



# Steuerthemen internationaler Management- und Reporting- Strukturen

11. September 2019

Christian Ehlermann, EY GmbH, München

Dominika Domorakova, EY GmbH, München

Dr. Christian Scholz, EY GmbH, München

unter Mitwirkung von Andreas Saliger,  
Bayerisches Landesamt für Steuern



# Agenda

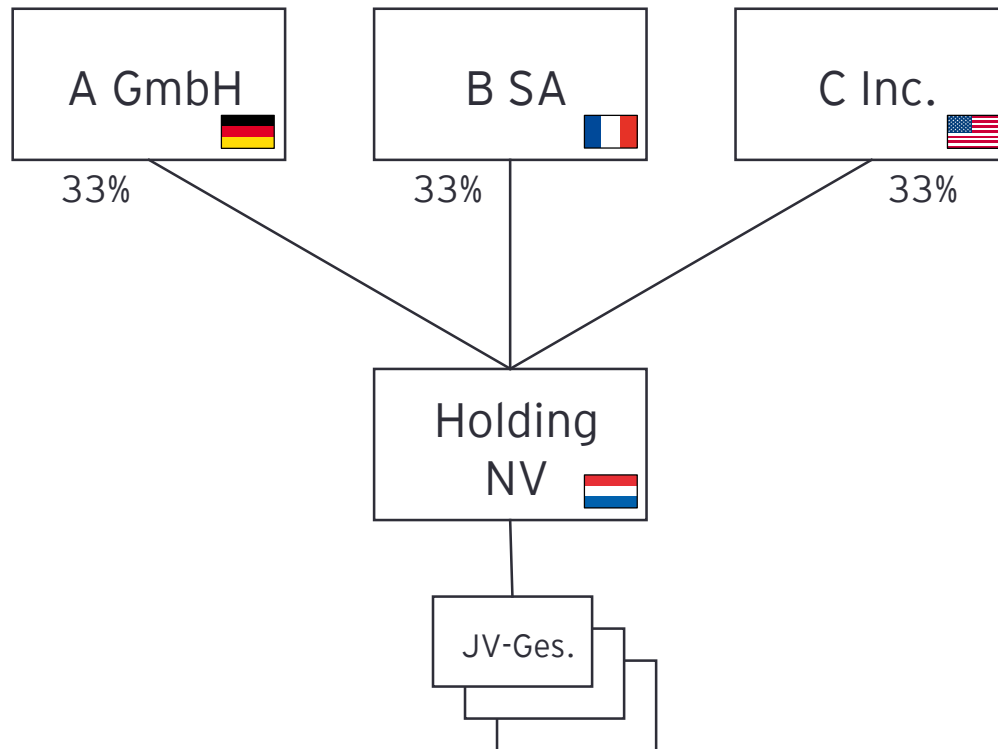
---

1. Fälle aus der Praxis
2. Warum sind Management- und Reporting-Strukturen steuerlich relevant?
3. Rechtliche Grundlagen, Definitionen und Rechtsprechung
4. Falldiskussion
5. Anhang

# 1. Fälle aus der Praxis

# 1. Fälle aus der Praxis

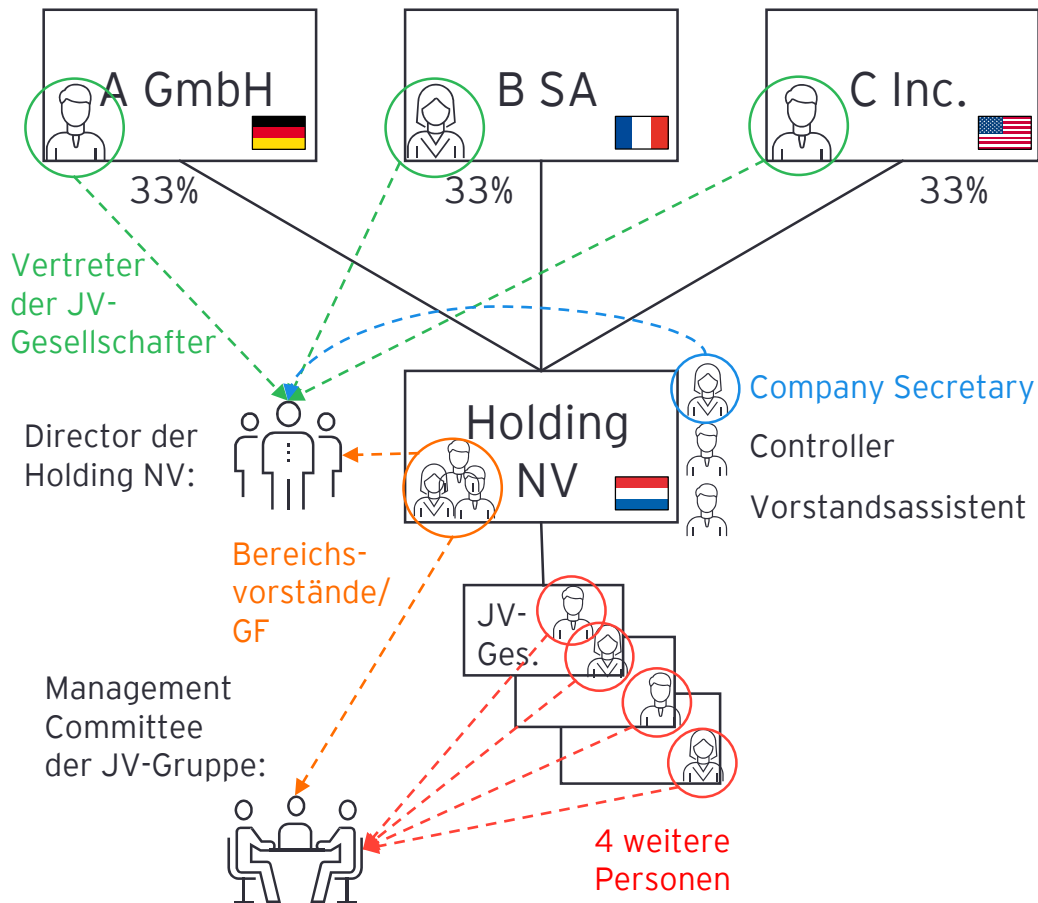
## Fall 1: Joint Venture-Holding/ ausländische Geschäftsführer



- ▶ A GmbH (D), B SA (F) und C Inc. (USA) beschließen, für einen Geschäftsbereich ein Joint Venture (JV) zu gründen, an dem im Anschluss an die Einbringung entsprechender Beteiligungen jedes Unternehmen zu einem Drittel beteiligt ist
- ▶ Als „neutralen“ Holdingstandort wählen die JV-Partner die Niederlande und gründen eine Holding NV.

