

Entwurf

Oberste Finanzbehörden
der Länder

nachrichtlich:

Bundeszentralamt für Steuern

Bundesfinanzakademie
im Bundesministerium der Finanzen

Anwendung der Doppelbesteuerungsabkommen (DBA) auf Personengesellschaften

Unter Bezugnahme auf das Ergebnis der Erörterungen mit den obersten Finanzbehörden der Länder gilt für die Anwendung der DBA auf Einkünfte, die von Personengesellschaften erzielt werden, Folgendes:

Inhaltsangabe

Abkürzungsverzeichnis

O Hinweis

1 Allgemeine Grundsätze des nationalen Rechts

- 1.1 Personengesellschaften
- 1.2 Ausländische Gesellschaften

2 Allgemeine Grundsätze der DBA

- 2.1 Personengesellschaften und Abkommensberechtigung
 - 2.1.1 Grundsatz
 - 2.1.2 Entlastung von deutschen Abzugsteuern
- 2.2 Gewinne gewerblich tätiger und gewerblich geprägter Personengesellschaften
 - 2.2.1 Unternehmensgewinne und Abgrenzungsfragen (Artikel 7 OECD-MA)
 - 2.2.1.1 Einkünfte aus selbständiger Arbeit (§ 18 EStG)
 - 2.2.1.2 Einkünfte aus atypisch stillen Beteiligungen
 - 2.2.1.3 Einkünfte aus typisch stillen Beteiligungen
 - 2.2.2 Unternehmen eines Vertragsstaates (Artikel 3 Abs. 1 Buchstabe c OECD-MA)
 - 2.2.3 Betriebsstätte (Artikel 5 OECD-MA)
 - 2.2.4 Betriebsstättenvorbehalte und Verhältnis zu anderen Vorschriften
 - 2.2.4.1 Betriebsstättenvorbehalt
 - 2.2.4.2 Unbewegliches Vermögen eines Unternehmens
- 2.3 Einkünfte vermögensverwaltender Personengesellschaften
 - 2.3.1 Grundsatz
 - 2.3.2 Einkünfte aus unbeweglichem Vermögen (Artikel 6 OECD-MA) und Verhältnis zu Artikel 11 OECD-MA

3 Deutschland als Betriebsstättenstaat

- 3.1 Betriebsstättengewinn
- 3.2 Gewinne aus der Veräußerung von Wirtschaftsgütern
- 3.3 Gewerbesteuer

4 Deutschland als Wohnsitzstaat

- 4.1 Laufende Gewinne
 - 4.1.1 Gewerblich tätige und gewerblich geprägte Personengesellschaften
 - 4.1.1.1 Freistellung der Gewinnanteile
 - 4.1.1.1.1 Grundsatz
 - 4.1.1.1.2 Gewinnanteile aus atypisch stillen Beteiligungen

- 4.1.1.1.3 Einkünfte aus typisch stillen Beteiligungen
- 4.1.1.2 Ausschluss der Freistellung
 - 4.1.1.2.1 Aktivitätsklauseln
 - 4.1.1.2.2 Zwischeneinkünfte einer Betriebsstätte
 - 4.1.1.2.3 Rückfallklauseln
 - 4.1.1.2.4 Nationales Recht
 - 4.1.1.2.5 Qualifikationskonflikte
- 4.1.2 Vermögensverwaltende Personengesellschaften
- 4.1.3 Qualifikationskonflikte
 - 4.1.3.1 Allgemeines
 - 4.1.3.2 DBA mit Klauseln zum Übergang auf die Anrechnungsmethode (sog. Switch-over-Klauseln)
 - 4.1.3.3 DBA ohne Switch-over-Klauseln
 - 4.1.3.3.1 Positive Qualifikationskonflikte
 - 4.1.3.3.2 Negative Qualifikationskonflikte
 - 4.1.4 Unterschiedliche Einordnung einer ausländischen Personengesellschaft
 - 4.1.4.1 Behandlung im Ausland als Körperschaft
 - 4.1.4.2 Behandlung in Deutschland als Körperschaft
- 4.2 Gewinne aus der Veräußerung von Vermögen der Betriebsstätte
 - 4.2.1 Gewerblich tätige und gewerblich geprägte Personengesellschaften
 - 4.2.2 Vermögensverwaltende Personengesellschaften

5 Sondervergütungen

- 5.1 Behandlung der Sondervergütungen
- 5.2 Sonderregelungen einzelner DBA

6 Verfahren

- 6.1 Gesonderte Gewinnfeststellung
- 6.2 Melde-, Mitwirkungs- und Nachweispflichten
- 6.3 Abstimmung mit ausländischen Steuerbehörden

7 Betriebsstätten-Verwaltungsgrundsätze

8 Aufhebung von BMF-Schreiben

Anlage 1

Abkürzungsverzeichnis

Abs.	Absatz
AO	Abgabenordnung
AStG	Außensteuergesetz
BFH	Bundesfinanzhof
BMF	Bundesministerium der Finanzen
BStBl	Bundessteuerblatt
bzw.	beziehungsweise
DBA	Doppelbesteuerungsabkommen
EStG	Einkommensteuergesetz
gem.	gemäß
ggf.	gegebenenfalls
i.d.F.	in der Fassung
i.V.m.	in Verbindung mit
KStG	Körperschaftsteuergesetz
LLC	Limited Liability Company
Nr.	Nummer/Nummern
OECD	Organisation für wirtschaftliche Zusammenarbeit und Entwicklung
OECD-MA	OECD-Musterabkommen
OECD-MK	Kommentar zum OECD-Musterabkommen
PKW	Personenkraftwagen
S.	Seite
sog.	so genannte/so genannten
StÄndG	Steueränderungsgesetz
Tz.	Textziffer/Textziffern
u.a.	unter anderem
vgl.	vergleiche
z.B.	zum Beispiel

0 Hinweis

Die nachfolgenden Grundsätze für die Anwendung von DBA auf Personengesellschaften beruhen auf den üblicherweise in DBA enthaltenen Regelungen und verweisen zur Erläuterung auf das OECD-MA sowie den dazugehörigen Kommentar (OECD-MK). Einzelne Abkommen können davon abweichende Regelungen enthalten. Deshalb kann auf die Heranziehung des im Einzelfall anzuwendenden DBA nicht verzichtet werden.

1 Allgemeine Grundsätze des nationalen Rechts

1.1 Personengesellschaften

Für die Anwendung der DBA auf in- und ausländische Personengesellschaften und ihre Gesellschafter ist zwischen Personengesellschaften zu unterscheiden, die gewerbliche Einkünfte erzielen und Personengesellschaften, die andere Einkünfte erzielen, insbesondere solche aus Vermögensverwaltung. Ob eine Personengesellschaft gewerbliche Einkünfte oder andere Einkünfte erzielt, richtet sich nach den Vorschriften des EStG. Entsprechendes gilt auch für Gemeinschaften, z.B. Erbgemeinschaften und Venture Capital Fonds sowie Private Equity Fonds in der Rechtsform einer Personengesellschaft (vgl. BMF-Schreiben vom 16. Dezember 2003, BStBl I 2004 S. 40).

1.2 Ausländische Gesellschaften

Die Einordnung ausländischer Gesellschaften als Personengesellschaften oder als Körperschaften bestimmt sich für Zwecke der deutschen Besteuerung ausschließlich nach dem innerstaatlichen deutschen Steuerrecht (Typenvergleich). Die Einordnung nach dem Zivil- oder Steuerrecht des jeweiligen Sitzstaates ist nicht maßgebend.

Das BMF-Schreiben vom 24. Dezember 1999, Anhang I Tabellen 1 und 2, BStBl I S. 1076 (Betriebsstätten-Verwaltungsgrundsätze) enthält Hinweise für die Einordnung ausgewählter ausländischer Gesellschaften. Im Übrigen gelten die allgemeinen Grundsätze des Typenvergleichs; vgl. Abschnitt IV des BMF-Schreibens vom 19. März 2004, BStBl I S. 411, zur Einordnung einer LLC US-amerikanischen Rechts.

Ob eine ausländische Personengesellschaft und ihre Gesellschafter gewerbliche Einkünfte oder andere Einkünfte erzielen, richtet sich wie bei inländischen Personengesellschaften nach den Vorschriften des EStG.

2 Allgemeine Grundsätze der DBA

2.1 Personengesellschaften und Abkommensberechtigung

2.1.1 Grundsatz

Personengesellschaften sind nach deutschem Steuerrecht weder einkommensteuer- noch körperschaftsteuerpflichtig; die von ihnen erzielten gewerblichen Einkünfte werden den Gesellschaftern anteilig unmittelbar zugerechnet (§ 15 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 EStG); bei Bruchteilsgemeinschaften folgt die Einkünftezuordnung unmittelbar aus der Bruchteilsbetrachtung. Personengesellschaften können deshalb zwar Personen i.S. der DBA sein (Artikel 3 Abs. 1 Buchstabe a OECD-MA), jedoch keine ansässigen Personen (Artikel 4 Abs. 1 OECD-MA). Stattdessen sind die Gesellschafter als ansässige und damit abkommensberechtigte Personen anzusehen (Nr. 6.4 zu Artikel 1 OECD-MK). Zu anderweitigen Regelungen einzelner DBA vgl. Anlage 1. Dagegen ist bei der Gewerbesteuer die Personengesellschaft selbst Steuergegenstand (zur DBA-rechtlichen Bedeutung der Gewerbesteuer vgl. Tz. 3.3).

2.1.2 Entlastung von deutschen Abzugsteuern

Da Personengesellschaften als solche nicht abkommensberechtigt sind, können ausländische Personengesellschaften die nach den DBA zu gewährende Entlastung von Abzugsteuern (vgl. z.B. Artikel 10 Abs. 2 OECD-MA; § 50d Abs. 1 bis 6 EStG) nicht beanspruchen. Abkommensberechtigt sind vielmehr die Gesellschafter der Personengesellschaften. Unbeschadet des Grundsatzes, dass sich die Einordnung ausländischer Gesellschaften als Personengesellschaft oder als Körperschaft und die entsprechende Zurechnung der Einkünfte nach deutschem Steuerrecht bestimmt (Tz. 1.2), ist Entlastung von Abzugsteuern zu gewähren, und zwar nur dann, wenn die Einkünfte nach dem Recht des anderen Vertragsstaates dort als Einkünfte einer ansässigen Person steuerpflichtig sind. Damit wird für die deutschen DBA, vorbehaltlich der in der Anlage 1 genannten Sonderregelungen, den Grundsätzen des OECD-MK gefolgt (vgl. Nr. 5 zu Artikel 1 OECD-MK¹; ebenso Artikel 1 Abs. 7 DBA USA i.d.F des Änderungsprotokolls vom 1. Juni 2006²).

2.2 Gewinne gewerblich tätiger und gewerblich geprägter Personengesellschaften

2.2.1 Unternehmensgewinne und Abgrenzungsfragen (Artikel 7 OECD-MA)

¹ Abschnitt VI Nr. 2 Buchstabe b Satz 5 des BMF-Schreibens vom 19. März 2004, BStBl I S. 411, zur Einordnung einer LLC US-amerikanischen Rechts ist deshalb nicht mehr anzuwenden.

