

Die funktionale Zuordnung von Wirtschaftsgütern, insbesondere Beteiligungen, im internationalen Steuerrecht **Rechtsprechung und Praxisfälle**

Christian Ehlermann, StB, Partner, Deloitte & Touche GmbH
Dr. Sven Petersen, StB, Senior Manager, Deloitte & Touche GmbH

kommentiert von **Franz Hruschka**, Leitender Regierungsdirektor, Finanzamt München,
Abteilung für Betriebsprüfung

München, 2. Mai 2011

Inhalt

- I. Vor- und Nachteile des Haltens von Beteiligungen über eine Betriebstätte / Personengesellschaft
- II. Bisherige Rechtsprechung und Meinungsstand in der Literatur
- III. Zweifelsfälle aus der „Inbound“-Praxis

I. Vor- und Nachteile des Haltens von Beteiligungen über eine Betriebstätte / Personengesellschaft

I. Vor- und Nachteile des Haltens von Beteiligungen über eine Betriebstätte / Personengesellschaft

Vorteile

- Keine Anwendung Drittelbeteiligungsgesetz bei > 500 Arbeitnehmer, grds. auch Vermeidung MitbestG bei > 2.000 Arbeitnehmer leichter möglich
- Höhere gesellschaftsrechtliche Gestaltungsfreiheit
- Keine Kapitalertragsteuer auf Entnahmen
- Qualifikationskonflikte können zur „Keinmalbesteuerung“ / „Double Dip“ führen
- Gegebenenfalls einfachere grenzüberschreitende Verlustberücksichtigung
- Vermeidung Dividendenbesteuerung im Ansässigkeitsstaat des Gesellschafters
- Kann unter Umständen wirtschaftliche Doppelbesteuerung vermeiden

I. Vor- und Nachteile des Haltens von Beteiligungen über eine Betriebstätte / Personengesellschaft

Nachteile

- Grundsätzlich Steuerverstrickung im „Sitzstaat“ der Personengesellschaft / Betriebstättenstaat, kein steuerfreier „Exit“
- Qualifikationskonflikte können zu Doppelbesteuerung führen
- Höhere steuerliche Unsicherheit hinsichtlich Gewinnermittlung / Vermögenszuordnung als bei Kapitalgesellschaft
- In der Regel keine „ansässige Person“ im Sinne der DBA , keine Abkommensberechtigung; verwehrt Kapitalertragsteuer-Entlastungsmöglichkeit, sofern unmittelbares Halten erforderlich ist (z.B. bei deutscher Umsetzung der Mutter/Tochter-Richtlinie)
- In vielen Staaten unübliche Rechtsform; insbesondere im internationalen Kontext wenig Erfahrung vorhanden

II. Bisherige Rechtsprechung und Meinungsstand in der Literatur

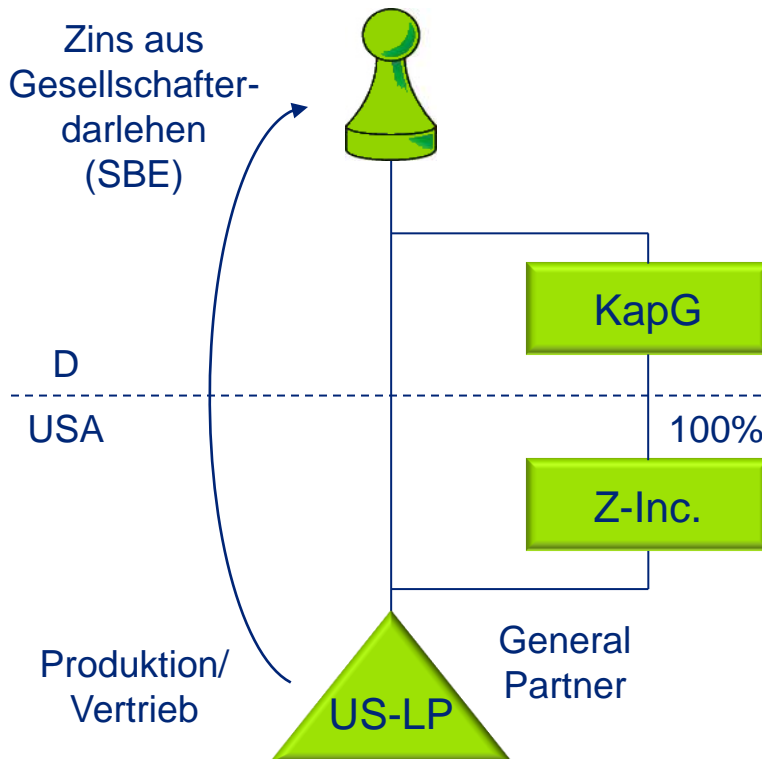
II. Bisherige Rechtsprechung und Meinungsstand in der Literatur

Grundproblematik des Betriebstättenvorbehalts

- Nach Art. 7 Abs. 1 und 2 OECD-MA sind der Betriebstätte nach dem Fremdvergleichsgrundsatz die Gewinne zuzurechnen, die sie erzielt hätte, wenn sie als selbständiges Unternehmen eine gleiche Tätigkeit unter gleichen Bedingungen ausgeübt hätte.
 - Abkommensrechtlich allerdings (anders als nach nationalem Recht) Vorrang der spezielleren Einkunftsart (z.B. „Dividenden“, „Lizenzen“, „Zinsen“), damit Zuordnung in diesen Fällen trotz Betriebstätte grds. zum Ansässigkeitsstaat (je nach DBA mit eingeschränktem Quellensteuerrecht des anderen Staates).
 - Rückausnahme durch Betriebstättenvorbehalt: Soweit Wirtschaftsgüter „tatsächlich“ zur Betriebstätte gehören, Besteuerungsrecht für Erträge nur im Quellenstaat (für Dividenden Art. 10 Abs. 4 OECD-MA).
- Streit um „tatsächliche Zugehörigkeit“ in Betriebsprüfungen wegen Zuordnung des Besteuerungsrechts zum Ansässigkeits- oder Quellenstaat

