



68. Berliner Steuergespräche

Grenzüberschreitende Personengesellschaften: Gedanken zu Erscheinungsformen, Systematik, diversen Einzelfragen

Berlin, 10. September 2018

Prof. Dr. Ulrich Prinz, WP/StB, Köln



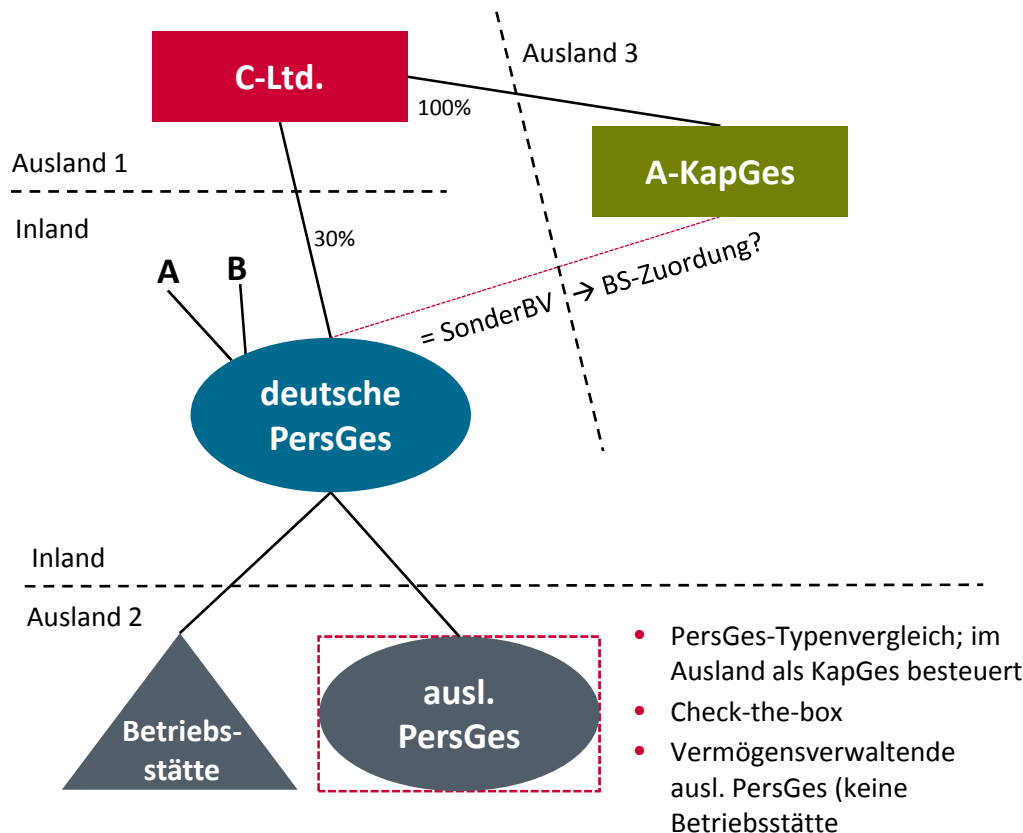
Inhaltsübersicht

- I. Zur Einführung: „Steuerkuriositäten“ internationaler Mitunternehmerschaften
- II. Outbound-Strukturen mit PersGes
- III. Inbound-Strukturen mit PersGes
- IV. Empfehlungen an den Gesetzgeber aus Beratersicht

I. Zur Einführung: „Steuerkuriositäten“ internationaler Mitunternehmerschaften

– wirtschaftsreale Vielfalt, steuerrechtliche Verwerfungen mit Gestaltungschancen/-risiken

- Albert Rädler (DStJG Band 16, 1994, S. 277-293):
„Eine der wesentlichen Kuriositäten, die das deutsche Steuersystem für andere Staaten zu bieten hat, ist die wirtschaftliche und steuerliche Bedeutung der Personengesellschaften.“
- als Überblick: BMF v. 26.9.2014, BStBl. I 2014, 1258; ergänzend OECD-Partnership Report (1999)



