

Private Clients im Fokus

Rechtliche und steuerliche Aspekte internationaler
Mobilität

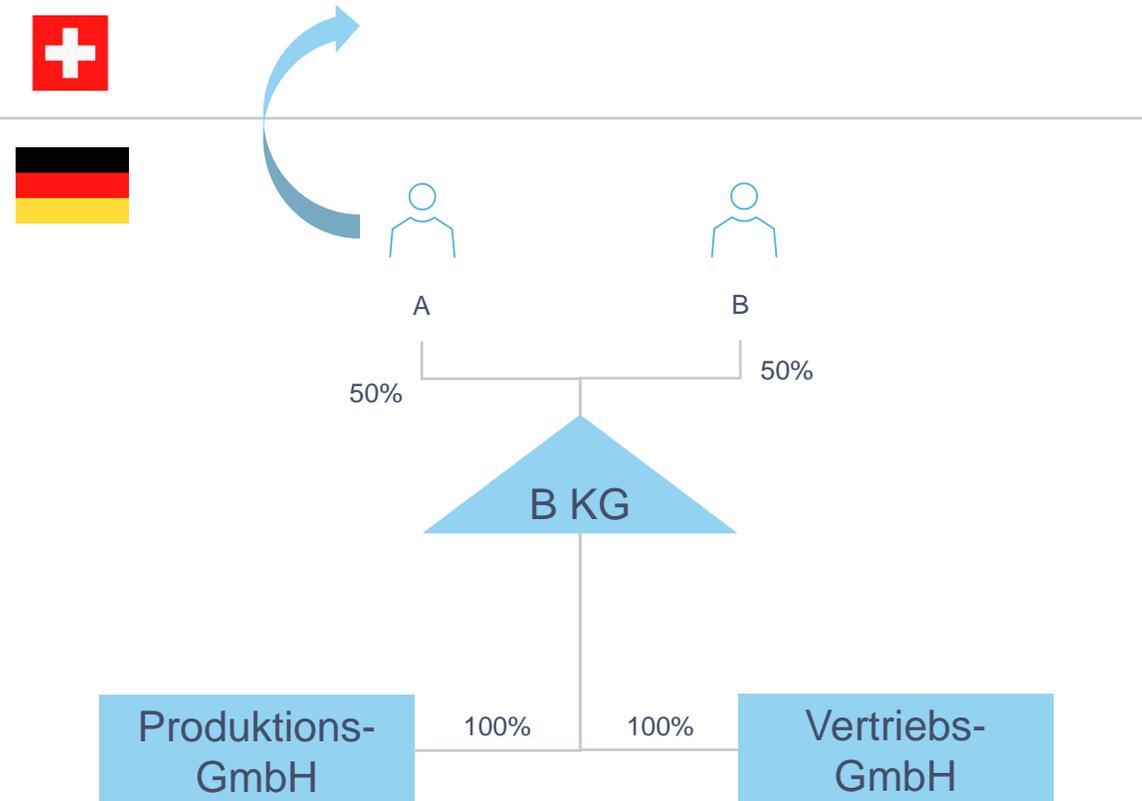
Das entstrickte Betriebsvermögen – Risiken und Chancen für den mobilen Gesellschafter

Dr. Martin Liebernicketl, Rechtsanwalt / Steuerberater, Partner
Erik Muscheites, Steuerberater / Fachberater f. IStR, Counsel

01 Problemstellung

Entstrickung im Betriebsvermögen

01 – Problemstellung

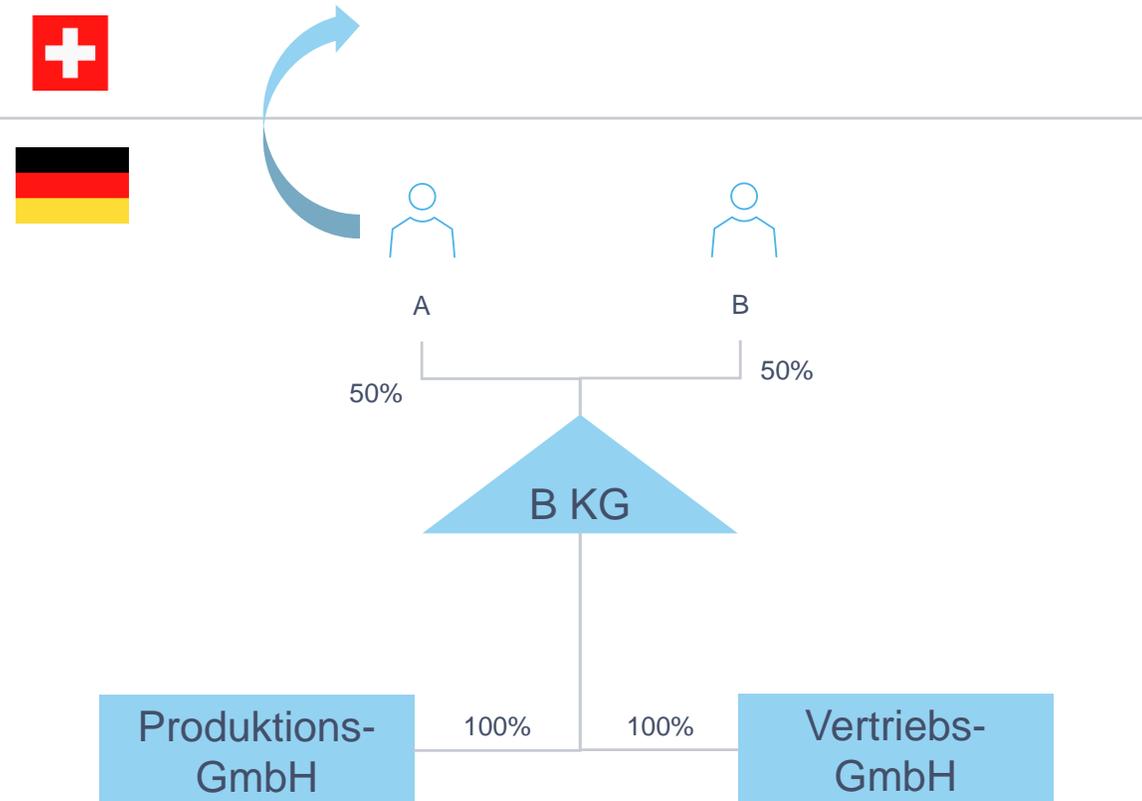


Sachverhalt

- A und B sind Kommanditisten der B KG. Ihre Tätigkeit erschöpft sich darin die Kommanditanteile zu halten und in der Gesellschafterversammlung die Gesellschafterrechte wahrzunehmen.
- Die B KG ist eigentlich vermögensverwaltend tätig, aber gewerblich geprägt (§ 15 Abs. 3 Nr. 2 EStG). Sie ist an zwei Tochter-GmbH beteiligt. Die Tätigkeit der B KG beschränkt sich auf das Halten und Verwalten der Beteiligungen.
- Die Produktions-GmbH verfügt über eigenes Personal, Fabrik- und Verwaltungsgebäude sowie über weiteres, für die Produktion erforderliches Anlagevermögen. Ihre Produkte verkauft sie direkt an die Vertriebs-GmbH, die diese Produkte vertreibt.
- Die Vertriebs-GmbH beschäftigt Vertriebsmitarbeiter in angemieteten Büros und verfügt über einen eigenen Kundenstamm.
- **Problem:** A plant einen Wegzug in die Schweiz.

