IWB Nr. 2 vom 28.01.2004 - NWB CAAAB-15305Fach 10 International Gr. 2

S. 91

Geschäftsführergehälter im Abkommensrecht – teilweise Durchbrechung des Tätigkeitsstaatsprinzips –

von Dipl.-Finanzwirt Jörg Holthaus, Unna

Geltungsbereich: International.

§ **Rechtsgrundlagen:** AO; diverse DBA; EStG; OECD-MA; Steueränderungsgesetz 2001; Steueränderungsgesetz 2003.

Im Inland ansässige Geschäftsführer einer ausländischen Körperschaft und im Ausland ansässige Geschäftsführer einer inländischen Körperschaft, die regelmäßig Einkünfte aus nichtselbständiger Tätigkeit erzielen, unterliegen nach den meisten DBA der Besteuerung im Tätigkeitsstaat entsprechend Art. 15 OECD-MA.

Einige DBA sehen hier allerdings Sonderregelungen vor, die das Prinzip der Besteuerung am Ort der Tätigkeit durchbrechen.

Der folgende Beitrag soll einen kurzen Überblick über die unterschiedlichen Regelungen geben. Dabei soll auch die Situation des im Inland beschränkt steuerpflichtigen Geschäftsführers einer deutschen Körperschaft erörtert werden.

I. Nationales Recht

1. Unbeschränkt Steuerpflichtiger

Geschäftsführer mit Wohnsitz (§ 8 AO) oder gewöhnlichem Aufenthalt (§ 9 AO) im Inland unterliegen im Rahmen der unbeschränkten deutschen Einkommensteuerpflicht dem Welteinkommensprinzip (§ 1 Abs. 1 EStG). Nach § 19 EStG sind grundsätzlich sämtliche Einkünfte steuerpflichtig, egal in welchem Land die Körperschaft, für die der Steuerpflichtige als Geschäftsführer tätig wird, ansässig ist. Die Einkünfte sind in Deutschland unter Progressionsvorbehalt freizustellen, wenn nach einem konkreten DBA der andere Staat ein Quellensteuerrecht an diesen Einkünften hat, Deutschland zur Vermeidung einer doppelten Besteuerung die Freistellung im Methodenartikel vereinbart hat und keine Rückfallklausel greift.

Allgemeine Rückfallklauseln, aufgrund derer Deutschland anstelle der Freistellungsmethode zur Anrechnungsmethode bei nicht nachgewiesener Besteuerung im anderen Staat wechselt, enthalten die DBA mit Dänemark, Italien, Kanada (bis einschließlich 2000), Neuseeland, Norwegen, Schweden und den USA.

2. Beschränkt Steuerpflichtiger

Geschäftsführer ohne Wohnsitz oder gewöhnlichen Aufenthalt im Inland sind in Deutschland beschränkt steuerpflichtig nach § 1 Abs. 4 EStG, soweit sie inländische Einkünfte i. S. des § 49 Abs. 1 EStG erzielen. Gem. § 49 Abs. 1 Nr. 4 c) EStG (i. d. F. des Steueränderungsgesetzes 2001) erzielen nichtselbständige Geschäftsführer, Prokuristen und Vorstandsmitglieder einer Gesellschaft mit Geschäftsleitung im Inland steuerpflichtige inländische Einkünfte, unabhängig davon, von wel-

© NWB Verlag. Das Dokument darf ausschließlich im vertraglich vereinbarten Rahmen und in den Grenzen des Urheberrechts genutzt werden. Die Veröffentlichung im Internet ist nicht gestattet.

chem Ort aus sie die Tätigkeit wahrnehmen. Diese Personen sind somit auch dann steuerpflichtig,
S. 92 wenn sie ihre Tätigkeit ausschließlich außerhalb Deutschlands ausüben.

