

WIESE LUKAS

DAS BETRIEBSVERMÖGEN VON HOLDING-PERSONENGESELLSCHAFTEN

RA/StB/FAStR Dr. Götz T. Wiese
RA/StB Dr. Philipp Lukas, LL.M.

Vortrag im Rahmen der IfA Nord -
Deutsche Gesellschaft für Internationales Steuerrecht, Sektion Norddeutschland

19. Mai 2016

WWW.WIESELUKAS.DE

DAS BETRIEBSVERMÖGEN VON HOLDING-PERSONENGESELLSCHAFTEN

1. Themenstellung

- Qualifikation geschäftsleitender Holding-Aktivitäten
- Betriebsstätte nach nationalem Recht und DBA
- Zuordnung von Wirtschaftsgütern und Einkünften nach nationalem Recht und DBA

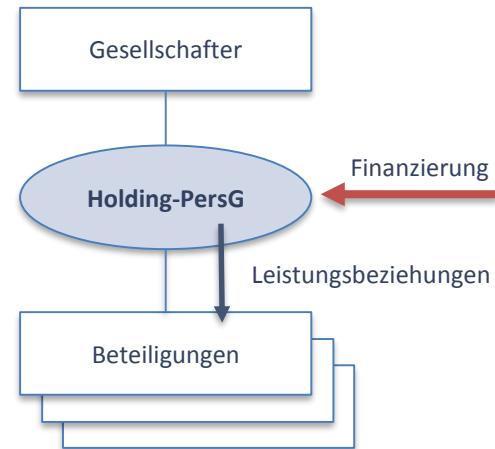
2. Ausgangsfall

3. Aktuelle Gerichtsverfahren

4. Ausgewählte Rechtsprechung des BFH

5. Analyse

6. Praktische Gestaltungsüberlegungen



AUSGANGSFALL IST-ZUSTAND

EU Corporation:

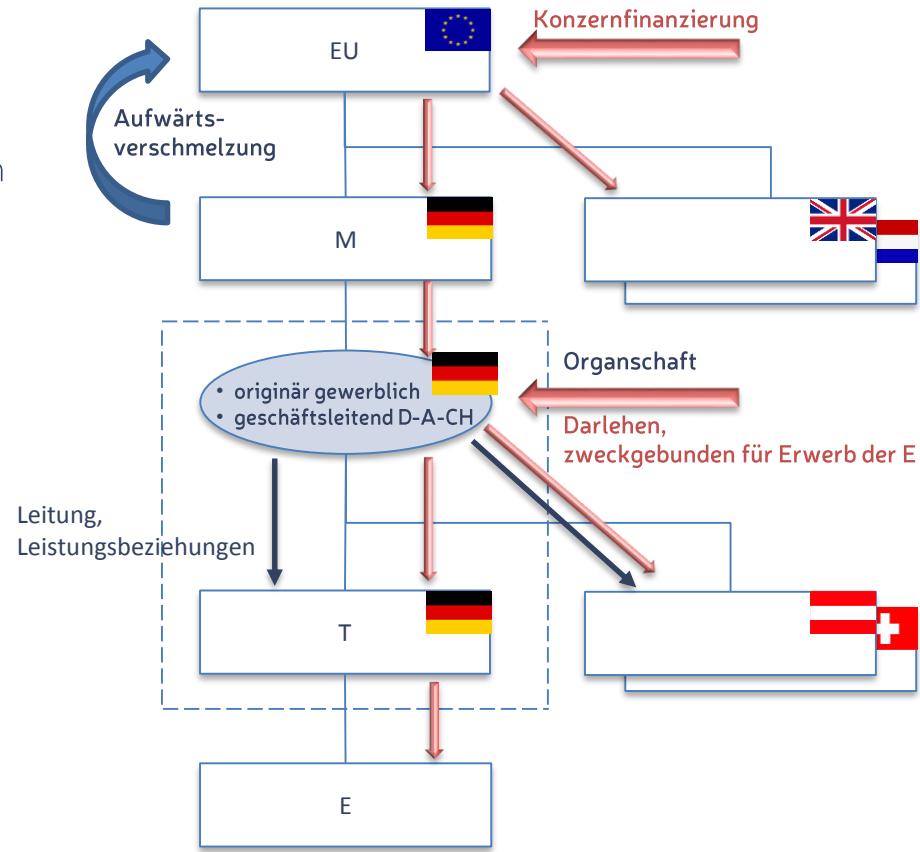
- Obergesellschaft eines europäischen Konzerns
- Herstellung und Vertrieb von Konsumgütern
- Konzernfinanzierung, partiell für D-A-CH

