

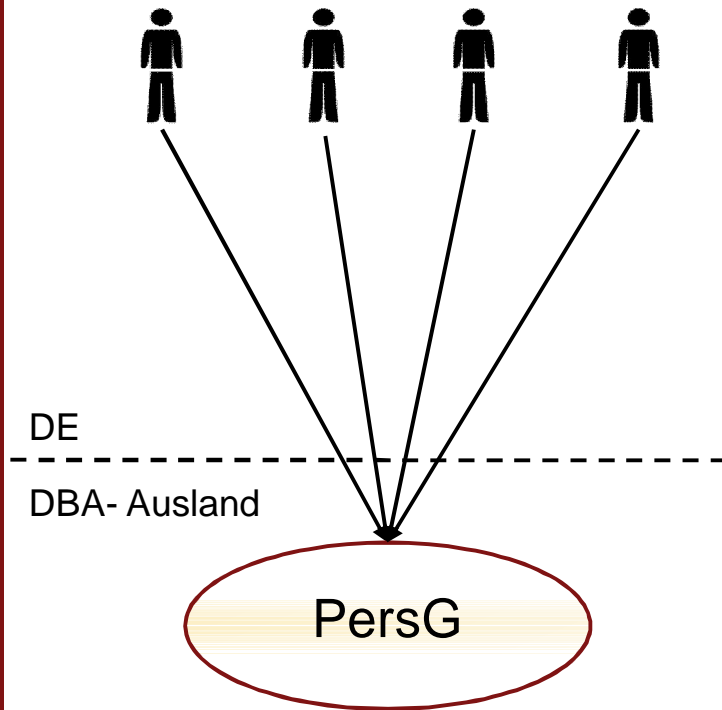
**Grundfälle zur Besteuerung grenzüberschreitender
Aktivitäten von Personenunternehmen**

Vortrag bei der IFA-Sektion Berlin/Brandenburg

Berlin, 8. September 2010
Dr. Ragnar Könemann
Rechtsanwalt/Steuerberater

- A. Behandlung der Personengesellschaften im DBA-Recht**
- B. Personengesellschaften als Gestaltungsinstrument**
- C. Qualifikationskonflikte**

- Bedeutung von Personengesellschaften im internationalen Steuerrecht hat zugenommen:
- Nicht nur große internationale Konzerne sind grenzüberschreitend tätig, sondern auch kleinere Unternehmen, die in Deutschland oft in der Rechtsform der Personengesellschaft auftreten.
- Über Personengesellschaften lässt sich auch bei grenzüberschreitenden Aktivitäten eine transparente Besteuerung trotz Haftungsbeschränkung erreichen (z. B. Immobilienfonds).
- Personengesellschaften bieten im Ausland oft flexiblere gesellschaftsrechtliche Möglichkeiten als Kapitalgesellschaften.

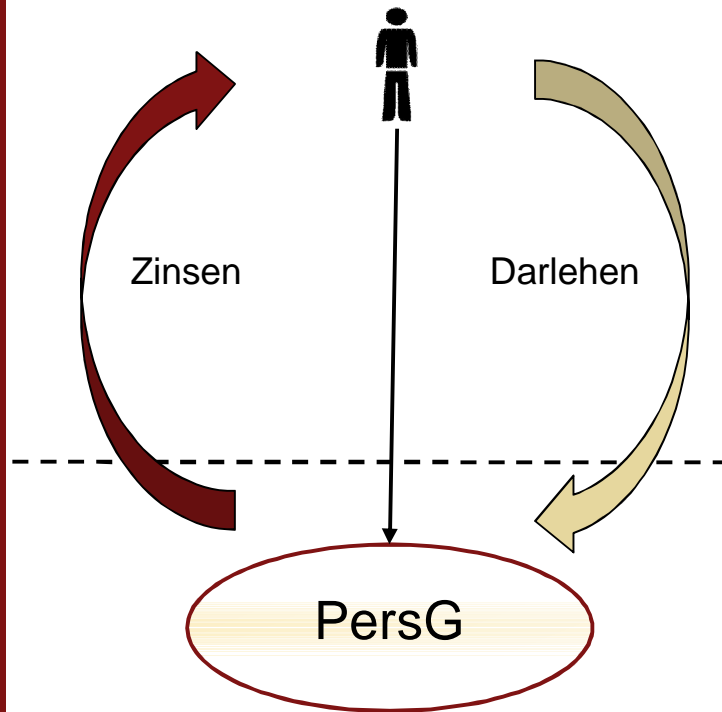


- Zentrales Thema: „Transparente“ Besteuerung
- Werden Einkünfte auf der Ebene der Personengesellschaft oder auf der Ebene der Gesellschafter besteuert?
- Anders als in Deutschland werden Personengesellschaften im Ausland oft nicht transparent besteuert.
- Insbesondere haftungsbeschränkte Personengesellschaften werden international für steuerliche Zwecke oft als intransparent behandelt.

- Ob eine Gesellschaft als transparent angesehen wird oder nicht bestimmt sich aus Sicht des Staates, der das Abkommen anwendet.

