

ANGRENZENDES STEUERRECHT

BMF zur steuerlichen Zurechnung der Beteiligung an Komplementär-GmbH bei deutscher Einheits-KG

Das BMF hat jüngst im Rahmen des Express Antwort Service zum internationalen Steuerrecht (EAS) erstmalig zur Frage der steuerlichen Zurechnung der Komplementär-GmbH-Beteiligung einer deutschen Einheits-KG Stellung genommen.

Deskriptoren: Einheits-KG, Betriebsstätte, Zurechnung Kapitalanteil.

Normen: Art 13 DBA Österreich-Deutschland; § 23 Z 2 EStG.

Von Sebastian Bergmann¹

1. Anfragesachverhalt

Eine österreichische GmbH ist alleinige Kommanditistin einer operativ tätigen deutschen GmbH & Co KG mit Mitarbeitern und Betriebsräumlichkeiten in Deutschland, ohne Betriebsstätte in Österreich. Bei der deutschen GmbH & Co KG handelt es sich um eine sogenannte „Einheits-KG“, bei der sämtliche Geschäftsanteile an der deutschen Komplementär-GmbH zivilrechtlich zum KG-Gesamthandvermögen gehören. Die deutsche GmbH & Co KG ist somit alleinige Gesellschafterin ihrer eigenen Komplementärin. Die deutsche Komplementär-GmbH ist ihrerseits reine Arbeitsgesellschafterin, die (abseits des Mitunternehmeranteils an der deutschen GmbH & Co KG) über keine eigenbetriebliche Substanz verfügt und eine angemessene Haftungsvergütung erhält. Die Tätigkeit der deutschen Komplementär-GmbH ist ausschließlich auf die Geschäftsführung in der deutschen GmbH & Co KG beschränkt, wobei die Geschäftsführungsbefugnis betreffend Fragen rund um die Beteiligung an deutschen Komplementär-GmbH gesellschaftsvertraglich dem österreichischen Kommanditisten vorbehalten ist. Die Zulässigkeit einer solchen Einheits-KG-Struktur ist nach deutschem Gesellschaftsrecht anerkannt.

Im gegenständlichen EAS-Auskunftsverfahren war fraglich, ob die Beteiligung an der deutschen Komplementär-GmbH ertragsteuerlich der deutschen GmbH & Co KG und damit

aus steuerlicher Sicht einer deutschen Betriebsstätte oder (wie bei einer „normalen“ GmbH & Co KG) unmittelbar der als Kommanditistin fungierenden österreichischen GmbH zuzurechnen ist. Zwar wäre aus österreichischer Perspektive in beiden Fällen keine Steuerhängigkeit hinsichtlich der Beteiligung an der deutschen Komplementär-GmbH gegeben, zumal es sich bei dieser um eine (nicht optierte) internationale Schachtelbeteiligung handelt. Aus deutscher Perspektive kommt dieser Frage jedoch insofern Bedeutung zu, als im Falle einer Zurechnung der Beteiligung an der deutschen Komplementär-GmbH an die deutsche GmbH & Co KG und damit an eine deutsche Betriebsstätte ein deutsches Besteuerungsrecht bestünde (Art 13 Abs 3 DBA-Deutschland), während Deutschland im Falle einer Zurechnung der Beteiligung an der deutschen Komplementär-GmbH unmittelbar an die als Kommanditistin fungierende österreichische GmbH kein Besteuerungsrecht zükäme (Art 13 Abs 5 DBA-Deutschland). Letzterem Umstand kommt bei Aufsetzen der gegenständlichen Struktur insofern maßgebliche Bedeutung zu, als nach deutschem Umwandlungssteuerrecht eine Einbringung der Einheits-KG in die österreichische GmbH nur unter der Voraussetzung steuerneutral möglich ist, dass nach der Einbringung das gesamte eingebrachte Vermögen (einschließlich der Beteiligung an der Komplementär-GmbH) in Deutschland steuerhängig bleibt.