M-GmbH:

Passive Blockergesellschaft

D-KG:

- Originär gewerblich tätig
- Erwerb von Beteiligungen: teilweise durch Gründung, teilweise durch Kauf
- Führungsholding für D-A-CH, dabei vertragliche Bindung an Konzernrichtlinien (Matrixorganisation)
- Organträger für T-GmbH
- Zusätzlich zur Teilnahme an der Konzernfinanzierung hat D-KG ein zweckgebundenes Darlehen (Erwerb E) aufgenommen



AUSGANGSFALL ZIELSTRUKTUR

Steuerneutralität der Verschmelzung:

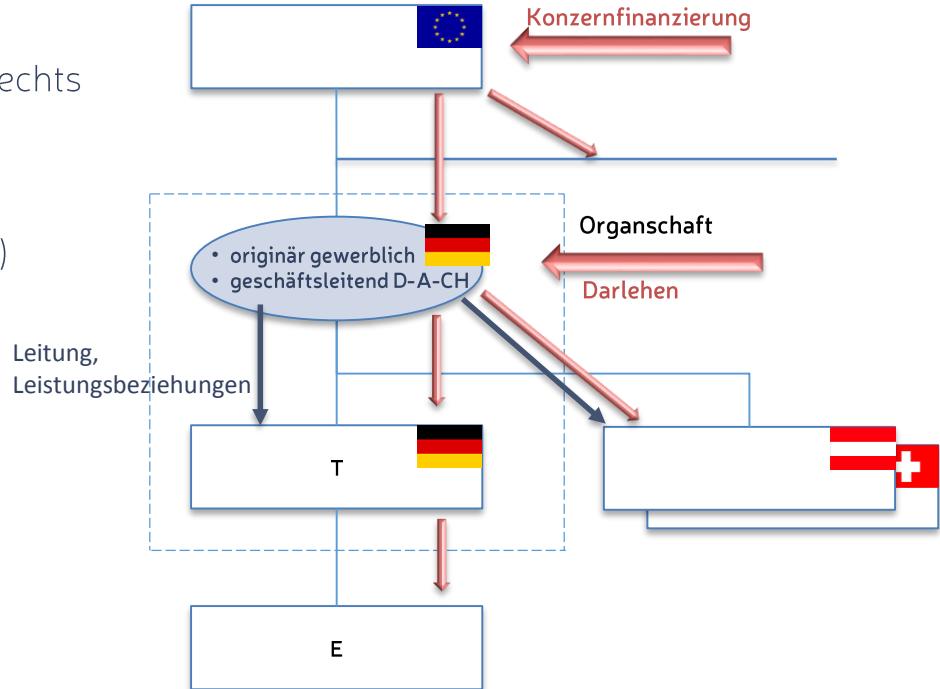
- Sicherstellung des deutschen Besteuerungsrechts (§ 11 II UmwStG bzw. § 12 I KStG)

Künftige Besteuerung

- Beschränkte Steuerpflicht (§ 49 I Nr. 2a EStG)
- Organschaft (§ 14 I Nr. 2 S. 2 ff. KStG)
- Zurechnung zu inländischer Betriebsstätte
- Darlehenszinsen, Dividenden, Veräußerungsgewinne

Reichweite des Betriebsstättenvorbehalts:

- Nationales Recht
 - § 12 AO
 - § 1 IV, V AStG, BsGaV
 - BS VerwGrds., etc.
- DBA-Recht
 - Art. 5, 7, 10 IV, 11 IV, 12 III, 13 II, V, 21 II OECD-MA 2014
 - BMF DBA/PersG, BS VerwGrds., etc.