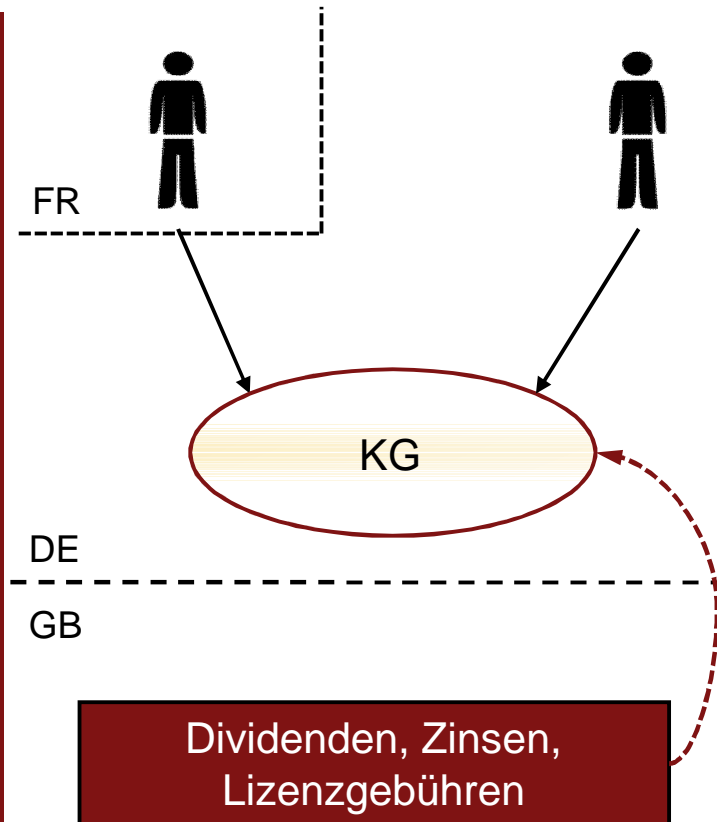
In der Regel werden beide Staaten das Abkommen anwenden:

- Quellenstaat: zur Erhebung oder Reduzierung der Quellensteuer
 - Ansässigkeitsstaat: zur Vermeidung der Doppelbesteuerung (Art. 23 OECD-MA)
- Die – in diesem Aspekt sehr häufige - unterschiedliche Anwendung des Abkommens durch zwei Staaten kann zu Qualifikationskonflikten führen.

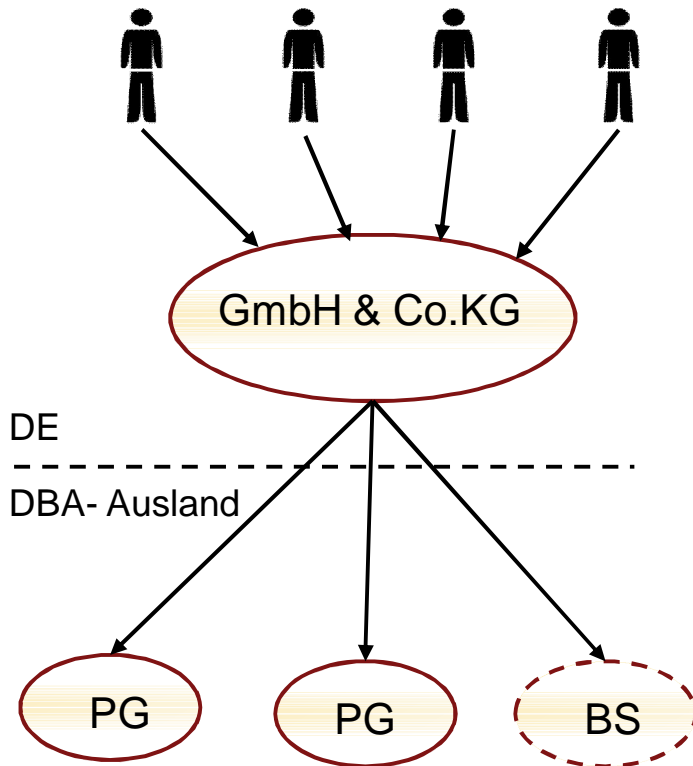


- Sonderbetriebsvermögen und Sondervergütungen sind eine deutsche Besonderheit, die nur sehr wenige ausländische Staaten kennen.
- Im Ausland werden z.B. Sondervergütungen nicht als Einkünfte der PersG sondern als Einkünfte der Gesellschafter angesehen.

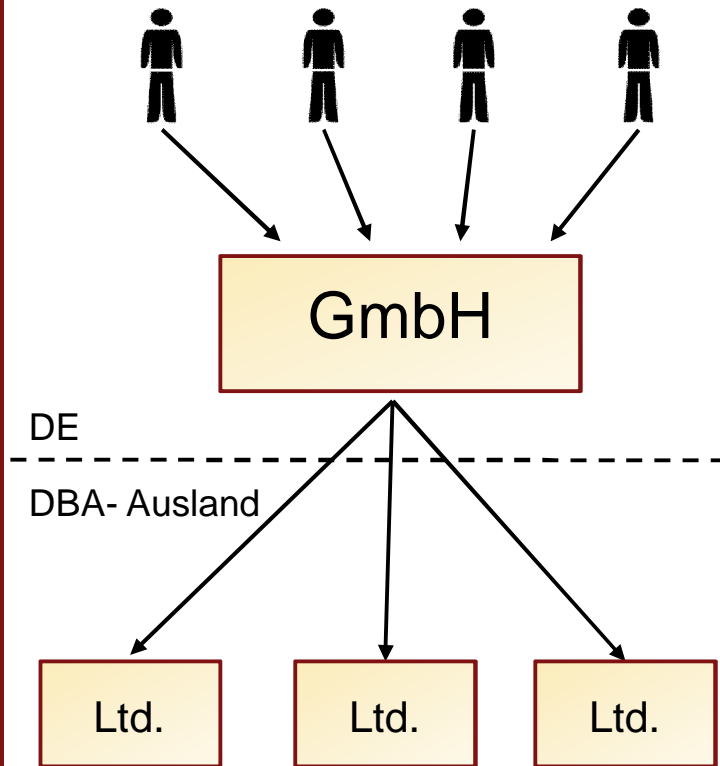
- Gehen beide Staaten übereinstimmend von einer (transparenten) PersG aus, wird diese abkommensrechtlich wie eine unselbständige Betriebsstätte behandelt.
 - Soweit sie gewerbliche Einkünfte / Unternehmenseinkünfte erzielt, haben damit sowohl der Quellenstaat als auch der Ansässigkeitsstaat das Besteuerungsrecht (Art. 7 Abs. 1 Satz 2 OECD-MA). Jedoch stellt der Ansässigkeitsstaat regelmäßig frei (Art. 23 A OECD MA).
 - Soweit die PersG nur vermögensverwaltend tätig ist, sind die spezielleren Verteilungsnormen einschlägig. Diese sehen häufig ein begrenztes Quellenbesteuerungsrecht vor (Art. 10, 11 OECD-MA).
- Jeder Gesellschafter betreibt ein Unternehmen; die Personengesellschaft gilt abkommensrechtlich als seine (anteilige) Betriebsstätte
- Die Betriebsstättenbesteuerung von gewerblich tätigen PersG wird häufig zu Gestaltungszwecken genutzt



