

# Besteuerung von Outbound- Investitionen

StB Dr. Jan Becker, Partner  
StB Dr. Dominik Reeb, Manager  
PricewaterhouseCoopers WPG GmbH

Heinrich-Heine-Universität Düsseldorf  
24. Januar 2023



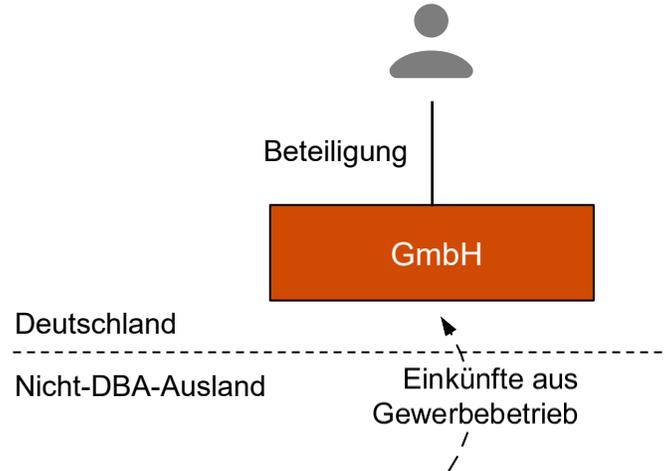
# Agenda

1	Direktgeschäft	3
2	Betriebsstätte im Ausland	9
3	Personengesellschaft im Ausland	16
4	Kapitalgesellschaft im Ausland	27
5	Gestaltungsmöglichkeiten	42

1

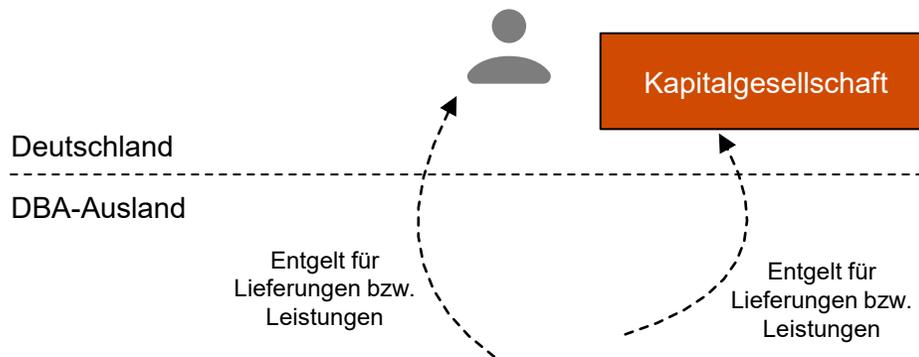
Direktgeschäft

# Direktgeschäft im Nicht-DBA-Fall



- „Direktgeschäft“ umfasst den gesamten gewerblichen Leistungsaustausch über die Grenze **ohne festen Stützpunkt** (z.B. Betriebsstätte, Personen- oder Kapitalgesellschaft) **im Abnehmerland**, z.B. Lieferungen und sonstige Leistungen, Kapitalexpert, Nutzungsüberlassungen, u.U. auch gesellschaftsrechtliche Beteiligungen, sofern kein direktes unternehmerisches Engagement im Ausland (i.d.R. Beteiligung < 10%).
- Unbeschränkt steuerpflichtige Kapitalgesellschaft GmbH mit Auslandseinkünften
  - GmbH erzielt Einkünfte aus Gewerbebetrieb gemäß § 8 Abs. 2 KStG
- I.d.R. keine beschränkte Steuerpflicht im Quellenstaat; ggf. Vermeidung der Doppelbesteuerung durch § 26 KStG i.V.m. § 34c EStG, sofern ausländischer Staat eine Quellensteuer auf „Liefergewinne“ im Rahmen grenzüberschreitender Warenlieferungen und Dienstleistungen erhebt.

# Direktgeschäft im DBA-Fall

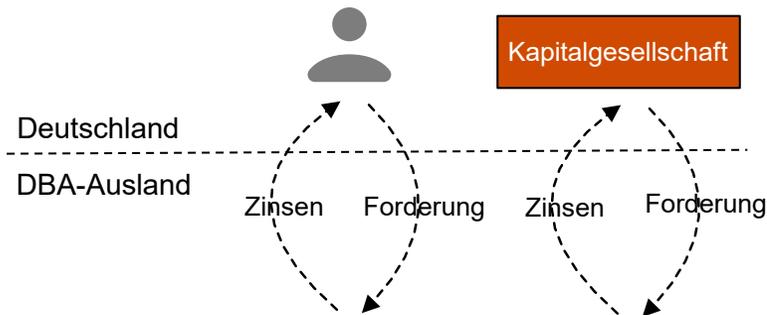


## Unternehmensgewinne, Art. 7 OECD-MA/DE-VG

- natürliche Person/Kapitalgesellschaft stellt „Unternehmen“ im Sinne des Art. 7 Abs. 1 OECD-MA/DE-VG dar
- Grundsatz: **Unternehmensgewinne können nur im Ansässigkeitsstaat des Unternehmens besteuert werden**

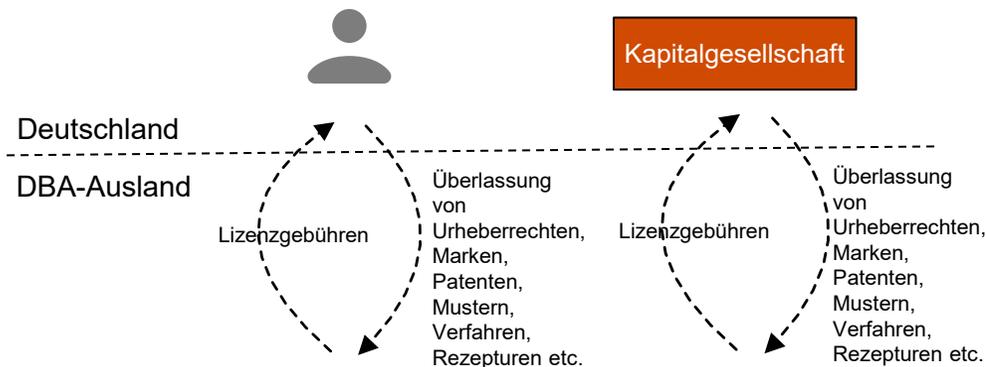
# Direktgeschäft im DBA-Fall

## Zinsen, Art. 11 OECD-MA/DE-VG



- **Besteuerungsrecht des Ansässigkeitsstaats des Forderungsinhabers** nach Art. 11 Abs. 1 OECD-MA/DE-VG
- Zugleich **Besteuerungsrecht im Quellenstaat**: Art. 11 Abs. 2 OECD-MA:
  - 10 v. H. des Bruttobetrags der Zinsen darf der Quellenstaat besteuern
- **Deutsche Abkommenspraxis**:
  - häufig keine Quellensteuer bei Industriestaaten (Art. 11 DE-VG)
- 0% nach Zins- und Lizenzgebühren-Richtlinie (§ 50g EStG)
- **Anrechnung evtl. ausländischer Quellensteuern im Ansässigkeitsstaat** (Art. 23 B OECD-MA)

# Direktgeschäft im DBA-Fall



## Lizenzgebühren, Art. 12 OECD-MA/DE-VG

- Ausschließliches **Besteuerungsrecht des Ansässigkeitsstaats des Lizenzgebers** nach Art. 12 Abs. 1 OECD-MA, Art. 12 Abs. 1 DE-VG
- **Keine Quellensteuer** nach Art. 12 OECD-MA/DE-VG
- z.T. **abweichende deutsche Abkommenspraxis** - wichtige Ausnahmen zB Indien, China
  - **Ausgleich der Doppelbesteuerung mit Anrechnungsmethode** (Art. 23 B OECD-MA)
- Hinweis: 0% nach Zins- und Lizenzgebühren-Richtlinie (§ 50g EStG)

# Outbound-Aktivitäten im Nicht-DBA- bzw. DBD-Fall

## Vermeidung der Doppelbesteuerung

### Unilaterale Maßnahmen

- Methoden zur Vermeidung bzw. Minderung der Doppelbesteuerung (unilateral – binnenrechtlich)
- **Steueranrechnung**
  - §§ 34c Abs. 1, 34d EStG
  - § 26 Abs. 1 KStG
- **Steuerabzug**
  - §§ 34c Abs. 2, 3 EStG
- **Pauschalierung bzw. Erlass**
  - § 34c Abs. 5 EStG

### Bilaterale Maßnahmen

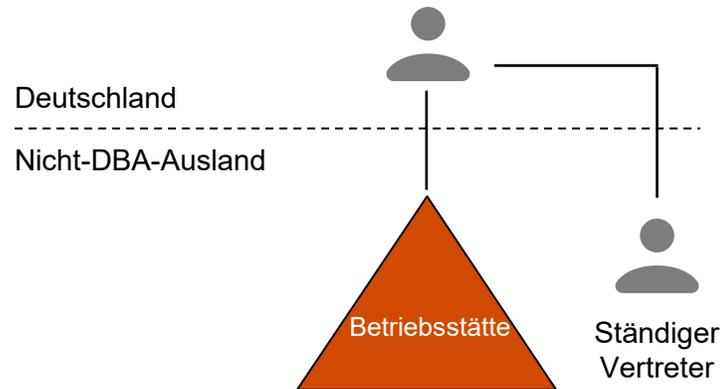
- Methoden zur Vermeidung bzw. Minderung der Doppelbesteuerung (bilateral – abkommensrechtlich)
- **Freistellungsmethode** (ggf. mit Progressionsvorbehalt)
  - Art. 23A OECD-MA
  - Art. 22 Abs. 1 Nr. 1 DE-VG
- **Anrechnungsmethode**
  - Art. 23B OECD-MA
  - Art. 22 Abs. 1 Nr. 3 DE-VG

