

DER PRAKTISCHE FALL

Outbound-Investitionen über eine GmbH & Co. KG mit Betriebsstätte in Spanien

von StB Dr. Christian Kahlenberg, Flick Gocke Schaumburg, Berlin/Bonn

| Für deutsche Touristen ist Spanien ein äußerst beliebtes Feriendomizil. Aus diesem Grund erlebt der spanische Immobilienmarkt nach Platzen der Immobilienblase 2008 wieder einen starken Aufschwung, was insbesondere an den steigenden Preisen erkennbar ist. Daneben können sich Objekte aber auch als Investmentanlage eignen. Der vorliegende Beitrag stellt die steuerlichen Implikationen eines Immobilieninvestments in Form einer spanischen Betriebsstätte dar. |

1. Sachverhalt

Angestrebt wird eine Bauträgertätigkeit in Spanien, d. h. der gewerbsmäßige Erwerb von Grundstücken in Spanien zur Errichtung von Immobilien und deren anschließende Veräußerung. Potenzielle Investoren schließen sich dafür als Kommanditisten in einer inländischen GmbH & Co. KG zusammen. Diese errichtet durch notarielle Beurkundung in Spanien eine Betriebsstätte (Establecimiento Permanente – EP), die die Bauträgertätigkeit auch praktisch durchführt. Die Geschäfte der KG werden durch die inländische Komplementär-GmbH geleitet. Der eingesetzte Geschäftsführer schließt auch die erforderlichen Verträge in Spanien (Erwerb, Errichtung, Veräußerung). Die Geschäftsführung bleibt faktisch aber weiterhin in Deutschland. In den dafür unterhaltenen Geschäftsräumen (z. B. Infrastruktur, Personal, Telekommunikation, etc.) werden die strategischen Entscheidungen getroffen. Sofern es um die Errichtung von Gebäuden geht, erstreckt sich die Baustellentätigkeit auf mindestens zwölf Monate.

2. Die EP in Spanien

Die Gründung einer Betriebsstätte in Spanien (EP) bedarf der notariellen Beurkundung. Voraussetzung dafür ist ein Gesellschafterbeschluss, auf dessen Grundlage die Gründung erst erfolgen kann. Außerdem muss ein steuerlicher Repräsentant in Spanien benannt werden, der für Steuerverbindlichkeiten der Betriebsstätte haftet. Dieser muss seine steuerliche Residenz in Spanien innehaben. Ferner muss in der Urkunde die unternehmerische Tätigkeit des Betreibers beschrieben sein – hier: Bauträgertätigkeit – da die praktische Ausübung hierauf zu beschränken ist. Nach Eintragung in das spanische Handelsregister ist die Betriebsstätte handlungsfähig.

Steuerlich wird die EP wie eine Kapitalgesellschaft behandelt. Die erzielten Gewinne unterliegen daher der spanischen Körperschaftsteuer von 25 %. Obgleich Spanien für Auszahlungen der erwirtschafteten Gewinne an nicht ansässige Gesellschafter eine sog. Branch Profits Tax (21 %) vorsieht, wird diese wegen Art. 23 DBA-Spanien (DBA-Diskriminierungsverbot) nicht erhoben. Die Gewinnrepatriierung erfolgt deshalb ohne einen Quellensteuerabzug.

Investoren als Kommanditisten der GmbH & Co. KG mit EP in Spanien

Notarielle Beurkundung, Repräsentant in Spanien und Eintragung ins HR

Kein Quellensteuerabzug wegen DBA-Diskriminierungsverbot

3. Steuerliche Würdigung aus deutscher Sicht

3.1 Laufende Betriebsstättengewinne

3.1.1 Nationales Recht

Durch die Gründung einer inländischen GmbH & Co. KG, bei der die Geschäftsführung durch die Komplementär-GmbH ausgeübt wird, sind die Kommanditisten als Mitunternehmer anzusehen. Die Bauträgertätigkeit stellt eine originäre gewerbliche Tätigkeit dar (§ 15 Abs. 2 EStG), weshalb sämtliche Einkünfte der Mitunternehmerschaft als Einkünfte aus Gewerbebetrieb zu behandeln sind.

MERKE | Eine Bauträgertätigkeit qualifiziert sich dann als gewerblich, wenn die Objekte von vornherein zur Veräußerung und nicht zur Vermietung gedacht sind (Ausnutzung substanzieller Vermögenswerte durch Umschichtung anstelle der Fruchtziehung; BFH 3.7.95, GrS 1/93, BStBl II 95, 617). Davon ist insbesondere auszugehen, wenn die sog. Drei-Objekt-Grenze überschritten ist (BFH 9.12.86, VIII R 317/82, BStBl II 88, 244) und die Gewinnerzielungsabsicht im Vorfeld besteht und nachträglich auch nicht entfällt (BFH 5.4.17, X R 6/15, BStBl II 17, 1130).

