



Grenzüberschreitende  
Geschäftsführer-  
Tätigkeiten im Konzern  
Fallstricke aus lohn- und  
unternehmenssteuerlicher Sicht

18. Oktober 2023

# Webcast

## Hinweise



**Unsere Webcasts werden nicht aufgezeichnet**



**Alle Teilnehmer sind stumm geschaltet**



**Fragen können gerne über Q&A gestellt werden**



**Polling Questions**



**Dauer: ca. 90 min**



**Unterlagen stehen auf unserer Webseite zum Download zur Verfügung**

<https://www2.deloitte.com/de/de/events/all/2022/global-employer-services-veranstaltungsuebersicht.html>



# Referenten



**Carolin Reichel**



**Christian Röpke**

# Inhalt

- 1 Einstieg**
- Gründe für grenzüberschreitende Geschäftsführer-Tätigkeiten im Konzern
- 

## Basics

- 2**
- Geschäftsführer – Was macht sie besonders?
  - Grundkonstellationen
  - Inländische Besteuerung von Geschäftsführer-Vergütungen „in a nutshell“
  - Betriebsstättenaspekte
- 

## Spotlights

- 3**
- Änderung Arbeitsort Geschäftsführer
  - Management-Dienstleistungen – Transparenz des Geschäftsführers
  - Aktuelle BFH-Rechtsprechung zu Management-Dienstleistungen
- 

## Substance Over Form

- 4**
- Tatsächliches Verhalten



# Einstieg

# Einstieg

## Gründe für grenzüberschreitende Geschäftsführer-Tätigkeiten im Konzern

01

### Unbesetzte Position

z.B. aufgrund Ausscheiden des aktuellen Geschäftsführers, Ersatz durch Mitarbeiter ausländischer Konzerngesellschaft

02

### Beratung des Geschäftsführers

z.B. durch Executive ausländischer Konzerngesellschaft

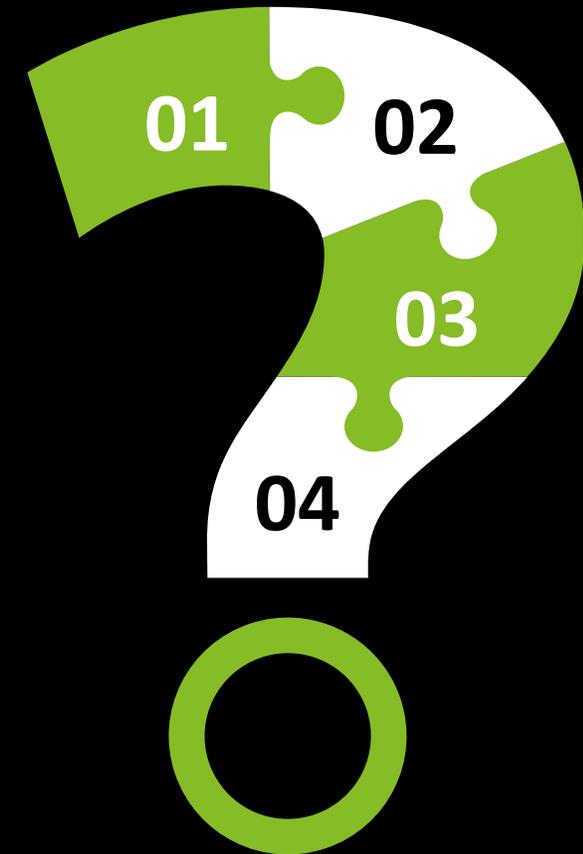
03

### Überwachung/Kontrolle des Geschäftsführers

Überwachung/Kontrolle durch ausländische Muttergesellschaft (Shareholder), z.B. zur Sicherstellung der Umsetzung der Konzernstrategie

04

### Private Gründe des Geschäftsführers



# Einstieg

## Polling Question



**Warum gibt es bei Ihnen grenzüberschreitende Geschäftsführer-Tätigkeiten?**

**01**

**Unbesetzte Position (Ersatzbeschaffung im Konzern)**

**02**

**Beratung des Geschäftsführers**

**03**

**Überwachung/Kontrolle des Geschäftsführers**

**04**

**Private Gründe des Geschäftsführers**

**05**

**Sonstiger Grund**



**Bitte stimmen Sie ab!**

# Basics

# Geschäftsführer

Was macht sie besonders?



