

### Mitwirkungspflicht bei der Sachverhaltsaufklärung im Rahmen von § 8c KStG

keiten, die die Finanzbehörde hinsichtlich der Sachverhaltsaufklärung beim mittelbaren schädlichen Beteiligungserwerb gemäß § 8c Abs. 1 KStG hat, begrenzt sein (zwischenstaatliche Rechts- und Amtshilfe). Hieraus ergibt sich u.E. zweifelsfrei eine Verfassungswidrigkeit der Norm, da sie damit ein strukturelles Vollzugsdefizit aufweist.

Ferner wird § 8c Abs. 1 KStG durch seine Ausgestaltung als fremd bestimmte Steuerwirkung<sup>61</sup> unter gleichzeitiger Durchbrechung des Trennungsprinzips beim mittelbaren schädlichen Beteiligungserwerb (Ausland) ad absurdum geführt. Die von § 8c Abs. 1 KStG kodifizierten Tatbestandsmerkmale werden ausschließlich durch einen Dritten verwirklicht, der, wenn er im Ausland ansässig ist, nicht zur Mitwirkung bei der Aufklärung des Sachverhalts verpflichtet ist<sup>62</sup>, woraus im Weiteren für die Verlustkörperschaft keine negativen steuerlichen Folgen gezogen werden dürfen, sofern sie im Rahmen ihrer Möglichkeiten bei der Sachverhaltsaufklärung mitgewirkt hat. Dies offenbart eindringlich wie konzeptionell verunglückt § 8c Abs. 1 KStG ist.

Im Inlandsfall besteht für die Finanzbehörde dagegen die Möglichkeit, wenn die Sachverhaltsaufklärung bei der Verlustkörperschaft nicht zum Ziel geführt hat, sich mittels eines Auskunftersuchens gemäß § 93 Abs. 1 S. 3 AO an den Dritten zu wenden oder Amtshilfe nach § 111 AO in Anspruch zu nehmen. Sollte trotz Anwendung von Zwangsmitteln gegen den Dritten der Sachverhalt immer noch nicht aufgeklärt sein, dann erst kann die Finanzbehörde die Besteuerungsgrundlagen bei der Verlustkörperschaft schätzen, bzw. nach den Regeln über die objektive Beweislast entscheiden.

61 Vgl. Suchanek in Herrmann/Heuer/Raupach, EStG/KStG, § 8c KStG Anm. 3; Schumacher/Hageböke, DB 2008, 493 (494); Levedag, GmbHR 2009, 13 (22).

62 S. hierzu allgemein Seer in Tipke/Kruse, AO/FGO, § 93 AO Anm. 10; Schuster in Hübschmann/Hepp/Spitaler, AO/FGO, § 93 AO Anm. 28; Schmitz in Schwarz, AO, § 93 Rz. 9.

## GmbH-International

Sigmund Perwein\*

### Gründung ausländischer Tochter- bzw. Schwestergesellschaften im grenznahen Bereich

#### Die Personalunion als Gestaltungsproblem im Schnittpunkt zwischen dem Mittelpunkt der geschäftlichen Oberleitung und den Mitwirkens-tatbeständen des Außensteuergesetzes

*Auch kleinere und mittlere deutsche Unternehmen in der Rechtsform der GmbH haben heute vielfach ausländische Geschäftsbeziehungen, die irgendwann die Frage der Gründung einer ausländischen Produktions- oder Vertriebsgesellschaft aufwerfen, sei es zur Stärkung der Wettbewerbssituation im Zielstaat oder aus steuerlichen Gründen. Im grenznahen Bereich ist dabei die Situation häufig, dass die Geschäfte der ausländischen Tochter- oder Schwestergesellschaft zumeist in Personalunion von dem Geschäftsführer oder den Geschäftsführern der deut-*

*schen Muttergesellschaft geführt werden, welche häufig auch zugleich unmittelbare bzw. mittelbare Gesellschafter sind. Hierdurch kann es leicht zu Konstellationen einer (drohenden) sog. Doppelansässigkeit der ausländischen Tochter- oder Schwester-Kapitalgesellschaft im In- und Ausland kommen oder zur Entstehung von passiven Einkünften gemäß § 8 AStG, was beides vermehrt in den Fokus von Betriebsprüfungen gerät. Die damit zusammenhängenden Gestaltungsprobleme und Gestaltungschancen im „Übergang“ von der unbeschränkten Körperschaftsteuerpflicht im Inland zur Hinzurechnungsbesteuerung nach dem Außensteuergesetz sind Gegenstand dieses Beitrags.*

### I. Problemaufriss

In Deutschland ist eine GmbH unbeschränkt körperschaftsteuerpflichtig, wenn sich entweder deren Sitz im Inland befindet (§ 11 AO) oder die Geschäftsleitung (§ 10 AO). Dieselbe Rechtslage gilt auch in zahlreichen anderen europäischen Ländern, so z.B. in der Schweiz<sup>1</sup> oder in Österreich<sup>2</sup>. Befindet sich der statutarische Sitz einer Kapitalgesellschaft also im Ausland, die Geschäftsleitung aber – aus Gründen bzw. Fallkonstellationen auf die unten unter IV. noch ausführlich einzugehen wird – im Inland, so kommt es zur sog. Doppelansässigkeit<sup>3</sup>, d.h. die ausländische Kapitalgesellschaft ist sowohl in Deutschland als auch im ausländischen Sitzstaat unbeschränkt körperschaftsteuerpflichtig. Dies gilt natürlich auch umgekehrt für die nach deutschem Recht gegründete GmbH mit Sitz im Inland, aber Geschäftsleitung im Ausland. Anzutreffen sind diese Konstellationen besonders dann, wenn eine Tochter- oder Schwestergesellschaft im Grunde nur eine „Briefkastenfirma“<sup>4</sup> ist oder aber zumindest zu Beginn im Sitzstaat – aus welchen Gründen auch immer – noch keinen eingerichteten Geschäftsbetrieb hat, ein solcher vielmehr erst nach und nach aufgebaut werden soll.