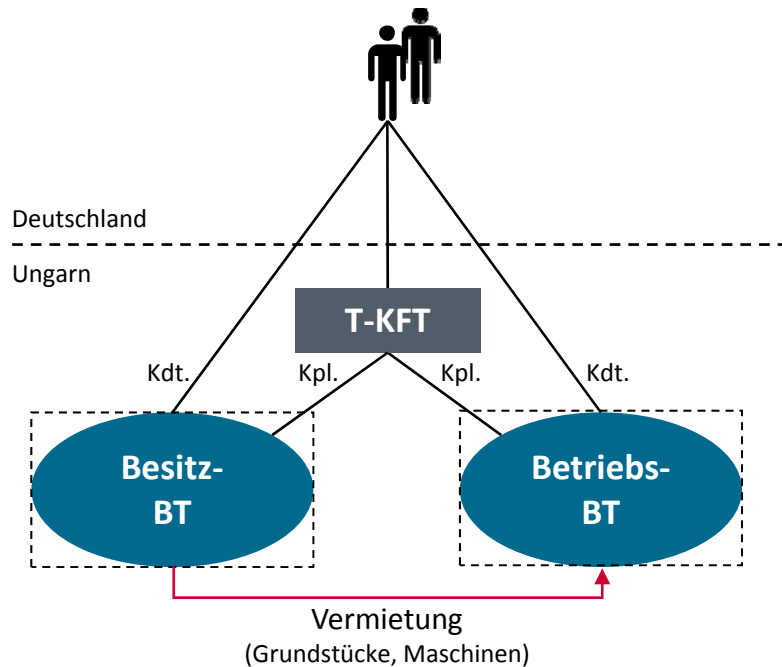
- Problem 1:** kein einheitliches internationales Besteuerungssystem für PersGes: transparent (einschl. SonderBV, Sondervergütungen), intransparent, optional; Rechtsfolge: weiße Einkünfte, doppelt besteuerte Einkünfte
- Problem 2:** fehlende/bestehende DBA-Abkommensberechtigung, DBA Einkunftsqualifikation objektiv unabgestimmt zu nationalen Regelungen (geprägt, vermögensverwaltend, ausl. SonderBV)
- Problem 3:** schwierige Betriebsstätten-Zuordnungsfragen für WG/Einkünfte nach Maßgabe des Veranlassungsprinzips. Gesamthandsvermögen irrelevant. Keine „betriebsstättenlosen Einkünfte“.
- Problem 4:** diverse nationale, meist abkommens-durchbrechende Sonderregelungen wegen Sicherstellung deutschen Steuersubstrats (Inbound/Outbound-Bezug)

Inhaltsübersicht

- I. Zur Einführung: „Steuerkuriositäten“ internationaler Mitunternehmerschaften
- II. **Outbound-Strukturen mit PersGes**
 1. Keine Qualifikationsverkettung „über die Grenze“ bei hybriden PersGes: BFH v. 25.5.2011 – I R 95/10, BStBl. II 2014, 760
 2. Gestaltungspotential: Österreichisches „Mittelstandsmodell“
- III. Inbound-Strukturen mit PersGes
- IV. Empfehlungen an den Gesetzgeber aus Beratersicht

II. Outbound-Strukturen mit PersGes

1. Keine Qualifikationsverkettung „über die Grenze“ bei hybriden PersGes: BFH v. 25.5.2011 – I R 95/10, BStBl. II 2014, 760



KFT	= ungarische KapGes
Besitz-BT	= ungarische PersGes (wird im Quellenstaat wie KapGes intransparent besteuert)
Streitjahr	= 1996

Streitige Grundfrage: Gilt die ungarische Körperschaftsbesteuerung der Besitz-BT abkommensrechtlich auch für D? FinVerw. reklamiert für Einkünfte der Besitz-BT mangels Erfüllung des Aktivitätsvorbehalts volles Besteuerungsrecht als BS-Einkünfte (Betriebsaufspaltung, gewerbl. Prägung)

Zentrale Rechtserkenntnisse des BFH:

- Die DBA-Anwendung richtet sich für Fragen der Zuordnung des Besteuerungssubstrats nach den Grundsätzen des Anwenderstaats (hier: Deutschland); keine abkommensautonome Auslegung. Eine Qualifikationsverkettung nach Maßgabe der Beurteilung im Quellenstaat der PersGes – etwa Dividendenbesteuerung statt Entnahme beim Gesellschafter – erfolgt nicht. **Deutschland ist nicht an die ungarische Steuersubjektqualifikation der PersGes gebunden.** Die transparente Mitunternehmersicht bleibt für abkommensrechtliche Einkünftezuordnungszwecke maßgeblich. Vgl. auch Rz. 4.1.4.1. BMF v. 26.9.2014. Fortentwickelt in einem Spanien-Fall durch BFH v. 21.1.2016 – I R 49/14, BStBl. II 2017, 107.

