

BESTEUERUNG VON PERSONENGESELLSCHAFTEN

Betriebsstättenzurechnung bei einer gewerblich geprägten KG im Nicht-DBA-Fall

von StB Dipl.-Kfm. Dr. Martin Weiss, Berlin

| Kann eine vermögensverwaltende, gewerblich geprägte Personengesellschaft (§ 15 Abs. 3 Nr. 2 EStG) ihren in einem Nicht-DBA-Staat ansässigen, beschränkt steuerpflichtigen Gesellschaftern eine Betriebsstätte vermitteln? Der BFH bejahte diese Frage. Die Abgeltungswirkung für den Kapitalertragsteuerabzug ist insoweit ausgeschlossen (BFH 29.11.17, I R 58/15, DStR 18, 657). |

1. Sachverhalt

Eine deutsche GmbH & Co. KG (KG) war im Handel tätig. Daneben umfasste ihr Unternehmensgegenstand den „Erwerb und die Verwaltung von Beteiligungen an entsprechenden Unternehmen in Europa“. An der KG waren u. a. zwei chilenische Kapitalgesellschaften (X-SRL und Y-SRL) mit 70 % und 15 % beteiligt. Die Geschäftsführung der KG übernahm die deutsche Komplementärgesellschaft, bei der wiederum ein deutscher und ab 2009 auch ein chilenischer Geschäftsführer bestellt wurden.

Die KG erzielte in 2008 und 2009 Einkünfte aus der Vermietung sowie aus einer in ihrem Gesamthandsvermögen gehaltenen, 50%igen Beteiligung an einer inländischen GmbH (KP-GmbH). Über eigenes Personal oder eigene Büroräume verfügte die KG nicht; vielmehr wurde diese Aufgabe einer weiteren Gesellschaft (B-KG) übertragen, die nach einem Dienstleistungsvertrag Aufgaben wie die Personalabrechnung und Finanzierung/Cash-Management übernehmen sollten. Die B-KG war aufgrund ihrer Geschäftsführung mit der KG verflochten.

Die Ausschüttungen der KP-GmbH berücksichtigte die KG als Betriebseinnahmen und bezog sie in die gesonderten und einheitlichen Gewinnfeststellungen unter Einbeziehung sämtlicher Gesellschafter ein. Zudem begehrte sie die Feststellung und Verteilung der einbehaltenen Steuerabzugsbeträge, insbesondere der Kapitalertragsteuer (§§ 43 ff. EStG). Das FA folgte dem nicht, sondern erließ für den VZ 2008 negative Feststellungsbescheide. Für 2009 wurden die nach § 49 Abs. 1 Nr. 2 Buchst. f) EStG im Inland steuerbaren Vermietungseinkünfte gegenüber der X-SRL und der Y-SRL festgestellt, nicht aber die Gewinnausschüttungen der KP-GmbH. Das FG Bremen gab der dagegen gerichteten Klage mit seinem Urteil vom 25.6.15 (1 K 68/12 (6), EFG 16, 88; s. Weiss, PISb 16, 153) statt.

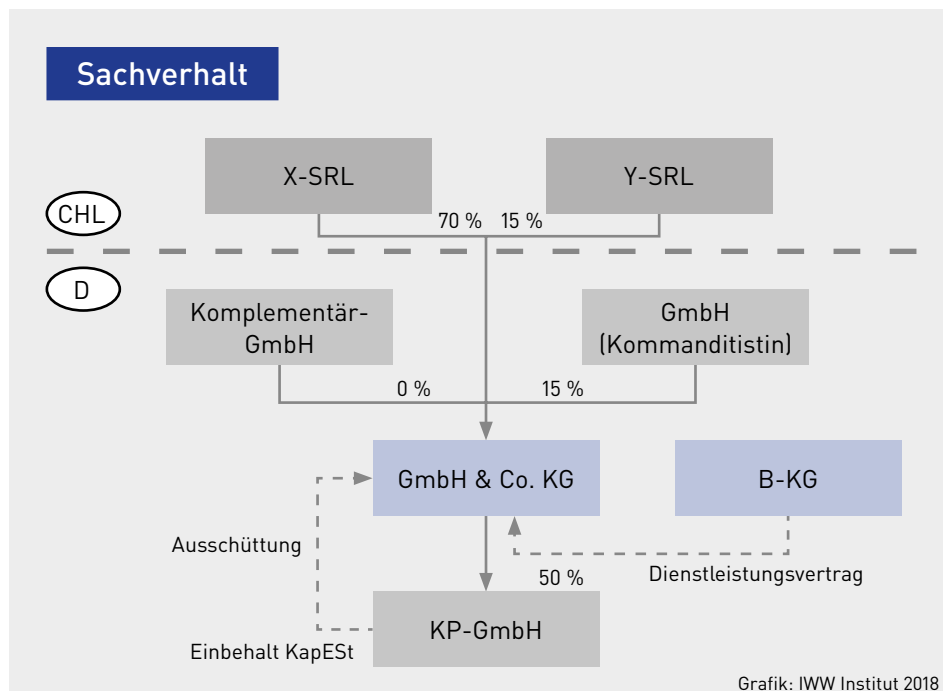
Der I. Senat des BFH hat der Revision des FA stattgegeben und die Sache an das FG zur anderweitigen Verhandlung und Entscheidung zurückverwiesen. Die Zuordnung der Beteiligung an der KP-GmbH zu den inländischen oder ausländischen Betriebsstätten der X-SRL und Y-SRL sei im zweiten Rechtsgang zu überprüfen.