Die Geschäftsführung (Komplementär-GmbH) wird im Inland in den dafür unterhaltenden Büroräumen ausgeführt. Mithin verfügt die GmbH & Co. KG über eine inländische Geschäftsleitungsbetriebsstätte (§ 12 S. 2 Nr. 1 AO). Sofern einer der Kommanditisten die Geschäftsführung der Komplementär-GmbH übernimmt, stellt sein Gehalt Sonderbetriebserträge dar und wird – auf zweiter Stufe (BFH 9.2.93, VIII R 29/91, BStBl II 93, 747) – den gewerblichen Einkünften aus der Mitunternehmerschaft hinzugerechnet (§ 15 Abs. 1 Nr. 2 S. 12. HS EStG).

MERKE | Sollte die KG nicht selbst entsprechende Büroräume angemietet haben, würden zumindest die Geschäftsräume der Komplementär-GmbH als Geschäftsleitungsbetriebsstätte der KG zugerechnet werden, falls die Organe personenidentisch sind (BFH 5.11.14, IV R 30/11, BStBl II 15, 601; 4.7.12, II R 38/10, BStBl II 12, 782).

Aufgrund des Welteinkommensprinzips sind die Gewinne der inländischen Kommanditisten aus der Mitunternehmerschaft der inländischen Besteuerung zu unterwerfen, sofern die Bestimmungen des DBA-Spanien (BGBl II 12, 19) dem nicht entgegenstehen.

MERKE | Gewerbesteuerlich sind die spanischen Betriebsstättengewinne aus dem Gewerbeertrag zu kürzen (§ 9 Nr. 3 GewStG), sofern die DBA-rechtliche Steuerfreistellung erhalten bleibt (§ 7 S. 8 GewStG negativ).

3.1.2 Abkommensrecht

Aufgrund der originär gewerblichen Bauträgertätigkeit (§ 15 Abs. 2 EStG) ist abkommensrechtlich von Unternehmensgewinnen auszugehen (BFH 17.12.97, I R 34/97, BStBl II 98, 296). Die Verteilung der Besteuerungsbefugnisse richtet sich nach Art. 7 DBA-Spanien: Danach obliegt grundsätzlich dem Ansässig-

Investoren erzielen gewerbliche Einkünfte nach § 15 Abs. 2 EStG

Bauträgertätigkeit zur Veräußerung statt Vermietung

Inländische Geschäftsleitungsbetriebsstätte

Kürzung der spanischen Betriebsstättengewinne aus dem Gewerbeertrag

keitsstaat des Unternehmers (hier: Ansässigkeitsstaat der Kommanditisten, Deutschland) das alleinige Besteuerungsrecht, sofern in Spanien keine Betriebsstätte unterhalten wird, durch welche die betreffenden Gewinne veranlasst sind (BFH 29.7.92, II R 39/89, BStBl. II 93, 63). Der gesamte Unternehmensgewinn ist dann dem Stammhaus – Geschäftsleitungsbetriebsstätte in Deutschland – zuzuordnen (z. B. BFH 19.12.07, I R 19/06, BStBl II 10, 398).

Die abkommensrechtliche Betriebsstätte setzt u. a. eine feste Geschäftseinrichtung voraus (Art. 5 Abs. 1 OECD-MA, BFH 19.5.93, I R 80/92, BStBl II 93, 655). Diese ist schon allein durch die notariell gegründete Betriebsstätte gegeben.

MERKE | Sofern keine notarielle Betriebsstättenbegründung erfolgt wäre, müssten außerdem die Anforderungen des Art. 5 Abs. 3 DBA-Spanien geprüft werden, der die speziellere Norm für Betriebsstätten im Rahmen der praktischen Bauausführung repräsentiert. Danach ist DBA-rechtlich eine Betriebsstätte gegeben, wenn diese (tatsächlich) mindestens zwölf Monate unterhalten wird. Dies wäre nach vorliegendem Sachverhalt auch erfüllt, da die Immobilien regelmäßig erst nach zwölf Monaten fertiggestellt werden. Sofern die Bauausführung faktisch weniger als zwölf Monate umfassen würde, wäre zwar keine Bau- und Montagebetriebsstätte gegeben. Gleichwohl würde weiterhin die notariell errichtete EP in Spanien existieren, der die entsprechende Bautätigkeit dann zuzuordnen wäre. Aus diesem Grund konzentrieren sich die nachfolgenden Ausführungen auf die steuerliche Würdigung der EP. Für die Baubetriebsstätte ergäben sich insofern keine Abweichungen.