Entstrickung im Betriebsvermögen

01 – Problemstellung

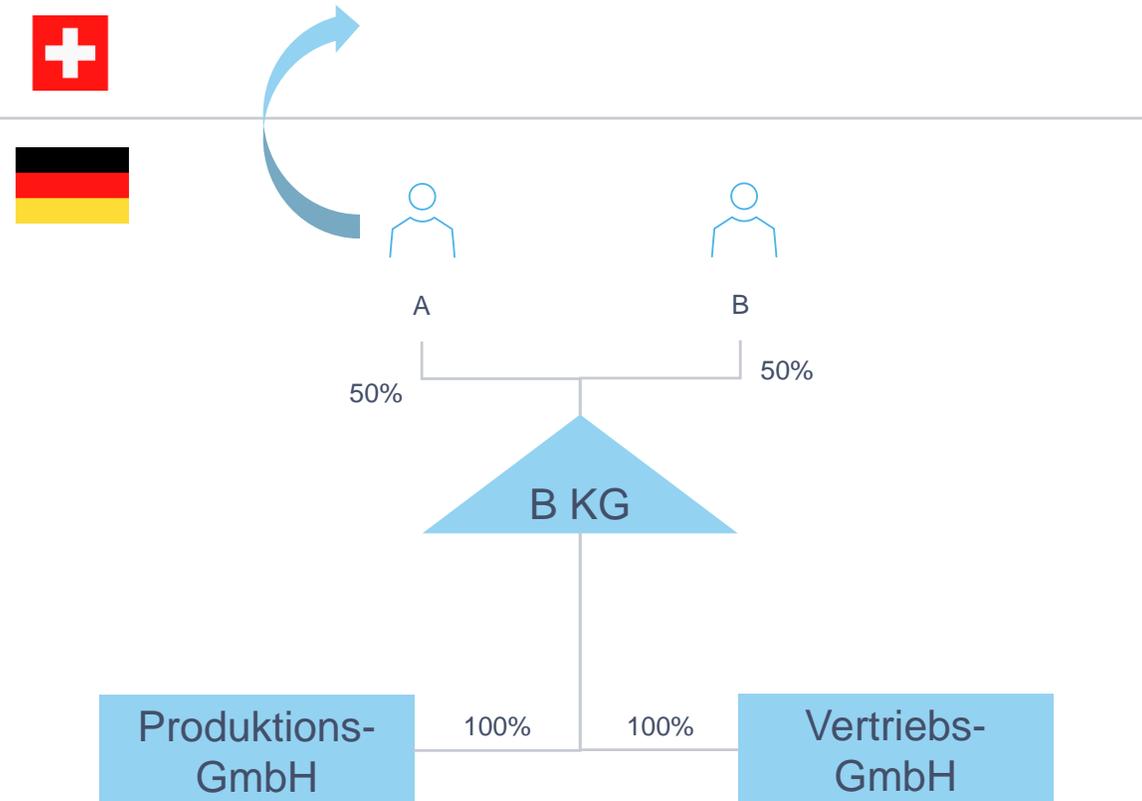


Deutsches Besteuerungsrecht am Veräußerungsgewinn?

- Der Wegzug des A in die Schweiz kann zu einer steuerpflichtigen Entstrickung von Wirtschaftsgütern aus dem Betriebsvermögen der B KG führen, wenn das deutsche Besteuerungsrecht am Gewinn aus der Veräußerung oder der Nutzung eines Wirtschaftsguts ausgeschlossen oder beschränkt wird (fiktive Entnahme, § 4 Abs. 1 Satz 3 EStG).
- Im Fall einer im Betriebsvermögen der B KG gehaltenen Beteiligung an einer Tochterkapitalgesellschaft könnte das deutsche Besteuerungsrecht an einem Gewinn aus der etwaigen Veräußerung der Beteiligung durch das DBA Schweiz ausgeschlossen werden.
- Das deutsche Besteuerungsrecht bliebe hingegen vollumfänglich erhalten, wenn die Beteiligung nach Maßgabe des DBA Schweiz Betriebsvermögen einer deutschen Betriebsstätte darstellen würde.

Entstrickung im Betriebsvermögen

01 – Problemstellung



Welche Fragen müssen beantwortet werden?

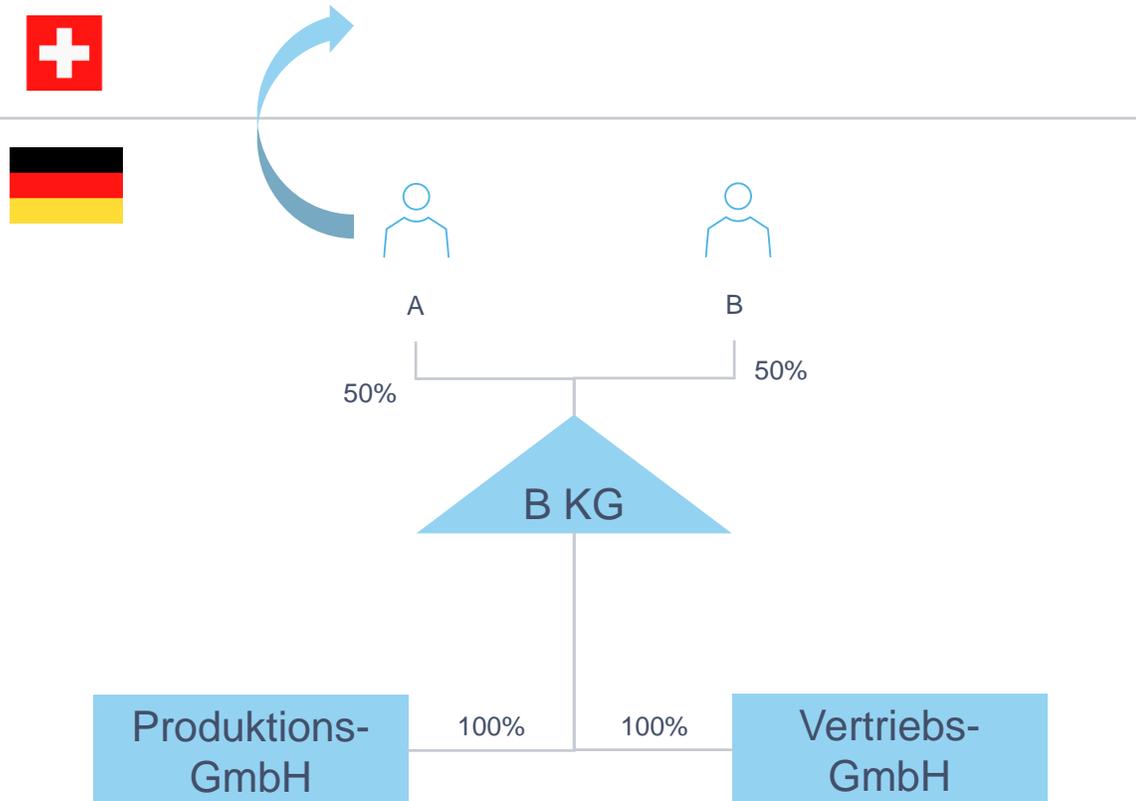
- Liegt erstens eine deutsche Betriebsstätte im Sinn des DBA Schweiz vor und
- sind zweitens die GmbH Beteiligungen dieser deutschen Betriebsstätte zuzuordnen?

