

Die steuerrechtliche Behandlung der in Deutschland tätigen englischen Limited

Sebastian Korts, RA, FAStr, MBA, M.I.Tax, Köln

Petra Korts RA, FAStr, MBA Köln

A. Einleitung

Seit den Urteilen „Centros“, „Überseering“ und „Inspire Art“ des Europäischen Gerichtshofs müssen ausländische EU-Gesellschaften von den anderen Mitgliedstaaten als solche anerkannt werden, auch wenn sie ihre Tätigkeit überwiegend oder ausschließlich im Inland entfalten. Solche EU-Gesellschaften, aber auch Gesellschaften aus dem Europäischen Wirtschaftsraum und aus den USA, gelten im Inland infolge der vom EuGH formulierten „europäischen Gründungstheorie“ als rechts- und parteifähig, eine Umqualifizierung in eine deutsche Personengesellschaft durch deutsche Gerichte ist nicht mehr möglich. Inländischen Unternehmensgründern stehen damit eine Vielzahl verschiedener Gesellschaftsformen offen, wobei, ähnlich des Delaware-Effects in den USA, insbesondere von der britischen Limited gebraucht gemacht wird. Einher mit der europäischen Rechtsformwahlfreiheit¹ gehen allerdings zahlreiche Fragen gesellschafts-, handels- und steuerrechtlicher Natur, die sich aus der Kollision verschiedener Rechtsordnungen ergeben². Der folgende Beitrag behandelt handels- und steuerrechtliche Fragen bezüglich der U.K.-Limited und ihrer Anteilseigner und geht auf spezielle Zuordnungsprobleme ein, die sich aus der Doppelansässigkeit ergeben können. Die Darstellung der angesprochenen Problembereiche soll an folgendem Beispiel erfolgen:

Der Unternehmensgegenstand der XY-Limited ist die Unternehmensberatung, der alleinige Gesellschafter-Geschäftsführer (director) wohnt in Deutschland. Die Gründung wurde durch einen Limited-Anbieter durchgeführt (Gründungskosten: 1.000,- €), der auch den nach

¹ Auf diese hat das BMJ mit dem am 29.4.2005 veröffentlichten Referentenentwurf eines „Gesetzes zur Neuregelung des Mindestkapitals der GmbH (MindestKapG)“ reagiert, wonach das Stammkapital ab 2006 nur noch 10.000,- € betragen muss, dazu Schmidt, DB 2005, 1095 ff.; Eidenmüller/Engert, GmbHR 2005, 433 ff.; Melchior, GmbHR 10/2005, R 165.

² In diesem Zusammenhang sei auf ein aktuelles Urteil des BGH v. 14.3.2005 – II ZR 5/03, DB 2005, 1074 ff. mit Anm. v. Ressos, betreffend die Haftung des Geschäftsführers einer Limited mit tatsächlichem Verwaltungssitz in Deutschland (grundsätzlich nur nach englischem Recht) hingewiesen.

englischem Recht vorgeschriebenen *secretary* (Kosten/Jahr: 500,- €) stellt. Die *articles of association* (Satzung) enthalten hinsichtlich der Gründungskosten keine Bestimmungen. Die XY-Limited wurde bei Gründung mit einem *issued capital* (Eigenkapital) iHv 100,- € ausgestattet. Der Mietaufwand für das *registered office* in London beträgt pro Jahr 300,- €. Die Kosten der Handelsregisteranmeldung in Deutschland betragen insgesamt 400,- €. Die Rechnungsstellung an die deutschen Kunden erfolgt grundsätzlich von Deutschland; für einige grundlegende Exposés erfolgt die Rechnungsstellung allerdings von London aus, wofür der Geschäftsführer 3 mal im Jahr nach London fliegt und sich dort ein Hotelzimmer mietet, in dem er das Exposé nach letzter Prüfung unterschreibt. Diese Rechnungen sollen auf ein Konto der Gesellschaft auf den British Virgin Island überwiesen werden.