Die GmbH & Co. KG wird aus deutscher Sicht transparent behandelt, weshalb den Kommanditisten (anteilig) eine „eigene“ Betriebsstätte in Spanien zugeordnet wird (BFH 17.10.90, I R 16/89, BStBl II 91, 211).

Für Gewinne der spanischen Betriebsstätten obliegt wiederum Spanien das Besteuerungsrecht (Art. 7 Abs. 1 S. 1 2. HS, S. 2 i. V. m. Abs. 2 DBA-Spanien). Um zu bestimmen, welche Gewinne auf die EP entfallen, ist eine Gewinnabgrenzung zwischen Stammhaus und der EP nach dem sog. Authorized-OECD-Approach (kurz: AOA, ausführlich dazu Hagemann/Kahlenberg, PISb 15, 159) zur Abbildung des Fremdvergleichsgrundsatzes vorzunehmen (Art. 7 Abs. 2 DBA-Spanien i. V. m. § 1 Abs. 5 AStG). Hierfür sind das Verwaltungsschreiben „Verwaltungsgrundsätze Betriebsstättengewinnaufteilung“ (VWG BsGa; BMF 22.12.16, IV B 5 - S 1341/12/10001-03, BStBl I 17, 182) sowie die Betriebsstätten-gewinnaufteilungsverordnung (BsGaV 13.10.14, BGBl I 14, 1603) heranzuziehen.

Die Abbildung des Fremdvergleichsgrundsatzes für Bau- und Montagebetriebsstätten erfolgt gemäß § 1 Abs. 5 AStG zweistufig:

1. Erstellung einer Funktions- und Risikoanalyse, auf deren Grundlage die in § 1 Abs. 2 BsGaV aufgeführten Zuordnungsgegenstände der Betriebsstätte zuzuordnen sind (Tz. 28 VWG BsGa). Ausgehend von den maßgeblichen Personalfunktionen sind der Betriebsstätte auch die verschiedenen Geschäftsvorfälle zuzuordnen (Tz. 30 VWG BsGa). Unentgeltliche Leistungsbeziehungen, die zwischen Stammhaus und EP eingegangen wurden, gelten (Fiktion) als schuldrechtliche Beziehungen und sind entsprechend abzubilden.

**Bauausführung
> 12 Monate für
DBA-rechtliche
Betriebsstätte**

**Verteilung der
Besteuerungsrechte
durch Gewinnab-
grenzung nach AOA**

**Zuordnung der
Personalfunktionen,
Vermögenswerte und
Geschäftsvorfälle**

2. Auf Basis dieser Zuordnungen werden Verrechnungspreise für die Geschäftsvorfälle zwischen Stammhaus und der EP bestimmt (§ 1 Abs. 1 BsGaV).

PRAXISTIPP | Als Personalfunktion qualifiziert sich eine Geschäftstätigkeit des Unternehmens, die durch eigenes Personal ausgeführt wird (§ 1 Abs. 5 S. 3 Nr. 1 AStG, § 2 Abs. 3 S. 1 BsGaV). Mithin werden nach dem AOA der Betriebsstätte die Personalfunktionen des Unternehmens – und nicht das Personal selbst – zugeordnet. Um einer Betriebsstätte überhaupt Gewinne zuordnen zu können, muss demnach entsprechendes Personal vorgehalten werden, durch welches die Unternehmenstätigkeit ausgeführt wird.

Vorliegend wird die Bauträgertätigkeit durch Personal der EP ausgeführt. Dem Stammhaus kommt lediglich eine Verwaltungs- und Managementfunktion zu. Mithin sind die maßgebenden Personalfunktionen auch der EP zuzuordnen, weshalb im Rahmen der Gewinnaufteilung zwischen Stammhaus und EP die Gewinne aus der operativen Bauträgertätigkeit allein der EP zuzurechnen sind (Tz. 31 VWG BsGa). Davon ist ein angemessener Gewinnanteil für die Geschäftsführungstätigkeit abzuspalten und dem inländischen Stammhaus zuzurechnen.

PRAXISTIPP | Um Streitigkeiten mit der Finanzverwaltung hinsichtlich der Gewinnaufteilung zwischen Stammhaus und Betriebsstätte vorzubeugen, ist eine umfassende Dokumentation der Geschäftsvorfälle erforderlich. Dies ist nach § 4 Nr. 3 GAufzV (Gewinnabgrenzungsaufzeichnungs-Verordnung, BGBl I 17, 2367) verpflichtend. Allerdings sind für Zwecke der Funktions- und Risikoanalyse die Geschäftsvorfälle ohnehin zu dokumentieren, weshalb entsprechende Nachweise auch vorliegen.