# 1. Fälle aus der Praxis

## Fall 1: Joint Venture-Holding/ ausländische Geschäftsführer

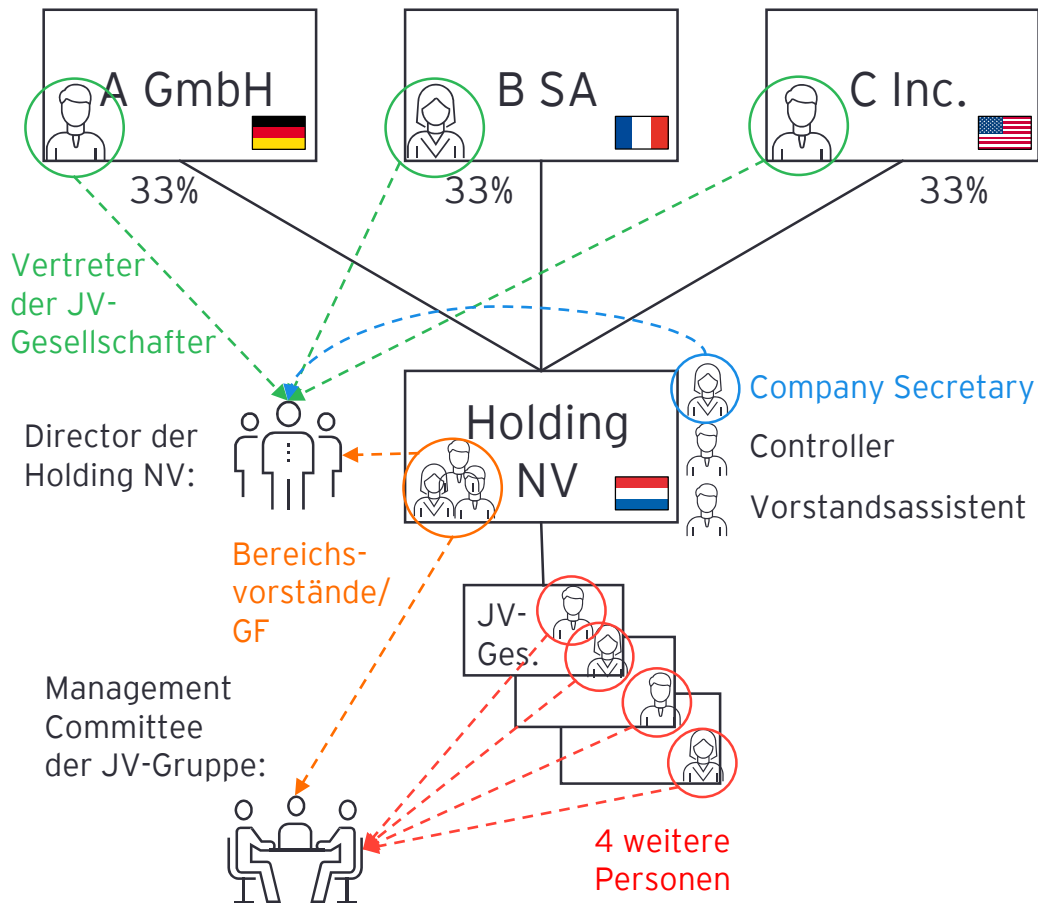


## Szenario 1:

- ▶ Holding NVs Geschäftszweck ist eng definiert als die strategische, nicht operative Führung der JV-Gruppe.
- ▶ Die Gesellschaft bezieht gemietete Räume am Flughafen Schiphol und beschäftigt lokal einen „Company Secretary“, einen Controller, und einen Vorstandsassistenten.
- ▶ „Director“ der Gesellschaft sind die Bereichsvorstände/GF der von den jeweiligen JV-Partnern eingebrachten Aktivitäten, drei Vertreter der jeweiligen JV-Gesellschafter (alle mit Wohnsitz und Büros jeweils in D, F, USA) sowie der (als einziger in NL ansässige) „Company Secretary“, dessen Kompetenz im Innenverhältnis aber auf die die Holding NV in den Niederlanden betreffenden Angelegenheiten beschränkt ist.

# 1. Fälle aus der Praxis

## Fall 1: Joint Venture-Holding/ ausländische Geschäftsführer

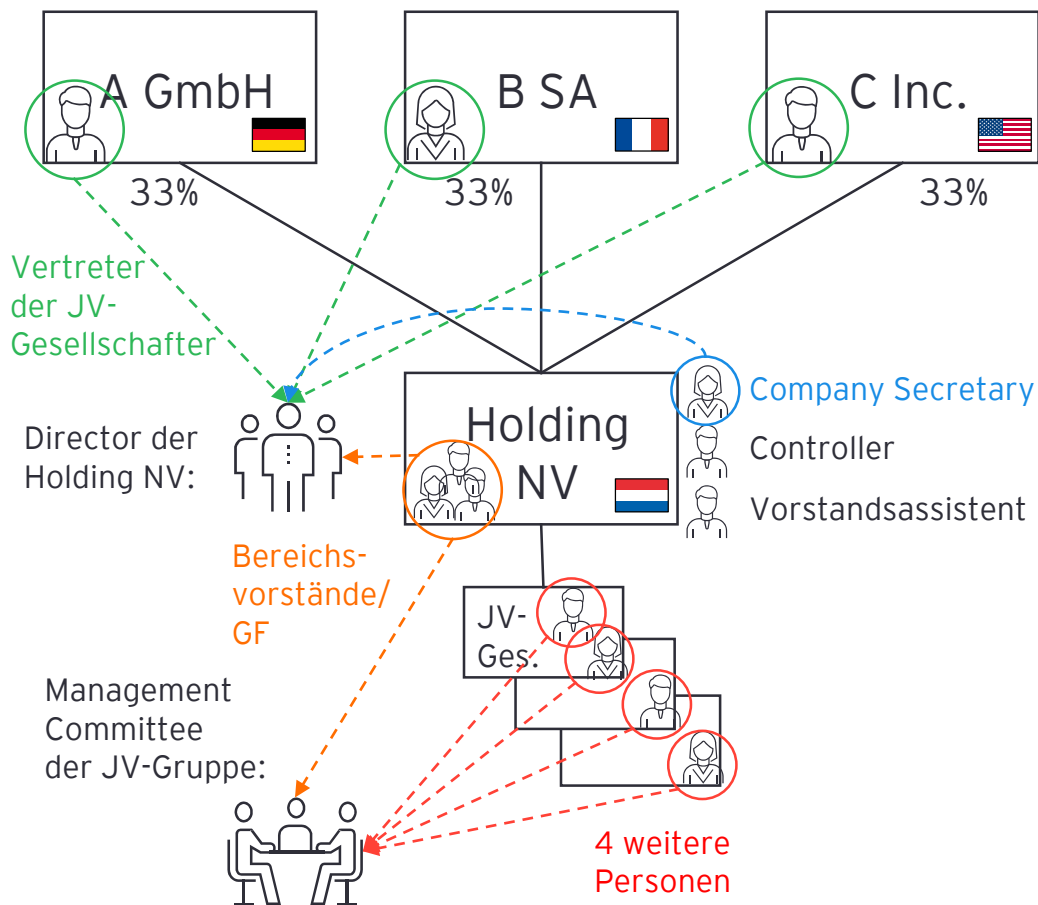


## Szenario 1:

- ▶ Die operative Führung der JV-Gruppe obliegt dem sogenannten „Management Committee“, dem neben den drei bereits genannten Bereichsvorständen/GF vier weitere Personen mit unterschiedlichen Wohnsitzen (u.a. China und Italien) angehören.
- ▶ Alle Mitglieder des Management Committees haben Dienstverträge mit lokalen JV-Gesellschaften an ihrem Dienstsitz/Wohnort, jedoch wird ihr Gehalt zum Teil auf andere Gruppengesellschaften umgelegt (für die drei Bereichsvorstände/GF auch an die Holding NV).
- ▶ Es existiert ein Katalog von Maßnahmen, die das Management Committee nur mit Zustimmung des Boards der Holding NV treffen kann.
- ▶ Das Board der Holding NV trifft sich physisch ca. achtmal im Jahr in den Niederlanden, tagt jedoch im Schnitt zweimal im Jahr per Videokonferenz, wofür sich die Teilnehmer jeweils aus ihren Heimatländern einwählen.