Vermögensverwaltende KG mit chilenischen Anteilseignern



ARCHIV
Ausgabe 6 | 2016
Seite 153

Zurückverweisung
an das FG



2. Anmerkungen

Eine gesonderte und einheitliche Feststellung (§ 180 Abs. 1 S. 1 Nr. 2 Buchst. a) AO) sei durchzuführen, wenn an den Einkünften mehrere Personen beteiligt und die Einkünfte diesen Personen steuerlich zuzurechnen seien. Die gemeinschaftlich erzielten Einkünfte seien dann Gegenstand der Feststellung (BFH 13.5.13, I R 39/11, BStBl II 16, 434).

MERKE | § 180 Abs. 3 S. 1 AO enthält für spezielle Konstellationen eine Ausnahme von der gesonderten und einheitlichen Feststellung. Im Internationalen Steuerrecht ist die Nr. 1 der Vorschrift zu beachten: Ist nur ein Beteiligter im Inland mit den Einkünften steuerpflichtig, ist keine gesonderte Feststellung durchzuführen. Im Inbound-Fall werden allerdings typischerweise weitere Beteiligte vorhanden sein.

Die Regelung des § 32 Abs. 1 Nr. 2 KStG führe hingegen zu einer abgeltenden Besteuerung durch die Kapitalertragsteuer (§ 31 Abs. 1 S. 1 KStG i. V. m. § 43 EStG). Diese erfordere jedoch, dass der Bezieher der Einkünfte beschränkt steuerpflichtig sei (§ 2 Nr. 1 KStG) und die Einkünfte nicht in einem „inländischen gewerblichen Betrieb“ angefallen seien.

Die Einkünfte der KG seien solche eines „gewerblichen Betriebs“ i. S. d. § 32 Abs. 1 Nr. 2 KStG. Diese seien auch bei gewerblicher Prägung gemäß § 15 Abs. 3 Nr. 2 EStG anzunehmen, da die Regelung des § 32 Abs. 1 KStG keine abweichende Aussage hierzu enthalte. Die Mitunternehmer der KG erzielten gewerbliche Einkünfte (§ 15 Abs. 1 S. 1 Nr. 2 EStG), die persönliche Steuerpflicht sei dafür nicht entscheidend. Die chilenischen Anteilseigner seien nach dem Rechtsformvergleich als ausländische Körperschaften beschränkt körperschaftsteuerpflichtig (§ 2 Nr. 1 KStG). Sie erzielten inländische Einkünfte aus Gewerbebetrieb i. S. d. § 49 Abs. 1 Nr. 2 Buchst. a) EStG.

