



Gabriele Machens

Ausländische Personengesellschaften im internationalen Steuerrecht



Peter Lang

§1 Einführung

I. Gegenstand der Arbeit

Die vorliegende Arbeit befasst sich mit der ertragsteuerrechtlichen Behandlung ausländischer Personengesellschaften im internationalen Steuerrecht. Als „ausländische Personengesellschaft“ wird im Folgenden eine Personengesellschaft verstanden, die ihren Sitz und ihre Geschäftsleitung in demselben ausländischen Staat hat und deren gesellschaftsrechtliche Struktur der einer Personengesellschaft deutschen Rechts vergleichbar ist.

Die Anwendung von Normen des internationalen Steuerrechts setzt grenzüberschreitende Sachverhalte voraus. Im Verhältnis zu Deutschland sind bei ausländischen Personengesellschaften zwei Konstellationen zu unterscheiden: Zum einen kann die Personengesellschaft ihre Geschäftstätigkeit über die Grenze hinweg in Deutschland ausüben, so dass Deutschland der Quellenstaat der Einkünfte ist. Zum anderen ist es möglich, dass die Personengesellschaft einen internationalen Gesellschafterkreis aufweist, d. h. die Gesellschafter der ausländischen Personengesellschaft sind ganz oder teilweise in Deutschland ansässig und beziehen Einkünfte aus ihrer Beteiligung an der ausländischen Personengesellschaft. In beiden Fällen werden mit dem Inland und dem Ausland mindestens zwei souveräne Steuerhoheiten berührt, so dass es zu Doppelbesteuerungen kommen kann. Derartige Doppelbelastungen stellen ein Hemmnis für den internationalen Wirtschafts- und Kapitalverkehr dar und sind zudem mit dem Prinzip der Besteuerung nach der Leistungsfähigkeit nicht vereinbar. Das nationale Außensteuerrecht Deutschlands sowie der meisten anderen Staaten enthält daher Normen, die derartige Doppelbesteuerungen vermeiden bzw. mildern sollen. Neben diesen unilateralen Normen unterhält Deutschland mit einer Vielzahl von Staaten bilaterale Verträge zur Vermeidung von Doppelbesteuerungen (sog. „Doppelbesteuerungsabkommen“).

Im Gegensatz zu Kapitalgesellschaften, die international sowohl in zivilrechtlicher als auch in steuerrechtlicher Hinsicht weitgehend übereinstimmend behandelt werden, weicht sowohl die zivilrechtliche als auch die steuerrechtliche Behandlung von Personengesellschaften im Ausland häufig erheblich von der deutschen Rechtslage ab. So wird die Personengesellschaft in einigen Ländern – anders als in Deutschland – zivilrechtlich als juristische Person qualifiziert und daran anknüpfend steuerrechtlich als Steuersubjekt behandelt.¹ Teilweise werden Personengesellschaften jedoch auch ohne zivilrechtliche Selbständigkeit als Steuersubjekt anerkannt.² Andere Steuerrechtsordnungen räumen der Gesellschaft bzw. ihren Gesellschaftern unabhängig von der zivilrechtlichen Wertung ein Wahlrecht bezüglich der Besteuerungskonzeption ein.³ Neben dieser unterschiedlichen Steuersubjektklassifikation im In- und Ausland bestehen auch Unterschiede in der Qualifikation der Vergütungen, die der Gesellschafter von der Gesellschaft für seine Tätigkeit im Dienst der Gesellschaft, für die Hingabe von Darlehen oder für die Überlassung von Wirtschaftsgütern (sog. „Sondervergütungen“) bezieht.

Besteht zwischen Deutschland und dem Sitzstaat der ausländischen Personengesellschaft kein Doppelbesteuerungsabkommen (DBA), ist zu klären, ob und inwieweit die unilateralen Maßnahmen zur Vermeidung von Doppelbesteuerungen trotz bestehender Qualifikationskonflikte hinreichend sind. Besteht zwischen Deutschland und dem Sitzstaat der Personengesellschaft ein DBA, verhält es sich in den meisten Fällen so, dass das DBA selbst keine Regelung zur Lösung der genannten Qualifikationskonflikte enthält. Dies hat oftmals eine abweichende Abkommensauslegung und -anwendung durch die beiden Vertragstaaten zur Folge, weshalb der Vertragszweck, Doppelbesteuerungen zu vermeiden, zumeist nicht erreicht wird. Diese Problematik ist im Schrifttum vielfach diskutiert worden, und es wurden verschiedene Lösungsansätze für eine konfliktfreie Anwendung der Doppelbesteuerungsabkommen entwickelt. Auch der Fiskalausschuss der OECD hat

- 1 Z. B. Spanien, *Kluge*, Das internationale Steuerrecht, N 303; *Lüdemann/Hruschka*, IStR 2000, S. 25 ff.
- 2 Z. B. Ungarn, *Schmidt, Ch.*, Steuerliche Probleme, S. 58 f.
- 3 Z. B. USA, *Mittermaier*, Besteuerung von Personengesellschaften im Verhältnis USA-Deutschland.

im Jahre 1999 einen Bericht vorgelegt, der allgemeine Ausführungen zur Abkommensauslegung im Zusammenhang mit Personengesellschaften sowie eine Reihe von Einzelfällen, anhand derer die Vorgehensweise zur Abkommensauslegung verdeutlicht werden soll, enthält. Die Vorschläge des Fiskalausschusses der OECD haben zu wesentlichen Änderungen und Ergänzungen des OECD-Musterkommentars geführt. Diese verschiedenen Lösungsansätze werden im Rahmen dieser Arbeit dargestellt und bewertet.