# Grundkonstellation

## Verrechnungspreise und Lohnsteuerpflichten Hand in Hand?

01

### Entsendung / Personalüberlassung

- Langfristiger Einsatz, für ein ausländisches, verbundenes Unternehmen
- Ortswechsel
- Integration in das verbundene Unternehmen



### Regelfall (Case-by-Case Prüfung erforderlich)

**Verrechnungspreise:** Kostenweiterbelastung

**Lohnsteuer:** Aufn. Unternehmen wird i.d.R. wirtschaftlicher (lohnsteuerlicher) Arbeitgeber

02

### Management Dienstleistung

- bestehende Funktion steht im Vordergrund
- kein Ortswechsel
- Klare Abgrenzung und Dokumentation der Leistungen



**Verrechnungspreise:** Dienstleistungsentgelt

**Lohnsteuer:** Dienstleistungsempfänger wird i.d.R. nicht wirtschaftlicher Arbeitgeber

03

### Überwachungs-/ Kontrollfunktion

- im Interesse der Muttergesellschaft
- Dienstreisen, aber kein langfristiger Ortswechsel



**Verrechnungspreise:** Keine Verrechnung

**Lohnsteuer:** Tochtergesellschaft wird nicht zum wirtschaftlichen Arbeitgeber

### Risikotrigger:

- **Leistungsort / Außenauftritt (Betriebsstätte)**
- **Konsistente Vertragsgestaltung**
- **Gesamtzahl der GF**
- **Handelsregistereintrag**
- **Konsistenz Leistungsverrechnung / Mitarbeitervergütung**

# Grundkonstellation 1

## Entsendung / Personalüberlassung



### Verrechnungspreise

- Beachtung des Fremdvergleichsgrundsatz
- Weiterbelastung aller relevanten Kosten des Geschäftsführers an das aufnehmende Unternehmen
- Kein Gewinnaufschlag
- ggf. Prüfung der lokalen Fremdüblichkeit (Benchmarking)



### Lohnsteuer

- Aufnehmendes Unternehmen wird i.d.R wirtschaftlicher Arbeitgeber
- Kostenweiterbelastung = Indikator für wirtschaftliches Interesse an Tätigkeit des Geschäftsführers.
- Voraussetzung (Grundsatz): Einbindung in die Organisation
- **Rechtsfolge:** Lohnsteuereinbehaltungspflicht beim aufnehmenden Unternehmen

# Grundkonstellation 2

## Management Dienstleistung

### Verrechnungspreise

Beachtung des Fremdvergleichsgrundsatz =  
Ermittlung eines fremdüblichen Dienstleistungsentgelts

- dem Grunde nach
- der Höhe nach



1. Spezifizierung Leistung / Wertbeitrag
2. Ermittlung der Kostenbasis
3. ggf. Benchmarking zur Ermittlung des Gewinnaufschlags
  - Key Words – mandantenspezifisch
  - Industry Codes – Unternehmenstypus z.B. Strategieberatung
4. Berücksichtigung der Zurverfügungstellung von Know-How und Verlagerung von Funktionen

### Lohnsteuer

- Dienstleistungsempfänger wird i.d.R. nicht zum wirtschaftlicher Arbeitgeber (kein Lohnsteuereinbehalt)
- **Voraussetzung:** keine Integration/Einbindung beim Empfänger der Leistung, keine personengebundene Leistung
- **Hygienefaktoren** zu beachten: u.a. kein eigenes Büro, Visitenkarten, Zugangskarte, Signatur, LinkedIn
- **ABER: Kein "one size fits all":** ggf. beschränkte Steuerpflicht, z.B. bei DBA mit Geschäftsführerklausel oder ohne DBA-Schutz.

# Grundkonstellation 3

## Überwachung / Kontrollfunktion



### Verrechnungspreise

- Beachtung des Fremdvergleichsgrundsatz
- Kosten in der Regel nicht verrechenbar
- Genaue Abgrenzung von Entsendungs- und Dienstleistungsfällen erforderlich bezüglich:
  - **Leistungsumfang**
  - **Relevante Kosten**

