

Einführung

Die aktuelle wirtschaftliche Entwicklung steht im Zeichen der Europäisierung und Globalisierung. Unternehmen konzentrieren ihr Betätigungsfeld nicht mehr nur auf einen Staat, sondern erschließen die Märkte in einer Vielzahl von Staaten und bauen grenzüberschreitende wirtschaftliche Beziehungen auf.

Hierbei stellt sich aufgrund der wirtschaftlichen Notwendigkeit weniger die Frage des „Ob“, sondern vielmehr, wie das Vorgehen zu organisieren ist. Die möglichen Alternativen reichen von der Einrichtung unselbständiger Zweigniederlassungen bis hin zur Gründung selbständiger Tochtergesellschaften. Letztere können dabei wahlweise als Personen- oder Kapitalgesellschaft strukturiert sein.

Der Unternehmer wird dabei diejenige Vorgehensweise wählen, die für ihn nach einer Abwägung der Vor- und Nachteile am besten passt. Die Schwierigkeit bei der Auswahl und Bewertung der Kriterien für die Entscheidung besteht vor allem darin, dass sich die wirtschaftliche Betätigung auf mehrere Staaten erstreckt und folglich unter den Einflussbereich verschiedener Rechtsordnungen fällt. Zu berücksichtigen ist einerseits, inwieweit die jeweiligen nationalen Rechtsordnungen unterschiedliche Anforderungen an die Organisationsformen stellen, was sich dann auch in den Rechtsfolgen niederschlagen kann. Andererseits müssen eventuell bestehende Divergenzen auch im Rahmen einer grenzüberschreitenden Beurteilung so in Einklang gebracht werden können, dass sie nicht zu unüberbrückbaren Nachteilen führen.

Relevante Fragen sind etwa: Welche Gründungsdauer und -kosten fallen an bzw. wann kann die operative Tätigkeit beginnen? Wird die angestrebte Gesellschaftsform in beiden Staaten anerkannt? Bestehen besondere rechtliche Regelungen in einem Staat, die an die Organisationsform anknüpfen? Setzen mögliche staatliche Subventionen eine bestimmte Organisationsform voraus?

Neben diesen Kriterien werden ein zentrales Thema steuerliche Fragestellungen sein, da sie unmittelbar einen Kostenfaktor darstellen. Relevant in diesem Zusammenhang ist beispielsweise, in welchem Ausmaß die beteiligten Staaten Steuern er-

heben können oder wie durchlässig die Struktur für erlittene Verluste ist. Aufgrund der herausgehobenen Stellung bei der Abwägung wird diese Arbeit daher ausschließlich den steuerlichen Aspekt untersuchen.

Im Rahmen der nun weiterhin allein maßgebenden steuerlichen Betrachtung ist daher fraglich, wie sich die steuerliche Situation im grenzüberschreitenden Bereich darstellt. Dabei hat die grundsätzliche steuerliche Behandlung der Varianten Einzelunternehmer/unselbständige Betriebsstätte - Personengesellschaft - Kapitalgesellschaft eine zentrale Bedeutung, die sich wie folgt darstellt:

Die zunächst zu betrachtenden Einzelunternehmen werden direkt der das Einzelunternehmen betreibenden natürlichen Person zugeordnet. Wegen Personenidentität ist es daher dem Einzelunternehmer nicht möglich, vertragliche Beziehungen zwischen sich als Privatperson und seinem Unternehmen einzugehen. Demgemäß ist wegen Personenidentität der organisatorische Gründungsaufwand eher gering und es kann ohne wesentliche zeitliche Verzögerung mit der operativen Tätigkeit begonnen werden. Durch die persönliche Zuordnung des Betriebes wird zudem einerseits ein erwirtschafteter Gewinn nach den persönlichen Verhältnissen des Unternehmers besteuert. Andererseits führt diese Situation dazu, dass erlittene Verluste fast unbeschränkt mit daneben erwirtschafteten Gewinnen verrechenbar sind.

Demgegenüber sind die Kapitalgesellschaften zivilrechtlich als juristische Personen mit eigener Rechtspersönlichkeit ausgestattet und werden auch als eigene Steuersubjekte besteuert. Die eigene Rechtspersönlichkeit erfordert aber im Gegensatz zur Betätigung als Einzelunternehmer ein formales Gründungsverfahren, weshalb der Beginn der Gesellschaftstätigkeit erst zeitlich verzögert beginnen kann und zudem Gründungskosten anfallen. Aus der Rechtssubjektivität und der damit einhergehenden Vermögenstrennung zwischen Gesellschafter und Gesellschaft resultieren auch steuerrechtlich vom Einzelunternehmer abweichende Rechtsfolgen. Zum einen besteht nun die Möglichkeit, dass der Gesellschafter mit der Gesellschaft steuerlich wirksame vertragliche Beziehungen eingehen kann. Zum anderen existiert keine direkte Ergebniszuordnung an den Gesellschafter, sondern der Gesellschafter nimmt erst über Gewinnausschüttungen (Dividenden) am Gewinn der Gesellschaft teil, die

er dann in der Regel¹ nach seinem persönlichen Steuersatz versteuern muss. Eine Teilhabe an den Verlusten ist demgegenüber nicht möglich, da die Verluste in der Gesellschaft selbst verhaftet bleiben und folglich nur dort für den Verlustausgleich zur Verfügung stehen.