B. Besteuerung der Limited und ihrer Anteilseigner

I. Besteuerung der Gesellschaft

1. Unbeschränkte Körperschaftsteuerpflicht im U.K.

In Großbritannien ansässige Kapitalgesellschaften unterliegen der *corporation tax* (Körperschaftsteuer), wobei eine Gesellschaft dann in Großbritannien ansässig ist, wenn sie dort ihren *place of incorporation* hat (ihren Gründungssitz), sec. 66 (1) u. (4) Finance Act 1988 (und sich damit ihr *registered office* im U.K. befindet) oder wenn sich der *place of central management and control* (der Ort der Geschäftsleitung) in Großbritannien befindet³. Für britische Gesellschaften besteht die gesellschaftsrechtliche Verpflichtung, ein *registered office* im Sinne eines Registersitzes zu unterhalten, sec. 287(1) CA 1985, der bei Gründung angegeben werden muss, sec. 10 CA 1985. Das *registered office* muss in England gewählt werden und auch dort verbleiben, die grenzüberschreitende Verlegung des *registered office* ist nicht möglich, vgl. sec. 10(1) CA 1985. Die im Beispiel beschriebene XY-Limited wurde im U.K. gegründet und ist demnach dort grundsätzlich unbeschränkt, also mit ihrem gesamten Welteinkommen, körperschaftsteuerpflichtig.

³ Vgl. *Müssener* in Mennel/Förster, Steuern in Europa, Amerika und Asien (Stand: 2003), Großbritannien, Rdnr. 206 f.; *McGowan* in Debatin/Wassermeyer, Doppelbesteuerung, Band III (Großbritannien), Art. II Rdnr. 71 f.; Graf/Bisler, IStR 2004, 838, 839.

2. Unbeschränkte Körperschaftsteuerpflicht in Deutschland

Die unbeschränkte Körperschaftsteuerpflicht in Deutschland ergibt sich aus § 1 Abs. 1 KStG. Danach ist eine Gesellschaft unbeschränkt körperschaftsteuerpflichtig, wenn sich ihr Sitz oder ihre Geschäftsleitung im Inland befindet. Als Sitz gilt gemäß § 11 AO der Ort, der durch Gesellschaftsvertrag oder Satzung bestimmt ist; der steuerrechtliche Sitzbegriff stimmt mit dem gesellschaftsrechtlichen Sitzbegriff überein, vgl. §§ 5 Abs. 1, 23 Abs. 3 Nr. 1 AktG und §§ 4a Abs. 1, 3 Abs. 1 Nr. 1 GmbHG. Als Geschäftsleitung gilt gemäß § 10 AO der Mittelpunkt der geschäftlichen Oberleitung. Dies ist der Ort, an dem der für die Geschäftsführung maßgebliche Wille gebildet wird⁴. Dieser muß nicht zwingend mit dem international-gesellschaftsrechtlichen Begriff des Verwaltungssitzes⁵ übereinstimmen⁶, die Begriffe sind in der Regel aber deckungsgleich und sollen in diesem Beitrag übereinstimmend verwendet werden.

Im Beispiel befindet sich die Geschäftsleitung (und damit eine im Handelsregister eintragungspflichtige Zweigniederlassung⁷)⁸ der XY-Limited in Deutschland. Damit ist die Gesellschaft unbeschränkt mit ihrem Welteinkommen steuerpflichtig nach § 1 Abs. 1 Nr. 1 KStG.

⁴ BFH v. 16.12.1998, I R 138/97, DStR 1999, 895; *Graf/Bisle*, IStR 2004, 838, 838.

⁵ Definiert als „der Ort, an dem die grundlegenden Entscheidungen der Unternehmensleitung effektiv in laufende Geschäftsführungsakte umgesetzt werden“, vgl. BGHZ 97, 269, 272 im Anschluss an *Sandrock*, in FS Beitzke (1979), S. 669, 683.

⁶ *Sedemund*, BB 2003, 1362, 1363 in Fn. 3; *Schmidt/Sedemund*, DStR 1999, 2057, 2061; *Göttsche*, DStR 1999, 1403, 1407.

⁷ Die Eintragungspflicht einer ausschließlich in Deutschland tätigen Limited im Handelsregister als Zweigniederlassung, sofern sich die Aktivität der Auslandsgesellschaft als „Niederlassung“ verdichtet hat, ist mittlerweile einhellige Meinung, auch wenn es sich um eine faktische Hauptniederlassung handelt; vgl. EuGH v. 30.09.2003 – Inspire Art, GmbHR 2003, 1260; AG Duisburg v. 12.09.2003, NZG 2003, 1072; *Behrens*, IPRax 2004, 20, 24; *Leible/Hoffmann*, EuZW 2003, 677; *Happ/Holler*, DStR 2004, 730, 734; *Lutter*, Europäische Auslandsgesellschaften in Deutschland (2005), S. 8; *Graf/Bisle*, IStR 2004, 838, 839; *Rehberg* in Eidenmüller: Ausländische Kapitalgesellschaften im deutschen Recht (2004), S. 139; *Wachter*, GmbHR 2004, 88, 93. Zu den Sanktionsmöglichkeiten vgl. *Lutter*, Europäische Auslandsgesellschaften in Deutschland (2005), S. 9 f.