² Das Änderungsprotokoll ist noch nicht in Kraft getreten.

Die DBA definieren regelmäßig nicht, was „Gewinne eines Unternehmens“ sind. Dies gilt auch für Abkommen, die dem OECD-MA folgend, den Ausdruck „Unternehmen“ als eine „Geschäftstätigkeit“ definieren. Ob eine Tätigkeit im Rahmen eines Unternehmens ausgeübt wird oder an sich schon ein Unternehmen darstellt, richtet sich deshalb nach dem innerstaatlichen Recht des Anwenderstaates (Artikel 3 Abs. 2 OECD-MA; Nr. 4 zu Artikel 3 OECD-MK). Für Deutschland als Anwenderstaat eines DBA umfassen die Ausdrücke „Gewinne eines Unternehmens“ und „gewerbliche Gewinne“ demnach sowohl die Gewinne gewerblich tätiger als auch nach den Grundsätzen des § 15 Abs. 3 Nr. 2 EStG gewerblich geprägter Personengesellschaften. Die Regelungen in den DBA, die Artikel 7 Abs. 7 OECD-MA entsprechen, ändern daran nichts. Sinn und Zweck des Artikels 7 Abs. 7 OECD-MA bestehen darin, für Einkünfte eines Unternehmens, die ihrer Art nach in anderen Artikeln behandelt werden, z.B. Zinsen, das Besteuerungsrecht des Quellenstaates an diesen Einkünften auch für den Fall zu gewährleisten, dass dort eine Betriebsstätte nicht vorhanden ist oder ihr die Einkünfte nicht zuzurechnen sind. Die Vorschrift berührt jedoch nicht die Definition der Ausdrücke „Gewinne eines Unternehmens“ und „gewerbliche Gewinne“ nach dem Recht des Anwenderstaates. Daraus folgt, dass eine nur gewerblich geprägte Personengesellschaft für Deutschland als Anwenderstaat Unternehmensgewinne im Sinne des Artikels 7 OECD-MA erzielt. Auch eine ausländische Kapitalgesellschaft kann als persönlich haftende Gesellschaft das Gepräge geben (vgl. BFH-Urteil vom 14. März 2007, XI R 15/05).

Beispiel zur Bedeutung des Artikels 7 Abs. 7 OECD-MA:

Eine inländische Kapitalgesellschaft gibt ein Darlehen an eine in Kanada ansässige Person und erhält hierfür Zinsen. Dieses Darlehen gehört nicht zu einer kanadischen Betriebsstätte der Kapitalgesellschaft.

Die Zinsen gehören zum Unternehmensgewinn der Gesellschaft (§ 8 Abs. 2 KStG, Artikel 7 DBA Kanada). Aus der Sicht Kanadas sind die Zinsen keine Unternehmenseinkünfte i.S. des Artikels 7 DBA, die es wegen fehlender Betriebsstätte nicht besteuern darf, sondern Zinsen, die es nach Artikel 11 Abs. 2 DBA mit höchstens 10 Prozent besteuern darf. Durch Artikel 7 Abs. 7 DBA bleibt dieses Quellenstaatsbesteuerungsrecht unberührt. Die Vorschrift vermeidet damit einen ansonsten entstehenden Qualifikationskonflikt. Deutschland als Ansässigkeitsstaat rechnet die kanadische Steuer an (Artikel 23 Abs. 2 Buchstabe b Doppelbuchstabe bb DBA).³

³ Dies entspricht den Ausführungen in den Tz. 102 und 103 des OECD-Partnership-Berichtes.

Ausdrückliche Regelungen zur Behandlung der Gewinnanteile eines Gesellschafters einer Personengesellschaft als Unternehmensgewinne enthalten unter anderem die folgenden DBA:

Elfenbeinküste (Artikel 7 Abs. 5)
Frankreich (Artikel 4 Abs. 3)
Großbritannien (Artikel III Abs. 2)
Irland (Artikel III Abs. 2)
Israel (Artikel 4 Abs. 2)
Kasachstan (Artikel 7 Abs. 6)
Luxemburg (Artikel 5 Abs. 1)
Niederlande (Artikel 5 Abs. 1)
Österreich (Artikel 7 Abs. 7)
Schweiz (Artikel 7 Abs. 7)
Singapur (Artikel 7 Abs. 7)
Tunesien (Artikel 7 Abs. 6)
Usbekistan (Artikel 7 Abs. 7).

2.2.1.1 Einkünfte aus selbständiger Arbeit (§ 18 EStG)

Soweit ein DBA keine Regelung für Einkünfte aus selbständiger Arbeit (§ 18 EStG) enthält (ehemals Artikel 14 OECD-MA), gehören diese Einkünfte, und damit auch die Einkünfte freiberuflich tätiger Personengesellschaften, zu den Unternehmensgewinnen (vgl. Nr. 4 zu Artikel 3 OECD-MK).

2.2.1.2 Einkünfte aus atypisch stillen Beteiligungen

Zu den Unternehmensgewinnen gehören auch die Gewinnanteile aus atypisch stillen Beteiligungen. Dies wird in den folgenden DBA ausdrücklich festgelegt:

Luxemburg (Protokoll Nr. 11)
Niederlande (Protokoll Nr. 9)
Österreich (Protokoll Nr. 3).

2.2.1.3 Einkünfte aus typisch stillen Beteiligungen

Einkünfte aus typisch stillen Beteiligungen werden abkommensrechtlich nach den meisten von Deutschland abgeschlossenen DBA ausdrücklich als Dividenden behandelt. Derartige Regelungen gelten nur für die Anwendung des Dividendenartikels (Artikel 10 OECD-MA) mit der Folge, dass der Quellenstaat die Einkünfte besteuern darf. Daraus folgt jedoch nicht, dass sie auch für die Anwendung des Methodenartikels als freizustellende Dividenden zu behandeln sind (vgl.