2

Betriebsstätte im  
Ausland

# Betriebsstätte im Ausland (Nicht-DBA-Fall)

## Natürliche Person im Inland

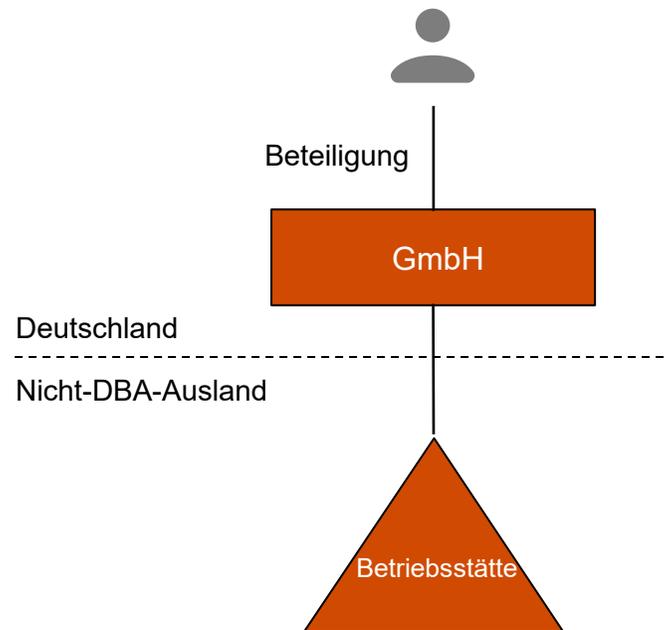


### Unbeschränkte Steuerpflicht im Inland (ESt)

- Steuerinländer (natürliche Person) mit ausländischen Einkünften aus Gewerbebetrieb
  - Wohnsitz (§ 8 AO)/gewöhnlicher Aufenthalt (§ 9 AO) im Inland
- **unbeschränkte ESt-Pflicht im Inland** für Einkünfte aus dem im Ausland betriebenen Gewerbebetrieb (**Welteinkommensprinzip**)
- i.d.R. **beschränkte ESt-Pflicht des Steuerinländers im Ausland** mit Einkünften der **Betriebsstätte** oder des **ständigen Vertreters**
- Konsequenz: **Doppelbesteuerung, Vermeidung** nach §§ 34c, 34d Nr. 2a EStG

# Betriebsstätte im Ausland (Nicht-DBA-Fall)

## Kapitalgesellschaft im Inland

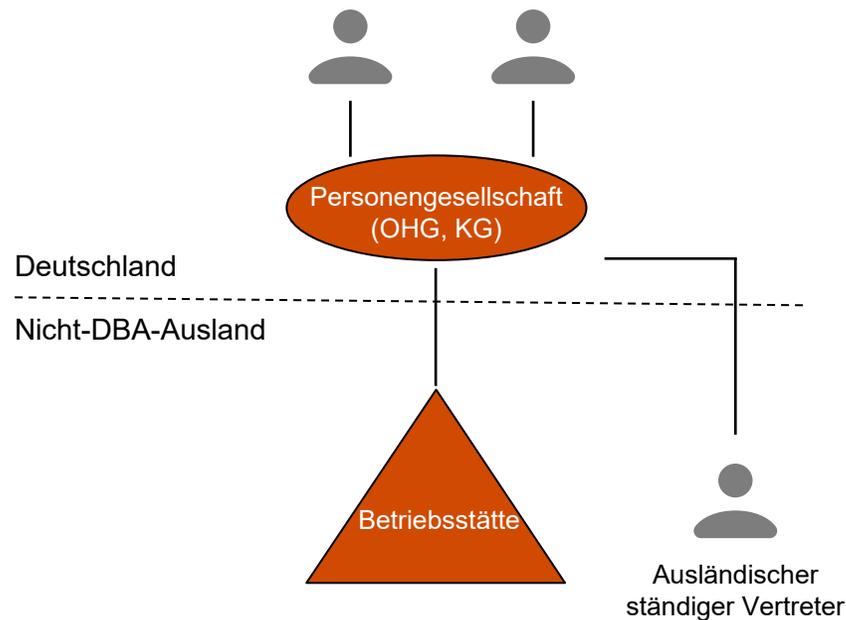


### Unbeschränkte Steuerpflicht im Inland (KSt)

- **Kapitalgesellschaft ist im Inland unbeschränkt steuerpflichtig auch mit Einkünften aus Auslandsbetriebsstätte** (Welteinkommensprinzip)
- i.d.R. **beschränkte Körperschaftsteuerpflicht der Kapitalgesellschaft im Ausland** mit den Einkünften der Betriebsstätte (oder des ständigen Vertreters)
- Konsequenz: **Doppelbesteuerung**
- **Vermeidung** der Doppelbesteuerung nach §§ 26 KStG i.V.m. §§ 34c, 34d Nr. 2a EStG

# Betriebsstätte im Ausland (Nicht-DBA-Fall)

## Personengesellschaft im Inland

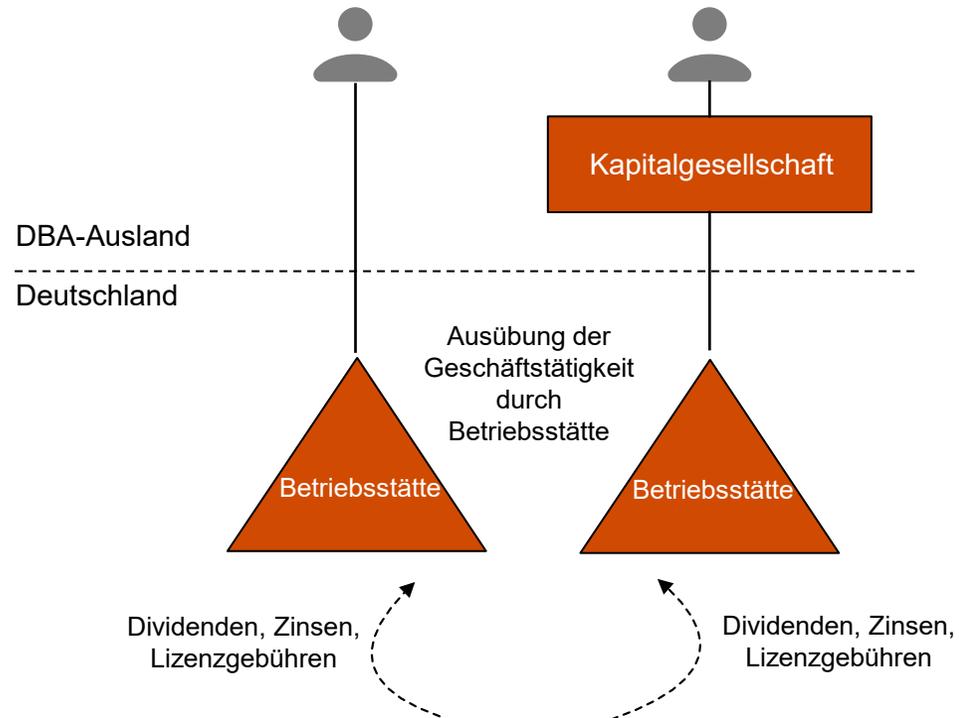


### Transparente Besteuerung inländischer Personengesellschaft

- Nach inländischem Recht gegründete Personengesellschaft mit Auslandsbetriebsstätte oder ständigem Vertreter im Ausland
- Besteuerung im Ausland: i.d.R analog § 49 Abs. 1 Nr. 2a EStG, d.h. Betriebsstätte/ ständiger Vertreter im Ausland muss regelmäßig vorhanden sein
- Besteuerung im Inland:
  - Welteinkommensbesteuerung
  - unerheblich, ob Gewinne thesauriert oder an die Gesellschafter übertragen werden (Feststellungsprinzip/Transparenzprinzip)
  - Vermeidung der Doppelbesteuerung durch § 34c Abs. 1 EStG, ggf. § 34c Abs. 2 EStG
  - ausländische Einkünfte nach § 34d Nr. 2 EStG
  - Anteilige Betriebsstätte der Gesellschafter (BFH v. 26.02.1992, BStBl 1992 II S. 937)
- Verfahren: §§ 179, 180 AO - einheitliche und gesonderte Feststellung

# Betriebsstätte im Ausland (DBA-Fall)

## Betriebsstättengewinne

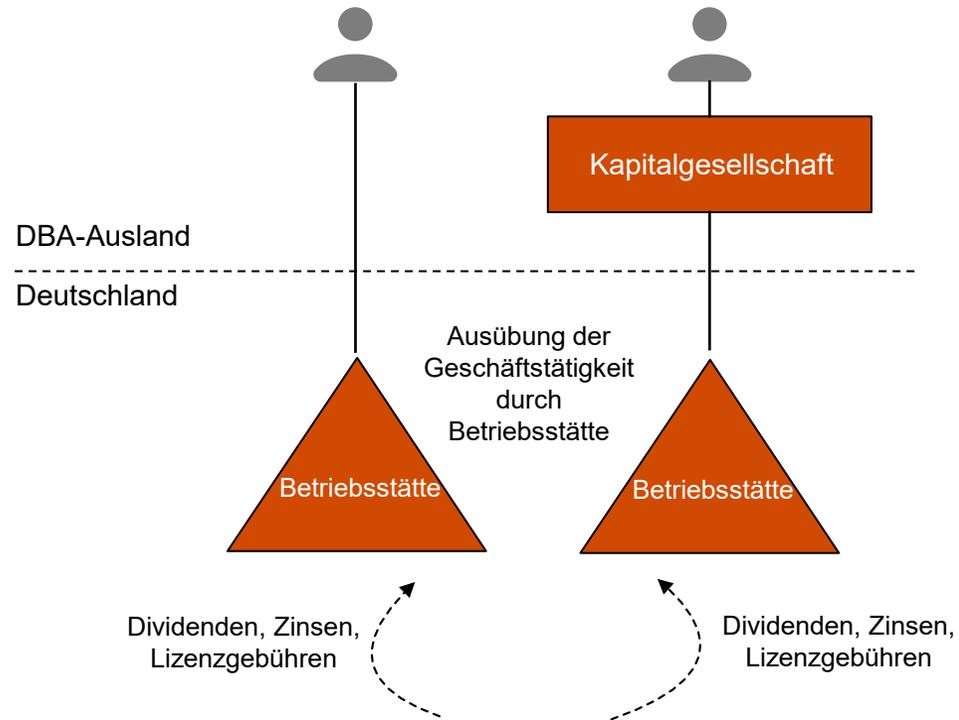


### Betriebsstättengewinne, Art. 7 OECD-MA/DE-VG

- **Besteuerungsrecht grundsätzlich beim „Stammhaus“-Staat**
- **Ausnahme:** Ausübung der Geschäftstätigkeit im anderen Vertragsstaat durch eine dort gelegene **Betriebsstätte**
- **Betriebsstättenvorbehalt:** Zurechnung von Rechten, Forderungen, Beteiligungen zur Betriebsstätte, wenn diese tatsächlich (**funktional**) zur **Betriebsstätte gehören**
  - Dividenden: Art. 10 Abs. 4 OECD-MA/DE-VG
  - Zinsen: Art. 11 Abs. 4 OECD-MA/Art. 11 Abs. 3 DE-VG
  - Lizenzgebühren: Art. 12 Abs. 3 OECD-MA/DE-VG
- **Besteuerung der Betriebsstättengewinne im Betriebsstättenstaat (Betriebsstättenprinzip)**
- **Vermeidung der Doppelbesteuerung: Freistellung** der Betriebsstättengewinne im Ansässigkeitsstaat, Art. 23 A OECD-MA, Art. 22 Abs. 1 Nr. 1 DE-VG