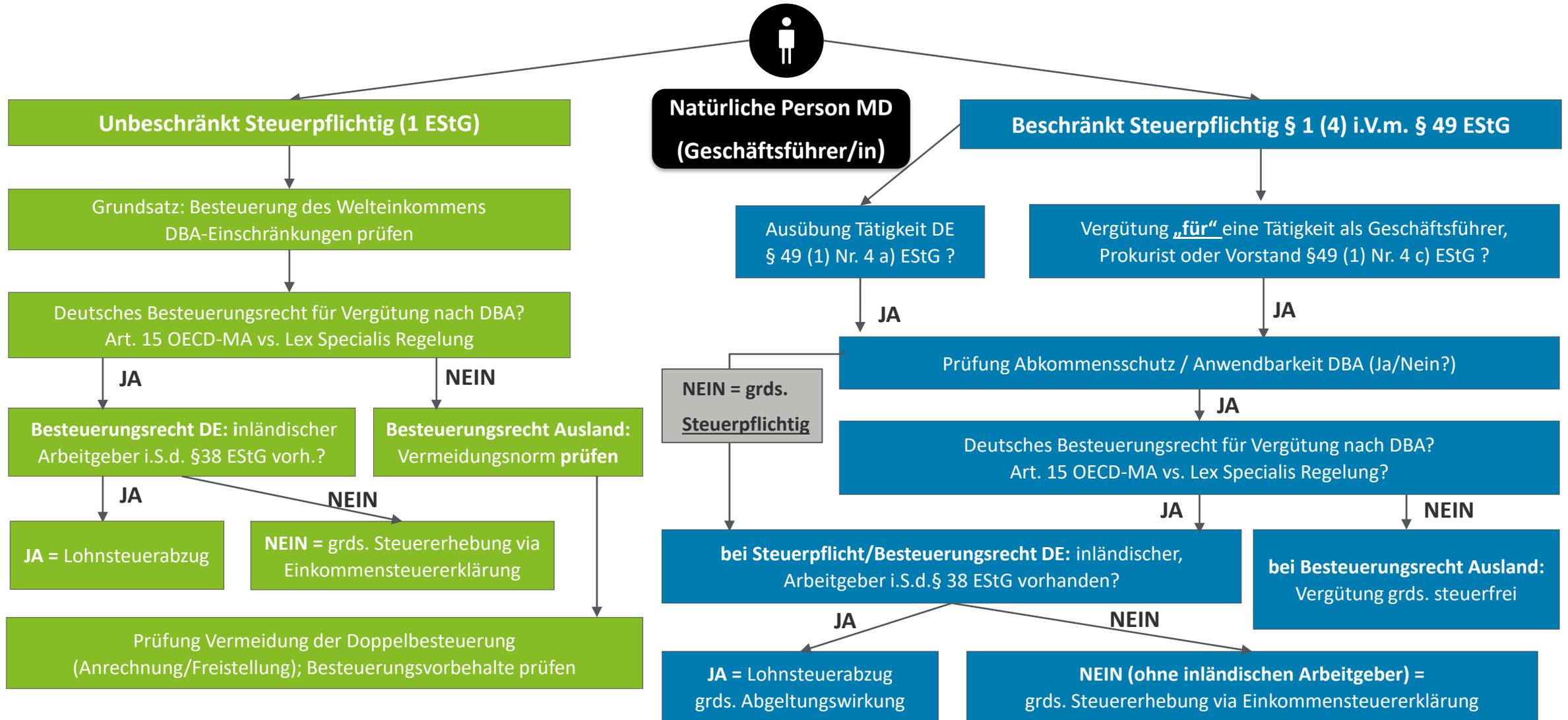


### Lohnsteuer

- i.d.R. kein lohnsteuerlicher Arbeitgeber
- Abgrenzung: Tätigkeit ist weder als Personalüberlassung noch als Dienstleistung zu qualifizieren.
- Tätigkeit wird im Interesse der Muttergesellschaft (Shareholder Interest) ausgeübt.

# Grundkonstellation

## Inländische Besteuerung von Geschäftsführer-Vergütungen „in a nutshell“



# Betriebsstättenaspekte - Zusammenfassung

## Nationale steuerrechtliche Tatbestandsmerkmale zur Begründung von Betriebsstätten



### Feste Geschäftseinrichtung

#### Feste Geschäftseinrichtung

- Anlagen oder körperliche Gegenstände, u.a. Büro, Werkstatt, fahrbare Verkaufsstände, Pipeline, Server, etc.
- Feste Beziehung zum Boden mit mindestens vorübergehend festem Standort
- Räumlich begrenzt und örtlich fixiert
- Keine Mindestgröße oder Ausstattung notwendig

#### Dauerhaft

- Dauerhaft über einen gewissen Zeitraum
  - Üblicherweise 6 Monate
- Regelmäßige Nutzung mit gewisser zeitlicher Kontinuität

#### Verfügbarmacht

- Uneingeschränkte dauerhafte Verfügungsmacht, die nicht entzogen werden kann
- Mitnutzungsrecht unter Auflagen und jederzeitiger Entzug des Zugangs üblicherweise nicht ausreichend

#### Tätigkeit des Unternehmens

- Ausgeübte Tätigkeit muss Unternehmen unmittelbar dienen
- Kann Haupt- oder Nebentätigkeit sein
- Tätigkeit muss betrieblich veranlasst sein



### Ständiger Vertreter

#### Vertreter

- Jede natürliche oder juristische Person
- Auch angestellte Mitarbeiter bzw. ein verbundenes Unternehmen kann Vertreter sein
- Unterstützende Tätigkeit oder Hilfstätigkeit regelmäßig ausreichend
- Vermitteln, schließen Verträge ab oder nehmen Aufträge an, ohne zwingend den Vertrag rechtlich wirksam zu unterzeichnen
- Übernehmen Lagerhaltung und Warenlieferung aus dem Lager
- Keine Mindestgröße oder Ausstattung notwendig