# 1. Fälle aus der Praxis

## Fall 1: Joint Venture-Holding/ ausländische Geschäftsführer

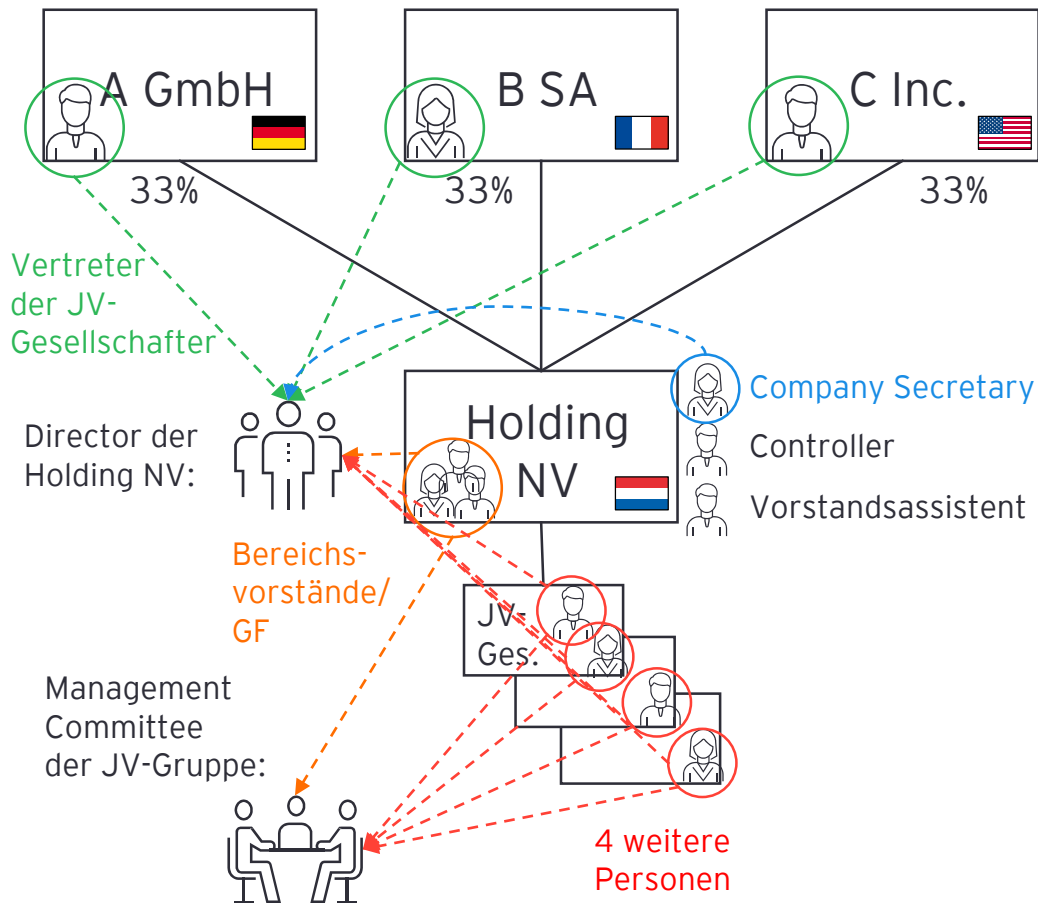


## Szenario 1:

- ▶ Im Außenverhältnis treten die Holding NV-Board-Mitglieder in der Regel nicht als solche auf, sondern bezeichnen sich als Mitglieder des „JV Management Committees“ und nutzen den Firmennamen ihres Arbeitgebers für E-Mail-Signaturen (Ausnahme für den Holding NV „Company Secretary“).

# 1. Fälle aus der Praxis

## Fall 1: Joint Venture-Holding/ ausländische Geschäftsführer



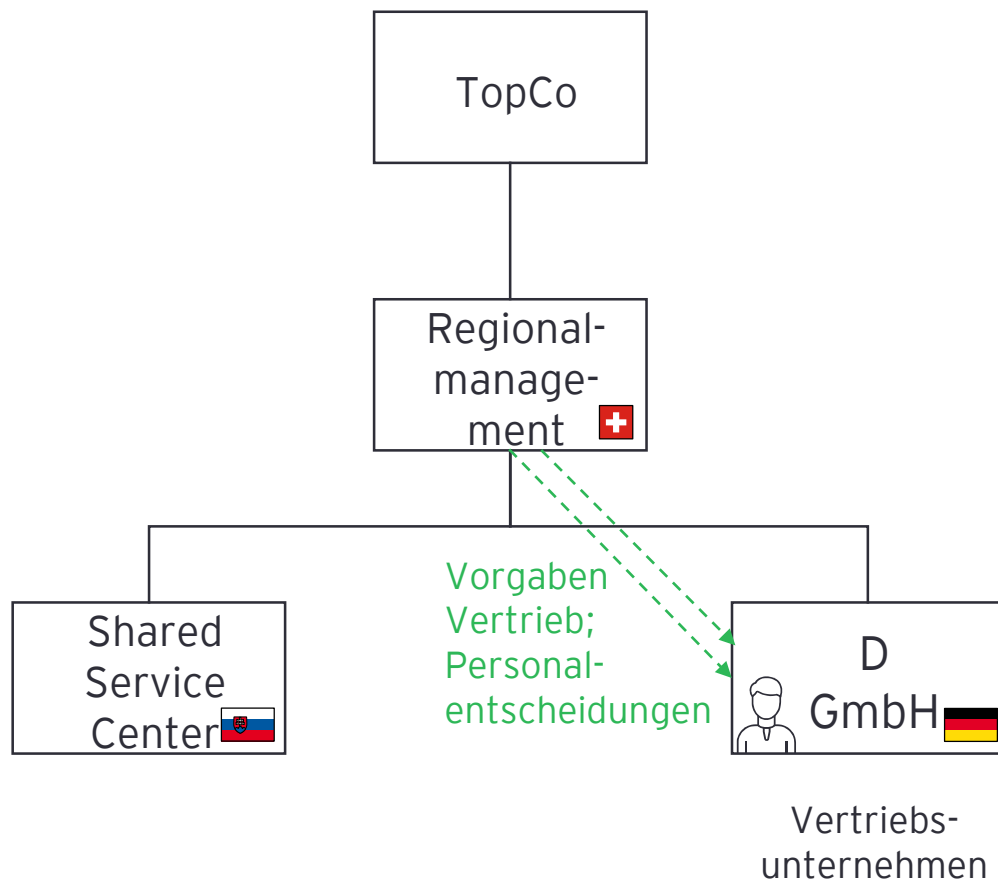
## Szenario 2:

Wie oben, nur ist der Geschäftszweck der Holding NV jetzt die strategische und operative Führung der JV-Gruppe, und alle Mitglieder des Management Committees sind auch im Board der Holding NV, agieren aber im Namen der Holding NV von ihren jeweiligen Dienstsitzen aus.



# 1. Fälle aus der Praxis

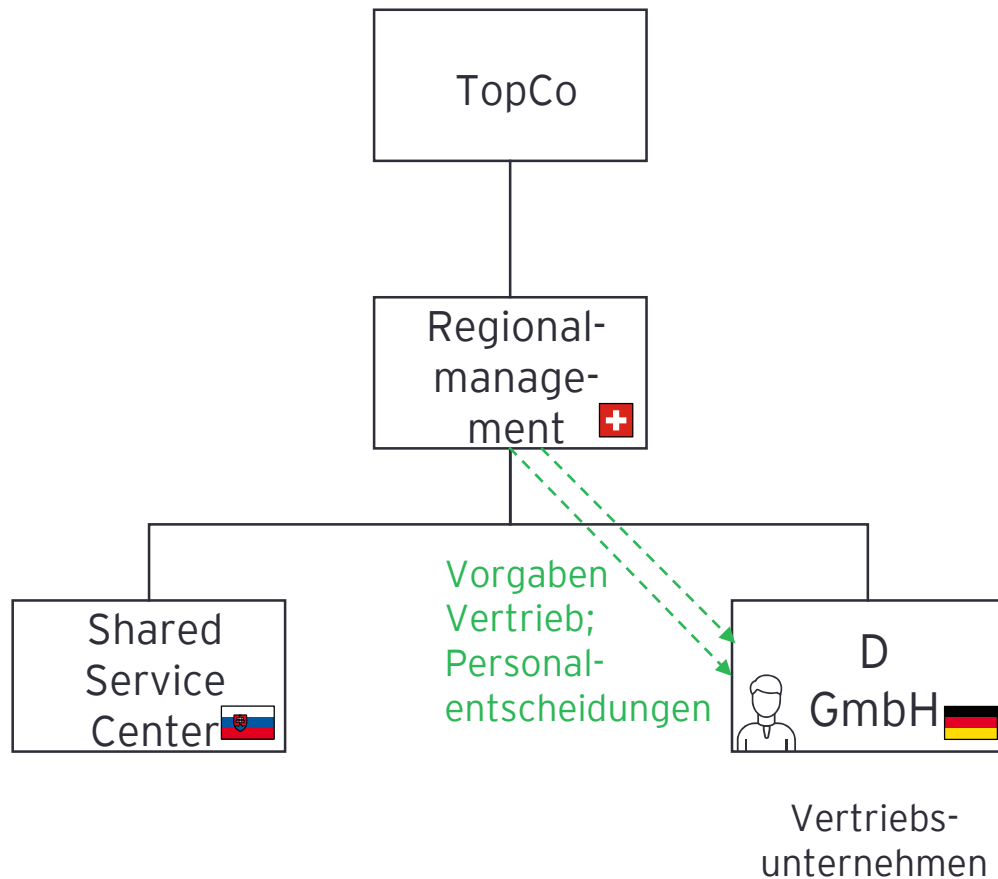
## Fall 2: „Entmachtung“ der Geschäftsführung



- ▶ Die D GmbH ist Vertriebsunternehmen für einen internationalen Markenartikelkonzern.
- ▶ Nachdem bisher das lokale Management in Deutschland eine gewisse Autonomie in der Festlegung von Absatzstrategien hatte, wird im Rahmen der Einführung eines neuen regionalen Managementkonzepts die Autonomie der lokalen Vertriebsgesellschaften weitgehend zurückgefahren, so dass sämtliche Vorgaben für den Vertrieb vom neuen Regionalmanagement (in der Schweiz angesiedelt) ausgehen, bis hin zur Festlegung individueller Rabatte für einzelne deutsche Kunden.
- ▶ Auch Personalentscheidungen werden aus der Schweiz getroffen.
- ▶ Das Rechnungswesen/die Buchhaltung ist schon seit Jahren in einem Shared Service-Center in der Slowakei angesiedelt.
- ▶ Es besteht zwar noch ein in Deutschland ansässiger GF der GmbH, der operativ aber für Facility Management zuständig ist und in das Vertriebsgeschäft nicht eingreift.