II. Bisherige Rechtsprechung und Meinungsstand in der Literatur

Urteil BFH v. 27.02.1991, I R 15/89



Sachverhalt

- In D ansässige natürliche Person hält Beteiligung an US-LP und bezieht Zinsen aus Gesellschafterdarlehen an die US-LP

Entscheidung

- Abzustellen ist auf Zuordnung der Forderung (als Stammrecht der Zinsen)
- Kein Betriebsstättenvorbehalt, da Forderung nicht „tatsächlich“ zur Betriebsstätte gehört (LP hat zivilrechtlich Verbindlichkeit)
- Qualifikation der Zinsen/Forderung als SBE/SBV unbeachtlich
- Analog im Inbound-Fall:
Urteil BFH v. 17.10.2007, I R 5/06
- Keine Änderung durch § 50d X EStG:
Urteil BFH v. 08.09.2010, I R 74/09

II. Bisherige Rechtsprechung und Meinungsstand in der Literatur

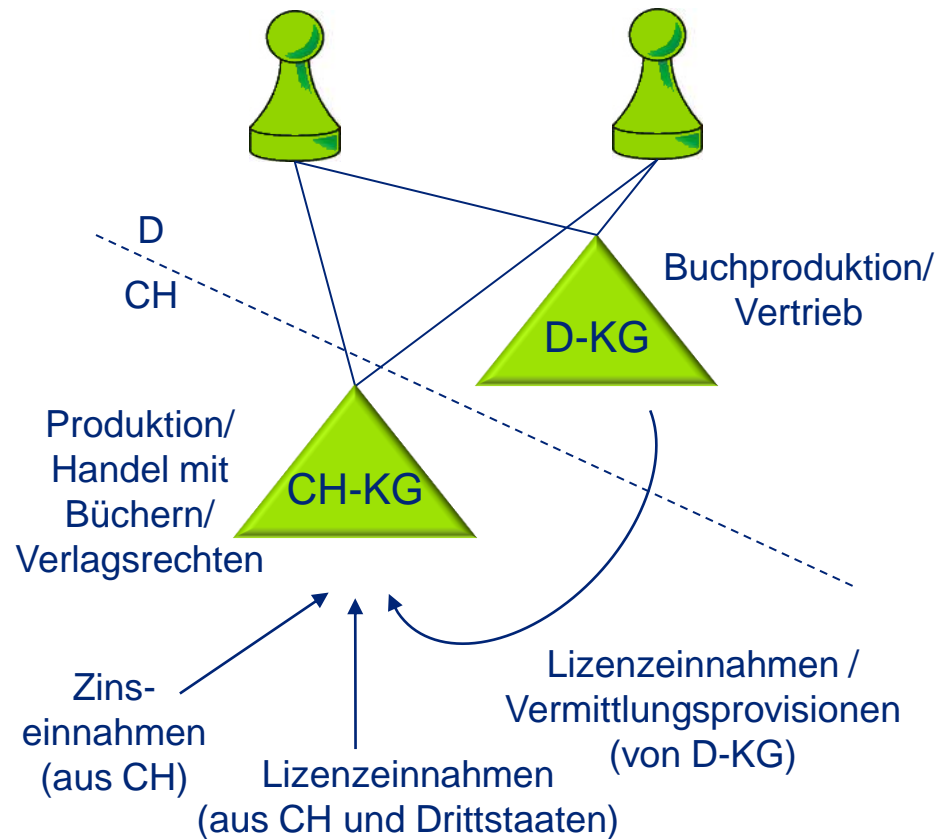
Urteil BFH v. 30.08.1995, I R 112/94 /
Urteil BFH v. 29.11.2000, I R 84/99
(2. Rechtsgang, NV)

Sachverhalt

- CH-KG mit in D ansässigen Gesellschaftern betreibt in der Schweiz Verlagsgeschäft und erzielt Lizenz-, Provisions- und Zins-einnahmen (u. a. von D-KG)