2. Auskunft des BMF (EAS 3403 vom 8. 6. 2018)

„Beteiligt sich eine österreichische GmbH als Kommanditist an einer operativ tätigen deutschen GmbH & Co KG und handelt es sich bei dieser GmbH & Co KG um eine EinheitsKG, dh sämtliche Geschäftsanteile an der Komplementär GmbH gehören zivilrechtlich zum Gesamthandvermögen der KG, so sind die Betriebsstätten

¹ Am EAS-Auskunftsverfahren beteiligt.

der Personengesellschaft anteilige Betriebsstätten der einzelnen Gesellschafter. Es ist nach den Grundsätzen des Authorized OECD Approach („AOA“) zu beurteilen, ob die Anteile an der Komplementär GmbH der (Personengesellschafts-)Betriebsstätte zuzurechnen sind oder nicht. Im Anwendungsbereich des DBA Deutschland ist der AOA insoweit anzuwenden, als dies dem (nicht dem OECD-MA 2010 nachgebildeten) Art 7 des DBA Deutschland entspricht. Die Zuordnung von immateriellen Wirtschaftsgütern (hier: Beteiligung) ist daher nach den Grundsätzen des AOA zu beurteilen (EAS 3034). Demnach können Wirtschaftsgüter einer Betriebsstätte nur dann zugerechnet werden, wenn diese ‚wirtschaftlicher Eigentümer‘ ist; das rechtliche Eigentum ist nicht entscheidend (AOA Report Part I/107, EAS 3010). Wesentlich für die Zurechnung einer Beteiligung zu einer Personengesellschaft ist die ‚tatsächliche‘ Zugehörigkeit der Beteiligung zur (Personengesellschafts-)Betriebsstätte, wobei sich die tatsächliche Zugehörigkeit auf einen funktionalen Zusammenhang zwischen der Beteiligung und den Aktivitäten der Betriebsstätte gründet (VwGH 18.10.2017, Ro 2016/13/0014). Die Erfassung der Beteiligung in den Büchern der Personengesellschaft kann zwar Indizwirkung haben, ist jedoch per se nicht ausreichend für die Zurechnung (AOA Report Part I/111, EAS 3010). Die Einordnung als notwendiges Betriebsvermögen führt ebenso wenig zu einer zwingenden Zurechnung, da es auch hier an einem funktionalen Zusammenhang fehlen kann (VwGH 18.10.2017, Ro 2016/13/0014). Vielmehr müssten von Unternehmensmitarbeitern der Betriebsstätte wesentliche Funktionen („significant people functions“) in Bezug auf die ihr zuzurechnenden immateriellen Vermögenswerte ausgeübt werden, zu denen auch das gesamte Risikomanagement zählt (AOA Report Part I/125, EAS 3010). Die gegenständliche Beteiligung müsste funktional der Ausübung der operativen Tätigkeit der Personengesellschaft dienen (VPR 2010 Rz 190). Dies wäre etwa dann gegeben, wenn die Kapitalbeteiligung den Betriebszweck der Betriebsstätte fördert oder zwischen Betriebsstätte und Kapitalgesellschaft enge wirtschaftliche Beziehungen bestehen (vgl. *Waser*, in *Aigner/Kofler/Tumpel* (Hrsg) DBA, Art 7 Rz 50). Bei der Beurteilung wird auf das Gesamtbild der maßgebenden Verhältnisse, auf die Wahrnehmung der Gesellschafterfunktionen aber auch auf die korrespondierende Vorgangsweise im Ansässigkeitsstaat Bedacht zu nehmen sein (EAS 3317). Die Kriterien für die Zurechnung der Beteiligung sind im Einzelfall zu prüfen und können nicht im ministeriellen Auskunftsverfahren beurteilt werden. Zur

abschließenden Klärung könnte auch ein mit den deutschen Behörden zu führendes bilaterales Verständigungsverfahren in Erwägung gezogen werden“.

3. Würdigung

Für die steuerliche Einstufung ausländischer Personengesellschaften ist grundsätzlich ein Typenvergleich anzustellen, wobei davon auszugehen ist, dass eine deutsche KG generell mit einer österreichischen KG vergleichbar ist und daher steuerlich als transparente Personengesellschaft eingestuft werden muss. Das Halten der Beteiligung an der Komplementär-GmbH durch die KG selbst (Einheits-KG) sollte dabei der transparenten Einstufung keinen Abbruch tun.

