

By PwC Deutschland | 06 May 2024

Besteuerung international tätiger Freiberufler- Personengesellschaften nach dem DBA-USA

Die Zuordnung von Gewinnen einer Freiberufler-Personengesellschaft nach dem DBA USA 1989/2008 richtet sich nach einem Urteil des Bundesfinanzhofs grundsätzlich nach dem allgemeinen "Betriebsstättenmodell". Ein Wechsel von der Freistellungs- zur Anrechnungsmethode scheidet aus, wenn das innerstaatliche Recht der USA die Nichtbesteuerung nur für einen Teilbetrag des einheitlichen Gewinnanteils vorsieht (hier: "guaranteed payments" für nicht in den USA ansässige Partner, soweit sie dort nicht höchstpersönlich tätig geworden sind).

Hintergrund

Die Kläger waren ebenso wie die Beigeladenen in 2008 (Streitjahr) Equity Partner (Partner) der ehemaligen LLP mit Sitz und Geschäftsleitung in den USA (LLP). Die LLP erwirtschaftete den weit überwiegenden Teil ihres Gewinns in den USA, unterhielt aber auch mehrere Betriebsstätten außerhalb der USA, darunter eine in Deutschland. Die Kläger und die Beigeladenen waren ganz überwiegend in dieser deutschen Betriebsstätte tätig.

Nach der internen Gewinnverteilungsregelung hatten sämtliche Partner der LLP einen individuellen, vertraglich bestimmten Anspruch auf eine bestimmte Quote am weltweiten Gesamtgewinn der LLP. Für Zwecke der Besteuerung wurde der Gesamtgewinn der LLP unter Anwendung des Betriebsstättenprinzips auf die jeweiligen Länder aufgeteilt. Die Kläger und die Beigeladenen machten von der Möglichkeit Gebraucheinen Teil ihres Gewinnanteils in Form von "guaranteed payments" (GP) zu erhalten.

Streitig war insofern allein die Einbeziehung der GP, die der US-amerikanischen Betriebsstätte der ehemaligen LLP zuzurechnen sind, in die Einkünfte aus selbstständiger Arbeit der unbeschränkt einkommensteuerpflichtigen Gesellschafter.

Das Finanzamt vertrat die Auffassung, dass auch die Anteile an den GP, die der US-amerikanischen Betriebsstätte zuzurechnen sind, Einkünfte seien, die im Inland einkommensteuerpflichtig seien. Diese Anteile der Einkünfte seien auf die vier Kläger und die beiden Beigeladenen zu verteilen.

Das Finanzgericht hatte der Klage in der Sache stattgegeben (**Blogbeitrag vom 20. Mai 2021**).

Entscheidung des BFH

Der BFH bestätigte die Auffassung der Vorinstanz, hat das Urteil jedoch aus verfahrensrechtlichen Gründen aufgehoben. An die Stelle des Bescheids, der Gegenstand der Vorentscheidung war, ist während des Revisionsverfahrens der Änderungsbescheid vom 29.09.2021 getreten. Insoweit liege dem Finanzgerichtsurteil ein nicht mehr existierender Bescheid zugrunde, so dass es keinen Bestand haben kann

Das Finanzgericht habe im Übrigen zu Recht entschieden, dass die streitigen Netto-GP bei den in Deutschland ansässigen Partnern nach dem DBA-USA 1989/2008 freizustellen waren und lediglich dem Progressionsvorbehalt unterlagen. Insbesondere waren die **Voraussetzungen für einen Rückfall des Besteuerungsrechts nicht erfüllt**, weder nach der abkommensrechtlichen switch-over-Klausel gem. Art. 23 Abs. 4 DBA-USA noch nach der unilateralen Rückfallklausel gem. § 50d Abs. 9 Satz 1 EStG vor.

Die Partner erzielten aufgrund ihrer Beteiligung an der LLP mitunternehmerische Einkünfte aus selbstständiger Arbeit. Zu den mitunternehmerischen Einkünften gehören auch die im Streitjahr gewährten GP. Das Finanzgericht ist insofern zu Recht davon ausgegangen, dass es sich hierbei nicht um den Mitunternehmern gewährte Sondervergütungen im Sinne des § 15 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 Satz 1 Variante 2 EStG, sondern um einen als Gewinnvorab ausgezahlten Gewinnanteil im Sinne des § 15 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 Satz 1 Variante 1 EStG handelt.

Darüber hinaus werden die streitigen Einkünfte (Netto-GP) nicht von der **Rückfallklausel des Art. 23 Abs. 4 Buchst. b DBA-USA 1989/2008** erfasst. Nach dieser Vorschrift gilt die Anrechnungs- und nicht die Freistellungsmethode ("switch-over") "für Einkünfte [...], wenn die Vereinigten Staaten das Abkommen so anwenden, dass sie diese Einkünfte [...] von der Besteuerung ausnehmen oder Artikel 10 Absätze 2 oder 3 (Dividenden) auf diese Einkünfte anwenden, oder wenn sie diese Einkünfte [...] nach dem Abkommen besteuern können, durch ihr innerstaatliches Recht jedoch daran gehindert werden". Im Streitfall liegen weder die Voraussetzungen der Varianten 1 oder 2 noch die Voraussetzungen der Variante 3 des Art. 23 Abs. 4 Buchst. b DBA-USA 1989/2008 vor. (ausführlich hierzu: Rn. 31ff im Urteil).

Des Weiteren hat das Finanzgericht zu Recht die Voraussetzungen **der unilateralen Rückfallklausel in § 50d Abs. 9 Satz 1 EStG** als nicht erfüllt angesehen. Hierzu habe der BFH bereits entschieden, dass die Verwendung der qualitativ-konditionalen Verknüpfung "wenn" anstelle der quantitativ-konditionalen Verknüpfung "soweit" dazu führt, dass die Voraussetzungen nicht erfüllt sind, wenn in dem anderen Staat (hier: USA) nur Teile von Einkünften (hier: Netto-GP als Teilmenge des Gewinnanteils aus der Beteiligung an der LLP) nicht besteuert werden.

Fundstelle

BFH, Urteil vom 05. Dezember 2023, **IR 42/20** – veröffentlicht am 2. Mai 2024.

Keywords

Einkommensteuerrecht, Internationales Steuerrecht, guaranteed payment, switch-over-Klausel