AKTUELLE GERICHTSVERFAHREN

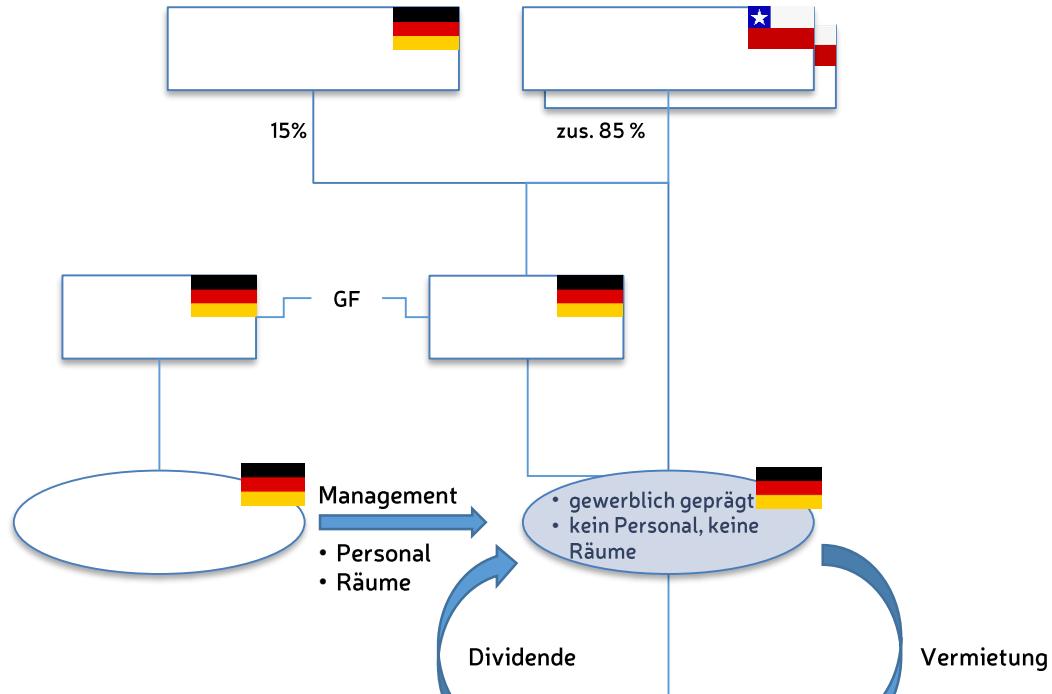
Fall 1 (FG Bremen v. 25.6.2015 – 1 K 68/12 (6) –, Rev. BFH I R 58/15)

D-KG:

- § 15 III 1 Nr. 2 EStG,
vermögensverwaltend (Halten einer
Beteiligung, Vermietung von
Schleppkähnen), gewerblich geprägt
- Dividenden von Tochter-GmbH

Ausl. Gesellschafter; kein DBA-Fall (Chile):

- Nationales Recht
 - Beschränkte Steuerpflicht der ausländischen Gesellschafter, § 49 I Nr. 2a) EStG, §§ 2, 8 KStG
 - § 12 AO, Betriebsstätte: D-KG hat weder eigenes Personal noch eigene Räume; Ressourcen von (unabh.) Gesellschaft aufgrund Management-Vertrags; Personenidentität der GF
 - FG Bremen:
 - § 12 AO setzt keine aktive gewerbliche Tätigkeit voraus
 - GmbH-Beteiligung notw. BV der Betriebsstätte, auch wenn kein funktionaler Zusammenhang mit unternehmerischer Tätigkeit in Betriebsstätte besteht