Die der EP zugerechneten Gewinne sind in Deutschland steuerfrei zu stellen (Art. 22 Abs. 2 Buchst. a) DBA-Spanien) und bei natürlichen Personen als Kommanditisten lediglich im Rahmen des Progressionsvorbehalts zu berücksichtigen (§ 32b Abs. 1 Nr. 3; Abs. 1 S. 2 Nr. 2 EStG negativ). Mithin verbleibt es bei einer spanischen Körperschaftsteuerbelastung von 25 %.

PRAXISTIPP | Das DBA-Spanien enthält in Art. 22 Abs. 2 Buchst. c) DBA-Spanien eine sog. Aktivitätsklausel (ausführlich Hagemann/Kahlenberg, PISb 15, 225 f.). Zusätzliche Voraussetzung für die Steuerfreistellung ist danach eine aktive Tätigkeit i. S. d. § 8 Abs. 1 AStG. Da Bauleistungen zu den uneingeschränkt aktiven Tätigkeiten zählen, führen weder der DBA-rechtliche Aktivitätsvorbehalt noch § 20 Abs. 2 AStG zur Anrechnungsmethode.

Beachten Sie | Der Gewinn der EP ist gesondert und einheitlich festzustellen (§ 180 Abs. 2 Buchst. a) AO; Ratschow in: Klein, AO, § 180 Rn. 6). Für die Gewinnermittlung sind die deutschen Gewinnermittlungsvorschriften maßgebend (BFH 13.9.89, I R 117/87, BStBl II 90, 57). Sofern sich dabei Unterschiede gegenüber dem Gewinnausweis der EP in Spanien ergeben (z. B. aufgrund unterschiedlicher Aktivierungswahlrechte oder -pflichten), sind diese ledig-

Gewinne aus operativer Bauträgertätigkeit allein der EP zuzurechnen

Umfassende Dokumentation der Geschäftsvorfälle

Steuerfreistellung unter Progressionsvorbehalt



ARCHIV
Ausgabe 8 | 2015
Seite 225 f.

lich temporär und gleichen sich im Veräußerungszeitpunkt aus. Da inländische Unternehmen mit ausländischen Betriebsstätten verpflichtet sind, eine Bilanz für das gesamte Unternehmen einzureichen, kann außerdem nicht die in Spanien für die EP erstellte Bilanz übernommen werden. Vielmehr sind die Zuordnungsregeln der BsGaV für Vermögenswerte (§§ 4 ff. BsGaV) und Schulden (§ 14 BsGaV) zu beachten und der EP ein entsprechendes Dotationskapital (§ 13 BsGaV) zuzuweisen.

3.2 Gewinnverwendung

Wie bereits in Abschnitt 2. angemerkt, können die Gewinne aus der EP ohne eine spanische Quellensteuer ausgezahlt werden. Aus deutscher Sicht handelt es sich hierbei um eine Entnahme, die steuerlich unbeachtlich ist.

3.3 Veräußerung von Betriebsvermögen

3.3.1 Asset Deal

Nachdem ein Zielobjekt fertiggestellt wurde, folgt die Veräußerung. Der daraus erzielte Gewinn wird in Spanien als Gewinn der EP mit 25 % Körperschaftsteuer belastet. Aufgrund des Welteinkommensprinzips wäre der Veräußerungsgewinn auch in Deutschland steuerpflichtig (§ 15 Abs. 1 Nr. 2 EStG).

Die Veräußerung von Immobilien der EP wäre abkommensrechtlich unter Art. 13 Abs. 1 DBA-Spanien zu subsumieren. Hieraus folgt – analog zu Art. 6 DBA-Spanien – das dem Belegenheitsstaat Spanien das alleinige Besteuerungsrecht obliegt. In Deutschland dürfte der Veräußerungsgewinn nach Art. 22 Abs. 2 Buchst. a) DBA-Spanien unter Progressionsvorbehalt freizustellen sein (§ 32b Abs. 1 S. 2 Nr. 2 EStG negativ), da es sich um unbewegliches Vermögen handelt, das tatsächlich einer spanischen BS (EP) gehört (Art. 22 Abs. 2 Buchst. b) vii) DBA-Spanien negativ).

