

FG München: Bestimmung des Ortes der Geschäftsleitung nach § 10 AO bei einer vermögensverwaltenden Kapitalgesellschaft in Luxemburg

Die Ansässigkeit einer vermögensverwaltenden Gesellschaft mit beschränkter Haftung mit satzungsmäßigem Sitz in Luxemburg (SARL) im Inland kann zu bejahen sein, wenn durch eine Beauftragung keinerlei vermögensverwaltende Tätigkeit mehr bei den bestellten Geschäftsführern der SARL verbleibt.

Dies kann zu steuerlichen – wie darüber hinaus auch zu steuerstrafrechtlichen Risiken – für funktionsarme ausländische Gesellschaften führen.

Sachverhalt

Der Antragsteller beantragte Aussetzung der Vollziehung in einem anhängigen Einspruchsverfahren wegen der Anrechnung luxemburgischer Quellensteuer auf ausgeschüttete Dividenden. Die Dividenden wurden in den Streitjahren von der X-SARL mit satzungsmäßigem Sitz in Luxemburg an den in Deutschland ansässigen Antragsteller ausgeschüttet. Die X-SARL führte luxemburgische Kapitalertragsteuer ab. Der Antragsteller erklärte in seinen Einkommensteuererklärungen die von der X-SARL ausgeschütteten Dividenden als ausländische Kapitalerträge unter Anrechnung der in Luxemburg einbehaltenen und abgeführten Quellensteuer.

Der Geschäftszweck der X-SARL beschränkte sich auf das Halten von Beteiligungen an Objektgesellschaften. Die laufende Verwaltung hatte die X-SARL auf die Y-SA, eine Gesellschaft mit teilweise identischem Gesellschafterkreis, als Treuhänder übertragen.

Aufgrund von Feststellungen in diversen Außenprüfungen sowie Steuerfahndungsprüfungen des Finanzamts München u. a. bei der Y-SA kam das Finanzamt München (Antragsgegner) zu dem Ergebnis, dass der Ort der Geschäftsleitung der X-SARL in Deutschland läge und nahm eine unbeschränkte Steuerpflicht der X-SARL im Inland an. Im Ergebnis berücksichtigte das Finanzamt München die von der X-SARL ausgeschütteten Dividenden beim Antragsteller als inländische Kapitalerträge und versagte die Anrechnung der in Luxemburg einbehaltenen und abgeführten Quellensteuer.

Entscheidung

Das Finanzgericht München lehnte den Antrag auf Aussetzung der Vollziehung ab. Ernstliche Zweifel an der Rechtmäßigkeit der angefochtenen Festsetzungen der Einkommensteuer und des Solidaritätszuschlag zur Einkommensteuer des Antragstellers bestünden nicht. Eine Anrechnung der Quellensteuer gemäß § 32d Abs. 5 Satz 2 i.V.m. Satz 1 EStG i.V.m. Art. 22 Abs. 1 Buchst. b Doppelbuchst. aa DBA-Luxemburg scheidet aus.

X-SARL sei in Deutschland ansässig gewesen, da sich der Mittelpunkt ihrer geschäftlichen Oberleitung i.S.d. § 10 AO und i.S.d. Art. 4 Abs. 1 DBA-Luxemburg in Deutschland befunden hätte. Der Mittelpunkt der geschäftlichen Oberleitung sei dort, wo der für die Geschäftsführung maßgebliche Wille gebildet wird. Es käme darauf an, wo die für die Geschäftsführung nötigen Maßnahmen von einiger Wichtigkeit angeordnet werden (vgl. RFH, Urteil vom 16.06.1931, I A 462/30, RFHE 29, 78, RStBl. 1931, 848).