AKTUELLE GERICHTSVERFAHREN

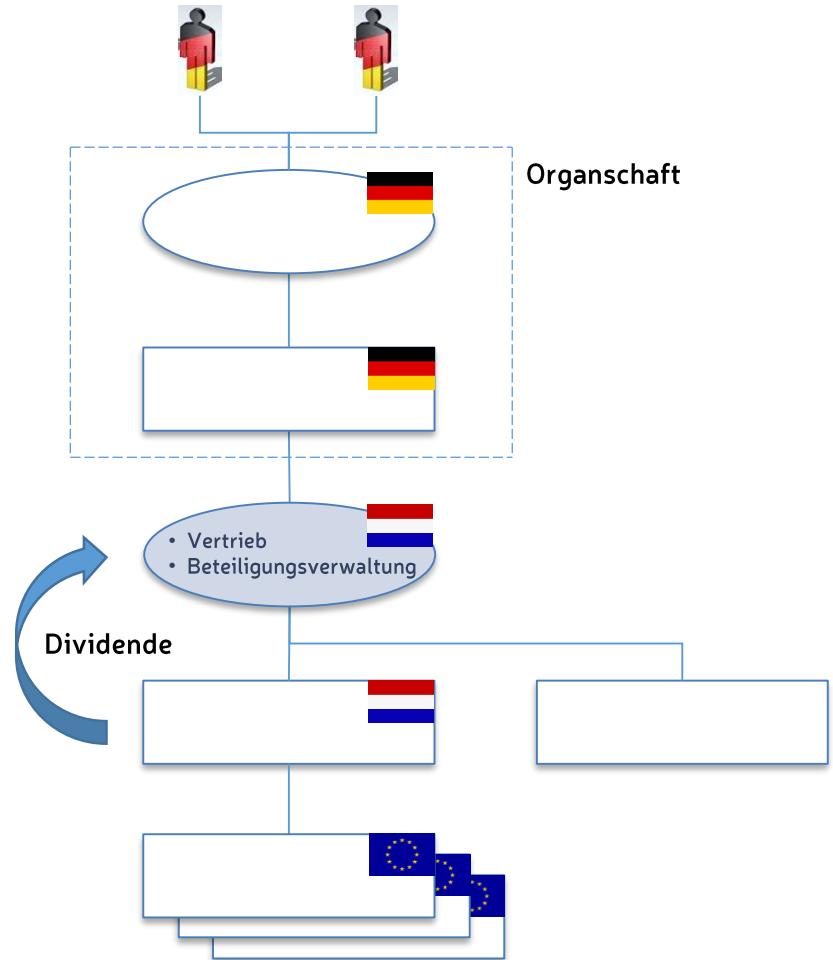
Fall 2 (FG Münster v. 15.12.2014 – 13 K 624/11 F –, Rev. BFH I R 10/15)

NL-CV:

- Eigene gewerbliche Tätigkeit (Vertrieb) und Beteiligungsverwaltung; kein funktionaler Zusammenhang der Beteiligungen mit der Vertriebstätigkeit
- Dividenden von Tochter-BV
- Organkreis in Deutschland

Inländische Gesellschafter (DBA-Fall):

- Freistellung in Deutschland?
- Betriebsstättenvorbehalt gem. DBA
 - Art. 10 IV OECD-MA „Beteiligung, für die die Dividenden gezahlt werden, tatsächlich zu dieser Betriebsstätte gehört“ (so nunmehr auch DBA-NL 2012)
 - Art. 13 V DBA-NL 1959 „durch die Betriebsstätte erzielt“ (zu dieser Fassung des DBA erging die Entscheidung des FG Münster)
 - Nebenerträge?
 - Funktionaler Zusammenhang?
 - Geschäftsleitende Holding (dazu aufz. u.); wird im konkreten Fall verneint; zunächst Verweis auf BFH I R 47/02 und I R 66/06