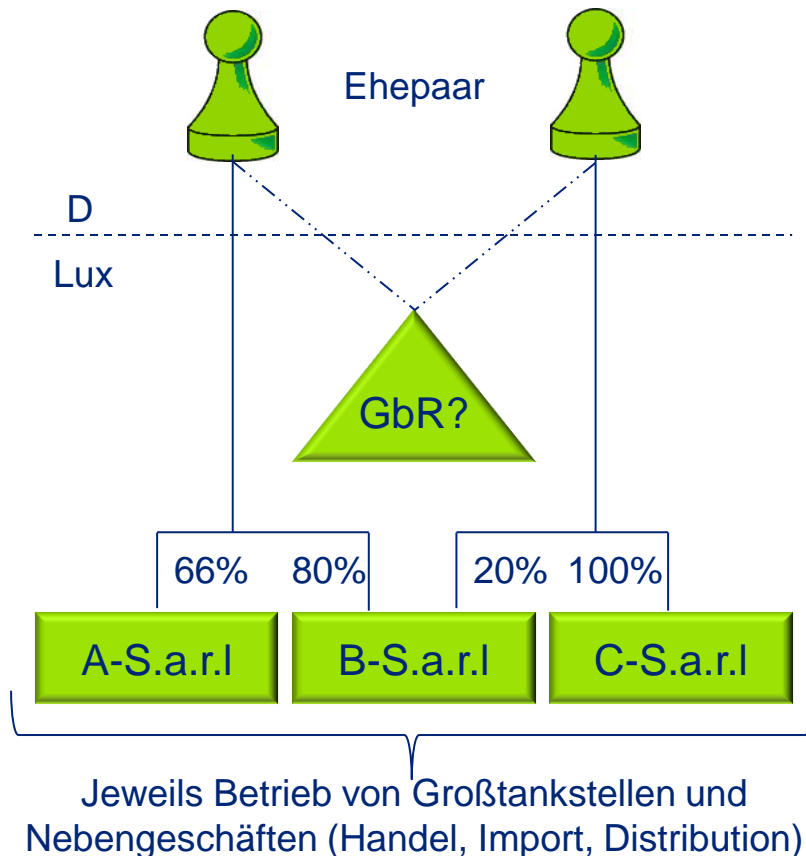
Entscheidung

- Zuordnung von Wirtschaftsgütern zur Betriebsstätte, wenn von dieser genutzt und diese zu ihrem Ergebnis beitragen (funktionaler Zusammenhang)
- Grundsätze zu § 8 AStG analog anwendbar, d. h. Zuordnung zur Betriebsstätte, wenn nach Verkehrsauffassung Nebenerträge zu der aktiven Tätigkeit, die Schwergewicht der Tätigkeit der Betriebsstätte darstellt
- Kein Zusammenhang, wenn nur verlagert und genauso vom Inland aus erzielbar



II. Bisherige Rechtsprechung und Meinungsstand in der Literatur

Urteil BFH v. 17.12.2003, I R 47/02 (NV)



Sachverhalt

- In Deutschland ansässiges Ehepaar ist unterschiedlich an 3 Luxemburger Kapitalgesellschaften beteiligt und als Geschäftsführer bestellt
- Kläger behaupten, Mitunternehmer einer geschäftsleitenden, gewerblichen Holding-GbR mit Betriebsstätte in Lux zu sein

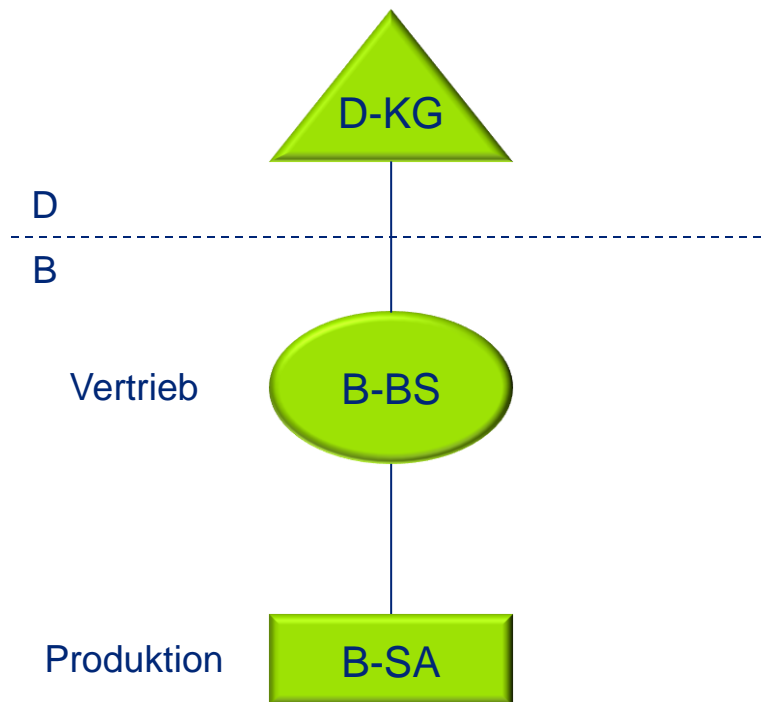
Entscheidung

- BFH weist Entscheidung an das FG aufgrund formaler Mängel zurück
- BFH äußert sich in einem obiter dictum: Selbst wenn eine Mitunternehmerschaft bestehen sollte, würden die Anteile nicht tatsächlich von der GbR genutzt, sondern die Dividenden weiterhin unmittelbar von den Klägern erzielt werden

II. Bisherige Rechtsprechung und Meinungsstand in der Literatur

Urteil FG Köln v. 29.03.2007, 10 K 4671/04*

* aus anderen Gründen von BFH (I R 38/07)
zurückgewiesen, mittlerweile Hauptsachenerledigung



Sachverhalt

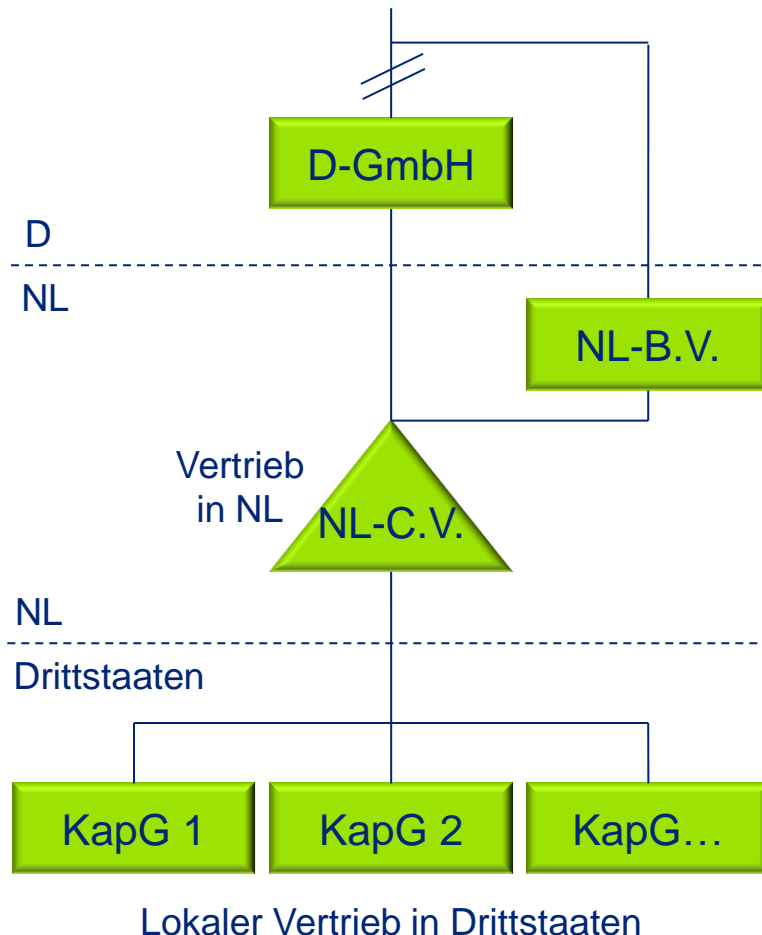
- KG mit in D Deutschland ansässigen Gesellschaftern (D-KG) unterhält Betriebstätten in Deutschland und Belgien
- KG hält Beteiligung an belgischer Kapitalgesellschaft (B-SA) über belgische Betriebstätte (B-BS), die für weltweiten Vertrieb der von B-SA produzierten Produkte zuständig ist