II. Outbound-Strukturen mit PersGes

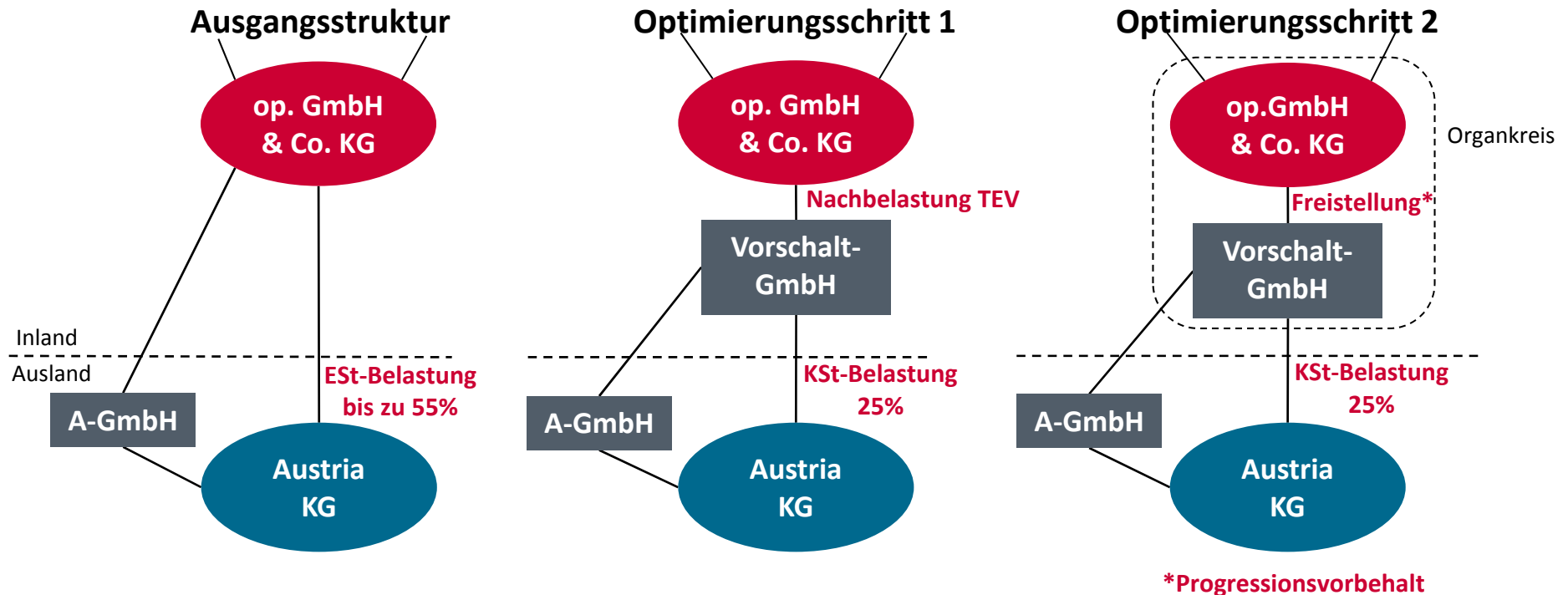
Wichtig: vom BFH postulierte anwenderstaatsorientierte Auslegung erzwingt Qualifikationskonflikte, die die Praxis nutzen/beherrschen muss.

Besonderheiten in konkreten DBA's beachten (etwa Reichweite von Ansässigkeitsfiktionen)

- Segmentierende Betrachtung: Gewerblich geprägte ungarische PersGes/vermögens-verwaltend tätige BesitzGes führt abkommensrechtlich zu Einkünften aus VuV oder KapVerm. Deutsche Besteuerungsbesonderheiten gewerblicher Prägung oder einer BASP haben abkommensrechtlich keine Bedeutung.
- Für Einkünfte aus Grundbesitzüberlassung hat Ungarn als Belegenheitsstaat (Progressionsvorbehalt), für Vermietung beweglicher Wirtschaftsgüter hat Deutschland das Besteuerungsrecht. Die (indirekte) Anrechnung der von der ungarischen PersGes gezahlten Ertragsteuer (KöSt, GewSt) bleibt offen.
- OECD Partnership Report kommt lediglich der Rechtsrang einer „Hilfe für die Abkommensauslegung“ zu
- Anwendung auch für Inbound-Strukturen und in Veräußerungsfällen. Vgl. BFH-Beschluss v. 13.11.2013 – I R 67/12, BStBl. II 2014, 172: in Belgien ansässiger Mitunternehmer einer deutschen Schiffbetriebs KG. Abkommensberechtigungen PersGes/Gesellschafter einer PersGes sind strikt auseinanderzuhalten (Rz. 14).

II. Outbound-Strukturen mit PersGes

Gestaltungspotential: Österreichisches „Mittelstandsmodell“



Ausgangssituation: doppelstöckige grenzüberschreitende PersGes-Struktur → Transparente Besteuerung; ausländische PersGes hat keine eigene Abkommensberechtigung (Einkünfte der Austria-KG werden von den Mitunternehmern der op. GmbH & Co. KG im Rahmen der beschränkten Stpfl. in Österreich erfasst).

Schritt 1: österreichische KG wird gem. § 20 UmwStG zu Buchwerten in eine inländische Vorschalt-GmbH (funktionsadäquate Ausgestaltung) eingebracht.

Schritt 2: Vorschalt-GmbH wird mittels Organschaft mit der operativ tätigen GmbH & Co. KG verbunden

Inhaltsübersicht

- I. Zur Einführung: „Steuerkuriositäten“ internationaler Mitunternehmerschaften
- II. Outbound-Strukturen mit PersGes
- III. Inbound-Strukturen mit PersGes**
 1. Übersicht: Gesetzgeberischer „Flickenteppich“ unabgestimmter Einzelregelungen für internationale Personengesellschaften
 2. Beispiel 1: Inländische PersGes mit ausländischem Mitunternehmer:
Zusammenspiel § 4i EStG, § 50d Abs. 10 EStG, Zinsschranke (§ 4h EStG, § 8a KStG)
 3. Beispiel 2: Inländische Organträger-PersGes mit ausländischem Mitunternehmer:
BFH v. 12.10.2016 – I R 92/12: § 14 Abs. 1 Nr. 5 KStG, § 4i EStG, doppelter Aufwands-/Verlustabzug
 4. Beispiel 3: Vermögensverwaltende/geprägte Holding-PersGes mit ausländischem Mitunternehmer: BFH v. 29.11.2017 – I R 58/15
- IV. Empfehlungen an den Gesetzgeber aus Beratersicht

III. Inbound-Strukturen mit PersGes

1. Übersicht: Gesetzgeberischer „Flickenteppich“ unabgestimmter Einzelregelungen für internationale Personengesellschaften

Kein international abgestimmtes Konzept für Personengesellschaften mit der Folge DBA-rechtlicher Qualifikationskonflikte. Stattdessen: einzelfallorientierte nationale Abwehrgesetzgebung mit erheblichen Wertungswidersprüchen und verfassungsrechtlichen/unionsrechtlichen Problemzonen. Renaissance des Veranlassungsprinzips als Zuordnungsmaßstab für mitunternehmerbezogene Wirtschaftsgüter in der BFH-Rechtsprechung?

Wichtige „Abwehrregelungen“ mit Inbound-, teils auch Outbound-Wirkung:

- *§ 4i EStG*: Sonderbetriebsausgabenabzug bei Vorgängen mit Auslandsbezug; Geltung seit 2017; Verhinderung aufwandsbezogener double dips
- *§ 50d Abs. 10 EStG*: Grenzüberschreitende Sondervergütungen als Teil abkommensrechtlicher Unternehmensgewinne; treaty override; rückwirkend eingeführt durch JStG 2009 für alle offenen Fälle, neu gefasst durch AmtshilfeRL UmsG v. 26.6.2013; s. ergänzend auch *§ 50d Abs. 9 EStG*
- *§ 50i EStG*: Schließung von entstrickungsbedingter Besteuerungslücke (insbes. Wegzugsfall) aus DBA-rechtl. Zuordnungskonkurrenzen bei gewerbl. geprägter/gewerbl. infizierter PersGes (Transaktionen vor dem 29.6.2013; treaty override); eingeführt durch AmtshilfeRL UmsG v. 26.6.2013, nachgebessert durch KroatienAnpG v. 25.7.2014, BEPS-UmsG v. 20.12.2016

III. Inbound-Strukturen mit PersGes

Wichtige „Abwehrregelungen“:

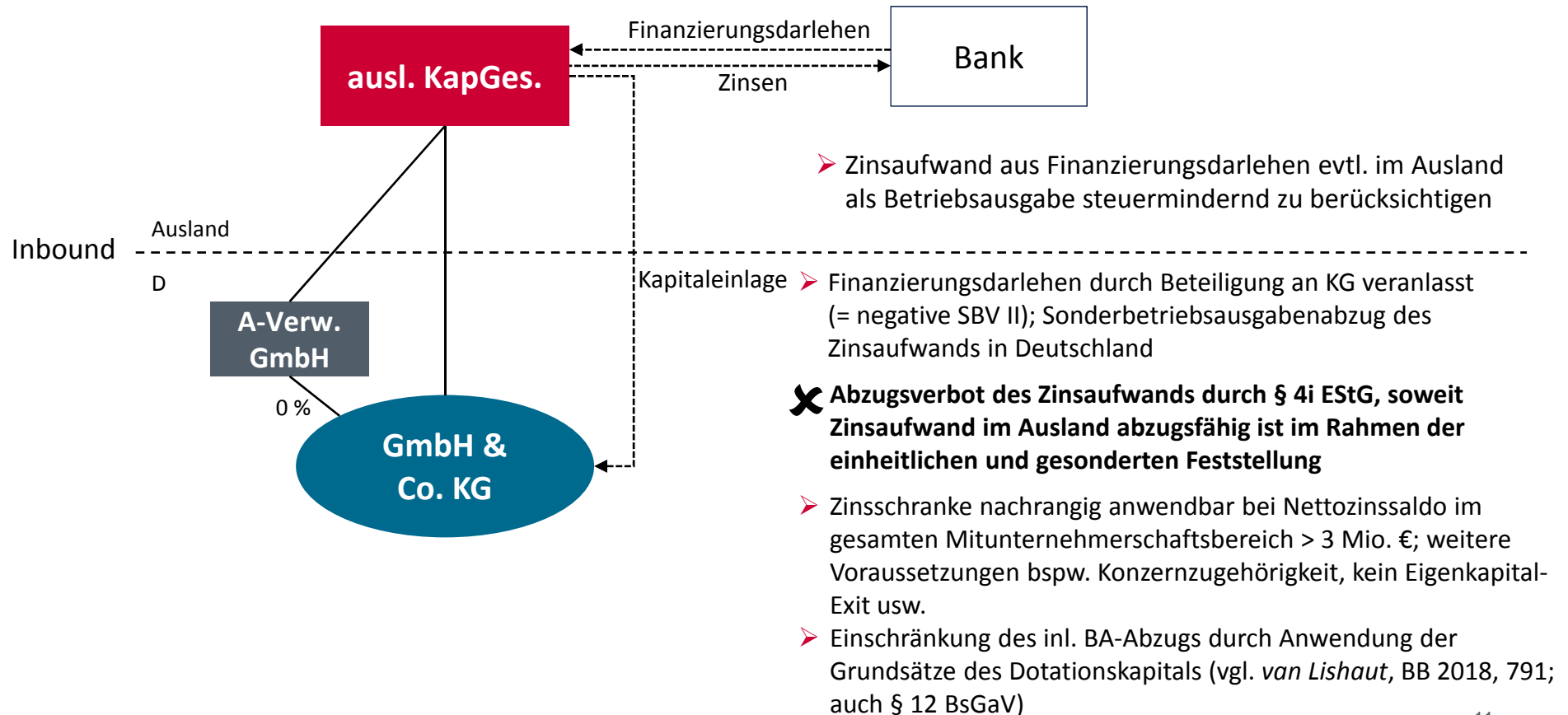
- *§ 14 Abs. 1 Nr. 5 KStG*: Verhinderung „doppelter Verlustnutzung“ insbes. bei grenzüberschreitender Organträger-PersGes; rückwirkend geltende Neufassung durch Kleine Organschaftsreform v. 20.2.1013. Ergänzend auch *§ 14 Abs. 1 Nr. 2 S. 4-7 KStG* zur nationalrechtlichen/DBA-rechtl. Zuordnung einer Organbeteiligung zur inl. BS der OT-PersGes. Hintergrund: Organschaften mit Gewinnabführungsvertrag können auch zu einer Organträger-PersGes begründet werden!
- *§ 1 AStG*: Inländische Berichtigung von Einkünften aus Geschäftsbeziehung zum Ausland; PersGes/Mitunternehmerschaft ist Steuerpfl./nahestehende Person i.S. dieser Vorschrift; für Geschäftsbeziehungen zwischen Gesellschafter/Mitunternehmer und PersGes/Mitunternehmerschaft gilt Fremdvergleichsgrundsatz bei Außerachtlassung der Sondervergütungsregelung
- *§ 20 Abs. 2 AStG*: ausl. BS/PersGes, die als KapGes der Hinzurechnungsbesteuerung unterliegen würde, unterfallen einem doppelbesteuerungsbezogenen „switch over“ von der Freistellungs- zur Anrechnungsmethode.

Systembereinigung der diversen unabgestimmten Einzelregelungen erforderlich. Dringende Aufgabe auf der „To do-Liste“ des Steuergesetzgebers

III. Inbound-Strukturen mit PersGes

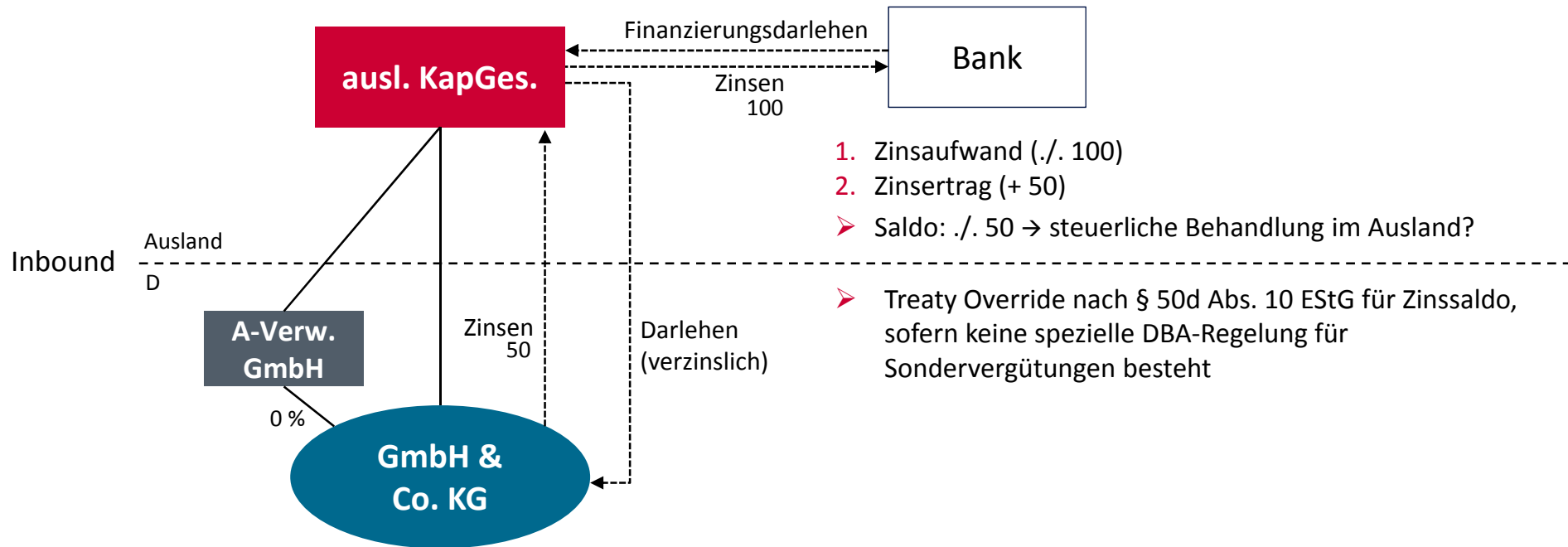
2. Beispiel 1: Inländische PersGes mit ausländischem Mitunternehmer: Unabgestimmtes Zusammenspiel § 4i EStG, § 50d Abs. 10 EStG, Zinsschranke

- **Refinanzierung einer Einlage im Ausland bei Freistellungs-DBA:**
Konkurrenz § 4i EStG zur Zinsschranke (§ 4h EStG, § 8a KStG)



III. Inbound-Strukturen mit PersGes

- **Refinanzierung eines Darlehens im Ausland:**
 § 50d Abs. 10 EStG im Verhältnis zu § 4i EStG



- 1. Zinsaufwand (./ 100)
- 2. Zinsertrag (+ 50)
- Saldo: ./ 50 → steuerliche Behandlung im Ausland?

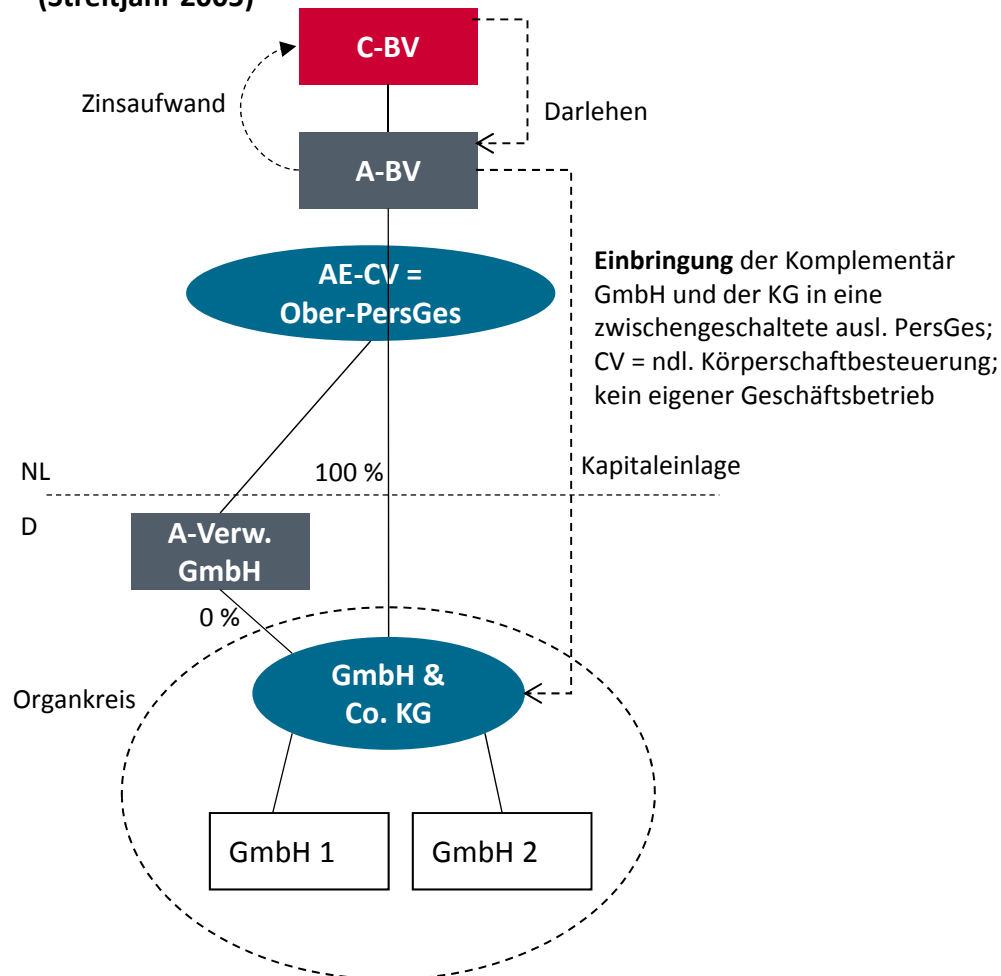
- Treaty Override nach § 50d Abs. 10 EStG für Zinssaldo, sofern keine spezielle DBA-Regelung für Sondervergütungen besteht