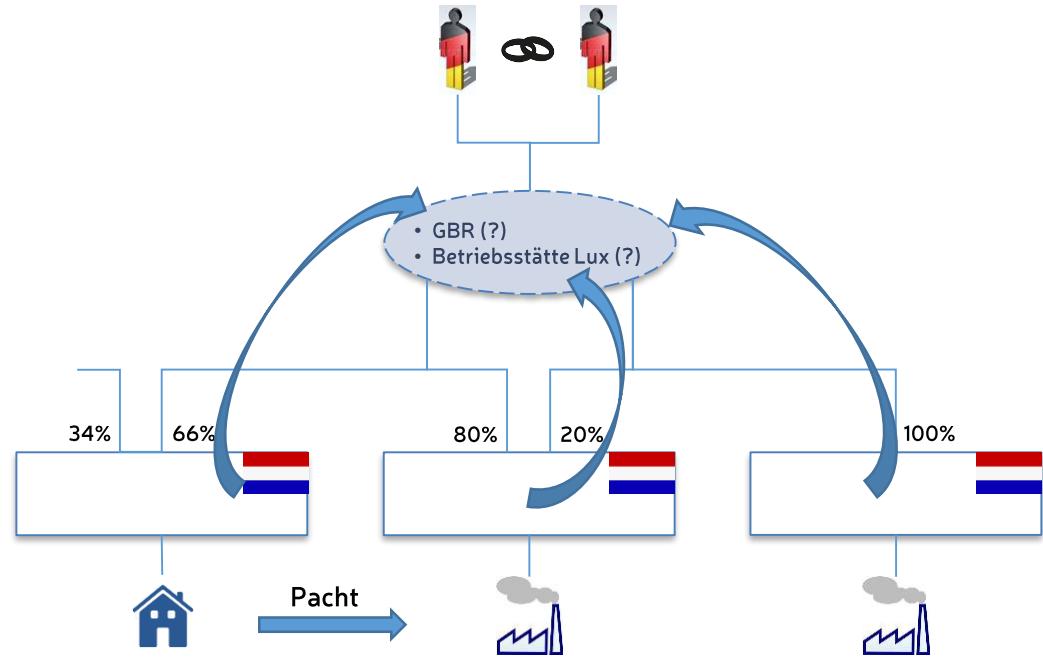


AUSGEWÄHLTE RECHTSPRECHUNG DES BFH

Fall 3 (BFH v. 17.12.2003 – I R 47/02; n/v)

D-GbR mit mgl. Betriebsstätte in Lux:

- Geschäftsleitende Holding?
 - Keine Ergebnisfeststellung gem. § 180 I 1 Nr. 2a) AO, auch keine Negativfeststellung
 - Feststellung muss nachgeholt werden
- Betriebsstättenvorbehalt gem. DBA
 - Freistellung gem. Art. 20 II, 13 V DBA-Lux selbst bei Existenz einer geschäftsleitenden Holding fraglich
 - Durch Betriebsstättenvorbehalt sollen ledigl. jene Erträge aus WG dem Betriebsstättenstaat zugewiesen werden, die tatsächlich von BS genutzt werden u. zu ihrem Betriebsergebnis beigetragen haben; wäre bei den Kapitalbeteiligungen nicht der Fall
 - „Abkommensrechtliches Erfordernis einer tatsächlichen Zugehörigkeit“ der Dividenden
 - Ausdrücklich keine tragenden Entscheidungsgründe (*obiter dictum*)



AUSGEWÄHLTE RECHTSPRECHUNG DES BFH

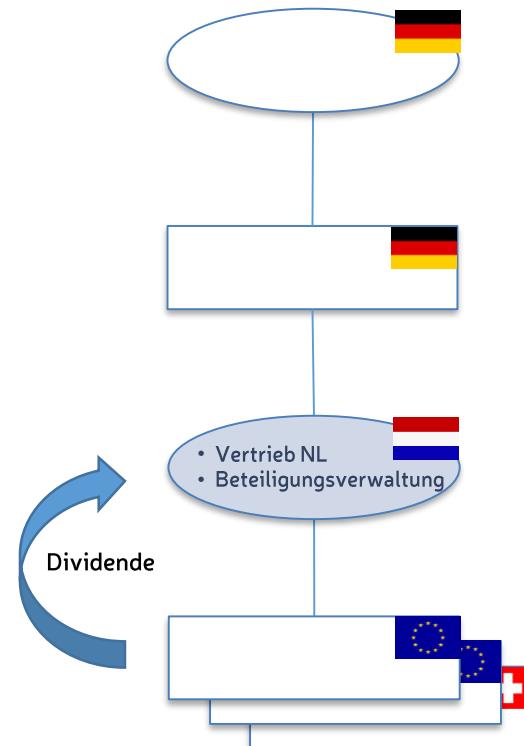
Fall 4 (BFH v. 19.12.2007 – I R 66/06)

NL-CV

- Eigene gewerbliche Tätigkeit (Vertrieb) und Verwaltung von Beteiligungen
- Dividenden in NL aufgrund nationalen Schachtelprivilegs unbesteuert

Inländische Gesellschafter (DBA-Fall):

- Freistellung von Drittstaatendividenden in Deutschland nach DBA-NL?
- Betriebsstättenvorbehalt gem. DBA
 - Zuordnung von Drittstaatendividende zur Betriebsstätte?
 - Funktionaler Zusammenhang gem. OECD-MA (s.o.); Veranlassungsprinzip, Funktionszusammenhang
 - Kriterien: Bezugnahme auf
 - Positive Auswirkungen auf Tätigkeit der CV in NL
 - Geschäftsleitende Holdingfunktion
- aber: keine abschließende Analyse
- S. auch BFH v. 13.02.2008, I R 63/06 zu notw. SBV; FG Münster v. 02.07.2014, Rev. BFH I R 49/14 zu § 50d IX EStG