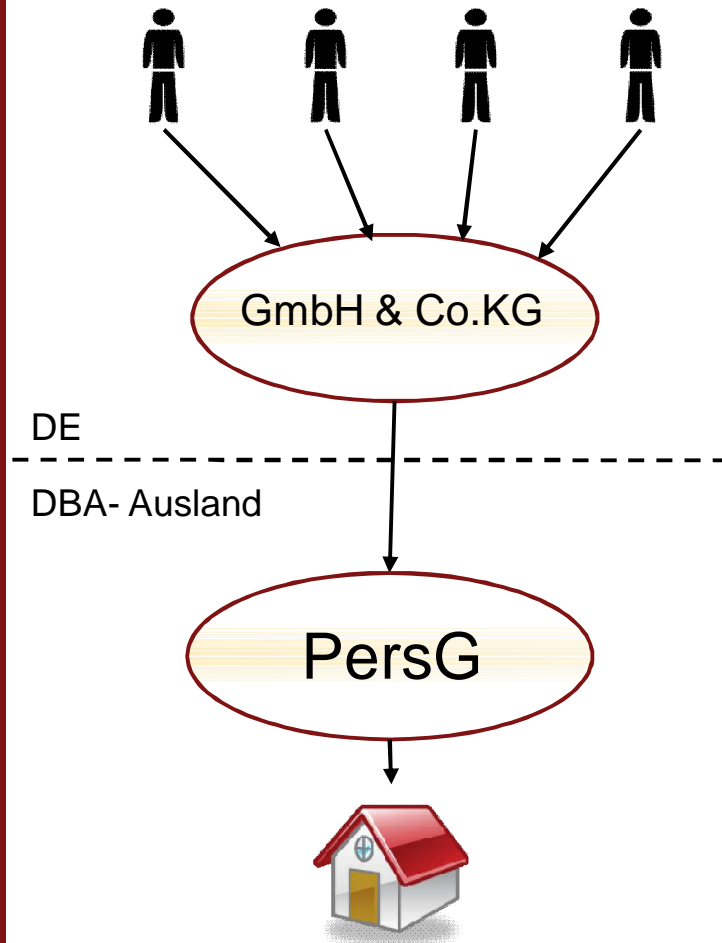
- Wird die PersG von beiden Staaten als transparent betrachtet, ist für die Abkommensberechtigung auf die Ansässigkeit der Anteilseigner abzustellen.
- Sind die Anteilseigner in verschiedenen Staaten ansässig, können verschiedene Abkommen anzuwenden sein.
- Im Beispiel wäre für den einen Anteilseigner das DBA FR-GB anzuwenden, für den anderen das Abkommen DE-GB.



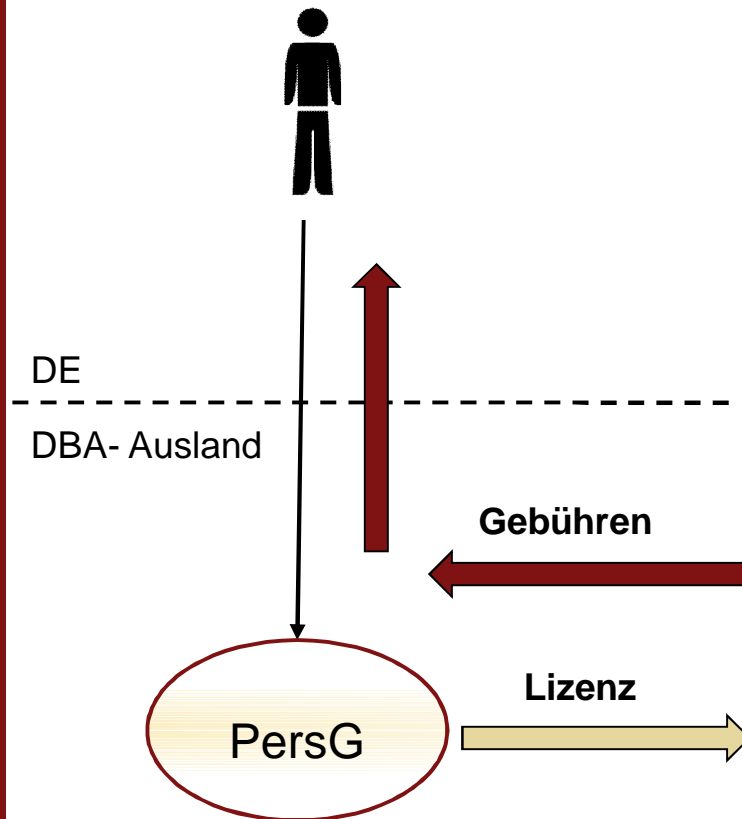
- PersG bei Familienkonzernen beliebt für Outbound-Investitionen.
- Über Freistellung der „Betriebsstätteneinkünfte“ der PersG kann von einem niedrigen Steuerniveau im Ausland profitiert werden (vgl. Art. 7, 23A OECD-MA).
- Gewerbesteuerlich werden Betriebsstätteneinkünfte nicht erfasst, da es sich um ausländische gewerbliche Einkünfte handelt.
- Veräußerungsgewinne ebenfalls grds. freigestellt, allerdings Besteuerung im Ausland (Art. 13 Abs. 2 OECD-MA).



