

Damoklesschwert der Doppelbesteuerung und Sozialversicherung über der GmbH & Co KG

Dr. Jürg Altorfer
Dr. oec HSG, dipl. Steuerexperte
Partner
Altorfer Duss & Beilstein AG
juerg.altorfer@adbtax.ch

Fabian Streule
lic. oec HSG, dipl. Steuerexperte
Altorfer Duss & Beilstein AG
fabian.streule@adbtax.ch



Dr. Jürg Altorfer



Fabian Streule

Die neuere Entwicklung im schweizerischen Steuerrecht sorgt für eine **sachgerechtere Besteuerung** der schweizerischen Teilhaber an deutschen Personengesellschaften (nachfolgend werden die Auswirkungen für einen **Schweizer Kommanditisten einer deutschen GmbH & Co KG** untersucht). Sie stellen aber neue Herausforderungen an die Auslegung des Doppelbesteuerungsabkommens zwischen Deutschland und der Schweiz (DBA CH-D¹). Die neueste Gerichtspraxis zum **schweizerischen Sozialversicherungsrecht** widerspricht hingegen der steuerrechtlichen Betrachtungsweise und kann zu einem **bösen Erwachen** führen.

1. Die GmbH & Co KG im schweizerischen Steuerrecht

Für die Besteuerung des schweizerischen Kommanditisten einer deutschen

GmbH & Co KG ist die Frage, ob er Einkommen aus selbständiger Erwerbstätigkeit erzielt (Art. 18 DBG²) oder ob das Einkommen aus der GmbH & Co KG im Rahmen der privaten Vermögensverwaltung erwirtschaftet wird, von zentraler Bedeutung:

(i.) **Kapitalgewinne aus der Veräusserung von Geschäftsvermögen** unterliegen der Besteuerung (Art. 18 Abs. 1 DBG), Kapitalgewinne aus der Veräusserung von Privatvermögen sind steuerfrei (Art. 16 Abs. 3 DBG)

(ii.) **Wertverminderungen von Vermögenswerten des Geschäftsvermögens** können steuerlich in Abzug gebracht werden (Art. 28 und 29 DBG). Zusätzlich können **Verluste** aus früheren Perioden im Bereich der selbständigen Erwerbstätigkeit mit laufenden Gewinnen und übrigen (privaten) Einkünften verrechnet werden (Art. 211 DBG).

(iii.) Einkünfte aus einer selbständigen Erwerbstätigkeit, welche im Ausland erbracht wird, sind **für die Besteuerung ins Ausland auszuscheiden** und werden in der Schweiz nur für die Bestimmung des Steuersatzes berücksichtigt (Art. 6 Abs. 1 i.V.m. Art. 7 Abs. 1 DBG).

Im internationalen Steuerrecht der Schweiz wird die deutsche GmbH & Co KG einer Kommanditgesellschaft (Art. 594 OR³) gleichgestellt und nach den dafür anwendbaren internrechtlichen Bestimmungen besteuert⁴:

Ob bei einem schweizerischen Kommanditisten einer deutschen GmbH & Co KG eine selbständige Erwerbstätigkeit vorliegt, ist deshalb analog zur Situation des Kommanditärs einer schweizerischen Kommanditgesellschaft **aus Sicht der Gesellschaft** und nicht vom einzelnen Teilhaber aus zu beurteilen. Führt diese Beurteilung zu einer selbständigen Erwerbstätigkeit, ist das Einkommen aus der GmbH & Co KG dem Kommanditist als Geschäftseinkommen anteilmässig zuzurechnen, selbst wenn es auf Stufe des Kommanditisten nicht alle Merkmale solchen Einkommens aufweist (was grundsätzlich schon von Gesetzes wegen der Fall ist)⁵:

(i.) Bezweckt die GmbH & Co KG ein Handels-, Fabrikations- oder ein nach kaufmännischer Art geführtes Gewerbe (das Steuerrecht knüpft direkt an die obligationenrechtliche Beurteilung an⁶) gilt sie für Schweizer Steuerzwecke als **kaufmännische Kommanditgesellschaft**. Der Kommanditär (Kommanditist der deutschen GmbH & Co KG) qualifiziert sich dementsprechend als selbständig erwerbend.