Keine Betriebsstätte bei Vermögensverwaltung

- Da die B KG keine unternehmerischen Einkünfte erzielt und damit keiner unternehmerischen Tätigkeit im abkommensrechtlichen Sinn nachgeht, existiert keine Betriebsstätte im abkommensrechtlichen Sinn.

Entstrickung im Betriebsvermögen

01 – Problemstellung



Folgen des Wegzugs für den A

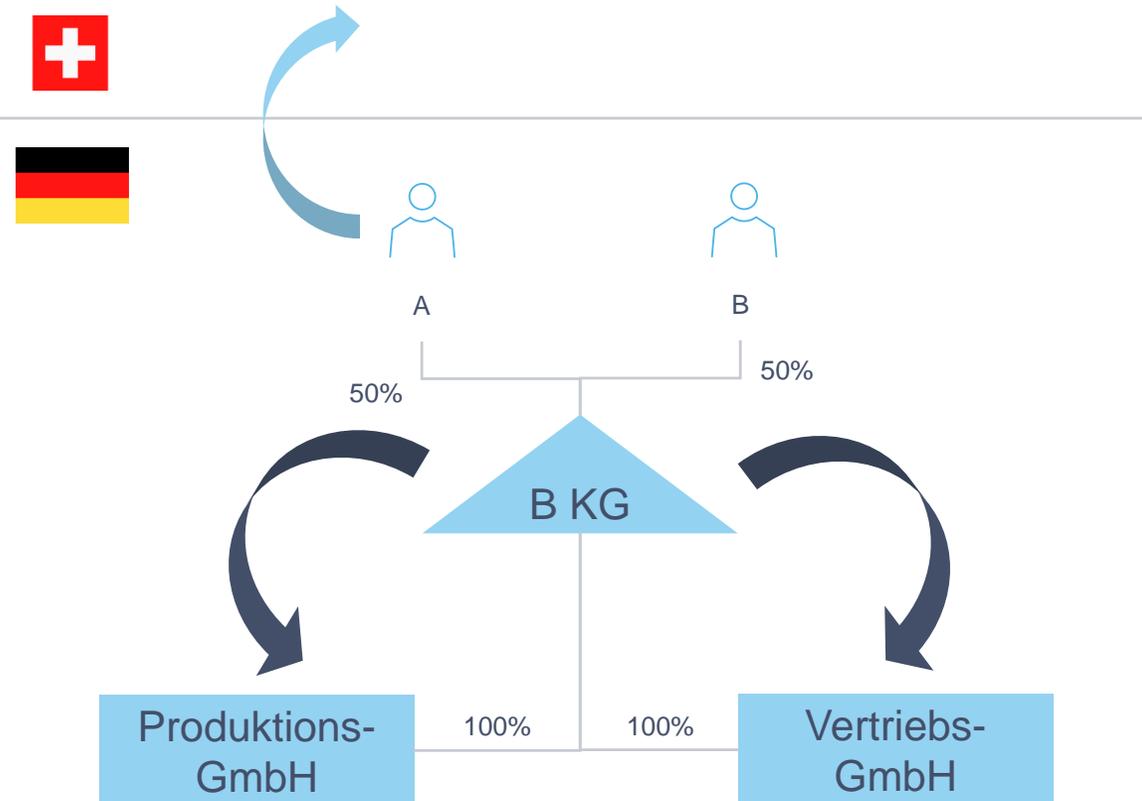
- A ist nach Wegzug in die Schweiz in Deutschland nicht mehr unbeschränkt einkommensteuerpflichtig.
- Mangels originär gewerblicher (unternehmerischer) Tätigkeit der B KG (Art. 7 DBA Schweiz) besteht jedoch keine Betriebsstätte (Art. 5 DBA Schweiz).
- Das deutsche Besteuerungsrecht geht insoweit verloren, der Entstrickungstatbestand des § 4 Abs. 1 Satz 3 EStG ist erfüllt. Es kommt zur steuerpflichtigen Aufdeckung stiller Reserven in den Beteiligungen (soweit diese auf A entfallen).

Folgen für den B

- Die Gewerbesteuer auf Ebene der B KG betrifft, ohne abweichende Regelungen im Gesellschaftsvertrag wirtschaftlich alle Gesellschafter.

Entstrickung im Betriebsvermögen

01 – Problemstellung

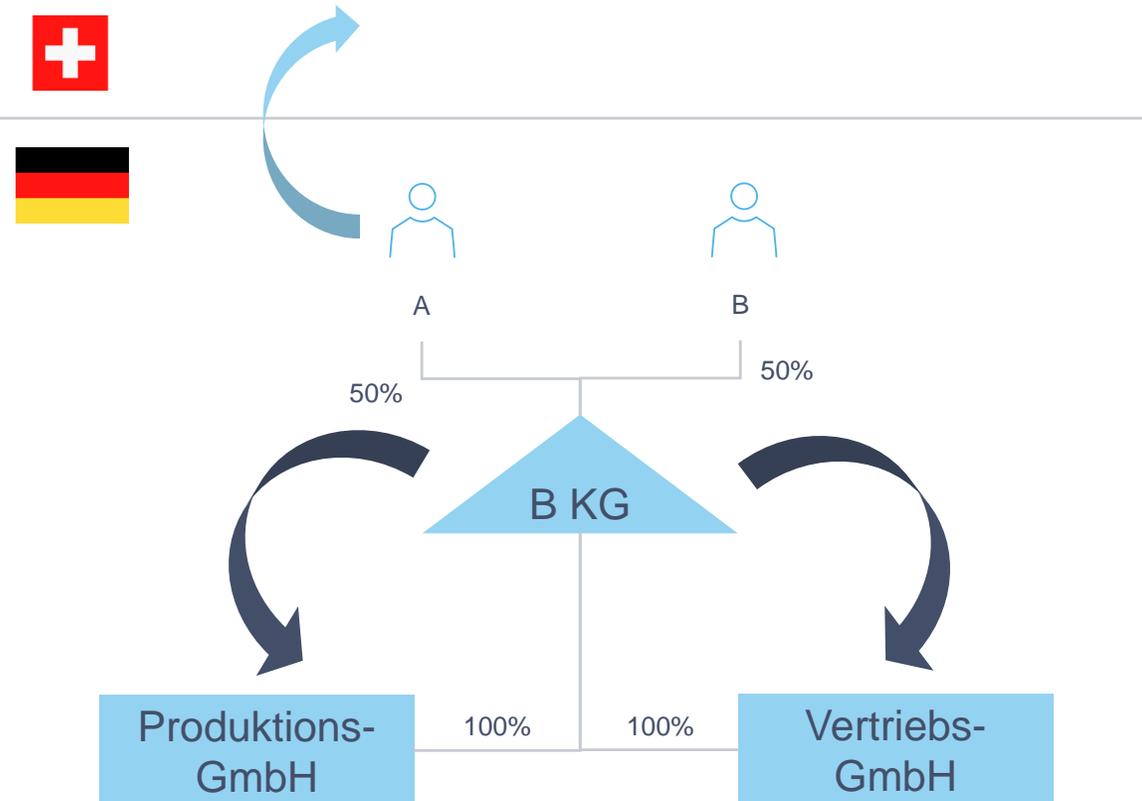


Abwandlung

- Die B KG verfügt über eigenes Personal, mit dem sie für die gesamte Unternehmensgruppe Zentralfunktionen übernimmt. Außerdem erbringt sie den beiden Tochtergesellschaften entgeltliche Dienstleistungen.
- Die strategische Leitung der gesamten Unternehmensgruppe sowie deren Finanzierungs- und Liquiditätsplanung erfolgt ebenfalls durch die B KG.
- Entscheidungen über Marktauftritt, Ausrichtung des Produktportfolios sowie langfristige Kapazitätsplanung werden unter Einbindung der operativen Geschäftsführungen der Tochtergesellschaften durch die Geschäftsführung der B KG getroffen.