Tz. 4.1.1.1.3). Soweit ein DBA die Erträge aus der typisch stillen Beteiligung nicht als Dividenden behandelt, gelten sie als Zinsen (Artikel 11 OECD-MA).

2.2.2 Unternehmen eines Vertragsstaates (Artikel 3 Abs. 1 Buchstabe c OECD-MA)

Der in Artikel 7 OECD-MA verwendete Ausdruck „Unternehmen eines Vertragsstaates“ bezeichnet nach Artikel 3 Abs. 1 Buchstabe c OECD-MA ein Unternehmen, das von einer in einem Vertragsstaat ansässigen Person betrieben wird. Die Abkommensberechtigung (Tz. 2.1) bestimmt sich daher nach der Ansässigkeit der Person, die das Unternehmen betreibt. Dementsprechend betreibt bei einer Personengesellschaft jeder Gesellschafter ein Unternehmen. Es bestehen demnach so viele Unternehmen, wie Gesellschafter vorhanden sind.

2.2.3 Betriebsstätte (Artikel 5 OECD-MA)

Gewinne eines Unternehmens eines Vertragsstaates können nur dann im anderen Vertragsstaat besteuert werden, wenn das Unternehmen seine Geschäftstätigkeit im anderen Vertragsstaat durch eine dort gelegene Betriebsstätte ausübt (Artikel 7 Abs. 1 OECD-MA). Dementsprechend kann Deutschland den Gewinnanteil eines im Ausland ansässigen Gesellschafters einer inländischen Personengesellschaft nur dann besteuern, wenn im Inland eine Betriebsstätte der Personengesellschaft (anteilige Betriebsstätte des ausländischen Gesellschafters) vorhanden ist. Ist ein im Inland Ansässiger an einer ausländischen Personengesellschaft beteiligt, die im Ausland über eine Betriebsstätte verfügt (anteilige Betriebsstätte des inländischen Gesellschafters), hat der ausländische Betriebsstättenstaat ein Quellenstaatsbesteuerungsrecht für die der Betriebsstätte zuzurechnenden Gewinne.

Eine feste Geschäftseinrichtung einer nur vermögensverwaltenden Personengesellschaft führt mangels einer Unternehmenstätigkeit nicht zu einer Betriebsstätte und damit nicht zur Anwendung des Artikels 7 OECD-MA.

Unter welchen Voraussetzungen eine Betriebsstätte gegeben ist, bestimmt sich nach den Betriebsstättenartikeln der jeweiligen DBA; sie entsprechen ganz überwiegend Artikel 5 OECD-MA. Allein aufgrund des Bestehens einer gewerblich tätigen oder gewerblich geprägten Personengesellschaft ist nicht zugleich von dem Vorliegen einer Betriebsstätte auszugehen, der Gewinne zugerechnet werden können. Zu Einzelheiten des Begriffs „Betriebsstätte“ nach Abkommensrecht (Artikel 5 OECD-MA) vgl. Tz.1.2 des BMF-Schreibens vom 24. Dezember 1999, BStBl I S. 1076 (Betriebsstätten-Verwaltungsgrundsätze).

Beispiel:

Die gewerblich geprägte A GmbH & Co. KG hält die Anteile an der B GmbH. Die Tätigkeit der KG besteht in der Verwaltung der Anteile an der B GmbH. Kommanditisten der KG und zugleich Geschäftsführer der A GmbH (Komplementärin der KG) sind die natürlichen Personen D und E mit Wohnsitz in Staat C. Die KG verfügt im Inland über keine eigenen Geschäftsräume. Ihr Sitz befindet sich an der Adresse einer Wirtschaftsprüfungsgesellschaft. Die Gesellschafter der KG sind nicht an der Geschäftsführung der B GmbH beteiligt.

Die Besteuerung der Gewinne der KG bestimmt sich nach Artikel 7 (Unternehmensgewinne) des DBA mit dem Staat C. D und E verfügen im Inland über keine Betriebsstätte, denn es mangelt an einer festen Geschäftseinrichtung, in der die Tätigkeit tatsächlich ausgeübt wird und zu der die der Tätigkeit zugrunde liegenden Wirtschaftsgüter gehören.

Nach deutschem Handelsrecht ist die nach inländischem Recht gegründete A GmbH zur Geschäftsführung der KG berufen. Die bloße rechtliche Existenz der A GmbH führt jedoch nicht zu einer inländischen Geschäftsleitungs- betriebsstätte der KG i.S. von Artikel 5 Abs. 2 Buchstabe a OECD-MA, da es für die Beurteilung der Betriebsstätteneigenschaft auf die tatsächlichen Verhältnisse ankommt und im konkreten Fall die Geschäftsführung vom Ausland aus wahrgenommen wird.

Ist eine im Ausland ansässige Person als atypisch stiller Gesellschafter an einem inländischen Unternehmen beteiligt, z.B. GmbH & atypisch Still, oder ist eine im Inland ansässige Person als atypisch stiller Gesellschafter an einem ausländischen Unternehmen beteiligt, ist die Betriebsstätte des Unternehmens als Betriebsstätte des Beteiligten anzusehen.