Betätigt sich z. B. eine Kapitalgesellschaft nur vermögensverwaltend, so könne der Mittelpunkt ihrer geschäftlichen Oberleitung auch dort liegen, wo die Kapitalgesellschaft die laufende Kontrolle über ihr Vermögen ausübe, wo sie ihr Wertpapiere verwahre oder wo sie ihre Steuererklärungen anfertige bzw. unterschreibe, wenn sie nur an keinem anderen Ort gewichtigeren Entscheidungen treffe. Würde eine Kapitalgesellschaft an verschiedenen Orten geschäftsführend tätig, so seien die an den verschiedenen Orten ausgeübten Tätigkeiten nach ihrer Bedeutung für die Kapitalgesellschaft zu gewichten, um auf diese Weise den Ort der Geschäftsleitung zu bestimmen (vgl. BFH, Urteil vom 07.12.1994, I K 1/93, BFHE 176, 253, BStBl. II 1995, 175).

Unter der „geschäftlichen Oberleitung“ einer Kapitalgesellschaft i. S. des § 10 AO sei ihre

Geschäftsführung im engeren Sinne zu verstehen. Das sei die sog. laufende Geschäftsführung. Hierzu gehören die „Tagesgeschäfte“, also die tatsächlichen und rechtsgeschäftlichen Handlungen, die der gewöhnliche Betrieb der Gesellschaft mit sich bringe, und solche organisatorischen Maßnahmen, die zur gewöhnlichen Verwaltung der Gesellschaft gehören. Nicht zu ihnen gehören die Festlegung der Grundsätze der Unternehmenspolitik und die Mitwirkung der Gesellschafter an ungewöhnlichen Maßnahmen bzw. an Entscheidungen von besonderer wirtschaftlicher Bedeutung.

Nach diesen Grundsätzen habe das FG München keine durchgreifenden Zweifel, dass die funktionsmäßig wesentlichen Geschäftsführungsaufgaben nicht bzw. nur in einem untergeordneten Umfang von den in Luxemburg tätigen Geschäftsführern, sondern im Inland erledigt würden. Zwar verkenne der Senat nicht, dass es sich bei der X-SARL um eine vermögensverwaltende Gesellschaft handele, zu deren gewöhnlicher Geschäftstätigkeit auch z. B. das Unterzeichnen von Steuererklärungen, „Steuerabzugserklärungen auf Einkünften aus Kapitalvermögen“ und Jahresabschlüssen, die Ausstellung von Bescheinigungen über den Steuereinbehalt an Gesellschafter, die Einberufung von Gesellschafterversammlungen sowie die Einreichung von Dokumenten (wie Jahresabschlüssen) bei den luxemburgischen Behörden zähle. Bei diesen Tätigkeiten allein, die in Luxemburg erledigt werden, handele es sich aber – entgegen der Auffassung des Antragstellers – nicht um das „Tagesgeschäft“. Die wesentliche Tätigkeit der Gesellschaft sei schon nach ihrem Gesellschaftszweck die Verwaltung ihres Vermögens. Im Rahmen dieser Tätigkeit können andere Personen mit bestimmten Aufgaben beauftragt werden. Vorliegend verbleibe aber durch eine solche Beauftragung keinerlei vermögensverwaltende Tätigkeit mehr bei den Geschäftsführern der X-SARL. Der Mittelpunkt der Geschäftsleitung sei daher auf den mit der Vermögensverwaltung beauftragten Treuhänder, die Y-SA, übergegangen. Der Ort der Geschäftsleitung des Treuhänders Y-SARL habe sich im Inland befunden.

Nach Auffassung des FG München spreche zudem einiges dafür, dass es sich bei den in Deutschland ansässigen Gesellschaftern der X-SARL um faktische Geschäftsführer handele. Es sei lebensfremd, dass die luxemburgischen Geschäftsführer die Auftragsbefolgung des Auftragnehmers (Y-SARL) überwachen, wenn die X-SARL Aufträge an Gesellschafter oder teilweise beteiligungsidentische Gesellschaften vererbe.