II. Gang der Untersuchung

Die im Zusammenhang mit ausländischen Personengesellschaften auftretenden Qualifikationskonflikte resultieren vor allem aus den unterschiedlichen Besteuerungssystemen im In- und Ausland. Daher setzt die Erörterung und die Lösung der im Zusammenhang mit ausländischen Personengesellschaften auftretenden Qualifikationskonflikte die Darstellung der ertragsteuerrechtlichen Behandlung von Personengesellschaften nach dem nationalen Recht sowohl des In- als auch des Auslandes voraus. Die ertragsteuerrechtliche Behandlung ausländischer Gesellschaften in Deutschland richtet sich maßgeblich danach, ob die gesellschaftsrechtliche Struktur der ausländischen Gesellschaft eher mit der gesellschaftsrechtlichen Struktur einer Personengesellschaft deutschen Rechts oder mit der gesellschaftsrechtlichen Struktur einer Kapitalgesellschaft deutschen Rechts vergleichbar ist. Daher werden in § 2 der Arbeit zunächst die gesellschaftsrechtlichen Strukturunterschiede zwischen den verschiedenen Rechtsformen deutschen Rechts herausgearbeitet. Sodann wird das in Deutschland für die Besteuerung von Personengesellschaften geltende Mitunternehmerkonzept erläutert. Im Anschluss werden in § 3 die unterschiedlichen im Ausland existierenden Systeme zur Besteuerung von Personengesellschaften aufgezeigt.

Im Mittelpunkt der Arbeit stehen die steuerlichen Probleme im Zusammenhang mit der Beteiligung an einer ausländischen Personengesellschaft. Somit ist in Kapitel § 4 zunächst zu klären, welche Rechtsordnung und welche Kriterien im Rahmen des Rechtstypenver-

gleichs für die Qualifikation einer ausländischen Gesellschaft als Personengesellschaft bzw. als Kapitalgesellschaft entscheidend sind. Führt der Typenvergleich zur Qualifikation der ausländischen Gesellschaft als Personengesellschaft, ist festzustellen, wie die Einkünfte eines inländischen Geschafters aus seiner Beteiligung an der ausländischen Personengesellschaft steuerrechtlich einzuordnen sind.

Kapitel § 4 II befasst sich mit der steuerrechtlichen Behandlung der Einkünfte des inländischen Geschafters für den Fall, dass zwischen Deutschland und dem Sitzstaat der Gesellschaft kein DBA besteht. Hierbei werden drei Fallkonstellationen unterschieden. Zunächst wird der Fall betrachtet, dass beide Staaten die Personengesellschaft steuerrechtlich als Mitunternehmerschaft behandeln und auch die Sondervergütungen übereinstimmend qualifizieren, so dass weder ein Qualifikationskonflikt hinsichtlich des Steuersubjekts noch hinsichtlich des Steuerobjekts vorliegt. Bei der zweiten Fallvariante verhält es sich dergestalt, dass zwar beide Staaten das Mitunternehmerkonzept anwenden, die Sondervergütungen jedoch steuerrechtlich unterschiedlich qualifiziert werden. Die dritte Fallkonstellation zeichnet sich dadurch aus, dass der ausländische Staat im Gegensatz zu Deutschland die Personengesellschaft als Steuersubjekt anerkennt. Damit liegt ein Qualifikationskonflikt hinsichtlich des Steuersubjekts vor. Für alle drei Konstellationen wird untersucht, ob und inwieweit durch die Regelungen des nationalen deutschen Außensteuerrechts eine Doppelbesteuerung der Einkünfte des inländischen Geschafters vermieden werden kann.

In Kapitel § 5 werden die gleichen Fallkonstellationen unter Anwendung von Abkommensrecht erörtert. Dies erfordert zunächst einige grundlegenden Ausführungen über die Rechtsnatur, den Regelungsmechanismus und die Auslegung von Doppelbesteuerungsabkommen. Des Weiteren ist die Frage zu klären, welche Person abkommensberechtigt ist, d. h. wem das Recht zusteht sich auf die Abkommensnormen zu berufen und den durch diese festgelegten Abkommenschutz in Anspruch zu nehmen. Im Mittelpunkt des letzten Kapitels steht die abkommensrechtliche Behandlung der Einkünfte des inländischen Geschafters einer ausländischen Personengesellschaft. Es ist zu klären, wie sich das Besteuerungsrecht für die Gewinne der Personengesellschaft sowie für die Sondervergütungen auf den Geschafterstaat und den Gesellschaftsstaat abkommensrechtlich aufteilt. Dies hängt

entscheidend davon ab, ob und inwieweit die angesprochenen Qualifikationskonflikte auf die Abkommensebene durchschlagen und wie sie gegebenenfalls zu lösen sind. Die hierzu vertretenen Meinungen werden dargestellt und bewertet. Abschließend wird gezeigt, dass durch eine abkommensautonome Auslegung der Verteilungsnormen bzw. durch eine Auslegung der Normen aus dem Abkommenszusammenhang die Qualifikationskonflikte, die aus Unterschieden im innerstaatlichen Recht der Vertragsstaaten resultieren, abkommensrechtlich nicht zum tragen kommen, so dass auch in diesen Fällen Doppelbesteuerungen weitgehend vermieden werden.