Bei einer kaufmännischen Kommanditgesellschaft (bzw. GmbH & Co KG mit Gewerbebetrieb) sind der **Anteil am Reingewinn** des Teilhabers und der

Zins auf der Kommandite am Sitz der Gesellschaft bzw. einer Betriebsstätte (in Deutschland) zu versteuern. Nach ständiger Praxis des Bundesgerichts ist aber das **Honorar** für einen mitarbeitenden Komplementär am Wohnsitz des Gesellschafters steuerbar und entsprechend aus schweizerischer Sicht bei der Gesellschaft als Aufwand abzugsfähig⁷. Bei **Gesellschafterdarlehen oder -kontokorrenten** ist zu untersuchen, ob sie wirtschaftlich betrachtet Geschäftsvermögen darstellen (die bezahlten Zinsen sind dann als Zins der Geschäftseinlage dem Sitz der Gesellschaft zuzuweisen) oder ob sie sich als Privatvermögen des Gesellschafters qualifizieren und damit an seinem Wohnsitz zu versteuern sind⁸.

(ii.) Nach der Praxis des Bundesgerichts vermag eine **nicht-kaufmännische Kommanditgesellschaft**, welche lediglich die Beteiligungen ihrer Teilhaber hält oder bloss deren Vermögen verwaltet, keine selbständige Erwerbstätigkeit der Teilhaber zu begründen⁹. Die über die Personengesellschaft gehaltenen Vermögenswerte werden als direkt gehaltenes Privatvermögen der Teilhaber betrachtet.

2. Die GmbH & Co KG im Doppelbesteuerungsabkommen

Die GmbH & Co KG wird auch gemäss DBA CH-D transparent behandelt. Der schweizerische Kommanditist einer deutschen GmbH & Co KG wird in Deutschland für seine der deutschen GmbH & Co KG zugewiesenen Einkommensbestandteile steuerpflichtig (Art. 7 Abs. 7 i.V.m. Art. 7 Abs. 1 DBA CH-D). Das gleiche gilt gemäss Praxis der ESTV bei der Vermögensbesteuerung¹⁰. Die Schweiz hat die betreffenden Einkünfte bzw. Vermögenswerte von den schweizerischen Steuern auszunehmen, darf sie jedoch für die Satzbestimmung berücksichtigen (Art. 24 Abs. 2 Ziff. 1 DBA CH-D).

Gemäss Art. 7 Abs. 7 i.V.m. Art. 7 Abs. 1 DBA CH-D sind daneben auch die vom schweizerischen Kommanditisten vereinnahmten Vergütungen (sog. **Sondereinkünfte**) für Dienst- und Arbeitsleistungen sowie die Einkünfte für die Gewährung von Darlehen und Überlassung von Wirtschaftsgütern in Deutschland zu versteuern. Die Schweiz nimmt die an den schweizerischen Kommanditisten vergüteten Sondereinkünfte entgegen ihrer internrechtlichen Praxis (vgl. oben) von der Besteuerung aus und berücksichtigt sie nur satzbestimmend (Art. 24 Abs. 2 Ziff. 1 DBA CH-D).

Ein bis heute ungelöster **Doppelbesteuerungskonflikt** zwischen Deutschland und der Schweiz besteht bei der Besteuerung von Ausschüttungen der Komplementär-GmbH an den schweizerischen Kommanditisten. Während in Deutschland Ausschüttungen der GmbH zu den gewerblichen Einkünften gezählt werden, liegen nach Sicht der Eidgenössischen Steuerverwaltung (ESTV) Dividendeneinkünfte vor, wenn sich die Tätigkeit der GmbH nicht ausschliesslich auf die Geschäftsführung der KG beschränkt, sondern wenn die GmbH daneben noch quasi ein Eigenleben führt, z.B. als Holding- oder Produktionsgesellschaft¹¹.

