

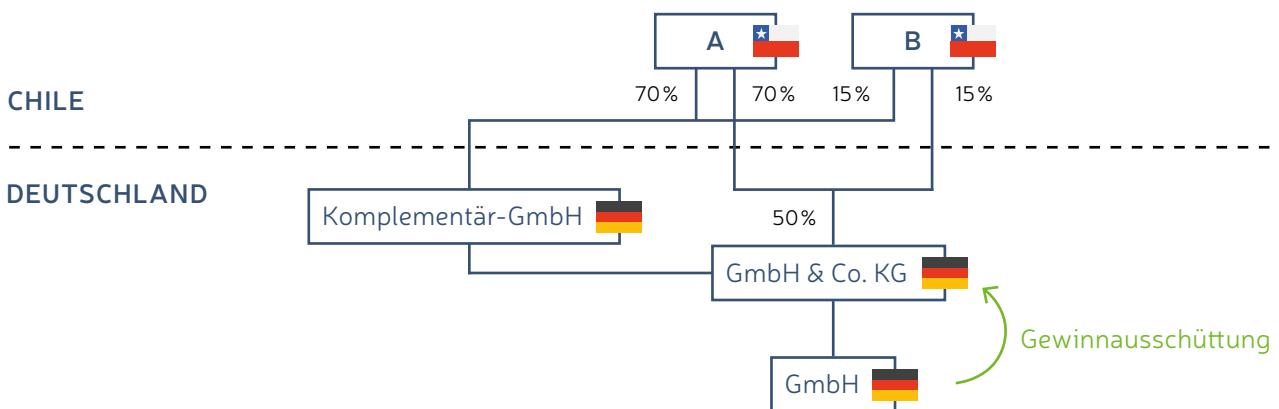
PUBLIKATION

STAND: APRIL 2018

BFH: ANRECHNUNG VON KAPITALERTRAGSTEUER BEI INVESTITION ÜBER GEWERBLICH GEPRÄGTE PERSONENGESELLSCHAFT

Auch eine lediglich gewerblich geprägte Personengesellschaft (§ 15 Abs. 3 Nr. 2 EStG) kann ihren ausländischen Gesellschaftern eine inländische Betriebsstätte vermitteln. Daher hat ein Kapitalertragsteuerabzug auf Gewinnausschüttungen insoweit keine abgeltende Wirkung, als die Beteiligung an der ausschüttenden Gesellschaft dieser inländischen Betriebsstätte zuzuordnen ist (vgl. § 32 Abs. 1 Nr. 2 KStG). Dies hat der BFH mit Urteil vom 29.11.2017 (Az. I R 58/15) entschieden. Die Entscheidung hat weitreichende praktische Konsequenzen.

Klägerinnen sind eine inländische GmbH & Co. KG (KG) sowie zwei ihrer Gesellschafter. Beide Gesellschafter sind Kapitalgesellschaften mit Sitz und Geschäftsleitung in Chile. Zwischen Deutschland und Chile besteht kein Doppelbesteuerungsabkommen (DBA). Die KG erhielt in den Streitjahren Gewinnausschüttungen aus einer im Inland ansässigen GmbH, an der sie zu 50% beteiligt war. Auf die Gewinnausschüttungen behielt die GmbH Kapitalertragsteuer (zzgl. Solidaritätszuschlag) ein. Die KG behandelte die Ausschüttungen steuerlich als Betriebseinnahmen und begehrte verfahrensrechtlich die Einbeziehung der Gewinnausschüttungen sowie der Steuerabzugsbeträge in die einheitliche und gesonderte Gewinnfeststellung der KG, um eine Anrechnung der einbehaltenden Kapitalertragsteuer (zzgl. Solidaritätszuschlag) zu erreichen. Dem folgte das Finanzamt nicht, da es das Vorliegen einer inländischen Betriebsstätte mangels originär gewerblicher Tätigkeit verneinte. Folglich ging es von einer abgeltenden Wirkung des Kapitalertragsteuerabzugs aus. Das FG Bremen (Az. 1K 68/12 (6)) gab der hiergegen gerichteten Klage statt. Grafisch lässt sich der Urteilssachverhalt wie folgt darstellen:



Die zentrale Frage des Falles lautet: Vermittelt eine nicht originär gewerblich tätige, sondern lediglich gewerblich geprägte (§ 15 Abs. 3 Nr. 2 EStG) Personengesellschaft ihren ausländischen Gesellschaftern eine inländische Betriebsstätte i.S.d. § 49 Abs. 1 Nr. 2 Buchst. a EStG i.V.m. § 2 Nr. 1 KStG, so dass die ausländischen Gesellschafter mit ihnen über die Personengesellschaft bezogenen Gewinnausschüttungen aus der GmbH beschränkt steuerpflichtig sind und die von der GmbH auf die Gewinnausschüttungen einbehaltene Kapitalertragsteuer (zzgl. Solidaritätszuschlag) angerechnet und ggfs. erstattet werden kann? Diese Frage hat der BFH nunmehr bejaht.