ANALYSE (1/4)

Qualifikation als Einkünfte aus Gewerbebetrieb (§ 211 Nr. 2 EStG) bzw. Unternehmensgewinne (Art. 7 OECD-MA)

- Einkünfte aus Gewerbebetrieb
 - Originäre Gewerblichkeit, § 15 I, II EStG; beschr. Steuerpflicht § 49 I Nr. 2 EStG
 - Fiktionen bei Personengesellschaften:
 - Abfärbetheorie (§ 15 III Nr. 1, 1. Alt. EStG)
 - Infektion (§ 15 III Nr. 1, 2. Alt. EStG)
 - Gewerbliche Prägung (§ 15 III Nr. 2 EStG)
 - Sonderbetriebsvermögen
 - Betriebsaufspaltung
 - Inlandsbezug bei beschr. Steuerpflicht gem. § 49 I Nr. 2 EStG; isolierende Betrachtungsweise, § 49 II EStG
- Lösung des Ausgangsfalls:
 - Einheit des Gewerbebetriebs, gewerbliche Betriebsstätte (s.u.), Abfärbetheorie
 - Originäre Gewerblichkeit der geschäftsleitenden Holding-Aktivitäten?
- Unternehmensgewinn (Art. 7 OECD-MA)
 - Art. 3 I lit. c) OECD-MA, Ausübung einer Geschäftstätigkeit; nicht klar definiert
 - Recht des Anwendestaates; aber:
 - Abkommensrechtl. Vorrang der spezielleren Einkunftsart
 - Abkommensrechtl. keine nur rechtsformabhängige unternehmerische Tätigkeit (s. bereits BFH v. 28.04. 2010 - I R 81/09)

ANALYSE (2/4)

Betriebsstättenkonzept des nationalen Rechts

- Betriebsstätte gem. § 12 AO
 - S. 1: Feste Geschäftseinrichtung oder Anlage, die der Tätigkeit eines Unternehmens dient
 - Körperlich, ortsbezogen, dauerhaft
 - Verfügungsmacht des Unternehmers
 - Bezug zur Tätigkeit des Unternehmens („dienen“)
 - S. 2: Insb. Stätte der Geschäftsleitung, Zweigniederlassungen, Geschäftsstellen
 - Zuordnung der Wirtschaftsgüter:
 - Tz. 2.4 Betriebsstätten-VerwGrds 1999/2014:
 - Einer Betriebsstätte sind die pos. u. neg. WG zuzuordnen, die der Betriebsstättenfunktion dienen
 - Zentralfunktion des Stammhauses
- § 1 IV 1 Nr. 2, V AStG
 - Einkünftekorrektur bei Geschäftsvorfällen zw. einem Unternehmen eines Steuerpflichtigen und seiner in einem anderen Staat belegenen Betriebsstätte
 - Steuerbegründende Umsetzung des sog. *Authorized OECD Approach* für die fremdvergleichskonforme Einkünfteabgrenzung zwischen Unternehmen und Betriebsstätte; s.u.
 - Betriebsstättengewinnaufteilungsverordnung v. 13.10.2014
 - Funktions- und Risikoanalyse der Geschäftstätigkeit der Betriebsstätte (i.S.d. § 12 AO)
 - Zuordnungsregeln (§§ 4 ff. BsGaV)
 - Keine Anwendbarkeit von § 1 V AStG auf Geschäftsbeziehungen zw. Gesellschafter und Personengesellschaft (§ 1 V 7 AStG); Anwendung von § 1 I AStG

ANALYSE (3/4)