# Betriebsstätte im Ausland (DBA-Fall)

## Unternehmensgewinne (Art. 7 OECD-MA/DE-VG) – Ermittlungsgrundsätze

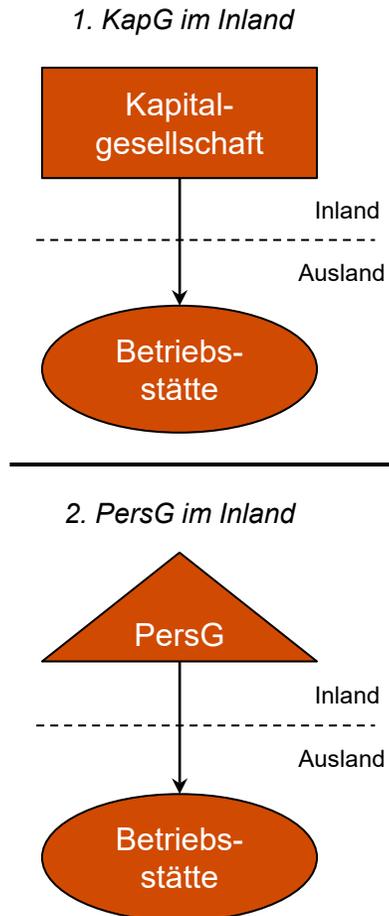


### Unternehmensgewinne - Ermittlungsgrundsätze

- Besteuerung nur insoweit, als die **Gewinne der Betriebsstätte zugerechnet** werden können
  - Geltung des **arm's-length-Prinzip** nach Art. 7 Abs. 2 OECD-MA
  - **Selbständigkeitsfiktion:**
    - DBA nach OECD-MA bis 2011: eingeschränkte hypothetische Selbstständigkeit
    - Neues OECD-MA (ab 2011): authorized OECD Approach (AOA), „**functionally separate entity approach**“
- Korrespondierende Gewinnberichtigung Art. 7 Abs. 3 OECD-MA/DE-VG

# Betriebsstätte im Ausland

## Auf einen Blick



### Besteuerung im Ausland

- Inländisches Stammhaus ist im Ausland beschränkt steuerpflichtig mit dem der Betriebsstätte zuzurechnenden Erfolg (und ggf. Vermögen)
- Besteuerung im Ausland nach dortigem Recht

### Besteuerung im Inland

- Grds. **Zurechnung** des Betriebsergebnisses beim inländischen Stammhaus
- Vermeidung/Verminderung eventueller Doppelbesteuerung durch **unilaterale Maßnahmen**:
  - Anrechnung ausländischer Steuer (§ 34c Abs. 1 EStG/§ 26 Abs. 1 KStG)
  - Abzug ausländischer Steuer (§ 34c Abs. 2 EStG/§ 26 Abs. 1 KStG)
  - Pauschalierung i.R.d. Einkommensteuer (§ 34c Abs. 5 EStG)
- Ggf. **Beschränkung der Verlustverrechnung** bei passiver Tätigkeit der Betriebsstätte außerhalb der EU (§ 2a Abs. 1 und 2 EStG)
- Mit DBA:
  - I.d.R. **Freistellung** des Betriebsergebnisses im Inland, jedoch i.d.R. nur bei aktiver Tätigkeit (§ 20 Abs. 2 AStG); z. T. sehen DBAs auch grds. Anrechnungsmethode vor
  - **Keine Verlustberücksichtigung** im Inland aufgrund Freistellung (Ausnahmen bei Anrechnungsmethode möglich)
- **GewSt**: Nichtberücksichtigung von Betriebsergebnissen/-verlusten (aufgrund Freistellung bei DBA, ohne DBA gemäß § 9 Nr. 3 GewStG). *Ausnahme bei passiven Einkünften (§ 7 Satz 8 ff GewStG)*
- **Gewinnabgrenzung** i.d.R. nach AOA

3

Ausländische  
Personengesellschaft

# Kriterien für die Rechtsformwahl im Ausland

- Umfang der zivilrechtlichen Haftungsbeschränkung
- Rechtsfähigkeit
- Anforderungen an die Publizität
- Reputation und Bekanntheit im Markt/Anwendungserfahrungen (v.a. bei PersGes)
- „Handling“ vs. Formzwang (z.B. bei Kapitalzuführungen, Entnahmen/Ausschüttungen)
- Investitionsbeschränkungen im Ausland (z.B. Auslandsinvestments nur über KapGes oder JV erlaubt)
- Steuerliche Aspekte (Gründung/laufende Besteuerung/Exit, Hinzurechnungsbesteuerung)
- Mitarbeiterbeteiligung/Mitbestimmung
- Übertragbarkeit von Gesellschaftsbeteiligungen
- Geschäftsführung/Vertretung (Kontroll- und Einflussmöglichkeiten)

**In der Vergangenheit investierten deutsche Unternehmen v.a. über Kapitalgesellschaften im Ausland. Steuerliche Vorteile der Personengesellschaft (v.a. bei laufender Besteuerung) lassen jedoch diese Rechtsformalternative an Bedeutung gewinnen.**



# Personengesellschaft im Ausland

## Qualifikationsproblem bei Personengesellschaften

### Steuersubjektqualifikation



Qualifikation (Einordnung) der nach ausländischem Recht gegründeten **Gesellschaft**:

**Personengesellschaft**  
(*transparente* steuerliche Behandlung)

vs.

**Kapitalgesellschaft**  
(*intransparente* steuerliche Behandlung)

### Steuerobjektqualifikation



Qualifikation der ausländischen **Einkünfte**, die ein inländischer Mitunternehmer von seiner ausländischen Personengesellschaft bezieht:

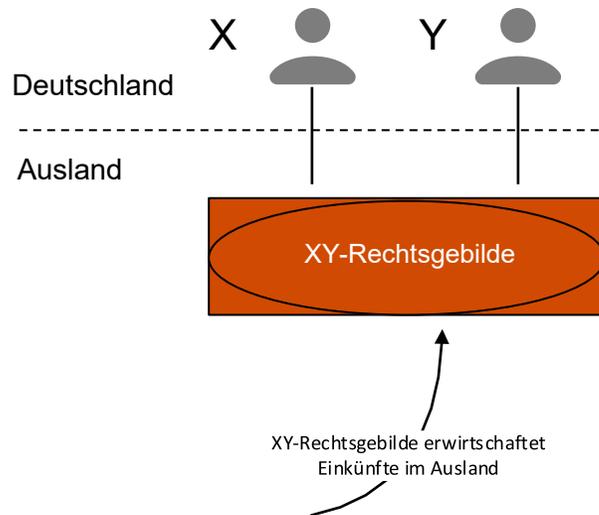
gewerblicher Gewinn

vs.

Dividenden, Zinsen oder Lizenzgebühren

# Typenvergleich Outbound-Strukturen

Einordnung von nach ausländischem Recht gegründeten Gesellschaften für deutsche steuerliche Zwecke



- **Qualifikation eines ausländischen Rechtsträgers als Kapitalgesellschaft**

- **Trennungsprinzip**
- XY-Rechtsgebilde entfaltet **Abschirmwirkung**
- bei **Ausschüttung: Bezug von Dividenden** im Inland (Abgeltungsteuer bzw. Teileinkünfteverfahren)

- **Qualifikation eines ausländischen Rechtsträgers als Personengesellschaft**

- **Transparentes Besteuerungskonzept** (Mitunternehmerschaft)
- Ausschüttung bzw. Thesaurierung unerheblich
- **Gewinnbesteuerung bei Gesellschafter** im Inland mit individuellem Progressionstarif

# Typenvergleich Outbound-Strukturen

## Grundproblem des Rechtstypenvergleichs

Weil das internationale **Steuerrecht an unterschiedliche Rechtsformen abweichende Steuerfolgen** knüpft ist eine **Einordnung erforderlich**, ob ein **ausländisches Gesellschaftsgebilde nach deutschen Rechtswertungen** als

- **Kapitalgesellschaft** zu beurteilen ist oder als
- **Personengesellschaft** zu beurteilen ist.
- Vorgehensweise: zweistufiger **Rechtstypenvergleich**
  - Grundlage: Venezuela-Entscheidung des Reichsfinanzhofs (RFH-Urteil vom 12.2.1930 VI A 899/27, RStBl. 1930, S. 444)
  - Anwendung des Rechtstypenvergleich durch BFH sowie Finanzverwaltung
  - BMF-Schreiben vom 19.3.2004, IV B 4 - S 1301 USA - 22/04, BStBl. I 2004, 411 (zur US LLC)

# Typenvergleich Outbound-Strukturen

## Zweistufige Prüfung

### 1. Stufe: Untersuchung nach ausländischem Recht

- Ermittlung der **gesellschaftsrechtlichen Strukturmerkmale** des ausländischen Rechtsgebildes **anhand des ausländischen Gesellschaftsrechts**