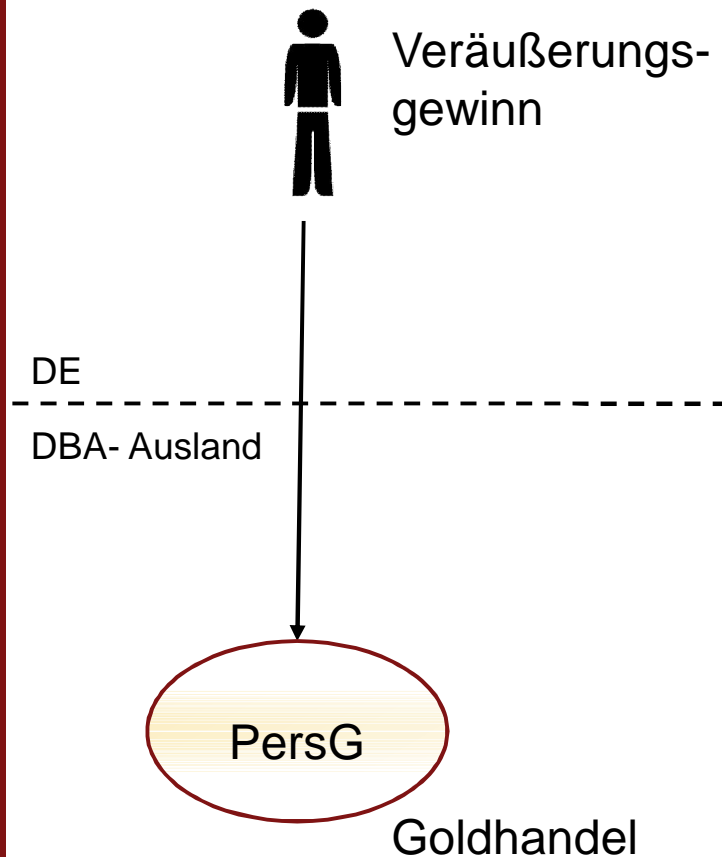
- Dividenden grds. zu 95% steuerfrei (§ 8b KStG).
- Aber Belastung mit Gewerbesteuer wenn keine Beteiligung zu mind. 15% besteht oder die ausl. Körperschaft keine aktive Tätigkeit ausübt.
- Vorteil dieser Struktur: Steuerfreie Veräußerung der ausländischen Gesellschaften (Art. 13 Abs. 5 OECD-MA, § 8b Abs. 2 KStG, § 7 GewStG) und Reinvestition möglich.



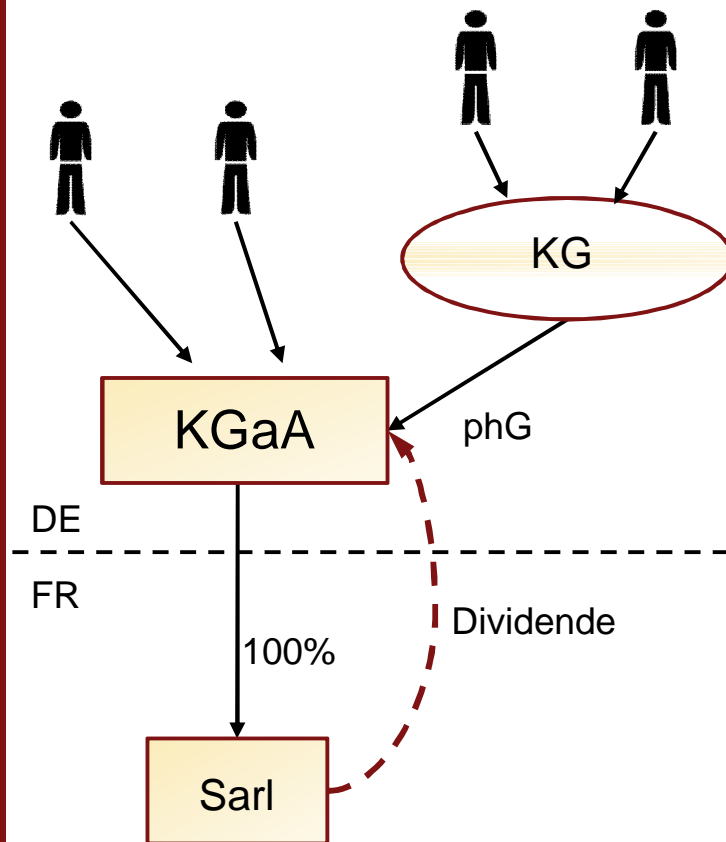
- Ausländische Personengesellschaft auch beliebt bei geschlossenen Fonds (z.B. Immobilienfonds, Solarparks, Windparks).
- Da jeder Anleger über die ausländische Personengesellschaft (die als seine anteilige Betriebsstätte gilt) abkommensrechtlich gewerbliche Einkünfte erzielt, kann er eigene ausländische Freibeträge nutzen (z.B. in Großbritannien)
- Aber: Pflicht zur Abgabe einer eigenen Steuererklärung im Ausland