Entscheidung

- Funktionale Zugehörigkeit von B-SA zur belgischen Betriebstätte (B-BS)
- Dividenden aus B-SA sind nach DBA D/B in D von der Besteuerung auszunehmen (Betriebsstättenvorbehalt)

II. Bisherige Rechtsprechung und Meinungsstand in der Literatur

Beschluss BFH v. 19.12.2007, I R 66/06



Sachverhalt

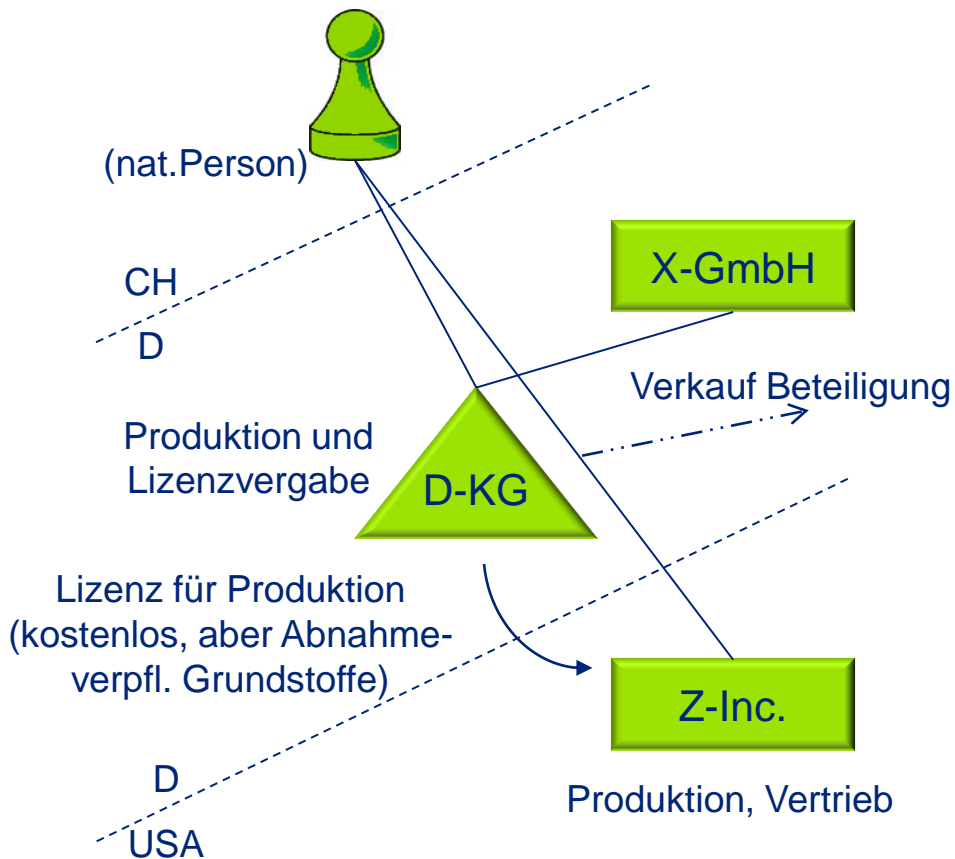
- In Deutschland ansässige GmbH hält Kommanditbeteiligung an NL-C.V.
- Die C.V. ist für Vertrieb der Konzernprodukte in NL zuständig und hält Anteile an diversen Drittstaatengesellschaften, die dort für lokalen Vertrieb zuständig sind

Entscheidung

- Dividenden aus Drittstaaten sind nur dann in D von Besteuerung befreit, wenn tatsächlich-funktional der C.V. zuordenbar
- Laut BFH nicht der Fall, insbesondere da C.V. keinen eigenen Vertrieb in den Drittstaaten betrieben hat und auch nicht geschäftsleitende Holdingfunktionen übernommen hat

II. Bisherige Rechtsprechung und Meinungsstand in der Literatur

Urteil BFH v. 13.02.2008, I R 63/06



Sachverhalt

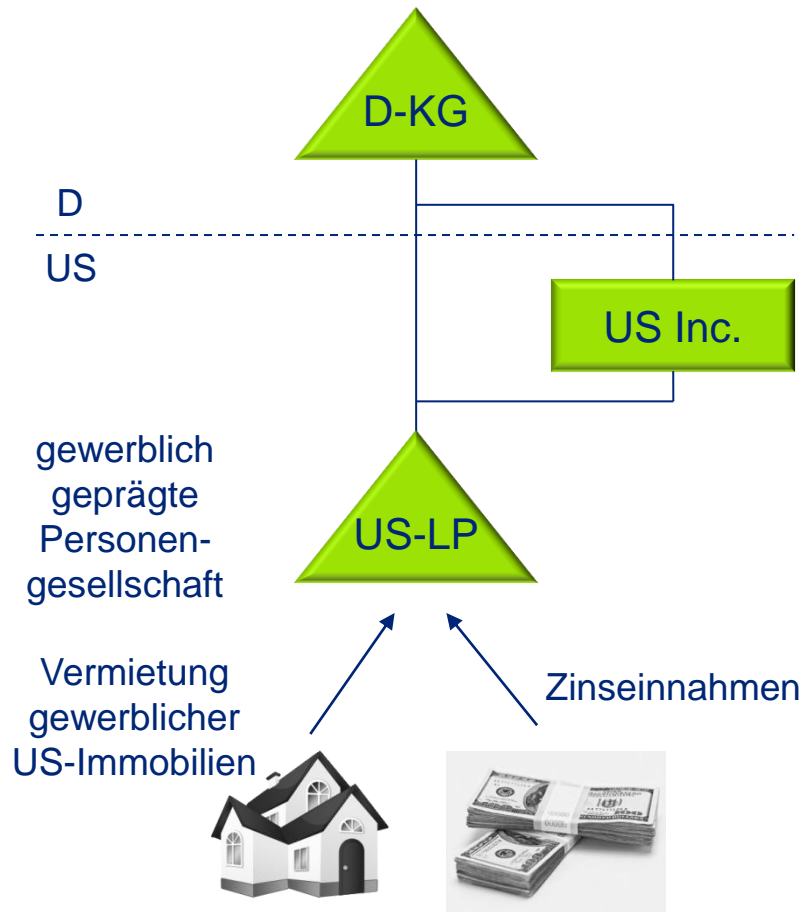
- D-KG mit in CH ansässigem Gesellschafter veräußert Beteiligung an Z-Inc.
- Anteile an Z-Inc. von Gesellschafter mit Rücksicht auf Belange der KG gehalten