Grundsätzlich ist die Körperschaftsteuer für Einkünfte, die dem Kapitalertragsteuerabzug unterliegen, durch den Steuerabzug abgegolten. Eine Veranlagung erfolgt in diesem Fall nicht, und die Kapitalertragsteuer wird definitiv (vgl. § 32 Abs. 1 KStG). Eine Ausnahme gilt für Einkünfte, deren Bezieher beschränkt steuerpflichtig ist und die in einem inländischen gewerblichen Betrieb anfallen (§ 32 Abs. 1 Nr. 2 KStG). Die praktische Bedeutung dieser Ausnahme ist erheblich, reduziert sich doch im Falle einer Veranlagung der effektive Steuersatz auf die Gewinnausschüttungen von 25% auf rund 1,5% (§ 8b Abs. 1 S. 1 i.V.m. Abs. 5 S. 1 KStG).

Nach Ansicht des BFH ist die Anwendung der vorgenannten Ausnahme auf den Urteilssachverhalt und damit eine steuerliche Veranlagung im Inland im Ausgangspunkt möglich.

Zunächst bejaht der BFH das Vorliegen einer inländischen Betriebsstätte. Wegen der gewerblichen Prägung der KG (§ 15 Abs. 3 Nr. 2 EStG) gilt ihre mit Gewinnerzielungsabsicht unternommene Tätigkeit in vollem Umfang als Gewerbebetrieb, sodass ihre Gesellschafter mitunternehmerisch gewerbliche Einkünfte erzielen. Ob für diesen Gewerbebetrieb eine inländische Betriebsstätte vorliege, sei ausschließlich nach den Maßstäben des innerstaatlichen Rechts (§ 12 AO) zu bestimmen. Daher seien auch Betriebsstätten umfasst, die einem Betrieb zuzurechnen sind, dessen Tätigkeit ausschließlich kraft gesetzlicher Fiktion ertragsteuerlich als Gewerbebetrieb gilt (§ 15 Abs. 3 Nr. 2 EStG). Im Urteilsfall wurden die maßgeblichen geschäftlichen Entscheidungen hinsichtlich der KG im Inland ausgeführt, wodurch eine inländische Geschäftsleitungsbetriebsstätte (§ 12 S. 2 Nr. 1 AO) begründet wurde.

Erforderlich ist jedoch darüber hinaus, dass die Beteiligung an der ausschüttenden GmbH der inländischen Betriebsstätte der Personengesellschaft – und nicht einer durch die eigene Tätigkeit der ausländischen Kapitalgesellschaften im Ausland begründeten Betriebsstätte – zuzuordnen ist. Maßgebliches Kriterium hierfür ist das Veranlassungsprinzip: Entscheidend ist die wirtschaftliche Zugehörigkeit der Beteiligung zu der in der inländischen Betriebsstätte entfalteten betrieblichen Tätigkeit. Mangels ausreichender Feststellungen in der Vorinstanz zum Vorliegen dieser Voraussetzungen verwies der BFH die Sache zurück an das Finanzgericht.

Die Prüfung der vorrangigen Zuordnung anhand des Veranlassungsprinzips könnte im Ergebnis bedeuten, dass substanzlose ausländische Gesellschaften, die über eine inländische Personengesellschaft an inländischen Kapitalgesellschaften beteiligt sind, im Ergebnis besser gestellt werden als ausländische Gesellschaften, die im Ausland über wesentliche eigene Aktivitäten verfügen: Liegt – wie im Urteilsfall – kein DBA vor, kann eine eigene gewerbliche Tätigkeit des Gesellschafters im Ausland zur Folge haben, dass Wirtschaftsgüter der dortigen Betriebsstätte zugeordnet werden. Dann fallen die über die inländische Personengesellschaft bezogenen Gewinnausschüttungen nicht i.S.d. § 32 Abs. 1 Nr. 2 KStG in einem inländischen Betrieb an, und der Kapitalertragsteuerabzug i.H.v. 25% (zzgl. Solidaritätszuschlag) entfaltet abgeltende Wirkung.

Besteht demgegenüber ein DBA zwischen Deutschland und dem Ansässigkeitsstaat des Gesellschafters, sind die ausländischen Gesellschafter mit den mittelbar über eine inländische gewerblich geprägte Personengesellschaft bezogenen Gewinnausschüttungen nicht im Inland steuerpflichtig. Denn die gewerbliche Prägung einer an sich vermögensverwaltend tätigen Personengesellschaft entfaltet im Abkommensrecht keine Wirkung. Sollte eine Veranlagung und Erstattung der gezahlten Kapitalertragsteuer in diesen Fällen ausscheiden, kommt allenfalls eine Freistellung oder Erstattung von Kapitalertragsteuer nach § 50d Abs. 1 und Abs. 2 EStG in Betracht – Letzteres aber u.a. nur dann, wenn der ausländische Gesellschafter eine ausreichende eigene Wirtschaftstätigkeit entfaltet (s. § 50d Abs. 3 EStG). U.E. sind die Urteilsgrundsätze aber auch und erst recht für Gesellschafter im DBA-Ausland anzuwenden. Die Auslegung der streitentscheidenden Vorschriften richtet sich allein nach innerstaatlichem Recht, so dass das Vorliegen eines DBA hierauf keinen Einfluss hat.

Für im Nicht-DBA-Ausland ansässige Kapitalgesellschaften kann es sich jedenfalls künftig empfehlen, Anteile an inländischen Kapitalgesellschaften mittelbar über eine inländische Personengesellschaft zu halten, um so in den Genuss der Quellensteuerreduzierung zu gelangen.

BEI RÜCKFRAGEN WENDEN SIE SICH BITTE AN: