

Personengesellschaften und DBA

Dr. Mark C. Hilgard

Rechtsanwalt/Partner
Mayer Brown LLP
Bockenheimer Landstrasse 98-100
DE-60323 Frankfurt am Main
mhilgard@mayerbrown.com

Marcus Hierl

Dipl.-Kaufmann, Steuerberater
Lehrbeauftragter Georg-Simon-Ohm
Hochschule Nürnberg
marcus.hierl@ohm-hochschule.de

Auswirkungen aktueller Rechtsprechung auf die Wegzugsbesteuerung



Dr. Mark C. Hilgard



Marcus Hierl

Der Umzug von Steuerpflichtigen aus Deutschland in die Schweiz löst in Deutschland unter Umständen eine Wegzugsbesteuerung aus, deren Anwendung in vielen Fällen durch geeignete Strukturierungsmassnahmen im Vorfeld vermieden werden kann. Die aktuelle deutsche Rechtsprechung gibt jedoch Anlass, einige gängige Gestaltungen kritisch zu hinterfragen.

1. Grundzüge der deutschen Wegzugsbesteuerung

Im Falle einer Wohnsitzverlegung aus Deutschland in die Schweiz verliert Deutschland regelmässig das Besteuerungsrecht an den vom Steuerpflichtigen gehaltenen Kapitalgesellschaftsbeteiligungen. Um die während der deutschen Steuerpflicht gebildeten

stillen Reserven noch der Besteuerung zu unterwerfen, ist in § 6 AStG eine Wegzugsbesteuerung geschaffen. Bei Wegzug in die Schweiz werden die vorgenannten stillen Reserven steuerlich entstrickt, indem eine Veräusserung der Beteiligungen zum gemeinen Wert (Verkehrswert) fingiert wird. Der deutsche Fiskus greift quasi in der letzten logischen Sekunde vor dem Wegzug noch auf die während der deutschen Steuerpflicht entstandenen stillen Reserven der Beteiligungen zu.

§ 6 AStG erfasst *wesentliche Beteiligungen* i.S.d. § 17 EStG, d.h. Beteiligungen an in- oder ausländischen Kapitalgesellschaften, die im *Privatvermögen* des Steuerpflichtigen gehalten werden, an denen dieser innerhalb der letzten fünf Jahre unmittelbar oder mittelbar zu mindestens 1 Prozent beteiligt war.

2. Aktueller Stand der Gestaltungsoptionen

2.1. Überblick über derzeitige Strukturen

Die durch einen Wohnsitzwechsel in die Schweiz ausgelöste Wegzugsbesteuerung kann häufig durch geeignete Massnahmen im Vorfeld vermieden werden. Die Gestaltungsvarianten vermeiden die steuerliche Aufdeckung der stillen Reserven, indem sie Deutschland das Besteuerungsrecht an den Kapitalgesellschaftsbeteiligungen belassen. Folgende Gestaltungen finden sich derzeit in der steuerlichen Gestaltungspraxis:

Rechtsformwechsel

Die Kapitalgesellschaft, an der eine von der Wegzugsbesteuerung betroffene Beteiligung besteht, wird in eine Personengesellschaft umgewandelt. Das Besteuerungsrecht an einer Personengesellschaftsbeteiligung steht abkommensrechtlich regelmässig Deutschland zu, so dass es einer steuerlichen Entstrickung im Falle des Wegzugs eines Gesellschafters nicht bedarf. Die Gestaltung erfordert jedoch die Abstimmung aller Beteiligten und ist regelmässig nur anzutreffen, wenn der Steuerpflichtige alleiniger Aktionär der Kapitalgesellschaft ist (oder zusammen mit Familienangehörigen).

Übertragung auf Nachkommen

Im Zuge einer gestalterischen Nachfolgeplanung wird die Beteiligung an der Kapitalgesellschaft im Vorfeld des Wegzuges auf weiterhin in Deutschland ansässige Nachkommen unentgeltlich (z.B. im Wege der vorweggenommenen Erbfolge) übertragen. Bei Nachfolgeplanungen sollten jedoch zweckmässigerweise persönliche und sonstige rechtliche Aspekte vorrangig betrachtet werden; rein steuerliche Überlegungen sollten jedenfalls nicht die Hauptrolle spielen.

Einlage in steuerliches Betriebsvermögen
Häufig anzutreffen ist bislang ebenfalls die Gestaltung, die Beteiligung an einer Kapitalgesellschaft vor dem Wegzug zu Buchwerten steuerneutral in das *Betriebsvermögen* einer *gewerblich geprägten Personengesellschaft* einzubringen. Eine gewerbliche Prägung liegt vor, wenn bei der Personengesellschaft ausschliesslich Kapitalgesellschaften als persönlich haftende Gesellschafter fungieren und nur diese zur Geschäftsführung befugt sind (typisch: GmbH & Co. KG). Eine derartige Personengesellschaft vermittelt nach deutschem Steuerrecht deren Gesellschaftern stets gewerbliche Einkünfte – und zwar unabhängig davon, ob die Gesellschaft originär gewerblich tätig ist oder reine Vermögensverwaltung betreibt, worunter auch das Halten von Beteiligungen an Kapitalgesellschaften fällt. Durch die gewerbliche Prägung gehört die eingebrachte Kapitalgesellschaftsbeteiligung zu einem inländischen *Betriebsvermögen*. Es liegt keine wesentliche Beteiligung nach § 17 EStG mehr vor, die von der Wegzugsbesteuerung des § 6 AStG erfasst wird.

2.2 Abkommensrechtliche Zuordnung des Besteuerungsrechts

Auch für *Betriebsvermögen* kennt das deutsche Steuerrecht jedoch eine Entstrickungsregel: Wird durch Wegzug das Besteuerungsrecht Deutschlands hinsichtlich einer (späteren) Veräusserung der ins *Betriebsvermögen* eingebrachten Beteiligung ausgeschlossen oder beschränkt, so wird eine Entnahme zum Verkehrswert fingiert, mit der Folge, dass die stillen Reserven steuerpflichtig realisiert werden (§ 4 Abs. 3 Satz 1 EStG).

Zur Vermeidung einer Entstrickung ist die abkommensrechtliche Zuordnung des Besteuerungsrechtes relevant. Die Gestaltung über die Einbringung in eine gewerblich geprägte Personengesellschaft kann nur Erfolg haben, wenn das Besteuerungsrecht Deutschlands

hinsichtlich der im *Betriebsvermögen* gehaltenen Beteiligung auch unter dem einschlägigen Doppelbesteuerungsabkommen nicht ausgeschlossen oder beschränkt wird. Hierfür sind nach Art 7 Abs. 1 DBA CH zwei Bedingungen zu erfüllen:

1. Der Gewinn aus einer späteren Veräusserung der Kapitalgesellschaftsbeteiligung muss als *Unternehmensgewinn* eingestuft werden;
2. Die eingebrachte Kapitalgesellschaftsbeteiligung muss einer *deutschen Betriebsstätte* des Unternehmens zugeordnet werden.

2.3 Stand der Verwaltungsauffassung

Der Begriff *Unternehmensgewinne* wird in den Doppelbesteuerungsabkommen i.d.R. nicht definiert. Massgebend ist die Auslegung nach innerstaatlichem Recht des Anwenderstaates (Art. 3 Abs. 2 OECD-MA). Für Deutschland als Anwenderstaat umfassen die Begriffe *Gewinne eines Unternehmens* bzw. *Unternehmensgewinn* sowohl Gewinne originär gewerblich tätiger als auch gewerblich geprägter Personengesellschaften. Die deutsche Finanzverwaltung vertrat diese Auffassung schon im sog. Betriebsstättenerlass (BMF-Schreiben vom 24.9.1999; explizit Tz. 1.1.5.1) und bekräftigt diese erneut in Abschnitt 2.2.1 des aktuellen Entwurfs des BMF-Schreibens zur Anwendung der Doppelbesteuerungsabkommen auf Personengesellschaften (BMF-Entwurf vom 10.5.2007; in Bearbeitung, soll noch in 2010 herausgegeben werden).

Demnach war der Veräusserungsgewinn aus einer zum *Betriebsvermögen* einer gewerblich geprägten Personengesellschaft gehörenden Beteiligung als *Unternehmensgewinn* zu qualifizieren. Da die Zugehörigkeit der Beteiligung zu einer deutschen Betriebsstätte i.d.R. durch geeignete steuerliche Gestaltung zu erreichen war, unterlagen diese Betriebsstätteneinkünfte des in der Schweiz ansässigen Gesellschafters weiterhin der

Besteuerung durch Deutschland als Betriebsstättenstaat. Für eine Anwendung der Entstrickungsregel nach § 4 Abs. 3 Satz 1 EStG blieb kein Raum.

In der Praxis wurde hierbei zur Absicherung, dass auch die Schweiz dies so sieht, i.d.R. eine Bestätigung des in der Schweiz zuständigen Finanzamtes angefordert, wonach die Einkünfte aus der deutschen gewerblich geprägten Personengesellschaft nicht den Kantons-, Gemeinde- und direkten Bundessteuern der Schweiz unterliegen und die Schweiz diese Einkünfte unter Progressionsvorbehalt von der Besteuerung freistellt.