#### Geschäftsbesorgung

- Faktische Bindung sollte ausreichend sein (im Gegensatz zu rechtlicher Bindung)
- Vollmacht, die darauf gerichtet ist, das Unternehmen zu binden
- Prinzipal braucht nur wirtschaftliche Folgen der Handlungen des Vertreters zu tragen

#### Weisungsgebunden

- Gebunden an die Weisungen des Prinzipals
- Rechtlich und wirtschaftlich abhängig vom Prinzipal
- Weisungsgebundenheit kann auch vorliegen, wenn der Vertretene seinen Willen bspw. Wegen wirtschaftlicher Abhängigkeit tatsächlich durchsetzen kann

#### Nachhaltig

- Regelmäßig und üblich
- Nachhaltige Geschäftsbesorgung über eine bestimmte Zeit, üblicherweise mindestens sechs Monate



### Geschäftsleitungsbetriebsstätte

#### Ort der Geschäftsleitung

- Ort, an dem die Geschäftsleitung zusammenkommt
- Der satzungsgemäße Sitz (≠ Ort der Geschäftsleitung) stellt NICHT automatisch eine Betriebsstätte dar
- Ein einfacher öffentlicher Treffpunkt oder eine öffentliche Einrichtung kann ausreichend sein
- Fester Ort oder Einrichtung NICHT erforderlich

#### Gewöhnlich

- Der Standort muss regelmäßig für die Leitung des Unternehmens genutzt werden
- Wenn verschiedene Standorte verwendet werden, ist der aus wirtschaftlicher, geschäftlicher und organisatorischer Sicht relevanteste Ort unter Berücksichtigung des Gesamtbildes entscheidend

#### Entscheidungsmacht

- Relevante Entscheidungen in Bezug auf die Geschäftstätigkeit des Unternehmens sind zu treffen
- Entscheidungen müssen bindende Wirkung haben
- Die Qualität der Entscheidungen ist ausschlaggebend im Gegensatz zum Umfang der Entscheidungen

#### Entscheidungsumfang

- Entscheidungen sollten aus wirtschaftlicher, organisatorischer und geschäftlicher Sicht für das Unternehmen relevant sein
- Entscheidungen können sich auf strategische und/oder alltägliche Geschäftsvorgänge beziehen

# Spotlights

# 3. Spotlights

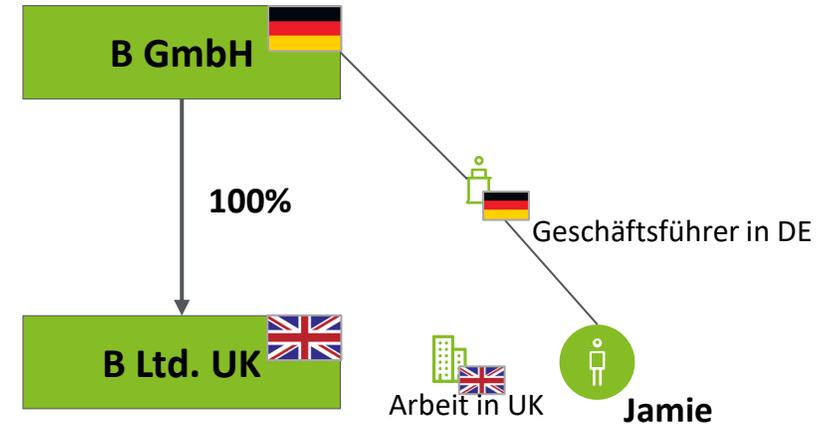
## Spotlight Änderung Arbeitsort Geschäftsführer – Fall 1: Großbritannien

### Verrechnungspreise / Corporate Tax

- Prüfung Betriebsstättenrisiko B GmbH in UK
  - Feste Geschäftseinrichtung
  - Vertreter Betriebsstätte
  - Geschäftsleitungsbetriebsstätte
- Prüfung von Maßnahmen zur Risikominderung → Split Contract für Jamie
- Wertschöpfungsbeitragsanalyse
- Verrechnungspreisanalyse
- Analyse Betriebsstättenrisiko in Deutschland

### Einkommensteuer/Lohnsteuer

- Jamie ist beschränkt steuerpflichtig in Deutschland mit der Geschäftsführervergütung
- Aber: Keine Geschäftsführerklausel im DBA UK
- Folge: Allgemeine Arbeitnehmer-Regelungen gelten; d.h. abkommensrechtlich lediglich steuerpflichtig mit der Vergütung, die auf deutsche Arbeitstage entfällt
- Eine Freistellungsbescheinigung ist zu beantragen
- UK sollte Doppelbesteuerung durch Anrechnung der deutschen Steuer vermeiden.