Zur Doppelansässigkeit kann es insbesondere kommen, wenn eine deutsche GmbH mit Sitz und Geschäftsleitung im Inland, im Ausland eine Tochter- oder Schwestergesellschaft gründet, die Geschäfte der Auslandstochter bzw. Auslandsschwester aber in Personalunion von den inländischen Gesellschafter-Geschäftsführern der deutschen Muttergesellschaft und/oder Schwestergesellschaft geführt werden. Diese Konstellation ergibt sich insbesondere bei inhabergeführten deutschen Kapitalgesellschaften, bei denen aus Gründen schmalen Personaldecke, der Konzentration des Know-Hows bei den Inhabern und/oder fehlender Bereitschaft zur Abgabe von Verantwortung und Kontrolle, diese auch die Geschäfte der Auslandstochter- bzw. Auslandsschwester führen. In manchen Fällen geht es hierbei aber auch nur um die formale Aufrechterhaltung innergesellschaftlicher Parität oder Gleichheit, so wenn von mehreren Geschäftsführern der deutschen Mutterge-

\* Sigmund Perwein ist Rechtsanwalt, Fachanwalt für Steuerrecht und Fachanwalt für Handels- und Gesellschaftsrecht in der Steuerberater & Rechtsanwaltskanzlei Reichert & Reichert in Singen/Hohentwiel.

1 Vgl. Art. 50 DBG („Sitz oder tatsächliche Verwaltung“).

2 Vgl. § 1 österr. KStG („Geschäftsleitung oder Sitz“).

3 Vgl. z.B. Art. 4 Abs. 8 DBA Schweiz, Art. 4 Abs. 3 DBA Österreich sowie Art. 4 Abs. 3 OECD-Musterankommen.

4 Was nicht zwangsläufig „anrührig“ sein muss; man denke z.B. an Unternehmen die ihre Geschäfte ganz oder überwiegend übers Internet abwickeln.

sellschaft auch alle zu Geschäftsführern der Auslandstochter oder Auslandsschwester bestellt werden wollen.

Ist eine Doppelansässigkeit gegeben, so lösen die Doppelbesteuerungsabkommen das Problem regelmäßig so, dass das Besteuerungsrecht dem Staat zugewiesen wird, in dem sich die Geschäftsleitung befindet, d.h. der Mittelpunkt der geschäftlichen Oberleitung<sup>5</sup>, so z.B. das DBA Schweiz<sup>6</sup>, das DBA Österreich<sup>7</sup>, das DBA Tschechien<sup>8</sup>, das DBA Polen<sup>9</sup> oder das DBA Luxemburg<sup>10</sup>. Dies führt im Einzelfall zu durchaus unerwünschten steuerlichen Folgen, aber auch wenn es nicht primär um steuerliche Fragen geht, zu fragenden Blicken des Mandanten in Richtung seines Beraters, wenn die Betriebsprüfung zu dieser Einschätzung kommt.

Dabei ist der „Übergang“ von der Doppelansässigkeit, wenn diese im Sinne der „Zuteilung“ des Besteuerungsrechts an den ausländischen Sitzstaat gelöst wurde, zur sog. Hinzurechnungsbesteuerung nach dem Außensteuergesetz bei der deutschen Mutter-GmbH fließend. Vereinfacht gesagt, kommt es leicht zur „Wahl“ zwischen Pest (unbeschränkte Steuerpflicht im Inland) und Cholera (Hinzurechnungsbesteuerung gemäß §§ 7–10 AStG), denn die oben geschilderten Konstellationen einer Personalunion auf der Ebene von Mutter-, Tochter und/oder Schwester-GmbH kann leicht zur Bejahung der Mitwirkungstatbestände des § 8 AStG führen.

Wird nämlich der Gesellschafter-Geschäftsführer einer deutschen Muttergesellschaft in seiner Funktion als Geschäftsführer der ausländischen Tochter- oder Schwester-gesellschaft tätig, kann dies z.B. bei Handelsunternehmen zur Annahme der Mitwirkung (§ 8 Abs. 1 Nr. 4a AStG) bzw. bei Dienstleistungsunternehmen zur Annahme des „sich Bedienens“ (§ 8 Abs. 1 Nr. 5a AStG) des inländischen, mittelbar oder unmittelbar beteiligten Gesellschafter-Geschäftsführers führen, was bei Vorliegen der weiteren Voraussetzungen dann zur Qualifikation von sog. passiven Einkünften führt.

## II. Der Mittelpunkt der geschäftlichen Oberleitung

Was ist aber nun zunächst der Mittelpunkt der geschäftlichen Oberleitung? Der Grundsatz ist einfach und besagt: dort, wo mit gewisser Regelmäßigkeit<sup>11</sup> die Entscheidungen

gen des täglichen (Unternehmens-)Geschäfts<sup>12</sup> von einigem Gewicht<sup>13</sup> getroffen werden, wobei bei örtlichem Auseinanderfallen von technischer und kaufmännischer Oberleitung, der Ort der kaufmännischen Oberleitung<sup>14</sup> maßgeblich ist.

Entscheidend sind also zunächst die Kriterien: Regelmäßigkeit und Gewichtigkeit, so dass gewichtige Entscheidungen auf Dienstreisen ebenso wenig maßgebend sind wie regelmäßige Entscheidungen geringerer Wichtigkeit an einem (anderen) Ort. Die Person des Entscheiders wird determiniert durch das Faktum der Entscheidung, so dass das Innehabens des Amtes des Geschäftsführers oder Vorstands zwar zu der widerlegbaren Vermutung führt, dass dieser auch der Entscheider ist, ebenso aber auch eine andere Person „faktischer“ Geschäftsführer<sup>15</sup> sein kann, etwa ein Nur-Gesellschafter<sup>16</sup>, der die Entscheidungen des Tagesgeschäfts allesamt selbst trifft.