- **Anwendungsvorrang von § 50d EStG als lex specialis oder von § 4i EStG?**
 Variante 1: § 50d (+), § 4i (-) → Saldo (./ 50) in DE
 Variante 2: § 50d (+), § 4i (+) → Saldo (+ 50) in DE
 Variante 3: § 50d (+), darüber hinaus § 4i (+) → Saldo (0) in DE

III. Inbound-Strukturen mit PersGes

3. Beispiel 2: Inländische Organträger-PersGes mit ausländischem Mitunternehmer: BFH v. 12.10.2016 – I R 92/12: § 14 Abs. 1 Nr. 5 KStG, § 4i EStG, doppelter Aufwands-/Verlustabzug

Ausgangsstruktur/Zielstruktur
(Streitjahr 2005)



- **Problem 1:** Besonderheiten einer OT-PersGes (BMF v. 10.11.2005, BStBl. I 2005, 1038, ergänzt durch BFH v. 24.7.2013 – I R 40/12, BStBl. II 2014, 272)
- **Problem 2:** Abziehbarkeit Zinsaufwand bei OT-KG und durchgängiger Mitunternehmerkette? S. auch FinMin. Schleswig-Holstein, Kurzinfo v. 20.8.2018. Doppelter Aufwandsabzug?
- **Problem 3:** Anwendung des § 14 Abs. 1 Nr. 5 KStG. Doppelter Verlustabzug?

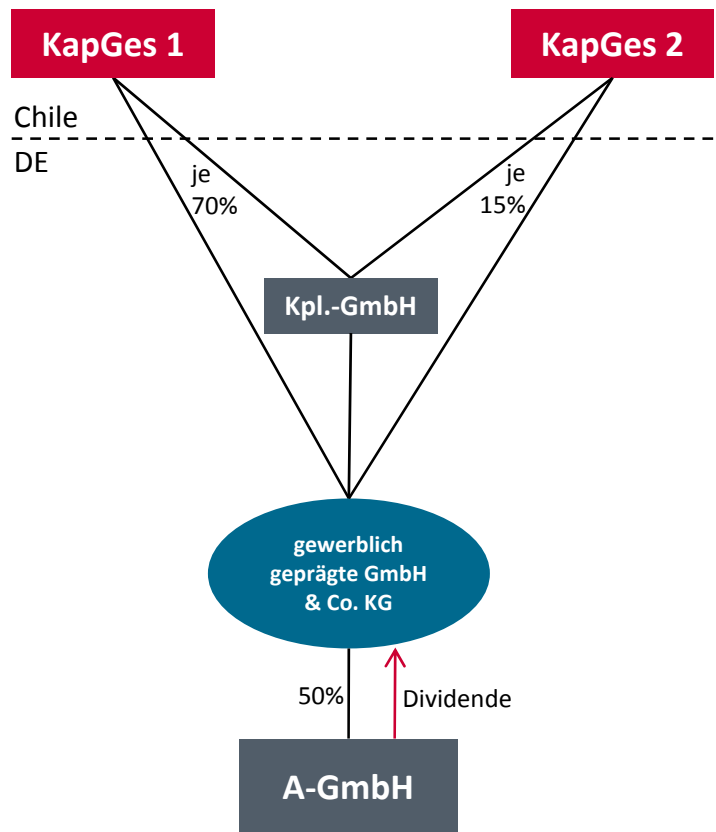
III. Inbound-Strukturen mit PersGes

Grundsatz: § 14 Abs. 1 Nr. 5 KStG und § 4i EStG sind bei Mitunternehmerschaften jeweils eigenständig zu prüfen; es können sich Konkurrenzen ergeben:

- § 14 Abs. 1 Nr. 5 KStG erfordert eine Organschaft mit OT-PersGes; ohne Organschaft kein § 14 Abs. 1 Nr. 5 KStG (wichtig für Gestaltungen).
- § 4i EStG betrifft jegliche SBA bei Vorgängen mit Auslandsbezug; keine einkunftsbezogene Saldobetrachtung; Regelung ist unabhängig von einer Organschaft. Nur soweit Zinsaufwendungen der A-BV neben dem inländischen SBA-Abzug auch im Ausland (konkret den Niederlanden) abziehbar sind, greift § 4i EStG ein. Zurechnung zur inländischen Betriebsstätte? „Fiscale Eenheid“ zwischen A-BV und C-BV relevant?
- nur wenn „negative Einkünfte“ eines OT bestehen und gleichzeitig grenzüberschreitende SA eines Mitunternehmers anfallen, greifen beide Regelungen ein. Abzugssperre des § 4i EStG vorrangig anwendbar? Evtl. entstehen dadurch positive § 14 Abs. 1 Nr. 5 KStG-Einkünfte

III. Inbound-Strukturen mit PersGes

4. Beispiel 3: Vermögensverwaltende/geprägte Holding-PersGes mit ausländischem Mitunternehmer (kein DBA): BFH v. 29.11.2017 – I R 58/15 – Streitjahre 2007-2009



Sachverhalt (vereinfacht)

- gewerblich geprägte GmbH & Co. KG (kein eigenes Personal, umfassender Dienstleistungsvertrag) hält 50 % an der A-GmbH und erzielt in den Streitjahren 2008 und 2009 Dividendeneinkünfte.
- **Ansicht der KG:** Dividende = Betriebseinnahme und Anwendung von § 8b KStG in Veranlagung → Erstattung der einbehaltenen Kapitalertragsteuer.
- **Ansicht FA:** inländische Betriebsstätte gem. § 12 AO (-); Abgeltung der Kapitalertragsteuer nach § 32 Abs. 1 Nr. 2 KStG → keine Erstattung

Urteil des BFH

- Gewerblich geprägte KG vermittelt ihren (ausländischen) Gesellschaftern eine Betriebsstätte i.S.v. § 49 Abs. 1 Nr. 2 Buchst. a EStG (nach innerstaatlichem Recht); Abgeltungswirkung für Kapitalertragsteuerabzug (§ 32 Abs. 1 Nr. 2 KStG) ist insoweit ausgeschlossen; Anwendung § 8b Abs. 1, 6 KStG → Erstattung der Kapitalertragsteuer
- Aber: ungeklärt, ob und in welchem Umfang die Beteiligungsgesellschaft A-GmbH nach dem Veranlassungsprinzip der inländischen Betriebsstätte der KG oder einer Betriebsstätte der ausl. Mitunternehmer zuzuordnen sind. Zuordnung zum Gesamthandsvermögen reicht nicht aus. Geltung auch für DBA-Fälle?

Inhaltsübersicht

- I. Zur Einführung: „Steuerkuriositäten“ internationaler Mitunternehmerschaften
- II. Outbound-Strukturen mit PersGes
- III. Inbound-Strukturen mit PersGes
- IV. Empfehlungen an den Gesetzgeber aus Beratersicht**

IV. Empfehlungen an den Gesetzgeber aus Beratersicht

- *Empfehlung 1:* International unbekannte transparente deutsche Mitunternehmerbesteuerung führt das „deutsche Besteuerungskonzept“ mit Sonderbilanz, Sonderbetriebsvermögen und Sondervergütungen zunehmend an Grenzen. Gesetzliche Neuordnung erforderlich, aber politisch derzeit wohl nicht gewollt.
 - Abschaffung Sonderbetriebsvermögen/Sondervergütungen zumindest bei KapGes als Mitunternehmer?
 - Körperschaftsbesteuerung für Mitunternehmerschaften?
- *Empfehlung 2:* Stärkere Harmonisierung der DBA-Regelungen für Mitunternehmerschaften. Etwa bei der Reichweite von Abkommensberechtigungen für PersGes, DBA-rechtliche Erfassung von § 15 Abs. 1 Nr. 2 EStG zu Sondervergütungen; verbesserte DBA-rechtliche Steueranrechnungen
- *Empfehlung 3:* Systembereinigungen durch deutschen Gesetzgeber erforderlich
 - Einerseits Rechtstypenvergleich (Einordnung einer ausl. Gesellschaft), bei dem ausschließlich inl. Beurteilungskriterien zugrundegelegt werden; andererseits werden inl. Abzugsverbote vom Abzug im Ausland (mit allen seinen Beurteilungsschwierigkeiten) abhängig gemacht
 - Schaffung verbesserter Steueranrechnung im Hinblick auf DBA Qualifikationskonflikte (auch auf die GewSt)
 - Diverse punktuell wirkende inländische Abzugsbegrenzungsnormen, die nicht in dem erforderlichen Maße aufeinander abgestimmt sind (unabgestimmtes Stückwerk). Etwa Abschaffung § 14 Abs. 1 Nr. 5 KStG? Nutzung der Diskussionen um „hybride Gestaltungen“ nach ATAD II?

wts