3.3.2 Share Deal

Sofern anstelle der Immobilie die EP veräußert wird, ist ein DBA-rechtlicher Besteuerungskonflikt vorprogrammiert: Während Spanien (abkommensrechtlich) von einer Veräußerung von Anteilen i. S. d. Art. 13 Abs. 6 DBA-Spanien ausgehen dürfte (Besteuerungsrecht beim Ansässigkeitsstaat des Veräußerers: hier Deutschland), handelt es sich aus deutscher Sicht um die Veräußerung von Betriebsstättenvermögen. Hierfür stünde sowohl für bewegliches (Art. 13 Abs. 4 DBA-Spanien) als auch für unbewegliches Vermögen (Art. 13 Abs. 1 DBA-Spanien) dem Belegenheitsstaat Spanien das alleinige Besteuerungsrecht zu (Art. 22 Abs. 2 Buchst. b) vii) DBA-Spanien negativ, keine Anrechnung). Diesen Konflikt löst die deutsche Finanzverwaltung aber durch eine sog. Rechtsfolgenverkettung (BMF 26.9.14, IV B 5 - S 1300/09/10003, BStBl I 14, 1258, Tz. 4.2 i. V. m. 4.1.3.3.1), sodass der Veräußerungsgewinn nicht steuerfreigestellt wird, sondern als Gewinn der Mitunternehmerschaft in die inländische Steuerbemessungsgrundlage einfließt.

3.4 Schuldrechtliche Beziehungen

Die Durchführung der Bauträgertätigkeit erfordert eine hinreichende Kapitalausstattung, die vorliegend durch schuldrechtliche Beziehungen sichergestellt wird. Das notwendige Kapital kann dabei von fremden Dritten (insb. Banken) eingeholt werden oder auch aus dem Gesellschafterkreis stammen. Steuerliche Besonderheiten sind nur für den Fall zu beachten, dass das Kapital aus der (mittelbaren) Vermögenssphäre der Mitunternehmer stammt.

Veräußerungsgewinn ist in Deutschland grundsätzlich steuerpflichtig, ...

... aber nach Art. 13 Abs. 1 DBA-Spanien freigestellt

DBA-rechtlicher Besteuerungskonflikt

Sofern die Mitunternehmer (vorwiegend die Kommanditisten) der GmbH & Co. KG unmittelbar Kapital zur Verfügung stellen, handelt es sich um Sonderbetriebsvermögen I. Die geleisteten Zinsen sind auf Gesamthandsebene als Betriebsausgaben abziehbar (§ 4 Abs. 4 i. V. m. § 15 Abs. 1 Nr. 2 EStG). Korrespondierend dazu qualifizieren sich die erzielten Zinserträge des Kommanditisten als Sonderbetriebserträge (§ 15 Abs. 1 Nr. 1 S. 1 2. HS EStG) und sind dem Gewinn aus der Mitunternehmerschaft – auf zweiter Stufe – hinzuzurechnen (BFH 9.2.93, VIII R 29/91, BStBl II 93, 747).

PRAXISTIPP | Alternativ könnte ein Kommanditist nicht unmittelbar Kapital bereitstellen, sondern über eine ihm gehörende Gesellschaft. Sofern es sich dabei um eine Personengesellschaft handelt, stellt das Darlehen Sonderbetriebsvermögen II dar; auch dann wären die Zinsen als Sonderbetriebserträge dem Gewinn aus der Mitunternehmerschaft hinzuzurechnen. Stammt das Kapital hingegen von einer Kapitalgesellschaft des Kommanditisten, die wirtschaftlich mit der GmbH & Co. KG verflochten ist, würde zusätzlich die Beteiligung zu Sonderbetriebsvermögen II umqualifiziert (z. B. BFH 7.7.92, VIII R 2/87, BStBl II 93, 328).

Bei Darlehensbeziehungen zwischen Kommanditisten und der GmbH & Co. KG ist zu beachten, dass das Kapital regelmäßig dem Erwerb von Grundstücken bzw. der Errichtung von Immobilien und damit der Geschäftstätigkeit der EP dienen dürfte. Folglich wäre eine wirtschaftliche Veranlassung zur Betriebsstättentätigkeit in Spanien gegeben, infolgedessen die Darlehenszinsen nicht dem inländischen Stammhaus, sondern eben auch der EP in Spanien zuzuordnen sind. Auf die Zuordnung nach den maßgebenden Personalfunktionen käme es hierbei nicht an, da die Grundsätze des AOA auf Beziehungen zwischen Mitunternehmer und Mitunternehmerschaft keine Anwendung finden (§ 1 Abs. 5 S. 7 AStG).

Die Zuordnung der geleisteten Darlehenszinsen strahlt auch auf die steuerliche Beurteilung der Zinserträge aus, da für (grenzüberschreitende) Sonderbetriebserträge § 50d Abs. 10 EStG zu beachten ist. Die Vorschrift fingiert die Qualifikation von Sonderbetriebserträgen als Unternehmensgewinne i. S. d. Art. 7 OECD-MA und anschließender Zurechnung zur aufwandstragenden Betriebsstätte – hier zur EP (§ 50d Abs. 10 S. 1, S. 3 EStG; vgl. auch Kudert/Kahlenberg, PISb 13, 94; Cloer/Keilhoff/Leich, PISb 14, 199 und PISb 15, 17). Aus deutscher Sicht wären folglich auch die Zinsen aus Gesellschafterdarlehen als Betriebsstättengewinn freizustellen (Art. 22 Abs. 2 Buchst. a) DBA-Spanien).