Als Ort der Entscheidungen dieser Art wird dabei grundsätzlich und einleuchtend das Büro des (faktischen) Geschäftsführers der Gesellschaft angesehen<sup>17</sup>, fehlt ein solches – etwa weil die Gesellschaft kein Büro unterhält oder der Geschäftsführer dieses tatsächlich nicht nutzt – kommt die Wohnung<sup>18</sup> des (faktischen) Geschäftsführers in Betracht oder – nach den Umständen des Einzelfalls – auch ein anderer Ort, z.B. eine Lagerhalle oder ein Baucontainer. Entscheidend sind aber immer die tatsächlichen Verhältnisse. Möglich ist auch das Bestehen mehrerer Geschäftsleitungsorte<sup>19</sup>, was besonders für die unten unter IV. zu besprechenden Fallgruppen wichtig ist. Im Fall des Vorhandenseins mehrerer Orte, an denen laufende Geschäftsführungsaufgaben ausgeübt werden, sind die Tätigkeiten zu gewichten<sup>20</sup> und hiernach dann der Ort zu bestimmen, an dem laufend die Mehrzahl der Entscheidungen getroffen wird.

Als drittes Kriterium gesellt sich also neben die Kriterien der Regelmäßigkeit und Gewichtigkeit noch das Kriterium des Schwerpunkts. Abstrakt formuliert bedeutet dies dann, dass der Mittelpunkt der geschäftlichen Oberleitung dort ist, wo

- am häufigsten (quantitatives Element), und
- regelmäßig (zeitliches bzw. periodisches Element),
- die mehr als geringfügigen (qualitatives Element)

Entscheidungen des Tagesgeschäfts der Kapitalgesellschaft getroffen werden.

## III. Mitwirken bei Einkünften aus dem Handel i.S.d. § 8 Abs. 1 Nr. 4a) AStG

Liefert eine im Inland unbeschränkt steuerpflichtige Mutter-GmbH ihrer ausländischen Tochter<sup>21</sup>-Kapitalgesellschaft Waren, und erhält die Auslands-Tochter bei der Vorbereitung, dem Abschluss und der Ausführung ihrer Geschäfte personelle Unterstützung durch die deutsche Mutter-GmbH oder deren im Inland unbeschränkt steuerpflichtigen Gesellschafter<sup>22</sup>, so wirken die deutsche Mutter-GmbH oder deren Gesellschafter bei der Tätigkeit der ausländischen Tochter-Kapitalgesellschaft mit<sup>23</sup>, soweit es sich bei der Mitwirkung nicht um eine solche von nur untergeordneter Art handelt. Schädlich ist diese Mitwirkung dann, wenn die deutsche Mutter-GmbH oder der deutsche Gesellschafter der Mutter-GmbH seine Mitwirkung nicht im Rahmen einer ausdrücklichen vertraglichen Vereinbarung mit der ausländischen Gesellschaft als eigene Funktion erbringt, sondern die Mitwirkung sich als unselbstän-

5 Anders aber z.B. die DBA USA und DBA Kanada, welche ein Verständigungsverfahren vorsehen.

6 Vgl. Art. 4 Abs. 8 DBA Schweiz.

7 Vgl. Art. 4 Abs. 3 DBA Österreich.

8 Vgl. Art. 4 Abs. 3 DBA Tschechien.

9 Vgl. Art. 4 Abs. 3 DBA Polen.

10 Vgl. Art. 3 Abs. 5 DBA Luxemburg.

11 Vgl. BFH v. 23.1.1991 – I R 22/90, BStBl. II 1991, 554.

12 Vgl. BFH v. 7.12.1994 – I R 1/93, BStBl. II 1995, 175.

13 Vgl. BFH v. 16.12.1998 – I R 138/97, BStBl. II 1999, 437 = GmbHR 1999, 788.

14 Vgl. BFH v. 23.1.1991 – I R 22/90, BStBl. II 1991, 554.

15 Vgl. BFH v. 7.12.1994 – I R 1/93, BStBl. II 1995, 175.

16 Vgl. BFH v. 3.7.1998 – IV R 58/95, BStBl. II 1998, 86.

17 Vgl. BFH v. 23.1.1991 – I R 22/90, BStBl. II 1991, 554.

18 Vgl. BFH v. 23.1.1991 – I R 22/90, BStBl. II 1991, 554.

19 Vgl. BFH v. 15.10.1997 – I R 76/95, BFH/NV 1998, 434.

20 Vgl. BFH v. 16.12.1998 – I R 138/97, BStBl. II 1999, 437 = GmbHR 1999, 788.

21 Beteiligung von mehr als 50 % (§ 7 Abs. 2 AStG).

22 Voraussetzung: ein Gesellschafter muss zu mehr als 25 % beteiligt sein (§ 1 Abs. 2 Nr. 1 AStG).

23 Beispielhaft für alle Mitwirkenstatbestände in § 8 AStG.

dige, d.h. eigene Funktion der ausländischen Gesellschaft darstellt<sup>24</sup>. Liegt dann noch eine sog. niedrige Besteuerung gemäß § 8 Abs. 3 AStG vor<sup>25</sup>, kommt es zur Hinzurechnungsbesteuerung im Inland gemäß § 10 AStG. Hinzugerechnet werden der deutschen Mutter-GmbH dann die passiven Einkünfte nach Abzug der hierauf von der Auslands-Tochter gezahlten ausländischen Steuern. Die Wahl eines Niedrigsteuer-Sitzstaats bzw. -Sitzkantons der ausländischen Tochter-Kapitalgesellschaft wird also (erst) dann zum Problem, wenn die Unternehmensplanung auf Seiten der Mutter-GmbH so ausgerichtet ist, dass die Geschäfte der Auslands-Tochter in Personalunion von den Gesellschafter-Geschäftsführern der Mutter-GmbH wenigstens mitgeführt werden, denn dann kommt eine schädliche Mitwirkung in Betracht.