Gemeinschaftlich erzielte Einkünfte sind Gegenstand der Feststellung

Abgeltung erfordert Einkünfte im inländischen Gewerbebetrieb

Anteilseigner erzielen inländische gewerbliche Einkünfte

MERKE | Der Rechtsformvergleich für Zwecke des deutschen Körperschaftsteuerrechts ist nach den im sog. „LLC-Schreiben“ des BMF vom 19.3.04 (IV B 4 - S 1301 USA - 22/04, BStBl I 04, 411) aufgeführten Kriterien vorzunehmen (H 2 KStH 2015, „Ausländische Gesellschaften, Typenvergleich“). Diese Kriterien zur Einordnung ausländischer Rechtsgebilde hat der BFH in seinem Urteil vom 20.8.08 (I R 34/08, BStBl II 09, 263) anerkannt. Gewerbesteuerlich ist hingegen auf die gewerblich geprägte KG selbst abzustellen (§ 2 Abs. 1 S. 2 GewStG; H 2.1 Abs. 2 GewStH 2016, „Umfassender Gewerbebetrieb einer Personengesellschaft“).

Eine Betriebsstätte der KG, die den ausländischen Mitunternehmern als eigene zugerechnet werden könne, sei vorhanden. Die Betriebsstätte sei nach § 12 AO zu bestimmen (dazu bereits ausführlich im Outbound-Fall BFH 20.7.16, I R 50/15, BStBl II 17, 230; Kahlenberg, PISb 17, 3). Auch bei einer originär vermögensverwaltenden, aber gewerblich geprägten Personengesellschaft könne eine Betriebsstätte vorliegen. Diese Abgrenzung sei aufgrund der gewerbesteuerlichen Relevanz inländischer Betriebsstätten ohnehin erforderlich (§ 2 Abs. 1 S. 3 GewStG). Hier liege sie in Form der Geschäftsleitungsbetriebsstätte vor (§ 12 S. 2 Nr. 1 AO).

Beachten Sie | Im Urteil der Vorinstanz hatte die Unterscheidung zwischen Fällen mit und ohne anwendbarem DBA noch breiten Raum eingenommen. Für Zwecke der DBA ist die Fiktion des § 15 Abs. 3 EStG nicht anzuerkennen. Die Einkünfte derartiger Personengesellschaften sind nicht als „Unternehmensgewinne“ i. S. d. Art. 7 OECD-MA einzustufen. Sie sind vielmehr nach ihrem originären Charakter einzuordnen (BMF 26.9.14, IV B 5 - S 1300/09/10003, BStBl I 14, 1258, Tz. 2.2). Diese Frage hat der BFH im Besprechungsurteil nur kurz angesprochen (Rz. 20), da mit Chile kein deutsches DBA besteht bzw. in den Streitjahren bestand.

Eine Betriebsstätte sei für die KG anzunehmen, auch wenn die Tätigkeiten aufgrund ihrer originär vermögensverwaltenden Tätigkeit keinen größeren Umfang angenommen haben. Eine feste Geschäftseinrichtung oder Anlage sei für eine Betriebsstätte i. S. d. § 12 AO nicht zwingend erforderlich. Im Streitfall ist dies jedoch in jedem Fall erfüllt. Die Einschaltung einer Managementgesellschaft in die Erledigung der Geschäfte sei dafür nicht schädlich. Die Gesellschaft müsse nur aufgrund des verfügbaren „sachlichen und personellen Organismus“ in der Lage sein, ihrer unternehmerischen Tätigkeit „operativ“ nachzugehen. Insoweit bestehe kein Unterschied zwischen der Beurteilung im nationalen und im Abkommensrecht (BFH 24.8.11, I R 46/10, BStBl II 14, 764).

Die Zuordnung der Beteiligung an der KP-GmbH sei jedoch nach den Feststellungen des FG noch nicht zu beurteilen. Die Beteiligung werde zwar im Gesamthandsvermögen der KG gehalten, was für eine Zuordnung im rein innerstaatlichen Kontext genüge (BFH 3.3.11, IV R 45/08, BFH/NV 11, 1061). Die chilenischen Anteilseigner seien jedoch in Chile einer weiteren eigenen unternehmerischen Tätigkeit nachgegangen. Daher müsse die Beteiligung nach dem Veranlassungsprinzip den verschiedenen Betriebsstätten zugeordnet werden. Maßstab hierfür sei die wirtschaftliche Zugehörigkeit der Wirtschaftsgüter zu den einzelnen Betriebsstätten, während die Zugehörigkeit zum Gesamthandsvermögen der Personengesellschaft nicht entscheidend sei. Dies sei sowohl bei der Prüfung inländischer Einkünfte nach § 49 Abs. 1

(Geschäftsleitungs-) Betriebsstätte der KG liegt vor

Einschaltung einer Managementgesellschaft nicht schädlich

Zuordnung der Beteiligung nach dem Veranlassungsprinzip

Nr. 2 Buchst. a) EStG (dazu ausführlich BFH 12.10.16, I R 92/12, BFH/NV 17, 685) als auch für Zwecke des § 32 Abs. 1 Nr. 2 KStG erforderlich.