# 1. Fälle aus der Praxis

## Fall 2: „Entmachtung“ der Geschäftsführung

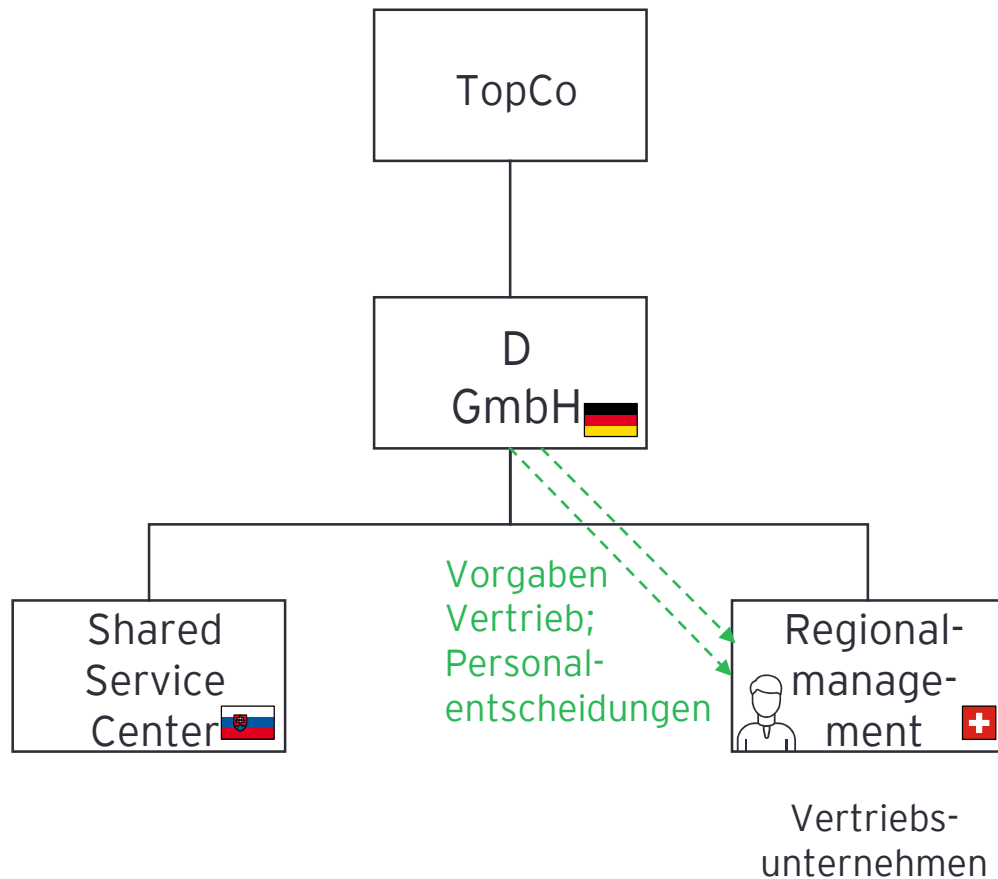


### Abwandlung 1:

- ▶ Der Geschäftsführer der deutschen GmbH ist gleichzeitig Vertriebsleiter für Deutschland (mit eingeschränkten Kompetenzen, siehe oben)

# 1. Fälle aus der Praxis

## Fall 2: „Entmachtung“ der Geschäftsführung

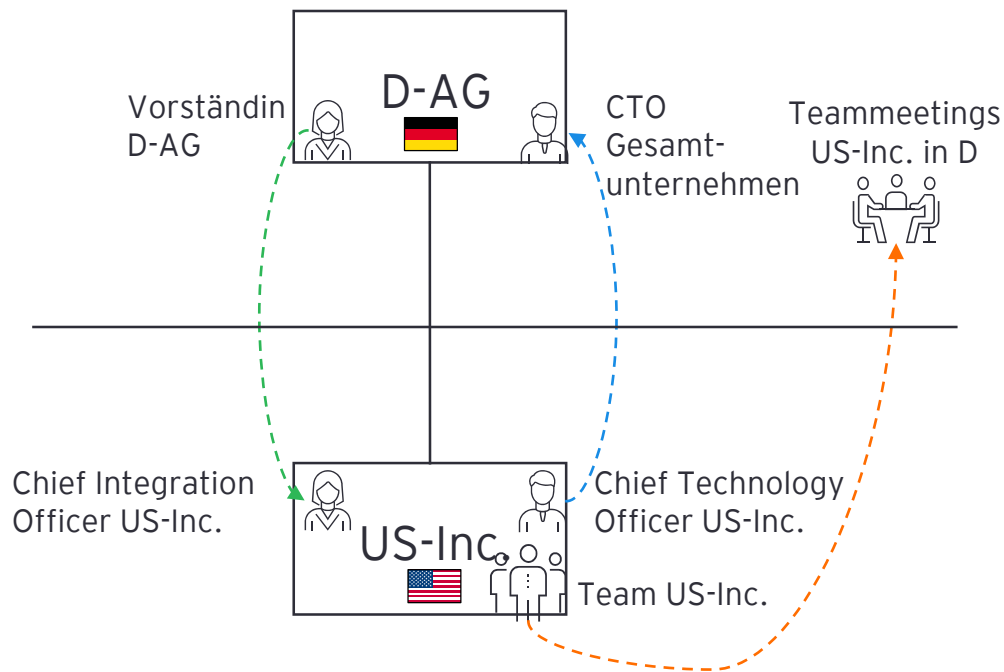


### Abwandlung 2:

- ▶ Der Prinzipal ist in Deutschland, die „entmachtete“ Vertriebsgesellschaft in der Schweiz.

# 1. Fälle aus der Praxis

## Fall 3: „Post-Merger Integration“



Die D-AG hat die US-Inc. erworben, die in einem komplementären Geschäftsfeld tätig ist. Zur schnelleren Integration nach Vollzug der M&A-Transaktion werden folgende Maßnahmen beschlossen:

- ▶ Frau X, Vorständin der D-AG, zieht für ein Jahr nach USA als „Chief Integration Officer“. Sie bleibt derweil im Vorstand der D-AG und hat primär die Aufgabe, Integrationsmaßnahmen in den USA aus Sicht des neuen Gesellschafters zu steuern/überwachen. Ihr Gehalt wird von der D-AG gezahlt.
- ▶ Der „Chief Technology Officer“ (CTO) der US-Inc. wird zum CTO für das Gesamtunternehmen für die betroffene Sparte ernannt und zieht für zwei Jahre (alternativ 5 Monate) nach Deutschland. Von hier aus führt er weiterhin personalmäßig sein Team in den USA, was auch gelegentlich Geschäftsreisen zu seinem deutschen Dienstsitz unternimmt. Er ist zwar zur D-AG entsandt, agiert zum Teil aber weiter für die US-Inc. (z.B. Verhandlungen mit Technologiepartnern, Lieferanten etc.).