Entscheidung

- Qualifikation als SBV II schlägt auf Abkommen durch, soweit Abkommen nicht entgegensteht (Art. 13 II ohne „tatsächlich“)
- Diskussion um „Nebenertrag“ sei nicht einschlägig, da hier Vermögenszuordnung nach „wirtschaftlicher Zugehörigkeit“
- X hat keine Betriebstätte in CH, damit keine funktionale Zuordnung zu CH möglich
- Unterschiedliche Kriterien für Veräußerung (Art. 13 II) und laufende Erträge?

II. Bisherige Rechtsprechung und Meinungsstand in der Literatur

Urteil BFH v. 28.04.2010, I R 81/09



Sachverhalt

- D-KG mit in D ansässigen Gesellschaftern hält aus deutscher Sicht gewerblich geprägte US-Personengesellschaft (US-LP)
- US-LP vermietet gewerbliche US-Immobilien und legt liquide Mittel in USA zinsbringend an

Entscheidung

- Mangels eigengewerblicher Tätigkeit der US-LP keine gewerblichen Gewinne im Sinne Art. 7 DBA USA/D 1989
- US-LP vermittelt kein Unternehmen und keine Betriebstätte in USA
- Mieteinnahmen damit in D von der Besteuerung freigestellt, Zinsen aber in D steuerpflichtig (obwohl aus Anlage von Mieterträgen)

II. Bisherige Rechtsprechung und Meinungsstand in der Literatur

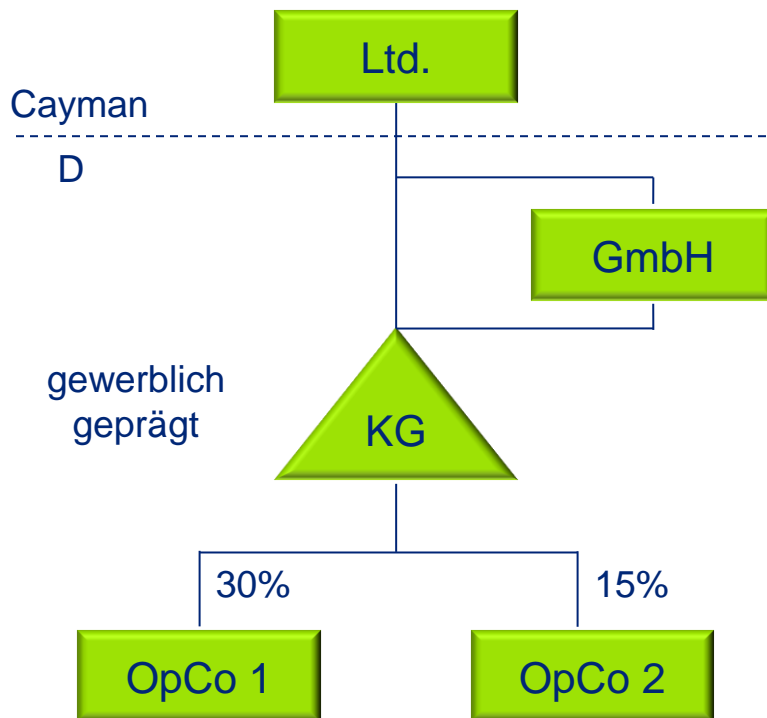
Zwischenfazit – Kriterien für Zuordnung von Beteiligungen im internationalen Steuerrecht?

- Wille der Geschäftsleitung
- Ausweis in den Büchern
- Zivilrechtliche Zuordnung
- Zentralfunktion des Stammhauses
- Innerstaatliche Qualifikation als SBV I oder SBV II
- Eignung, „Aktivposten“ der Betriebstätte darzustellen
- Funktionaler Zusammenhang mit aktiver Tätigkeit der Betriebstätte („fördern“)
- Beteiligungserträge als Nebenerträge der Haupttätigkeit der Betriebstätte
- „Fungibilität“ der Beteiligung