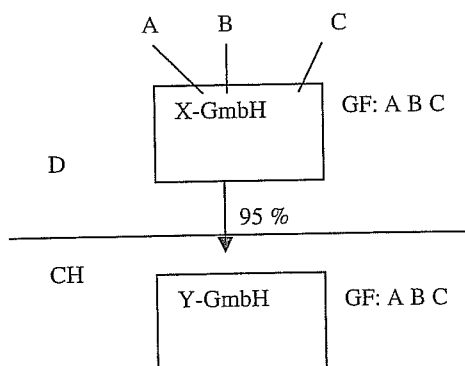
#### IV. Gestaltungsprobleme und Gestaltungschancen

Diese Definitionen zeigen, wo die Problemfelder in Zeiten der Globalisierung und der modernen Kommunikationsmittel für kleinere und mittlere mittelständische GmbHs liegen. Anhand nachfolgender Beispiele sollen typische Konstellationen, die damit verbundenen Probleme und etwaige Lösungsmöglichkeiten dargestellt werden:

##### 1. Auslands-Tochter mit beteiligten Inlands-Geschäftsführern

Die X-GmbH mit Sitz in Konstanz, an der A, B und C beteiligt sind, ist zu 95% an einer neu gegründeten Schweizer GmbH (Y-GmbH) mit Sitz in Weinfelden im Kanton Thurgau beteiligt, deren Geschäftsführer wiederum A, B und C sind. Die X-GmbH hat in Konstanz ein Büro, in Weinfelden aber nur eine Lagerhalle. A, B und C werden die Entscheidungen des Tagesgeschäfts für die Tochter-GmbH von Konstanz aus treffen. Beide GmbHs handeln mit Waren, wobei die X-GmbH auch die Y-GmbH beliefert wird.

Die folgende Abbildung zeigt dies nochmals graphisch:



Die Y-GmbH wäre damit doppelansässig in Deutschland und der Schweiz, in der Schweiz wegen ihres statuarischen Sitzes<sup>26</sup>, in Deutschland wegen des Mittelpunkts der geschäftlichen Oberleitung (§ 1 KStG, § 10 AO). Gemäß Art. 4 Abs. 8 DBA Schweiz steht das Besteuerungsrecht nur Deutschland zu.

Sofern dieses Besteuerungsergebnis ungewollt sein sollte, müssten A, B und C über eine Verlegung des Mittelpunkts der geschäftlichen Oberleitung nachdenken. In Betracht kämen hierbei folgende Maßnahmen:

- Eröffnung eines Büros am Schweizer Standort,

- „Versetzung“ des Geschäftsführers A von Konstanz nach Weinfelden,
- Einstellung eines neuen oder Aufwertung eines vorhandenen Vertriebsmitarbeiters in der Schweiz mit Prokura oder umfassender Handlungsvollmacht.

Dabei löst die bloße Eröffnung eines Büros in der Schweiz das Problem nicht vollständig. Die Schweizer Tochter-GmbH (Y-GmbH) könnte sich zwar die (widerlegbare) Vermutung zu Nutzen machen, dass das Büro des Geschäftsführers A in Weinfelden der Ort der Entscheidungsfindung und Entscheidungskundgabe ist<sup>27</sup>, doch bliebe das Problem, dass A gleichzeitig noch Geschäftsführer der deutschen Mutter-GmbH (X-GmbH) bliebe, so dass das Finanzamt möglicherweise gleichwohl mutmaßen wird, dass der Schwerpunkt der Tätigkeit des A nach wie vor in Konstanz liegt. Hier vermag nur der im Rahmen tatsächlicher Durchführung zu führende Beweis helfen, dass A das aktive Büro in Weinfelden tatsächlich aufgesucht und benutzt hat, so z.B. anhand von in der Buchhaltung der Y-GmbH befindlicher Tankbelege und Telefonrechnungen. Diese Beweisbeschaffungspflicht, die den Untersuchungsgrundsatz des § 88 AO durchbricht, ergibt sich für Auslandsverhältnisse ausdrücklich aus § 90 Abs. 2 AO.

Gleichwohl bliebe die Doppelfunktion als Geschäftsführer der Mutter- wie der Tochtergesellschaft unter anderen Gesichtspunkten problematisch. Zwecks Vermeidung des Anfalls Schweizer Sozialversicherungsbeträge<sup>28</sup> durch eine entgeltliche Tätigkeit als Geschäftsführer der Tochter-GmbH liegt die Überlegung nahe, die Vergütung bei der Schweizer Tochter-GmbH gering bis geringfügig zu halten, wenn man sie nicht ganz entfallen lässt. Abgesehen davon, dass eine fehlende Vergütung für die Tätigkeit als Geschäftsführer der Schweizer Tochter-GmbH den Argwohn des Finanzamts neu entfachen dürfte, besteht die Gefahr, dass das Finanzamt die in der Höhe unveränderte Zahlung der Vergütung durch die X-GmbH an A teilweise als verdeckte Gewinnausschüttung<sup>29</sup> ansieht, weil A der X-GmbH wegen seiner Parallel-Tätigkeit als Geschäftsführer der Tochter-GmbH zeitlich nicht mehr uneingeschränkt zur Verfügung steht.

Es bedarf deshalb eines Kooperationsvertrags zwischen der Mutter- und der Tochtergesellschaft auf Grundlage dessen der Muttergesellschaft in Form einer Managementgebühr die Tätigkeit ihres Geschäftsführers A für die Tochter-GmbH vergütet wird. Da die X-GmbH in diesem Fall – idealtypisch gedacht – von der Tochter-GmbH faktisch den Teil des Geschäftsführergehalts, welchen A von der X-GmbH erhält, obwohl er für die Tochter-GmbH tätig ist, erstattet erhält, entfällt auch eine verdeckte Gewinnausschüttung an A.

24 Vgl. *Flick/Wassermeyer/Baumhoff*, Außensteuerrecht, § 8 AStG Anm. 146–150 (Lfg. 61, Nov. 2007).

25 Welche in der Schweiz in den Grenzkantonen, z.B. Thurgau, Schaffhausen oder St. Gallen nach wie vor weit „verbreitet“ ist, aber auch in Polen oder der Tschechischen Republik gegeben sein kann.