## 2. Warum sind Management- und Reporting-Strukturen steuerlich relevant?

## 2. Warum sind Management- und Reporting-Strukturen steuerlich relevant?

---

### Bedeutung der Geschäftsleitung im nationalen Steuerrecht

- ▶ Unbeschränkte Stpfl. (§ 1 Abs. 1 KStG)
- ▶ Liquidationsbesteuerung bei Verlegung des Ortes der GL ins Drittstaaten-Ausland (§ 12 Abs. 3 KStG, vgl. z.B. Becker/ Schwarz/ Mühlhausen, IStR 2017, S. 45)
- ▶ Qualifizierung als Organträger oder Organgesellschaft (§ 14 KStG), aber auch organisatorische Eingliederung i.S.d. § 2 UStG (s. Haarmann, BB 2019, S. 407)
- ▶ Anwendung der Hinzurechnungsbesteuerung (§ 7 AStG)
- ▶ Zuständiges Finanzamt (§ 20 AO)

### ...im internationalen Steuerrecht

- ▶ Art. 4 Abs. 3 OECD-MA („Tie-Breaker Regel“): Ort der tatsächlichen Geschäftsleitung entscheidet über DBA-Ansässigkeit
- ▶ Art. 4 Abs. 1 MLI: In Doppelansässigkeitsfällen stets Verständigungsverfahren anstatt Tie-Breaker-Regel (nicht von Deutschland übernommen, aber Hinweis z.B. auf Art. 4 Abs. 3 DBA USA)
- ▶ Artikel 5 Abs. 2 a) OECD-MA: Ort der Leitung als Betriebstätte
- ▶ Art. 16 OECD-MA (Aufsichts- und Verwaltungsratsvergütungen)

## 2. Warum sind Management- und Reporting-Strukturen steuerlich relevant?

---

### Bedeutung der Geschäftsleitung im Rahmen der BS-Gewinnallokation und der Verrechnungspreisbestimmung

- ▶ Betriebstätten
  - ▶ Früher: Zentralfunktion des Stammhauses (Tz. 2.4 Betriebstättenerlass v. 24.12.1999),
  - ▶ heute Zuordnung WG gemäß Personalfunktionen, §§ 4-11 BsGaV
- ▶ Bedeutung der DEMPE-Funktionen für die Zuordnung immaterieller Wirtschaftsgüter gemäß OECD-Verrechnungspreisrichtlinien 2017

### ... und im Gesellschaftsrecht

- ▶ Weitergeltung Sitztheorie für Personenhandelsgesellschaften und damit Auflösung z.B. einer deutschen KG bei Verlegung Verwaltungssitz ins Ausland?
- ▶ Bei Kapitalgesellschaften vgl. nächstes Slide

## 2. Warum sind Management- und Reporting-Strukturen steuerlich relevant?

Satzungssitz	Verwaltungssitz/ Ort der GL	Gesellschaftsrecht	Steuerrecht
Drittstaat	Wie Sitzungssitz	KapGes (ausl. Gesellschaftsstatut)	KapGes (Typenvergleich)
Drittstaat	Anderer Staat, nicht Deutschland	Behandlung abhängig vom ausl. Recht (ausl. Gesellschaftsstatut)	KapGes (Typenvergleich)
Drittstaat	Deutschland	Keine Rechtsfähigkeit/ kein Haftungsschutz <sup>1</sup>	KapGes (Typenvergleich), unb. Stpfl., Tie-Breaker-Klausel im DBA (?)
EU-Staat	Wie Sitzungssitz	KapGes (ausl. Gesellschaftsstatut)	KapGes (Typenvergleich)
EU-Staat	Anderer Staat, nicht Deutschland	Behandlung abhängig vom ausl. Recht (ausl. Gesellschaftsstatut)	KapGes (Typenvergleich)
EU-Staat	Deutschland	KapGes (vgl. EuGH Centros/Überseering)	KapGes (Typenvergleich), unb. Stpfl., Tie-Breaker-Klausel im DBA
Deutschland	Drittstaat	Seit MoMiG möglich für GmbH/AG	KapGes, unb. Stpfl., Tie-Breaker-Klausel im DBA
Deutschland	EU-Staat	Seit MoMiG möglich für GmbH/AG	KapGes, unb. Stpfl., Tie-Breaker-Klausel im DBA

<sup>1</sup> BGH II ZR 158/06 v. 27.10.2008, „Trabrennbahn“-Fall



# 3. Rechtliche Grundlagen, Definitionen und Rechtsprechung

### 3. Rechtliche Grundlagen, Definitionen und Rechtsprechung

---

- ▶ § 10 AO: Geschäftsleitung ist der Mittelpunkt der geschäftlichen Oberleitung.
- ▶ § 12 AO: ...Als Betriebstätte sind insbesondere anzusehen:
  1. Die Stätte der Geschäftsleitung,
  2. ...
- ▶ § 13 AO: Ständiger Vertreter ist eine Person, die nachhaltig die Geschäfte eines Unternehmens besorgt und dabei dessen Sachweisungen unterliegt.

Tz 24.2 OECD-MK 2017 zu Art. 4 OECD-MA 2017:

*Competent authorities having to apply paragraph 3 would be expected to take account of various factors, such as where the **meetings of the person's board of directors** or equivalent body are usually held, where the **chief executive officer** and other senior executives usually carry on their activities, where the **senior day-to-day management** of the person is carried on, where the person's **headquarters** are located, which country's laws govern the **legal status** of the person, where its **accounting records** are kept, whether determining that the legal person is a resident of one of the Contracting States but not of the other for the purpose of the Convention would carry the risk of an improper use of the provisions of the Convention etc.*

# 3. Rechtliche Grundlagen, Definitionen und Rechtsprechung

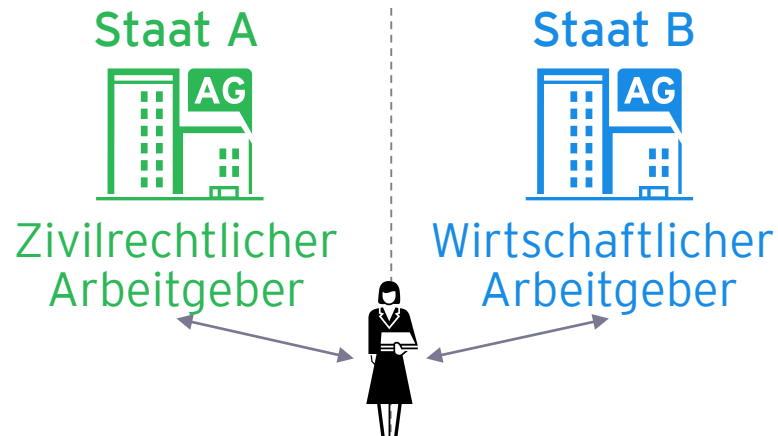
## Thesenartige Zusammenfassung - Ort der Geschäftsleitung

- ▶ Je mehr Tagesgeschäft am Sitz des Unternehmens stattfindet, desto wahrscheinlicher befindet sich dort auch der Ort der Geschäftsleitung.
- ▶ Der in- oder ausländische Wohnsitz eines Geschäftsführers alleine begründet weder „den“ noch „einen“ Ort der Geschäftsleitung bzw. eine Geschäftsleitungsbetriebsstätte.
- ▶ Dauerhaftes (>6 Monate) und/oder regelmäßig wiederkehrendes (>60 Tage im Jahr) inländisches Handeln für die ausländische Gesellschaft, bei der eine Leitungs- oder GF-Position besteht, kann zu einer GL- oder Vertreterbetriebsstätte führen, selbst wenn der Ort der GL im DBA-Sinne im Ausland liegt.
- ▶ Auch faktische Geschäftsführung (durch enge Rahmensetzung und „Reinregieren“ des Gesellschafters) kann Ort der GL begründen.
- ▶ Gleiches gilt für Outsourcing von Geschäftsführung durch Management-Vertrag.
- ▶ Die Abwicklung der Buchhaltung, des Zahlungsverkehrs und der Personalverwaltung (sofern vorhanden) sind insbesondere bei ansonsten funktionsschwachen Gesellschaften wichtige Anhaltspunkte für die Lokalisierung der Tagesgeschäftsführung.
- ▶ Entscheidend ist die Dokumentation, was Tagesgeschäft der jeweiligen Gesellschaft ist, und wo dieses geführt wird (in Abgrenzung zu außerordentlicher, strategischer Entscheidungsfindung).