III. Zweifelsfälle aus der „Inbound“-Praxis

III. Zweifelsfälle aus der „Inbound“-Praxis

Fall 1: Gewerblich geprägte KG, kein DBA



Sachverhalt

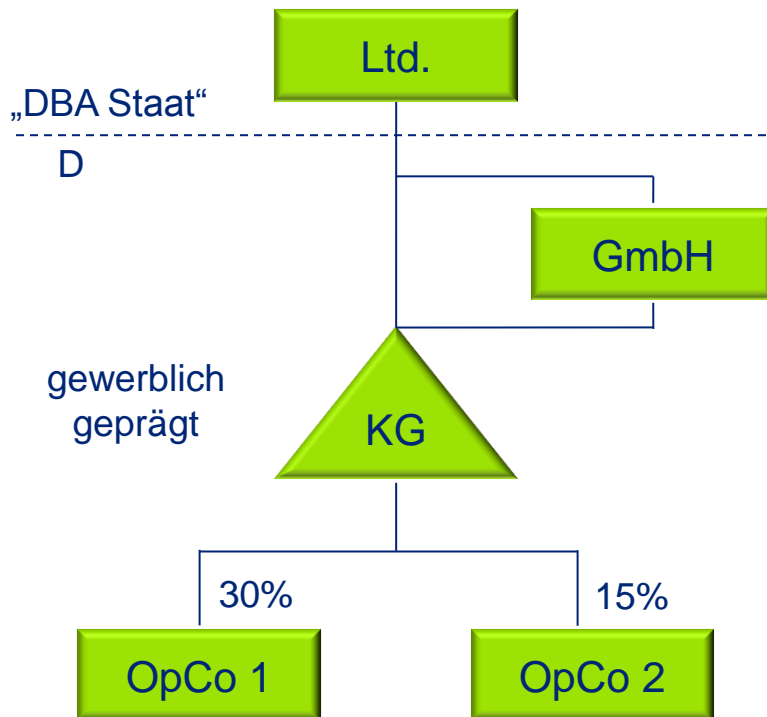
- Kein Doppelbesteuerungsabkommen
- Gewerbliche Prägung der KG
- Geschäftsleitungsbetriebstätte in D

Analyse / Fragestellungen

- Sind Anforderungen an inländische Betriebstätte erfüllt, so erzielt die Ltd. als beschränkt Steuerpflichtige gewerbliche Einkünfte, die in einem „inländischen gewerblichen Betrieb“ anfallen
- Damit keine Abgeltungswirkung der Kapitalertragsteuer (§ 32 I Nr. 2 KStG), sondern Veranlagung (§ 8b I KStG)
- Vorteil im Vergleich zum Direktbesitz (bei Direktbesitz Abgeltungswirkung der Kapitalertragsteuer; ggf. Erstattung 2/5 nach § 44a IX EStG)

III. Zweifelsfälle aus der „Inbound“-Praxis

Fall 2: Gewerblich geprägte KG, DBA-Fall



Sachverhalt

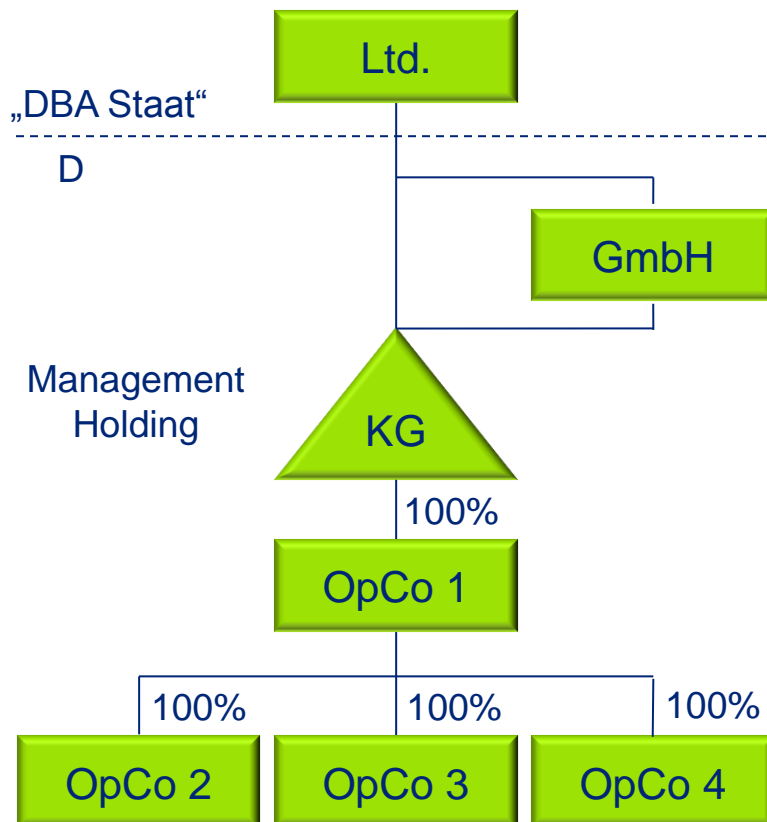
- Gewerbliche Prägung der KG
- Geschäftsleitungsbetriebstätte in D

Analyse / Fragestellungen

- „Dividenden“ (Art. 10 OECD-MA) da Vorrang spezielle Einkunftsart, kein Betriebsstättenvorbehalt mangels eigener unternehmerischer Tätigkeit
- Wohl Begrenzung der Quellensteuer nach Art. 10 OECD-MA und Abgeltungswirkung der verbleibenden Quellensteuer (im Ergebnis kein § 8b I KStG)
- Mindermeinung (Lambrecht in Gosch, KStG, 2. A): Auslegung von § 32 I Nr. 2 KStG nach nationalem Steuerrecht, damit wohl § 8b I KStG und Erstattung
- Wegzugsfälle?