⁸ Hinzuweisen ist auf den vom BMJ am 7.4.2005 veröffentlichten Referentenentwurf eines Gesetzes über elektronische Handelsregister und Genossenschaftsregister sowie das Unternehmensregister (EHUG) zur Umsetzung der RL 2003/58/EG, wonach zum 1.1.2007 ein elektronisches Handelsregister, ein elektronisches Unternehmensregister sowie die Veröffentlichung von Jahresabschlüssen im elektronischem Bundesanzeiger eingeführt werden soll. Zudem existiert schon heute im Rahmen des Projekts *European Business Register* (www.ebr.org) die Möglichkeit, Informationen über europäische Unternehmen elektronisch zu beschaffen („18 million European companies at your fingertip“), vgl. auch *Holzborn/Israel*, NJW 2003, 3014 ff.; *Becker*, GmbHR 10/2005, R 169; *Melchior*, GmbHR 10/2005, R 165. Angesichts dieser Entwicklung auf europäischer Ebene scheint es nur eine Frage der Zeit zu sein, bis sich die Diskussion über die Registereintragung von Auslandsgesellschaften erübrigt.

II. Doppelbesteuerung der Limited

Aus der Doppelansässigkeit und der damit unbeschränkten Steuerpflicht der XY-Limited in Deutschland und im U.K. folgt das Problem der doppelten Besteuerung. Zur Vermeidung der Doppelbesteuerung hat Deutschland mit verschiedenen Staaten, u. a. mit Großbritannien, Doppelbesteuerungsabkommen (DBA) geschlossen, welche die Aufteilung bei der Besteuerung zwischen dem Wohnsitzstaat/Ansässigkeitsstaat und dem Quellenstaat regeln. Art. II Abs. 1 lit.h) Unterabs. iii) DBA BRD-GB, die sog. „tie-breaker-rule“, bestimmt, dass, wenn eine juristische Person im Sinne des Abkommens in beiden Gebieten ansässig ist, sie in dem Gebiet als ansässig gilt, in dem sich der Ort ihrer tatsächlichen Geschäftsleitung befindet. Da sich die Geschäftsleitung der XY-Limited in Deutschland befindet, tritt Großbritannien mit seinem Besteuerungsrecht zurück und behält dieses lediglich, soweit es ihm kraft DBA belassen wird, insbesondere für etwaige Einkünfte der XY-Limited aus Betriebsstätten im U. K. Nach sec. 249(1) Finance Act 1994 ist die „tie-breaker-rule“ des DBA in das nationale britische Steuerrecht transferiert worden mit der Folge, dass die Gesellschaft im britischen Steuerrecht als *non-resident* bezeichnet wird.

Gleiches Ergebnis ergibt sich aus nachfolgender Argumentation. Im Sinne des Doppelbesteuerungsabkommens zwischen Großbritannien und Deutschland ist die Zweigniederlassung in Deutschland als Betriebsstätte, Art. II Abs. 1 lit. l) DBA BRD-GB⁹, und das *registered office* als Stammhaus zu werten¹⁰. Nach Art. III Abs. 1 DBA BRD-GB gilt, dass gewerbliche Gewinne eines Unternehmens eines der Gebiete nur in diesem Gebiete besteuert werden, es sei denn, daß das Unternehmen in dem anderen Gebiet eine gewerbliche Tätigkeit durch eine dort gelegene Betriebsstätte ausübt. Ist dies der Fall, können die Gewinne in dem anderen Gebiete (im Beispiel: in Deutschland) besteuert werden, jedoch nur insoweit, als sie dieser Betriebsstätte zugerechnet werden können. Die Abgrenzung zwischen Stammhaus und Betriebsstätte hat insbesondere Bedeutung für die weiter unten anzusprechende Frage der Zuordnung bestimmter Kosten der Gesellschaft zum *registered office* bzw. zur Niederlassung in Deutschland.

III. Einkommensermittlung der Gesellschaft

⁹ "Betriebsstätte (ist) eine feste Geschäftseinrichtung, in der die Tätigkeit des Unternehmens ganz oder teilweise ausgeübt wird"; „als Betriebsstätte gilt insbesondere: eine Zweigniederlassung“

¹⁰ Vgl. auch *Campos Nave*, NWB Nr. 15 v. 5.4.2004, Fach 18, 4059, 4066 ff.