Beachten Sie | Aus spanischer (abkommensautonomer) Sicht fallen Zinsen der EP an den Kommanditisten unter Art. 11 DBA-Spanien. Hiernach stünde ausschließlich Deutschland ein Besteuerungsrecht zu (Art. 11 Abs. 1 DBA-Spanien). Der sich ergebende Besteuerungskonflikt in Form einer Keimmalbesteuerung wird im Ergebnis durch die Switch-over-Klausel des Art. 22 Abs. 2 Buchst. e) i) DBA-Spanien vermieden (Voraussetzung dafür wäre ein erfolgloses Verständigungsverfahren), spätestens aber durch § 50d Abs. 9 Nr. 1 EStG. Mithin sind die Zinsen in die einheitliche und gesonderte Gewinnfeststellung als steuerpflichtige Einkünfte miteinzubeziehen.

Kapital unmittelbar von den Kommanditisten stellt SBV I dar ...

... mittelbar über eine Personengesellschaft SBV II

Zinserträge als Gewinn der EP in D freizustellen

Keimmalbesteuerung wird durch Switch-over-Klausel vermieden

3.5 Geschäftsbeziehungen mit nahestehenden Personen

Geschäftsbeziehungen zwischen nahestehenden Personen i. S. d. § 1 Abs. 2 AStG müssen fremdvergleichskonform ausgestaltet sein. Andernfalls ordnet § 1 Abs. 1 AStG unter folgenden Voraussetzungen eine Einkünfteberichtigung an:

- Bei einem Steuerpflichtigen i. S. v. § 1 Abs. 1 AStG,
- aus einer Geschäftsbeziehung zum Ausland (§ 1 Abs. 4 AStG),
- mit einer nahestehenden Person (§ 1 Abs. 2 AStG),
- tritt eine Einkünfterminderung deshalb ein, weil hierbei (Verrechnungs-) Preise zugrunde gelegt werden, die fremde Dritte (nicht nahestehende Personen) nicht miteinander vereinbart hätten.

Steuerpflichtiger i. S. v. § 1 Abs. 1 S. 1 AStG ist jede im Inland steuerpflichtige Person. Dabei stellt § 1 Abs. 2 AStG klar, dass hierunter auch Personengesellschaften fallen. Eine Geschäftsbeziehung ist nach § 1 Abs. 4 AStG gegeben, wenn einzelne oder mehrere wirtschaftliche Vorgänge (Geschäftsvorfälle) zwischen dem Steuerpflichtigen und der nahe stehenden Person stattfinden, die Teil einer unter §§ 13, 15, 18 oder 21 EStG fallenden Tätigkeit sind und denen keine gesellschaftsvertragliche Vereinbarung zugrunde liegt.

Gemäß § 1 Abs. 2 AStG stehen Personen einander nahe, wenn

- ein (un-)mittelbares Beteiligungsverhältnis von mindestens 25 % oder die Möglichkeit der (un-)mittelbaren beherrschenden Einflussnahme vorliegt (Nr. 1),
- ein Dritter an beiden Personen eine entsprechende Beteiligung hält bzw. einen entsprechenden Einfluss ausüben kann (Nr. 2) oder
- Gläubiger oder Schuldner in der Lage sind, bei der Vereinbarung von Bedingungen einer Geschäftsbeziehung auf den jeweils anderen Einfluss außerhalb dieser Geschäftsbeziehung auszuüben (Nr. 3).

Schließlich bedarf es auch der Einkünfterminderung aufgrund der Vereinbarung unangemessener (Verrechnungs-)Preise.

PRAXISTIPP | Um die Lieferungs- und Leistungsbeziehungen zwischen nahestehenden Personen auf ihre Angemessenheit zu überprüfen, ist der Steuerpflichtige im grenzüberschreitenden Fall mit erhöhten Mitwirkungs- und Dokumentationspflichten konfrontiert (§ 90 Abs. 2, 3 AO).

Auf den vorliegenden Fall bezogen kommt eine mögliche Einkünfteberichtigung bereits deshalb nicht in Betracht, weil die operative Bauträgertätigkeit durch die EP in Spanien ausgeübt wird, die den Leistungsempfänger repräsentiert. Mithin kann es auch nicht zur Minderung inländischer Einkünfte kommen. Zu prüfen wäre dies allenfalls bei dem gegenüberstehenden Leistungserbringer, wenn dieser sich als Steuerpflichtiger i. S. d. § 1 Abs. 1 AStG qualifiziert.

