

Andreas Helbing

Dr. iur., LL.M. Taxation (LSE), Advokat,
dipl. Steuerexperte, Partner
ADB Altorfer Duss & Beilstein AG
CH-8006 Zürich
andreas.helbing@adbtax.ch
www.adbtax.ch

Sten Günsel

Rechtsanwalt, Fachberater für internationales
Steuerrecht, Steuerberater, Partner
Ebner Stolz
DE-70174 Stuttgart
sten.guensel@ebnerstolz.de
www.ebnerstolz.de

**Andreas Helbing****Sten Günsel**

In der Schweiz ansässige Kommanditisten von deutschen GmbH & Co. KGs haben unter Umständen mit steuerlichen Erschwernissen zu kämpfen. Gemäss der jüngsten Verwaltungspraxis und Rechtsprechung werden ihre in Deutschland in der Regel bereits besteuerten Gewinnanteile nicht in jedem Fall von der Schweizer Einkommenssteuer befreit. Dasselbe gilt hinsichtlich der Befreiung der Kommanditanteile von der Schweizer Vermögenssteuer.

Betroffen sind insbesondere Strukturen, in welchen die GmbH & Co. KG vermögensverwaltend tätig ist. Dies kann der Fall sein bei Holding- oder Finanzgesellschaften,

DIE GMBH & CO. KG UNTER DEM DAMOKLESSCHWERT DER DOPPELBESTEUERUNG

Erschwernisse bei der Anerkennung der deutschen Betriebsstätte des Schweizer Kommanditisten

welche Beteiligungen, Wertschriften oder anderes Finanzvermögen verwalten.

Auf der Schweizer Seite verweigern die Steuerverwaltungen in solchen Fällen den Betriebsstätteabzug, wenn nicht nachgewiesen werden kann, dass auf Ebene der Kommanditgesellschaft selbst die notwendige betriebliche Substanz (Büros, Personal) vorliegt. Jüngst hat das Schweizerische Bundesgericht diese Auffassung geschützt.¹

Sachverhalt

Das Ehepaar A und B wohnt in der Schweiz und ist hier unbeschränkt steuerpflichtig. B ist Kommanditistin der X GmbH & Co. KG. Die X GmbH & Co. KG ist vermögensverwaltend tätig; sie hält jeweils 50% an den operativ tätigen Y-GmbH und Z-GmbH mit Sitz in Deutschland. Zwischen A und der Y-GmbH besteht ein schriftlicher Arbeitsvertrag; zwischen A und X GmbH & Co. KG ist kein Arbeitsverhältnis dokumentiert:

- A erbringt diverse Managementtätigkeiten in der Y-GmbH. Für diese Tätigkeiten steht ihm die Infrastruktur in den Räumlichkeiten der Y-GmbH zur Verfügung (Büro etc.).
- Gemäss eigenen Angaben arbeitet A im Rahmen dieses Arbeitsverhältnisses ca. 40% für die X GmbH & Co. KG. Als deren faktischer Geschäftsführer nehme er direkten Einfluss auf die operative Führung der Y-GmbH und der Z-GmbH.

Nach Meinung von A und B liege damit ein Geschäftsbetrieb bzw. eine Betriebsstätte in Deutschland vor, sodass der in Deutschland bereits besteuerte Gewinnanteil (sowie die Kommandite) von der Schweizer Einkommenssteuer (bzw. Vermögenssteuer) zu befreien sei.

Begründung des schweizerischen Bundesgerichts

Das Bundesgericht verweigert (wie die Vorinstanzen und das Steueramt) die Be-

freiung von Gewinnanteil und Kommandite von der Schweizer Steuer – mit folgender Begründung:

Nach internem Schweizer Steuerrecht liege kein Geschäftsbetrieb im Sinne eines nach kaufmännischer Art geführten Gewerbes vor, welches in einer festen Geschäftseinrichtung in Deutschland ausgeübt würde. Die auf Ebene der X GmbH & Co. KG betriebene blosser Verwaltung des eigenen Vermögens stelle keinen Geschäftsbetrieb dar. Und die allfällige betriebliche Tätigkeit auf Ebene der Tochtergesellschaft könne der X GmbH & Co. KG nicht zugerechnet werden, nachdem keine entsprechende Kostenbelastung vorgenommen worden sei. Einziges Indiz für einen Geschäftsbetrieb in Deutschland bilde die Besteuerung in Deutschland, welche jedoch für die Beurteilung nach Schweizer Recht nicht massgeblich sei.