1. Einkunftsart

Gemäß § 8 Abs. 2 KStG sind bei Steuerpflichtigen, die „nach den Vorschriften des Handelsgesetzbuchs zur Führung von Büchern verpflichtet sind“, alle Einkünfte als Einkünfte aus Gewerbebetrieb zu behandeln. Die Rechnungslegungsvorschriften des englischen Gesellschaftsrechts¹¹, die grundsätzlich auch nach einem Wegzug fortbestehen¹², und eine etwaige originäre Pflicht zur Buchführung nach § 141 Abs. 1 S.1 AO werden der Anforderung des § 8 Abs. 2 KStG nicht gerecht¹³. Adressat der Buchführungspflicht nach § 238 HGB ist der Kaufmann. Die Limited ist Kaufmann kraft Rechtsform¹⁴, § 6 Abs. 1 HGB, kraft Eintragung¹⁵ sowie u. U. kraft Gewerbebetriebs, § 1 Abs. 2 HGB. Noch nicht beantwortet ist damit die Frage, ob der ausländische Kaufmann § 238 HGB zu beachten hat. Je nach Auslegung der kollisionsrechtlichen Qualifikation der Rechnungslegungsvorschriften als gesellschaftsrechtlich¹⁶ oder öffentlich-rechtlich¹⁷ wird dieses verneint oder bejaht. Die Limited arbeitet allerdings „nur“ mit der Hülle der durch das ausländische Gesellschaftsrecht zur Verfügung gestellten Gesellschaftsform in Deutschland. Die angesprochenen Rechtskreise werden aufgrund dessen erwarten, beim deutschen Handelsregister die Bilanzen der Gesellschaft vorzufinden. Daran anknüpfend muss die Frage gestellt werden, ob die im deutschen Register¹⁸ vorzunehmende Publizität einer ausländischen Rechnungslegung, wenn diese auch innerhalb der EG weitreichend harmonisiert ist, den Schutz- und Informationsbedürfnissen des inländischen Rechtsverkehrs gerecht wird. Argumentiert werden könnte, dass die Limited den handelsrechtlichen Buchführungspflichten mit Blick auf die Erfüllung ihrer steuerlichen Pflichten¹⁹ nicht ausweichen kann. Aus dem Schutz und Informationsbedürfnis des betroffenen Rechtsverkehrs könnte die Verpflichtung abgeleitet werden, diese Ergebnisse, gleich allen anderen deutschen Gesellschaften, dem Register

¹¹ Zunächst hat die Limited die Rechnungslegungspflichten nach englischem Recht zu beachten, die auch nach einem Wegzug bestehen bleiben. Diese Pflichten umfassen die *original accounting records* (laufende Abrechnungen), sec. 221(1) CA 1985, und die *annual accounts* (Jahresabschlüsse), sec. 226(1) CA 1985, die den *balance sheet* (Bilanz) und den *profit and loss account* (Gewinn- und Verlustrechnung) beinhalten und nach sec. 384 CA 1985 geprüft werden müssen (es bestehen Ausnahmen für kleine Gesellschaften) und zusammen mit dem Bericht des Abschlussprüfers dem Registrar vorzulegen sind, sec. 222 – 226 CA 1985.

¹² Ebert/Levedag, GmbHR 2003, 1337, 1339; Graf/Bisler, IStR 2004, 873, 875.

¹³ Engert in Eidenmüller: Ausländische Kapitalgesellschaften im deutschen Recht (2004), S. 264.

¹⁴ Die Limited lässt sich abstrakt mit der deutschen GmbH vergleichen, vgl. den Anhang zur ersten EG-RL 68/151/EWG v. 9.3.1968 (Publizitätsrichtlinie).

¹⁵ Vgl. Fn. 7.

¹⁶ Staudinger-Großfeldt, Int. GesR, Rn. 351; Leible/Hoffmann, RIW 2002, 935; Graf/Bisler, IStR 2004, 838, 839; Rehberg, in Eidenmüller: Ausländische Kapitalgesellschaften im deutschen Recht (2004), S. 163; Engert, in Eidenmüller: Ausländische Kapitalgesellschaften im deutschen Recht (2004), S. 267.

¹⁷ Ebert/Levedag, GmbHR 2003, 1337, 1339.

¹⁸ Vgl. § 325a HGB.

¹⁹ Vgl. § 141 AO, §§ 60 Abs. 1, Abs. 2 EStDV, 146 Abs. 2 S. 2-4 AO.

vorzulegen. Diese Argumentation kommt der Schutzbedürftigkeit inländischer Gläubiger und (Minderheits-)Gesellschafter im Sinne eines zwingenden Allgemeininteresses nach den Grundsätzen des Überseering-Urteils²⁰ nahe und schlägt damit die Brücke zu einem vom EuGH mit grosser Bedeutung versehenen auf Information basierendem Gläubigerschutzmodell²¹. Daher ist die Anwendung des § 8 Abs. 2 KStG auf die Limited gegeben.