3. Überprüfung aufgrund jüngster Finanzrechtsprechung

Die vorgenannte Verwaltungsauffassung wird in Literatur und finanzgerichtlicher Rechtsprechung jedoch nicht geteilt. Weite Teile der Literatur vertreten vielmehr die Ansicht, dass ein Unternehmen im abkommensrechtlichen Sinne einen originären Gewerbebetrieb voraussetze und eine blosser Vermögensverwaltung auch dann keine Unternehmensgewinne vermitteln, wenn sie von einer gewerblich geprägten Personengesellschaft ausgeübt werde.

Die Rechtsprechung der deutschen Finanzgerichte folgt in jüngster Zeit dieser Literaturmeinung. Bereits in seinem Urteil vom 22.8.2006 (Az. 7-K-255/04; rkr) stellt das FG Hamburg fest, eine vermögensverwaltend tätige, nach dem Typenvergleich gewerblich geprägte Personengesellschaft in Form einer kanadischen Limited Partnership übe keine eigene gewerbliche Tätigkeit aus und erziele somit auch keine *Unternehmensgewinne* i.S.v. Art. 7 DBA-Kanada. In 2009 ergingen zur Frage der abkommensrechtlichen Einordnung von gewerblich geprägten Personengesellschaften nachfolgende, beachtenswerte Urteile, die wohl ein Umdenken in der bisherigen Gestaltungspraxis erforderlich machen:

HEGETSCHWEILER AG MEDIA-VERWALTUNG

Hegetschweiler AG
Media-Verwaltung
Im Chupferplätz 7 · Postfach 49
CH-8605 Gutenswil

Telefon +41 (0)44 945 51 52
Telefax +41 (0)44 945 53 07
media@hegetschweiler.eu
www.hegetschweiler.eu

Exklusiv-Vertretung für Publikationen und Internetmedien der Handelskammer Deutschland-Schweiz.

Mit den Medien der Handelskammer Deutschland-Schweiz erreichen Sie über 21'000 Führungskräfte in Deutschland und in der Schweiz.

Wir bieten Ihnen einen optimalen Mediamix durch die Inseraten-Schaltung in der monatlich erscheinenden Kammerzeitschrift «CH-D Wirtschaft», durch den Internetauftritt und durch die Werbung in unseren Fachpublikationen.

FG Düsseldorf, Urteil vom 28.4.2009
(Az. 17-K-1070/07; Rev.)

Klägerin war eine deutsche gewerblich geprägte Personengesellschaft. Diese war – über Beteiligungen an mehreren britischen Partnerships – im Ergebnis Eigentümerin von in Grossbritannien belegenen Immobilien. Die Klägerin stritt mit der deutschen Finanzverwaltung über die abkommensrechtliche Zuordnung des Besteuerungsrechtes an einem von einer der britischen Tochter-Personengesellschaften realisierten Immobilien-Veräusserungsgewinn.

Gemäss Art 8 Abs. 1 DBA GB, der das Besteuerungsrecht für Veräusserungsgewinne bei unbeweglichem Vermögen dem Belegenheitsstaat zuweist, ist der erzielte Gewinn nach Art. 18 Abs. 2 lit a DBA GB in Deutschland von der Besteuerung ausgenommen, da Grossbritannien dieses Besteuerungsrecht auch tatsächlich ausgeübt hat. Hierbei ist unerheblich, dass Grossbritannien den Veräusserungsgewinn lediglich in Höhe der gewährten Abschreibungen erfasst (*Claw-Back-Besteuerung*) und nicht in Höhe der Differenz zwischen Veräusserungserlös und Anschaffungskosten. Das Gericht stellte zudem fest,

bei dem Gewinn handele es sich nicht um einen *Unternehmensgewinn* nach Art. 3 Abs. 1 DBA GB, sondern um eine Frucht privater Vermögensverwaltung. Die gewerbliche Prägung der Klägerin sei bei der abkommensrechtlichen Abgrenzung der Einkunftsarten nicht heranzuziehen.

FG Köln, Urteil vom 13.8.2009
(Az. 15-K-2900/05; Rev.)

Kläger war ein in der Schweiz ansässiger Kommanditist einer deutschen, vermögensverwaltend tätigen, gewerblich geprägten Personengesellschaft. Uneinigkeit bestand über die abkommensrechtliche Zuordnung seiner Kommanditbeteiligung für Zwecke der zum damaligen Zeitpunkt noch durchzuführenden Vermögensbesteuerung. Das Urteil hat jedoch Bedeutung auch für Einkommensteuerzwecke, da es in beiden Fällen auf die abkommensrechtliche Zuordnung des Besteuerungsrechtes an der Beteiligung ankommt.

