



MÜNCHNER
BILANZGESPRÄCHE



Personengesellschaften im Internationalen Steuerrecht

Münchner Bilanzgespräche

StB Dr. Michael Hoheisel

StB Dr. Michael Toppelhofer

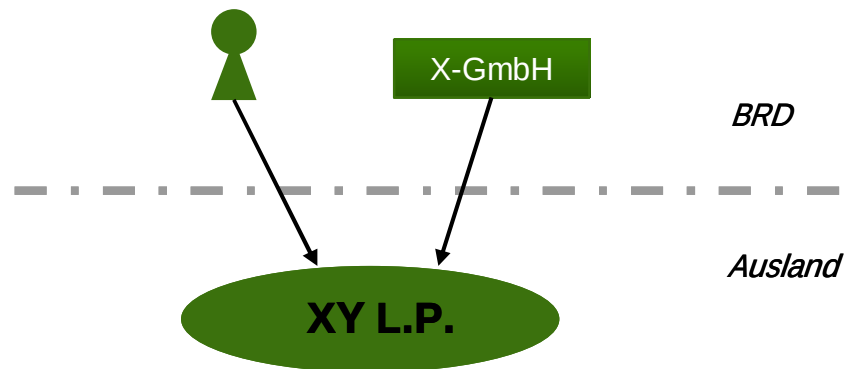
München, 18.06.2015

Agenda

- Grundsätzliche steuerliche Behandlung von in- und ausländischen Personengesellschaften
- Anwendung der Doppelbesteuerungsabkommen (DBA) auf Personengesellschaften
- Qualifikationskonflikte und deren Lösung

- Grundfälle und deren steuerliche Behandlung

- (1) Outbound-Fall:



(1) Outbound-Fall:

- Besteuerung in Deutschland als Teil des gesamten „**Welteinkommens**“
- Personengesellschaften sind weder einkommen- noch körperschaftsteuerpflichtig (sog. **Transparenzprinzip**). Die Einkünfte der PersGes werden anteilig den Gesellschaftern zugerechnet und bei diesen versteuert (ESt bzw. KSt).
- Bestimmung der **Einkunftsart**
 - § 15 EStG (inkl. Abfärbetheorie, gewerbliche Prägung, Betriebsaufspaltung, gewerblicher Grundstückshandel...), d.h. steuerliche Mitunternehmerschaft oder
 - vermögensverwaltende Personengesellschaft (§ 20, 21 EStG, vgl. BMF-Schreiben vom 16.12.2003, BStBl. I 2004, 40 zu Private-Equity-Fonds)
- **Gewerbsteuer** auf Ebene der Personengesellschaft nur insoweit, als die Gesellschaft gewerbliche Einkünfte erzielt und eine Betriebsstätte in Deutschland vorhanden ist.

(1) Outbound-Fall:

- Ermittlung der Einkünfte nach deutschen steuerlichen Vorschriften.
- Ausländische Gesellschaftsformen sind nach deutschem Recht aufgrund eines Vergleichs der Gesellschaftsstruktur (Gesellschaftsvertrag) zu beurteilen, ob eine KapGes oder eine PersGes vorliegt -> sog. **Typenvergleich**.
- Die Einordnung nach ausländischen Steuer- oder Gesellschaftsrecht ist nicht maßgebend.
- vgl. Tabelle 1 und 2 im Anhang zu BMF-Schreiben vom 24.12.1999, BStBl. I, S. 1096ff.