III. Zweifelsfälle aus der „Inbound“-Praxis

Fall 3: Management-Holding



Sachverhalt

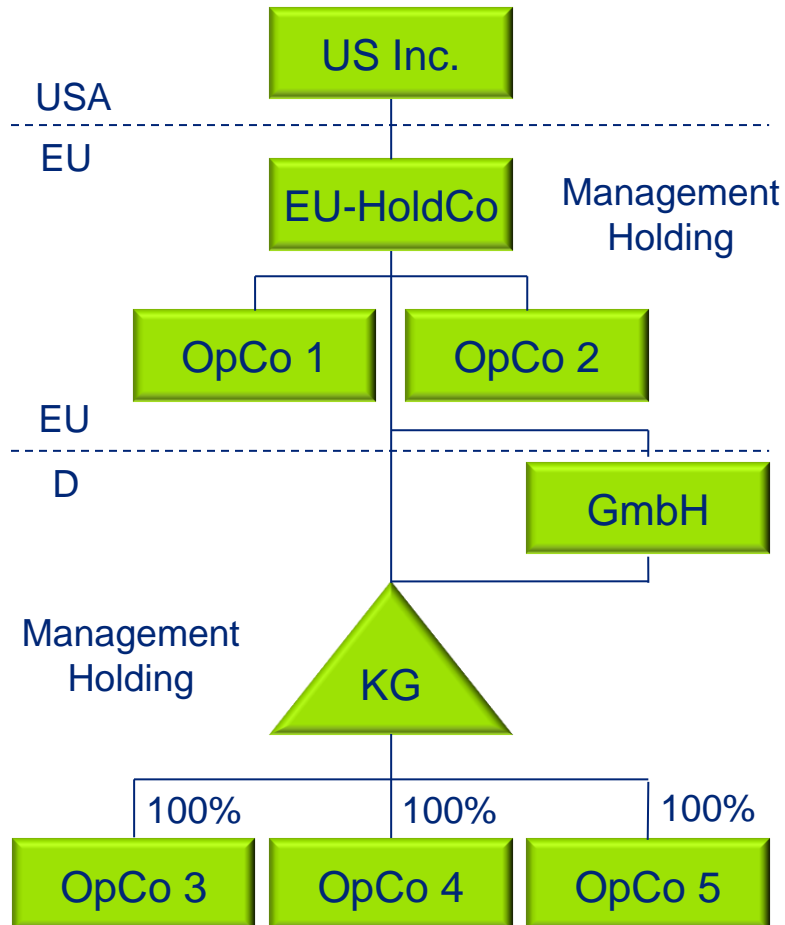
- Management-Holding KG
- Geschäftsleitungsbetriebstätte in D (5 Personen, Büro an Ort von OpCo 1)
- Dienstleistungsverträge mit Tochtergesellschaften (OpCo 1 bis 4)

Analyse / Fragestellungen

- Zwei direkte Tochtergesellschaften erforderlich?
- Stellt Erbringung konzerninterner Dienstleistungen funktionalen Zusammenhang her?
- Wie kann der Steuerpflichtige Rechtssicherheit erlangen?

III. Zweifelsfälle aus der „Inbound“-Praxis

Fall 4: Mehrere Management-Holdings



Sachverhalt

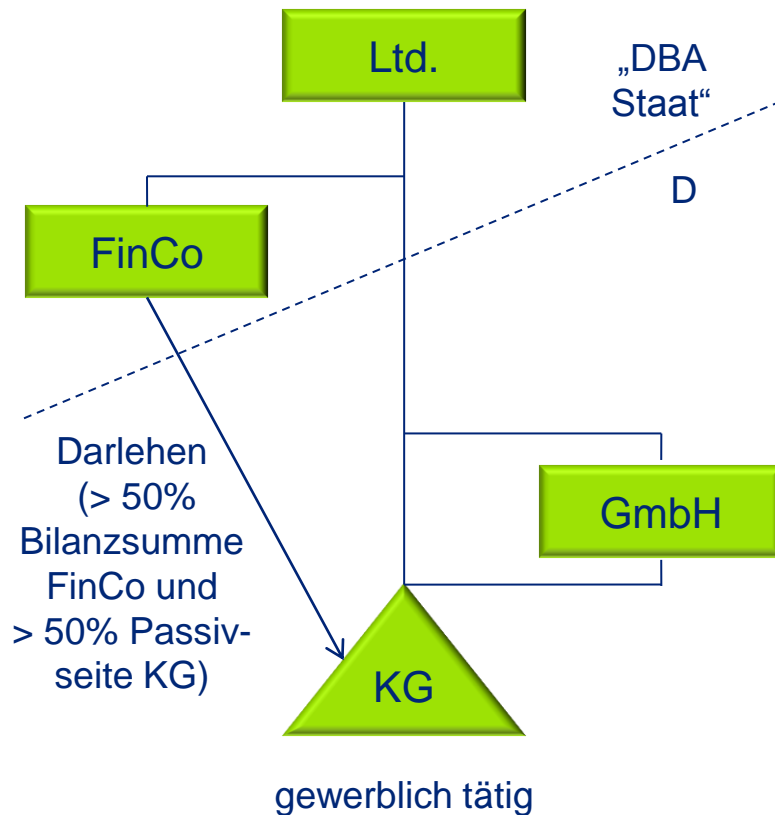
- EU Management-Holding
- Deutsche Management-Holding KG
- Dienstleistungsverträge mit Tochtergesellschaften

Analyse / Fragestellungen

- Konkurrenzverhältnis EU-Holding versus nationale Holding?
- Zurechnung nationaler Beteiligungen, wenn auch Leistungen von EU-HoldCo bezogen werden?
- Ergebnis ggf. von „Weisungsweg“ (d. h. direkt von EU-HoldCo versus über KG) abhängig?