- Jamie ist Geschäftsführer der B-GmbH (5 weitere Geschäftsführer sind in Deutschland vor Ort)
- Arbeit in UK
- Staatsangehörigkeit: Brite
- Haupttätigkeitsort und Ansässigkeit UK
- Reisen nach Deutschland für Geschäftsführer Meetings
- Außenauftritt für B GmbH in UK

### Was ist zu beachten?

### 3. Spotlights

#### Spotlight Änderung Arbeitsort Geschäftsführer – Fall 2: Dänemark

#### Verrechnungspreise / Corporate Tax

- Wie Fall 1

#### Einkommensteuer/Lohnsteuer

- Søren ist beschränkt steuerpflichtig in Deutschland mit der Geschäftsführervergütung
- Aber: Geschäftsführerklausel im DBA DK.
- Folge: Unabhängig vom Tatsächlichen Tätigkeitsort verbleibt Søren's Geschäftsführervergütung auch abkommensrechtlich vollumfänglich in Deutschland steuerpflichtig.
- DK sollte Doppelbesteuerung durch Anrechnung der deutschen Steuer vermeiden.

#### Besondere DBA-Verteilungsnormen (nicht abschließend)



Österreich

Schweiz

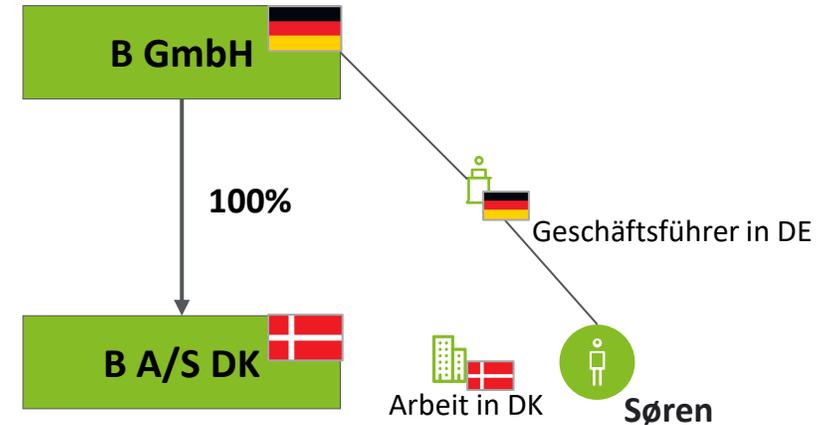
Niederlande

Dänemark

Polen

Schweden