Personengesellschaften, welche lediglich die **Finanz- und Vermögensverwaltung** bezwecken (in der Schweiz: nicht-kaufmännische Kommanditgesellschaft; in Deutschland: materiellrechtliche GbR), gelten auch im Sinne des DBA CH-D nicht als Unternehmen im Sinne von Art. 7 DBA CH-D¹². Für die Abkommensanwendung wird der schweizerische Anteilsinhaber als Empfänger der Erträge angesehen, die der deutschen Personengesellschaft zugeflossen sind¹³.

3. Neue Betrachtungsmöglichkeiten aufgrund der Praxis zur Besteuerung von kollektiven Kapitalanlagen in der Schweiz

Mit Inkrafttreten des Bundesgesetzes über die kollektiven Kapitaleinlagen (KAG) am 1. Januar 2007 ist in der Schweiz eine besondere Form der Kommanditgesellschaft (**Kommanditgesellschaft für kollektive Kapitalanlagen [KGK]**) eingeführt worden. Die KGK soll Private Equity-Investitionen und Investitionen in alternative Anlageinstrumente erleichtern. Als Kommanditgesellschaft muss die KGK über mindestens einen unbeschränkt haftenden Gesellschafter verfügen (Komplementär), welcher alleine für die Geschäftsführung zuständig ist. Nach KAG hat dieser Komplementär eine Aktiengesellschaft mit Sitz in der Schweiz zu sein.

Die Einführung der KGK führt auch auf steuerlicher Ebene zu einer Neubeurteilung. Obwohl die Tätigkeit einer KGK die Kriterien zur Qualifikation als selbständige Erwerbstätigkeit naturgemäss erfüllt¹⁴, stellt der Anteil an der KGK für den Kommanditär (sofern als Privatperson beteiligt) **Privatvermögen**

ADB – Ihre Partner bei grenzüberschreitenden Steuerfragen.

Unsere jahrzehntelange Erfahrung in grenzüberschreitenden Steuer- und Sozialversicherungsangelegenheiten steht unseren Kunden für massgeschneiderte Lösungen zur Verfügung, insbesondere bei:

Zu- und Wegzug
von Unternehmen
und Privatpersonen

Strukturierung
von internationalen
Unternehmens-
reorganisationen

Investitionen in:
– Immobilien
– Investment-
gesellschaften
– Anlagefonds

A | D | B Altorfer Duss & Beilstein

Altorfer Duss & Beilstein AG | Walchestrasse 15 | CH-8006 Zürich
Tel. +41 44 267 63 00 | adb@adbtax.ch | www.adbtax.ch

dar und begründet **keine selbständige Erwerbstätigkeit**, da die Kommanditäre keinen Einfluss auf die Geschäftsführung und keinerlei Weisungsrechte betreffend die Anlageentscheide haben, also lediglich finanziell verpflichtet sind¹⁵. In internationalen Sachverhalten hat dies zur Folge, dass die Schweiz Einkommen aus einer solchen ausländischen Beteiligung eines in der Schweiz ansässigen Kommanditärs internrechtlich nicht ins Ausland ausscheidet, sondern ausgeschüttete oder thesaurierte Vermögenserträge der Einkommensbesteuerung unterwirft (ausgeschüttete Kapitalgewinne sind im Privatvermögen steuerfrei).

Diese Besteuerung erscheint systematisch richtig und sachgerecht, da nicht allein die Beteiligung an einer kaufmännischen Personengesellschaft als Kommanditär schon eine selbständige Erwerbstätigkeit begründet (Beurteilung aus Sicht der Gesellschaft), sondern vielmehr auf die effektive Tätigkeit des Kommanditärs abgestellt werden sollte. Inwieweit diese Änderung auch auf nicht dem KAG unterliegende Kommanditgesellschaften ausgedehnt werden kann, ist derzeit nicht abzuschätzen. In der Praxis folgen die Besteuerungsregeln für die übrigen Personengesellschaften diesen Grundsätzen für die Besteuerung der KGK (noch) nicht.