4. Implikationen der sog. BEPS-Initiative

Schließlich bleibt zu prüfen, welche Implikationen sich für die vorliegende Struktur aus der sog. BEPS-Initiative (Base Erosion and Profit Shifting) ergeben. Zu berücksichtigen sind in diesem Zusammenhang die verpflichtende

Einkünfte-
berichtigung bei
gescheitertem
Fremdvergleich

Der Begriff der
nahestehenden
Person nach
§ 1 Abs. 2 AStG

Erhöhte Mitwirkungs-
und Dokumentations-
pflichten nach
§ 90 Abs. 2, 3 AO

Umsetzung der Richtlinie 2016/1164/EU – sog. Anti-Tax-Avoidance-Directive (kurz: ATAD) – sowie das Multilaterale Abkommen (kurz: MLI – BEPS-Aktionspunkt 15), welches Deutschland am 7.6.17 unterzeichnet hat.

Um den Einfluss der aktuellen Entwicklungen zu klären, ist auf die gegenständliche Struktur hinzuweisen: Es handelt sich um eine originär gewerbliche Bauträgertätigkeit über eine Betriebsstätte in Spanien, die steuerlich abweichend beurteilt wird (intransparent in Spanien und transparent in Deutschland). Folglich sind diejenigen Regelungen bedeutsam, die sich auf Betriebsstättenstrukturen sowie hybride Gestaltungen erstrecken.

4.1 Anti-Tax-Avoidance-Directive

Die ATAD zielt auf eine einheitliche Implementierung von Regelungen gegen Bemessungsgrundlagenerosion und Gewinnverlagerung in den EU-Mitgliedstaaten ab und sieht die Umsetzung von Regelungen zur Begrenzung des Zinsabzugs, der Wegzugbesteuerung, Hinzurechnungsbesteuerung, Abwehr hybrider Gestaltungen sowie eine allgemeine Missbrauchsbekämpfungsvorschrift vor (dazu Kahlenberg, PISStB 17, 103). Auch wenn die ATAD auf den Bereich der Körperschaftsteuer beschränkt ist (Art. 1), können die Mitgliedstaaten die Bestimmungen auch auf die Einkommensteuer ausdehnen (überschießende Umsetzung durch Mindeststandard gemäß Art. 3 gedeckt). Die ATAD ist bis zum 31.12.18 in das nationale Recht der einzelnen EU-Mitgliedstaaten umzusetzen. Die nationalen Umsetzungsvorschriften sollen dabei ab dem 1.1.19 anzuwenden sein.

Die vorliegende Struktur könnte sich als hybride Gestaltung erweisen, da die EP in Spanien einer Kapitalgesellschaft gleichgestellt wird, Deutschland hingegen eine transparente Behandlung vornimmt. Gleichwohl sind die Regelungen gegen hybride Gestaltungen darauf ausgelegt, dass eine Besteuerungskongruenz in Form einer Keimzuchtbesteuerung aufgrund schuldrechtlicher Beziehungen zwischen Stammhaus und Betriebsstätte vorliegt. Zwar kann sich eine doppelte Nichtbesteuerung bei Darlehensbeziehungen ergeben (siehe Abschnitt 3.4). Gleichwohl wird die drohende Nichtbesteuerung nach gegenwärtiger Rechtslage behoben. Theoretisch könnte demnach hinterfragt werden, ob die Beseitigung des Besteuerungskonflikts durch Deutschland den Vorgaben der ATAD entspricht, weil hier nach der Betriebsstättenstaat den steuerlichen Abzug – bei der EP – versagen soll (Art. 9 Abs. 2 ATAD). Weitergehende Implikationen ergeben sich nicht.

Betriebsstättenstrukturen sollen auch der Hinzurechnungsbesteuerung unterliegen (Art. 7 Abs. 1). Gleichwohl begrenzt die ATAD die Hinzurechnungsbesteuerung nach Art. 7 Abs. 2 Buchst. a) auf passive Einkünfte (Kapitalanlage, Vermietung, Veräußerung von Beteiligungen, etc.). Die vorliegende Bauträgertätigkeit würde sich aber auch nach den Bestimmungen der ATAD als aktiv qualifizieren und läuft nicht Gefahr, selbst nach Überarbeitung der deutschen Regelungen der §§ 7 ff. AStG einer Hinzurechnungsbesteuerung zu unterfallen.