2.2.4 Betriebsstättenvorbehalte und Verhältnis zu anderen Vorschriften

2.2.4.1 Betriebsstättenvorbehalt

Nach den Betriebsstättenvorbehalten der DBA (Artikel 10 Abs. 4, 11 Abs. 4, 12 Abs. 3 und 21 Abs. 2 OECD-MA) gelten die Begrenzungen der Besteuerungsrechte des Quellenstaates (Artikel 10 Abs. 2, 11 Abs. 2, 12 Abs. 1 und 21 Abs. 1 OECD-MA) nicht, wenn die den Einkünften zugrunde liegenden Wirtschaftsgüter (Beteiligungen, Forderungen, Rechte oder Vermögenswerte) tatsächlich zu einer Betriebsstätte (Tz. 2.2.3) gehören, durch die ein Unternehmen eines Vertragsstaates (Tz. 2.2.2) seine Tätigkeit im anderen Vertragsstaat ausübt.

Die tatsächliche Zugehörigkeit eines Wirtschaftsgutes zu einer Betriebsstätte ist nur gegeben, wenn das Wirtschaftsgut in einem funktionalen Zusammenhang mit der Tätigkeit der Betriebsstätte steht (vgl. BFH-Urteil vom 30. August 1995, BStBl II 1996 S. 563 sowie BMF-Schreiben vom 24. Dezember 1999, BStBl I S. 1076, Tz. 2.4 - Betriebsstätten-Verwaltungsgrundsätze). Die Zuordnung zum Betriebsvermögen der Betriebsstätte kann zwar ein Indiz für den funktionalen Zusammenhang sein. Das setzt aber voraus, dass das Wirtschaftsgut von der Betriebsstätte genutzt wird und zu ihrem Betriebsergebnis beiträgt. Daraus ergibt sich auch, dass die bestehende funktionale Zuordnung einer Beteiligung nicht allein durch eine anderweitige Zuweisung der Beteiligung geändert werden kann, auch wenn diese zivilrechtlich auf eine Personengesellschaft übertragen wurde (vgl. BFH-Urteil vom 17. Dezember 2003, BFH/NV 2004, S. 771).⁴

Beispiel:

A und B mit Wohnsitz im Inland halten Anteile an aktiv tätigen Kapitalgesellschaften im Staat C. Die Ausschüttungen der Gesellschaften unterliegen bei den Gesellschaftern dem Halbeinkünfteverfahren. Daneben sind A und B Mitunternehmer einer Personengesellschaft im Staat C, die Managementaufgaben wahrnimmt. Zur Erlangung von Synergieeffekten übertragen sie die Beteiligungen an den Kapitalgesellschaften auf die Personengesellschaft. Für die Dividenden aus den Beteiligungen und die Gewinne aus der Veräußerung der Beteiligungen beanspruchen sie die Freistellung nach dem Methodenartikel des DBA mit Staat C.

Die Beteiligungen gehören nicht zu der Betriebsstätte i.S. der Betriebsstättenvorbehalte der DBA; denn die Betriebsstätte übt keine Tätigkeit aus, die die Zuordnung der Beteiligung zu ihr erfordert.

Zur Zweckmäßigkeit einer Abstimmung mit ausländischen Steuerbehörden vgl. Tz. 6.3.

Die Formulierungen der Betriebsstättenvorbehalte der DBA weichen teilweise vom OECD-MA ab. So muss nach dem DBA USA das Wirtschaftsgut Betriebsvermögen der Betriebsstätte sein. Das DBA Großbritannien regelt, dass die Einkünfte der Betriebsstätte zuzurechnen sind. Ein von den funktionalen Zuordnungskriterien abweichendes Verständnis ist aus diesen Formulierungen jedoch nicht herzuleiten.

2.2.4.2 Unbewegliches Vermögen eines Unternehmens

⁴ Auf das anhängige BFH-Verfahren I R 66/06 wird hingewiesen (vgl. Urteil des FG Münster vom 2. Juni 2006, 9 K 4990/02 K, EFG 2006 S. 1911).

Was als unbewegliches Vermögen gilt, bestimmt sich nach Artikel 6 OECD-MA. Einkünfte aus unbeweglichem Vermögen eines Unternehmens sowie Gewinne aus der Veräußerung unbeweglichen Vermögens, das zum Betriebsvermögen eines Unternehmens gehört, können unabhängig vom Vorhandensein einer Betriebsstätte im Belegenheitsstaat besteuert werden (Artikel 6 Abs. 4, 13 Abs. 1 OECD-MA). Davon unberührt bleibt die Beurteilung durch den Ansässigkeitsstaat für die Anwendung des Methodenartikels (vgl. Tz. 4.1.1.1).

2.3 Einkünfte vermögensverwaltender Personengesellschaften

2.3.1 Grundsatz

Die Einkünfte vermögensverwaltender Personengesellschaften sind keine Unternehmensgewinne i.S. des Artikels 7 OECD-MA. [Dies gilt auch, wenn die einem Gesellschafter zuzurechnenden Einkünfte auf Gesellschafterebene als gewerbliche zu qualifizieren sind (z.B. sog. Zebragesellschaften).] Abkommensrechtlich bestimmt sich ihre Zuordnung - je nach Art der Einkünfte - nach den entsprechenden Artikeln, insbesondere über die Besteuerung der Einkünfte aus unbeweglichem Vermögen, der Dividenden und Zinsen sowie der anderen Einkünfte.