Vor der Änderung des § 49 EStG durch das Steueränderungsgesetz 2001 war es fraglich, ob solche Personen inländische Einkünfte erzielen, da nur die Einkünfte steuerpflichtig waren, die für eine Tätigkeit gezahlt wurden, die im Inland ausgeübt oder verwertet wird oder worden ist. Wenn ein Geschäftsführer seine Tätigkeit für die deutsche Gesellschaft ausschließlich vom Ausland aus ausgeübt hat, hat regelmäßig keine Verwertung i. S. des EStG im Inland vorgelegen, da die Verwertung eine zusätzliche Handlung über die normale Tätigkeit hinaus voraussetzt (vgl. BFH-Urt. v. 12. 11. 1986 – I R 38/83, BStBl II 1987, S. 377 und v. 12. 11. 1987 – I R 69/83, BStBl II 1987, S. 379).

II. Besteuerungsrechte nach DBA

1. DBA ohne Sonderregelung für Geschäftsführer

Auch nichtselbständige Geschäftsführer fallen regelmäßig in den Anwendungsbereich des Artikels über unselbständige Arbeit (Art. 15 Abs. 1 und 2 OECD-MA). Soweit der Geschäftsführer für seine Tätigkeit in dem Staat, in dem die Gesellschaft, bei der er angestellt ist, ansässig ist, physisch tätig wird, hat der Tätigkeitsstaat ein Besteuerungsrecht an seinem Arbeitslohn. Wird die Tätigkeit teilweise im Ansässigkeitsstaat des Arbeitnehmers und teilweise im Ansässigkeitsstaat der Gesellschaft ausgeübt, ist der Arbeitslohn aufzuteilen. Da der Arbeitgeber in diesen Fällen im ausländischen Tätigkeitsstaat ansässig ist, ist es nicht erforderlich, dass der Geschäftsführer länger als 183 Tage im anderen Staat tätig wird (vgl. Art. 15 Abs. 2 b) i. V. mit Abs. 1 OECD-MA).

a) Unbeschränkt Steuerpflichtiger

Ist eine in Deutschland ansässige Person als Geschäftsführer einer im Ausland ansässigen Gesellschaft tätig, hat nach den meisten DBA (Ausnahmen unter II. 2.) der Ansässigkeitsstaat der Gesellschaft nur insoweit am Arbeitslohn des Geschäftsführers ein Besteuerungsrecht, wie die Tätigkeit in diesem Staat ausgeübt wird. Der Teil der Einkünfte, der auf Tätigkeiten von Deutschland aus entfällt, ist ausschließlich in Deutschland steuerpflichtig. Wird die Tätigkeit ausschließlich von Deutschland aus ausgeführt (sog. Ferngeschäftsführer), ist der gesamte Arbeitslohn in Deutschland steuerpflichtig.

Da aber regelmäßig kein Arbeitgeber i. S. von § 38 EStG vorliegt, wird keine deutsche Lohnsteuer angemeldet. Daher ist der Arbeitslohn im Rahmen der Einkommensteuerveranlagung des Geschäftsführers erstmalig zu versteuern.

Hier soll nicht auf den Sonderfall einer in Deutschland unbeschränkt steuerpflichtigen, aber i. S. der DBA im Ausland ansässigen Person eingegangen werden.

b) Beschränkt Steuerpflichtiger

Der beschränkt steuerpflichtige Geschäftsführer einer deutschen Körperschaft erzielt zwar insgesamt inländische Einkünfte unabhängig vom Ort der Tätigkeitsausübung, jedoch begrenzen die meisten DBA (Ausnahmen unter II. 2.) das deutsche Quellensteuerrecht auf den Teil der Einkünfte, der auf inländische Tätigkeiten entfällt.

Da die inländische Körperschaft ein Arbeitgeber i. S. von § 38 EStG ist, unterliegt der Arbeitslohn dem Lohnsteuerabzug.

© NWB Verlag. Das Dokument darf ausschließlich im vertraglich vereinbarten Rahmen und in den Grenzen des Urheberrechts genutzt werden. Die Veröffentlichung im Internet ist nicht gestattet.