# 3. Rechtliche Grundlagen, Definitionen und Rechtsprechung

## Rechtlicher vs. wirtschaftlicher Arbeitgeber

### Überblick



- ▶ Arbeitsvertrag mit Gesellschaft in **Staat A**
- ▶ Mitarbeiter ist für Risiko und Nutzen des zivilrechtlichen Arbeitgebers tätig

- ▶ Kein Arbeitsvertrag mit Gesellschaft in **Staat B**
- ▶ Risiko des wirtschaftlichen Arbeitgebers durch
  - ▶ *Integration* und
  - ▶ *Weisungsgebundenheit*

### Wirtschaftlicher Arbeitgeber - Konsequenzen:

- ▶ Das **Besteuerungsrecht** für jeden physisch in Land B verbachten **Arbeitstag** ist in **Staat B** zu allokalieren
- ▶ Etwaige **Doppelbesteuerung** wird durch **Anrechnungs- oder Freistellungsmethode** vermieden
- ▶ **Verpflichtung** zum **Lohnsteuereinbehalt** in **Staat B**, sofern einschlägig gemäß nationalen Steuerrechts
- ▶ Ggf. Entstehung **sozialversicherungsrechtlicher Verpflichtungen** in **Staat B**

# 3. Rechtliche Grundlagen, Definitionen und Rechtsprechung

## Rechtlicher vs. wirtschaftlicher Arbeitgeber

Integration und Weisungsgebundenheit

Integration und Weisungsgebundenheit ist zu bestimmen nach...

### Funktionaler Verantwortung

- ▶ Funktionale Autorität und Leitung
- ▶ Arbeitsanweisungen
- ▶ Festlegung von Ort und Umfang der Arbeiten
- ▶ Bereitstellung von Arbeitsmaterialien
- ▶ Personalauswahl
- ▶ ...

### Disziplinarischer Verantwortung

- ▶ Leistungsbeurteilung
- ▶ Festlegung von Vergütung und Boni
- ▶ Lohnkostentragung
- ▶ Gewährung von Urlaub
- ▶ Sanktionen bei Fehlverhalten
- ▶ ...

Für welche Gesellschaft erbringt der Mitarbeiter seine Leistungen?

### 3. Rechtliche Grundlagen, Definitionen und Rechtsprechung OECD-Anforderungen bzgl. DEMPE

#### Kriterien werden in folgenden Fällen erfüllt:

- ▶ Aktive Entscheidungsfindung (PE Report para. 25, 85, 87; OECD 2017, para. 1.66)
- ▶ Notwendige Fähigkeiten, einzigartige Kenntnisse und Erfahrung, Zugang zu relevanten Informationen (OECD 2017, para. 1.51, 1.66, 6.79)
- ▶ Welche Unternehmen sind mit den positiven oder negativen Konsequenzen von Risiken konfrontiert (OECD 2017, para. 1.60)
- ▶ Zur Risikosteuerung ist nicht erforderlich, dass die Risikominimierungsmaßnahmen tagtäglich ausgeübt werden. Dies kann ausgelagert werden (OECD 2017 para. 1.65)
  - ▶ Fondsmanager-Beispiel OECD 2017, para. 1.70
- ▶ Finanzierung, Steuerung und Ausübung von operativen Tätigkeiten (OECD 2017, para. 6.55)

#### Kriterien werden in folgenden Fällen nicht erfüllt:

- ▶ Einfaches Ja/Nein (reine Unterzeichnung von Dokumenten bzgl. Entscheidungen) (PE Report, para. 87; OECD 2017, para. 1.66)
- ▶ Rein formale Genehmigung von Entscheidungen (OECD 2017, para. 1.66)
- ▶ Strategische Entscheidungen der Unternehmensleitung ausgeübt werden (PE Report, para. 87)
- ▶ Reine Vorgabe von Parametern oder Richtlinien (OECD 2017, para. 1.66)
- ▶ Reine Finanzierung (OECD 2017, para. 6.55, 1.64, 1.65, 6.61)
- ▶ Reine Holdingtätigkeiten (OECD 2017, para. 6.42)
- ▶ Anwälte, die Patentverwaltung ausüben (OECD 2017, para. 6.42, Annex to Chapter VI Ex.1)

# 3. Rechtliche Grundlagen, Definitionen und Rechtsprechung

## Zuordnung materieller Vermögenswerte nach BSGaV

**Grundsatz:** Die **Nutzung** gilt als maßgebliche Personalfunktion für die Zuordnung materieller WG (BSGaV §5 Abs. 1 S.1)

**Abweichende Zuordnung**, wenn die Bedeutung einer anderen Personalfunktion eindeutig überwiegt (BSGaV §5 Abs. 2)

- ▶ Andere Personalfunktionen sind:
  - ▶ Anschaffung
  - ▶ Herstellung
  - ▶ Verwaltung
  - ▶ Veräußerung

**Eindeutige Zuordnung** (BSGaV §5 Abs. 4)

- ▶ Da die Nutzung immer nur an einem Ort möglich ist, sind Fälle von Funktionsaufteilungen im Regelfall nicht möglich

**Nutzungsänderung** (BSGaV §5 Abs. 1)

- ▶ Wechselt die Nutzung **auf Dauer** von einer BS zur anderen, führt das zu einer geänderten Zuordnung und zu einer **fiktiven Veräußerung**
- ▶ Bei **vorübergehender** Nutzungsänderung keine Änderung der Zuordnung sondern Annahme einer **fiktiven Nutzungsüberlassung**
- ▶ Bei **häufiger** Nutzungsänderung Zuordnung zur BS mit überwiegender Nutzung (**fiktive Nutzungsüberlassung**)

**Unbewegliches Vermögen**

- ▶ Zuordnung immer zur Belegenheits-BS

# 3. Rechtliche Grundlagen, Definitionen und Rechtsprechung

## Zuordnung immaterieller Werte nach BSGaV (1/2)

### Grundsatz (BsGaV §6 Abs. 1)

- ▶ Vorrangige Zuordnung zu der Personalfunktion, die qualifiziert entscheidet über
  - ▶ Schaffung (erste Vermutungsregel) oder
  - ▶ Erwerb (zweite Vermutungsregel)

### Besondere Bedeutung (BsGaV §6 Abs. 2)

- ▶ maßgebliche Personalfunktionen mit Bezug zur aktiven und qualifizierten unternehmerischen Entscheidung hinsichtlich der Übernahme der Risiken und des aktiven Risikomanagements
- ▶ Nutzung, Verwaltung, Weiterentwicklung, Schutz lediglich nachrangig entscheidend

### Funktionsaufteilung (BsGaV §6 Abs. 3)

- ▶ gleichzeitige Ausübung einer Personalfunktion in zwei oder mehreren BS
- ▶ Zuordnung zu der BS, die die betreffende Personalfunktion mit der größten Bedeutung ausübt (qualitative Kriterien)



### 3. Rechtliche Grundlagen, Definitionen und Rechtsprechung

#### Zuordnung immaterieller Werte nach BSGaV (2/2)

##### Personalfunktionskonkurrenz (BsGaV §6 Abs. 2)

- ▶ Ausübung von zwei unterschiedlichen Personalfunktionen hinsichtlich eines Zuordnungsgegenstands in mehreren BS
- ▶ Zuordnungsänderung bei **Personalfunktionskonkurrenz** erst
  - ▶ bei eindeutigem qualitativen Überwiegen einer anderen Personalfunktion über den gesamten Entwicklungs- und Nutzungszeitraum
  - ▶ wenn keine Personalfunktion mehr bei BS des Erwerbs/der Schaffung ausgeübt wird

##### Funktionsverlagerung/Fiktive Veräußerung oder Überlassung

- ▶ Regelungen zum hypothetischen Fremdvergleich und zur Funktionsverlagerung finden Anwendung
- ▶ Im Zweifelsfall Annahme einer fiktiven Nutzungsüberlassung zur Verhinderung der Aufdeckung der stillen Reserven (fiktive Veräußerung)
- ▶ **Anteilige Zuordnung** bei immateriellen Werten, wenn keine eindeutige Zuordnung möglich ist (BsGaV §6 Abs. 4)

# 4. Falldiskussion

# 5. Anhang

## 5. Anhang zu rechtlichen Grundlagen, Definitionen und Rechtsprechung - Rechtsprechung

---

- ▶ Grundsätzlich (zuletzt in BFH I R 58/15 v. 29.11.2017): „Der Mittelpunkt der geschäftlichen Oberleitung iSv § 10 AO ist dort, wo der für die Geschäftsführung **maßgebliche Wille** gebildet wird. Es kommt hierbei darauf an, an welchem Ort die für die Geschäftsführung erforderlichen **Maßnahmen von einigem Gewicht** angeordnet werden. Regelmäßig ist das der Ort, an dem die zur Vertretung befugten Personen die ihnen obliegende **laufende Geschäftsführertätigkeit** entfalten, dh an dem sie die tatsächlichen und rechtsgeschäftlichen Handlungen vornehmen, die der gewöhnliche Betrieb der Gesellschaft mit sich bringt (sog. **Tagesgeschäfte**).