26 Vgl. Art. 50 DBG, § 68 Steuergesetz Thurgau.

27 Vgl. BFH v. 23.1.1991 – I R 22/90, BStBl. II 1991, 554.

28 Anders als in Deutschland, wo Gesellschafter-Geschäftsführer häufig nicht sozialversicherungspflichtig sind, unterliegt die Tätigkeit eines Gesellschafter-Geschäftsführers in der Schweiz immer z.B. der dortigen Alters- und Hinterlassenenversicherung (AHV).

29 Vgl. BFH v. 26.5.2004 – I R 92/03, GmbHR 2004, 1539.

B und C sollten zudem ihre ohnehin nicht dotierte Tätigkeit als Geschäftsführer der Y-GmbH niederlegen, damit auch formal dokumentiert ist, dass A die Geschäfte der Y-GmbH alleine führt.

Will man all diese Probleme und den damit einhergehenden Aufwand für die Erstellung von Verträgen etc. vermeiden, bedarf es des Einsatzes eines Schweizer Mitarbeiters, der entweder mit Prokura oder umfassender Handlungsvollmacht ausgestattet ist, am besten aber sogar zum Geschäftsführer bestellt wird, wobei A, B und C parallel ihr Amt als Geschäftsführer niederlegen sollten, wenigstens aber zwei von ihnen. Die gewünschte Kontrolle könnte zum einen durch entsprechende Regelungen im Innenverhältnis und durch tatsächliche Überwachung stattfinden. Allerdings darf das Innenverhältnis und die praktische Handhabung nicht so ausgestaltet sein, dass der ausländische Mitarbeiter sich jede Entscheidung von einigem Gewicht zuvor vom Geschäftsführer der X-GmbH in Konstanz genehmigen lassen muss.

In jedem Fall muss bald nach Gründung der Y-GmbH eine Lösung gefunden werden. Denn solange die Y-GmbH in Deutschland unbeschränkt körperschaftsteuerpflichtig ist und durch eine gewinnträchtige Tätigkeit Vermögen aufbaut, erhöht sich im Falle einer Verlegung des tatsächlichen Verwaltungssitzes in die Schweiz der Besteuerung der fiktiven Liquidation gemäß § 12 Abs. 3 KStG anheim fallende gemeine Wert des vorhandenen Vermögens. Denn anders als im Fall der bereits bei Gründung einer Auslands-Kapitalgesellschaft erfolgten (unechten) „Verlegung“ des Verwaltungssitzes, führt die spätere (echte) Verlegung des Verwaltungssitzes in einen Nicht-EU/EWR-Staat wie die Schweiz zur Besteuerung.

Hat man durch entsprechende Gestaltung erreicht, dass die Y-GmbH im Inland nicht steuerpflichtig ist, befindet man sich aber unweigerlich beim Thema Hinzurechnungsbesteuerung gemäß §§ 7–10 AStG, denn mit dem Sitz Weinfeldern unterliegen die Einkünfte der Y-GmbH i.S.d. § 8 Abs. 3 AStG der Niedrigbesteuerung. Sie sind passiv i.S.d. § 8 Abs. 1 Nr. 4a) AStG, wenn bei der Vorbereitung, dem Abschluss und der Durchführung ihrer Geschäfte ein zu mehr als 50% beteiligter Anteilseigner oder eine diesem nahe stehende Person mitwirken. Beide Varianten sind hier gegeben: die X-GmbH ist zu mehr als 50% an der Y-GmbH beteiligt und A, B und C sind wiederum zu mehr als 25% an der X-GmbH beteiligt und damit nahe stehende Personen i.S.d. § 8 Abs. 1 Nr. 4a), § 1 Abs. 2 Nr. 1 AStG.

Bei der Zwischenlösung zur Frage der unbeschränkten Steuerpflicht ist in unserem obigen Beispiel als eine Gestaltungsvariante A als Geschäftsführer der Y-GmbH

übrig geblieben. Seine Geschäftsführungstätigkeit für die Y-GmbH ist in jedem Fall dann eine schädliche Mitwirkung, wenn die Funktionen der Y-GmbH nicht aufgrund einer klaren, von vorneherein getroffenen und tatsächlich durchgeführten Vereinbarung von den Funktionen der X-GmbH bzw. von A abgegrenzt werden<sup>30</sup>. Als eine solche Funktionsabgrenzungsvereinbarung kommt die oben bereits angesprochene Kooperationsvereinbarung zwischen der X-GmbH und der Y-GmbH in Betracht, auf Basis derer die X-GmbH die Geschäftsführungstätigkeit des A für die Y-GmbH von der Y-GmbH vergütet erhält.

Das Problem besteht allerdings darin, dass es Funktionen gibt, die die ausländische Gesellschaft nicht als eigene Funktion auf einen anderen Vertragspartner verlagern kann. Während diese Verlagerung möglich ist bei einzelnen Funktionen, wie z.B. der Übernahme der Lagerhaltung und der Auslieferung von Waren, der Kundenakquise oder der Beschaffung von Finanzierungen<sup>31</sup>, gilt dies nicht für die Übernahme des Handelsrisikos durch die deutsche Mutter-GmbH oder die Übernahme der Geschäftsführung durch den inländischen Anteilseigner, weil der Gesellschafter bei Ausübung der Geschäftsführung immer eine unselbständige Funktion ausübt, da eine Kapitalgesellschaft zwingend nur durch ihre Organe handeln kann<sup>32</sup>, so dass immer eine schädliche Mitwirkung geben ist, wenn ein beteiligter Steuerinländer (hier also unmittelbar die X-GmbH, handelnd durch ihren Geschäftsführer A bzw. mittelbar A als Gesellschafter der X-GmbH selbst) als Geschäftsführer der Auslands-Tochter tätig wird<sup>33</sup>.