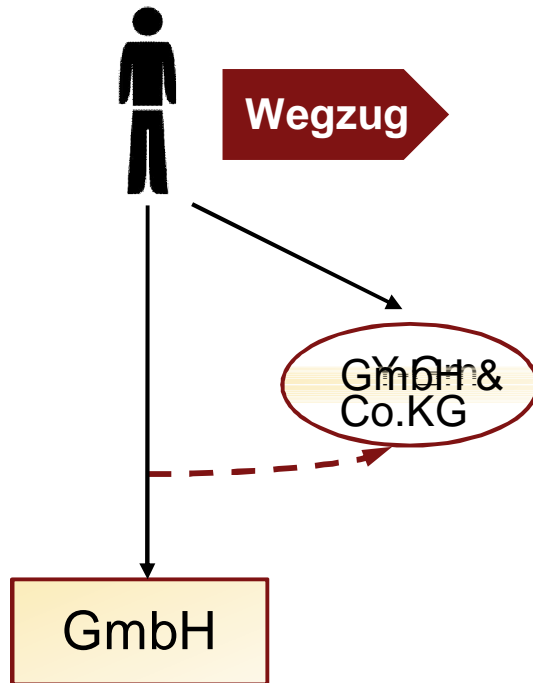
- Quellensteuern auf Dividenden, Zinsen und Lizenzen werden i.d.R. auf den Bruttobetrag erhoben.
- In Deutschland wird die ausländische Quellensteuer auf den Nettobetrag angerechnet
- Wird die Lizenz in eine PersG eingebracht, unterliegt sie der Betriebsstättenbesteuerung
- Betriebsausgaben können in Abzug gebracht werden (z.B. Entwicklungskosten).



- Inländer erzielt einen einmaligen Veräußerungsgewinn z.B. durch Veräußerung seines inländischen Unternehmens
- Ausl. PersG betreibt Goldhandel, wählt Einnahmen-Überschuss-Rechnung, so dass bei Erwerb des Goldes in das Umlaufvermögen ein Verlust entsteht
- Verlust mindert über negativen Progressionsvorbehalts Tarif für Veräußerungsgewinn im Inland
- Beachte: laut BMF soll § 15b EStG auf die Tarifvorschrift des § 32b EStG anwendbar sein, aber: § 15 b EStG verbietet nur *modellhafte* Verlustnutzung, hier: *einmaliger* Vermögensanfall



- Komplementärin der KGaA ist eine PersG (KG)
- Kommanditisten der KG erzielen originär gewerbliche Einkünfte, nämlich die der KGaA.
- Keine Abgeltungsteuer bei den KG-Kommanditisten.
- KGaA erzielt steuerfrei Dividenden von Sarl über DBA-Schachtelprivileg
- Laut BFH gilt dies, obwohl die Kommanditisten selbst unmittelbar bei direktem Bezug von der Sarl keine Freistellung erhalten hätten.
(vgl. BFH v. 19.5.2010, I R 62/09)



- Natürliche Person ist mit mehr als 1% an einer KapGes beteiligt.
- Zur Vermeidung der Wegzugbesteuerung (§ 6 AStG) bringt sie die Anteile an der GmbH in eine gewerblich geprägte PersG ein.
- Folge: Keine Entstrickung, da Deutschland das Besteuerungsrecht behält (Beteiligung wird der GmbH & Co.KG als deutscher Betriebsstätte zugeordnet).
- Beachte: Voraussetzung ist, dass die Beteiligung der PersG funktional zugeordnet werden kann.

- § 20 Abs. 2 AStG: Übergang von der Freistellungsmethode zur Anrechnungsmethode bei Einkünften einer ausländischen Betriebsstätte, die der Hinzurechnungsbesteuerung unterliegen würden, wenn die Betriebsstätte eine Kapitalgesellschaft wäre
- § 50d Abs. 9 EStG: Übergang von der Freistellungsmethode zur Anrechnungsmethode bei Qualifikationskonflikten
- Übergang zur Anrechnungsmethode bei Aktivitätsvorbehalt (in neueren deutschen DBA enthalten)
- § 50d Abs. 10 EStG: Spezialregel für Sondervergütungen

Grundsatz:

- Autonome Auslegung durch jeweiligen Anwenderstaat
 - d.h. durch Quellenstaat (=Sitzstaat der Personengesellschaft) und Ansässigkeitsstaat des Gesellschafters

Ausnahme:

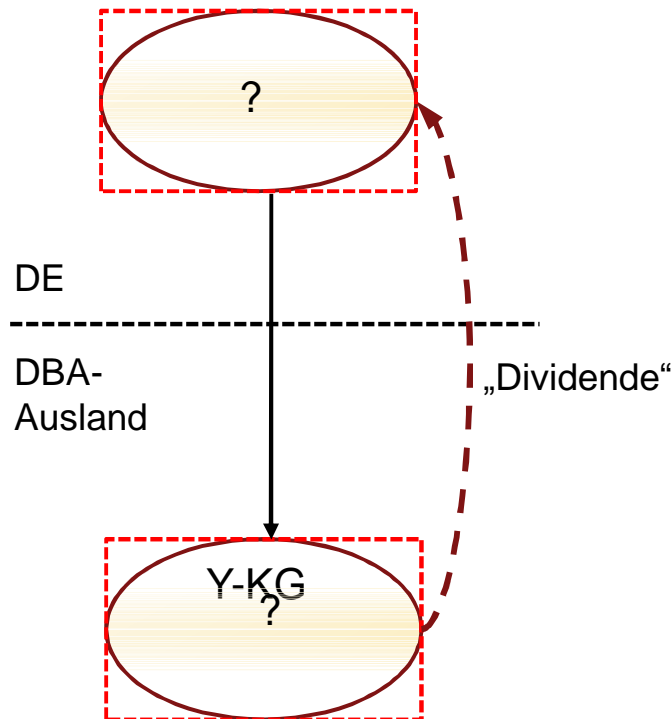
- Staatenübergreifende Lösung, um Entscheidungsharmonie herzustellen → ein Staat wird an die Beurteilung des anderen Staates gebunden (Qualifikationsverkettung),
 - Diese Lösung soll jetzt im Rahmen des Art. 23 A OECD-MA gelten, d.h. erst auf der Ebene der Vermeidung der Doppelbesteuerung, nicht bei Zuordnung zu einer Verteilungsnorm
 - Autonome Auslegung gilt weiterhin für alle Verteilungsnormen mit abschließender Rechtsfolge (da hier Art. 23 OECD-MA nicht zur Anwendung gelangt).

Qualifikationskonflikte resultieren aus dem Grundsatz, dass jeder Anwenderstaat das Abkommen autonom anwendet.

Mögliche Qualifikationskonflikte:

- Ein Staat behandelt PersG als transparent, der andere als intransparent, also als Körperschaft
 - „subjektiver Qualifikationskonflikt“
- Einordnung unter unterschiedliche Verteilungsnormen
 - „objektiver Qualifikationskonflikt“
- Unterschiedliche Verortung der Einkünfteerzielung

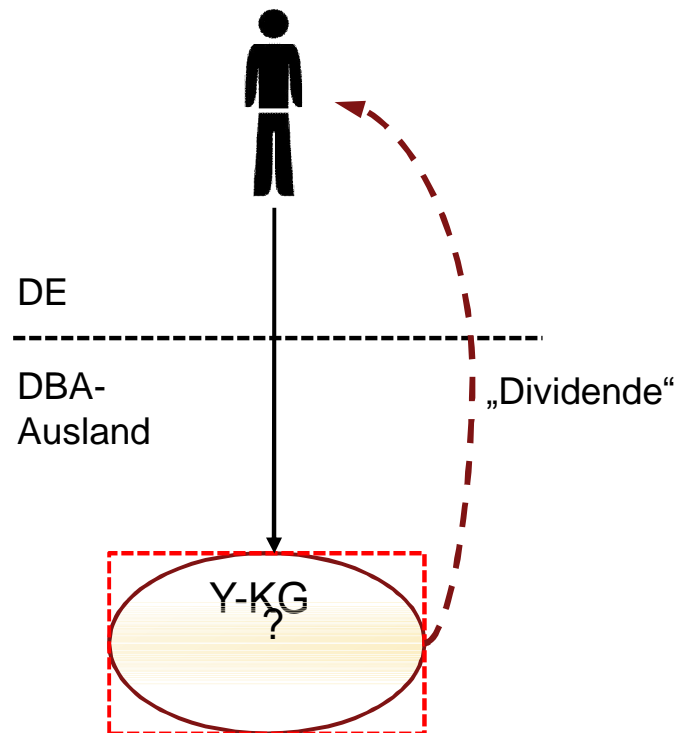
- Mögliche Konsequenz: Doppelbesteuerung oder doppelte Freistellung



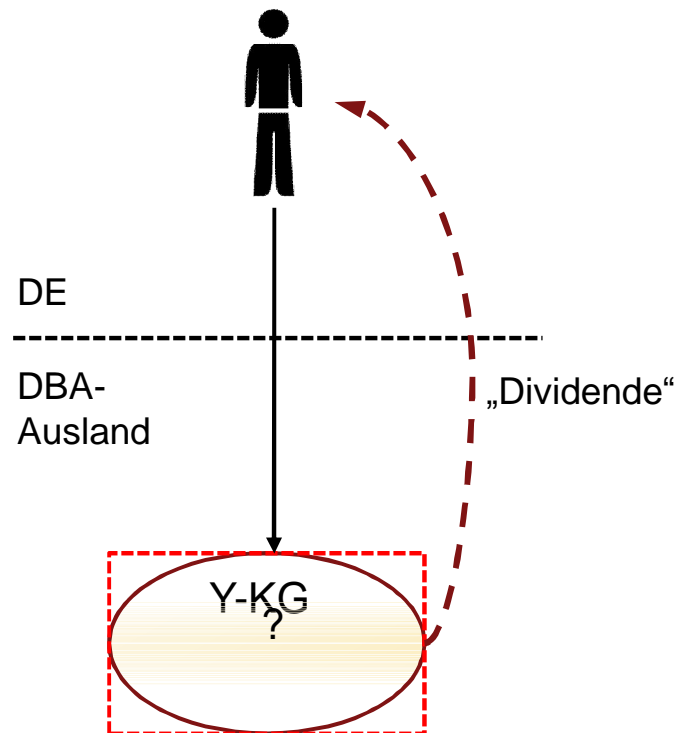
Beispiel: Art. 10 OECD-MA: Dividende

- Ausschüttung von einer im **Quellenstaat** ansässigen Gesellschaft?
 - „Gesellschaft“ ist von jedem *Anwenderstaat* autonom zu bestimmen (Ausnahme: Qualifizierung im DBA)
 - „Ansässigkeit“ wird de facto vom Sitzsstaat der Gesellschaft bestimmt (da „Ansässigkeit“ nach Art. 4 Abs. 1 OECD-MA Besteuerung im Sitzsstaat voraussetzt)