Untermauert wird dieses Ergebnis durch die Überlegung, dass bei der Formulierung des § 8 Abs. 2 KStG, zu einer Zeit, als die Sitztheorie noch uneingeschränkt auf EU-Gesellschaften anwendbar war, eine Erfassung von Auslandsgesellschaften nicht notwendig schien. Zweck der Vorschrift ist es, aus der Gesamtheit der Körperschaftsteuerpflichtigen die kaufmännischen, zu denen die Limited kraft Rechtsform gehört, herauszugreifen²², zumal so eine steuerliche Gleichbehandlung von GmbH und Limited erzielt wird.

Die Einkünfte der XY-Limited sind demnach nach § 8 Abs. 2 KStG als gewerblich zu qualifizieren.

2. Gewinnermittlung

Hinsichtlich der Art der Gewinnermittlung scheidet eine Überschussrechnung nach § 4 Abs. 3 EStG aus, weil die Limited, zumindest nach ausländischem Gründungsrecht, zur Rechnungslegung gesetzlich verpflichtet ist²³. Zu klären bleibt, ob eine Gewinnermittlung aufgrund einer Handelsbilanz nach § 5 Abs. 1 EStG oder aufgrund eines Betriebsvermögensvergleichs nach § 4 Abs. 1 EStG zu erfolgen hat bzw., ob das Prinzip der Maßgeblichkeit der Handelsbilanz auch für die britische Limited gilt. Voraussetzung dafür ist, dass es sich um einen Gewerbetreibenden handelt, der aufgrund gesetzlicher Vorschriften verpflichtet ist, Bücher zu führen und regelmäßig Abschlüsse zu machen, § 5 Abs. 1 EStG. Wie oben dargestellt, ist die Limited Gewerbetreibender und zur Buchführung nach § 238 HGB verpflichtet, so dass die Gewinnermittlung nach § 5 Abs. 1 EStG zu erfolgen hat.

Die Gewinnermittlung der XY Limited erfolgt demnach aufgrund der für die Steuerbilanz maßgeblichen Handelsbilanz.

²⁰ EuGH v. 5.11.2002, BB 2002, 2402.

²¹ Merkt, RIW 2003, Heft 12, „Die ertse Seite“, Schanze/Jüttner, AG 2003, 661, 663.

²² Eingehend Engert in Eidenmüller: Ausländische Kapitalgesellschaften im deutschen Recht (2004), S. 262 ff.

²³ Vgl. Fn. 11.

IV. Steuererklärungspflicht der Limited

Die Limited hat in England spätestens 12 Monate nach dem Ende des Geschäftsjahres den *annual account*, die *tax computation* (Steuerberechnung) und den *tax return* (Steuererklärung) beim *inland revenue* (zuständige Steuerbehörde) einzureichen²⁴. Im Falle des Wegzugs (z. B. nach Deutschland) ist dieser dem *inland revenue* anzuzeigen, s. 130 Finance Act 1988. Liegen die Voraussetzungen der im DBA BRD-GB enthaltenen „tie-breaker-rule“ vor, ist hierüber eine Bescheinigung des zuständigen (deutschen) Finanzamts, dass die Gesellschaft in Deutschland ansässig und somit *non-resident* im U.K. ist, einzuholen. Grundlage dieser Bescheinigung ist der „Fragebogen zur steuerlichen Erfassung ausländischer Kapitalgesellschaften/Unternehmen“²⁵, der an das Finanzamt Hannover-Nord, das für britische Gesellschaften zuständige FA, zu richten ist. Diese Bescheinigung ist dem jeweiligen englischen Finanzamt vorzulegen mit der Folge, dass die Gesellschaft als *non-resident* im U.K. und damit nicht mehr steuererklärungspflichtig im U.K. gilt²⁶.

Die Steuererklärungspflichten nach den deutschen Steuergesetzen, §§ 149 AO, 31 KStG, 25 EStG, gelten auch für den *director* einer Limited als deren gesetzlicher Vertreter, § 34 Abs. 1 AO. Es ergeben sich keine Unterschiede zu anderen Körperschaften.

V. Behandlung von Dividenden

Nach sec. 263 CA 1985 können Auszahlungen an die Gesellschafter nur erfolgen, wenn gemäß des Jahresabschlusses der Gesellschaft Gewinne erwirtschaftet wurden. Maßgebend sind nicht die erwirtschafteten Gewinne des laufenden Geschäftsjahres, vielmehr müssen die Gewinne seit Bestehen der Gesellschaft die Verluste seit Bestehen der Gesellschaft übersteigen. Gewinne aus schwebenden Geschäften dürfen nicht ausgeschüttet werden²⁷. Hier sind ergänzend die in England anfallenden Betriebsausgaben der Gründung und des *secretary/registred office* zu berücksichtigen. Da es sich bei der in Deutschland tätigen Niederlassung

²⁴ Just, Die englische Limited in der Praxis (2005), S. 66.