Es verbleibt A, B und C im Ergebnis also nur die zweite Variante, nämlich einen Dritten als Geschäftsführer der Y-GmbH einzusetzen, der von der Schweiz aus tätig ist und A, B und C sich aus der Geschäftsführung der Y-GmbH ganz heraushalten. Nur so kann gewährleistet werden, dass die Y-GmbH einerseits in der Schweiz besteuert wird und andererseits keine Hinzurechnung nach § 10 AStG bei der X-GmbH stattfindet<sup>34</sup>.

**Variante:** Befände sich der Sitz der Y-GmbH in einem EU- oder EWR-Staat so käme die X-GmbH in den „Genuss“ des ab dem 1.1.2008 geltenden neuen § 8 Abs. 2 AStG, mit dem der Gesetzgeber dem Urteil des EuGH in der Rechtssache „Cadbury Schweppes“<sup>35</sup> Rechnung getragen hat. Danach kommt es trotz Vorliegens aller anderen Tatbestandsmerkmale gem. § 7, § 8 Abs. 1 u. 3 AStG dann nicht zur Hinzurechnung, wenn die X-GmbH nachweist, dass die Y-GmbH in der Schweiz einer tatsächlichen, wirtschaftlichen Tätigkeit nachgeht.

## 2. Auslands-GmbH mit beteiligten Auslands- und Inlands-Geschäftsführern

Die Muttergesellschaft (X-GmbH) mit Sitz in Lindau hat eine 100%-ige Tochter-GmbH (Y-GmbH) mit Sitz ebenfalls in Lindau und eine neu gegründete Tochter-GmbH (Z-GmbH, Beteiligung 95%) mit Sitz in St. Gallen (Schweiz). Geschäftsführer der Y-GmbH und der Z-GmbH sind A und B, welche auch die Anteilseigner und Geschäftsführer der X-GmbH sind. Geschäftsführer der Schweizerischen GmbH ist neben A und B auch C, der die restlichen 5% an der Z-GmbH hält. Die Z-GmbH hat in St. Gallen ein Büro. A und B werden weiter von Lindau aus handeln, C vom Büro in St. Gallen aus. Y-GmbH und Z-GmbH verkaufen Maschinen, wobei die Z-GmbH auch von der Y-GmbH beliefert werden wird.

30 Vgl. *Flick/Wassermeyer/Baumhoff*, Außensteuerrecht, § 8 AStG Anm. 147 (Lfg. 61, Nov. 2007).

31 Vgl. *Flick/Wassermeyer/Baumhoff*, Außensteuerrecht, § 8 AStG Anm. 147 (Lfg. 61, Nov. 2007).

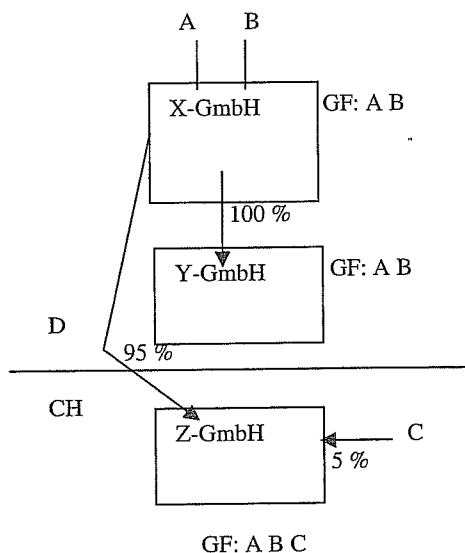
32 Vgl. *Flick/Wassermeyer/Baumhoff*, Außensteuerrecht, § 8 AStG Anm. 147 (Lfg. 61, Nov. 2007).

33 Vgl. *Flick/Wassermeyer/Baumhoff*, Außensteuerrecht, § 8 AStG Anm. 150 (Lfg. 61, Nov. 2007).

34 Hier unterstellt, dass das neu eingerichtete Büro den Anforderungen an einen in kaufmännischer Weise eingerichteten Geschäftsbetrieb und der Teilnahme am allgemeinen Geschäftsverkehr genügt (vgl. § 8 Abs. 1 Nr. 4 AStG).

35 EuGH v. 12.9.2006 – Rs. C-196/04, GmbHR 2006, 1049 m. Komm. *Kleinert*.

Die folgende Abbildung zeigt dies wiederum graphisch:



Anders als im vorhergehenden Fall ist hier die Doppelansässigkeit der Schweizerischen GmbH (Z-GmbH) nicht zwingend, sie hängt vielmehr davon ab, wie die Aufgaben zwischen A, B und C als deren Geschäftsführer verteilt werden.

Nach der oben<sup>36</sup> dargestellten Rechtsprechung des BFH liegt hier ein Fall des Vorhandenseins mehrerer Orte vor, an denen Geschäftsführungsaufgaben ausgeübt werden. Es kommt also in solchen Fällen entscheidend darauf an, wie im Verhältnis zwischen den Inlands-Geschäftsführern (im Beispiel A und B) und dem Auslands-Geschäftsführer (im Beispiel C) die Geschäftsführungsaufgaben tatsächlich verteilt werden.

Zur Sicherheit sollte bei einer solchen Fallgestaltung vereinbart werden, dass das Tagesgeschäft von C geführt und A und B nur bei grundsätzlichen Entscheidungen bzw. Entscheidungen von außergewöhnlichem Gewicht einzuschalten sind. Hierzu könnte

- zum einen eine entsprechende Geschäftsordnung zur Regelung der Aufgabenbereiche und Befugnisse der drei Geschäftsführer eingeführt werden und/oder
- in den Geschäftsführerdienstverträgen der drei Geschäftsführer bei der Y-GmbH eine entsprechende „Vorfahrtsregelung“ für C vereinbart werden.