2. DBA mit Sonderregelung für Geschäftsführer

In den DBA mit Belgien, Dänemark, Japan, Jugoslawien (anzuwenden für Slowenien, Kroatien, Bosnien-Herzegowina, Serbien-Montenegro und Mazedonien), Kanada (ab 2001), Mexiko, Österreich
S. 93 (ab VZ 2003), der Schweiz und der Türkei sind Sonderregelungen für Geschäftsführer verein- bart, die vom reinen Tätigkeitsprinzip der übrigen DBA abweichen. Zudem ist eine Sonderregelung für bevollmächtigte Vertreter im voraussichtlich ab 2005 anzuwendenden neuen DBA-Polen geplant.

Die Regelungen sind teilweise recht unterschiedlich, so dass eine detaillierte Betrachtung nötig ist.

a) DBA-Schweiz

In Art. 15 Abs. 4 Satz 1 DBA-Schweiz wird geregelt, dass unselbständig tätige Vorstandsmitglieder, Direktoren, Geschäftsführer und Prokuristen im Ansässigkeitsstaat der Kapitalgesellschaft steuerpflichtig sind. Der jeweilige Staat erhält ein Quellensteuerrecht am Arbeitslohn, unabhängig vom Ort der Tätigkeit der Person.

Für den Fall, dass der Ansässigkeitsstaat der Körperschaft sein Besteuerungsrecht nicht wahrnimmt, sieht Satz 2 in Art. 15 Abs. 4 eine Rückfallklausel vor, nach der dann der Ansässigkeitsstaat des Geschäftsführers den Arbeitslohn versteuern darf.

Ein beschränkt steuerpflichtiger Geschäftsführer einer deutschen Kapitalgesellschaft hat seinen gesamten Arbeitslohn in Deutschland zu versteuern. Die Steuer wird durch den Lohnsteuerabzug erhoben.

Ein unbeschränkt steuerpflichtiger Geschäftsführer einer schweizerischen Körperschaft hat seinen Arbeitslohn grundsätzlich in der Schweiz zu versteuern. Hat die Schweiz keine Steuern hierauf erhoben, wird der gesamte Lohn in Deutschland steuerpflichtig.

Wurde der Lohn in der Schweiz versteuert, vermeidet Deutschland eine doppelte Besteuerung durch Freistellung, soweit die Tätigkeit tatsächlich in der Schweiz ausgeführt wurde (Art. 24 Abs. 1 Nr. 1 d) DBA-Schweiz). Soweit die Tätigkeit außerhalb der Schweiz ausgeübt wurde (in Deutschland oder in Drittländern), wird der Lohn auch in Deutschland versteuert. Die Doppelbelastung wird insoweit durch die Anrechnung der schweizerischen Steuern vermieden (Art. 24 Abs. 1 Nr. 2 DBA-Schweiz).

b) DBA-Jugoslawien und Mexiko

In Art. 17 Abs. 2 DBA-Jugoslawien und in Art. 16 DBA-Mexiko gibt es nur für den Fall eine Besonderheit (abweichend von II. 1.), dass ein unbeschränkt steuerpflichtiger Geschäftsführer für eine im Anwendungsbereich des DBA-Jugoslawien oder in Mexiko ansässige Gesellschaft tätig wird. Am Arbeitslohn dieser Geschäftsführer hat jeweils der Quellenstaat ein Besteuerungsrecht, unabhängig vom Ort der Tätigkeit. Diese Einkünfte werden allerdings auch in Deutschland in vollem Umfang steuerpflichtig, da Deutschland eine doppelte Besteuerung jeweils durch die Anrechnung der ausländischen Steuer vermeidet.

c) DBA-Belgien und Japan

Nach den DBA mit Belgien und Japan hat der Ansässigkeitsstaat der Gesellschaft, unabhängig vom Ort der Tätigkeit des Geschäftführers, ein Quellensteuerrecht am Arbeitslohn. Dies hat zur Folge, dass belgische und japanische Geschäftsführer von deutschen Körperschaften mit ihrem gesamten Arbeitslohn der deutschen Lohnsteuer unterliegen.

© NWB Verlag. Das Dokument darf ausschließlich im vertraglich vereinbarten Rahmen und in den Grenzen des Urheberrechts genutzt werden. Die Veröffentlichung im Internet ist nicht gestattet.