### 2. Stufe: Qualifizierung nach inländischem Recht

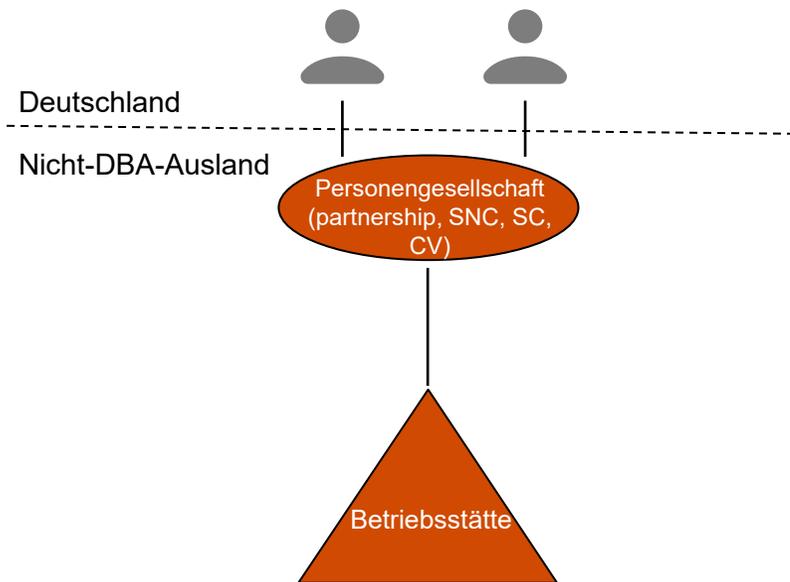
- Einordnung als **Personengesellschaft**, wenn das ausländische Rechtsgebilde überwiegend Strukturmerkmale aufweist, die nach deutschem Recht für eine Personengesellschaft typisch sind
- Einordnung als **Kapitalgesellschaft**, wenn das ausländische Rechtsgebilde überwiegend Strukturmerkmale aufweist, die nach deutschem Recht für eine Kapitalgesellschaft typisch sind

# Typenvergleich Outbound-Strukturen

## Merkmale von Personen- und Kapitalgesellschaften

Merkmale Kapitalgesellschaften	Merkmale Personengesellschaften
<ul style="list-style-type: none"><li>• Klare Trennung zwischen Gesellschafts- und Gesellschaftersphäre</li><li>• Haftungsbeschränkung</li><li>• Fungibilität der Anteile</li><li>• Fremdorganschaft</li><li>• Fortbestehen der Gesellschaft bei Ausscheiden eines Gesellschafters</li></ul>	<ul style="list-style-type: none"><li>• Unbeschränkte Haftung mindestens eines Gesellschafters</li><li>• Personalistische Struktur, d.h. Gesellschafter führen die Geschäfte (Selbstorganschaft)</li><li>• Übertragung von Anteilen an der Gesellschaft nur mit Zustimmung der Gesellschafter</li><li>• Keine Mindesteinlagenverpflichtung bei der Kapitalaufbringung</li><li>• Teilrechtsfähigkeit</li></ul>

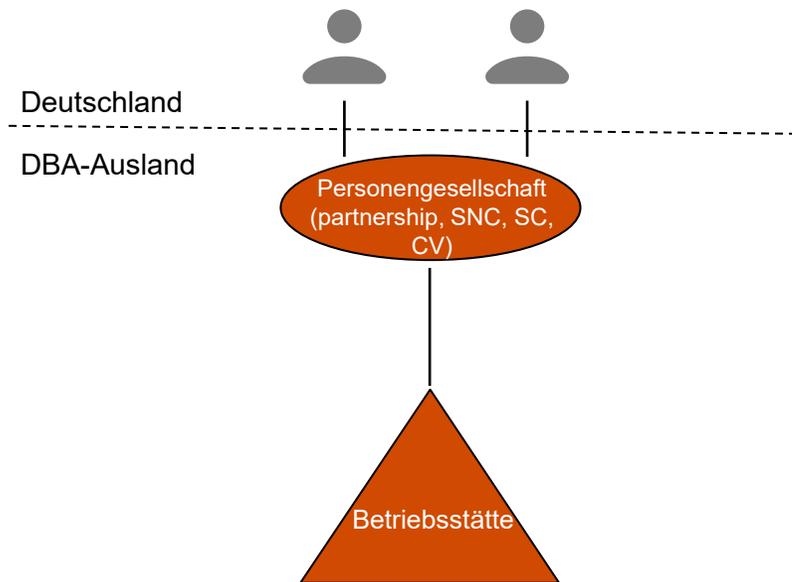
# Personengesellschaft im Ausland (Nicht-DBA-Fall)



## Besteuerung bei inländischen natürlichen Personen

- Nach ausländischem Recht gegründete Personengesellschaft (ausländische Personengesellschaft) mit Auslandsbetriebsstätte
- **Transparente Besteuerungskonzeption im Ausland** identisch mit nach inländischem Recht gegründeter Personengesellschaft (inländische Personengesellschaft), die im Ausland Betriebsstätte hat → d.h. unerheblich, ob deutsche oder ausländische Personengesellschaft vorliegt
- Besteuerung im Inland:
  - Welteinkommensbesteuerung
  - unerheblich, ob Gewinne thesauriert oder an die Gesellschafter übertragen werden (Feststellungsprinzip/Transparenzprinzip)
  - Vermeidung der Doppelbesteuerung durch § 34c Abs. 1 EStG, ggf. § 34c Abs. 2 EStG
  - **ausländische Einkünfte aus Gewerbebetrieb** nach § 34d Nr. 2 EStG, wenn ausländische Personengesellschaft durch gewerbliche Tätigkeit eine Betriebsstätte begründet
  - Anteilige Betriebsstätte der Gesellschafter (BFH v. 26.02.1992, BStBl 1992 II S. 937)

# Personengesellschaft im Ausland (DBA Fall)

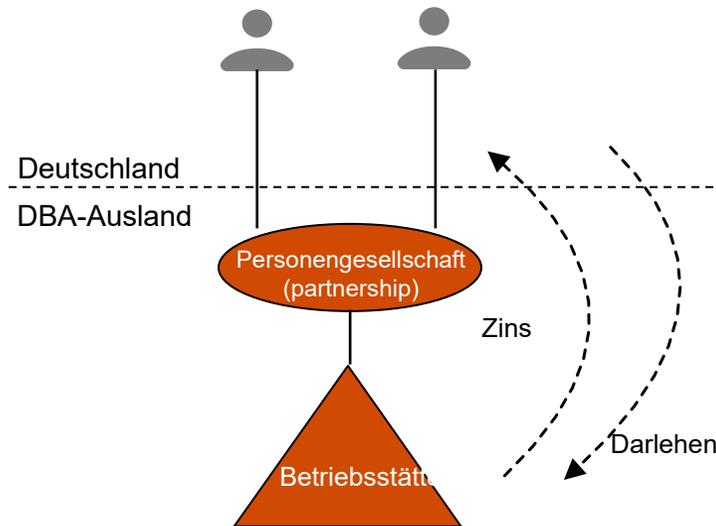


## Besteuerung bei inländischen natürlichen Personen

- Nach ausländischem Recht gegründete Personengesellschaft (ausländische Personengesellschaft) mit Auslandsbetriebsstätte
- Bei **transparenter Besteuerungskonzeption im Ausland** (Mitunternehmerkonzept) greift Betriebsstättenprinzip (Art. 7 Abs. 1 OECD-MA)
- Merkmale des Betriebsstättenbegriffs müssen bei ausländischer Personengesellschaft erfüllt sein (d.h. originär **gewerbliche** Personengesellschaft, § 15 Abs. 1 S. 1 Nr. 2 i.V.m. § 15 Abs. 2 EStG)
- **Vermeidung der Doppelbesteuerung: Freistellung** der Betriebsstättengewinne im Ansässigkeitsstaat unter Progressionsvorbehalt, Art. 23 A OECD-MA
- Bei **intransparenter Besteuerungskonzeption im Ausland** (Körperschaft), gelten die gleichen Besteuerungsgrundsätze, d.h. im Inland **transparente** Behandlung (BFH-Urteil vom 25. Mai 2011 I R 95/10, BStBl. II 2014, 760; BMF-Schreiben v. 26.9.2014, Tz. 4.1.4.1)

# Personengesellschaft im Ausland (DBA-Fall)

## Sondervergütungen



### Keine explizite DBA-Regelung

#### Sondervergütung „Zins“:

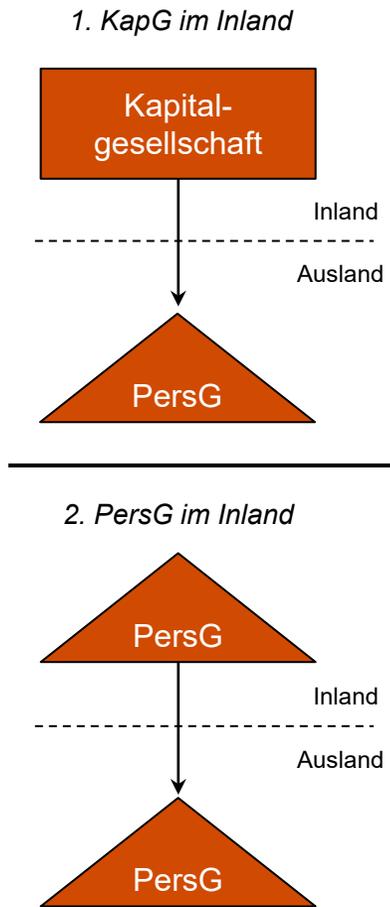
- **Finanzverwaltung** (BMF-Schreiben v. 26.9.2014, Tz. 5.1.1)
  - Sondervergütung = Einkünfte aus Gewerbebetrieb
  - **Freistellung nach Art. 7 OECD-MA/DE-VG, ggf. Rückfallklausel § 50d Abs. 10, 9 EStG**
- **BFH** (v. 27.10.2007 I R 5/6, BStBl. II 2009, 356 - ständige Rechtsprechung)/Literatur
  - Darlehensforderung gehört nicht zum Betriebsvermögen der ausländischen Personengesellschaft
  - Funktionale Zuordnung zum Vermögen des Gesellschafters
  - **Besteuerung nach der objektiven Art der Einkünfte (Zinsen: Art. 11 OECD-MA/DE-VG)**