Kriterien für die Zuordnungsentscheidung seien dabei die verschiedenen unternehmerischen Tätigkeiten im In- und Ausland, die zu gewichten seien. Die bloße Feststellung des FG, dass keine „unmittelbaren wirtschaftlichen Zusammenhänge der Beteiligung zu den ausländischen Betriebsstätten“ der chilenischen Anteilseigner erkennbar seien, sei nicht ausreichend. Auch die Frage, ob die Beteiligung im eigenen Namen und mit eigenen Mitteln erworben worden sei, könne nicht über die Zuordnung entscheiden.

3. Relevanz für die Praxis

Die Entscheidung des BFH klärt erstmals umfassend die Zuordnungskriterien für den „Inbound-Fall“ einer inländischen Personengesellschaft mit ausländischen Mitunternehmern – und ohne Berührung eines DBA. Somit wird nur die „erste Prüfungsstufe“ eines DBA-Falls überhaupt durchlaufen, nämlich die Prüfung des deutschen Besteuerungsanspruchs nach nationalem Steuerrecht. Diese erste Stufe ist auch in DBA-Sachverhalten zunächst zu absolvieren, bevor die DBA-Prüfung den so gefundenen Steueranspruch begrenzen kann.

Eine Erweiterung des Besteuerungsanspruchs durch das DBA ist hingegen ausdrücklich nicht möglich (BFH 20.7.16, I R 50/15, BStBl II 17, 230, Rz. 15). Eine Auswirkung des DBA-Rechts auf das nationale Steuerrecht gibt es nur, wenn dies ausdrücklich angeordnet ist (etwa § 50d Abs. 9 S. 1 EStG, § 6 Abs. 1 S. 2 Nr. 2 AStG; Salzmann, IStR 16, 309, 311). Daher ist das Urteil auch in den (häufigeren) DBA-Sachverhalten als Ausgangsbasis anzusehen, und zwar genau in der Form, in der der BFH die Prüfung hier durchgeführt hat.

Der deutsche Besteuerungsanspruch hängt in den vom Urteil aufgegriffenen Sachverhalten somit sehr stark von der Zuordnung zu ausländischen oder inländischen Betriebsstätten der Mitunternehmer ab.

- Wird die Beteiligung **der Betriebsstätte im Inland zugeordnet**, verhindert § 32 Abs. 1 Nr. 2 KStG die Abgeltungswirkung der Kapitalertragsteuer. Vielmehr wird in der durchzuführenden Veranlagung zur beschränkten Körperschaftsteuerpflicht die Regelung des § 8b KStG angewandt, der auch beschränkt steuerpflichtigen Kapitalgesellschaften zusteht. Nach § 8b Abs. 1 S. 1 KStG sind die Dividenden dann steuerfrei, wobei 5 % als nicht abziehbare Betriebsausgaben gelten (§ 8b Abs. 5 S. 1 KStG; Weiss, Der Konzern 17, 174). Gewerbesteuerlich gelten diese Grundsätze ebenfalls (§ 7 S. 4 GewStG). Eine Kürzung der 5 %-Schachtelstrafe kommt insoweit nicht in Betracht (§ 9 Nr. 2a S. 4 GewStG). Insgesamt ergibt sich somit eine Belastung von – je nach anzuwendendem Hebesatz – ca. 1,5 % im Inland. Die Kapitalertragsteuer wird daher weitgehend erstattet (§ 31 Abs. 1 S. 1 KStG i. V. m. § 36 Abs. 2 Nr. 2 EStG).
- Wird hingegen die Beteiligung – wie vom I. Senat im Besprechungsurteil angedacht – **der ausländischen eigenen Betriebsstätte des Mitunternehmers zugeordnet**, kommt die grundsätzliche Abgeltungswirkung des Kapitalertragsteuerabzugs nach § 32 Abs. 1 KStG zur Anwendung. Für

Unternehmerische
Tätigkeiten im
In- und Ausland sind
zu gewichten

1. Stufe: Prüfung
des deutschen
Besteuerungs-
anspruchs

Veranlagung zur
beschränkten
Körperschaftsteuer-
pflicht

Abgeltungswirkung
des KapESt-Abzugs

Drittstaatenfälle ohne anwendbares DBA kann hier eine teilweise Erstattung nach § 44a Abs. 9 S. 1 EStG angestrebt werden, sodass die Kapitalertragsteuer im Ergebnis auf 15 % reduziert wird. Diese Reduktion wird allerdings nach § 44a Abs. 9 S. 2 EStG nur unter den Bedingungen des § 50d Abs. 3 EStG gewährt.

