsGaV).

Gewinne aus der Veräußerung solcher Beteiligungen rechnen der Betriebsstätte zu und unterliegen daher regelmäßig deutschem Besteuerungsrecht, so dass es zu keiner Entstrickungsbesteuerung kommt. Fehlt es indes am funktionalen Zusammenhang, sind die Anteile dem ausländischen Sitz der Geschäftsleitung zuzuordnen. Veräußerungsgewinne unterliegen dann grundsätzlich dem ausländischen Besteuerungsrecht, während sie in Deutschland künftig steuerfrei sind. Sie gelten daher gemäß § 12 Abs. 1 KStG als zum gemeinen Wert veräußert. Allerdings bleiben die fiktiven Veräußerungsgewinne nach § 8b Abs. 2 i.V.m. Abs. 3 KStG zu 95 % steuerfrei.

Körperschaftsteuerliche und gewerbsteuerliche Organschaften bestehen fort, soweit die Beteiligungen an den Organgesellschaften der deutschen Betriebsstätte zuzuordnen sind und nach dem Betriebsstättenprinzip ausschließlich deutscher Steuerhoheit unterliegen (§ 14 Abs. 1 S. 1 Nr. 2 S. 7 KStG). Trotz Verlegung der Geschäftsleitung bleibt dasselbe gewerbliche Unternehmen Organträger, so dass der Ergebnisabführungsvertrag fortbesteht und auch die finanzielle Eingliederung der Organgesellschaften nicht unterbrochen wird. Das Verlustausgleichsverbot des § 14 Abs. 1 S. 1 Nr. 5 KStG gilt nur für solche negativen Einkünfte des Organträgers, die bereits

⁶ Vgl. *Hemmelrath* in *Vogel/Lehner*, DBA 6. Aufl. 2015, Art. 7 Rz. 14a.

im ausländischen Staat der Geschäftsleitung gewinn- und damit steuermindernd berücksichtigt werden.

Schulden, also Verbindlichkeiten und Rückstellungen können der Betriebsstätte nur zugeordnet werden, soweit sie in einem unmittelbaren wirtschaftlichen Zusammenhang mit deren Vermögenswerten, ihren Chancen und Risiken stehen. Entstehung und Mittelverwendung sind wesentliche Indizien⁷. Ist danach ein Teil der Verbindlichkeiten der Geschäftsleitung im Ausland zuzurechnen, bietet sich in Zweifelsfällen als Aufteilungsmaßstab das Verhältnis der Geschäftsleitung und Betriebsstätte zuzuweisenden Aktiva nach gemeinen Werten im Zeitpunkt der Sitzverlegung an. Allerdings darf dies zu keinem negativen Betriebsstättenvermögen führen.

Auch für ins Ausland verlagerte Verbindlichkeiten stellt sich die Frage nach der Entstrickungsbesteuerung. Es ist umstritten, ob Verbindlichkeiten Wirtschaftsgüter im Sinne des § 12 Abs. 1 KStG sein können. Dagegen spricht die klare dogmatische Unterscheidung zwischen (aktiven) Wirtschaftsgütern und (passiven) Schulden im Bilanzsteuerrecht⁸. Wollte man dennoch wegen der durch § 12 KStG bezweckten Sicherung des Steuersubstrats "passive" Wirtschaftsgüter anerkennen⁹, müssen Schulden stille Reserven enthalten, den Schuldner also zu einer Zahlung über den Buchwerten der Steuerbilanz verpflichten können. Teilwertabschreibungen auf Verbindlichkeiten sind, anders als auf Forderungen (§ 6 Abs. 1 Nr. 1 S. 2 EStG), nicht zulässig. Die Bonität des Schuldners lässt den Ansatz zum Nennwert unberührt¹⁰. Bei einer Abzinsung nach § 6 Abs. 1 Nr. 3 EStG oder bei gemäß § 6a EStG bewerteten Pensionsrückstellungen ist eine steuerpflichtige Entstrickung jedoch denkbar.

