

BFH: Besteuerung der Gesellschafter einer ausländischen Freiberufler-Personengesellschaft

Das Quellensteuerrecht für Einkünfte aus selbstständiger Tätigkeit nach Art. 14 Abs. 1 DBA-USA 1989 ist auch im Fall einer Personengesellschaft (US-LLP) auf Basis des so genannten Ausübungsmodells zu beurteilen. D.h. der jeweilige Gesellschafter muss seine Tätigkeit im anderen Vertragsstaat persönlich ausüben und es muss ihm für die Ausübung seiner Tätigkeit gewöhnlich eine feste Einrichtung zur Verfügung stehen.

Sachverhalt

Die Klägerin ist eine US-amerikanische Personengesellschaft (US-LLP), die auch in Deutschland Büros eröffnete und hier unbeschränkt steuerpflichtigen Rechtsanwälte als für diese Niederlassungen verantwortliche Partner (Gesellschafter) aufnahm. Streitig ist die Zuteilung des Quellenrechts und die abkommensrechtliche Steuerbefreiung von fixen Gewinnbeteiligungen (guaranteed payments, GP), die die Partner im Rahmen ihrer Beteiligung an der Klägerin in den Streitjahren 2004 und 2005 bezogen haben. Das Finanzamt behandelte die GP in vollem Umfang als steuerpflichtig. Nach erfolglosem Einspruchsverfahren gab das FG der Klage statt.

Entscheidung

Das FG habe zu Unrecht entschieden, dass die Regelung in Art. 14 Abs. 1 DBA-USA 1989 im Sinne des so genannten „Betriebsstättenmodells“ zu interpretieren sei. Stattdessen sei die Vorschrift im Sinne des „Ausübungsmodells“ auszulegen.

Nach Art. 14 Abs. 1 DBA-USA 1989 können „Einkünfte, die eine in einem Vertragsstaat ansässige natürliche Person aus selbständiger Arbeit bezieht, nur in diesem Staat besteuert werden, es sei denn, dass die Arbeit im anderen Vertragsstaat ausgeübt wird und die Einkünfte einer festen Einrichtung zuzurechnen sind, die der natürlichen Person im anderen Staat für die Ausübung ihrer Tätigkeit gewöhnlich zur Verfügung steht.“

Die Interpretation des aus Art. 14 Abs. 1 DBA-USA 1989 abzuleitenden Quellensteuerrechts im Fall einer selbständigen Tätigkeit im Rahmen von Personengesellschaften ist kontrovers. Die Auslegung der Vorschrift nach dem „Betriebsstättenmodell“ hält ein persönliches Tätigwerden des Freiberuflers in der im Ausland belegenen festen Einrichtung für nicht erforderlich. Entscheidend sei lediglich die abstrakte Nutzungsmöglichkeit des Freiberuflers hinsichtlich der festen Einrichtung. Folglich würden die Einkünfte der im Inland freiberuflich tätigen Gesellschafter einer ausländischen freiberuflichen Personengesellschaft ohne Rücksicht auf die tatsächliche Arbeitsausübung der einzelnen Gesellschafter sämtlichen festen Einrichtungen der Personengesellschaft im Ausland wechselseitig zugerechnet.

Nach Ansicht des BFH ist die Vorschrift des Art. 14 Abs. 1 DBA-USA 1989 jedoch im Sinne des „Ausübungsmodells“ auszulegen. Danach beziehe jeder Gesellschafter der freiberuflich tätigen ausländischen Personengesellschaft seinen Gewinnanteil ohne Rücksicht auf die gemeinschaftliche Erwirtschaftung des Gesellschaftsgewinns allein aus der Ausübung seiner persönlichen Tätigkeit im jeweiligen Quellenstaat. Der BFH begründet seine Auffassung mit dem Wortlaut des Art. 14 Abs. 1 DBA-USA 1989, der explizit eine individualistische Sichtweise anordne. Das nach dieser Vorschrift zugeteilte Quellensteuerrecht erfordere, dass der jeweilige Gesellschafter seine Tätigkeit höchstpersönlich im Quellenstaat ausübe und ihm dafür eine feste Geschäftseinrichtung zur Verfügung stehe. Das Erfordernis einer wechselseitigen Tätigkeitszuordnung könne der Vorschrift im Zuge einer abkommensautonomen Auslegung nicht entnommen werden.

Nur sofern im vorliegenden Sachverhalt auf Basis der Interpretation des Art. 14 Abs. 1 DBA-USA 1989 nach dem „Ausübungsmodell“ ein Quellensteuerrecht der USA dem Grunde nach anzunehmen sei, wären die an die in Deutschland ansässigen Partner gezahlten GP gemäß Art. 23 Abs. 2 S. 1 Buchst. a DBA-USA 1989 unter Progressionsvorbehalt von der inländischen Steuerbemessungsgrundlage freizustellen. Eine solche Beurteilung habe der BFH mangels ausreichender tatrichterlicher Feststellungen der Vorinstanz jedoch nicht vornehmen können.

Betroffene Norm

Art. 14 Abs. 1 DBA-USA.1989

Streitjahre 2004, 2005

Anmerkung

Das Urteil des BFH betrifft die Auslegung des hier streitigen Art. 14 Abs. 1 DBA-USA i.d.F. vom 29.08.1989. Art. 14 Abs. 1 OECD-Musterabkommen 1995 – und mit diesem übereinstimmende Fassungen in anderen DBA – sind ggf. abweichend zu interpretieren (siehe hierzu BFH-Urteil vom 26.02.2014). In neueren DBA werden Einkünfte aus der Ausübung einer freiberuflichen oder sonstigen selbständigen Tätigkeit zudem von Art. 7 „Gewerbliche Gewinne“ erfasst (so DBA-USA vom 04.06.2008).

Vorinstanz

FG München, Urteil vom 30.07.2014, 1 K 2243/10

Fundstelle

BFH, Urteil vom 25.11.2015, [I R 50/14](#), BStBl II 2017 Seite 247

Weitere Fundstelle

BFH, Urteil vom 26.02.2014, [I R 56/12](#), BStBl II 2014, S. 703

www.deloitte-tax-news.de

Diese Mandanteninformation enthält ausschließlich allgemeine Informationen, die nicht geeignet sind, den besonderen Umständen eines Einzelfalles gerecht zu werden. Sie hat nicht den Sinn, Grundlage für wirtschaftliche oder sonstige Entscheidungen jedweder Art zu sein. Sie stellt keine Beratung, Auskunft oder ein rechtsverbindliches Angebot dar und ist auch nicht geeignet, eine persönliche Beratung zu ersetzen. Sollte jemand Entscheidungen jedweder Art auf Inhalte dieser Mandanteninformation oder Teile davon stützen, handelt dieser ausschließlich auf eigenes Risiko. Deloitte GmbH übernimmt keinerlei Garantie oder Gewährleistung noch haftet sie in irgendeiner anderen Weise für den Inhalt dieser Mandanteninformation. Aus diesem Grunde empfehlen wir stets, eine persönliche Beratung einzuholen.

This client information exclusively contains general information not suitable for addressing the particular circumstances of any individual case. Its purpose is not to be used as a basis for commercial decisions or decisions of any other kind. This client information does neither constitute any advice nor any legally binding information or offer and shall not be deemed suitable for substituting personal advice under any circumstances. Should you base decisions of any kind on the contents of this client information or extracts therefrom, you act solely at your own risk. Deloitte GmbH will not assume any guarantee nor warranty and will not be liable in any other form for the content of this client information. Therefore, we always recommend to obtain personal advice.