Aus österreichischer Sicht kommt einer Personengesellschaft mangels Steuersubjekteigenschaft keine persönliche Abkommensberechtigung zu. Abkommensberechtigt sind vielmehr die als Gesellschafter der Personengesellschaft fungierenden (natürlichen oder juristischen) Personen. Das „Unternehmen der Personengesellschaft“ wird abkommensrechtlich als Unternehmen der Gesellschafter – und somit als deren Betriebsstätte – behandelt.² Das Transparenzprinzip wird auch in Art 7 Abs 7 DBA-Deutschland explizit angeordnet. Im Ergebnis begründet sohin das in Deutschland belegene Unternehmen der deutschen GmbH & Co KG nach Maßgabe von Art 5 DBA-Deutschland eine Betriebsstätte für die österreichische GmbH in Deutschland.

Für die Zuordnung von Wirtschaftsgütern zum Betriebsvermögen einer Betriebsstätte ist grundsätzlich das wirtschaftliche Eigentum maßgebend. Dieses kommt jenem Unternehmensteil zu, bei dem die Wirtschaftsgüter bei der Funktionsausübung aus wirtschaftlicher Sicht gesehen zum Einsatz gelangen.³ Auch Kapitalbeteiligungen können einer Betriebsstätte zugerechnet werden, wenn sie funktional der Ausübung der operativen Tätigkeit der Betriebsstätte dienen und von Mitarbeitern der Betriebsstätte wesentliche Funktionen („significant people functions“) in Bezug auf die Beteiligung ausgeübt werden.⁴ Dies sollte hinsichtlich der gegenständlichen Beteiligung an der deutschen Komplementär-GmbH aus folgenden Gründen zutreffen:

- Ein qualifizierter funktionaler Zusammenhang zu einer in der Betriebsstätte ausgeübten operativen Tätigkeit liegt etwa dann vor, wenn sich die Tätigkeit der Komplementär-GmbH ausschließlich oder fast ausschließlich auf die Geschäftsführung der Personengesellschaft beschränkt.⁵
- Da bei einer Einheits-KG die KG-Geschäftsführungsbefugnis hinsichtlich der Beteiligung an der Komple-

2 Vgl VPR 2010 Rz 276.

3 Vgl *Loukotal/Jirousek*, § 6 Z 6 EStG und der „AOA“, ÖStZ 2007, 137 (137).

4 Vgl VPR 2010 Rz 190 unter Verweis auf den AOA.

5 Vgl BFH 26. 2. 1992, I R 85/91, BStBl 1992 II 937.

mentär-GmbH gesellschaftsvertraglich typischerweise dem Kommanditisten vorbehalten ist und der Kommanditist dabei als Organ der Einheits-KG handelt, sollte in Bezug auf die Beteiligung an der Komplementär-GmbH eine Ausübung wesentlicher Funktionen (significant people functions) durch die Einheits-KG und damit durch der Betriebsstätte zuzurechnende Personen unter der Voraussetzung sichergestellt sein, dass entweder die Willensbildung tatsächlich durch Vertreter des Kommanditisten erfolgt, die für diese Zwecke in Deutschland tätig werden, oder die in der Einheits-KG handelnden Personen diese Entscheidungen faktisch treffen und die formale Beschlussfassung inhaltlich nur eine „Genehmigung“ durch den österreichischen Kommanditisten darstellt.

Da sohin unter den geschilderten Voraussetzungen die Beteiligung an der deutschen Komplementär-GmbH funktional der Ausübung der operativen Tätigkeit der deutschen Personengesellschaftsbetriebsstätte dient und von Mitarbeitern der Betriebsstätte wesentliche Funktionen (significant people functions) in Bezug auf die Beteiligung ausgeübt werden, dürfte eine abkommensrechtliche Zurechnung der Komplementär-GmbH-Beteiligung an die deutsche Personengesellschaftsbetriebsstätte geboten sein. Hinzu kommt, dass bei einer Einheits-KG allfällige Gewinnausschüttungen sowie ein Veräußerungserlös bzw Liquidationsergebnis im Zusammenhang mit der Komplementär-GmbH unmittelbar der Einheits-KG zugutekommen und die Einheits-KG auch für die Finanzierung der Komplementär-GmbH verantwortlich ist. Da sohin die Einheits-KG selbst diejenige ist, die die wirtschaftlichen Chancen und Risiken im Zusammenhang mit der Beteiligung an der Komplementär-GmbH trägt, weil sich – anders als bei „normalen“ KG-Strukturen – die wirtschaftlichen Folgen im Kontext mit der Komplementär-GmbH unmittelbar im KG-Vermögen niederschlagen, sollte auch das wirtschaftliche Eigentum an der Komplementär-GmbH-Beteiligung der Betriebsstätten-sphäre zuzurechnen sein.

