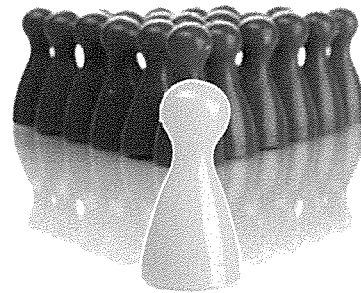


# **Grenzüberschreitende Mitunternehmerschaften**

## Hybride Umstrukturierungen



Hamburg, 17. Februar 2012  
Stefan Richter

### Inhalt

#### **1. Einleitung**

DBA Besteuerungsrechte im harmonischen Grundfall

#### **2. Subjektive Qualifikationskonflikte**

Keine Qualifikationsverkettung bei divergierender Einkünftezurechnung

#### **3. Umstrukturierungen hybrider Auslandsgesellschaften**

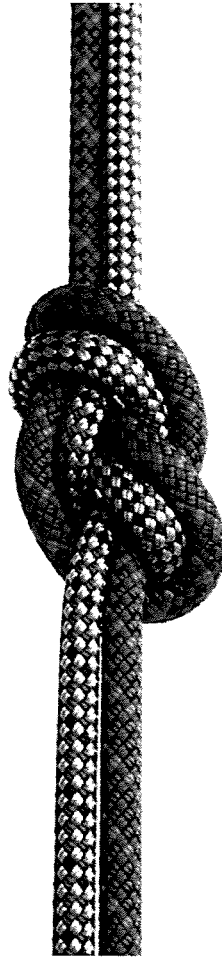
Veräußerung der Beteiligung

Identitätswahrende Umwandlung in eine hybride Gesellschaft

Identitätsändernde Umwandlung in eine hybride Gesellschaft

Identitätswahrende Umwandlung in eine Kapitalgesellschaft

# 1. Einleitung



3 Grenzüberschreitende Mitunternehmenschaften

## Grenzüberschreitende Mitunternehmenschaften und DBA

- Grenzüberschreitende Mitunternehmenschaften sind (gewerbliche) Personengesellschaften mit In- und Auslandsbezug
  - mit Gesellschaftern, die im In- und/oder Ausland ansässig sind
  - mit Einkünften aus in- und/oder ausländischen Quellen
  - mit Betriebsvermögen (insbesondere Betriebsstätten) im In- und/oder Ausland
- Bei Anwendung eines DBA (OECD-MA) richten sich die Besteuerungsrechte der Vertragsstaaten nach
  - Ansässigkeit der Personen
  - Art der Einkünfte (Verteilungsnormen, Art. 6 – 21 OECD-MA) und ggfs. Belegenheit von Betriebsstätten (Art. 5 OECD-MA)
  - Verteilungsnormen bestimmen Besteuerungsrechte der Vertragsstaaten
  - Methodenartikel regelt die Vermeidung der Doppelbesteuerung im Ansässigkeitsstaat
    - Freistellung, Art. 23A OECD-MA
    - Anrechnung, Art. 23B OECD-MA

4 Grenzüberschreitende Mitunternehmenschaften

© 2012 Deloitte & Touche GmbH Wirtschaftsprüfungsgesellschaft

## Auslegung von DBA

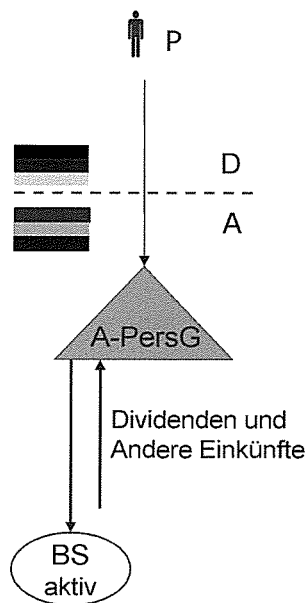
- Nach herrschender Auffassung sind Doppelbesteuerungsabkommen in nachfolgender Reihenfolge auszulegen:
  - Wortlaut und Definitionen des Abkommens
  - Sinn- und Abkommenszusammenhang
  - Rückgriff auf nationales Steuerrecht des Anwenderstaates
- Im Ergebnis ergibt sich eine „autonome“ Abkommensauslegung aus dem Abkommen heraus
- Die autonome Abkommensauslegung wird jedoch insoweit ergänzt, als Rückgriff auf das nationale Steuerrecht des Anwenderstaates gemäß Art. 3 Abs. 2 OECD-MA genommen wird:

*„Bei der Anwendung des Abkommens durch einen Vertragsstaat hat, wenn der Zusammenhang nichts anderes erfordert, jeder im Abkommen nicht definierte Ausdruck die Bedeutung, die ihm im Anwendungszeitraum nach dem Recht dieses Staates über die Steuern zukommt, für die das Abkommen gilt (...).“*

## Entscheidungsharmonie in der DBA Anwendung

- Gleichklang der Anwenderstaaten im Hinblick auf
  - Behandlung der Personengesellschaft als transparent für Zwecke der nationalen Besteuerung
  - Ansässigkeit der Gesellschafter
    - nach nationalem Recht
    - für DBA-Zwecke und damit Zuweisung von Besteuerungsrechten
  - Qualifikation der Einkünfte für Zwecke des DBA
  - Bei Unternehmensgewinnen
    - Vorliegen von Betriebsstätten nach dem DBA
    - Funktionale Zuordnung von Einkünften zu Betriebsstätten
  - Keine nationalen „Treaty Overrides“

## Transparente Auslandsgesellschaft



### Sachverhalt

- A-PersG ist transparent in A
- A-PersG ist transparent aus deutscher Sicht
- Dividenden und andere Einkünfte sind nicht tatsächlich der Betriebsstätte in A zuzurechnen

### Lösungsskizze – National

#### Staat A

- A besteuert P mit Erträgen der A-PersG

#### Deutschland

- D besteuert P mit Gewinnen der A-PersG, § 15 Abs. 1 Nr. 2 i.V.m. Abs. 3 Nr. 1 EStG

## Transparente Auslandsgesellschaft

### Lösungsskizze – DBA

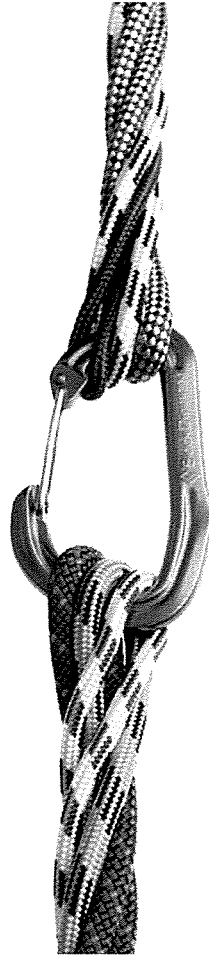
#### Staat A

- A hat Besteuerungsrecht für Unternehmensgewinne der BS in A, Art. 7 Abs. 1 OECD-MA
- A hat beschränktes Quellensteuerrecht für Dividenden (5%/15%), Art. 10 Abs. 2 OECD-MA
- A hat kein Besteuerungsrecht für andere Einkünfte, Art 21 Abs. 1 OECD-MA

#### Deutschland

- D stellt Unternehmensgewinne der BS in A frei, Art. 23A OECD-MA
- D hat Besteuerungsrecht für Dividenden unter Anrechnung der Quellensteuern in A (im Rahmen der Höchstbeträge), Art. 23B OECD-MA
- D hat alleiniges Besteuerungsrecht für andere Einkünfte, 21 Abs. 1 OECD-MA

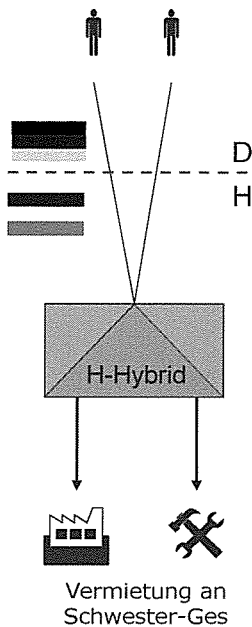
## 2. Subjektive Qualifikationskonflikte



### DBA-Anwendung bei Zurechnungskonflikten

- Zurechnungskonflikte in DBA-Fällen
  - Behandlung der Personengesellschaft als transparent für Zwecke der nationalen Besteuerung in einem Anwenderstaat
  - Behandlung der Personengesellschaft als intransparente Körperschaft für Zwecke der nationalen Besteuerung im anderen Anwenderstaat

Unterschiedliche Anwendung des DBA durch unterschiedliche Zurechnung von Einkünften
- Qualifikationsverkettung bei der DBA-Anwendung könnte Zurechnungskonflikte lösen
  - Ansässigkeitsstaat folgt der Zurechnung durch den Quellenstaat oder
  - Quellenstaat folgt der Zurechnung durch den Ansässigkeitsstaat
- DBA nach dem OECD-MA enthalten keine Regelungen zur Einkünftezurechnung