Gemäss Art. 22 DBA CH steht dem Betriebsstättenstaat das Besteuerungsrecht nur für bewegliches Vermögen zu, welches zum unternehmerischen Betriebsvermögen einer Betriebsstätte gerechnet wird. Allein die gewerbliche Prägung einer Personengesellschaft führt nach Ansicht des Finanzgerichts jedoch nicht dazu, dass diese sich zu einem *Unternehmen* im abkommensrechtlichen Sinne wandle, da nach Art. 3 DBA CH hierfür eine tatsächliche gewerbliche Betätigung, der *Betrieb*, erforderlich ist. Die gewerbliche Prägung einer Personengesellschaft nach deutschem Recht wandelt diese nicht zu einem Unternehmen im abkommensrechtlichen Sinne. Deutschland stand somit kein Besteuerungsrecht für Zwecke der Vermögenssteuer zu.

Unter Zugrundelegung dieser Finanzrechtsprechung in Deutschland wird man künftig abkommensrechtliche *Unternehmensgewinne* nur noch dann annehmen dürfen, wenn und soweit eine originäre gewerbliche Tätigkeit erfolgt. Eine reine Vermögensverwaltung durch eine gewerblich geprägte Personengesellschaft dürfte hierfür dagegen nicht ausreichen, da dann die lediglich gewerbliche Prägung abkommensrechtlich nicht durchschlägt. Liegen jedoch keine Unternehmensgewinne vor, so wird abkommensrechtlich das Besteuerungsrecht bezüglich der Kapitalgesellschaftsanteile dem Ansässigkeitsstaat des sich im Ausland (der Schweiz) befindlichen Anteilseigners zugewiesen und der Wegzug löst in Deutschland die steuerliche Entstrickung und Besteuerung der stillen Reserven aus.

4. Künftige Gestaltungsoptionen

Ob die Gestaltung über eine Einbringung der Kapitalgesellschaftsbeteiligung in eine gewerblich geprägte Personengesellschaft auch in Zukunft noch die Wegzugsbesteuerung vermeiden kann, erscheint zumindest zweifelhaft. Neben den bereits genannten Möglichkeiten des Rechtsformwechsels und der Übertragung auf Nachkommen besteht jedoch weiterhin die Option, die wesentliche Beteiligung vor dem Wegzug steuerneutral in eine Personengesellschaft mit originär gewerblicher Tätigkeit einzubringen. Hier kann durchaus daran gedacht werden, eine gewerbliche Tätigkeit für diese Zwecke neu zu begründen bzw. aufzunehmen. Diese Variante bietet sich auch an, um eine bereits bestehende Gestaltung über einer gewerblich geprägten Personengesellschaft unter Berücksichtigung der jüngsten Finanzrechtsprechung abzusichern. Dabei muss die Zuordnung der Beteiligung mit der von der Personengesellschaft ausgeübten gewerblichen Tätigkeit in funktionalem Zusammenhang stehen, z.B. indem die Personengesellschaft als geschäftsleitende Holding etabliert wird.

Ebenso ist unverändert darauf zu achten, dass die eingebrachte Beteiligung auch nach dem Wegzug weiterhin einer deutschen Betriebsstätte des Steuerpflichtigen zugerechnet wird und nicht einer schweizerischen Betriebsstätte oder einem schweizerischen Stammhaus. Die Geschäftsführungstätigkeit bei der Personengesellschaft muss daher weiterhin aus Deutschland heraus ausgeübt werden – und nicht durch die in die Schweiz wegziehende Person!

5. Fazit

Bisherige Gestaltungen zur Vermeidung der Wegzugsbesteuerung mittels gewerblich geprägter Personengesellschaften sollten im Lichte der jüngsten Finanzrechtsprechung überprüft und angepasst werden.

Auch bei Neufällen ist nicht damit zu rechnen, dass die bisherige Gestaltungspraxis noch über verbindliche Auskünfte deutscher Finanzbehörden abgesichert werden kann. Da die Finanzgerichte und auch die überwiegende Literaturmeinung der bisherigen Verwaltungsauffassung nicht folgen, dürften die Finanzbehörden hier sehr zurückhaltend sein. Konsequenz ist dies vom Ausgangspunkt der deutschen Finanzverwaltung jedoch nicht.

D

Mit unserer
Geschäfts-
repräsentanz
machen wir Ihren
Markteinstieg
Schweiz
leicht und kostengünstig.

Alles dazu auf
www.handelskammer-d-ch.ch



Handelskammer Deutschland-Schweiz
Tödistrasse 60, 8002 Zürich
www.handelskammer-d-ch.ch
Telefon +41 (0)44 283 61 71
auskunft@handelskammer-d-ch.ch