

By PwC Deutschland | 20 May 2021

Besteuerung von "guaranteed payments" einer US-amerikanischen Kanzlei

Das Finanzgericht München hat entschieden, dass gewinnunabhängige guaranteed payments (GP), die inländischen Gesellschaftern einer als US-Limited Liability Partnership organisierten Anwaltssozietät zugewiesen werden, für 2008 der abkommensrechtlichen Freistellungsmethode unterliegen, sofern ein Teil des Gewinnanteils in den USA der Besteuerung unterliegt.

Steuerliche Ausgangslage

Deutschland: Die inländischen Kläger erhielten neben anteilmäßig zugewiesenen Gewinnen (reguläre distributive shares) auch gewinnunabhängige guaranteed payments (GP), die nach Auffassung des Finanzgerichts als Gewinnvorweg auf den Gewinnanteil anzusehen sind, sodass Art. 7 DBA-USA (Betriebsstättenprinzip) Anwendung findet. Die Betriebsstätteneinkünfte sind von der Besteuerung ausgenommen und lediglich gemäß Art. 23 Abs. 3 Buchst. a Satz 2 DBA-USA in Verbindung mit § 32b Abs. 1 Nr. 3 Einkommensteuergesetz (EStG) bei der Bemessung des Steuersatzes im Rahmen des Progressionsvorbehalts zu berücksichtigen. Der Freistellung steht die Switch-over-Klausel in Art. 23 Abs. 4 Buchst. b Alt. 3 DBA-USA nicht entgegen.

USA: Die GP unterlagen anders als die regulären "distributive shares" keiner beschränkten Steuerpflicht mit Federal Tax in den USA, soweit diesen Zahlungen kein persönliches Tätigwerden des jeweiligen deutschen Partners in den USA zugrunde lag. Soweit ein deutscher Partner persönlich in den USA tätig wurde, unterlagen die GP entsprechend der in den USA geleisteten Arbeitstage der beschränkten Steuerpflicht mit Federal Tax. Auf Ebene der betroffenen Bundesstaaten wurden die GP unabhängig von einem Tätigwerden in den USA in vollem Umfang mit State Tax besteuert.

Entscheidung des Finanzgerichts

Es wurden demnach nur Teile des gesamten Gewinnanteils, der sich aus den anteilmäßig zugewiesenen Gewinnen und den gewinnunabhängigen "guaranteed payments" zusammensetzt, nicht in den USA besteuert. Sofern aber andere Teile des Gewinnanteils tatsächlich in den USA besteuert werden, ist die Voraussetzung für den abkommensrechtlichen Methodenwechsel zur Anrechnungsmethode nicht erfüllt. Für die Anwendung der Switch-over-Klausel ist es nicht ausreichend, wenn nur Teile der Einkünfte nicht besteuert werden. Ein Ausschluss der Freistellung ergibt sich auch nicht nach § 50d Abs. 9 Satz 1 Nr. 2 EStG in der für das Streitjahr 2008 geltenden Fassung, nach der eine Freistellung von Einkünften ausgeschlossen war, wenn der Steuerpflichtige im anderen Staat mit den Einkünften aufgrund einer dort nur beschränkten Steuerpflicht nicht besteuert wird. Für die Anwendung der Norm wäre aufgrund der Formulierung "wenn" statt "soweit" eine Nicht-Besteuerung des gesamten Gewinnanteils notwendig gewesen, eine Nichtbesteuerung von Einkunftsteilen war auch im Regelungsbereich des § 50d Abs. 9 EStG in der im Streitjahr geltenden Fassung nicht ausreichend, um eine Freistellung zu versagen (Hinweis des Finanzgerichts auf die Urteile des BFH I R 68/14 und I R 69/14).

Fundstelle

Finanzgericht München, Urteil vom 22. September 2020 (**12 K 3257/18**), die Revision ist unter dem Az. I R 42/20 beim BFH anhängig.

Keywords

Einkommensteuerrecht, Gewinnvorab, Internationales Steuerrecht, gewinnunabhängige Vergütung,

guaranteed payment, switch-over-Klausel