2.3.2 Einkünfte aus unbeweglichem Vermögen (Artikel 6 OECD-MA) und Verhältnis zu Artikel 11 OECD-MA

Für Einkünfte aus unbeweglichem Vermögen (einschließlich der Einkünfte aus land- und forstwirtschaftlichen Betrieben) hat der Staat, in dem das Vermögen belegen ist, ein uneingeschränktes Besteuerungsrecht (Artikel 6 Abs. 1 OECD-MA). Das gilt auch für unbewegliches Vermögen eines Unternehmens (Artikel 6 Abs. 4 OECD-MA). Was als unbewegliches Vermögen gilt, bestimmt sich nach dem Recht des Vertragsstaates, in dem das Vermögen liegt. Unabhängig davon enthalten Artikel 6 OECD-MA und die ihm entsprechenden DBA jedoch für andere Einkünfte, die mit dem unbeweglichem Vermögen (oder dem land- und forstwirtschaftlichen Betrieb) in einem Zusammenhang stehen (z.B. Zinsen), keine Vorbehaltsregelung, wie sie den Betriebsstättenvorbehalten der Artikel 10 Abs. 4, 11 Abs. 4 und 21 Abs. 2 OECD-MA entspricht. Deshalb gilt z.B. für Zinsen, die im Zusammenhang mit dem unbeweglichen Vermögen (einschließlich der Einkünfte aus land- und forstwirtschaftlichen Betrieben) erzielt werden, nicht Artikel 6 OECD-MA, sondern Artikel 11 OECD-MA.

3 Deutschland als Betriebsstättenstaat

3.1 Betriebsstättengewinn

Ist eine im Ausland ansässige natürliche oder juristische Person an einer in- oder ausländischen gewerblich tätigen oder gewerblich geprägten Personengesellschaft beteiligt oder ist sie atypisch stille Gesellschafterin eines in- oder ausländischen Unternehmens und ist eine inländische Betriebsstätte i.S. des § 12 AO bzw. ein ständiger Vertreter nach § 13 AO vorhanden, unterliegt sie mit ihrem Gewinnanteil der beschränkten Steuerpflicht (§ 1 Abs. 4 EStG, § 2 Nr. 1 KStG, § 49 Abs. 1 Nr. 2 Buchstabe a EStG). Zum Betriebsstättenbegriff nach nationalem Recht vgl. Tz. 1.1 des BMF-Schreibens vom 24. Dezember 1999, BStBl I S. 1076 (Betriebsstätten-Verwaltungsgrundsätze). Der Gewinnanteil, der der inländischen Betriebsstätte zuzurechnen ist, darf nach dem Abkommensartikel über die Unternehmensgewinne (Tz. 2.2.1) von Deutschland uneingeschränkt besteuert werden.

Ordnet der Ansässigkeitsstaat des Gesellschafters Einkünfte anderen Abkommensbestimmungen zu, kann dies zu einer vollen oder partiellen Doppelbesteuerung führen. Kann die Doppelbesteuerung in einem Verständigungsverfahren nicht ausgeräumt werden, ist es Sache des Ansässigkeitsstaates die Doppelbesteuerung zu vermeiden (vgl. Tz. 4.1.3.3.1).

3.2 Gewinne aus der Veräußerung von Wirtschaftsgütern

Die beschränkte Steuerpflicht (§ 1 Abs. 4 EStG, § 2 Nr. 1 KStG, § 49 Abs. 1 Nr. 2 Buchstabe a EStG) erstreckt sich auch auf Gewinne aus der Veräußerung beweglichen oder unbeweglichen Vermögens der Betriebsstätte, der Veräußerung oder Aufgabe der Betriebsstätte sowie den Gewinn aus der Veräußerung des Anteils an einer Personengesellschaft, soweit er auf die inländische Betriebsstätte entfällt. Eine Betriebsaufgabe (Aufgabe der Betriebsstätte) liegt auch vor, wenn die Voraussetzungen für eine gewerbliche Prägung der Personengesellschaft wegfallen und die Personengesellschaft keine gewerbliche Tätigkeit ausübt.

Die DBA weisen dem Betriebsstättenstaat gewöhnlich das Besteuerungsrecht für das bewegliche Vermögen der Betriebsstätte zu (Artikel 13 Abs. 2 OECD-MA). Soweit zum Betriebsstättenvermögen unbewegliches Vermögen gehört, ergibt sich das Besteuerungsrecht aus Artikel 13 Abs. 1 OECD-MA. Die Veräußerung eines Anteils an der Personengesellschaft gilt als Veräußerung der (anteiligen) einzelnen Wirtschaftsgüter der Gesellschaft.

3.3 Gewerbesteuer

Gewinne einer ausländischen gewerblich tätigen oder gewerblich geprägten Personengesellschaft können im Inland nur dann der Gewerbesteuer unterworfen werden, wenn die Personengesellschaft im Inland eine Betriebsstätte unterhält.

4 Deutschland als Wohnsitzstaat

4.1 Laufende Gewinne

4.1.1 Gewerblich tätige und gewerblich geprägte Personengesellschaften

4.1.1.1 Freistellung der Gewinnanteile

4.1.1.1.1 Grundsatz

Ist eine im Inland ansässige natürliche oder juristische Person an einer in- oder ausländischen gewerblich tätigen oder gewerblich geprägten Personengesellschaft beteiligt, die über eine ausländische Betriebsstätte verfügt (vgl. Tz. 2.2.3 und 2.2.4), ist der anteilige Unternehmensgewinn (Betriebsstättengewinn) regelmäßig nach dem Methodenartikel des jeweils anzuwendenden DBA von der inländischen Besteuerung, ggf. unter Progressionsvorbehalt, auszunehmen (Anwendung der Freistellungsmethode). Dies gilt auch, wenn der Quellenstaat unbewegliches Vermögen der Betriebsstätte nach Artikel 6 Abs. 4 OECD-MA besteuert.

4.1.1.1.2 Gewinnanteile aus atypisch stillen Beteiligungen

Ist eine im Inland ansässige natürliche oder juristische Person an einem ausländischen Unternehmen als atypisch stiller Gesellschafter beteiligt, das dort über eine Betriebsstätte verfügt, gilt Tz. 4.1.1.1.1 entsprechend.