Entstrickung im Betriebsvermögen

01 – Problemstellung

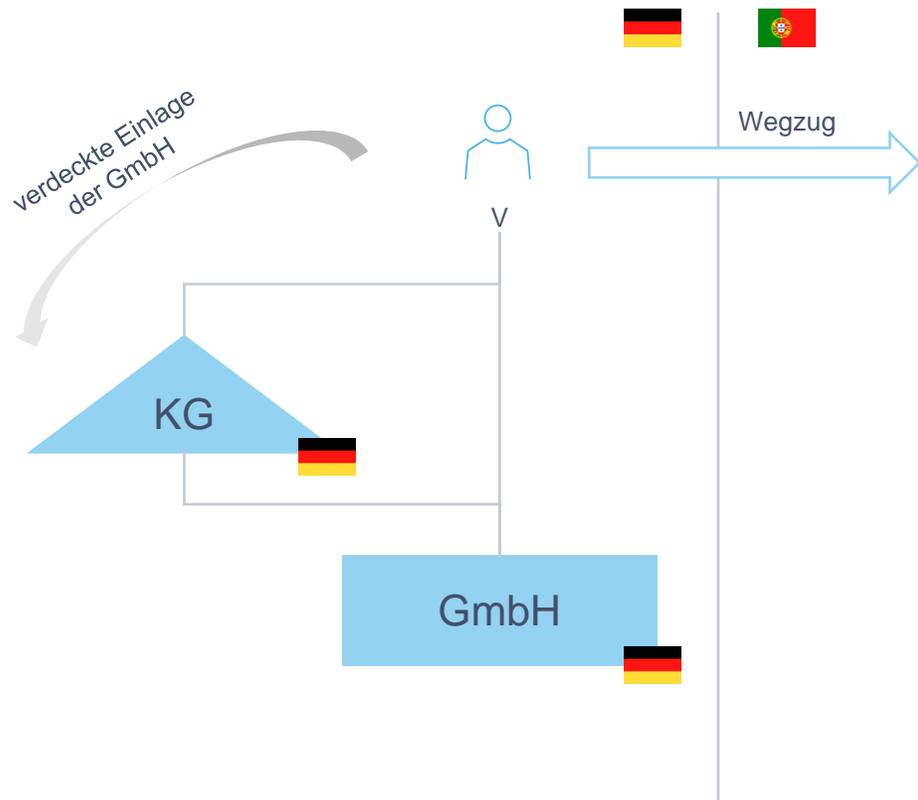


Was ändert sich steuerlich?

- Die B KG ist durch diese Tätigkeiten originär gewerblich (unternehmerisch) tätig (Art. 7 DBA Schweiz). Sie verfügt ferner über Räumlichkeiten in Deutschland, von denen aus die Dienstleistungen erbracht werden.
- Die B KG vermittelt dem in die Schweiz verzogenen A somit eine Betriebsstätte (Art. 5 DBA Schweiz).

Zuordnung der Beteiligungen zur abkommensrechtlichen Betriebsstätte

- Maßgeblich ist der wirtschaftliche Zusammenhang und damit die nach dem sog. Veranlassungsprinzip zu bestimmende wirtschaftliche Zugehörigkeit der Wirtschaftsgüter zu den in den einzelnen Betriebsstätten tatsächlich entfalten betrieblichen Tätigkeiten.



Portugal-Modell

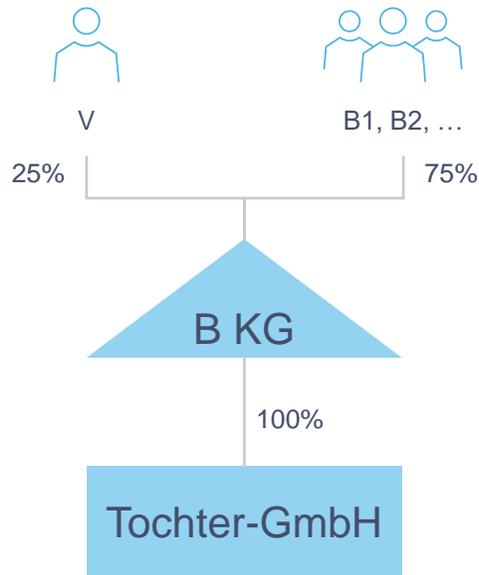
- DBA-Portugal enthält eine einmalige Ansässigkeitsfiktion (Art. 4 Abs. 4 DBA-Portugal).
- Für Zwecke der Verteilungsartikel des Abkommens werden die Gesellschafter von Personengesellschaften fiktiv als an dem Ort ansässig angesehen, an dem sich der Ort der tatsächlichen Geschäftsleitung der Personengesellschaft befindet.
- Der Gesellschafter kann in einem Vertragsstaat tatsächlich ansässig sein und wird für Zwecke des Abkommens dennoch fiktiv als Ansässiger des jeweils anderen Staates behandelt.
- **Rechtsfolge:** Gewinn aus einer Beteiligungsveräußerung als auch Dividenden unterliegen der beschränkten Steuerpflicht, sofern die Personengesellschaft über eine Betriebsstätte im Inland verfügt und die Zuordnung der GmbH zur Betriebsstätte nach dem Veranlassungszusammenhang gegeben ist.