Die Rechtsentwicklung in der Schweiz kann zu neuen Doppelbesteuerungskonflikten zwischen Deutschland und der Schweiz führen: Bezweckt beispielsweise eine deutsche GmbH & Co KG die kollektive Kapitalanlage, wird sie für schweizerische Steuerzwecke einer KGK gleichgestellt¹⁶. Der schweizerische Kommanditist wird für **Schweizer Steuerzwecke** nicht als Selbständig-

erwerbender betrachtet (keine internrechtliche Ausscheidung ins Ausland), die Einkünfte unterliegen der schweizerischen Einkommensbesteuerung. Die von ihm erzielten Einkünfte dürften aus Schweizer Sicht konsequenterweise nicht Art. 7 DBA CH-D unterstellt werden.

Aus **deutscher Sicht** stellt das vom schweizerischen Kommanditisten der deutschen GmbH & Co KG erzielte Einkommen in der Regel weiterhin Einkommen aus Gewerbebetrieb¹⁷ dar (abzugrenzen von der privaten Vermögensverwaltung¹⁸). Deutschland wird diese Einkünfte folglich weiterhin als Unternehmensgewinne gemäss Art. 7 DBA CH-D qualifizieren. Wie allfällige Doppelbesteuerungen verhindert werden, dürfte sich erst im Rahmen einer Verständigungslösung zeigen. Im umgekehrten Fall würde das Einkommen eines deutschen Kommanditärs einer schweizerischen KGK in keinem der Länder der Besteuerung unterliegen.

4. Schweizerische Sozialversicherungsbeiträge auf Gewinnanteilen einer deutschen GmbH & Co KG

Seit Inkrafttreten des Freizügigkeitsabkommens zwischen der Schweiz und der Europäischen Union am 1. Juni 2002¹⁹ ist der schweizerische Kommanditist einer deutschen GmbH & Co KG dem Sozialversicherungsrecht der Schweiz unterstellt, sofern er in der Schweiz eine Erwerbstätigkeit ausübt (Wohnsitzprinzip).

Gemäss Art. 9 Abs. 1 AHVG²⁰ ist Einkommen aus selbständiger Erwerbstätigkeit jedes Einkommen, das nicht Entgelt für in unselbständiger Stellung geleistete Arbeit darstellt. Es unterliegt der Abgabe für AHV/IV/EO von gesamthaft 9.7 %. Nicht unter den Begriff der selbständigen Erwerbstätigkeit fällt die bloße Verwaltung des eigenen Vermögens. Der daraus resultierende Kapitalertrag unterliegt nicht der Beitragspflicht.

In seinem Urteil vom 23. Juli 2010 hat das Bundesgericht entschieden, dass die Einkünfte eines schweizerischen Kommanditisten einer deutschen GmbH & Co KG, welcher aufgrund einer zusätzlichen Erwerbstätigkeit den schweizerischen Sozialversicherungen unterstellt ist, sich als Einkommen aus selbständiger Erwerbstätigkeit qualifizieren (und nicht als private Vermögensverwaltung). Die Einkünfte unterliegen deshalb der AHV/IV/EO. Nach Ansicht des Bundesgerichts spielt es keine Rolle, dass der schweizerische Kommanditist im zu beurteilenden Fall keine Möglichkeit hatte, auf die Geschäftsführung einzuwirken.

Vielmehr war für das Bundesgericht einzig entscheidend, dass es sich bei der GmbH & Co KG um eine auf Erwerb-zweck gerichtete Personengesamtheit ohne juristische Persönlichkeit handelte.