Belgien

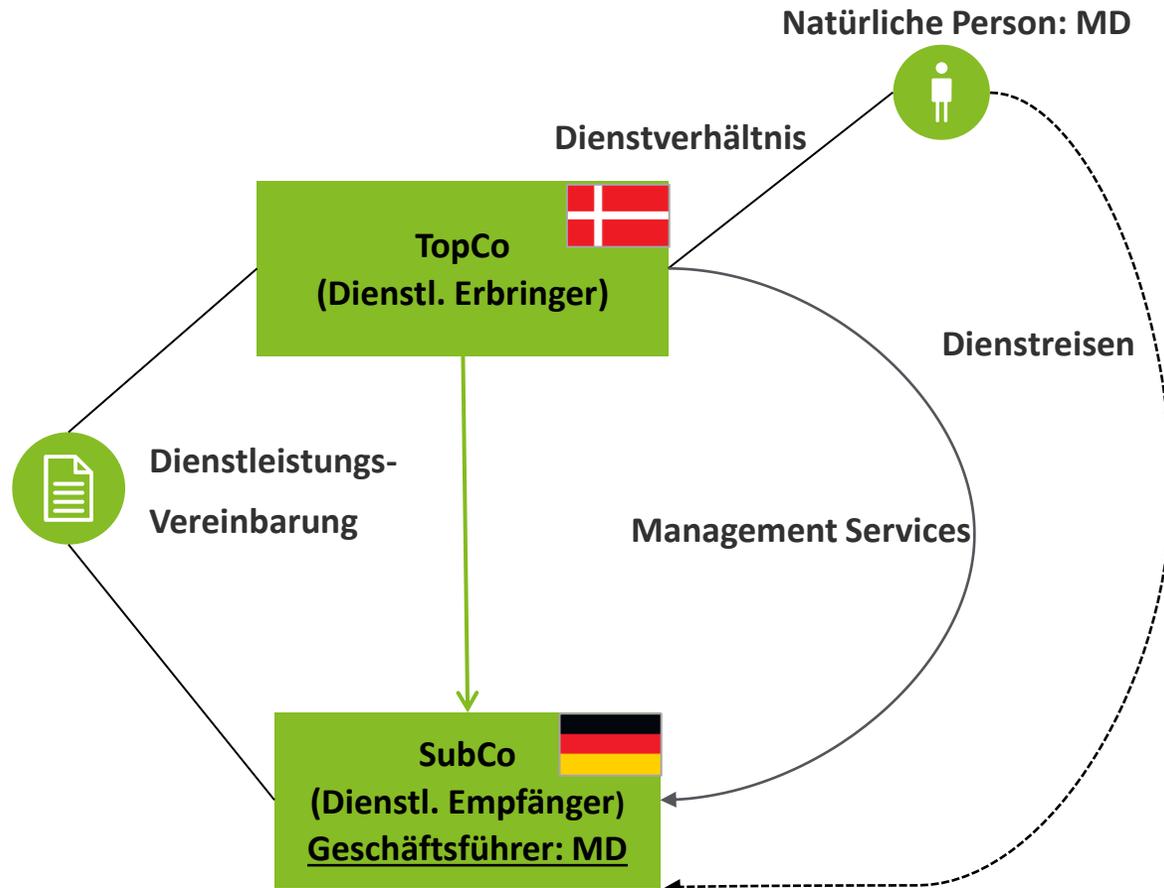


- Søren ist Geschäftsführer der B-GmbH (5 weitere Geschäftsführer sind in Deutschland vor Ort)
- Arbeit in DK
- Staatsangehörigkeit: Däne
- Haupttätigkeitsort und Ansässigkeit DK
- Reisen nach Deutschland für Geschäftsführer Meetings
- Außenauftritt für B GmbH in DK

#### Was ist zu beachten?

### 3. Spotlights

#### Spotlight Management-Dienstleistungen – Transparenz des Geschäftsführers



#### Verrechnungspreise / Corporate Tax

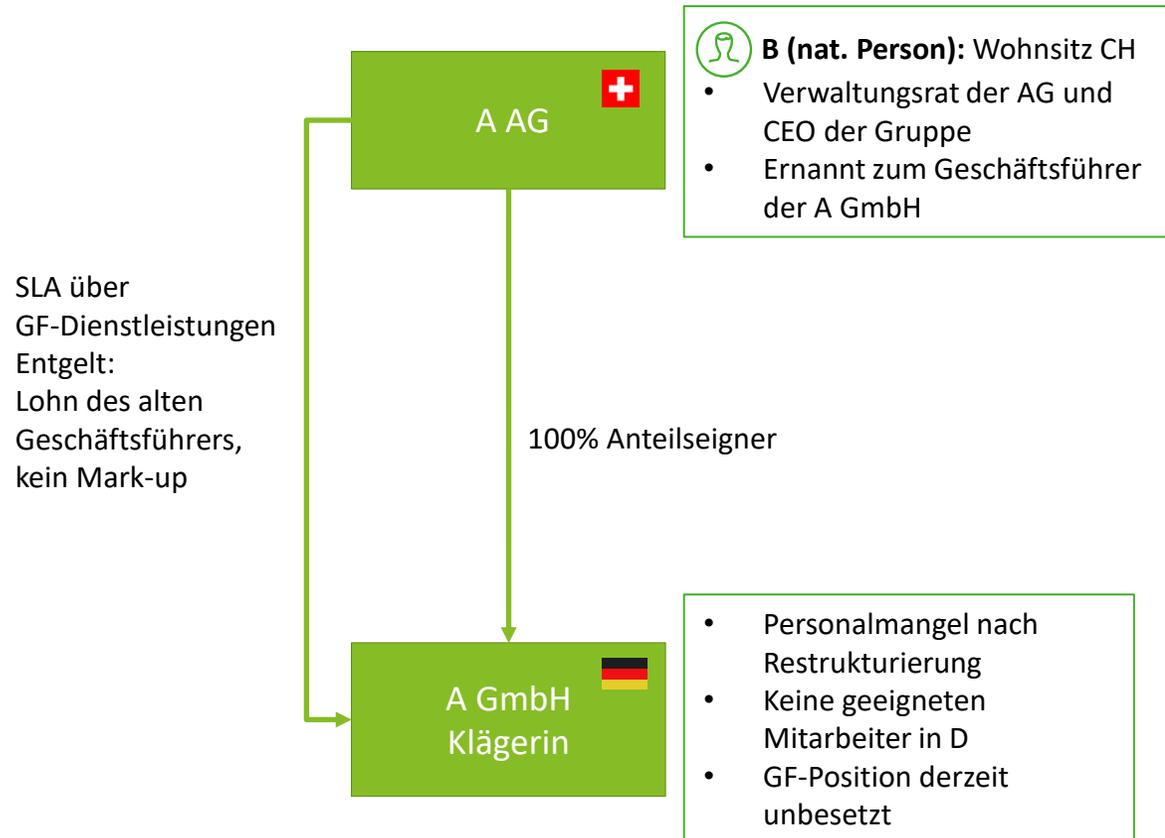
- Allgemein: Einhaltung des Fremdvergleichsgrundsatzes
- Dienstleistungsvereinbarung („Service Agreement“) zwischen den beteiligten Gesellschaften
- Dienstleistungsbeschreibung / Festlegung des „Scopes“,
- Benefit Test, Abgrenzung zu Shareholder Activities
- Bestimmung einer fremdüblichen Vergütung dem Grunde und der Höhe nach („Service Fee“ als direkte Leistungsverrechnung oder Allokationsmechanismus)
- Tatsächliche Durchführung der Vereinbarung, grds. keine Rückwirkung