### Explizite DBA-Regelung

- **Explizite Abkommensregelung** bezieht die Sondervergütungen in den Gewinn der Betriebsstätte mit ein, wenn in dem Vertragsstaat das Mintunternehmerkonzept gilt:
  - DBA Kasachstan
  - DBA Österreich (vgl. z.B. Art. 7 Abs. 7 DBA D-Ö)
  - DBA Singapur
  - DBA Schweiz
  - DBA Usbekistan
- Keine Regelung in der deutschen DE-VG

# Personengesellschaft im Ausland

## Auf einen Blick



### Besteuerung im Ausland

- **Bei transparenter Qualifikation als PersG nach ausländischem Recht:** Besteuerung i.d.R. vergleichbar mit Betriebsstätte
- **Bei Qualifikation als eigenständiges Steuerrechtssubjekt nach ausländischem Recht:**
  - Ausländische Gesellschaft unterliegt im Ausland der **unbeschränkten Steuerpflicht**
  - Erhebung von **Quellensteuern** auf Dividenden und Leistungsentgelte (ggf. Absenkung über DBA, nationales Recht)

### Besteuerung im Inland

- **Bei transparenter und intransparenter Qualifikation als PersG nach ausländischem Recht:** Besteuerung vergleichbar mit Betriebsstätte
- Ggf. **Beschränkung der Verlustverrechnung** nach §§ 2a, 15a EStG (bei Vorliegen der jeweiligen Voraussetzungen)
- **GewSt:** Grds. keine Berücksichtigung des Erfolgs aus der PersGes (entweder aufgrund § 8 Nr. 8 und § 9 Nr. 2 GewStG oder aufgrund Freistellung gemäß DBA). Ausnahme bei passiven Einkünften (§ 7 Satz 8 ff. GewStG)
- **Berücksichtigung von Auslandsverlusten bei Anrechnungsmethode** ggf. möglich

4

Ausländische  
Kapitalgesellschaft

# Kapitalgesellschaft im Ausland

## Relevante Rechtsvorschriften und Konkurrenzen

### § 1 KStG i.V.m. § 10 AO

- Ort der Geschäftsleitung im Inland
- Rechtsfolge: Unbeschränkte Körperschaftsteuerpflicht der im Ausland gegründeten Gesellschaft

### § 42 AO

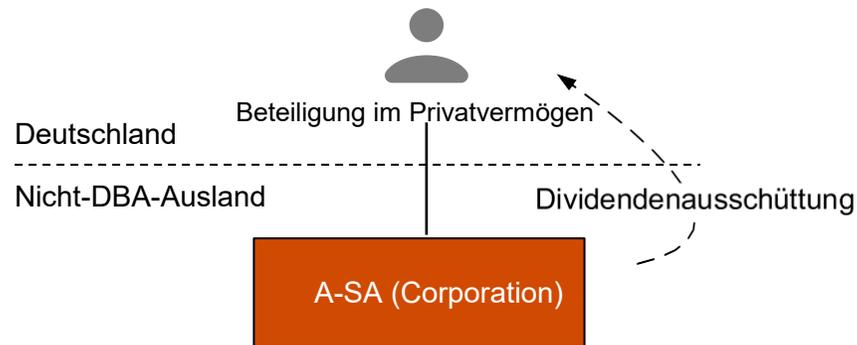
- Missbrauch
- Rechtsfolge:
  - Negierung der im Ausland gegründeten Gesellschaft
  - Direkte Zurechnung der Einkünfte der im Ausland gegründeten Gesellschaft zum inländischen Anteilhaber

### §§ 7 ff. AStG

- Hinzurechnungsbesteuerung
- Rechtsfolge: Hinzurechnung der niedrigbesteuerten Einkünfte der beherrschten Kapitalgesellschaft aus passivem Erwerb zum inländischen Anteilhaber

# Kapitalgesellschaft im Ausland (Nicht-DBA-Fall)

## Anteile im Privatvermögen

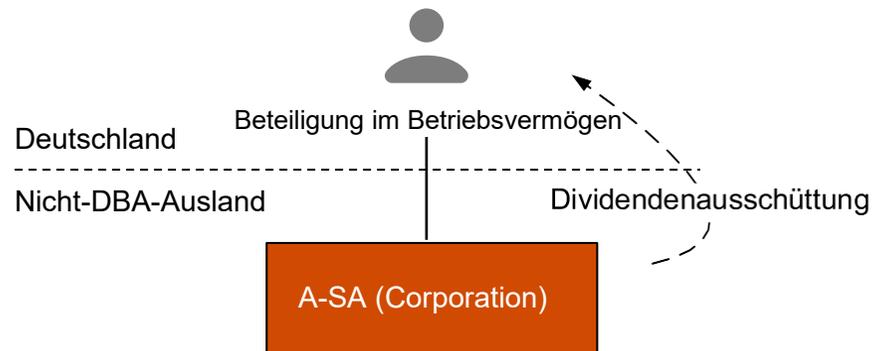


### Besteuerung bei natürlicher Person als Anteilseigner

- Steuerinländer mit ausländischen Einkünften aus Kapitalvermögen (**Privatvermögen**)
- **Dividendenerträge und Veräußerungsgewinne** aus ausländischer Kapitalgesellschaft
- **unbeschränkte ESt-Pflicht für Kapitaleinkünfte** (Welteinkommensprinzip)
- **Ausländische Einkünfte nach § 34d Nr. 6 EStG:**
  - **besonderer Steuersatz** für Einkünfte aus Kapitalvermögen, vgl. § 32d EStG (25%)
  - Vermeidung der Doppelbesteuerung: **Anrechnungsmethode**, § 32d Abs. 5 EStG
  - Wahlrecht TEV (Antrag) bei Beteiligung  $\geq 25\%$  oder  $\geq 1\%$  + berufliche Tätigkeit mit maßgeblichem unternehmerischen Einfluss (§ 32d Abs. 2 Nr. 3 S. 1 Buchst. a und b EStG)
- i.d.R. **beschränkte ESt-Pflicht der Kapitaleinkünfte im Ausland (Quellensteuerabzug)**

# Kapitalgesellschaft im Ausland (Nicht-DBA-Fall)

## Anteile im (einkommensteuerlichen) Betriebsvermögen

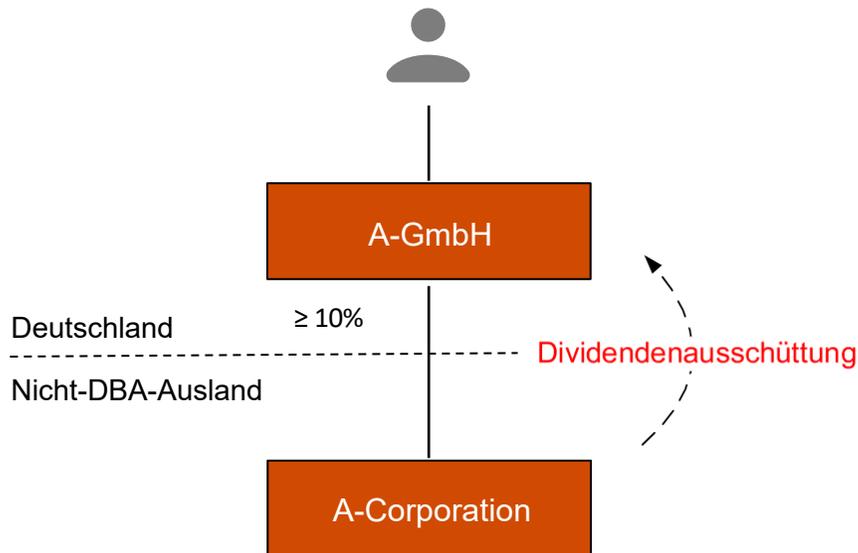


### Besteuerung bei natürlicher Person als Anteilseigner

- Steuerinländer mit ausländischen Einkünften aus Kapitalvermögen (**Betriebsvermögen**)
- **Dividendenerträge und Veräußerungsgewinne** aus ausländischer Kapitalgesellschaft
- **unbeschränkte ESt-Pflicht für Kapitaleinkünfte** (Welteinkommensprinzip)
- **Ausländische Einkünfte nach § 34d Nr. 2 EStG:**
  - **Teileinkünfteverfahren**, § 3 Nr. 40 EStG
  - Vermeidung der Doppelbesteuerung: **Anrechnungsmethode**, § 34c EStG
- i.d.R. **beschränkte ESt-Pflicht der Kapitaleinkünfte im Ausland** (Quellensteuerabzug)

# Kapitalgesellschaft im Ausland (Nicht-DBA-Fall)

## Anteile im (körperschaftsteuerlichen) Betriebsvermögen Schachtelbeteiligung (1/2)

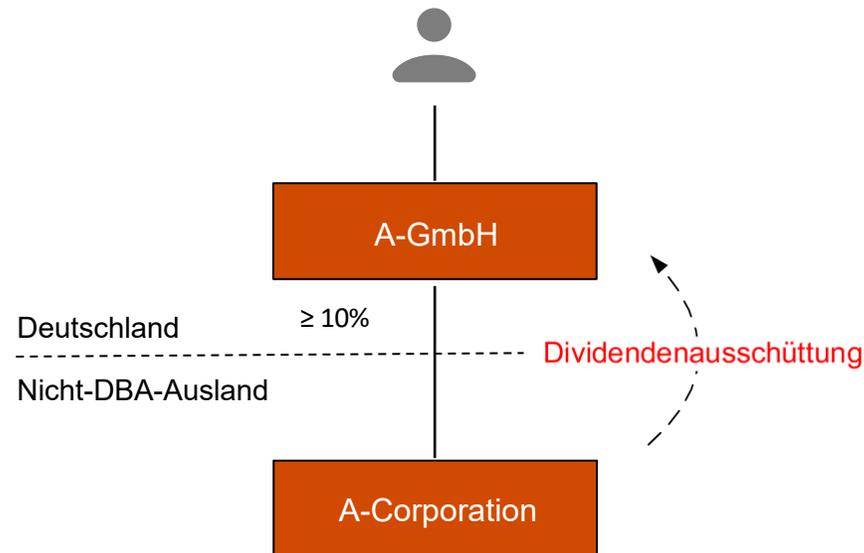


### Besteuerung bei Kapitalgesellschaft als Anteilseigner

- Unbeschränkt steuerpflichtige Kapitalgesellschaft mit **Schachtelbeteiligung** an Auslandskapitalgesellschaft
- i.d.R. **beschränkte Körperschaftsteuerpflicht** der inländischen Kapitalgesellschaft **im Ausland** mit
  - Dividenden (Quellensteuer)
  - Veräußerungsgewinnen
- **unbeschränkte Körperschaftsteuerpflicht im Inland** für im Ausland erzielte Einkünfte
  - Welteinkommensprinzip