Zu denken wäre auch daran, ob A und B ihre Ämter als Geschäftsführer bei der Y-GmbH nicht niederlegen sollten (oder besser: von Anfang an nicht zu Geschäftsführern bestellt werden) und damit auch im Handelsregister als solche gelöscht werden, um sich der – bei dieser Konstellation – ungewünschten (widerlegbaren) Vermutung zu entziehen, dass der Geschäftsführer von seinem Büro aus handelt und als solches jenes der X- bzw. Y-GmbH in Lindau angesehen wird, weil die Mehrzahl der Geschäftsführer der Z-GmbH aus Sicht des Finanzamts von Lindau aus handeln könnten, zumal Lindau aus Sicht der Y-GmbH ja ohnehin der Mittelpunkt der durch A und B ausgeübten geschäftlichen Oberleitung bei der Y-GmbH ist.

Auch hier ist vorsorglich wieder Eile für den Fall geboten, dass die deutsche Finanzverwaltung später, z.B. im Rahmen einer Betriebsprüfung bei der X-GmbH oder Y-GmbH, eine Verlegung des Ortes der Geschäftsleitung in

die Schweiz annimmt und eine Besteuerung nach § 12 Abs. 3 KStG ins Auge fasst.

Da auch St. Gallen als Niedrigsteuernkanton in Betracht kommt, hängt die Frage der möglichen Hinzurechnungsbesteuerung bei der X-GmbH davon ab, ob die durch ihre Geschäftsführer A und B handelnde Y-GmbH (als nahe stehende Person i.S.d. § 8 Abs. 1 Nr. 4, § 1 Abs. 2 Nr. 1 Alt. 3 AStG) oder A und B selbst als Anteilseigner der X-GmbH (und damit nahe stehende Personen i.S.d. § 8 Abs. 1 Nr. 4, § 1 Abs. 2 Nr. 2 Alt. 2 AStG) bei der Vorbereitung, dem Abschluss und der Durchführung der Geschäfte der Z-GmbH mitwirken.

Die bloße Belieferung der Z-GmbH durch die Y-GmbH stellt dabei noch kein schädliches Mitwirken im Sinne des Gesetzes dar<sup>37</sup>, entscheidend kommt es vielmehr darauf an, in welcher Weise A und B ihr Amt als Geschäftsführer bei der Z-GmbH ausüben. Da C als weiterer Geschäftsführer der Z-GmbH tätig ist, ist vom Grundsatz her gewährleistet, dass die unselbständige und deshalb nicht ungeschädlich übertragbare Funktion der Geschäftsführung bei der Z-GmbH, nicht durch einen unmittelbar oder mittelbar an der Z-GmbH beteiligten Steuerinländer ausgeübt wird.

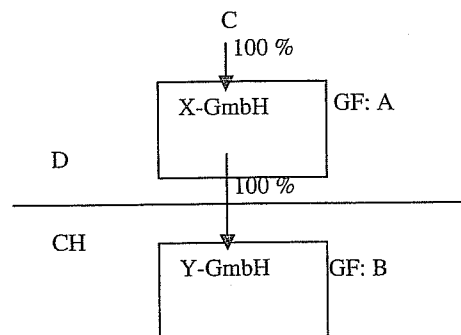
Voraussetzung ist aber mindestens, dass die oben bereits bei der Bestimmung des Mittelpunkts der geschäftlichen Oberleitung empfohlenen Maßnahmen vorgenommen und durchgeführt werden. Sicherer wäre auch hier, wenn A und B die Geschäftsführung ganz in die Hände des C legen würden.

**Variante:** „Spiele“ der vorliegende Fall in einem EU- oder EWR-Staat dann würde hier der neue § 8 Abs. 2 AStG die Hinzurechnung verhindern.

### 3. Auslands-GmbH mit Auslands-Geschäftsführer und faktischem Inlands-Geschäftsführer

Die X-GmbH mit Sitz und Büro in Waldshut-Tiengen hat eine neu gegründete 100%-ige Tochter-GmbH (Y-GmbH) mit Sitz und Büro in Schaffhausen. Geschäftsführer der X-GmbH ist A, Geschäftsführer der Y-GmbH ist B. Alleiniger Anteilseigner der X-GmbH ist C. Am formalen Geschäftsführer B vorbei führt A von Anfang an mit Billigung von C, faktisch die Geschäfte der Y-GmbH von Waldshut-Tiengen aus. Die X-GmbH liefert der Y-GmbH Textilien.

Graphisch lässt sich diese Konstellation wie folgt darstellen:



Auf dem Papier ist keine Doppelansässigkeit gegeben. Statuarischer Sitz sowie der Mittelpunkt der geschäftli-

<sup>36</sup> Vgl. BFH v. 15.10.1997 – I R 76/95, BFH/NV 1998, 434.

<sup>37</sup> Vgl. Flick/Wassermeyer/Baumhoff, Außensteuerrecht, § 8 AStG Anm. 150 (Lfg. 61, Nov. 2007).

chen Oberleitung der Y-GmbH befinden sich in Schaffhausen, so dass diese dort unbeschränkt steuerpflichtig ist. Tatsächlich liegt aber ein Fall der Doppelansässigkeit vor, da in Wahrheit A die Geschäfte der Y-GmbH als faktischer Geschäftsführer von Waldshut-Tiengen aus führt. Gemäß Art. 4 Abs. 8 DBA Schweiz steht das Besteuerungsrecht also tatsächlich Deutschland zu.

Eine Hinzurechnungsbesteuerung bei der X-GmbH kommt dagegen weder bei dem verdeckten Sachverhalt noch beim realen Sachverhalt in Betracht. Nach dem verdeckten Sachverhalt wirkt kein Steuerinländer bei den Geschäften der Y-GmbH in schädlicher Weise mit. Beim realen Sachverhalt entfällt die Hinzurechnung, weil die Y-GmbH ohnehin in Deutschland besteuert wird.

In dieser Konstellation kann man dem Geschäftsführer der Y-GmbH aber nur dringend raten, auf klare Verhältnisse zu dringen, wenn man das Mandat als Berater nicht gleich niederlegt, wegen der latenten und realen Gefahr der Beteiligung an Straftaten.