Nach Maßstäben des innerstaatlichen Ertragsteuerrechts dürfte im gegenständlichen Zusammenhang eine Qualifikation der Komplementär-GmbH-Beteiligung als notwendiges Betriebsvermögen der Betriebsstätte naheliegen und nicht etwa von einer solchen als gewillkürtes Betriebsvermögen auszugehen sein. Aber auch eine innerstaatliche Einstufung als gewillkürtes Betriebsvermögen sollte einer abkommensrechtlichen Zurechnung zur Betriebsstätten-sphäre nicht entgegenstehen. Zwar soll gewillkürtes Betriebsvermögen nach neuerer Verwaltungspraxis abkommensrechtlich in der Regel nicht einer

Betriebsstätte zugerechnet werden können.⁶ Im Schrifttum wird dazu aber hinsichtlich Personengesellschaften überzeugend eingewendet, dass eine Personengesellschaft im Unterschied zu einer „reinen“ Betriebsstätte⁷ selbst Rechte begründen und Pflichten eingehen kann und so etwa auch selbst in der Lage ist, Eigentum an Wirtschaftsgütern (wie zB einer Kapitalgesellschaftsbeteiligung) zu erwerben. Dieser Umstand sollte bei der Vermögenszurechnung nicht außer Acht gelassen werden und daher im Zusammenhang mit Personengesellschaften (ungeachtet der bei anderen Betriebsstätten womöglich maßgeblichen Grundsätze) auch eine Zuordnung von gewillkürtem Betriebsvermögen zur Personengesellschaftsbetriebsstätte möglich sein.⁸ Der Gleichklang zwischen der innerstaatlichen Qualifikation als notwendiges Betriebsvermögen einerseits und der abkommensrechtlichen Zuordnung von Wirtschaftsgütern zur Betriebsstätten-sphäre andererseits dürfte daher nicht immer gelten, sondern einer innerstaatlichen Einordnung als notwendiges Betriebsvermögen vielmehr bloße Indizwirkung beizumessen sein. Ein gewisses Indiz für eine Zurechnung des wirtschaftlichen Eigentums der Beteiligung an der Komplementär-GmbH an die Personengesellschaftsbetriebsstätte sollte auch die unternehmensrechtliche Darstellung der Beteiligung an der Komplementär-GmbH in der Bilanz der GmbH & Co KG sein, zumal auch hier keine rein formalrechtliche, sondern eine wirtschaftliche Betrachtungsweise angelegt wird (§ 246 Abs 1 Satz 2 dHGB bzw § 196a Abs 1 UGB).

Die gegenständliche EAS-Erledigung ist insofern zu begrüßen, als auch das BMF die grundsätzliche Möglichkeit einer steuerlichen Zurechnung der Beteiligung an der Komplementär-GmbH an die Personengesellschaftsbetriebsstätte einer Einheits-KG einräumt, sofern bestimmte Kriterien erfüllt sind. Das Vorliegen dieser Kriterien für die Beteiligungszurechnung sei jedoch im Einzelfall zu prüfen und könne nicht im ministeriellen Auskunftsverfahren beurteilt werden. Damit wollte man seitens des BMF bei Beantwortung der EAS-Anfrage offenbar vermeiden, mit einer verbindlicheren Formulierung gleichsam Einheits-KG-Strukturen schlechthin einen „Freibrief“ zu erteilen.

Hinsichtlich der seitens des BMF im Rahmen der Gesamtbildbetrachtung ebenfalls für maßgeblich erachteten korrespondierenden Vorgangsweise in Deutschland ist anzumerken, dass die deutschen Steuerbehörden im gegenständlichen Kontext von einer steuerlichen Zurechnung der Komplementär-GmbH-Beteiligung an die Personengesellschaftsbetriebsstätte der Einheits-KG ausgehen.

6 Vgl EAS 3010; EAS 3018.

7 Dazu VPR 2010 Rz 189.

8 Vgl Galla in *Damböck/Galla/Nowotny*, Verrechnungspreisrichtlinien (2012) K 417.