



Internationales Steuerrecht der Personengesellschaften

Professor Dr. Ekkehart Reimer

10. September 2018

- Das Doppelproblem: Komplexität und Unbestimmtheit
- AStG:
 - Verrechnungspreiskontrolle
 - Hinzurechnungsbesteuerung
- Abkommensrecht:
 - Abkommensberechtigung von Personengesellschaften
 - Gewinnanteile der Gesellschafter
 - Sondervergütungen
 - Personengesellschaften als Arbeitgeber
- Ausblick

- Verrechnungspreiskontrolle
 - Korrektur setzt Steuerpflicht (Rechtspersönlichkeit) voraus; maßgeblich hierfür: deutsches Steuerrecht
 - VP-Kontrolle zwischen Schwesterkapitalgesellschaften unter gemeinsamer Beherrschung durch eine oder mehrere Personengesellschaften: § 1 Abs. 1-3 AStG
 - VP-Kontrolle mit Wirkung für das Ergebnis der Personengesellschaft: Frage der BS-Gewinnaufteilung nach § 1 Abs. 5 AStG i.V.m. BsGaV



- Hinzurechnungsbesteuerung
 - betrifft zunächst nur *Zwischenkapitalgesellschaften*, denen andernfalls Abschirmwirkung zukäme; insoweit Maßgeblichkeit des deutschen KSt-Rechts (§ 7 Abs. 1 Satz 1 AStG). Personengesellschaft im Niedrigsteuerstaat ist ohnehin transparent.
 - Parallelproblematik aber bei DBA-Freistellung des Gewinnanteils (Art. 23A Abs. 1 i.V.m. Art. 7 Abs. 1 Satz 2 OECD-MA; in deutschen DBA aber ohnehin oft eingeschränkt: Art. 22 Abs. 1 Nr. 3, 4 und 5 dVG)
 - Lösung: § 20 Abs. 2 Satz 1 AStG, Art. 28 Abs. 1 Nr. 2 dVG: *switch-over* Deutschlands für nicht-aktive BS-Einkünfte eines unbeschränkt stpfl. Mitunternehmers von der Freistellungs- zur Anrechnungsmethode.

- Hinzurechnungsbesteuerung (Forts.)
 - Sonderfall: passive Einkünfte aus von in Deutschland ansässigen Mitunternehmern erbrachten Dienstleistungen führen nicht zum *switch over* (§ 20 Abs. 2 Satz 2 AStG).
 - Petitum: Ausweitung dieser Regelung auf alle Einkünfte inländischer (Unter-)Betriebsstätten.

- Abkommensberechtigung von Personengesellschaften
 - Personengesellschaft als „Person“ (!) i.S.d. Art. 3 Abs. 1 OECD-MA,
 - bei Qualifizierung durch den Staat von Sitz und Geschäftsleitung als transparent aber mangels eigener unbeschränkter Steuerpflicht keine „Ansässigkeit“ i.S.d. Art. 4 Abs. 1, 1 Abs. 1 OECD-MA.
 - Grundsatz daher: Zurechnung der Wirtschaftsgüter, Einrichtungen, abhängigen Vertreter und Einkünfte der Personengesellschaft zu deren Gesellschaftern (Mitunternehmern),
 - Anwendung von Art. 7 OECD-MA („Personengesellschaft als Betriebsstätte“),
 - hinkende („kleine“) Abkommensberechtigung aber durch Art. 24 Abs. 3 OECD-MA (Lösung von Dreiecksfällen)