²⁵ Abrufbar unter http://cdl.niedersachsen.de/blob/images/C7090441_L20.pdf

²⁶ Die oben dargestellten (vgl. Fn. 11) Rechnungslegungs-, Publizitäts- und Prüfungspflichten nach englischem (Gesellschafts-)Recht bestehen auch nach dem Wegzug weiter; der Umstand, dass eine Limited im UK steuerlich als *non-resident* behandelt wird, bedeutet nicht, dass die gesellschaftsrechtlichen Pflichten ggü. dem Companies House ruhen.

der Limited um eine Betriebsstätte und nicht um ein selbständiges Unternehmen handelt, ist diese der organisatorischen Einheit der britischen Limited zuzuordnen²⁸. Die Quelle der Einkünfte liegt also in U.K. Aufgrund seines Wohnsitzes in Deutschland ist der Gesellschafter in Deutschland unbeschränkt steuerpflichtig, § 1 Abs. 1 S. 1 EStG. Die unbeschränkte Steuerpflicht in Deutschland erstreckt sich auf Dividenden, die im U.K. ausgezahlt werden²⁹. Als im U.K. Nichtansässiger unterliegt er der britischen Einkommensteuer nur mit seinen inländischen (britischen) Einkünften³⁰.

Aufgrund des Steueranspruchs beider Staaten liegt ein Fall von Doppelbesteuerung (Besteuerung im Ansässigkeitsstaat sowie im Quellenstaat) vor, der ebenfalls durch das DBA BRD-GB gelöst wird.

Zunächst scheint Art. 6 Abs. 1 DBA BRD-GB einschlägig, wonach „Dividenden, die eine in einem der Gebiete ansässige Gesellschaft an eine in dem anderen Gebiet ansässige Person zahlt, (...) auch in dem erstgenannten Gebiete besteuert werden [können]. Die Steuer in dem erstgenannten Gebiet darf jedoch 15 vom Hundert des Bruttobetrags der Dividenden nicht übersteigen, wenn die Dividenden entweder in dem anderen Gebiet steuerpflichtig sind oder wenn es sich um solche von einer im Vereinigten Königreich ansässigen Gesellschaft gezahlte Dividenden handelt, die nach Artikel XVIII Absatz 2 Buchstabe a von der Steuer der Bundesrepublik befreit sind“. Bei genauerer Betrachtung wird deutlich, dass diese Norm im hier diskutierten Fall nicht einschlägig ist, weil die Limited nach Art. II Abs. 1 lit.h) Unterabs. iii) DBA BRD-GB aufgrund ihrer in Deutschland gelegenen Geschäftsleitung als in Deutschland ansässig gilt. Die Dividenden werden nicht „an eine in dem *anderen* Gebiet ansässige Person“, sondern an den im gleichen Staat (Deutschland) wie die Limited ansässigen Gesellschafter gezahlt. Vielmehr ist festzustellen, dass sich das Problem der Doppelbesteuerung aufgrund der Ansässigkeitsfiktion der „tie-breaker-rule“ gerade nicht stellt. Demnach sind die Dividendeneinkünfte des Alleingeschafters der XY-Limited auf der Gesellschafterebene nur in Deutschland zu versteuern.

Nach § 43 Abs. 3 sind Kapitalerträge inländische, wenn der Schuldner seine Geschäftsleitung im Inland hat. Die Pflicht zur Abführung von Kapitalertragsteuer nach §§ 43 Abs. 1 S. 1 Nr. 1, 43a Abs. 1 Nr. 1 EStG besteht auch für die in Deutschland tätige Limited.

²⁷ Vgl. Just, Die englische Limited in der Praxis (2005), S. 54; Ebert/Levedag, GmbHR 2003, 1337, 1343.

²⁸ Vgl. Campos Nave, NWB Nr. 15 v. 5.4.2004, Fach 18, 4059, 4067 f.

²⁹ Müsseener in Mennel/Förster, Steuern in Europa, Amerika und Asien (Stand: 2003), GB, Rdnr. 26 f.

³⁰ Müsseener in Mennel/Förster, Steuern in Europa, Amerika und Asien (Stand: 2003), GB, Rdnr. 26 f.