Als dritte Variante verbleibt der Bereich der Personengesellschaften. Wie sich aus der vorhergehenden Darstellung ergibt, sind durch Einzelunternehmer und Kapitalgesellschaft bereits die Positionen der völligen Unselbständigkeit und völligen Selbständigkeit besetzt. Die steuerliche Behandlung muss folglich im Rahmen dieser verfügbaren Bandbreite angesiedelt sein und fraglich ist nur, wie weit eine Annäherung an das eine oder andere Extrem in der rechtlichen Ausgestaltung vorgenommen wird.

Hierzu ist festzustellen, dass sich der deutsche Gesetzgeber dafür entschieden hat, das „Spannungsverhältnis“ dahingehend zu lösen, dass die steuerliche Behandlung der Personengesellschaft den Einzelunternehmern angenähert ist. Bei der Besteuerung der Gewinne aus Personengesellschaften steht damit nicht die Gesellschaft im Fokus der steuerlichen Vorschriften, sondern die Besteuerung richtet sich nach den Verhältnissen der einzelnen Gesellschafter. Ebenso wie beim Einzelunternehmer können deshalb die erlittenen Verluste auf Ebene des Gesellschafters grundsätzlich mit erwirtschafteten Gewinnen verrechnet werden.

Mit der im Jahressteuergesetz 2008² eingeführten Thesaurierungsbesteuerung findet sich aber neuerdings für die Gewinnsituation auch eine kapitalgesellschaftliche Besteuerungskomponente wieder. Die bisher gegenüber Kapitalgesellschaften bestehende Situation, dass sich die steuerlichen Verhältnisse unabhängig davon nach dem Gesellschafter richten, ob der Gewinn tatsächlich ausgeschüttet wird, ist zukünftig modifiziert. Für den Fall der Thesaurierung des Gewinns besteht insoweit ein von den Verhältnissen des Gesellschafters unabhängiger Steuersatz. Das zeigt zum einen, dass sowohl im nationalen Steuerrecht die bisherige Vorgehensweise nicht unumstritten ist und mit Veränderungen jederzeit gerechnet werden muss.

¹ Mit Wirkung zum 01.01.2009 tritt ein gesonderter Steuertarif (Abgeltungssteuer) für Kapitalvermögen in Kraft, § 32 d EStG n. F.

² § 34 a EStG in der Fassung des Jahressteuergesetzes 2008

Andererseits ist daraus zu entnehmen, dass andere Staaten auch anderer Ansicht darüber sein können, wie weit sie sich in der steuerlichen Behandlung der Personengesellschaften von der steuerlichen Unselbständigkeit entfernen. Im Extremfall führt dies dazu, dass Personengesellschaften im Gegensatz zur deutschen Sichtweise steuerlich wie Kapitalgesellschaften behandelt werden.

Wird die Personengesellschaft nun grenzüberschreitend tätig oder setzt sich ihr Gesellschafterkreis aus Personen verschiedener Staaten zusammen, so werden die im jeweiligen nationalen Bereich aufgrund des „Spannungsverhältnisses“ entstehenden umfangreichen Streitpunkte in ihrer Brisanz und Schwierigkeit noch dadurch „potenziert“³, dass ihre Kollision nun durch Völkervertragsrecht international in Einklang gebracht werden müssen. Dabei soll über die völkervertraglichen Normen eine wenn möglich für alle Beteiligten zufriedenstellende Lösung der grenzüberschreitenden Besteuerungsprobleme gefunden werden. In vielen Fällen führt dieses angestrebte Ziel aber zu schwierigen Überlegungen und Lösungswegen, da sich oft weder die Terminologie noch die steuerliche Behandlung entspricht. Folge hiervon ist, dass sich der Rechtsanwender bei seiner Arbeit bisher keineswegs auf einer gesicherten Grundlage bewegt⁴.