Einschränkungen des Besteuerungsanspruchs durch ein – in anderen Fällen – anwendbares DBA können sich dann im Wesentlichen aus Art. 10 Abs. 2 OECD-MA ergeben, der den deutschen Quellensteueranspruch – bei Zuordnung zur ausländischen Betriebsstätte und je nach Beteiligungsquote – auf 15 % bzw. auf 5 % begrenzt (zur deutschen Abkommenspraxis in diesem Bereich Tischbirek/Specker, in Vogel/Lehner (Hrsg.), DBA, 6. Aufl., München 2015, Art. 10 Rz. 67). Auch diese Begrenzung ist allerdings nur unter den Voraussetzungen des § 50d Abs. 3 EStG zu erreichen (zu den jüngsten europarechtlichen Einflüssen auf § 50d Abs. 3 EStG s. BMF 4.4.18, IV B 3 - S 2411/07/10016-14, DStR 18, 744). Eine Ausdehnung des deutschen Steueranspruchs durch das DBA bei Zuordnung im Inland ist hingegen ausgeschlossen.

Damit wird die „Sprengkraft“ des Urteils deutlich: Die Möglichkeit, die Beteiligung auch bei einer vermögensverwaltenden, aber gewerblich geprägten Personengesellschaft deren inländischer Betriebsstätte zuzuordnen, führt dazu, dass die Funktion des § 50d Abs. 3 EStG ausgehöhlt werden kann (Hagemann/Kahlenberg/Cloer, BB 16, 599, 605). Je geringer die Tätigkeit der Mitunternehmer im Ausland ist, desto größer wird die Chance, eine Zuordnung im Inland und damit eine fast vollständige Erstattung der Kapitalertragsteuer zu erreichen.

Beachten Sie | Bei Fällen ab dem 1.3.13 ordnet § 8b Abs. 4 KStG bei der Freistellung eine „Durchrechnung“ durch die Personengesellschaft an, um die 10 %-Grenze (zu Beginn des Kalenderjahres) für die körperschaftsteuerliche Freistellung zu bemessen (§ 8b Abs. 4 S. 4 f. KStG). Insoweit würde im Urteil nur noch die X-SRL in den Genuss der Freistellung kommen (dazu bereits Weiss, PISb 16, 153, 158 m. w. N.). Gewerbesteuerlich ist hingegen die Beteiligungsquote der Personengesellschaft selbst für die Freistellung (§ 8 Nr. 5 i. V. m. § 9 Nr. 2a GewStG) beachtlich (R 9.3 S. 4 GewStR 2009).

GESTALTUNGSTIPP | Diese Rechtsauffassung des BFH wird unmittelbar in Gestaltungsüberlegungen münden, wie die Zuordnung zur inländischen Betriebsstätte erleichtert bzw. gesichert werden kann. In bestehenden Strukturen bietet es sich insoweit an, eine gewerblich geprägte Personengesellschaft zwischen dem ausländischen Gesellschafter und seiner operativ tätigen inländischen Kapitalgesellschaft zu schalten. Ob darüber hinaus durch weitere Zwischenschaltung funktionsarmer Kapitalgesellschaften im Ausland die Wahrscheinlichkeit der Inlandszuordnung erhöht werden kann, bleibt abzuwarten.

Bei einer Veräußerung der Beteiligung an der KP-GmbH durch die KG würde sich der Vorteil einer inländischen Betriebsstättenzuordnung dann für die ausländischen Mitunternehmer in einen Nachteil verkehren: Bei Zuordnung zu einer ausländischen Betriebsstätte werden inländische Einkünfte nach

Begrenzung des deutschen Quellensteueranspruchs im DBA

Funktion des § 50d Abs. 3 EStG wird ausgehöhlt

Struktur mit Wahrscheinlichkeit für Inlandszuordnung

Veräußerung der Beteiligung: aus Vorteil wird Nachteil

§ 49 Abs. 1 Nr. 2 Buchst. e) EStG (i. V. m. § 49 Abs. 2 EStG) erzielt, für die die 5 %-Besteuerung des § 8b Abs. 3 S. 1 KStG nicht vorzunehmen ist (BFH 31.5.17, I R 37/15, BStBl II 18, 144). Bei einer Zuordnung zur inländischen Betriebsstätte werden hingegen inländische Einkünfte nach § 49 Abs. 1 Nr. 2 Buchst. a) EStG erzielt, die die Besteuerung nach § 8b Abs. 3 S. 1 KStG nach sich ziehen. Dies gilt auch für die Gewerbesteuer (§ 7 S. 4 GewStG). Da § 8b Abs. 2 KStG unabhängig von Beteiligungsquoten gilt, ist dieser Zusammenhang auch unter heutiger Rechtslage gültig.

Die Frage von Betriebsstätten bleibt somit bei Personengesellschaften im Internationalen Steuerrecht besonders umkämpft. Neben den originären Betriebsstätten der Personengesellschaft – wie im Urteil der inländischen Geschäftsleitungsbetriebsstätte nach § 12 S. 2 Nr. 1 AO – sind die originären Betriebsstätten des Mitunternehmers für seine eigene unternehmerische Tätigkeit im Ausland zu beachten. Um diese beiden Kategorien kreist das Besprechungsurteil.

Daneben gibt es mit der „Mitunternehmer-Betriebsstätte“, in der ein Mitunternehmer sein Sonderbetriebsvermögen verwaltet, eine dritte Kategorie (BFH 12.6.13, I R 47/12, s. Schmidt, PISB 14, 6). Die Zuordnungsentscheidungen zwischen diesen Betriebsstätten werden in Zukunft nicht leichter werden. Klar ist dabei lediglich, dass eine Betriebsstättenlosigkeit (floating income) nicht Ergebnis der Überlegungen sein kann (z. B. BFH 19.1.17, IV R 50/14, BStBl II 17, 456, Rz. 48 m. w. N.).

PRAXISTIPP | Eine Mitunternehmer-Betriebsstätte in diesem Sinne wäre im abkommensrechtlichen Kontext auch für die Anteile an der Komplementär-GmbH anzunehmen. Diese stellen, wenn die Komplementär-GmbH keiner weiteren substantiellen Geschäftstätigkeit neben ihrer Geschäftsführung bei der KG nachgeht, Sonderbetriebsvermögen II des Mitunternehmers bei der KG dar (BFH 21.1.16, I R 49/14, BStBl II 17, 107, Rz. 30; OFD Frankfurt/M., Rundvfg. 3.12.15, S 2134 A-14-St 213, DStR 16, 676).

Für den Fiskus ist die Annahme einer inländischen Betriebsstätte, der Einkünfte zuzuordnen sind, essenziell: Nur insoweit besteht für die Gemeinden ein Recht, Gewerbesteuer zu erheben (§ 2 Abs. 1 S. 3 GewStG, § 9 Nr. 3 S. 1 GewStG). Dass sich dieser Vorteil im Inbound-Fall in einen Nachteil verkehren kann, wenn dieser Betriebsstätte eine Beteiligung zuzuordnen ist, wird nun durch das Besprechungsurteil deutlich. Insoweit muss § 12 AO allerdings konsistent angewendet werden.

FAZIT | Der Versuchung, der fiktiv gewerblichen Personengesellschaft durch Gesetzesänderung die inländische Betriebsstätte abzuspochen, sollte der Gesetzgeber schon aufgrund des dann wegfallenden Gewerbesteueraufkommens und damit aus Eigeninteresse nicht erliegen. Insgesamt sollten die Erfahrungen mit § 50i EStG, der ebenfalls eine Reparaturmaßnahme für unliebsame Folgen der Besteuerung von Personengesellschaften im Internationalen Steuerrecht darstellte, ein abschreckendes Beispiel gegen allzu hastige Eingriffe in die steuerliche Systematik darstellen.

GL-Betriebsstätte und originäre Betriebsstätten der Anteilseigner beachten

Dritte Kategorie: Mitunternehmer-Betriebsstätte mit SBV

Inländische Betriebsstätte nicht per Gesetz verhindern