# Kapitalgesellschaft im Ausland (Nicht-DBA-Fall)

## Anteile im (körperschaftsteuerlichen) Betriebsvermögen Schachtelbeteiligung (2/2)

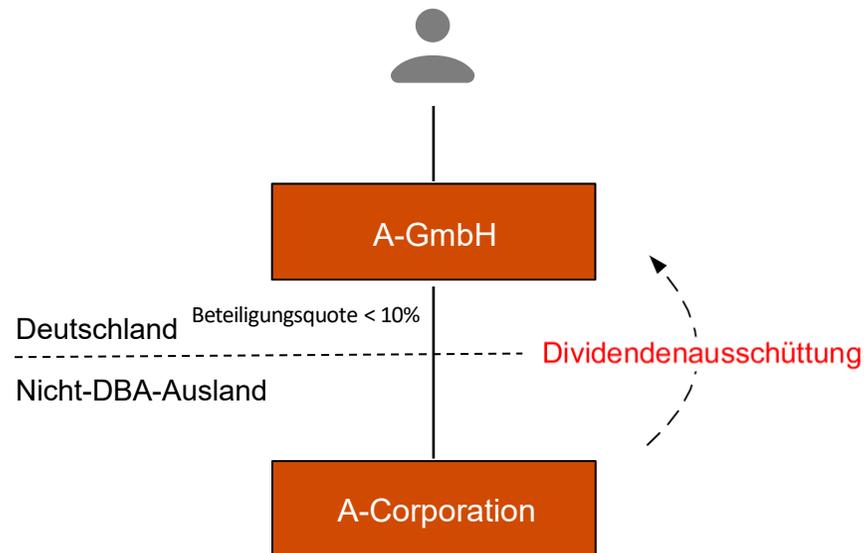


### Besteuerung bei Kapitalgesellschaft als Anteilseigner

- **Steuerbefreiung (§ 8b Abs. 1, 2 KStG)** für
  - Dividenden
  - Veräußerungsgewinne
- **Pauschaler Ansatz nichtabzugsfähiger Betriebsausgaben:**
  - 5% der Veräußerungsgewinne, § 8b Abs. 3 KStG
  - 5% der Dividenden, § 8b Abs. 5 KStG
- **Vollständiger Abzug tatsächlicher Betriebsausgaben**
  - § 8b Abs. 5 S. 2 KStG
  - keine Anrechnung ausländischer Quellensteuern im Inland

# Kapitalgesellschaft im Ausland (Nicht-DBA-Fall)

## Anteile im (körperschaftsteuerlichen) Betriebsvermögen Streubesitzbeteiligung

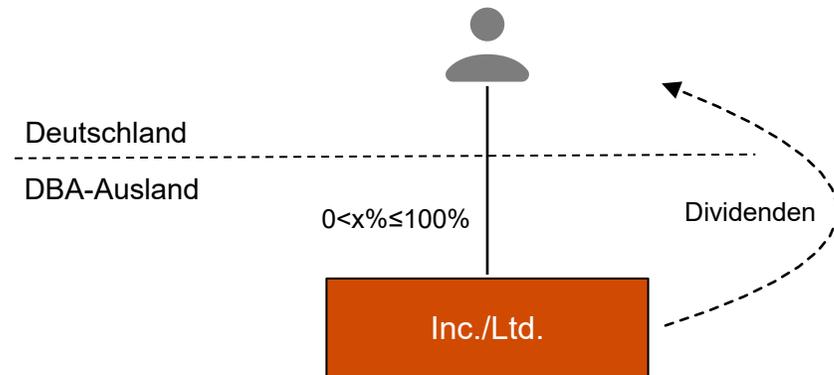


### Besteuerung bei Kapitalgesellschaft als Anteilseigner

- Unbeschränkt steuerpflichtige Kapitalgesellschaft mit **Portfoliodividende** aus Auslandskapitalgesellschaft
- i.d.R. **beschränkte Körperschaftsteuerpflicht** der inländischen Kapitalgesellschaft **im Ausland** mit Dividenden (Quellensteuer)
- **unbeschränkte Körperschaftsteuerpflicht im Inland** für im Ausland erzielte Portfoliodividende (§ 8b Abs. 4 KStG)
- **Anrechnung ausländischer Quellensteuern** im Inland, § 26 KStG i.V.m. §§ 34c, 34d EStG

# Kapitalgesellschaft im Ausland (DBA-Fall)

Anteilseigner ist natürliche Person

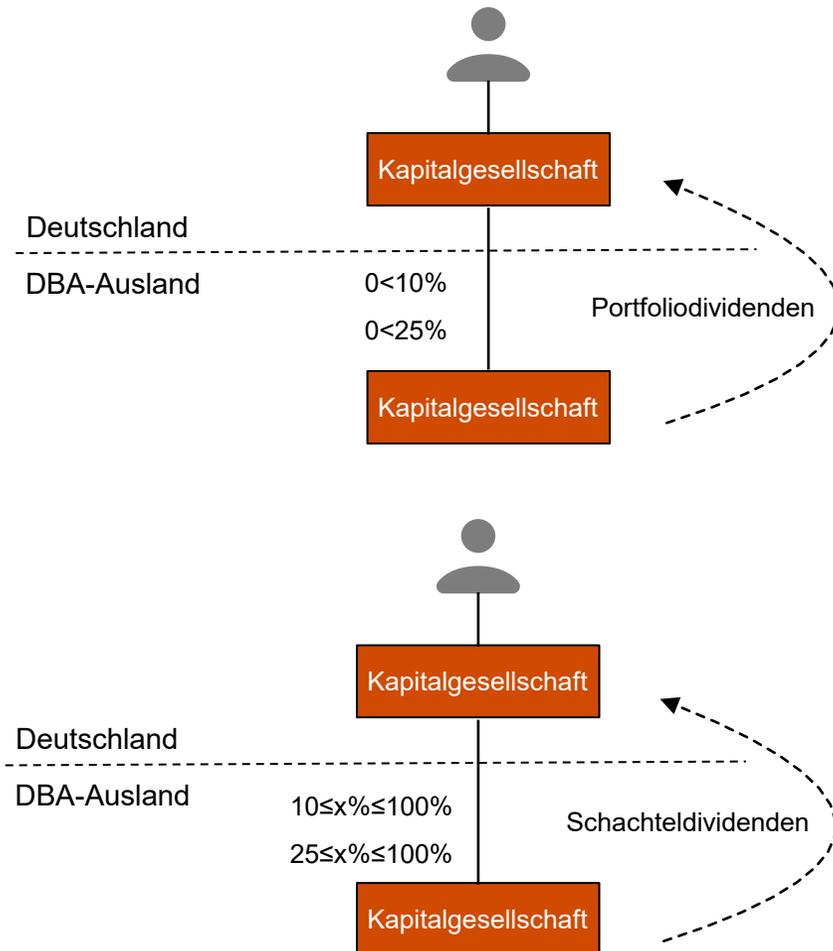


## Besteuerung von Auslandsdividenden bei inländischer natürlicher Person

- **Besteuerungsrecht des Ansässigkeitsstaats des Anteilseigners** nach Art. 10 Abs. 1 OECD-MA/DE-VG (im Rahmen der Welteinkommensbesteuerung)
- Art. 10 Abs. 2 Buchst. b OECD-MA/Art. 10 Abs. 2 Nr. 2 DE-VG
  - 15 % **Quellensteuer** auf Bruttobetrag der Dividenden
  - Voraussetzung: „Nutzungsberechtigter“ der Dividenden ist im anderen Vertragsstaat ansässig
- Vermeidungsmethode: **Anrechnung im Ansässigkeitsstaat**, Art. 23B OECD-MA/ Art. 22 Abs. 1 Nr. 3 DE-VG
- Betriebsstättenvorbehalt: Art. 10 Abs. 4 OECD-MA/DE-VG

# Kapitalgesellschaft im Ausland (DBA-Fall)

## Anteilseigner ist Kapitalgesellschaft



## Besteuerung von Auslandsdividenden bei inländischer Kapitalgesellschaft

### • Portfoliobeteiligung:

- Dividenden, Art. 10 OECD-MA/DE-VG, Kapitalgesellschaft
- 15 % auf Bruttobetrag der Dividenden

### • Schachtelbeteiligung:

- Dividenden, Art. 10 OECD-MA/DE-VG, Kapitalgesellschaft
- 5 % auf Bruttobetrag der Dividenden

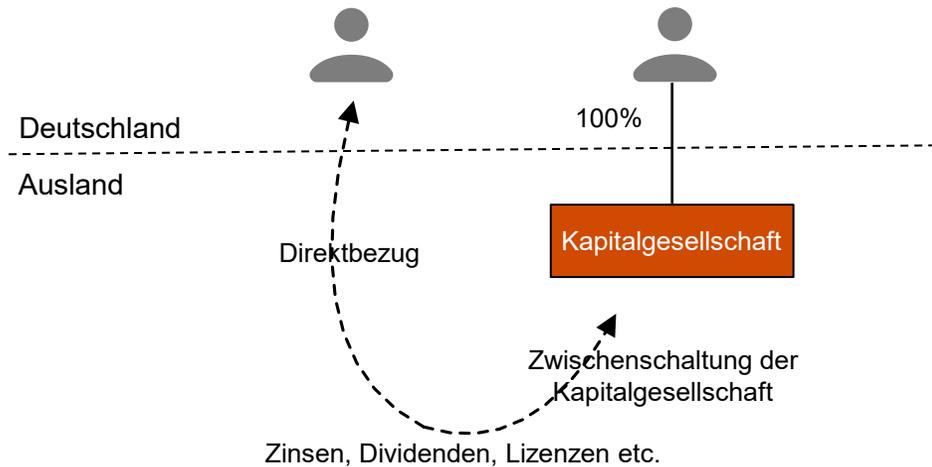
# Kapitalgesellschaft im Ausland (DBA-Fall)