Betriebsstättenkonzept des OECD-MA 2014

- Betriebsstätte gem. Art. 5 OECD-MA
 - Abs. 1: Feste Geschäftseinrichtung , durch die die Geschäftstätigkeit eines Unternehmens ganz oder teilweise ausgeübt wird
 - Abs. 2: Insb. Ort der Leitung, Zweigniederlassungen, Geschäftsstellen
 - Abs. 7: Allein Beherrschung begründet keine Betriebsstätte
- Zuweisung der Besteuerungsrechte
 - Art. 7 I: Gewinne eines Unternehmens eines Vertragsstaates können nur in diesem Staat besteuert werden, es sei denn, das Unternehmen übt seine Geschäftstätigkeit im anderen Staat durch eine dort belegene Betriebsstätte aus. (→ anderer Staat hat Besteuerungsrecht)
 - Art. 7 IV: Vorrang der Spezialartikel (Art. 10 – 13, 21 OECD-MA)
 - aber: Betriebsstättenvorbehalt, Art. 10 IV, 11 IV, 12 III, 21 II (Dividenden, Zinsen, Lizenzen, andere Einkünfte):
z.B. Art. 10 IV: Art. 7 ist anzuwenden, wenn Nutzungsberchtigter in anderem Vertragsstaat eine „Geschäftstätigkeit durch eine dort gelegene Betriebsstätte ausübt und die Beteiligung, für die die Dividenden gezahlt werden, tatsächlich zu dieser Betriebsstätte gehört“; s. auch BFH v. 30.08.1995, I R 112/94.
 - Uneingeschränkte Selbstständigkeit der Betriebsstätte (vgl. Käser in: Wassermeyer, Art. 7 MA 2010, Rn. 370 ff.)
 - 1. Stufe: Ermittlung der ausgeübten Geschäftstätigkeiten (Funktionsanalyse, Zuordnungsregeln)
 - 2. Stufe: Bepreisung von „Dealings“, Fremdvergleichsmaßstab
 - s. auch BMF DBA/PersG 26.09.2014: Tz. 2.2.4.1, Verweis auf § 1 V AStG
 - Art. 13 II, V OECD-MA
„Gewinne aus der Veräußerung beweglichen Vermögens, das Betriebsvermögen einer Betriebsstätte ist,“ können im Betriebsstättenstaat besteuert werden

ANALYSE (4/4)

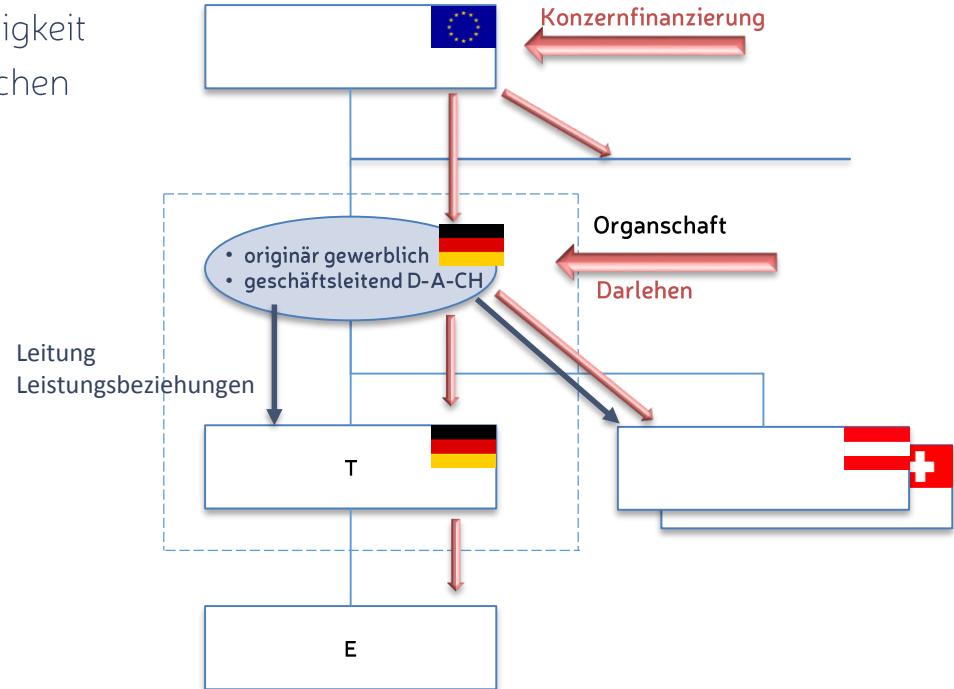
Betriebsstättenkonzept für aktive Beteiligungsverwaltung