Für Personengesellschaften bedeutet dies, dass sich der Mittelpunkt der Geschäftsleitung regelmäßig dort befindet, wo die zur Vertretung befugten Personen die ihnen obliegende Geschäftsführertätigkeit entfalten. Für die zur Geschäftsführung berufene Komplementär-GmbH einer KG ist deshalb entscheidend, an welchem Ort die für die GmbH handelnde Geschäftsführung die Geschäfte, die der gewöhnliche Betrieb des Handelsgewerbes mit sich bringt, tatsächlich wahrnimmt. Mit den Tagesgeschäften sind diejenigen Geschäfte gemeint, die in die alleinige Zuständigkeit des Komplementärs fallen und **keines Gesellschafterbeschlusses** bedürfen.“

## 5. Anhang zu rechtlichen Grundlagen, Definitionen und Rechtsprechung - Rechtsprechung

---

- ▶ Zur Definition Tagesgeschäft und der Rolle der Gesellschafter: BGH 1 StR 520/18 v. 13.03.2019 mwN: „Zu den „Tagesgeschäften“ gehören nicht die **Festlegung der Grundsätze der Unternehmenspolitik** und die **Mitwirkung der Gesellschafter** an ungewöhnlichen Maßnahmen bzw. an Entscheidungen von besonderer wirtschaftlicher Bedeutung. Von der laufenden Geschäftsführung ist deshalb die Mitwirkung der Gesellschafter an einzelnen Geschäftsführungsentscheidungen zu unterscheiden. Sie ist solange kein Teil der Geschäftsleitung nach § 10 AO, als die Gesellschafter sich nicht **ständig in den gewöhnlichen Geschäftsverkehr** der Kapitalgesellschaft einmischen und nicht alle Geschäftsführungsentscheidungen von einigem Gewicht selbst treffen. ... Der zum gewichtigen Teil über S abgewickelte **Zahlungsverkehr**, soweit er die Arbeitskräfte, die Auftraggeber und die erwirtschafteten Überschüsse betrifft, und die **Buchhaltung** sind **besonders wichtige Verwaltungsaufgaben** (BFH, I R 15/01 v. 19.03.2002)“
- ▶ Mehrere Orte der GL? BFH IV R 30/11 v. 05.11.2014: Ausnahmsweise bei Gleichwertigkeit: „Dies gilt insbesondere dann, wenn mehrere Personen, die mit **gleichwertigen Geschäftsführungsaufgaben** betraut sind, diese nicht von einem gemeinsamen Ort, sondern von unterschiedlichen Orten aus wahrnehmen.“ Rein nationaler Sachverhalt, im DBA-Kontext dürfte anderes gelten.

## 5. Anhang zu rechtlichen Grundlagen, Definitionen und Rechtsprechung - Rechtsprechung

---

- ▶ Mindestens ein Ort der GL, zuletzt BFH I R 98/15 v. 20.12.2017: „Die Geschäftsleitung ist notwendiger Teil jeder gewerblichen Aktivität. Jedes gewerbliche Unternehmen hat somit - **zumindest - eine, am Ort der Geschäftsleitung zu lokalisierende Betriebsstätte**, welcher im Zweifel und bei Fehlen einer anderweitigen zusätzlichen Betriebsstätte der gesamte Unternehmensgewinn zuzurechnen ist. Dabei bleibt es in der Regel auch bei einem „reisenden“ Gewerbetreibenden, also einem solchen, der sein Gewerbe an wechselnden Orten ausübt, ohne jedoch an diesen Orten (weitere) Betriebsstätten zu begründen. Ist keine andere feste Geschäftseinrichtung vorhanden, so ist regelmäßig die **Wohnung des Geschäftsleiters** - ungeachtet des Umstandes, ob diese dem Privatvermögen zuzuordnen ist - als Geschäftsleitungsbetriebsstätte anzusehen, wenn dort die geschäftliche Planung vorgenommen wird.“

## 5. Anhang zu rechtlichen Grundlagen, Definitionen und Rechtsprechung - Rechtsprechung

---

- ▶ Geschäftsführer als ständiger Vertreter: BFH I R 54/16 v. 23.10.2018: Ort der GL in Luxemburg, aber GF hatte auch in Dtl. Wohnung und handelte von dort aus. Zurückverweisung ans FG, um „ständiges“ Vertreten zu überprüfen: „Was die zeitliche Intensität der Inlandstätigkeit angeht, so kommt es neben der Gesamtdauer der inländischen Aufenthalte insbesondere auch auf deren **Regelmäßigkeit** an, so dass etwa eine Person, die über einen längeren Zeitraum hinweg jede Woche oder mehrmals im Monat immer wieder das Inland aufsucht, um Aufträge hereinzuholen oder Auslieferungen vorzunehmen, als ständiger Vertreter anzusehen ist“. Vgl auch BFH v. I R 87/04 v. 03.08.2005.
- ▶ Zum Outsourcing von Managementleistungen: BFH I R 46/10 v. 24.08.2011: „... Ausschlaggebend ist, dass sie mittels der vertraglichen Überantwortung von Aufgaben und dadurch mittels eines entsprechenden sachlichen und personellen „Apparats“ in der Lage war, ihrer unternehmerischen Tätigkeit „operativ“ nachzugehen, und dass sie infolgedessen Zugriff in Gestalt einer **Verfügungsmacht** über die fraglichen Räumlichkeiten hatte.“ (Private Equity-Fonds-Fall)

## 5. Anhang zu rechtlichen Grundlagen, Definitionen und Rechtsprechung - Rechtsprechung

---

- ▶ Zur Rahmensetzung als Geschäftsleitung: FG München 11 K 411/13 v. 06.07.2017: „Da die unternehmerische Tätigkeit der Firma Y Partnership nur geringfügige Leitungstätigkeiten erforderte und die wesentliche Leitungstätigkeit im Streitjahr darin bestand, den Rahmen für die Transaktionen des Zeugen L zu bestimmen, sind an den Ort der Leitung keine besonderen Anforderungen zu stellen. Die **Entscheidung über den Rahmen** wurde nach der Aussage des Zeugen L von dem in X ansässigen Herrn D im Dezember 2010 getroffen. Der Ort der Geschäftsleitung der Firma Y Partnership befand sich deshalb im Streitjahr nach der Überzeugung des Senats in der Bundesrepublik Deutschland.“
- ▶ Zum Ort der GL bei einer reinen Holding: FG Hessen 8 K 1279/16 v. 19.10.2018 (Az. BFH I R 43/18): „Wohnt der einzige gesetzliche Vertreter und Geschäftsführer einer Tochtergesellschaft, die **keiner aktiven Tätigkeit** nachgeht und deren Tätigkeit sich wirtschaftlich auf die **Verwaltung ihrer eigenen Beteiligungen** beschränkt im Inland und ist er zugleich als Prokurist der im Inland ansässigen Muttergesellschaft bestellt, spricht eine widerlegbare Vermutung dafür, dass der maßgebliche geschäftliche Wille ausschließlich im Inland gebildet wird.“



## 5. Anhang zu rechtlichen Grundlagen, Definitionen und Rechtsprechung - Speziell zur Arbeitnehmerbesteuerung

---

BMF-Schreiben betr. steuerliche Behandlung des Arbeitslohns nach den Doppelbesteuerungsabkommen vom 3. Mai 2018 (BStBl. I S. 643): „Arbeitgeber i. S. des DBA kann nicht nur der zivilrechtliche Arbeitgeber, sondern auch eine andere natürliche oder juristische Person sein, die die Vergütung für die ihr geleistete unselbständige Tätigkeit **wirtschaftlich trägt oder hätte tragen müssen.**“

„Das aufnehmende verbundene Unternehmen (wird) zum Arbeitgeber im abkommensrechtlichen Sinne (wirtschaftlicher Arbeitgeber), wenn

- ▶ der Arbeitnehmer in das aufnehmende Unternehmen eingebunden ist, z. B. weil das aufnehmende Unternehmen über **Art und Umfang der täglichen Arbeit entscheidet** und ggf. erforderliche Arbeitsmittel zur Verfügung stellt und
- ▶ das aufnehmende Unternehmen den Arbeitslohn (infolge seines eigenen betrieblichen Interesses an der Entsendung des Arbeitnehmers) **wirtschaftlich trägt oder nach dem Fremdvergleichsgrundsatz hätte tragen müssen.** .... Eine „willkürliche“ Weiterbelastung des Arbeitslohns führt nicht zur Begründung der Arbeitgeberbereienseigenschaft, ebenso wie eine unterbliebene Weiterbelastung die Arbeitgeberbereienseigenschaft beim aufnehmenden Unternehmen nicht verhindern kann.