### Sachverhalt

- Inländische natürliche Personen sind an ungarischer H-Hybrid beteiligt
- H-Hybrid vermietet in Ungarn belegenes Grundstück und darauf befindliche Maschinen an eine ungarische Schwesergesellschaft
- In Ungarn ist die H-Hybrid
  - Steuersubjekt wie eine Kapitalgesellschaft
  - unbeschränkt steuerpflichtig mit ihren inländischen (ungarischen) Einkünften
- Aus deutscher Sicht ist die H-Hybrid
  - für steuerliche Zwecke eine transparente Personengesellschaft
  - gewerblich aufgrund einer Betriebsaufspaltung in Ungarn

Besteuerungsrecht für die Einkünfte, die durch die H-Hybrid erzielt werden?

### Keine Qualifikationsverkettung (1)

- H-Hybrid ist aus ungarischer Sicht
  - ansässiges Steuersubjekt und damit abkommensberechtigte Person
  - Besteuerungsrecht Ungarns richtet sich nach dessen Perspektive

Damit liegt aus ungarischer Sicht im Hinblick auf die Einkünfte der Gesellschaft ein rein nationaler Sachverhalt vor; keine Beschränkung der Besteuerung durch das DBA mit Deutschland
- Aus deutscher Sicht
  - handelt es sich bei der H-Hybrid um eine steuerlich transparente Personengesellschaft
  - liegt eine Mitunternehmenschaft aufgrund der Betriebsaufspaltung vor
  - auch für DBA-Zwecke sind den inländischen Mitunternehmern die Einkünfte zuzurechnen, da das DBA keine eigenständige Einkünftezurechnung vornimmt

### Keine Qualifikationsverkettung (2)

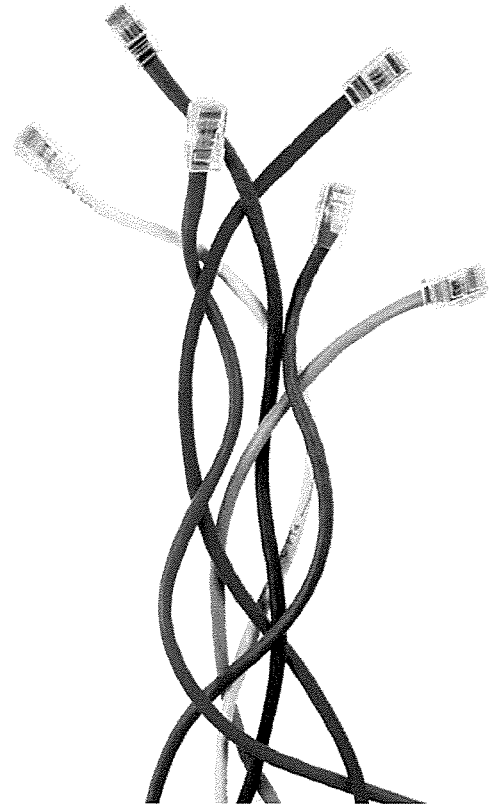
- Keine Bindung des Ansässigkeitsstaats an die  
Steuersubjektqualifikation des Quellenstaates
  - so auch BMF v. 16.4.2010, Tz. 4.1.4.1
  - entgegen OECD Partnership Report (BFH: „lediglich eine Hilfe für die  
Abkommensauslegung“)
- Keine stringente und einheitliche Auslegung von DBA durch die  
Anwenderstaaten, da keine Grundlage für eine  
Entscheidungsharmonie im Abkommenstext vorliegt
- Wenn der Abkommenszusammenhang nichts anderes erfordert,  
greift der Anwenderstaat auf nationales Steuerrecht zurück, Art. 3  
Abs. 2 DBA-Ungarn

Keine Verkettung der Qualifikationen der Vertragsstaaten aufgrund  
der anwenderstaatsorientierten Auslegung. Es kommt zu (zulässiger)  
Divergenz bei der Anwendung des DBA durch die Vertragsstaaten