- Probleme bei gemischter (d.h. jeweils partiell gewerblicher u. vermögensverwaltender) Tätigkeit einer PersG (vgl. Urteilssachverhalt FG Münster v. 15.12.2014 (s.o.))
 - Grundsatz: für Zwecke der Abkommensanwendung Trennung von gewerblicher und vermögensverwaltender Tätigkeit
 - Ausnahme: Einkünfte aus vermögensverwaltender Tätigkeit sind dem gewerblichen Bereich als Nebenerträge zuzurechnen (BMF DBA/PersG 26.09.2014, Tz. 2.2.1)
- Lösungsansätze:
 1. PersG erzielt Unternehmensgewinne i.S. des Art. 7 I OECD-MA (originär gewerbliche Tätigkeit i.S. des § 15 I, II EStG)
 - Zuordnung von Beteiligungen zum originär gewerblichen Bereich der PersG
 - Problem: Keine klaren Vorgaben durch Rspr. und Finanzverwaltung, unter welchen Voraussetzungen die originär gewerbliche Tätigkeit das Schwergewicht bildet
 2. Halten und Verwalten der Anteile an den Beteiligungsgesellschaften selbst muss den Rahmen der Vermögensverwaltung überschreiten und als originär gewerbliche Tätigkeit qualifizieren
 - Zuordnung der Beteiligungen zum gewerblichen Bereich der PersG

PRAKTISCHE GESTALTUNGSÜBERLEGUNGEN: AUSGANGSFALL

Steuerneutralität der Verschmelzung:

- Holdingtätigkeit als originär gewerbliche Tätigkeit
- Zuordnung der Beteiligungen zum gewerblichen Bereich
- Verfahrensrechtliche Absicherung



PRAKTISCHE GESTALTUNGSÜBERLEGUNGEN

Ausgestaltung der Holdingtätigkeit als originär gewerbliche Tätigkeit und Zuordnung der Beteiligungen zum gewerblichen Bereich

- Holdingtätigkeit als originär gewerbliche Tätigkeit
 - Nicht ausreichend: Bloßes Halten von Beteiligungen und Ausübung von Gesellschafterrechten
 - Schaffung der Voraussetzungen für eine geschäftsleitende Holdingfunktion (als eigene unternehmerische Tätigkeit) (vgl. Schönfeldin: Schönfeld/Ditz, Art. 10 MA 2010, Rn. 204; Käser in: Wassermeyer, Art. 10 MA 2010, Rn. 163; Ditz/Tchervenachki, DB 2015, 2897)
 - Organisation
 - Einheitliche Leitung, einheitlicher Plan
 - Aktives, nach außen erkennbares Management der Beteiligungen/Konzernleitung (kein „Outsourcing“)
 - Richtlinien über die Geschäftspolitik, schriftliche Weisungen, vertragliche Bindung, Beherrschung
 - Empfehlungen, gemeinsame Besprechungen, Beratungen (sowie entsprechende Dokumentation hierüber)
 - Kontrolle und Koordinierung von Arbeitsabläufen
 - Einflussnahme auf Personalpolitik, Strategie, Marketing, Öffentlichkeitsarbeit
 - Leistungsbeziehungen (Verwaltungsdienstleistungen)
 - Arg. e contrario: BMF-Schreiben zu Private Equity Fonds v. 16.12.2003
 - Ausnutzung eines Markts unter Einsatz beruflicher Erfahrung
 - Unternehmerisches Tätigwerden in Portfoliogesellschaften
- Zuordnung der Beteiligungen zum gewerblichen Bereich
 - Tatsächliche Zugehörigkeit/funktionaler Zusammenhang
 - Halten der Beteiligung hat positive Auswirkungen auf originär gewerbliche Tätigkeit der PersG
 - Liegen Voraussetzungen für eine gewerbliche Holdingtätigkeit vor, sind geführte Beteiligungen funktional zwingend erforderlich und PersG zuzuordnen
- Verfahrensrechtliche Absicherung

WIESE LUKAS

DAS BETRIEBSVERMÖGEN VON HOLDING-PERSONENGESELLSCHAFTEN

RA/StB/FAStR Dr. Götz T. Wiese

RA/StB Dr. Philipp Lukas, LL.M.

WIESE LUKAS
PARTNERSCHAFT VON
RECHTSANWÄLTEN UND
STEUERBERATERN MBB

GERHOFSTRASSE 2
20354 HAMBURG

T +49.(0)40.537.9919.00

F +49.(0)40.537.9919.01

E KANZLEI@WIESELUKAS.DE

WWW.WIESELUKAS.DE