VI. Director und Lohnsteuer

Fast selbstverständlich gehen die *Limited-directors* der ausschließlich in Deutschland tätigen Limited davon aus, dass sie in Deutschland eine lohnsteuerpflichtige Beschäftigung ausüben. Verblüfft nimmt man zur Kenntnis, dass der *director* einer Limited seinerseits wiederum durch eine juristische Person, z. B. eine andere Limited, gestellt werden kann³¹. Die Besetzung einer organschaftlichen Stellung ist in Deutschland nicht zwingend lohnsteuerpflichtig; der Aufsichtsrat einer Aktiengesellschaft ist selbständig. Das Verhältnis von Limited zu *director* stellt sich ähnlich dar, der *director* ist an Weisungen der *members* (Gesellschafter) nicht gebunden, diese können den *director* lediglich durch ordentlichen Beschluss abberufen³². Art. 4 Abs. 4 der 6. EWG Umsatzsteuer-Harmonisierungsrichtlinie schließt die Lohn- und Gehaltsempfänger und sonstige Personen von der Besteuerung aus, soweit sie an ihren Arbeitgeber durch einen Arbeitsvertrag oder ein sonstiges Rechtsverhältnis gebunden sind, das hinsichtlich der Arbeitsbedingungen und des Arbeitsentgelts sowie der Verantwortlichkeit des Arbeitgebers ein Verhältnis der Unterordnung schafft. Nach dieser Definition ist zumindest fraglich, ob ein *director* immer zwingend ein Lohnempfänger ist. Die kumulative Addition aller Merkmale müsste im Einzelfall bejaht werden. Da die Position im englischen Gesellschaftsrecht die Aufgabe des *directors* ohne Abstriche von einer anderen Gesellschaft ausgeführt werden kann, kann zumindest eine generelle Antwort nicht gegeben werden. Nach deutschem Verständnis ist Arbeitnehmer im steuerrechtlichen Sinn die natürliche Person, die in einem Dienstverhältnis weisungsgebunden und/oder organisatorisch eingegliedert ihre Arbeitskraft schuldet und dabei vom Vermögensrisiko der Erwerbstätigkeit grundsätzlich freigestellt ist³³. Nach deutschem Recht ist der gesetzliche Vertreter einer Kapitalgesellschaft regelmäßig Arbeitnehmer³⁴.

Nach englischem Recht hat der *director* grundsätzlich kein Recht auf Vergütung seiner Tätigkeit³⁵, es sei denn, dass die entscheidungsbefugten *members* (Gesellschafter) einen Beschluss nach Art. 82 Table A, der Standardsatzung, gefasst haben. Im Falle der Nutzung des Table A ist eine solcher Beschluss grundsätzlich nicht vorgesehen. Diese Regelungen

³¹ Heinz, Die englische Limited (2004), S. 25; Luke, Die U.K. Limited (2005), S. 34.

³² Sec. 303(1) CA 1985; dazu Rehm in Eidenmüller: Ausländische Kapitalgesellschaften im deutschen Recht (2004), S. 343; Luke, Die U.K. Limited (2005), S. 33; Just, Die englische Limited in der Praxis (2005), S. 31.

³³ Dreseck in Schmidt, ESTG, Kommentar (24. Aufl. 2005), § 19 Rn. 4.

³⁴ Dreseck in Schmidt, ESTG, Kommentar (24. Aufl. 2005), § 19 Rn. 15.

³⁵ Gemäß Art. 83 Table A stehen dem *director* lediglich bestimmte Aufwandsentschädigungen, z. B. für Reisekosten, zu.

ergeben sich aus den *fiduciary duties* (Sorgfalts- und Treuepflichten) des *directors* gegenüber der Gesellschaft³⁶. Dies sagt noch nichts über die Arbeitnehmereigenschaft des *directors* aus. Der *director* ist grundsätzlich nicht Arbeitnehmer der Limited³⁷. Ob ein *director* Arbeitnehmer ist, richtet sich nach der jeweiligen Ausgestaltung der Bedingungen des Rechtsverhältnisses zwischen Limited und *director* und ist nach englischem Arbeitsrecht zu beantworten. Möglicher Anhaltspunkt ist das Vorhandensein eines Anstellungsvertrags zwischen der Limited und dem *director*, welcher unabhängig von der Organstellung als *director* zustande kommt.

Sollte sich nach den Gegebenheiten des Einzelfalls ergeben, dass ein Beschäftigungsverhältnis nicht vorliegt, stellt sich die Frage der steuerlichen Behandlung der „Lohnzahlungen“ an den *director*. Hier besteht die Gefahr der Qualifizierung solcher Zahlungen als verdeckte Gewinnausschüttungen.