4.1.1.1.3 Einkünfte aus typisch stillen Beteiligungen

Einkünfte aus typisch stillen Beteiligungen sind keine Unternehmenseinkünfte (Tz. 2.2.1.3) und können daher für die Anwendung des Methodenartikels auch keine freizustellenden Betriebsstätteneinkünfte sein. Sie sind wegen ihrer Abzugsfähigkeit bei der zahlungsverpflichteten Gesellschaft auch nicht als freizustellende Beteiligungserträge (sog. Schachtelprivileg) zu behandeln⁵. Im Übrigen ist auch nach nationalem Recht weder das Halbeinkünfteverfahren nach § 3 Nr. 40 EStG noch die Steuerbefreiung nach § 8b Abs. 1 KStG zu gewähren.

4.1.1.2 Ausschluss der Freistellung

⁵ Auf das anhängige BFH-Verfahren I R 62/06 wird hingewiesen (vgl. Urteil des FG Baden-Württemberg vom 24. Juli 2006, 6 K 164/04). Unabhängig vom Ausgang des BFH-Verfahrens entfällt für Veranlagungszeiträume ab 2007 die Freistellung unter den Voraussetzungen des § 50d Abs. 9 Satz 1 Nr. 2 EStG (vgl. Tz. 4.1.1.2.4).

4.1.1.2.1 Aktivitätsklauseln

Die Freistellung des anteiligen Unternehmensgewinns (Tz. 4.1.1.1) kann ausgeschlossen sein, wenn sie nach dem jeweils anzuwendenden DBA von der Art der Tätigkeit der ausländischen Betriebsstätte (Personengesellschaft) abhängig gemacht wird, aus der die Betriebsstätte ihre Einnahmen erzielt (Aktivitätsklauseln der DBA). Schließt das DBA die Freistellung aus, ist der anteilige Gewinn in vollem Umfang steuerpflichtig und gezahlte ausländische Steuern sind entsprechend § 34c Abs. 1 oder Abs. 2 EStG zu berücksichtigen.

4.1.1.2.2 Zwischeneinkünfte einer Betriebsstätte

Erzielt die Betriebsstätte Einkünfte, die als Zwischeneinkünfte nach den §§ 7 bis 14 AStG bei einem inländischen Beteiligten steuerpflichtig wären, wenn die Betriebsstätte eine ausländische Gesellschaft wäre, sind die Einkünfte insoweit nicht von der Besteuerung auszunehmen (§ 20 Abs. 2 AStG⁶). Eine Doppelbesteuerung ist durch Anrechnung oder Abzug entsprechend § 34c Abs. 1 oder Abs. 2 EStG zu vermeiden.

4.1.1.2.3 Rückfallklauseln

Die Freistellung des anteiligen Unternehmensgewinns kann aufgrund einer sog. „Rückfallklausel“ entfallen. Wirksame Rückfallklauseln enthalten gegenwärtig nur das DBA Italien⁷ (Abs. 16 Buchstabe d des Protokolls zum Abkommen) und das DBA USA (Artikel 23 Abs. 4 Buchstabe b zweiter Halbsatz i.d.F. des Änderungsprotokolls vom 1. Juni 2006⁸). Die dem DBA Kanada 1981 entsprechenden Regelungen der DBA Dänemark, Neuseeland, Norwegen, Schweden und USA 1989 sind aufgrund des BFH-Urteils vom 17. Dezember 2003, BStBl II 2004 S. 260 nicht mehr als Rückfallklauseln zu qualifizieren.

4.1.1.2.4 Nationales Recht

Enthält das jeweilige DBA keine Rückfallklausel (Tz. 4.1.1.2.3), ist der anteilige Unternehmensgewinn dennoch nicht freizustellen, wenn er nach dem Recht des Quellenstaates im Rahmen dessen beschränkter Steuerpflicht nicht steuerpflichtig ist (§ 50d Abs. 9 Satz 1 Nr. 2 EStG). Ist der anteilige Unternehmensgewinn dagegen

⁶ Hinweis auf EuGH-Verfahren Columbus Container.

⁷ Auf das anhängige BFH-Verfahren I R 96/06 wird hingewiesen (vgl. Urteil des FG München vom 8. November 2006, 9 K 4322/02).

⁸ vgl. Fußnote 2

allgemein steuerbefreit oder erhebt der Quellenstaat keine Steuern vom Einkommen, ist § 50d Abs. 9 Satz 1 Nr. 2 EStG nicht anwendbar; die Prüfung nach Nr. 1 bleibt unberührt. § 50d Abs. 9 Satz 1 Nr. 2 EStG ist nach der allgemeinen Anwendungsregelung in § 52 Abs. 1 EStG i.d.F. des StÄndG 2007 ab dem Veranlagungszeitraum 2007 anzuwenden.

Beispiel 1:

An der im Staat C gewerblich tätigen Personengesellschaft ist der Steuerinländer A beteiligt. Die Personengesellschaft vereinnahmt Lizenzgebühren aus dem Staat C und Drittstaaten. Im Rahmen der beschränkten Steuerpflicht des Gesellschafters A im Staat C werden die Einkünfte aus der Lizenzvergabe in Drittstaaten nicht erfasst. Da die Nichtbesteuerung auf der Nichtansässigkeit des A im Staat C beruht, ist ein Anwendungsfall des § 50d Abs. 9 Satz 1 Nr. 2 EStG gegeben.

Beispiel 2:

An einer im Staat C neu errichteten gewerblich tätigen Personengesellschaft sind die Steuerinländer A und B beteiligt. Der Staat C gewährt als Investitionsanreiz ausländischen Investoren eine Steuerbefreiung über zehn Jahre. Da die Steuerbefreiung an die Nichtansässigkeit der im Staat C beschränkt steuerpflichtigen Gesellschafter A und B anknüpft, ist ein Anwendungsfall des § 50d Abs. 9 Satz 1 Nr. 2 EStG gegeben.