- Bei Schachtelprivileg: Empfang der Dividende von einer im **Ansässigkeitsstaat** ansässigen Gesellschaft?
 - „Gesellschaft“ ist vom *Anwenderstaat* zu bestimmen, das ist der Quellenstaat (Quellensteuerreduktion)
 - „Ansässigkeit“ vom *Sitzsstaat* der Gesellschaft zu bestimmen

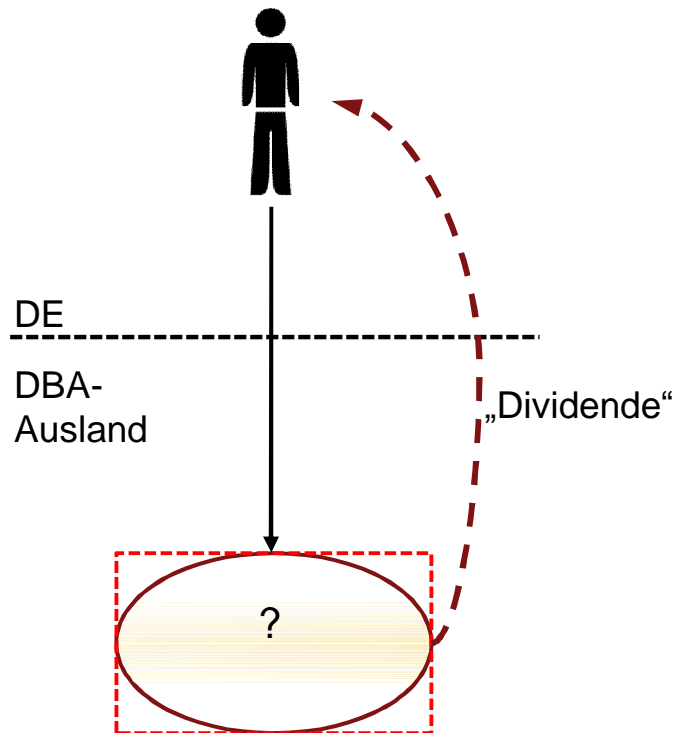


- Soweit ausschüttende Gesellschaft von beiden DBA-Staaten übereinstimmend
 - als abkommensberechtigte KapGes qualifiziert wird, ist Art. 10 anwendbar
 - als transparente PersG qualifiziert wird, ist Art. 7 OECD-MA anwendbar, d.h. Quellensteuerrecht hinsichtlich des Betriebsstättengewinns, aber nicht hinsichtlich der Dividenden (=steuerfreie Entnahmen)



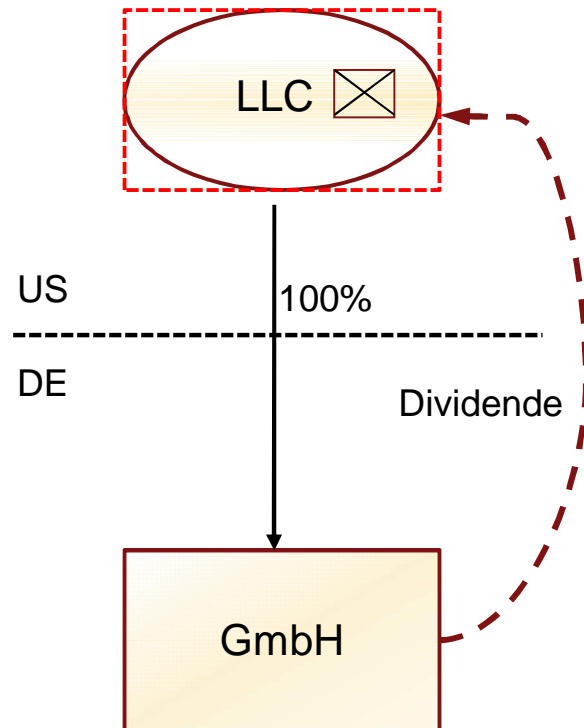
Beispiel für Qualifikationskonflikt:

- Haftungsbeschränkte Gesellschaft wird im DBA-Vertragsstaat als KapG angesehen, in Deutschland hingegen als PersG.
- Ausländischer Staat erhebt eine Quellensteuer auf die Dividende (Art. 10 OECD-MA).
- Deutschland stellt die Einkünfte der Gesellschafter als Betriebsstättengewinne frei (Art. 7, 23A OECD-MA entsprechend).
- Quellensteuer wirkt damit definitiv (BMF-Schreiben v. 16.4.2010, Tz. 4.1.4.1).