Die Verlegung der Geschäftsleitung führt zu keiner Funktionsverlagerung nach § 1 Abs. 3 S. 9 AStG. Es werden keine Wirtschaftsgüter oder sonstige

⁷ BFH Urt. v. 25.06.1986, BStBl. 1986 II, S. 785; BFH Urt. v. 20.03.2002, NV 2002, 1017; *Andresen* in Wassermeyer/Andresen/Ditz, Betriebsstätten-Handbuch, 1. Aufl. 2006, Rz. 2.108; § 14 Abs. 1 BsGaV.

⁸ Vgl. *Frotscher* in Frotscher/Maas, KStG, Mai 2011, § 12 Rz. 22 ff.; *Geerling* in Harritz/Menner, UmwStG, 4. Aufl. 2015, Anhang Sitzverlegung ins Ausland, Rz. 37.

⁹ So *Holland* in Ernst & Young, KStG, August 2011, § 12 Rz. 36.

¹⁰ Vgl. BFH Urt. v. 09.02.1993, BStBl. 1993 II, S. 747.

Vorteile, auch keine Geschäftsführungsaufgaben, Beteiligungen oder Finanzierungsfunktionen auf ein (anderes) übernehmendes Unternehmen übertragen oder diesem zur Nutzung überlassen (§ 1 Abs. 2 FVerIV).

3. Doppelansässigkeit und Treaty Override

Nach der Tie-Breaker-Regelung und dem Betriebsstättenprinzip steht das Besteuerungsrecht für die Einkünfte aus Beteiligungen und dem Wegfall von Schulden, die nicht der inländischen Betriebsstätte, sondern der Geschäftsleitung zugerechnet werden, dem ausländischen EU-Staat zu. § 50d Abs. 9 S. 1 Nr. 1 EStG versagt die Freistellung dieser Einkünfte in Deutschland, wenn sie im Ausland nicht oder nur zu einem abkommensrechtlich begrenzten Satz besteuert werden. „Weiße“ Einkünfte sollen auch dann verhindert werden, wenn das einschlägige Doppelbesteuerungsabkommen dafür keine Switch-Over-Klausel bereithält. Jedoch gilt § 50d Abs. 9 EStG nur, falls ausländische Einkünfte von der Freistellungsmethode profitieren¹¹. Die Steuerfreiheit in Deutschland resultiert indes nicht daraus, dass etwa Einkünfte der ausländischen Geschäftsleitungsbetriebsstätte einer in Deutschland ansässigen Kapitalgesellschaft freigestellt würden, sondern aus der Tie-Breaker-Regelung in Verbindung mit einer Verteilungsnorm, die das Besteuerungsrecht für die Einkünfte der Gesellschaft dem ausländischen Ansässigkeitsstaat zuweist.

Aus dem gleichen Grund scheidet auch ein Treaty Override gemäß § 20 Abs. 2 AStG, der für niedrig besteuerte passive Einkünfte einer ausländischen Betriebsstätte nur die Anrechnungsmethode¹² zulässt, selbst wenn die Einkünfte zur Vermeidung der Doppelbesteuerung freizustellen wären¹³. Im Übrigen handelt es sich bei Dividenden um aktive Einkünfte (§ 8 Abs. 1 Nr. 8 AStG). Das Gleiche muss für Erträge aus dem Wegfall von Verbindlichkeiten gelten, die diesen Einkünften funktional zuzuordnen sind¹⁴.

¹¹ Art. 23A OECD MA; vgl. FG Münster, Urt. v. 02.07.2014, IStR 2014, 773; BT-Drs. 622/06, S. 102 und 16/2712, S. 61; *Wagner* in Blümich, EStG, 130. Aufl. 2015, § 50d, Rz. 114 ff.

¹² Art. 23B OECD MA.

¹³ *Prokopf* in Strunk/Kaminski/Köhler, AStG/DBA, Juli 2015, Rz. 165.1; *Wassermeyer/Schönfeld* in Flick/Wassermeyer/Baumhoff/Schönfeld, AStG, Juli 2011, § 20 Rz. 130; *Schönfeld/Hoene* IStR 2013, 349, 352; *Kollrus/Buß* IStR 2011, 13 ff.

¹⁴ Dazu Tz. 8.1.8. AStG-Erlass v. 14.05.2004.