Auf Basis des Doppelbesteuerungsabkommens Deutschland – Schweiz (DBA) ist der Betriebsstättennachweis ebenfalls gescheitert: Zwar könne hier auch eine rein vermögensverwaltende Tätigkeit betriebsstättebegründend wirken. Doch könne die feste Geschäftseinrichtung der Tochtergesellschaft der X GmbH & Co. KG auch unter dem DBA nicht zugerechnet werden.

Steuerliche Aspekte in Deutschland

Die deutsche Finanzverwaltung folgt nach längerem Disput und damit verbundener Rechtsunsicherheit nunmehr weitgehend der Rechtsprechung des höchsten deutschen Steuergerichts (Bundesfinanzhof, BFH) und verlangt für ein deutsches Besteuerungsrecht an Dividenden, die über eine Personengesellschaft erzielt werden, grundsätzlich eine unternehmerische Tätigkeit i.S.d. Art. 7 OECD MA (BMF-Schreiben vom 26.9.2014). Ferner müssen die Beteiligungserträge dieser Tätigkeit, die im steuerlichen Sinne einer deutschen Betriebsstätte entspricht, funktional zuzuordnen sein.

Ähnlich wie nach Schweizer Beurteilung kommt es dabei entscheidend auf die

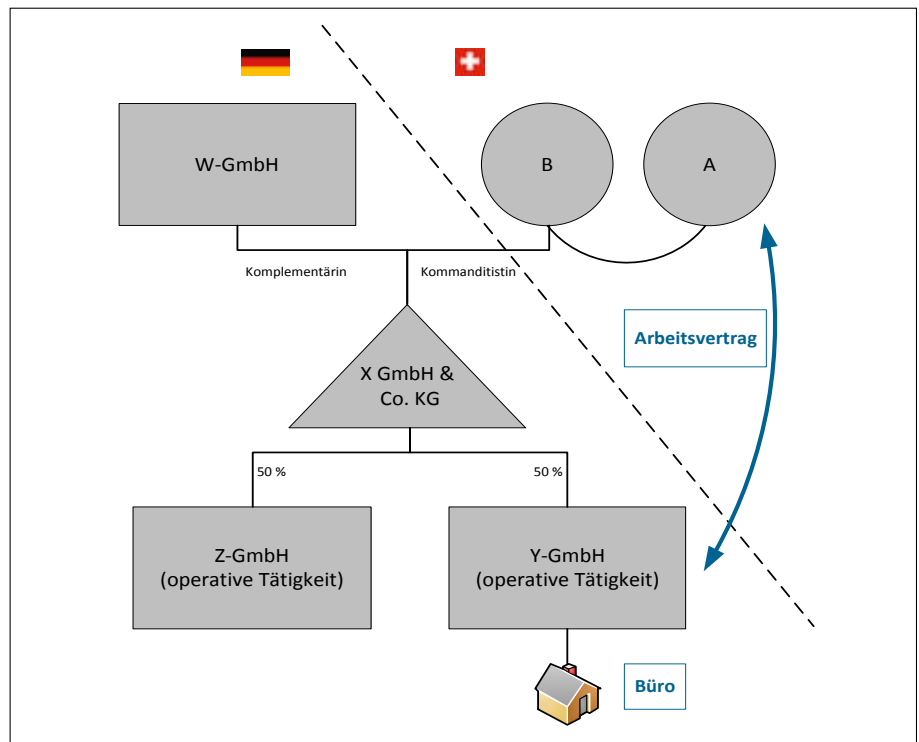
Grenze zwischen reiner Vermögensverwaltung und einem aktiven Beteiligungsmanagement (mithin einer originären gewerblichen Tätigkeit) an. Ob ein aktives Beteiligungsmanagement aus deutscher Sicht tatsächlich dazu führt, dass die entsprechenden Beteiligungserträge (Dividenden, Veräusserungsgewinne) zu Unternehmensgewinnen i.S.d. Art. 7 OECD MA führen, ist bislang jedoch noch nicht höchstrichterlich geklärt. Wann exakt die Schwelle zum aktiven Beteiligungsmanagement überschritten ist, hängt ferner vom konkreten Einzelfall ab. Allgemeinverbindliche Kriterien, welche die Rechtsicherheit erhöhen würden, hat die deutsche Finanzverwaltung bislang jedenfalls nicht für grenzüberschreitende Konstellationen festgelegt. Aus der Rechtsprechung des BFH lässt sich folgern, dass zumindest zwei Beteiligungen von einigem Gewicht vorliegen sollten. Die gängige Verwaltungspraxis erfordert ferner, dass die unternehmerisch tätige Holdinggesellschaft Leitungsaufgaben in den Beteiligungsgesellschaften übernimmt (z. B. durch Personal der Holdinggesellschaft) und so auf das Geschäft der Beteiligungsgesellschaft tatsächlich Einfluss nimmt.