02 Der Erbe im Ausland

Entstrickung im Betriebsvermögen

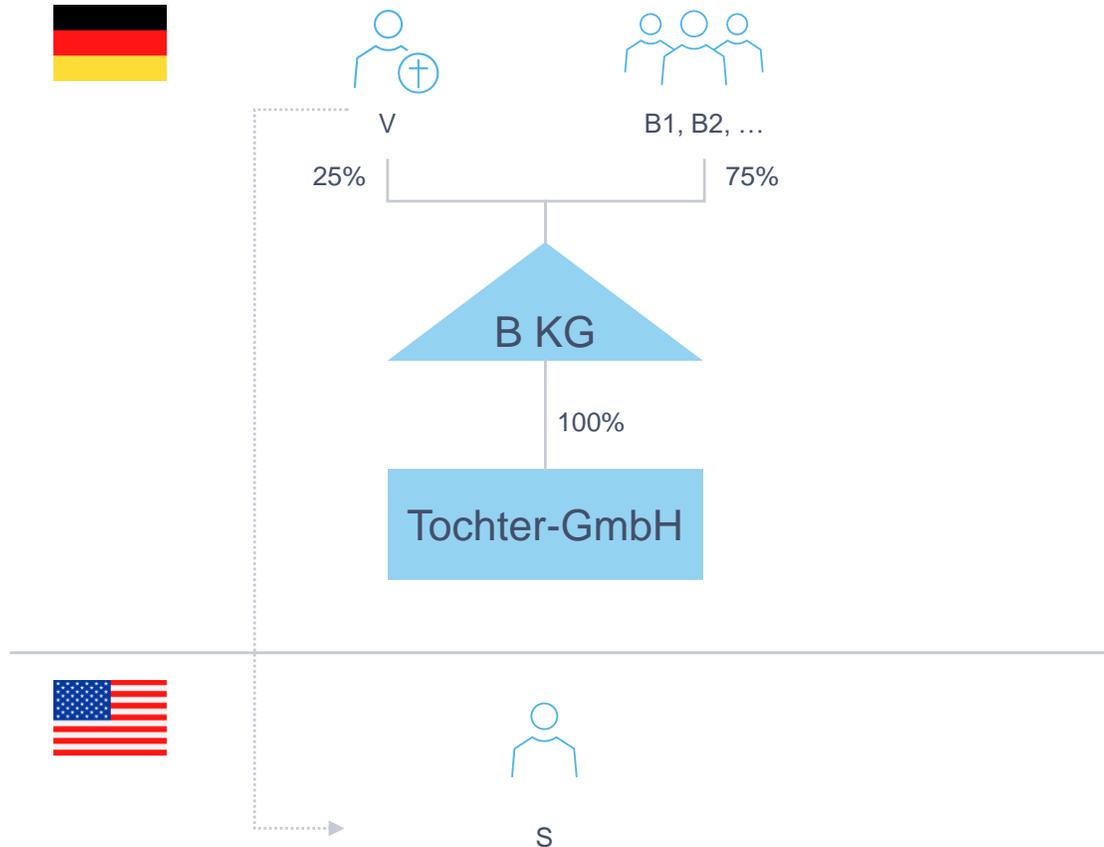
02 – Der Erbe im Ausland



S

Sachverhalt

- V und seine Brüder sind Kommanditisten der B KG.
- Die B KG ist eigentlich vermögensverwaltend tätig, aber gewerblich geprägt (§ 15 Abs. 3 Nr. 2 EStG).
- Die B KG hält Beteiligungen an einer Tochterkapitalgesellschaft.
- V erkrankt plötzlich schwer. Sein (potentieller) Erbe ist S.
- S lebt seit mehreren Jahren mit seiner Familie im Ausland.



Was geschieht, wenn V verstirbt?

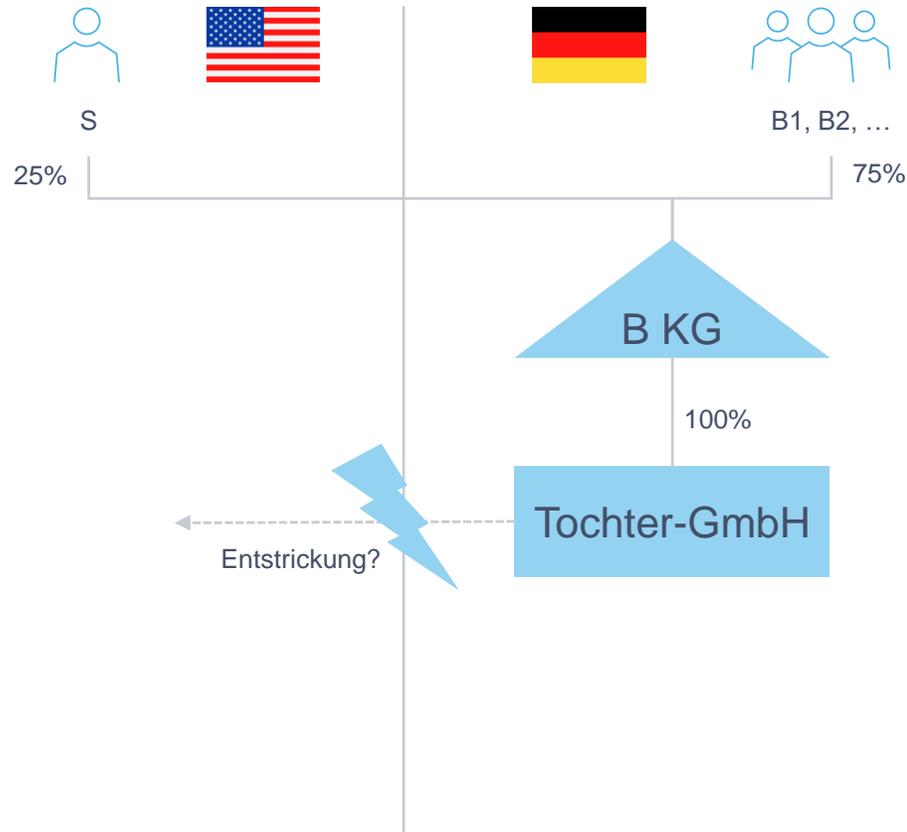
- Der Erwerb des S von Todes wegen unterliegt der Erbschaftsteuer; ggf. können Verschonungsregelungen für Betriebsvermögen in Anspruch genommen werden.
- Ertragsteuerlich erfolgt die unentgeltliche Übertragung von V and S steuerneutral zu Buchwerten (§ 6 Abs. 3 EStG).

Was ist das Problem?

- Weil der im Ausland lebende S Erbe wird, könnte das deutsche Besteuerungsrecht an den Anteilen der Tochter-GmbH anteilig ausgeschlossen werden (§§ 4 Abs. 1 Satz 3, § 6 Abs. 3 Satz 1 EStG).
- Es könnte zur Aufdeckung der anteiligen stillen Reserven in den Anteilen an der Tochter-GmbH kommen.

Entstrickung im Betriebsvermögen

02 – Der Erbe im Ausland



Mögliche ertragsteuerliche Konsequenzen

- Die B KG als nur gewerbliche geprägte vermögensverwaltende GmbH & Co. KG vermittelt dem S aus abkommensrechtlicher Sicht keine Betriebsstätte, welcher die Anteile an der Tochter-GmbH zugerechnet werden können.

Weitere Folgen

- Die Entstrickung führt zu einem steuerlichen Gewinn auf Ebene der B KG, welcher (wohl) nur dem V zuzurechnen ist (Nachlassverbindlichkeit), aber ...
- Die Gewerbesteuer auf Ebene der B KG betrifft, ohne abweichende Regelungen im Gesellschaftsvertrag, wirtschaftlich alle Gesellschafter.
- Keine Rückkehrregelung!