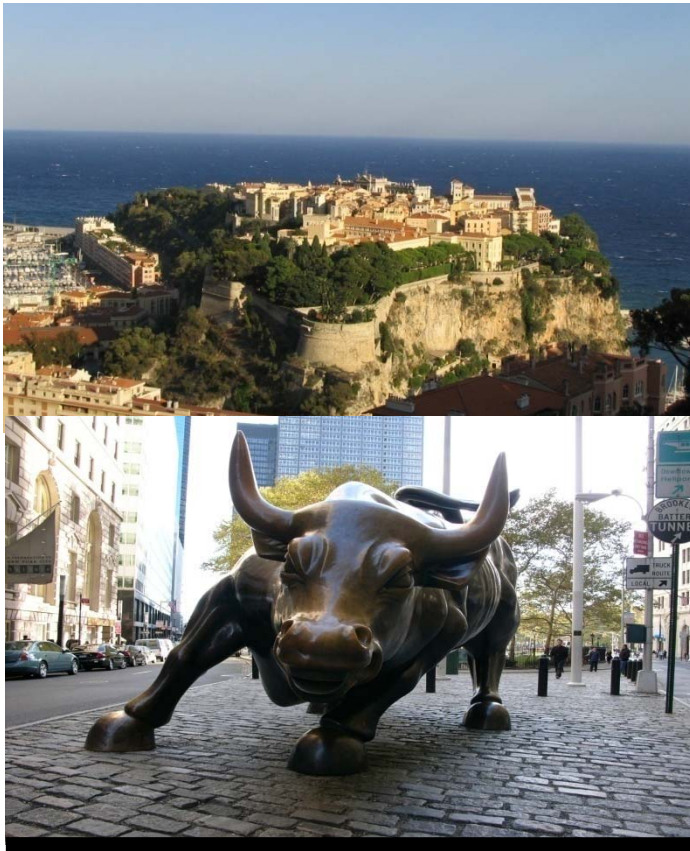
- Gewinnanteile der Gesellschafter
 - Abkommensschutz nur bei Abkommensberechtigung der Gesellschafter (Mitunternehmer), d.h. Ansässigkeit (Art. 4 Abs. 1 OECD-MA) in einem Vertragsstaat
 - Unschärfe der abkommensrechtlichen Ausdrücke „business“ und „enterprise“ (Art. 7 Abs. 1 OECD-MA),
 - keine Deckung mit Gewerblichkeit i.S.d. § 15 Abs. 2 oder Abs. 3 EStG.
 - OECD: substance over form, daher grds. Vorrang der speziellen Verteilungsnormen (Art. 6, 8, 10-12, 13, 17 OECD-MA), u.U. aber auch des Art. 21 Abs. 1 OECD-MA
 - praktisch aber Dominanz von Betriebsstättenprinzip (Art. 10 Abs. 4, 11 Abs. 4, 12 Abs. 3, 13 Abs. 2 OECD-MA) und AOA (Art. 7 Abs. 2 OECD-MA)

- Sondervergütungen
 - auch hier Abkommensschutz nur bei Abkommensberechtigung der Gesellschafter (Mitunternehmer), d.h. Ansässigkeit (Art. 4 Abs. 1 OECD-MA) in einem Vertragsstaat
 - Qualifikation str.:
 - Deutschland: Einfärbung (§ 15 Abs. 1 Nr. 2 EStG) der Vergütungen für Gesellschaftertätigkeiten und -kapitalüberlassungen i.w.S.
 - OECD: Auftrennung (bifurcation) der Einkünfte aus schuldrechtlichen Leistungsbeziehungen und der gesellschaftsrechtlichen Einkünfte (Gewinnanteile, Gewinne aus Anteilsveräußerungen)

- Personengesellschaft als Arbeitgeber:
Abkommensrechtliche Behandlung der Arbeitnehmergehälter
 - Grundsatz: Ansässigkeitsstaat
 - Regelausnahme: anderer Vertragsstaat als Tätigkeitsstaat
 - Rückausnahme: 183-Tage-Regel
 - Ausschaltung der 183-Tage-Regel durch
BS der Personengesellschaft im Tätigkeitsstaat
 - Ausschaltung der 183-Tage-Regel durch
[Ansässigkeit] der Personengesellschaft im Tätigkeitsstaat?



- Kodifikation des Typenvergleichs und/oder Einführung eines Statusfeststellungsverfahrens
- Hinzurechnungsbesteuerung: Gelegenheit der ATAD-Umsetzung zu einer systematischen Mitberücksichtigung der Personengesellschaftsfälle nutzen
- Abkommenspolitik:
 - Angleichung Deutschlands an OECD-Standards der Einkünftequalifikation
 - Mitarbeit an einer Revision der OECD-Position zu Art. 15 Abs. 2 lit. b OECD-MA (Personengesellschaft als [ansässiger] Arbeitnehmer)



Vielen Dank!