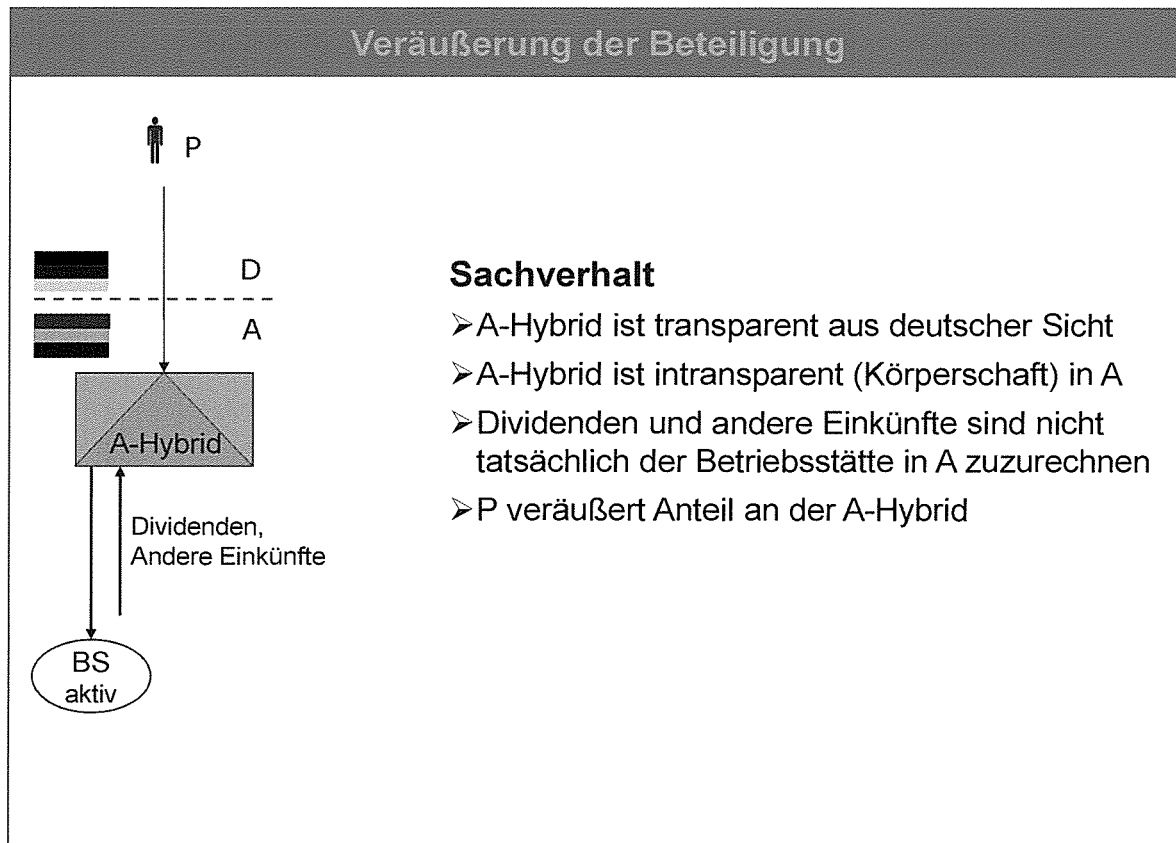
### Einkünftequalifikation und Besteuerungsrecht

- Keine abkommensrechtlichen Unternehmensgewinne
  - Aufgrund fehlender originär gewerblicher Tätigkeit
  - Gewerblichkeitsfiktionen (Prägung bzw. Betriebsaufspaltung) führen nicht  
zu Unternehmensgewinnen für DBA-Zwecke  
Vgl. BFH I R 81/09; BFH I R 49/09
- Besteuerungsrecht für die Vermietungseinkünfte der H-Hybrid
  - im Hinblick auf das Grundvermögen hat Ungarn als Belegenheitsstaat das  
Besteuerungsrecht, Art. 6 Abs. 1 DBA-Ungarn  
Freistellung in Deutschland nach Art. 23 Abs. Abs. 1 lit. a) DBA-Ungarn
  - bezüglich der Vermietung des beweglichen Vermögens hat  
(ausschließlich) Deutschland, Art 21 DBA-Ungarn  
Rechtsgrundlage für Anrechnung der ungarischen Steuer?
  - Die Einkünfte, die über die H-Hybrid erzielt werden, sind entsprechend  
aufzuteilen

### 3. Umstrukturierung hybrider Auslandsgesellschaften



15 Grenzüberschreitende Mitunternehmenschaften



16 Grenzüberschreitende Mitunternehmenschaften

© 2012 Deloitte & Touche GmbH Wirtschaftsprüfungsgesellschaft



## Veräußerung der Beteiligung

### Lösungsskizze – National

#### Staat A

- A besteuert ggfs. Gewinn aus der Veräußerung der Beteiligung an der A-Kapitalgesellschaft (z.B. analog § 17 EStG)

#### Deutschland

- D besteuert Gewinn aus der Veräußerung des Mitunternehmeranteils, § 16 Abs. 1 S. 1 Nr. 2, S.2 EStG

### Lösungsskizze – DBA

#### Staat A

- A sieht sich an Besteuerung des Gewinns aus der Veräußerung der Anteile an der A-Hybrid gehindert, Art. 13 Abs. 5 OECD-MA

## Veräußerung der Beteiligung

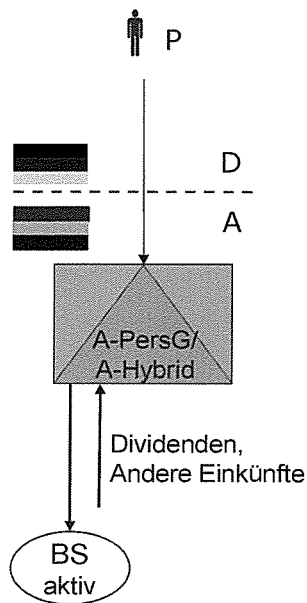
### Lösungsskizze – DBA

#### Deutschland

- D kann Vermögen der A-Hybrid besteuern, das nicht (funktional zugehöriges) Betriebsvermögen der BS ist
- Besteuerung des (funktionalen) Betriebsvermögen der BS
  - A hat Besteuerungsrecht, Art. 13 Abs. 2 OECD-MA besteuert aber nicht mangels nationalen Steuertatbestands; (auch keine Besteuerung der Anteilsveräußerung)
  - D muss den Veräußerungsgewinn grundsätzlich freistellen, Art. 13 Abs. 2 i.V.m. Art. 23A OECD-MA
    - ✓ Subject-to-tax Klausel nach DBA (Quellenregel) anwendbar, da die Einkünfte in A nicht besteuert werden (vgl. BFH I R 96/09)
    - ✓ Switch-over Klausel nach DBA anwendbar, da Nichtbesteuerung aufgrund unterschiedlicher Einkünftezurechnung
    - ✓ Subject-to-tax Klausel nach § 50d Abs. 9 Nr. 2 EStG **nicht** anwendbar, da die Nichtbesteuerung nicht nur auf der beschränkten Steuerpflicht des P beruht
    - ✓ Switch-over Klausel nach § 50d Abs. 9 Nr. 1 EStG aufgrund des Qualifikationskonflikts anwendbar. Aber: § 50d Abs. 9 EStG verfassungsgemäß (BFH I R 27/11)?

Deutschland besteuert Veräußerungsgewinn

## Identitätswahrende Umwandlung in eine hybride Gesellschaft



### Sachverhalt

- Die transparente A-PersG wird in eine A-Hybrid „umgewandelt“
- Die Umwandlung erfolgt **identitätswahrend**, z.B.
  - nach ausländischen Umwandlungsrecht oder
  - aufgrund eines Wahlrechts zur Besteuerung als Körperschaft
- Die A-Hybrid **wird** nunmehr intransparent in A besteuert
- A-Hybrid bleibt transparent aus deutscher Sicht

## Identitätswahrende Umwandlung in eine hybride Gesellschaft

### Lösungsskizze – National

#### Staat A

- Die Umwandlung der A-PersG könnte auf Ebene des P in A
  - nicht steuerbar,
  - steuerbar aber steuerneutral **oder**
  - steuerpflichtig sein

#### Deutschland

- Keine Besteuerung des P in Deutschland, mangels Steuertatbestand

### Lösungsskizze - DBA

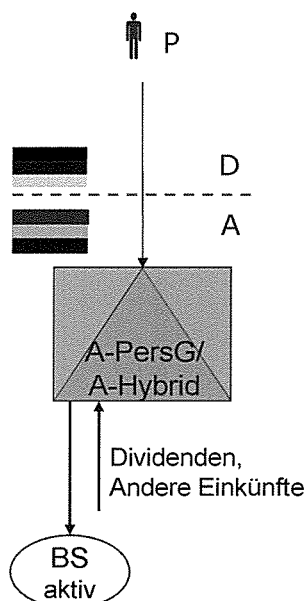
#### Staat A

- Umwandlungsvorgänge sind für DBA-Zwecke grundsätzlich wie Veräußerungen zu behandeln  
(Vgl. Gosch, Gosch/Kroppen/Grotherr, DBA, Art 13 OECD-MA, Rz. 17)
- A hat Besteuerungsrecht für Gewinne aus der Veräußerung des (funktionalen) Betriebsvermögen der BS, Art 13 Abs. 2 OECD-MA
- A hat kein Besteuerungsrecht für Gewinne aus der Veräußerung des übrigen Vermögens, Art. 13 Abs. 5 OECD-MA
- Keine „Vorbehaltsklauseln“ zugunsten des Quellenstaates nach dem DBA

#### Deutschland

- D wendet das DBA mangels Steuertatbestand nicht an

Staat A könnte einen Umwandlungsgewinn bezüglich des Betriebsvermögens der BS besteuern. Keine Anrechnung in D, aber auch keine Doppelbesteuerung



### Sachverhalt

- Die transparente A-PersG wird in eine A-Hybrid „umgewandelt“
- Die Umwandlung erfolgt **identitätsändernd**, z.B.
  - durch Einbringung in
  - oder Verschmelzung auf die A-Hybrid
- A-Hybrid ist intransparent (Körperschaft) in A
- A-Hybrid ist transparent aus deutscher Sicht

## Lösungsskizze – National

### Staat A

- Die Umwandlung der A-Ges. könnte auf Ebene des P in A
  - nicht steuerbar,
  - steuerbar aber steuernerutral **oder**
  - steuerpflichtig sein

## Lösungsskizze – National

### Deutschland

- Steuerpflichtige Übertragung der Wirtschaftsgüter von einer Mitunternehmenschaft (A-PersG) auf eine andere (A-Hybrid)
  - Buchwertübertragung nach § 24 UmwStG
    - Sachlicher Anwendungsbereich umfasst Umwandlungen nach dem UmwG bzw. vergleichbare ausländische Vorgänge sowie Einbringungen, § 1 Abs. 3 UmwStG;
    - gegen Gewährung von Gesellschaftsrechten, d.h. Erlangung oder Erweiterung einer Mitunternehmerstellung (vgl. UmwStE Tz. 24.07)
    - **Soweit** kein Ausschluss oder Beschränkung des inländischen Besteuerungsrechts, § 24 Abs. 2 S. 1, 2 UmwStG

Buchwertübertragung nach § 24 EStG soweit nicht möglich, als das Besteuerungsrecht Deutschlands beschränkt wird

## Lösungsskizze – National

### Deutschland

- Steuerpflichtige Übertragung der Wirtschaftsgüter von einer Mitunternehmerschaft (A-PersG) auf eine andere (A-Hybrid)
  - Buchwertübertragung nach § 6 Abs. 5 EStG
    - sofern die Besteuerung der stillen Reserven sichergestellt ist ; nach BMF v. 8.12.2011, Tz. 6 u.a. bei „Überführung in ausländische BS nicht gegeben“
    - auch bei Mitunternehmeranteilen anwendbar, vgl. BMF v. 8.12.2011, Tz. 6; ggfs. Vorrang von § 24 UmwStG, BMF v. 8.12.2011, Tz. 12
    - Keine Übertragung zu Buchwerten zwischen Schwesterpersonengesellschaften (BMF v. 8.12.2011 Rz. 18, aber: BFH IV B 105/09)
- Buchwertübertragung nach § 6 Abs. 5 EStG nicht möglich,
  - soweit die Besteuerung der stillen Reserven in Deutschland nicht sichergestellt ist
  - (da eine Übertragung zwischen Schwesterpersonengesellschaften vorliegt)

## Lösungsskizze – DBA

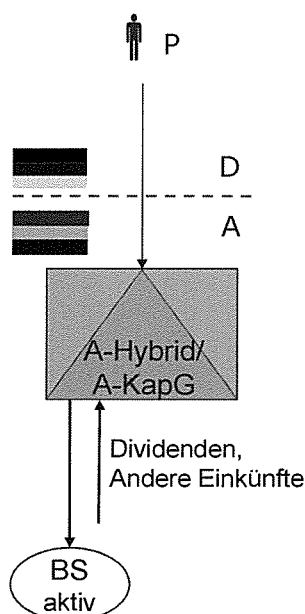
### Staat A

- A hat Besteuerungsrecht für Gewinne aus der Veräußerung des (funktionalen) Betriebsvermögen der BS, Art 13 Abs. 2 OECD-MA
- A hat kein Besteuerungsrecht für Gewinne aus der Veräußerung des übrigen Vermögens, Art. 13 Abs. 5 OECD-MA
- Aus Sicht des Staates A wird die zukünftige Besteuerung der Gewinne der (intransparenten) A-Hybrid nicht durch das DBA eingeschränkt

### Lösungsskizze – DBA

#### Deutschland

- Deutschland hat kein Besteuerungsrecht für Gewinne aus der Veräußerung des (funktionalen) Betriebsvermögen der BS, Art 13 Abs. 2 OECD-MA  
 Insoweit ist und war das Besteuerungsrecht Deutschlands eingeschränkt, so dass dies insoweit einer Buchwertübertragung nach § 24 UmwStG bzw. § 6 Abs. 5 EStG nicht entgegensteht
- Deutschland hat Besteuerungsrecht für Gewinne aus der Veräußerung des übrigen Vermögens, Art. 13 Abs. 5 OECD-MA
- Aus deutscher Sicht besteht auch nach der Umwandlung zukünftig ein Besteuerungsrecht für die Dividenden und andere Einkünfte  
 Zukünftig erhebt der Staat A uneingeschränkt Steuern auf die Dividenden und anderen Einkünfte, die ggfs. anzurechnen sind,
  - insoweit liegt eine Beschränkung des deutschen Besteuerungsrechts vor, die einer Umwandlung zu Buchwerten nach § 24 UmwStG entgegen steht
  - unklar, ob insoweit die Besteuerung der stillen Reserven i.S.v. § 6 Abs. 5 S.1 EStG sichergestellt ist



#### Sachverhalt

- Die A-Hybrid wird auch aus deutscher Sicht in eine Kapitalgesellschaft „umgewandelt“
- A-Hybrid bleibt intransparente Körperschaft aus Sicht des Staates A
- Die Umwandlung erfolgt **identitätswahrend**, aufgrund einer
  - Änderung des Gesellschaftsvertrag der A-Hybrid
  - Änderung des Gesellschaftsrechts in A
 und damit verbundenen Änderung der Qualifikation für deutsche Steuerzwecke

## Lösungsskizze – National

### Staat A

- Keine Besteuerung in A mangels Steuertatbestand

### Deutschland

- Steuerpflichtige Übertragung der Wirtschaftsgüter von einer Mitunternehmerschaft (A-Hybrid) auf eine Kapitalgesellschaft (A-KapG)
  - Buchwertübertragung nach §§ 25, 20 UmwStG
    - soweit das Recht Deutschlands hinsichtlich der Besteuerung des Gewinns aus der Veräußerung des eingebrachten Betriebsvermögens bei der übernehmenden Körperschaft nicht ausgeschlossen wird, § 20 Abs. 2 Nr. 3 UmwStG
- Ein solcher Ausschluss dürfte vorliegen, da Deutschland zukünftig nicht besteuern kann, aber bei einer Veräußerung der hybriden Beteiligung besteuert hätte (vgl. den Veräußerungsfall)

## Lösungsskizze – DBA

### Staat A

- A wendet das DBA mangels Steuertatbestand nicht an

### Deutschland

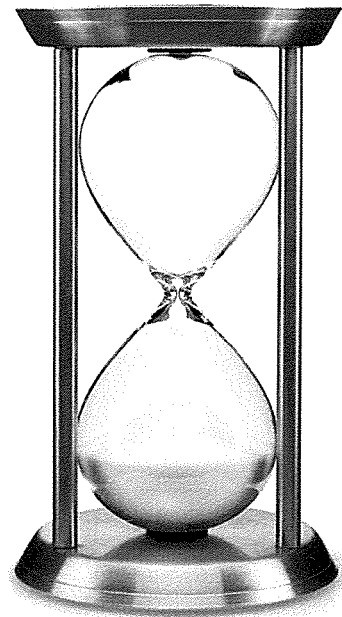
- D kann Vermögen der A-Hybrid besteuern, das nicht (funktional zugehöriges) Betriebsvermögen der BS ist
- Besteuerung des (funktionalen) Betriebsvermögen der BS
  - A hat Besteuerungsrecht, Art. 13 Abs. 2 OECD-MA besteuert aber nicht mangels nationalen Steuertatbestands