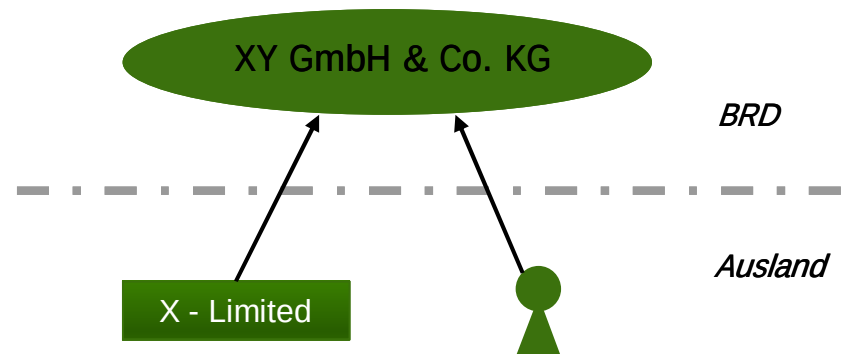
(1) Outbound-Fall:

Prüfungskriterien: (BMF-Schreiben vom 19.3.2004, BStBl. 2004 I, S. 411):

1. Zentralisierte Geschäftsführung und Vertretung
2. Beschränkte Haftung
3. Freie Übertragbarkeit der Anteile
4. Gewinnzuteilung (durch Gesellschafterbeschluss)
5. Kapitalaufbringung
6. Unbegrenzte Lebensdauer der Gesellschaft
7. Gewinnverteilung
8. Formale Gründungsvoraussetzungen
9. Sonstige Kriterien (Rechtsfähigkeit, Anzahl der Gesellschafter etc.)

Wenn kein eindeutiges Gesamtbild gegeben ist, ist die LLC als Körperschaft einzustufen, wenn die Mehrzahl der Kriterien 1 – 5 vorhanden ist.

(2) Inbound-Fall:



(2) Inbound-Fall:

- **Transparenzprinzip** (w.o.), d.h. Zurechnung der Einkünfte an den (ausl.) Gesellschafter.
- Gesellschafter wird in Deutschland (beschränkt) steuerpflichtig, insoweit als Einkünfte i.S.d. § 49 EStG vorliegen (ESt bzw. KSt).
- Bestimmung der **Einkunftsart** (Mitunternehmerschaft oder vermögensverwaltende Personengesellschaft, w.o.) und inländischer Anknüpfungspunkt gem. § 49 Abs. 1 EStG.
- z.B. bei operativer GmbH & Co. KG => Einkünfte gem. § 49 Abs. 1 Nr. 2 lit. a EStG, gewerbliche Einkünfte mit Betriebsstätte im Inland.
- **Gewerbsteuer** auf Ebene der Personengesellschaft insoweit, als die Gesellschaft gewerbliche Einkünfte erzielt und eine Betriebsstätte in Deutschland vorhanden ist.

Agenda

- Grundsätzliche steuerliche Behandlung von in- und ausländischen Personengesellschaften
- Anwendung der Doppelbesteuerungsabkommen (DBA) auf Personengesellschaften
- Qualifikationskonflikte und deren Lösung

- **Rechtstypenvergleich**, da sich auch die Einordnung nach dem DBA ausschließlich nach deutschem Recht bestimmt.
- Personengesellschaften sind, mangels eigener Steuerpflicht keine abkommensberechtigten Personen (Art. 4 Abs. 1 OECD-MA; *Ausnahme z.B. DBA-Belgien Art. 3 Abs. 1 Nr. 4 i.V.m. Art. 4 Abs. 1*). Abkommensberechtigt sind allein die Gesellschafter (Transparenzprinzip auch auf DBA-Ebene).
- Bestimmung der anzuwendenden Verteilungsnorm (Art. 6 bis 21 OECD-MA). Dies bestimmt sich – mangels Abkommensberechtigung der Personengesellschaft – nach der Art der Einkünfte der Gesellschaft.
- Bestimmung der Entlastungsmethode gem. Methodenartikel (Art. 23 OECD-MA), d.h. Freistellung oder Anrechnungsmethode.

■ **Art. 7 OECD-MA Unternehmensgewinne**

(BMF-Schreiben vom 26.9.2014, BStBl. I 2014, S. 1258, Ziff. 2.2 ff.)