Dividenden nach OECD-MA (Dividendenempfänger ist Kapitalgesellschaft)

Beteiligungsquote < 25%	Beteiligungsquote ≥ 25%
<ul style="list-style-type: none"><li>• <b>Streubesitzbeteiligung</b></li><li>• <b>Besteuerungsrecht im Ansässigkeitsstaat:</b> Art. 10 Abs. 1 OECD-MA</li><li>• <b>Beschränkte Besteuerung im Quellenstaat:</b> Art. 10 Abs. 2. b OECD-MA<ul style="list-style-type: none"><li>– 15 % auf Bruttobetrag der Dividenden</li></ul></li><li>• Voraussetzung: „Nutzungsberechtigter“ der Dividenden ist im anderen Vertragsstaat ansässig</li><li>• Vermeidungsmethode: <b>Anrechnungsmethode</b> durch den Ansässigkeitsstaat, Art. 23B OECD-MA</li><li>• Betriebsstättenvorbehalt (Art. 10 Abs. 4 OECD-MA)</li></ul>	<ul style="list-style-type: none"><li>• Schachtelbeteiligung</li><li>• <b>Besteuerungsrecht im Ansässigkeitsstaat</b> Art. 10 Abs. 1 OECD-MA</li><li>• <b>Beschränkte Besteuerung im Quellenstaat:</b> Art. 10 Abs. 2. a OECD-MA<ul style="list-style-type: none"><li>– 5 % auf Bruttobetrag der Dividenden</li></ul></li><li>• Voraussetzung: „Nutzungsberechtigter“ der Dividenden ist im anderen Vertragsstaat ansässig</li><li>• Vermeidungsmethode: <b>Freistellungsmethode</b> durch den Ansässigkeitsstaat, Art. 23A OECD-MA</li><li>• Betriebsstättenvorbehalt (Art. 10 Abs. 4 OECD-MA)</li><li>• Hinweis: <b>0% QSt nach Mutter-Tochter-Richtlinie</b> sowie nach DBA Schweiz, DBA USA, DBA Norwegen</li></ul>

# Hinzurechnungsbesteuerung

## Zielsetzung



### Direktbezug der Einkünfte:

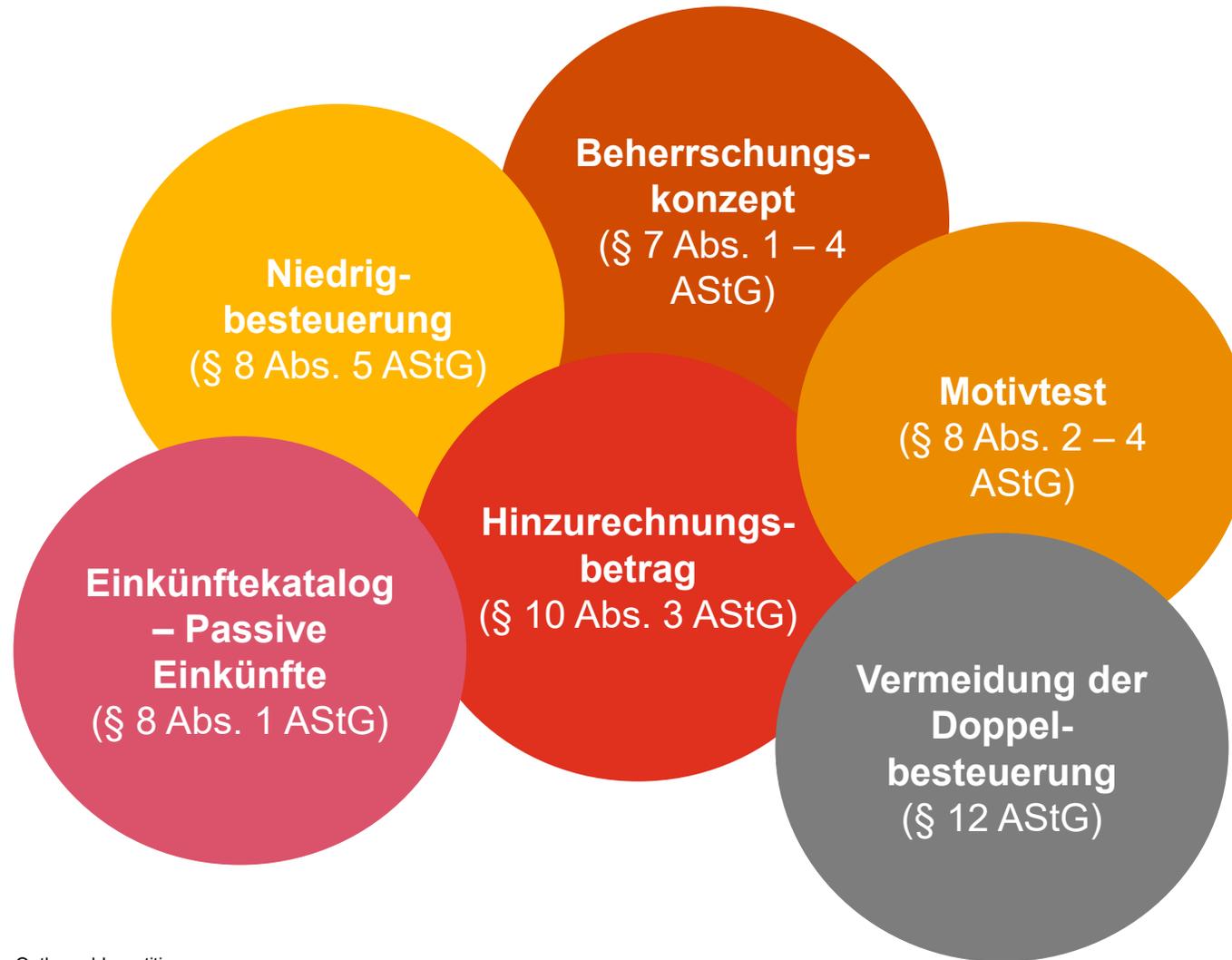
- Steuerpflicht von Zinseinkünften, Lizenzeinkünften, Dividenden etc. beim im Inland ansässigen unbeschränkt Steuerpflichtigen aufgrund des Welteinkommensprinzips

### Zwischenschaltung einer Auslandskapitalgesellschaft

- Theoretisch mögliche Abschirmwirkung der vom inländischen Steuerpflichtigen eingeschalteten deutschbeherrschten Auslandsgesellschaft in Bezug auf Zinseinkünfte, Lizenzeinkünfte, Dividenden etc.

# Hinzurechnungsbesteuerung

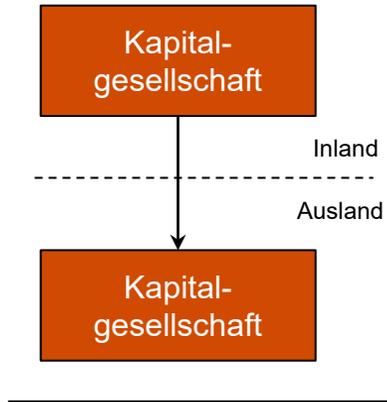
## Gesetzesaufbau (§§ 7 ff. AStG)



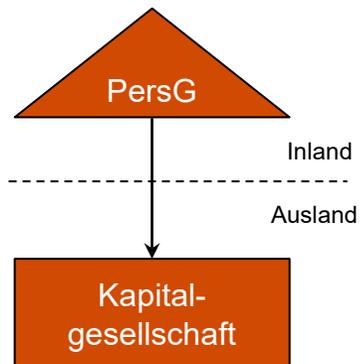
# Kapitalgesellschaft im Ausland

## Auf einen Blick (1/2)

### 1. KapG im Inland



### 2. PersG im Inland



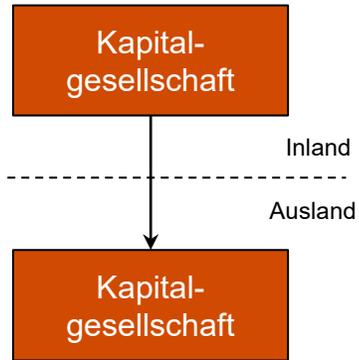
### Besteuerung im Ausland

- Ausländische KapG unterliegt im Ausland der **unbeschränkten Steuerpflicht** mit ihrem Welteinkommen
- Inländischer Anteilseigner im Ausland **beschränkt steuerpflichtig** mit Einkünften aus ausländischer KapG (Dividenden, Leistungsentgelte)
- Erhebung **ausländischer Quellensteuern** auf Beteiligungserträge sowie ggf. auf Leistungsentgelte (z.B. Zinsen, Lizenzen)
- Mit **DBA i.d.R. Senkung/Vermeidung** der Quellensteuern bei Vorliegen der jew. Voraussetzungen (z.B. Mindestbeteiligungsquote, -haltungsdauer, etc.)
- Innerhalb der **EU** i.d.R. Quellensteuerbefreiung aufgrund Umsetzung von **Mutter-Tochterrichtlinie und/oder Zins- und Lizenzrichtlinie** in nationales Recht

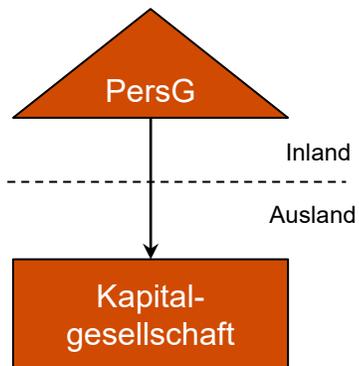
# Kapitalgesellschaft im Ausland

## Auf einen Blick (2/2)

### 1. KapG im Inland



### 2. PersG im Inland



### Besteuerung im Inland

- Anteilseigner grds. unbeschränkt steuerpflichtig im Inland mit den von der ausländischen KapG erhaltenen Dividenden und Leistungsentgelten
- Bei **PersG im Inland**: Anwendung des Teileinkünfteverfahrens auf Dividenden (§ 3 Nr. 40 EStG), Vermeidung/Verminderung der Doppelbesteuerung v.a. über Anrechnung/Abzug
- **Bei KapG im Inland**:
  - Grds. **Freistellung** von Dividenden gemäß § 8b Abs. 1 KStG (zu 95 %); Ausnahme bei Beteiligung < 10% (§ 8b Abs. 4 KStG)
  - Je nach DBA ggf. Freistellung von Dividenden über DBA bei Vorliegen der jeweiligen Voraussetzungen
  - Besteuerung von **5% als nicht abziehbare Betriebsausgaben** (§ 8b Abs. 5 KStG)
  - Anrechnung/Abzug ausländischer Quellensteuern aufgrund Freistellung nicht möglich
- **Quellensteuer auf Lieferungs-/Leistungsentgelte**: Vermeidung/Verminderung der Doppelbesteuerung v.a. durch Anrechnung/Abzug
- Direkte **Verlustverrechnung** mit inl. Muttergesellschaft grds. nicht möglich, bei PersG im Inland ggf. indirekte Verlustberücksichtigung über TW-Afa auf Beteiligung
- Bei passiver Tätigkeit der ausländischen KapG ggf. Eingreifen der dt. **Hinzurechnungsbesteuerung** (vgl. §§ 7-14 AStG)
- **GewSt**: Ausländische Lieferungs-/Leistungsentgelte unterliegen der GewSt, für ausländische Dividenden gilt:
  - Beteiligung < 15%: GewSt-pflichtig
  - Beteiligung ≥ 15%: Kürzung nach § 9 Nr. 7 GewStGFür Drittstaatsfälle ist die Vorschrift europarechtswidrig