C. Sonderpunkte

I. Gründungskosten

Die Gründungskosten einer GmbH werden oftmals von der Gesellschaft selbst als Betriebsausgabe übernommen. Voraussetzung ist die satzungsmäßige Festlegung. Die Kosten in Höhe von 1.000,- € werden dann von der Limited getragen, wenn dies in den *articles of association* so bestimmt wurde. Dieses gibt das Beispiel und meistens die Wirklichkeit nicht her. Anzumerken ist, dass auch bei Aufnahme einer entsprechenden Klausel in die *articles of association* die Kosten im U.K. nicht hätten geltend gemacht werden können, da die steuerlichen Pflichten der Limited im U.K. aufgrund ihres Status als *non-resident* ruhen. Dieselbe Beurteilung ergibt auch sich hinsichtlich der Kosten für den *secretary* und für den Mietaufwand für das *registered office*.

II. Steuerpflicht für Rechnungen aus London im U.K.?

Hinsichtlich der in London geschriebenen Rechnungen stellt sich die Frage, ob die Gründung einer (Unter-)Betriebsstätte im U. K. erfolgt ist. Nach Art. II Abs. 1 I) (i) DBA BRD-GB ist

³⁶ Vgl. Mayson, French & Ryan, Company Law (2005), S. 487 f.

eine Betriebsstätte eine „feste Geschäftseinrichtung, in der die Tätigkeit des Unternehmens ganz oder teilweise ausgeübt wird“ und nach Art. II Abs. 1 l) (iv) DBA BRD-GB gilt „eine Person, die in einem Gebiete für ein Unternehmen des anderen Gebietes tätig ist - mit Ausnahme eines unabhängigen Vertreters im Sinne des Unterabsatzes (v) – (...) als eine in dem erstgenannten Gebiete gelegene Betriebsstätte, wenn sie eine Vollmacht besitzt, im Namen des Unternehmens in dem Gebiete Verträge abzuschließen, und diese Vollmacht dort gewöhnlich ausübt, es sei denn, daß sich ihre Tätigkeit auf den Einkauf von Gütern oder Waren für das Unternehmen beschränkt“. Sollte wirklich eine (Unter-)Betriebsstätte im U.K. vorhanden sein, würde sich eine Steuerpflicht für die durch die Betriebsstätte erzielten Umsätze im U.K. ergeben, Art. III Abs. 1 DBA BRD-GB. Hier handelt es sich jedoch nicht um eine (Unter-) Betriebsstätte, da die Tätigkeit nicht „teilweise“, schon gar nicht „ganz“ im U.K. ausgeübt wird. Auch die Vorschrift des Art. II Abs. 1 l) (iv) DBA VK BRD-GB ist hier nicht einschlägig. Also ist die XY-Limited auch für die Umsätze, für die die Rechnungsstellung in London erfolgt, in Deutschland steuerpflichtig. Eine Rechnungsstellung auf Briefpapier ohne Hinweis auf die deutsche Betriebsstätte, sondern gar mit Konten im Drittland, kann unter Umständen steuerstrafrechtliche Konsequenzen haben.

In diesem Zusammenhang sei auf einen weiteren Aspekt hingewiesen: Einige Limited-Anbieter suggerieren, die Steuerpflicht in Deutschland umgehen zu können, indem die Limited keine Niederlassung in Deutschland gründe, sondern nur als bloßes Repräsentationsbüro oder als Warenlager organisiert sei. Die Dienstleistung solle nur „auf dem Papier“ von London aus erfolgen, „in Deutschland treten Sie als freier Handelsvertreter auf“. Es handele sich dann nicht um eine Betriebsstätte im steuerlichen Sinn, so dass bei Geschäftsabschluss und Rechnungsstellung aus London die Limited nur im U.K. steuerpflichtig wäre. Solche Aussagen sind jedoch schlichtweg falsch: Sofern die Geschäfte in Wahrheit von Deutschland aus geführt werden, auch indirekt durch einen *shadow director*³⁷, liegt die Geschäftsleitung der Limited und damit die Steuerpflicht in Deutschland. Solche Gestaltungen können ebenfalls steuerstrafrechtliche Aspekte aufwerfen.

³⁷ Vgl. Mayson, French & Ryan, Company Law (2005), S. 489.

³⁸ Also solche Direktoren, die zwar nicht ausdrücklich als *director* bestellt wurden, aber einen erheblichen faktischen Einfluss auf die Geschäftsführung der Gesellschaft haben, vgl. sec. 751(2) CA 1985, sec. 251 Insolvency Act 1986, sec. 22(5) Company Directors Disqualification Act 1986.