## V. Zusammenfassung

Die Ausführungen haben gezeigt, dass die häufig gewünschte Versteuerung der Gewinne ausländischer Tochter- bzw. Schwester-Kapitalgesellschaften deutscher Mutter-Kapitalgesellschaften im Ausland scheitern kann, wenn die Geschäftsführung der ausländischen Kapitalgesellschaft in Personalunion von den Gesellschafter-Geschäftsführern der deutschen Mutter- bzw. Schwestergesellschaft ausgeübt wird. Dies gilt insbesondere dann, wenn im Ausland noch keine Infrastruktur in Form von Büroräumen geschaffen wurde.

Andererseits zeigt die Abhängigkeit der Zuweisung des Besteuerungsrechts durch viele Doppelbesteuerungsabkommen vom disponiblen Ort der geschäftlichen Oberleitung, dass die steuerpflichtige Kapitalgesellschaft hier einen gewissen Spielraum hat, auf veränderte Rahmenbedingungen in einzelnen Ländern zu reagieren und durch die tatsächliche Verlegung des Mittelpunkts der geschäftlichen Oberleitung legal<sup>38</sup> eine Verlagerung des Besteuerungsrechts bewirkt werden kann<sup>39</sup>. Dabei ist aber zu beachten, dass eine Verlegung in einen Nicht-EU/EWR-Staat<sup>40</sup> bzw. aus einem Nicht-EU/EWR-Staat<sup>41</sup> in aller Regel die Besteuerung einer fiktiven Liquidation auslöst.

Wie die zweite Seite derselben Medaille zieht die originäre oder durch spätere Gestaltung bewirkte Besteuerung im ausländischen Sitzstaat bei Personalunion aber fast zwangsläufig die Gefahr der Hinzurechnungsbesteuerung nach dem Außensteuergesetz nach sich, welcher aber durch Maßnahmen personeller Entflechtung begegnet werden kann.

38 Das unter IV.3. genannte Beispiel ist hier ausdrücklich nicht gemeint.

39 Wegen der ebenso wichtigen – hier aber nicht behandelten – gesellschaftsrechtlichen Folgen der Verlegung des Verwaltungssitzes wird auf den aktuellen Beitrag von Werner, GmbHR 2009, 191 ff. verwiesen.

40 Vgl. aus deutscher Sicht § 12 Abs. 3 KStG.

41 Vgl. z.B. aus Schweizer Sicht Art. 58 Abs. 1 lit. c. DBG und auf Kantonsebene z.B. § 76 Abs. 1 Nr. 3 Steuergesetz Thurgau.

## GmbH-Beratung

Dr. Harald Lindemann/Dr. Christoph Imschweiler\*

### Verlust der Gesellschafterrechte bei Ausschluss und Einziehung von GmbH-Geschäftsanteilen

*Der BGH hat mit Beschl. v. 8.12.2008 (GmbHR 2009, 313) die Frage, ob der von einer Zwangseinziehung betroffene GmbH-Gesellschafter bei einer entsprechenden Satzungsregelung bereits mit Bestandskraft des Einziehungsbeschlusses und nicht erst mit vollständiger Zahlung der Abfindung aus der Gesellschaft ausscheidet, bejaht. Gleichzeitig hat der BGH jedoch darauf hingewiesen, dass der Beschluss nichtig ist, wenn die Abfindung – bei sofortiger Fälligkeit – im Zeitpunkt der Beschlussfassung nicht aus freiem Vermögen der GmbH aufgebracht werden kann. Vor dem Hintergrund, dass zur Schonung der Liquidität der GmbH gesellschaftsvertragliche Regelungen zur Abfindungszahlung regelmäßig abweichende Fälligkeitszeitpunkte und eine ratenweise Zahlung über mehrere Jahre vorsehen, stellt sich angesichts des oben genannten Beschlusses des BGH die Frage, ob und in welchem Umfang der von der Einziehung betroffene Gesellschafter Vermögens- und Mitgliedsrechte aus seinem eingezogenen Geschäftsanteil beanspruchen kann, wenn einzelne Ratenzahlungen nicht aus freiem Vermögen geleistet werden können und inwiefern durch eine gesellschaftsvertragliche Regelung zum Rechtsverlust im Fall der ratenweisen Zahlung der Abfindung bestehenden Rechtsunsicherheiten entgegengewirkt werden kann.*

### I. Rechtsverlust ohne gesellschaftsvertragliche Regelung

In Fortführung der Rechtsprechung des Reichsgerichts<sup>1</sup> hat der BGH zum Ausschluss eines Gesellschafters aus einer GmbH für den Fall der fehlenden gesellschaftsvertraglichen Regelung entschieden, dass ein Gesellschafter bei Vorliegen eines wichtigen Grundes nur im Wege der Ausschlussklage aus der Gesellschaft ausgeschlossen werden kann<sup>2</sup>. Dieser Rechtsauffassung hat sich die Literatur angeschlossen<sup>3</sup>. Streitig ist dagegen, ob der von einer Ausschlussklage betroffene Gesellschafter bereits mit Rechtskraft des Ausschlussurteils oder erst mit vollständiger Zahlung der Abfindung aus der Gesellschaft ausscheidet.

#### 1. Aufschiebende Bedingung

Um den gegensätzlichen Interessen des ausgeschlossenen Gesellschafters und der übrigen Gesellschafter gerecht zu werden, ist das Ausschlussurteil nach h.A. zwingend an

\* Dr. Harald Lindemann ist Rechtsanwalt sowie Partner, Dr. Christoph Imschweiler ist Rechtsanwalt und Steuerberater sowie Mitarbeiter der Sozietät honert + partner, Rechtsanwälte Wirtschaftsprüfer Steuerberater, München.

1 RGZ 169, 330 (334).

2 BGH v. 14.1953 – II ZR 235/52, GmbHR 1953, 72.

3 Hueck/Fastrich in Baumbach/Hueck, GmbHG, 18. Aufl. 2006, Anh. § 34 Rz. 8; Lutter/Hommelhoff, GmbHG, 16. Aufl. 2004, § 34 Rz. 37; H. Winter/Seibt in Scholz, GmbHG, 10. Aufl. 2006, Anh. § 34 Rz. 33.