# Gegenüberstellung

## Personengesellschaft/Betriebsstätte vs. Kapitalgesellschaft im Ausland

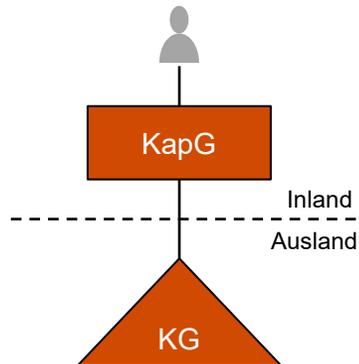
	Personengesellschaft / Betriebsstätte	Kapitalgesellschaft
Vorteile	<ul style="list-style-type: none"><li>• <b>100%-ige Steuerfreistellung</b> im Gewinnfall (Ausnahme: Anrechnungsverfahren)</li><li>• <b>Import von Verlusten bei Anrechnungsmethode</b> ggf. möglich</li><li>• Keine GewSt bei Muttergesellschaft bei aktiven Einkünften</li><li>• Geringere Kosten bei Betriebsstätte</li></ul>	<ul style="list-style-type: none"><li>• <b>95%-ige Dividendenfreistellung</b> im Gewinnfall</li><li>• Weniger Gewinnabgrenzungsschwierigkeiten</li><li>• Haftungsbeschränkung, Rechtsfähigkeit</li><li>• <b>95% Steuerfreie Veräußerung</b> (Ausn.: ImmoKapGes)</li><li>• Hohe Reputation am Markt</li></ul>
Nachteile	<ul style="list-style-type: none"><li>• <b>Gewinnabgrenzungsschwierigkeiten</b> bei Betriebsstätte (AOA)</li><li>• <b>Keine Haftungsabgrenzung/Rechtsfähigkeit</b> bei Betriebsstätte</li><li>• <b>Z.T. Besteuerung im Ausland bei Verkauf</b></li><li>• Z.T. geringere Reputation vor Ort</li><li>• KSt und GewSt bei passiven Einkünften</li></ul>	<ul style="list-style-type: none"><li>• I.d.R. kein Verlustimport ins Inland im Verlustfall</li><li>• QSt auf Dividenden etc. v.a. außerhalb EU</li><li>• 5%ige Besteuerung von Dividenden bei Anteilseigner</li><li>• Hinzurechnungsbesteuerung bei passiven Einkünften</li></ul>

5

Gestaltungsmöglich-  
keiten

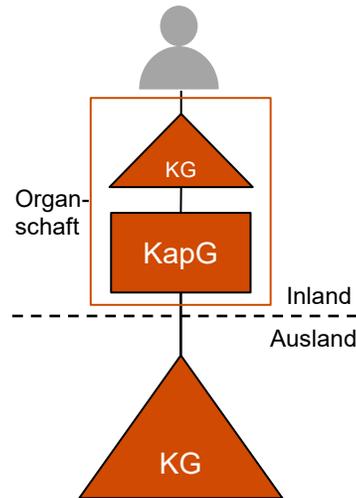
# Typische Internationalisierungsstrategien für Familienunternehmen

## Personengesellschaft im Ausland



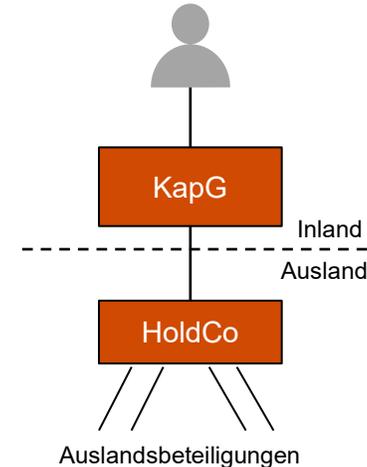
- Keine Nachversteuerung der Gewinne im Inland (Vermeidung der „Wegelagerersteuer“) bei aktiven Einkünften/Substanz
- Verlustnutzung bei Anrechnung

## „Mittelstandsmodell“



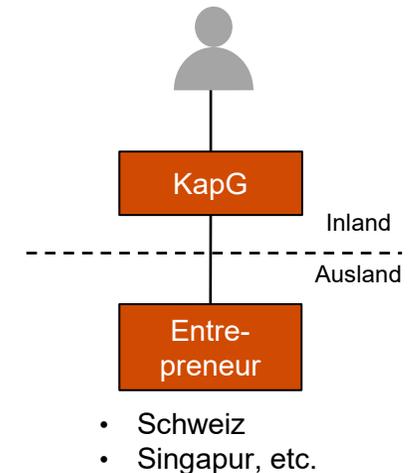
- Einmalbesteuerung ausländischer Gewinne bis auf Gesellschafterebene möglich

## Kapitalgesellschafts-Auslandsholding



- Kapitaldreh-scheibe zur QSt-Reduzierung/ Dividenden-freistellung etc. im Ausland

## Entrepreneurgesellschaft



- Ggf. Funktionsverlagerung bei Errichtung des Entrepreneurs
- Vergütung für Entrepreneur führt zu Ergebnis-Pooling in Niedrigsteuerland

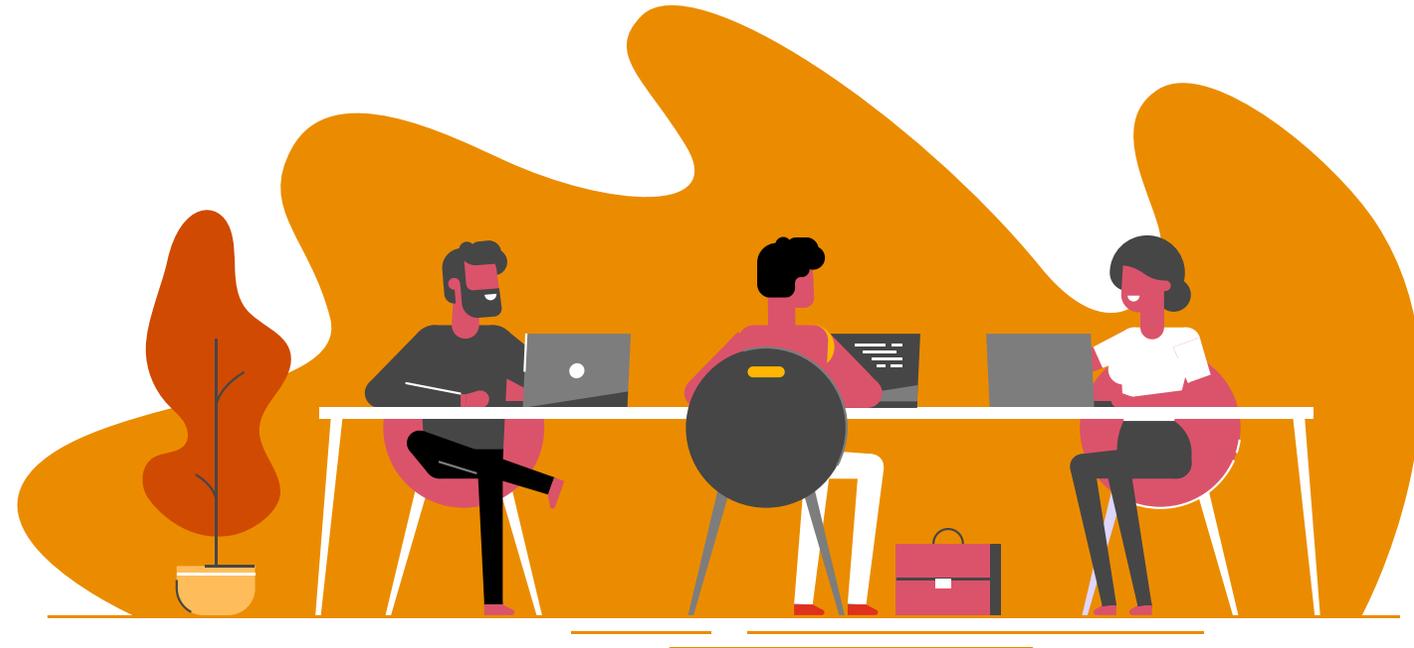
# Kontakt

## **Dr. Jan Becker**

Steuerberater  
Partner  
International Tax Services  
T: +49 (0) 211 981 7378  
jan.becker@pwc.com

## **Dr. Dominik Reeb**

Steuerberater  
Manager  
International Tax Services  
T: +49 (0) 211 981 7457  
dominik.reeb@pwc.com



# Vielen Dank für Ihre Aufmerksamkeit.

[pwc.de](https://www.pwc.de)

© 2022 PricewaterhouseCoopers GmbH Wirtschaftsprüfungsgesellschaft.

Alle Rechte vorbehalten. "PwC" bezeichnet in diesem Dokument die PricewaterhouseCoopers GmbH Wirtschaftsprüfungsgesellschaft, die eine Mitgliedsgesellschaft der PricewaterhouseCoopers International Limited (PwCIL) ist. Jede der Mitgliedsgesellschaften der PwCIL ist eine rechtlich selbstständige Gesellschaft.