POELLATH+



03 Passive Entstrickung

Entstrickung im Betriebsvermögen

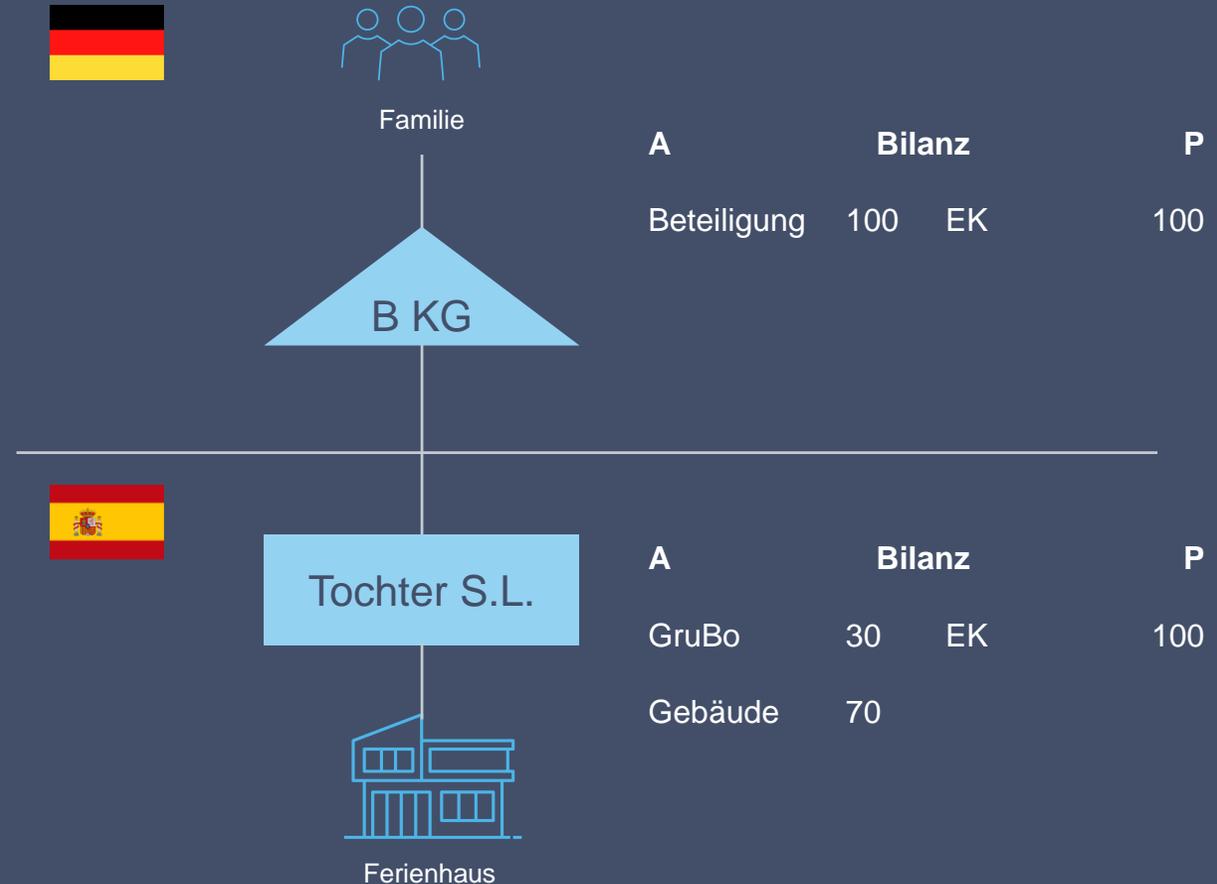
03 – Passive Entstrickung

Sachverhalt

- Mehrere Familienmitglieder sind Kommanditisten der B KG.
- Die B KG ist eigentlich vermögensverwaltend tätig, aber gewerblich geprägt (§ 15 Abs. 3 Nr. 2 EStG).
- Die B KG hält mittelbar über eine spanische Tochtergesellschaft eine Ferienimmobilie in Spanien.

Was ist das Problem?

- Das Besteuerungsrecht könnte durch eine Änderung des Doppelbesteuerungsabkommens zwischen Deutschland und Spanien beschränkt worden sein.



Entstrickung im Betriebsvermögen

03 – Passive Entstrickung

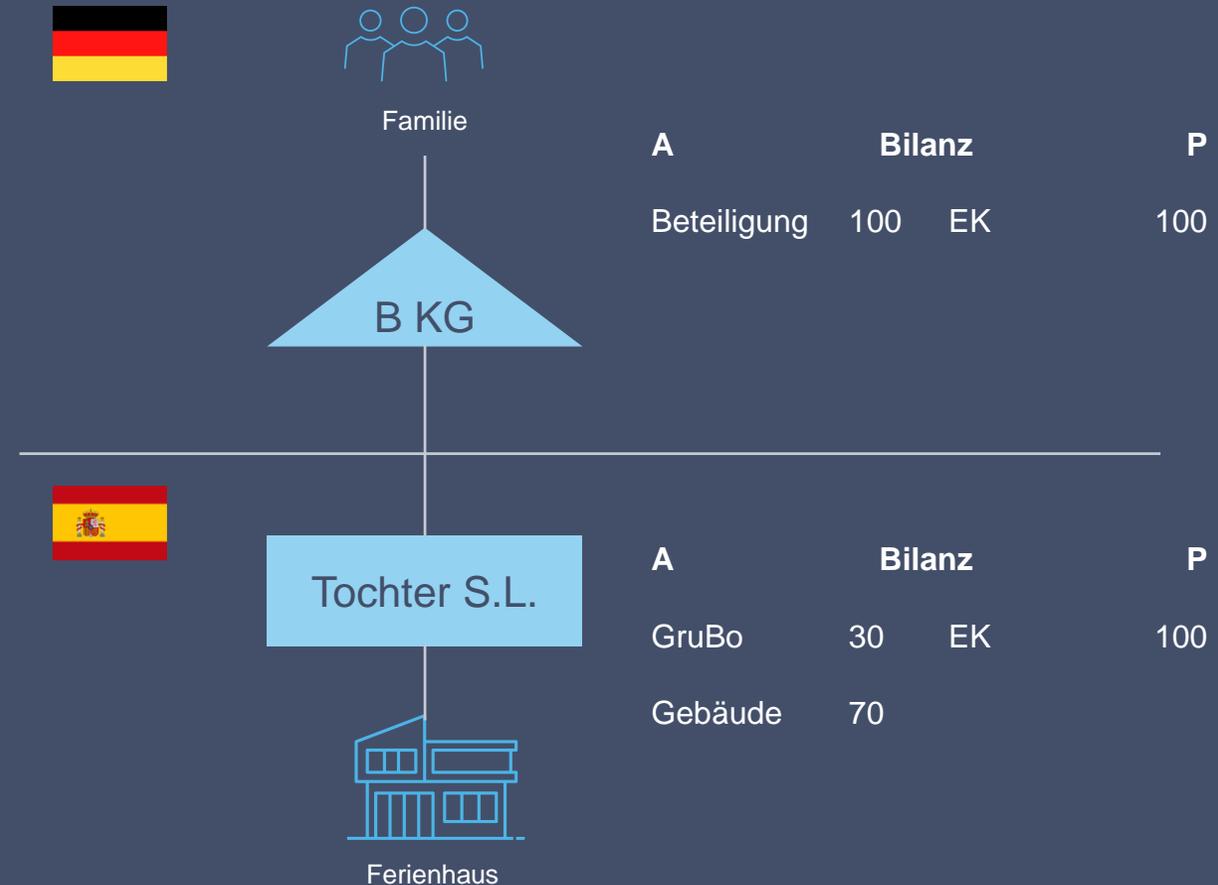
Die (alte) Neuregelung

- Gewinne, die eine in Deutschland ansässige Person aus der Veräußerung von Anteilen an einer Gesellschaft erzielt, deren Aktivvermögen zu mindestens 50 vom Hundert unmittelbar oder mittelbar aus unbeweglichem Vermögen besteht, das in Spanien liegt, können in Spanien besteuert werden (Art. 13 Abs. 2 DBA-Spanien).
- Die Vermeidung der Doppelbesteuerung erfolgt (nunmehr) durch Steueranrechnung (Art. 22 Abs. 2 lit. b) DBA-Spanien).

Entscheidung des FG Münster

- Die Änderung eines DBA kann nicht zur Verwirklichung des Entstrickungstatbestands nach § 4 Abs. 1 Satz 3 EStG führen (sog. passive Entstrickung).