Beachten Sie | Sofern die EP auch Dienstleistungen anbietet und diese Tätigkeit nicht funktional zur Bauträgertätigkeit zählt, darf hierbei kein unbeschränkt Steuerpflichtiger gesondert aktiv mitwirken (sog. Bedienungstatbestand), weil es andernfalls zu einer passiven Infizierung gemäß § 8 Abs. 1

Originär gewerbliche
Bauträgertätigkeit
über eine Betriebs-
stätte in Spanien



ARCHIV
Ausgabe 4 | 2017
Seite 103

Drohende Nicht-
besteuerung wird
nach gegenwärtiger
Rechtslage behoben

Keine Gefahr der
Hinzurechnungs-
besteuerung

Nr. 5 Buchst. a) AStG kommt. Sofern Dienstleistungen aber funktional der gewerbsmäßigen Bauträgertätigkeit zuzuordnen sind, handelt es sich um eine uneingeschränkt aktive Tätigkeit (zur funktionalen Zuordnung s. BFH 15.9.04, I R 102-104/03, BStBl II 05, 255).

PRAXISTIPP | Die ATAD – wie schon § 8 Abs. 2 AStG – ermöglicht für den EU/EWR-Raum einen sog. Substanznachweis, wonach von der Hinzurechnungsbesteuerung abzusehen ist, sofern eine echte wirtschaftliche Tätigkeit ausgeführt wird (Art. 7 Abs. 2 UAbs. 2), die bei Bauträgerleistungen unstrittig vorliegt.

Substanznachweis
für EU/EWR-Raum

4.2 Änderungen durch das Multilaterale Instrument (BEPS-Aktionspunkt 15)

Das MLI dient der Umsetzung der OECD-Empfehlungen im Rahmen des sog. BEPS-Aktionsplans im Bereich der DBA, wobei lediglich die Aktionspunkte 2 (hybride Gestaltungen), 6 (Abkommensmissbrauch), 7 (Umgehung des Betriebsstättenstatus) und 14 (Verbesserung der Streitbeilegung) umfasst sind (s. auch Endres/Freiling, PISB 18, 103; Reimer, IStR 17, 1). Die Besonderheit des MLI besteht darin, dass die OECD-Empfehlungen als sog. Gentleman-Agreement grundsätzlich nicht rechtsverbindlich sind. Mit der Unterzeichnung, die Deutschland vorgenommen hat, müssen zumindest die vorgesehenen Mindeststandards (verbindlich) übernommen werden (zum noch ausstehenden Gesetzgebungsprozess in Deutschland s. auch Endres/Freiling, PISB 18, 103).

Für die gegenständliche Struktur sind lediglich die Regelungen zur künstlichen Umgehung des Betriebsstättenstatus relevant (Art. 12 bis 15 MLI), da die Bestimmungen zu hybriden Gestaltungen lediglich die Abkommensberechtigung transparenter oder doppelt ansässiger Rechtsträger (Art. 3 bis 5) regeln. Die Abkommensberechtigung der EP steht hier aber nicht zur Disposition. Auch die Art. 12 bis 15 MLI sind vorliegend unbeachtlich, da die gegenständliche Struktur gerade auf die Begründung einer Betriebsstätte – und nicht deren Verhinderung – abzielt. Überdies handelt es sich bei den Art. 12 bis 15 MLI um keinen rechtsverbindlichen Mindeststandard (Benz/Böhmer, ISR 17, 29 f.).

Für die Bauträgertätigkeit wäre schließlich noch Art. 15 MLI bemerkenswert. Dieser sieht im Bereich der Bau- und Montagebetriebsstätten die Zusammenfassung von verschiedenen (Betriebsstätten-)Verträgen vor, wenn es um die Frage der Gesamtprojekt- bzw. Tätigkeitsdauer geht. Vorliegend wurde die Betriebsstätte aber schon durch notarielle Beurkundung begründet.

5. Zusammenfassung

Im Bereich der Bau- und Montagetätigkeit in Spanien erweist sich eine Betriebsstättenstruktur als steuerlich attraktiv, da Gewinne lediglich mit der spanischen Körperschaftsteuer von 25 % belastet werden. Voraussetzung dafür ist die Begründung einer Betriebsstätte in Spanien, die neben der notariellen Beurkundung auch von der Tätigkeitsdauer abhängt. Sofern die Mindestunterhaltungsdauer von zwölf Monaten erreicht wird, werden die Gewinne in Deutschland steuerfrei gestellt, die nach den Grundsätzen des AOA der EP in Spanien zuzurechnen sind. Sofern die Mitunternehmer mit der Personengesellschaft schuldrechtliche Beziehungen eingehen, sind insbesondere die Besonderheiten des Sonderbetriebsvermögens zu beachten.



ARCHIV
Ausgabe 4 | 2018
Seite 103

Abkommens-
berechtigung
der EP unstrittig

Betriebsstätten-
struktur ist
steuerlich attraktiv