#### Einkommensteuer/Lohnsteuer

- Welches Land darf die Geschäftsführervergütung besteuern?
- Wer ist wirtschaftlicher Arbeitgeber (wirtschaftlicher Nutzen und Risiken aus der Tätigkeit, Eingliederung, usw.)?
- Besondere DBA-Regelungen für Geschäftsführervergütungen (Besteuerung i.d.R. im Sitzstaat der KapG)

### 3. Spotlights

BFH VI R 22/19 vom 4.11.21 - Vorinstanz FG Thüringen 3K 795/16 vom 13.12.18



#### Position BP / FG Thüringen

LSt Einbehaltungspflicht bei GmbH, weil

- GmbH wirtschaftlicher Arbeitgeber
- Weisungsgebundenheit bei GF nicht relevant

#### Entscheidung BFH

- Tatbestände für wirtschaftlichen Arbeitgeber zu prüfen:
  - Wirt. Tragung der Kosten
  - Einbindung in Abläufe
  - Weisungsgebundenheit
  - Interesse des aufnehmenden Unternehmen
- Lohnbestandteil des B zu klären
- Fremdüblichkeit der GF-Vergütung zu berücksichtigen: ggf. vGA

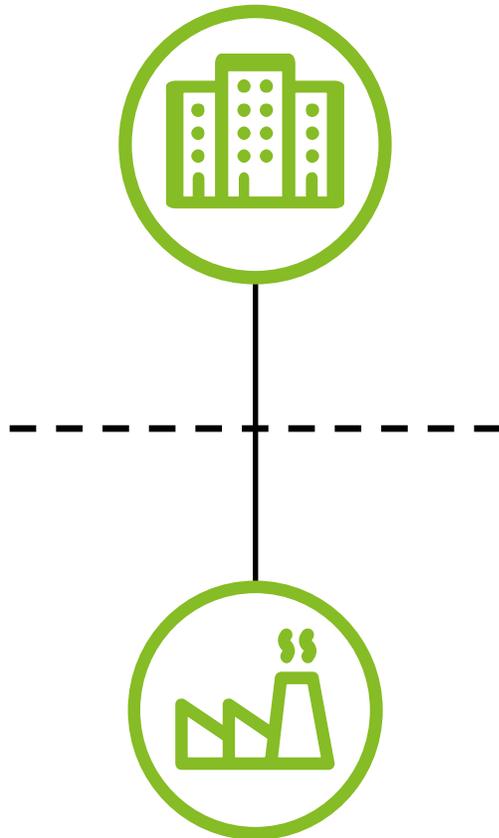
#### Praxisfolgen

- SLA schützt nicht vor dem Vorliegen eines wirtschaftlichen AG
- Wirtschaftlicher AG anhand von Tatbeständen unter Gesamtschau aller Kriterien zu prüfen
- Fremdübliches (Dienstleistungs-)Entgelt zu ermitteln und zu dokumentieren
- Fachübergreifende Analyse erforderlich (Pers. Est/LSt vs. Unternehmenssteuern)
- Geschäftsleitungsbetriebsstätte zu prüfen

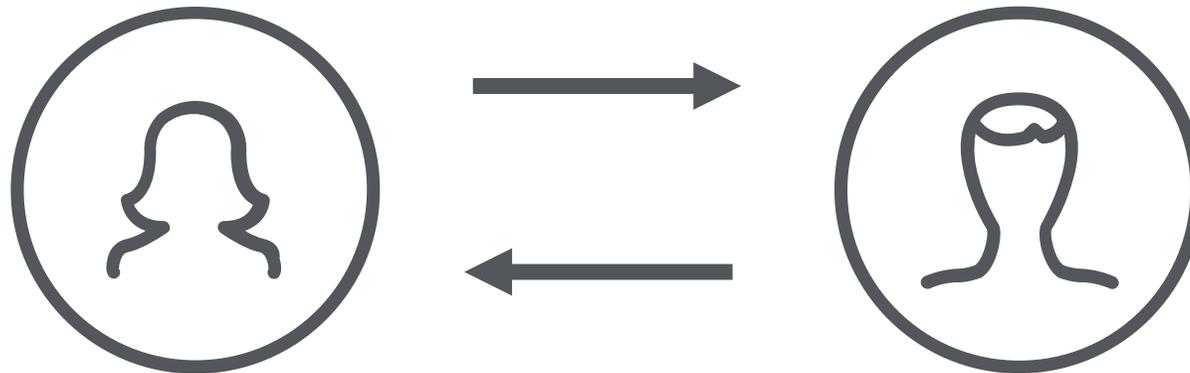
# Substance over Form - Verhaltensgrundsätze