Umgekehrter Fall:

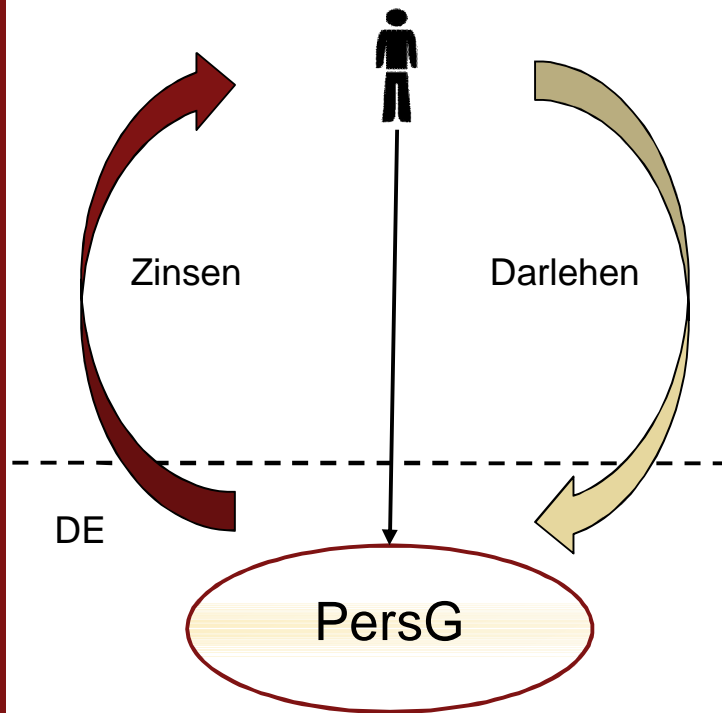
- Hybride Gesellschaft wird im Quellenstaat nicht wie KapG besteuert und gilt damit nicht als dort „ansässig“.
 - Quellenstaat wird hybride Gesellschaft als *Betriebsstätte* besteuern wollen.
- Deutschland stuft hybride Gesellschaft nach deutschem Typenvergleich als Kapitalgesellschaft ein:
 - Art. 10 OECD-MA greift (hinsichtlich der Dividende) mangels Ansässigkeit der Gesellschaft nicht
 - Anwendung Art. 21 OECD-MA (=uneingeschränktes Besteuerungsrecht Deutschlands!)



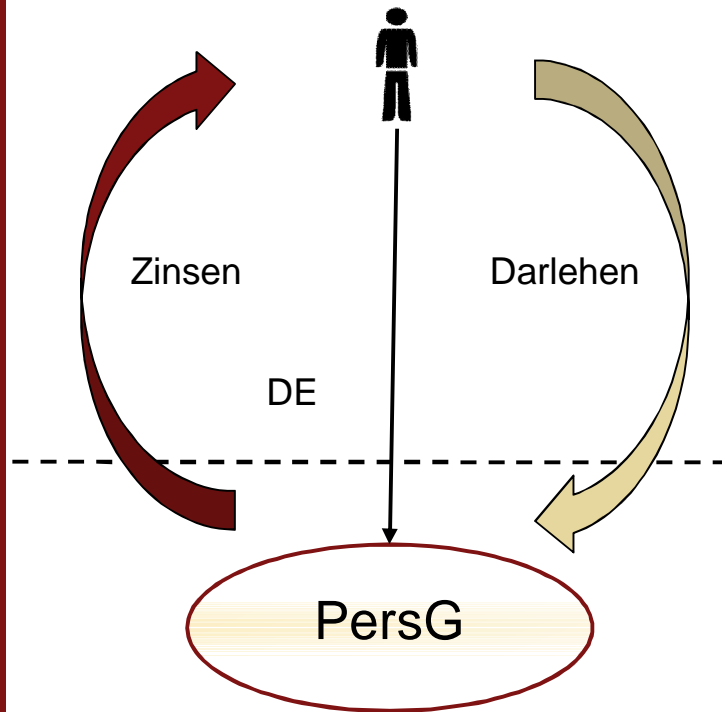
Beispiel „check-the-box“

- LLC in USA hält Schachtelbeteiligung an deutscher GmbH.
- Deutschland als Anwenderstaat stuft LLC nach deutschem Typenvergleich als Kapitalgesellschaft ein.
- Hinsichtlich der Ansässigkeit (Art. 4 Abs. 1 OECD-MA) genügt, dass sie wie eine KapGes besteuert wird, was durch Ausübung des „check-the-box“-Wahlrechts erreicht wird.
- Folge: Deutschland muss das Schachtelprivileg anwenden.

- Ein objektiver Qualifikationskonflikt entsteht dadurch, dass eine Einkunftsart national anders qualifiziert wird als im anderen Staat und deshalb einer anderen Verteilungsnorm zugeordnet wird.
- Hauptanwendungsfall: Deutsche Besonderheiten bei gewerblich geprägten und gewerblich „infizierten“ Gesellschaften und bei Sondervergütungen



- Das BMF nimmt nach nationalem Recht (u. a.) bei einer gewerblich geprägten Personengesellschaft Unternehmensinkünfte nach Art. 7 OECD-MA an (a. A. BFH, vgl. z. B. BFH v. 28.04.2010).
- Andere Staaten kennen diese nationalen Umqualifizierungen in gewerbliche Einkünfte nicht und wenden entsprechend die spezielleren Art. 10-12 OECD-MA an.
- Im Inbound-Fall führt die Annahme von gewerblichen Einkünften bei Vorliegen einer inländischen Betriebsstätte zu einem Quellenbesteuerungsrecht Deutschlands.



- Im Outbound-Fall wäre eine doppelte Freistellung die Konsequenz:
 - Deutschland behandelt die Zinsen als Sondervergütung (Gewinn der ausländischen Personengesellschaft)
 - Der ausländische Staat wendet Art. 11 OECD-MA an (Besteuerung im Ansässigkeitsstaat)
- Laut BMF folgt hieraus wieder ein deutsches Besteuerungsrecht, weil bei doppelter Nichtbesteuerung entweder eine Switch-over-Klausel im DBA oder aber § 50d Abs. 9 Nr. 1 EStG greift
- In beiden Fällen soll nach Auffassung des BMF das Besteuerungsrecht in Deutschland liegen (BMF-Schreiben v. 16.04.2010, Tz. 5.1)