Vgl. FG Münster, Urteil vom 10. August 2022 – 13 K 559/19 G F, Rev. eingelegt, Az. BFH: I R 41/22





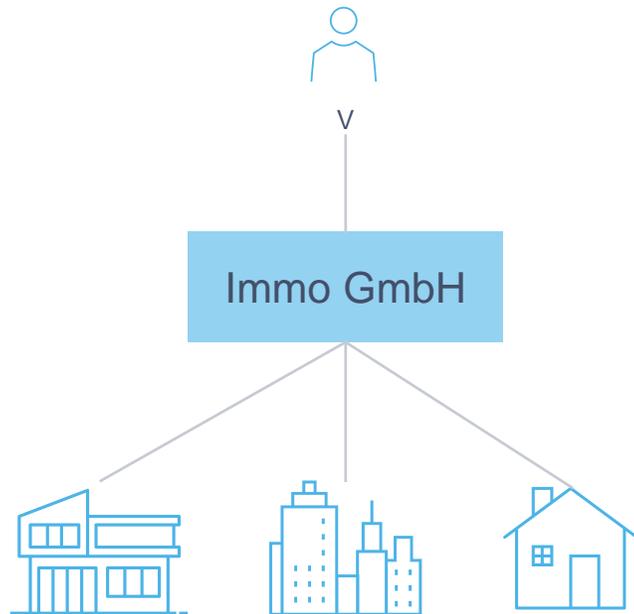
Was bedeutet das?

- Revisionsverfahren beim BFH anhängig (Az. BFH: I R 41/22).
- Es sind noch einige DBA in Kraft, die keine “Immobilienklausel” beinhalten (z.B. Belgien, Griechenland, Italien, Portugal oder Schweiz).
- **Aber:** Die Entwicklung ist dynamisch (z.B. BEPS-MLI-Anwendungsgesetz).
- Aktuelle Entwicklungen sind aufmerksam zu beobachten (z.B. Aufstellung des BMF zum Stand der Doppelbesteuerungsabkommen jeweils zum 1. Januar).
- **Beispiel:** Revisionsabkommen mit Portugal wurde bereits am 26. Oktober 2017 paraphiert, der Inhalt ist aber nicht bekannt.

04 Ausländische Stiftung und Immobilien

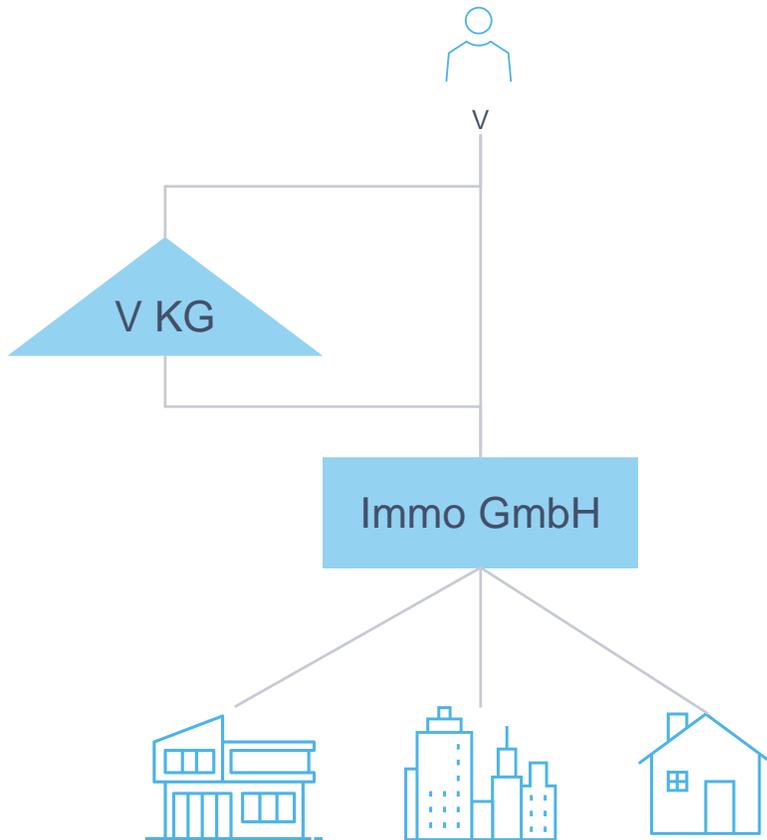
Entstrickung im Betriebsvermögen

04 – Ausländische Stiftung und Immobilien



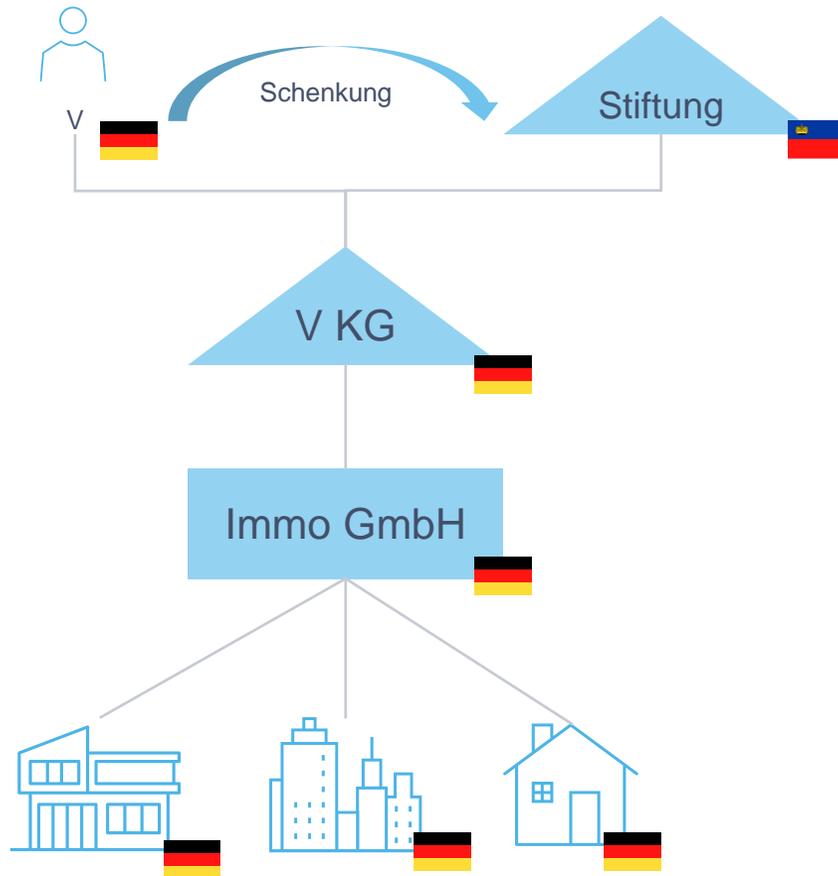
Sachverhalt

- V verfügt über umfangreichen Immobilienbesitz, welcher in der Immo GmbH gebündelt ist.
- Der Immobilienbesitz soll möglichst steuerneutral über eine ausländische Familienstiftung perpetuiert werden.