Praxishinweise

Bei funktionsarmen ausländischen Gesellschaften ist die Prüfung des Ortes der Geschäftsleitung nach § 10 AO – nicht nur im Immobilienbereich – bereits seit einiger Zeit im Fokus der Finanzverwaltung und gerade auch in Betriebsprüfungen Gegenstand signifikant steigender Ermittlungen.

Es ist zu bedenken, dass sich die steuerlichen Ermittlungen der Betriebsprüfung oder auch der Steuerfahndung nicht auf das Inland beschränken. Die Möglichkeiten der Finanzverwaltung durch Ermittlungen im Rahmen der internationalen Amtshilfe (z. B. Doppelbesteuerungsabkommen, Tax Information Exchange Agreements (TIEA), sonstige völkerrechtliche Verträge, Datenbanken etc.) und Rechtshilfe an relevante Informationen zu kommen nehmen stetig zu. Zudem werden die Finanzämter bei der Aufklärung und Beurteilung von Auslandssachverhalten durch die „Informationszentrale für steuerliche Auslandsbeziehungen (IZA)“ des BZSt unterstützt. Die IZA sammelt Informationen und erteilt auf Anfrage Auskünfte insbesondere über ausländische Rechtssubjekte, die Rechtsprechung und Kommentierung zur steuerlichen Beurteilung der Beziehungen von Steuerinländern zu ausländischen Basis- oder sog. Briefkastengesellschaften, die Beziehungen von im Inland ansässigen Rechtssubjekten zum Ausland und die Beziehungen von im Ausland ansässigen Rechtssubjekten zum Inland (vgl. BMF v. 06.02.2012 - IV B 6 - S 1509/07/10001, BStBl. 2012 I S. 241). Weiterhin wirkt auch die Bundesbetriebsprüfung des BZSt auf Grundlage von § 5 Abs. 1 Nr. 1 i.V.m. § 19 FVG bei entsprechenden Sachverhalten mit Auslandsbezug regelmäßig an Außenprüfungen mit. Unter Verweis auf die erhöhten Mitwirkungspflichten nach § 90 Abs. 2 AO werden dann regelmäßig sehr gezielte und detaillierte Prüfungsanfragen an die Steuerpflichtigen gerichtet, um den Ort der Geschäftsleitung nach § 10 AO festzustellen.

Vorliegend war die Besonderheit zu würdigen, dass es sich nicht nur um eine vermögensverwaltende Gesellschaft handelte, sondern diese darüber hinaus ihre laufende Verwaltung auf einen Treuhänder übertragen hatte. Insoweit hat das FG München zwar die Entscheidung des BFH zu nur vermögensverwaltenden Kapitalgesellschaften berücksichtigt (vgl. BFH v. 07.12.1994 - I K 1/93, BStBl. II 1995, 185). Im Weiteren stellte das FG München jedoch im Hinblick auf die Beauftragung von anderen Personen im Rahmen der Tätigkeiten der Gesellschaft maßgeblich auf eine weitere Entscheidung des BFH ab (vgl. BFH v.

03.07.1997 – IV R 58/95, DStRE 1998, 60). Das FG München erkannte unter Würdigung dieser Entscheidung an, dass ohne Zweifel andere Personen mit bestimmten Aufgaben beauftragt werden können. Im Ergebnis sei hier der Mittelpunkt der Geschäftsleitung aber auf den mit der Vermögensverwaltung beauftragten Treuhänder übergegangen, weil durch die vorliegende Beauftragung keinerlei vermögensverwaltende Tätigkeit mehr bei den bestellten Geschäftsführern verbliebe.

Es gibt zahlreiche Entscheidungen, die sich mit dem Ort der Geschäftsleitung nach § 10 AO befassen. Kernaspekt für die Feststellung des Mittelpunkts der geschäftlichen Oberleitung nach § 10 AO ist und bleibt dabei die Abwicklung der sog. „Tagesgeschäfte“ in Abgrenzung zur Festlegung der Grundsätze der Unternehmenspolitik und die Mitwirkung an ungewöhnlichen Maßnahmen bzw. Entscheidungen von besonderer wirtschaftlicher Bedeutung (vgl. z. B. BFH, Urteil vom 07.12.1994, I K 1/93, BFHE 176, 253, BStBl. II 1995, 175).