Typischerweise müssen der Personengesellschaft auch Räumlichkeiten zur Verfügung stehen, in denen sie das aktive Beteiligungsmanagement (Geschäftsleitungsaktivitäten) tatsächlich ausübt. Hierfür reicht es aus Sicht der deutschen Finanzverwaltung aus, wenn der Personengesellschaft Räumlichkeiten in der operativen Beteiligungsgesellschaft zur dauerhaften Nutzung zur Verfügung gestellt werden.

Für die Zuordnung der (aktiv gemanagten Beteiligung) nach dem funktionalen Zusammenhang stellt die deutsche Finanzverwaltung regelmässig darauf ab, ob das «eigene Personal» das aktive Beteiligungsmanagement in einer deutschen Betriebsstätte ausübt. Zum «eigenen Personal» zählen neben eigenen Arbeitnehmern auch Gesellschafter der Personengesellschaft oder diesem nahe stehende Personen i.S.d. deutschen Aussensteuergesetzes (z. B. eine vom Gesellschafter beherrschte natürliche Person). Der Ehepartner des Gesellschafters erfüllt diese Voraussetzung indes regelmässig nicht.

Folgerungen für die Praxis aus Sicht des deutschen Steuerrechts

– Im vorliegenden Sachverhalt dürfte nach heutigen Kriterien eine blosser Vermögensverwaltung zu sehen sein.



Grafische Sachverhaltsdarstellung, BGer 21.8.2015, 2C_738/2014

Deutschland hätte danach kein Besteuerungsrecht.

- Liegt dagegen ein aktives Beteiligungsmanagement i.S. einer unternehmerischen Tätigkeit vor, wird die deutsche Finanzverwaltung das deutsche Besteuerungsrecht an den Beteiligungserträgen als Unternehmensgewinne (Art. 7 des DBA) annehmen, vorausgesetzt diese Tätigkeit wird durch «eigenes Personal» der GmbH & Co. KG in Deutschland (z. B. in den deutschen Büros der GmbH & Co. KG oder der Beteiligungsgesellschaft) tatsächlich ausgeübt.
- Ein Tätigwerden des Ehepartners eines Gesellschafters (ohne Arbeitsvertrag) stellt regelmässig kein «eigenes Personal» der Personengesellschaft dar. Die deutsche Finanzverwaltung greift zunehmend Themen zu Betriebsstätten auf. Betroffene Steuerpflichtige sollten daher für klare Verhältnisse sorgen und diese sorgfältig und zeitnah dokumentieren (ggfs. durch vertragliche oder vertragsähnliche Vereinbarungen). Bei nachträglicher Dokumentation besteht die Gefahr, dass sie von der Finanzverwaltung nicht anerkannt wird.

Folgerungen für die Praxis aus Sicht des Schweizer Steuerrechts

– Ist die GmbH & Co. KG bloss vermögensverwaltend tätig, indem sie – als Holding-

oder Finanzgesellschaft – Beteiligungen, Wertschriften oder anderes Finanzvermögen verwaltet, scheidet der Betriebsstättenabzug nach internem Schweizer Recht.

- Auch das DBA hilft dann nicht weiter, ausser es könne die notwendige betriebliche Substanz (Büros, Personal) auf Ebene der GmbH & Co. KG nachgewiesen werden.
- Betriebliche Substanz auf Ebene der Tochtergesellschaften oder auf Ebene der Komplementär-GmbH (Geschäftsführerin) wird der GmbH & Co. KG nicht zugerechnet, jedenfalls soweit keine entsprechenden Kostenbelastungen vorgenommen werden.
- In Strukturen mit in der Schweiz ansässigen Kommanditisten ist deshalb darauf zu achten, dass die Funktionen im Konzern (auch) auf Ebene der Kommanditgesellschaft selbst wahrgenommen werden. Die Ausgestaltung von Arbeitsverträgen, Mietverträgen und Dienstleistungsverträgen hat dem Rechnung zu tragen.
- Denn als steuermindernde Tatsache obliegt der Nachweis von Geschäftsbetrieb bzw. Betriebsstätte in Deutschland dem steuerpflichtigen Schweizer Kommanditisten.