## Lösungsskizze – DBA

### Deutschland

- D muss den Veräußerungsgewinn grundsätzlich freistellen, Art. 13 Abs. 2 i.V.m. Art. 23A OECD-MA
  - ✓ Subject-to-tax Klausel nach DBA (Quellenregel) anwendbar, da die Einkünfte in A nicht besteuert werden (vgl. BFH I R 96/09)
  - ✓ Switch-over Klausel nach DBA anwendbar, da Nichtbesteuerung aufgrund unterschiedlicher Einkünftezurechnung
  - ✓ Subject-to-tax Klausel nach § 50d Abs. 9 Nr. 2 EStG **nicht** anwendbar, da die Nichtbesteuerung nicht nur auf der beschränkten Steuerpflicht des P beruht
  - ✓ Switch-over Klausel nach § 50d Abs. 9 Nr. 1 EStG **nicht** anwendbar, da die Nichtbesteuerung nicht auf einer anderen Abkommensanwendung durch A erfolgt
- Deutschland besteuert ggfs. gesamten Einbringungsgewinn
- Doppelbesteuerung der stillen Reserven:
  - ✓ In Deutschland (im Zuge der Umwandlung)
  - ✓ In Staat A als laufender Gewinn bzw. bei späterer Veräußerung

**Vielen Dank  
für  
Ihre Aufmerksamkeit!**





# Deloitte®

Stefan Richter  
Steuerberater  
Partner



Deloitte & Touche GmbH  
Wirtschaftsprüfungsgesellschaft  
Hanse-Forum  
Axel-Springer-Platz 3  
20355 Hamburg  
Germany

Tel: +49 (0) 40 32080 4722  
Fax: +49 (0) 40 32080 4705  
Mobil: +49 (0) 151 5800 2158

strichter@deloitte.de  
www.deloitte.com/de

# Deloitte.

Deloitte bezieht sich auf Deloitte Touche Tohmatsu Limited, eine „private company limited by guarantee“ (Gesellschaft mit beschränkter Haftung nach britischem Recht), und/oder ihr Netzwerk von Mitgliedsunternehmen. Jedes dieser Mitgliedsunternehmen ist rechtlich selbstständig und unabhängig. Eine detaillierte Beschreibung der rechtlichen Struktur von Deloitte Touche Tohmatsu Limited und ihrer Mitgliedsunternehmen finden Sie auf [www.deloitte.com/de/ueberUns](http://www.deloitte.com/de/ueberUns)

Deloitte erbringt Dienstleistungen aus den Bereichen Wirtschaftsprüfung, Steuerberatung, Consulting und Corporate Finance für Unternehmen und Institutionen aus allen Wirtschaftszweigen. Mit einem weltweiten Netzwerk von Mitgliedsgesellschaften in mehr als 150 Ländern verbindet Deloitte herausragende Kompetenz mit erstklassigen Leistungen und steht Kunden so bei der Bewältigung ihrer komplexen unternehmerischen Herausforderungen zur Seite. „To be the Standard of Excellence“ – für rund 182.000 Mitarbeiter von Deloitte ist dies gemeinsame Vision und individueller Anspruch zugleich.

Diese Präsentation enthält ausschließlich allgemeine Informationen und weder die Deloitte & Touche GmbH Wirtschaftsprüfungsgesellschaft noch Deloitte Touche Tohmatsu Limited („DTTL“), noch eines der Mitgliedsunternehmen von DTTL oder eines der Tochterunternehmen der vorgenannten Gesellschaften (insgesamt das „Deloitte Netzwerk“) erbringen mittels dieser Präsentation professionelle Beratungs- oder Dienstleistungen in den Bereichen Wirtschaftsprüfung, Unternehmensberatung, Finanzen, Investitionen, Recht, Steuern oder in sonstigen Gebieten. Diese Präsentation stellt keinen Ersatz für entsprechende professionelle Beratungs- oder Dienstleistungen dar und sollte auch nicht als Grundlage für Entscheidungen oder Handlung dienen, die Ihre Finanzen oder Ihre geschäftlichen Aktivitäten beeinflussen könnten. Bevor Sie eine Entscheidung treffen oder Handlung vornehmen, die Auswirkungen auf Ihre Finanzen oder Ihre geschäftlichen Aktivitäten haben könnte, sollten Sie einen qualifizierten Berater aufsuchen. Keines der Mitgliedsunternehmen des Deloitte Netzwerks ist verantwortlich für Verluste jedweder Art, die irgendjemand im Vertrauen auf diese Präsentation erlitten hat.