Letztlich sind immer die tatsächlichen Umstände des Einzelfalls maßgebend. Wenn die Tagesgeschäfte von verschiedenen Personen ausgeführt werden, ist eine Gewichtung vorzunehmen. Naturgemäß kann diese Einzelfallabwägung und -gewichtung erhebliches Konfliktpotential mit sich bringen und zu divergierenden Auffassungen zwischen dem Steuerpflichtigen und der Finanzbehörde führen.

Umso wichtiger ist es, dass der Steuerpflichtige nach einer eingehenden (steuer-)rechtlichen Analyse möglicher Risiken anhand des konkreten Einzelfalls notwendige Maßnahmen zur Risikoabwehr oder Risikominimierung bereits im Vorfeld (z. B. auch in Vorbereitung auf eine kommende Betriebsprüfung) ergreift. Insbesondere sollte durch den Aufbau bzw. die Verbesserung einer Dokumentationsstruktur innerhalb des Unternehmens im Zweifel nachgewiesen werden können, dass es sich um eine aktive Gesellschaft handelt, deren Mittelpunkt der geschäftlichen Oberleitung im Ausland liegt. Anderenfalls können derartige Fälle neben erheblichen finanziellen Risiken durch die Feststellung der unbeschränkten Steuerpflicht in Deutschland und der entsprechenden Nachversteuerung der Erträge nebst steuerlichen Nebenleistungen auch erhebliche steuerstrafrechtliche Brisanz begründen. Regelmäßig wird die Steuerfahndung bereits frühzeitig an der Aufklärung des Sachverhalts beteiligt. Im Worst-Case kann dies zur Einleitung von (Steuer-)Strafverfahren gegen formelle und/oder faktische Geschäftsführer sowie zur Festsetzung von Unternehmensgeldbußen nach § 30 OWiG und Einziehungen gegen das Unternehmen führen.

Betroffene Normen

§ 10 AO; § 32d Abs. 5 EStG

Streitjahr

2015, 2017 und 2018

Weitere Normen

Art. 4 DBA-Luxemburg; Art. 10 DBA-Luxemburg; Art. 22 DBA-Luxemburg

Fundstelle

Finanzgericht München, Beschluss vom 05.11.2020, [10 V 1479/20](#), EFG 2021, 429

Diese Mandanteninformation enthält ausschließlich allgemeine Informationen, die nicht geeignet sind, den besonderen Umständen eines Einzelfalles gerecht zu werden. Sie hat nicht den Sinn, Grundlage für wirtschaftliche oder sonstige Entscheidungen jedweder Art zu sein. Sie stellt keine Beratung, Auskunft oder ein rechtsverbindliches Angebot dar und ist auch nicht geeignet, eine persönliche Beratung zu ersetzen. Sollte jemand Entscheidungen jedweder Art auf Inhalte dieser Mandanteninformation oder Teile davon stützen, handelt dieser ausschließlich auf eigenes Risiko. Deloitte GmbH übernimmt keinerlei Garantie oder Gewährleistung noch haftet sie in irgendeiner anderen Weise für den Inhalt dieser Mandanteninformation. Aus diesem Grunde empfehlen wir stets, eine persönliche Beratung einzuholen.

This client information exclusively contains general information not suitable for addressing the particular circumstances of any individual case. Its purpose is not to be used as a basis for commercial decisions or decisions of any other kind. This client information does neither constitute any advice nor any legally binding information or offer and shall not be deemed suitable for substituting personal advice under any circumstances. Should you base decisions of any kind on the contents of this client information or extracts therefrom, you act solely at your own risk. Deloitte GmbH will not assume any guarantee nor warranty and will not be liable in any other form for the content of this client information. Therefore, we always recommend to obtain personal advice.