## 5. Anhang zu rechtlichen Grundlagen, Definitionen und Rechtsprechung - Speziell zur Arbeitnehmerbesteuerung

---

„Für die Entscheidung, ob der Arbeitnehmer in das aufnehmende Unternehmen eingebunden ist, ist das Gesamtbild der Verhältnisse maßgebend. Hierbei ist insbesondere zu berücksichtigen, ob

- ▶ das aufnehmende Unternehmen die **Verantwortung oder das Risiko für die durch die Tätigkeit des Arbeitnehmers erzielten Ergebnisse** trägt und
- ▶ der Arbeitnehmer den **fachlichen Weisungen** des aufnehmenden Unternehmens unterworfen ist.

Darüber hinaus kann für die vorgenannte Entscheidung u. a. zu berücksichtigen sein, wer über die Höhe der Bezüge, die Teilnahme an einem etwaigen Erfolgsbonus- und Aktienerwerbsplan des Konzerns oder die Urlaubsgewährung entscheidet, das Risiko für eine Lohnzahlung im Nichtleistungsfall trägt, das Recht der Entscheidung über Kündigung oder Entlassung hat, oder für die Sozialversicherungsbelange des Arbeitnehmers verantwortlich ist, in wessen Räumlichkeiten die Arbeit erbracht wird, welchen Zeitraum das Tätigwerden im aufnehmenden Unternehmen umfasst, wem gegenüber Abfindungs- und Pensionsansprüche erwachsen und mit wem der Arbeitnehmer Meinungsverschiedenheiten aus dem Arbeitsvertrag auszutragen hat.“

## 5. Anhang zu rechtlichen Grundlagen, Definitionen und Rechtsprechung - Speziell zur Arbeitnehmerbesteuerung

---

„Nach diesen Grundsätzen wird z. B. bei Entsendung eines Arbeitnehmers von einer Muttergesellschaft zu ihrer Tochtergesellschaft das aufnehmende Unternehmen nicht zum wirtschaftlichen Arbeitgeber, wenn der Arbeitnehmer nicht in dessen **Hierarchie eingebunden** ist. In diesem Fall wird der Arbeitnehmer ausschließlich als Vertreter der Muttergesellschaft tätig, während im Verhältnis zur Tochtergesellschaft die für ein Arbeitsverhältnis kennzeichnende Abhängigkeit fehlt. Hier bleibt selbst dann, wenn die Tochtergesellschaft der Muttergesellschaft den Arbeitslohn ersetzt, letztere Arbeitgeberin im abkommensrechtlichen Sinne.“

Zum Besteuerungsrecht für Vergütungen iZm ausländischen Verwaltungsrätstätigkeiten: BFH I R 46/03 v. 23.02.2005: „Eine konzerninterne Entsendung kann allerdings nur dann zu einem Wechsel der Arbeitgeberstellung führen, wenn der betreffende Arbeitnehmer nicht nur „in“ dem aufnehmenden Unternehmen, sondern auch „für“ dieses tätig wird.“

# Hinweise zu dieser Präsentation

---

Die im Rahmen dieser Präsentation zur Verfügung gestellten Informationen können naturgemäß weder allumfassend noch auf die speziellen Bedürfnisse eines bestimmten Einzelfalls zugeschnitten sein. Sie begründen keine Beratung, keine andere Form rechtsverbindlicher Auskünfte oder ein rechtsverbindliches Angebot unsererseits.

Diese Präsentation beruht auf dem Rechtsstand zum Zeitpunkt des Datums dieser Präsentation und gibt unsere Interpretation der relevanten gesetzlichen Bestimmungen und die hierzu ergangene Rechtsprechung wieder.

Im Zeitablauf treten Änderungen bei Gesetzen, der Interpretation von Rechtsquellen sowie in der Rechtsprechung ein. Derartige Änderungen können eine Fortschreibung dieser Präsentation erforderlich machen.

Wir weisen ausdrücklich darauf hin, dass wir ohne gesonderten Auftrag nicht verpflichtet sind, diese Präsentation aufgrund einer Änderung der zugrunde liegenden Fakten bzw. Annahmen oder Änderungen in der Gesetzgebung oder Rechtsprechung zu überprüfen und gegebenenfalls fortzuschreiben.

Wir übernehmen keine Gewährleistung oder Garantie für Richtigkeit oder Vollständigkeit der Inhalte dieser Präsentation. Soweit gesetzlich zulässig, übernehmen wir keine Haftung für ein Tun oder Unterlassen, das Sie allein auf Informationen aus dieser Präsentation gestützt haben. Dies gilt auch dann, wenn diese Informationen ungenau oder unrichtig gewesen sein sollten.

### Die globale EY-Organisation im Überblick

Die globale EY-Organisation ist einer der Marktführer in der Wirtschaftsprüfung, Steuerberatung, Transaktionsberatung und Managementberatung. Mit unserer Erfahrung, unserem Wissen und unseren Leistungen stärken wir weltweit das Vertrauen in die Wirtschaft und die Finanzmärkte. Dafür sind wir bestens gerüstet: mit hervorragend ausgebildeten Mitarbeitern, starken Teams, exzellenten Leistungen und einem sprichwörtlichen Kundenservice. Unser Ziel ist es, Dinge voranzubringen und entscheidend besser zu machen – für unsere Mitarbeiter, unsere Mandanten und die Gesellschaft, in der wir leben. Dafür steht unser weltweiter Anspruch *Building a better working world*.

Die globale EY-Organisation besteht aus den Mitgliedsunternehmen von Ernst & Young Global Limited (EYG). Jedes EYG-Mitgliedsunternehmen ist rechtlich selbstständig und unabhängig und haftet nicht für das Handeln und Unterlassen der jeweils anderen Mitgliedsunternehmen. Ernst & Young Global Limited ist eine Gesellschaft mit beschränkter Haftung nach englischem Recht und erbringt keine Leistungen für Mandanten. Informationen dazu, wie EY personenbezogene Daten erhebt und verwendet, sowie eine Beschreibung der Rechte, die Personen gemäß des Datenschutzgesetzes haben, sind über [ey.com/privacy](https://ey.com/privacy) verfügbar. Weitere Informationen zu unserer Organisation finden Sie unter [ey.com](https://ey.com).

In Deutschland ist EY an 20 Standorten präsent. „EY“ und „wir“ beziehen sich in dieser Publikation auf alle deutschen Mitgliedsunternehmen von Ernst & Young Global Limited.

© 2019 Ernst & Young GmbH  
Wirtschaftsprüfungsgesellschaft  
All Rights Reserved.

ED None

Diese Präsentation ist lediglich als allgemeine, unverbindliche Information gedacht und kann daher nicht als Ersatz für eine detaillierte Recherche oder eine fachkundige Beratung oder Auskunft dienen. Obwohl sie mit größtmöglicher Sorgfalt erstellt wurde, besteht kein Anspruch auf sachliche Richtigkeit, Vollständigkeit und/oder Aktualität; insbesondere kann diese Präsentation nicht den besonderen Umständen des Einzelfalls Rechnung tragen. Eine Verwendung liegt damit in der eigenen Verantwortung des Lesers. Jegliche Haftung seitens der Ernst & Young GmbH Wirtschaftsprüfungsgesellschaft und/oder anderer Mitgliedsunternehmen der globalen EY-Organisation wird ausgeschlossen. Bei jedem spezifischen Anliegen sollte ein geeigneter Berater zurate gezogen werden.

[ey.com/de](https://ey.com/de)