

*Dr. Tobias Hagemann, Berlin\**

# Die internationale Besteuerung der Kommanditgesellschaft auf Aktien

Betriebsstätte, beschränkte Steuerpflicht und Abkommensrecht

## Inhaltsübersicht

- I. Einführung
- II. Grundzüge der KGaA-Besteuerung im deutschen Steuerrecht
  1. Rudimentärer Regelungsbestand zur KGaA-Besteuerung
  2. Kontemporärer Regelungsgehalt der sog. „Wurzeltheorie“
    - a) Die Wurzeltheorie als unbestrittene, aber inhaltlich umstrittene Regelungskonzeption
    - b) Die „originär“ gewerblichen Einkünfte des pHG
    - c) Doppelte Zurechnung von „ein- und demselben“ Gewinn bei KGaA und pHG
    - d) Der persönlich haftende Gesellschafter – zwischen Personen- und Kapitalgesellschaft
- III. Steuerliche Behandlung des pHG im deutschen Internationalen Steuerrecht
  1. Die fehlende Betriebsstätte des pHG
  2. Keine beschränkte Steuerpflicht des pHG als Folge?
    - a) Gewinnanteil des pHG ist beschränkt steuerpflichtig i.S.v. § 49 Abs. 1 Nr. 2 Buchst. a EStG
    - b) Partielle beschränkte Steuerpflicht der (übrigen) Sondervergütungen
- IV. KGaA und persönlich haftender Gesellschafter im Abkommensrecht
  1. Problematik zweier abkommensberechtigter Personen
  2. Ausschließliche Unternehmereigenschaft der KGaA
    - a) Geschäftstätigkeitsbezogene Qualifikation des „Unternehmens“ im OECD-MA
    - b) KGaA ist im Verhältnis zum pHG keine Personengesellschaft
  3. Verteilung des Besteuerungsrechts für den Gewinnanteil des pHG
    - a) Autonome Abkommensanwendung aus Sicht des persönlich haftenden Gesellschafters
    - b) Maßgeblichkeit des Abkommensschutzes der KGaA im bilateralen Sachverhalt
  4. Verteilung des Besteuerungsrechts an den (übrigen) Sondervergütungen
- V. Erkenntnisse für eine Reform der KGaA-Besteuerung
- VI. Thesenförmiges Fazit

*Die gesellschaftsrechtlichen und steuerrechtlichen Vorschriften der Kommanditgesellschaft auf Aktien (KGaA) betreffend enthalten sowohl Elemente des Kapitalgesellschaftsrechts als auch des Personengesellschaftsrechts. Wenngleich der persönlich haftende Gesellschafter kein Mitunternehmer ist, wird er einkommensteuerlich als solcher behandelt. Der hybride Charakter der*

*KGaA wirft viele offene Fragen in Bezug auf die Besteuerung auf und dies gilt insbesondere im Hinblick auf die internationale Besteuerung. Der vorliegende Beitrag diskutiert die internationale Besteuerung von KGaA und persönlich haftendem Gesellschafter, wobei sowohl Fragen zur beschränkten Steuerpflicht als auch zur Abkommensanwendung behandelt werden.*

*The legal provisions dealing with the company law and tax law of the partnership limited by shares (Kommanditgesellschaft auf Aktien, KGaA) include elements of both corporate law and partnership law. Even though the General Partner is no co-entrepreneur, he is treated as such for income tax purposes. The hybrid character of a KGaA raises many unanswered questions with respect to taxation and this is particularly true for international tax aspects. This article discusses international taxation of the KGaA and its General Partner, thereby dealing with questions regarding limited tax liability as well as tax treaty application.*

## I. Einführung

Die Kommanditgesellschaft auf Aktien (KGaA) ist eine Gesellschaft mit eigener Rechtspersönlichkeit (§ 278 Abs. 1 AktG), bei der sich das Rechtsverhältnis der persönlich haftenden Gesellschafter (pHG) nach den Vorschriften des HGB über die KG bestimmt (§ 278 Abs. 2 AktG) und mit der unbeschränkten Haftung eines Gesellschafters ein Ordnungsprinzip des Personengesellschaftsrechts gilt.<sup>1</sup> Aufgrund ihrer „dualen Rechtsstruktur“<sup>2</sup> wird die KGaA regelmäßig als „Mischform“<sup>3</sup> aus KG und AG gesehen. Steuerrechtlich spiegelt sich der hybride Charakter insoweit wider, als die KGaA als juristische Person Körperschaftsteuersubjekt i.S.v. § 1 KStG ist, der an den pHG verteilte Gewinn bei ihr aber gem. § 9 Abs. 1 Nr. 1 KStG abziehbar ist. Der pHG erzielt nicht – wie andere Kapitalgesellschaften –

\* StB Dr. Tobias Hagemann, M.Sc., LL.M. ist Tax Manager bei Mazars in Berlin und Lehrbeauftragter an der Europa-Universität Viadrina, Frankfurt/Oder, und an der EBS Universität für Wirtschaft und Recht, Wiesbaden.

1 S. nur BFH v. 21.6.1989 – X R 14/88, BStBl. II 1989, 881 unter 2.c) = FR 1989, 656; Woitschell in EY, KStG, § 9 KStG Rz. 19 (Jan. 2015); Mai in Frottscher/Maas, KStG, § 9 KStG Rz. 9 (Dez. 2010): Vorhandensein eines pHG ändert nichts an der Eigenschaft als Kapitalgesellschaft

2 Schaumburg, DStZ 1998, 525; Hageböke, Das KGaA-Modell, 2008, S. 103.

3 Wissenschaftlicher Beirat EY, DB 2014, 147 (148); Kauffmann/Seppelt in Frottscher/Geurts, EStG, § 15 EStG Rz. 490 (Feb. 2015); Carlé/Bauschatz in Korn, EStG, § 15 EStG Rz. 277 (März 2008); Hageböke in Rödder/Herlinghaus/Neumann, KStG, 2015, § 9 KStG Rz. 42; Bitz in Littmann/Bitz/Pust, EStG, § 15 EStG Rz. 116 (Feb. 2016); Krämer in Dötsch/Pung/Möhlenbrock, KStG, § 9 KStG Rz. 9 (Dez. 2015).