# Substance Over Form

## Tatsächliches Verhalten



- Tatsächliches Verhalten lässt sich beobachten und wird in der Regel individuell interpretiert.
- Wichtig ist, dass das tatsächliche Verhalten der beabsichtigten bzw. gewählten Vertragsgestaltung entspricht.



### Berücksichtigung der Funktion des GF:

- als Entsendeter
- als Dienstleister
- als Shareholder

# Fragen & Antworten



# Ansprechpartner

## **Christian Röpke**

### **Director**

Global Employer Services  
Steuerberater

Deloitte GmbH Wirtschaftsprüfungsgesellschaft

Tel: +49 40 32080 4901

Mobil: +49 151 58004415

E-Mail: [croepke@deloitte.de](mailto:croepke@deloitte.de)



## **Carolin Reichel**

### **Director**

Transfer Pricing  
Steuerberaterin

Deloitte GmbH Wirtschaftsprüfungsgesellschaft

Tel: +49 69 75695 7299

Mobil: +49 173 5125111

E-Mail: [careichel@deloitte.de](mailto:careichel@deloitte.de)





Deloitte bezieht sich auf Deloitte Touche Tohmatsu Limited („DTTL“), ihr weltweites Netzwerk von Mitgliedsunternehmen und ihre verbundenen Unternehmen (zusammen die „Deloitte-Organisation“). DTTL (auch „Deloitte Global“ genannt) und jedes ihrer Mitgliedsunternehmen sowie ihre verbundenen Unternehmen sind rechtlich selbstständige und unabhängige Unternehmen, die sich gegenüber Dritten nicht gegenseitig verpflichten oder binden können. DTTL, jedes DTTL-Mitgliedsunternehmen und verbundene Unternehmen haften nur für ihre eigenen Handlungen und Unterlassungen und nicht für die der anderen. DTTL erbringt selbst keine Leistungen gegenüber Mandanten. Weitere Informationen finden Sie unter [www.deloitte.com/de/UeberUns](http://www.deloitte.com/de/UeberUns).

Deloitte ist ein weltweit führender Dienstleister in den Bereichen Audit und Assurance, Risk Advisory, Steuerberatung, Financial Advisory und Consulting und damit verbundenen Dienstleistungen; Rechtsberatung wird in Deutschland von Deloitte Legal erbracht. Unser weltweites Netzwerk von Mitgliedsgesellschaften und verbundenen Unternehmen in mehr als 150 Ländern (zusammen die „Deloitte-Organisation“) erbringt Leistungen für vier von fünf Fortune Global 500®-Unternehmen. Erfahren Sie mehr darüber, wie rund 415.000 Mitarbeiter von Deloitte das Leitbild „making an impact that matters“ täglich leben: [www.deloitte.com/de](http://www.deloitte.com/de).

Diese Veröffentlichung enthält ausschließlich allgemeine Informationen. Weder die Deloitte GmbH Wirtschaftsprüfungsgesellschaft noch Deloitte Touche Tohmatsu Limited („DTTL“), ihr weltweites Netzwerk von Mitgliedsunternehmen noch deren verbundene Unternehmen (zusammen die „Deloitte-Organisation“) erbringen mit dieser Veröffentlichung eine professionelle Dienstleistung. Diese Veröffentlichung ist nicht geeignet, um geschäftliche oder finanzielle Entscheidungen zu treffen oder Handlungen vorzunehmen. Hierzu sollten Sie sich von einem qualifizierten Berater in Bezug auf den Einzelfall beraten lassen.

Es werden keine (ausdrücklichen oder stillschweigenden) Aussagen, Garantien oder Zusicherungen hinsichtlich der Richtigkeit oder Vollständigkeit der Informationen in dieser Veröffentlichung gemacht, und weder DTTL noch ihre Mitgliedsunternehmen, verbundene Unternehmen, Mitarbeiter oder Bevollmächtigten haften oder sind verantwortlich für Verluste oder Schäden jeglicher Art, die direkt oder indirekt im Zusammenhang mit Personen entstehen, die sich auf diese Veröffentlichung verlassen. DTTL und jede ihrer Mitgliedsunternehmen sowie ihre verbundenen Unternehmen sind rechtlich selbstständige und unabhängige Unternehmen.