Ob die Personengesellschaft aufgrund dieser Schwierigkeiten daher überhaupt eine in Betracht zu ziehende Alternative neben der unselbständigen Betriebsstätte oder der Kapitalgesellschaft darstellt, hängt maßgebend von der Frage ab, ob die sich aus dem „Spannungsverhältnis“ ergebenden Fragen auch im grenzüberschreitenden Bereich zufriedenstellend gelöst werden können. Damit muss geprüft werden, ob die Personengesellschaft als Trägerin grenzüberschreitender Investitionen geeignet ist. Die Untersuchung dieser Frage orientiert sich an folgender Vorgehensweise:

Zu Beginn wird die steuerliche Situation der Personengesellschaft im Inland dargestellt. Neben dem Verständnis der Besteuerung der Gewinne aus Personengesellschaften im nationalen Bereich ist diese Darstellung auch dazu notwendig, um die

³ *Knobbe-Keuk*, RIW 1991, S. 306; *Knobbe-Keuk*, Bilanz- und Unternehmenssteuerrecht, S. 540; *Lang/Reich/Schmidt*, IStR 2007, S. 1, die in diesem Zusammenhang von den schwierigsten Rechtsfragen sprechen

⁴ *Müller/Wangler*, IStR 2003, S. 145 (153)

aus den nationalen Problemen resultierenden Folgefragen im bilateralen Bereich erörtern zu können.

Die weitere Analyse befasst sich anschließend damit, wie unilaterale Maßnahmen zur Vermeidung der Doppelbesteuerung im Bereich der Personengesellschaften wirken. Obwohl seit den ersten geschlossenen DBA zu Beginn der ersten Hälfte des 20. Jahrhunderts mit den aus deutscher Sicht wichtigsten Ländern DBA⁵ geschlossen wurden, können die unilateralen Regeln einerseits partiell weiterhin über den Verweis im DBA Anwendung finden, andererseits kann auch zu bisherigen Vertragsstaaten ein vorübergehender oder dauerhafter vertragsloser Zustand eintreten. Anzuführen ist hier etwa die Kündigung des DBA Deutschland – Brasilien⁶. Auch aufgrund politischer Entwicklungen – wie etwa der Zerfall der ehemaligen Sowjetunion - kann nachvollzogen werden, dass bisher geschlossene DBA in Sonderkonstellationen ihren Anwendungsbereich verlieren können und daher bis zum Neuabschluss der Ausgleich wieder nach unilateralen Regeln vorgenommen werden muss.

Im zweiten Teil der Arbeit wird die Situation der Personengesellschaft im Anwendungsbereich eines DBA untersucht. Hierbei gliedert sich die Darstellung im Wesentlichen in die Hauptbereiche der Abkommensberechtigung der Personengesellschaft und den Ausgleich der Besteuerung für bestimmte Einkünfte. Da zwischen Deutschland und seinen Vertragspartnern eine Vielzahl unterschiedlicher Abkommen bestehen, werden die Fragestellung unter Heranziehung des OECD-MA beleuchtet. Das OECD-MA stellt ein Regelungsmodell für neue Abkommen dar und bietet gleichzeitig eine Auslegungshilfe für bestehende Abkommen, weshalb sich aus den zum OECD-MA gefundenen Problemlösungen Schlussfolgerungen auch für eine Vielzahl anderer Abkommen herleiten lassen.

Der dritte Teil befasst sich mit Personengesellschaftskonstellationen in den DBA Deutschlands zu Österreich und der Schweiz. Diese beiden Länder haben gemein-

⁵ Zum Stand der Doppelbesteuerungsabkommen am 01.01.2007 BMF-Schreiben vom 17.01.2007, BStBl. I 2007, S. 101 ff.

⁶ Das DBA von der Bundesrepublik Deutschland am 07.04.05 mit Wirkung zum 01.01.06 gekündigt;

sam, dass sie für die Unternehmen im süddeutschen Raum schon aufgrund ihrer örtlichen Nähe von besonderer Bedeutung sind. Daneben zeichnen sie sich auch dadurch aus, dass die Rechtsordnungen im Bereich des Steuer- und Gesellschaftsrechtes eine enge Verwandtschaft aufweisen, ohne sich aber vollständig zu entsprechen. Die bestehenden Unterschiede sind damit hinsichtlich ihrer steuerlichen Folgen zu erörtern. Mit Blick auf Österreich ist zudem festzustellen, dass die Attraktivität als Standort für aktiv tätige Gesellschaften und Holdinggesellschaften durch die kürzlich abgeschaffte Erbschaftsteuer zugenommen hat. Auch die Schweiz ist infolge der kantonal stark unterschiedlichen Steuersatzhöhe ein attraktiver Standort. Aufgrund der Tatsache, dass die Schweiz im Gegensatz zu Österreich nicht zum europäischen Wirtschaftsraum beigetreten ist, ergeben sich zudem noch besondere Fragen.

Beendet wird die Arbeit mit der Beantwortung der Frage, ob sich die Personengesellschaft als Trägerin von grenzüberschreitenden Investitionen eignet. Schwerpunktmäßig ist dabei abzuwägen, ob die bestehenden Vorteile durch die aufgezeigte komplexe steuerliche Konzeption der Personengesellschaft kompensiert werden.