5. Fazit

Die steuer- und sozialversicherungsrechtlichen Fragestellungen beim schweizerischen Kommanditisten einer deutschen GmbH & Co KG sind höchst komplex. Aufgrund der Rechtsentwicklung in der Schweiz stellen sich neue Herausforderungen. Deshalb sind Strukturierungsalternativen (z.B. Darlehensgewährung) laufend zu prüfen, damit dem süßen Traum der gewinnbringenden Investition nicht das böse Erwachen der Doppelbesteuerung und der Sozialversicherungsunterstellung in der Schweiz folgt.

- 1 Abkommen vom 11. August 1971 zwischen der schweizerischen Eidgenossenschaft und der Bundesrepublik Deutschland zur Vermeidung der Doppelbesteuerung auf dem Gebiete der Steuern von Einkommen und Vermögen
- 2 Bundesgesetz über die direkte Bundessteuer (DBG) SR 642.11; auf die Nennung der kantonalen Normen wird verzichtet, da die kantonale Besteuerung der Betrachtung der direkten Bundessteuer folgt.
- 3 Schweizerisches Obligationenrecht (OR) SR 220
- 4 Locher/Meyer/von Siebenthal/Kolb, Doppelbesteuerungsabkommen Schweiz – Deutschland, B 7.7 Nr. 20
- 5 Bundesgerichtsentscheid vom 4. November 1966, ASA 36, S. 280 ff.; führt nicht in jedem Fall zu einer sachgerechten Besteuerung, Kritik siehe Ziff. 3.
- 6 Irene Salvi, Schweizerische Besteuerung von Internationalen Personengesellschaften, ASA 64, S. 181
- 7 Locher, Praxis der Bundessteuern, III. Teil, Band 4, § 8, IV A, 2 Nr. 17
- 8 Locher, a.a.O., § 8, IV A, 2 Nr. 15
- 9 Salvi, a.a.O., S. 180; von Ah, Die Besteuerung Selbständigerwerbender, 2., erweiterte Auflage, Basel 2011, S. 19
- 10 Locher/Meier/von Siebenthal/Kolb, a.a.O., B 7.7 Nr. 20
- 11 Debatin/Wassermeyer, Doppelbesteuerung, Art. 7 Schweiz, Rz. 389
- 12 Debatin/Wassermeyer, a.a.O., Art. 3 Schweiz, Rz. 32 f.; BMF-Schreiben vom 16. April 2010, Anwendung der Doppelbesteuerungsabkommen (DBA) auf Personengesellschaften, Ziff. 2.3.1
- 13 Debatin/Wassermeyer, a.a.O., Art. 3 Schweiz, Rz. 20
- 14 Kreisschreiben Nr. 8 der EStV vom 21. Juni 2005
- 15 Botschaft zum Bundesgesetz über die kollektiven Kapitalanlagen, BBl Nr. 43 vom 1. November 2005, S. 6429
- 16 Kreisschreiben Nr. 25 der EStV vom 5.3.2009, Ziff. 4.6.2
- 17 BMF-Schreiben vom 16. April 2010, a.a.O., Ziff. 2.2
- 18 BMF-Schreiben vom 16. Dezember 2003, Einkommenssteuerliche Behandlung von Venture Capital und Private Equity Fonds; Abgrenzung der privaten Vermögensverwaltung vom Gewerbebetrieb, BStBl 2004 I S. 40
- 19 Abkommen vom 21. Juni 1999 zwischen der schweizerischen Eidgenossenschaft einerseits und der Europäischen Union andererseits über die Freizügigkeit SR 0.142.112.681
- 20 Bundesgesetz vom 20. Dezember 1946 über die Alters- und Hinterlassenenversicherung (AHVG) SR 831.10

Gesucht
—
gefunden

Wir suchen, vermitteln
und evaluieren

Vertriebspartner
und Geschäftskontakte.



Handelskammer Deutschland-Schweiz
Tödistr. 60, 8002 Zürich
www.handelskammer-d.ch
Tel: 044 283 61 84