- Die DBA enthalten keine Definition, so dass gem. Art. 3 Abs. 2 OECD-MA die nationale Begriffsbestimmung relevant ist.
- Der Rückgriff auf das nationale Recht geht aber nicht soweit, dass auch Gewerblichkeitsfiktionen zu Unternehmensgewinnen i.S.d. Art. 7 OECD-MA führen, d.h.
 - § 15 Abs. 3 Nr. 1 EStG (Abfärbetheorie),
 - § 15 Abs. 3 Nr. 2 EStG (gewerbliche Prägung) und
 - Betriebsaufspaltungallein führen nicht zu Unternehmensgewinnen i.S.d. Art. 7 OECD-MA.
- Maßgebend sind i.E. § 15 Abs. 2 EStG und § 18 EStG (=> sofern kein Art. 14 im DBA enthalten ist).

■ Art. 7 OECD-MA Unternehmensgewinne

- Art. 7 Abs. 1: Besteuerungsrecht im Ansässigkeitsstaat des Unternehmens, insoweit die Geschäftstätigkeit nicht im anderen Staat durch eine dort gelegene Betriebsstätte ausgeübt wird.
- Unternehmen eines Vertragsstaat ist gem. Art. 3 Abs. 1 lit. d OECD-MA ein Unternehmen, dass von einer im Vertragsstaat ansässigen Person betrieben wird
=> jeder Gesellschafter der Personengesellschaft betreibt ein Unternehmen i.S.d. DBA in seinem jeweiligen Ansässigkeitsstaat.
- Eine Betriebsstätte erfordert gem. Art. 5 OECD-MA eine feste Geschäftseinrichtung, durch die die Geschäftstätigkeit eines Unternehmens ganz oder teilweise ausgeübt wird
=> Betriebsstätten der Personengesellschaft stellen (anteilige) Betriebsstätten der Gesellschafter dar.

■ **Art. 7 OECD-MA Unternehmensgewinne**

- Vorrang der spezielleren Einkunftsart gem. Art. 7 Abs. 4 OECD-MA, aber Betriebsstättenvorbehalte in Art. 10 Abs. 4 (Dividenden), 11 Abs. 4 (Zinsen), 12 Abs. 3 (Lizenzgebühren), 13 Abs. 2 (Veräußerungsgewinne), 21 Abs. 1 (andere Einkünfte); nicht in Art. 6 OECD-MA.
- Erzielt eine Personengesellschaft Dividenden, Zinsen, Lizenzgebühren können diese nur dann einer Betriebsstätte zugeordnet werden, wenn die zugrundeliegenden Wirtschaftsgüter tatsächlich zu einer Betriebsstätte gehören, d.h. dieser funktional zuzuordnen sind.
- Eine Betriebsstätte und damit das Besteuerungsrecht des Betriebsstättenstaats liegen nur vor, wenn Unternehmensgewinne i.S.d. Art. 7 OECD-MA erzielt werden. Feste Geschäftseinrichtungen von Personengesellschaften, die keine gewerblichen Einkünfte erzielen (vermögensverwaltende Personengesellschaften), sind ohne Bedeutung.

■ **Art. 23A OECD-MA Methodenartikel**

(BMF-Schreiben vom 26.9.2014, BStBl. I 2014, S. 1258, Ziff. 4.1.1)

- Im Rahmen der Unternehmensgewinne enthalten die von Deutschland abgeschlossenen DBA für in Deutschland ansässige Steuerpflichtige regelmäßig die Freistellungsmethode.
- Insoweit als die Einkünfte der Personengesellschaft einer Betriebsstätte zuzurechnen sind, stellt der andere Staat die Einkünfte von der Besteuerung frei.
- Ausnahmen von der Freistellungsmethode:
 - DBA-spezifische Sonderregeln (z.B. DBA Mauritius, VAE, Zypern),
 - Aktivitätsklauseln im DBA,
 - Zwischeneinkünfte gem. § 20 Abs. 2 AStG,
 - Rückfallklauseln gem. DBA (vgl. Übersicht in BMF v. 26.09.2014, BStBl. I 2014, 1258 unter 4.1.1.2.3, z.B. DBA LI, Lux, NL, ESP, USA),
 - nationale Rückfallklausel des § 50d Abs. 9 Nr. 2 EStG.

■ Art. 7 OECD-MA Unternehmensgewinne

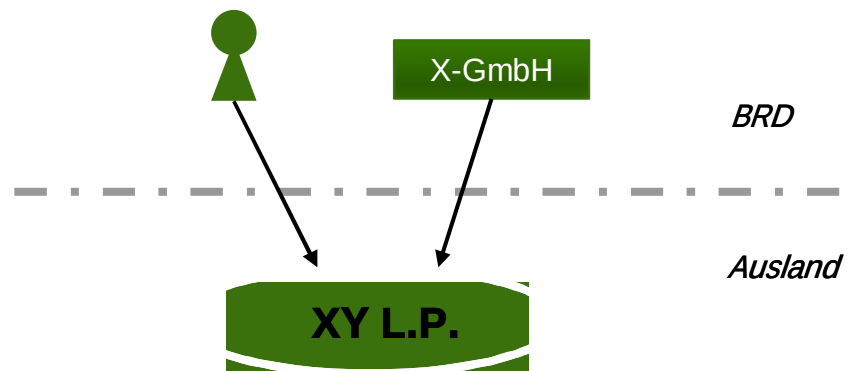


- Bei den Einkünften aus der operativen unternehmerischen Tätigkeit handelt es sich um Unternehmensgewinne i.S.d. Art. 7. Das Besteuerungsrecht steht gem. Art. 7 Abs. 1 insoweit dem Betriebsstättenstaat zu, als die Einkünfte der Betriebsstätte (der L.P. bzw. GmbH & Co. KG) zuzurechnen sind.
- Das Besteuerungsrecht für Dividenden steht grundsätzlich gem. Art. 10 Abs. 1 dem Ansässigkeitsstaat des Gesellschafters zu, da die Personengesellschaft selbst keine abkommensberechtigte Person ist.
- Sofern die Beteiligung allerdings tatsächlich zur Betriebsstätte gehört (Art. 10 Abs. 4) greift Art. 7 und das Besteuerungsrecht steht dem Betriebsstättenstaat zu.
- Der Ansässigkeitsstaat der Gesellschafter hat die Einkünfte insoweit freizustellen, als sie der Betriebsstätte zuzurechnen sind (Art. 23A).

Agenda

- Grundsätzliche steuerliche Behandlung von in- und ausländischen Personengesellschaften
- Anwendung der Doppelbesteuerungsabkommen (DBA) auf Personengesellschaften
- Qualifikationskonflikte und deren Lösung

- **Unterschiedliche steuerliche Qualifikation im Ausland**
(BMF-Schreiben vom 26.9.2014, BStBl. I 2014, S. 1258, Ziff. 4.1.4.1)
 - (1) Ausland behandelt Gesellschaft als Kapitalgesellschaft



■ Unterschiedliche steuerliche Qualifikation im Ausland

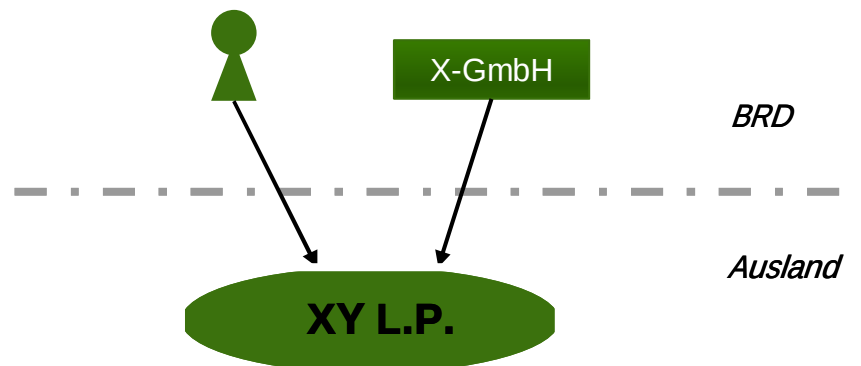
(BMF-Schreiben vom 26.9.2014, BStBl. I 2014, S. 1258, Ziff. 4.1.4.1)