III. Zweifelsfälle aus der „Inbound“-Praxis

Fall 5: Zurechnung wirtschaftlich verflochtener Gesellschaften



Sachverhalt

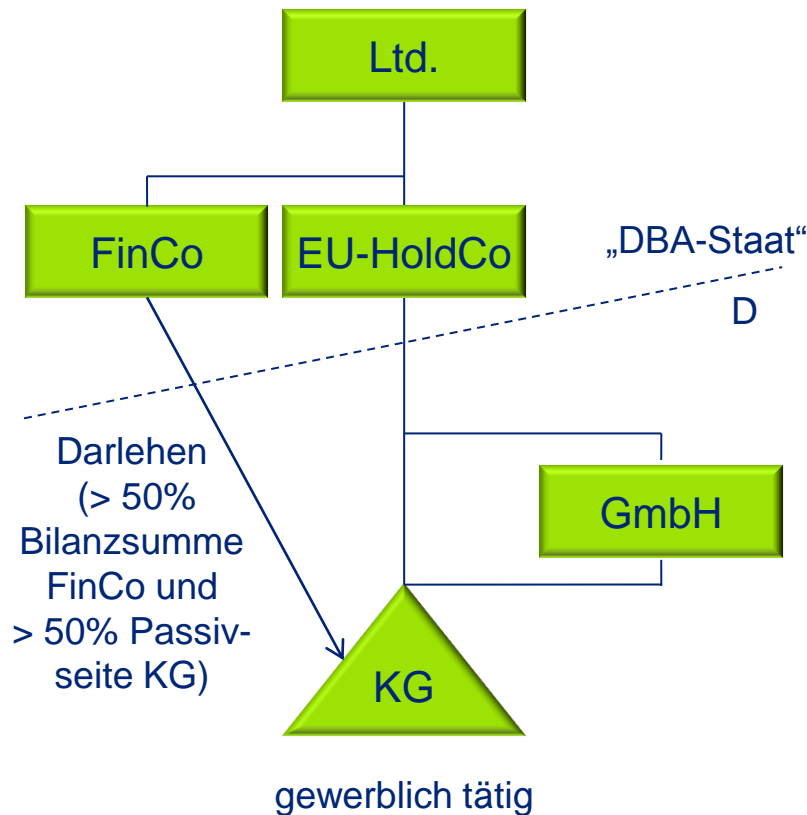
- Überwiegende Funktion von FinCo ist Finanzierung deutscher KG

Analyse / Fragestellungen

- Forderung von FinCo SBV I bei KG?
- Beteiligung an FinCo SBV II bei KG?
- Nach BFH-Rechtsprechung wohl keine funktionale Zuordnung der Darlehensforderung zur KG („Passivposten“)
- Funktionale Zuordnung der Beteiligung an der FinCo möglich (kein Umkehrschluss aufgrund „Passivposten“)?
- Deutsche Konsequenzen?

III. Zweifelsfälle aus der „Inbound“-Praxis

Fall 6: Abschirmwirkung „Blocker-Gesellschaft“



Sachverhalt

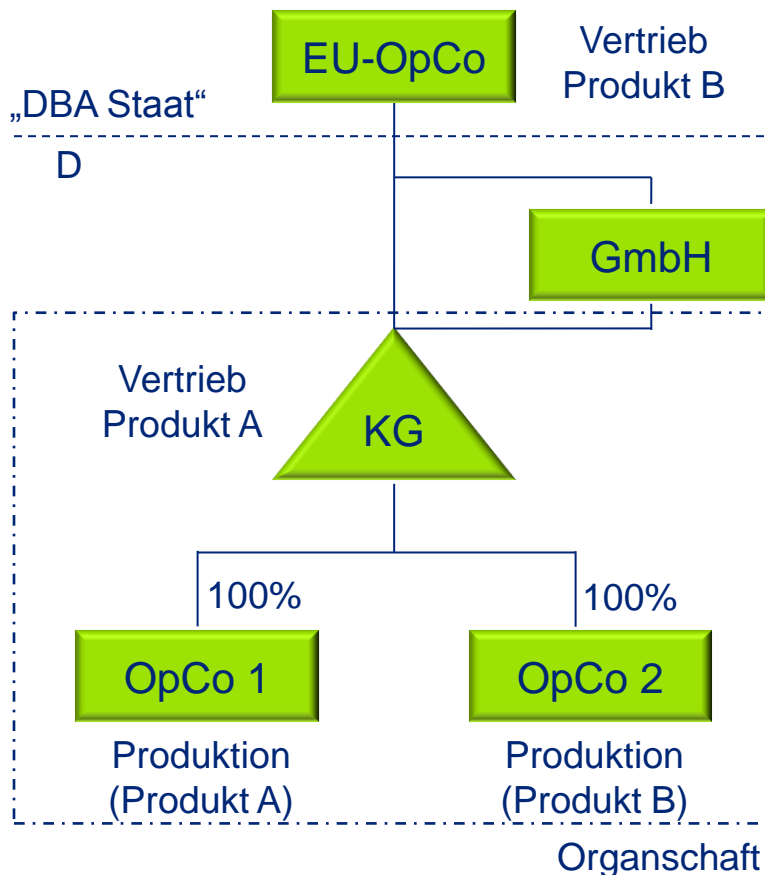
- Überwiegende Funktion von FinCo ist Finanzierung deutscher KG
- Zwischengeschaltete substanzschwache Holdinggesellschaft

Analyse / Fragestellungen

- Nach nationalem Recht weder Forderung von FinCo noch Beteiligung an FinCo SBV
- Vermeidung der Diskussion über die Zurechnung durch zwischengeschaltete substanzschwache Holdinggesellschaft?
- Missbrauch?

III. Zweifelsfälle aus der „Inbound“-Praxis

Fall 7: Organschaft



Sachverhalt

- Gewerblich tätige Organträger KG mit Organschaft zu OpCo 1 und OpCo 2

Analyse / Fragestellungen

- Funktionale Zuordnung von OpCo 1 zur KG
- Funktionale Zuordnung von OpCo 2 zu EU-OpCo (?)
- Voraussetzungen § 14 KStG erfüllt (?)
- Konsequenzen möglicher abkommensrechtlicher Zuordnung der Beteiligung an OpCo 2 zu ausländischem KG-Gesellschafter (EU-OpCo)?

Deloitte.



Deloitte bezieht sich auf Deloitte Touche Tohmatsu Limited, eine „private company limited by guarantee“ (Gesellschaft mit beschränkter Haftung nach britischem Recht), und/oder ihr Netzwerk von Mitgliedsunternehmen. Jedes dieser Mitgliedsunternehmen ist rechtlich selbstständig und unabhängig. Eine detaillierte Beschreibung der rechtlichen Struktur von Deloitte Touche Tohmatsu Limited und ihrer Mitgliedsunternehmen finden Sie auf www.deloitte.com/de/ueberUns

© 2011 Deloitte & Touche GmbH Wirtschaftsprüfungsgesellschaft