Sachverhalt

- V verfügt über umfangreichen Immobilienbesitz, welcher in der Immo GmbH gebündelt ist.
- Der Immobilienbesitz soll möglichst steuerneutral über eine ausländische Familienstiftung perpetuiert werden.
- V überträgt die Beteiligung an der Immo GmbH unentgeltlich auf die V GmbH & Co. KG.
- Immo GmbH stockt Immobilienbesitz soweit auf, dass dieser mehr als 300 Wohnungen (EU/EWR) umfasst.



Sachverhalt

- V verfügt über umfangreichen Immobilienbesitz, welcher in der Immo GmbH gebündelt ist.
- Der Immobilienbesitz soll möglichst steuerneutral über eine ausländische Familienstiftung perpetuiert werden.
- V überträgt die Beteiligung an der Immo GmbH unentgeltlich auf die V GmbH & Co. KG.
- Immo GmbH stockt Immobilienbesitz soweit auf, dass dieser mehr als 300 Wohnungen (EU/EWR) umfasst.
- V schenkt seine Beteiligung an der V GmbH & Co. KG an die FL-Stiftung.

Steuerliche Einschätzung

- Keine Entstrickung, wenn Aktivvermögen der Immo GmbH zu mehr als 50% aus in Deutschland belegenen Immobilien besteht (Art. 13 Abs. 2 DBA-Liechtenstein).
- Keine Schenkungsteuer, wenn es sich um ein „Wohnungsunternehmen“ handelt.

Private Clients im Fokus

Rechtliche und steuerliche Aspekte internationaler Mobilität

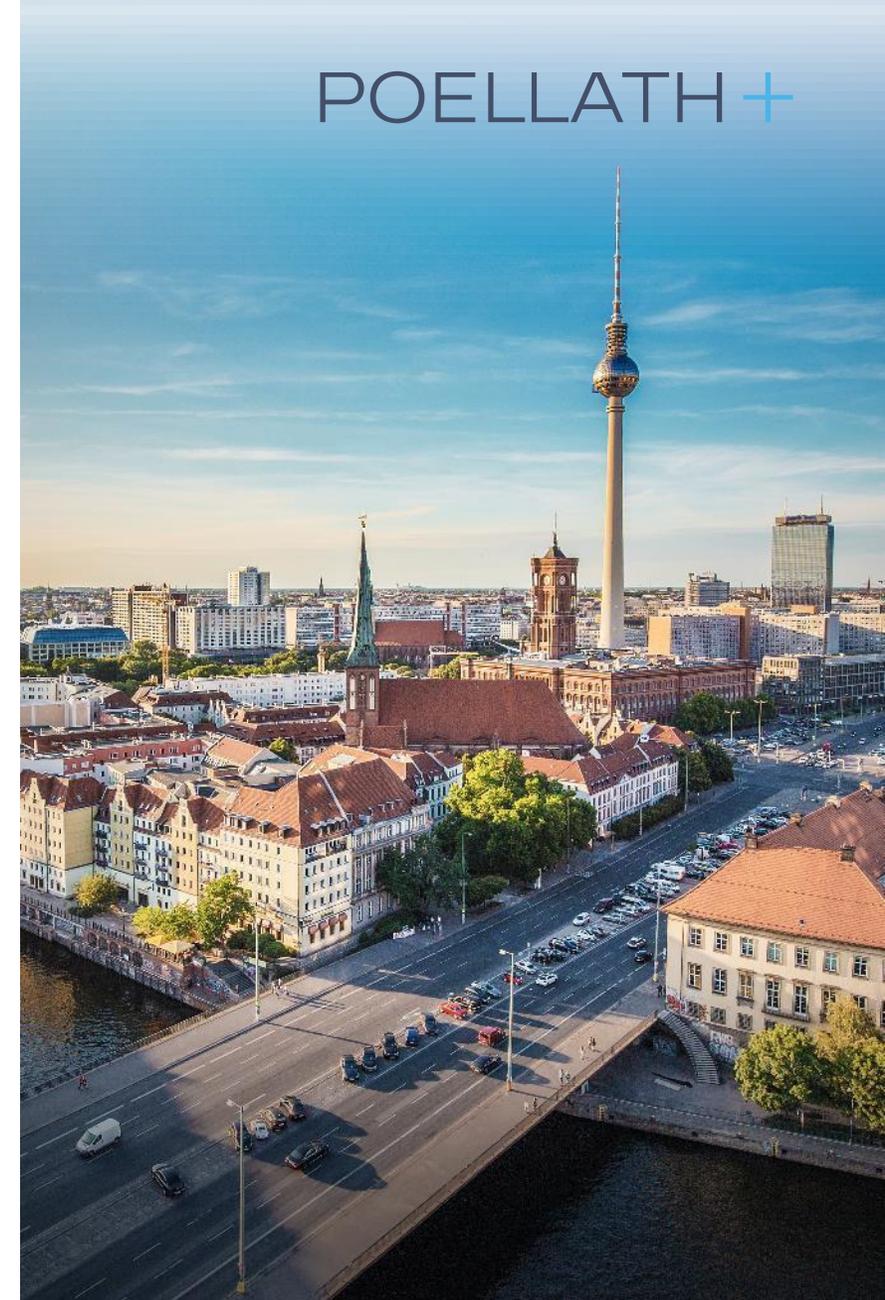
Nächste Termine:

Wegzug mit Kapitalgesellschaftsanteilen | 17. Juni 2024

Wegzug geschafft – Aber was kommt jetzt? | 16. September 2024

Programm und Anmeldung:

<https://www.pplaw.com/private-clients-im-fokus>





Dr. Martin Liebernicketl

Rechtsanwalt, Steuerberater, Partner | Frankfurt aM

☎ +49 (69) 247047-34 ✉ martin.liebernicketl@pplaw.com

Zur Person

- Leitung der Private Client Solution Gruppe in einer der „Big-Four“ Prüfungsgesellschaften in Frankfurt aM (2013-2017)
- Mitarbeiter in der Steuerrechtsabteilung in einer der „Big-Four“ Prüfungsgesellschaften in Stuttgart (1999-2013)
- Zulassung als Rechtsanwalt 1999, Zulassung als Steuerberater 2003

Tätigkeitsschwerpunkte

- Nationales und internationales Steuerrecht; Familiengesellschaften
- Vermögens- und Unternehmensnachfolge

<https://www.pplaw.com/berater/liebernicketl-martin>



Erik Muscheites

Steuerberater, Counsel | Frankfurt aM

☎ +49 (69) 247047-34 ✉ erik.muscheites@pplaw.com

Zur Person

- Senior Manager in einer der „Big Four“ Prüfungsgesellschaften in Frankfurt aM (2007-2020)
- Fachberater für Internationales Steuerrecht 2018, Zulassung als Steuerberater 2015

Tätigkeitsschwerpunkte

- Nationales und internationales Steuerrecht
- Grenzüberschreitende Gestaltungsberatung

<https://www.pplaw.com/berater/muscheites-erik>

Unsere Standorte

POELLATH+



POELLATH Berlin
Potsdamer Platz 5, 10785 Berlin
T +49 (30) 25353-0 | F +49 (30) 25353-999
ber@pplaw.com

www.pplaw.com



POELLATH Frankfurt aM
An der Welle 3, 60322 Frankfurt aM
T +49 (69) 247047-0 | F +49 (69) 247047-30
fra@pplaw.com

www.pplaw.com



POELLATH München
Hofstatt 1, Eingang Färbergraben 16, 80331 München
T +49 (89) 24240-0 | F +49 (89) 24240-999
muc@pplaw.com

www.pplaw.com