(1) Ausland behandelt Gesellschaft als Kapitalgesellschaft

- Aus deutscher Sicht liegen Unternehmensgewinne i.S.d. Art. 7 vor. Das Besteuerungsrecht steht dem ausländischen Betriebsstättenstaat zu. Deutschland stellt die Einkünfte (unter Progressionsvorbehalt frei). Gewinntransfer nach Deutschland stellt steuerneutrale Entnahme dar.
- Aus Sicht des ausländischen Staats handelt es sich um eine steuerpflichtige Gesellschaft, die mit ihrem Gewinn der ausländischen Besteuerung unterliegt. Im Fall eines Gewinntransfers handelt es sich um eine Dividende, die ggf. der ausländischen Quellenbesteuerung unterliegt. Mangels steuerpflichtiger Einkünfte in Deutschland ist die Dividende nicht anrechenbar.
- Die Veräußerung der Gesellschaftsanteile stellt aus deutscher Sicht die Veräußerung einer ausländischen Betriebsstätte dar, für die Deutschland kein Besteuerungsrecht zusteht. Aus Sicht des ausländischen Staats handelt es sich um die Veräußerung von Anteilen an einer Kapitalgesellschaft, wofür dem Ansässigkeitsstaat des Gesellschafters das Besteuerungsrecht zusteht:

=> Doppelfreistellung gem. DBA; § 50d Abs. 9 Nr. 1 EStG

- **Unterschiedliche steuerliche Qualifikation im Ausland**
(BMF-Schreiben vom 26.9.2014, BStBl. I 2014, S. 1258, Ziff. 4.1.4.2)
(2) Deutschland behandelt Gesellschaft als Kapitalgesellschaft



■ Unterschiedliche steuerliche Qualifikation im Ausland

(BMF-Schreiben vom 26.9.2014, BStBl. I 2014, S. 1258, Ziff. 4.1.4.2)

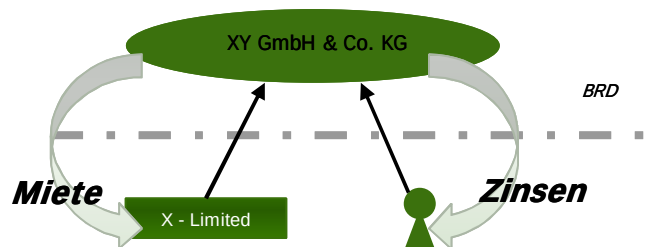
(2) Deutschland behandelt Gesellschaft als Kapitalgesellschaft

- Aus deutscher Sicht ist der Gewinn auf Ebene der ausländischen Gesellschaft nicht steuerbar. Ein Besteuerungsrecht besteht in Deutschland nur für den Gewinntransfer an die deutschen Gesellschafter. Insoweit handelt es sich um Dividenden, für die das Besteuerungsrecht Deutschland zusteht (§ 8b KStG, § 3 Nr. 40 EStG).
- Aus Sicht des ausländischen Staats handelt es sich um eine transparente Gesellschaft. Steuerpflichtig sind die Gesellschafter mit ihrem Gewinnanteil. Im Fall eines Gewinntransfers handelt es sich um steuerneutrale Entnahmen.
- Die Veräußerung der Gesellschaftsanteile stellt aus deutscher Sicht die Veräußerung von Anteilen an einer Kapitalgesellschaft, wofür dem Ansässigkeitsstaat des Gesellschafters, d.h. der BRD das Besteuerungsrecht zusteht. Aus Sicht des ausländischen Staats handelt es sich um die Veräußerung einer ausländischen Betriebsstätte, wofür dem Betriebsstättenstaat das Besteuerungsrecht zusteht:
=> Doppelbesteuerung (Verständigungsverfahren)

- **Sondervergütungen** (BMF-Schreiben vom 26.9.2014, BStBl. I 2014, S. 1258, Ziff. 5.1.1)
 - Gem. § 15 Abs. 1 Nr. 2 und Nr. 3 EStG gehören Vergütungen, die ein Gesellschafter (Mitunternehmer) einer Personengesellschaft für seine Tätigkeit im Dienst der Gesellschaft oder für die Hingabe von Darlehen oder die Überlassung von Wirtschaftsgütern bezogen hat, zu den Einkünften aus Gewerbebetrieb.
 - Auffassung BMF: Sondervergütungen = Unternehmensgewinne gem. Art. 7 DBA
 - Auffassung BFH: Für Sondervergütungen sind die jeweiligen Spezialartikel anzuwenden (Art. 11, 12, 21 DBA).
 - § 50d Abs. 10 EStG: Sondervergütungen gelten für Zwecke der Anwendung des DBA ausschließlich als Unternehmensgewinne. Sie sind derjenigen Betriebsstätte zuzuordnen, der der Aufwand für die der Vergütung zugrunde liegenden Leistung zuzuordnen ist.
 - Das Konzept der Sondervergütungen ist im Ausland regelmäßig unbekannt. Die Einkünfte werden den jeweiligen Spezialartikeln zugeordnet.

- **Sondervergütungen** (BMF-Schreiben vom 26.9.2014, BStBl. I 2014, S. 1258, Ziff. 5.1.3.1)

- (1) Inboundfall



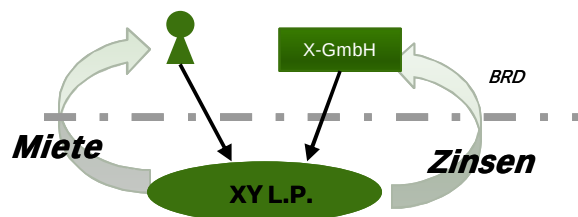
Aus deutscher Sicht stellen sowohl die Mietzahlungen als auch die Zinsen Teil der Unternehmensgewinne i.S.d. Art. 7 DBA dar. Da die Miet- und Zinsaufwendungen im Rahmen der Ermittlung der Einkünfte der deutschen Betriebsstätte (GmbH & Co. KG) abziehbar sind, sind die korrespondierenden Sondervergütungen der deutschen Betriebsstätte zuzurechnen und sind Teil der in Deutschland beschränkt steuerpflichtigen Einkünfte der ausländischen Gesellschafter.

Da der ausländische Ansässigkeitsstaat die Mieten (Art. 21) und Zinsen (Art. 11) den Spezialartikeln zuordnet und die zugrundeliegenden Wirtschaftsgüter (z.B. Maschine, Forderung) nicht zur deutschen Betriebsstätte gehören, ergibt sich aus seiner Sicht ein Besteuerungsrecht im Ansässigkeitsstaat.

Doppelbesteuerung; Anrechnung der auf die Sondervergütungen entfallenden ausländischen Steuer in Deutschland (§ 50d Abs. 10 Satz 5 EStG).

- **Sondervergütungen** (BMF-Schreiben vom 26.9.2014, BStBl. I 2014, S. 1258, Ziff. 5.1.3.2)

- (2) Outboundfall



Aus deutscher Sicht stellen sowohl die Mietzahlungen als auch die Zinsen Teil der Unternehmensgewinne i.S.d. Art. 7 DBA dar. Da die Miet- und Zinsaufwendungen im Rahmen der Ermittlung der Einkünfte der ausländischen Betriebsstätte (L.P.) abziehbar sind, sind die korrespondierenden Sondervergütungen der ausländischen Betriebsstätte zuzurechnen und sind Teil der in Deutschland grundsätzlich freizustellenden Einkünfte der inländischen Gesellschafter.

Da der ausländische Ansässigkeitsstaat die Mieten (Art. 21) und Zinsen (Art. 11) den Spezialartikeln zuordnet und die zugrundeliegenden Wirtschaftsgüter (z.B. Maschine, Forderung) nicht zur Betriebsstätte der L.P. gehören, ergibt sich für ihn kein Besteuerungsrecht.

§ 50d Abs. 9 Nr. 1 EStG: Switch-over zur Anrechnungsmethode in Deutschland, d.h. keine Freistellung.

Kontakt

- Dr. Michael Hoheisel, StB
- michael.hoheisel@kleeberg.de
- Telefon: 089 55 983-0
- Telefax: 089 55 983-280

- Weitere Informationen unter:
- www.kleeberg.de



- Dr. Michael Tippelhofer, StB
- michael.tippelhofer@kleeberg.de
- Telefon: 089 55 983-0
- Telefax: 089 55 983-280

- Weitere Informationen unter:
- www.kleeberg.de



Termine und Themen unter www.muenchner-bilanzgespraeche.de

- 26. März 2015, 19.00 Uhr
Thema: IFRS 2014/2015
- 21. Mai 2015, 19.00 Uhr
Thema: Personengesellschaften
- 18. Juni 2015, 12.00 Uhr
Thema: Internationales Steuerrecht
- 25. Juni 2015, 19.00 Uhr
Thema: Umsatzsteuer
- 16. Juli 2015, 19.00 Uhr
Thema: Unternehmensbewertung
- 15. Oktober 2015, 19.00 Uhr
Thema: Gesellschaftsrecht
- 26. November 2015, 19.00 Uhr
Thema: Bilanzrecht



The screenshot shows the website for 'Münchner Bilanzgespräche'. On the left is a navigation menu with a green header and links for 'Startseite', 'Veranstaltungen', 'Veranstaltungsort', 'Veranstalter', and 'Anmeldung'. The main content area has the title 'Münchner Bilanzgespräche' followed by a paragraph describing the event as a cooperation between the Bundesanwaltschaft, Dr. Kleeberg & Partner GmbH WPG StB, and Schweizer Sorbent. It mentions that the events are held regularly to discuss current topics from the field of national and international accounting. Below this, it states that the events are held twice a year and are open to all interested parties. At the bottom, there is a green silhouette of the Munich skyline with the text 'MÜNCHNER BILANZGESPRÄCHE' above it.

■ Disclaimer

Die vorliegende Publikation dient der Information unserer Mandanten und Kunden sowie der interessierten Öffentlichkeit. Alle Angaben wurden sorgfältig recherchiert und zusammengestellt. Wir übernehmen dennoch keine Gewähr und keine Haftung für die Vollständigkeit und Richtigkeit der Hinweise. Alle Angaben beziehen sich auf den Stand zum Zeitpunkt der Manuskriptfertigstellung. Aufgrund künftiger Entwicklungen können Änderungen eintreten. Wir übernehmen keine Verpflichtung, hierüber zu informieren. Die in diesem Dokument gegebenen Informationen beruhen auf Quellen, die wir für zuverlässig halten, jedoch nicht einer neutralen Prüfung unterzogen haben. Die Herausgeber/Autoren übernehmen keine Gewähr und keine Haftung für die Vollständigkeit und Richtigkeit der hierin enthaltenen Informationen. Die in dieser Untersuchung vertretenen Meinungen stellen ausschließlich die Auffassungen der Herausgeber/Autoren dar und können sich jederzeit ändern; solche Meinungsänderungen müssen nicht publiziert werden.

■ Copyright-Vermerk

© 06/2015. Herausgeber dieses Werks ist Crowe Kleeberg, München. Wir weisen darauf hin, dass das Urheberrecht sämtlicher Texte und Grafiken in diesem Werk bei uns als Herausgeber und ggf. bei den Autoren liegt. Die begründeten Urheberrechte bleiben umfassend vorbehalten. Jede Form der Vervielfältigung z. B. auf drucktechnischem, elektronischem, optischem, photo-mechanischem oder ähnlichem Wege – auch auszugsweise – bedarf der ausdrücklichen, schriftlichen Einwilligung des Herausgebers und ggf. des Autors. Es ist Dritten nicht gestattet, das Werk – auch auszugsweise – zu vervielfältigen.