In Deutschland ansässige Geschäftsführer von belgischen oder japanischen Körperschaften erzielen dagegen in vollem Umfang steuerfreien Arbeitslohn, auch wenn sie ihre Tätigkeit ganz oder
S. 94 zum Teil von Deutschland aus betreiben.

Eine Besonderheit enthält lediglich der Methodenartikel des DBA-Japan. Nach Art. 23 Abs. 1 a) Satz 1 2. Halbsatz stellt Deutschland den Arbeitslohn aus Japan nur dann (unter Progressionsvorbehalt) steuerfrei, wenn die Einkünfte in Japan auch steuerpflichtig sind. Insoweit trifft den Steuerpflichtigen die erhöhte Mitwirkungspflicht nach § 90 Abs. 2 AO. Er muss nachweisen, dass sein Arbeitslohn in Japan steuerpflichtig ist. Ansonsten wird der Lohn in Deutschland versteuert.

d) DBA-Dänemark, Kanada (ab 2001), Österreich (ab 2003) und Türkei

Die DBA mit Dänemark, Kanada, Österreich und der Türkei enthalten in ihrem jeweiligen Art. 16 eine vergleichbare Sonderregelung wie die DBA mit Belgien und Japan (vgl. insoweit II. 2. c)).

Deutschland als Ansässigkeitsstaat des Geschäftsführers vermeidet allerdings nach diesen DBA die doppelte Besteuerung durch Anrechnung der ausländischen Steuer. Dies hat zur Folge, dass sämtliche Geschäftsführervergütungen aus diesen Ländern in vollem Umfang der deutschen Besteuerung unterliegen, auch wenn die Tätigkeiten ganz oder zum Teil im Ausland ausgeübt wurden. Die Besteuerung erfolgt regelmäßig im Rahmen der Einkommensteuerveranlagung, da die ausländischen Arbeitgeber regelmäßig nicht die Voraussetzungen des § 38 EStG erfüllen und daher keine deutsche Lohnsteuer einbehalten.

3. Änderung des § 50d EStG durch das StÄndG 2003

Im Steueränderungsgesetz 2003 ist dem § 50d EStG ein neuer Abs. 8 hinzugefügt worden, der für alle Arbeitnehmer mit ausländischem Arbeitslohn Auswirkungen hat. Hiernach wird eine nach dem DBA vorgesehene Freistellung nur dann gewährt, wenn der Steuerpflichtige nachweist, dass die entsprechende Steuer im Ausland entrichtet worden ist. De facto wird somit eine Rückfallklausel für sämtliche Freistellungen von Arbeitslohn über alle geltenden DBA gestülpt.

III. Fazit

Bei grenzüberschreitend tätigen Geschäftsführern sind die genauen einschlägigen Regelungen der DBA insbesondere beim Lohnsteuerabzug zu beachten. Wurde erst einmal im Ansässigkeitsstaat der Gesellschaft in zu hohem Umfang Arbeitslohn versteuert, ist es meist schwierig, eine doppelte Besteuerung zu verhindern. Häufig erstattet der Quellenstaat erst nach einem langwierigen internationalen Verständigungsverfahren die zu viel erhaltene Lohnsteuer.

Zudem ist eine genaue Dokumentation der Tätigkeitsorte anzuraten, da nach den meisten DBA dies für die Zuteilung des Besteuerungsrechts maßgeblich ist. Grundsätzlich ist der Geschäftsführer nur dort steuerpflichtig, wo er seine Tätigkeit ausübt. Die abweichenden Regelungen in den DBA mit Belgien, Dänemark, Japan, Jugoslawien, Kanada, Mexiko, Österreich, der Schweiz und der Türkei sind detailliert zu prüfen.

Fundstelle(n):
IWB 2/2004 Seite 91 - 94
NWB CAAAB-15305

© NWB Verlag. Das Dokument darf ausschließlich im vertraglich vereinbarten Rahmen und in den Grenzen des Urheberrechts genutzt werden. Die Veröffentlichung im Internet ist nicht gestattet.