4.1.1.2.5 Qualifikationskonflikte

Die Freistellung des anteiligen Unternehmensgewinns ist ausgeschlossen, wenn der Quellenstaat von seinem Besteuerungsrecht keinen oder nur eingeschränkten Gebrauch macht und dies die Folge eines Qualifikationskonflikts ist (Tz. 4.1.3).

4.1.2 Vermögensverwaltende Personengesellschaften

Ist eine im Inland ansässige Person an einer ausländischen vermögensverwaltenden Personengesellschaft beteiligt, erzielt sie regelmäßig Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung und/oder Kapitalvermögen, es sei denn, bei einer Körperschaft als Beteiligte sind die Voraussetzungen des § 8 Abs. 2 KStG gegeben oder die einem Gesellschafter zuzurechnenden Einkünfte sind auf Gesellschafterebene als gewerbliche zu qualifizieren. Einkünfte aus unbeweglichem Vermögen (Artikel 6 OECD-MA) dürfen nach dem jeweils anzuwendenden DBA in dem Staat, in dem das Vermögen gelegen ist, besteuert werden, während Deutschland als Ansässigkeitsstaat die Einkünfte regelmäßig von der Besteuerung, ggf. unter Progressionsvorbehalt, nach dem Methodenartikel ausnimmt (Ausnahmen sind u.a. die DBA Schweiz und Spanien oder soweit die Freistellung unter den Voraussetzungen des

§ 50d Abs. 9 Satz 1 Nr. 2 EStG entfällt; vgl. Tz. 4.1.1.2.4). Im Verlustfall ist § 2a Abs. 1 EStG zu beachten. Einkünfte aus Zinsen, Dividenden und Lizenzgebühren oder aus der Überlassung von Rechten dürfen vom Quellenstaat nicht oder nur in begrenztem Umfang besteuert werden, während die Besteuerung in Deutschland als Ansässigkeitsstaat nicht eingeschränkt ist. Die vom Quellenstaat nach dem jeweiligen DBA zulässigerweise erhobene Steuer ist entsprechend § 34c Abs. 1 oder Abs. 2 EStG zu berücksichtigen.

4.1.3 Qualifikationskonflikte

4.1.3.1 Allgemeines

Qualifikationskonflikte können zu einer Doppelbesteuerung (positiver Qualifikationskonflikt) oder einer Doppelfreistellung (negativer Qualifikationskonflikt) führen. Qualifikationskonflikte resultieren aus einer nicht übereinstimmenden Abkommensanwendung durch die Vertragsstaaten; dies kann unterschiedliche Ursachen haben:

- a) In- und ausländische Finanzbehörden gehen von einer unterschiedlichen Sachverhaltsbeurteilung aus.

Beispiel:

Ein Unternehmen eines Staates übt eine Tätigkeit im anderen Staat durch eine dort gelegene Betriebsstätte aus. Ein Staat betrachtet die Tätigkeit als Hilfstätigkeit, der andere Staat als Haupttätigkeit.

- b) In- und ausländische Finanzbehörden wenden unterschiedliche Abkommensbestimmungen an, weil sie die Abkommensbestimmungen selbst unterschiedlich auslegen.

Beispiel:

Eine in einem Staat ansässige Person erhält Vergütungen für CD-Aufnahmen, die während einer Konzertreise im anderen Staat entstanden sind. Ein Staat betrachtet die Vergütungen als Lizenzgebühren i.S. des Artikels 12 OECD-MA, der andere als Einkünfte aus künstlerischer Tätigkeit i.S. des Artikels 17 OECD-MA, die im anderen Staat ausgeübt wird.

- c) In- und ausländische Finanzbehörden wenden unterschiedliche Abkommensbestimmungen an, weil sie entsprechend Artikel 3 Abs. 2 OECD-MA Abkommensbegriffe nach ihrem nationalen Recht auslegen.

Beispiel:

Ein Staat behandelt Sondervergütungen, die der Gesellschafter einer Personengesellschaft von der Gesellschaft bezieht (z.B. Zinsen für ein Darlehen) als Unternehmenseinkünfte, der andere als Zinsen.

4.1.3.2 DBA mit Klauseln zum Übergang auf die Anrechnungsmethode (sog. Switch-over-Klauseln)

Die „Switch-over-Klauseln“ sollen Doppelbesteuerungen, Doppelfreistellungen oder die Besteuerung zu einem durch das DBA begrenzten Steuersatz verhindern, die ihre Ursache in der Anwendung unterschiedlicher Abkommensbestimmungen haben (Tz. 4.1.3.1). Die Gründe für den Konflikt sind ohne Bedeutung. Nach diesen Klauseln vermeidet Deutschland regelmäßig eine nach Durchführung eines Verständigungsverfahrens verbleibende Doppelbesteuerung (positiver Qualifikationskonflikt) durch Anrechnung der ausländischen Steuer nach § 34c Abs. 1 EStG. In Fällen doppelter Nichtbesteuerung oder der Besteuerung zu einem durch das DBA begrenzten Steuersatz (negativer Qualifikationskonflikt) unterbleibt die Freistellung. Eine etwaige ausländische Steuer wird entsprechend § 34c Abs. 1 oder Abs. 2 EStG berücksichtigt.

Bezieht sich eine Switch-over-Klausel nur auf negative Qualifikationskonflikte (z.B. Artikel 28 DBA Österreich), dann gilt im Fall von positiven Qualifikationskonflikten Tz. 4.1.3.3. entsprechend.

4.1.3.3 DBA ohne Switch-over-Klauseln

4.1.3.3.1 Positive Qualifikationskonflikte

Bei positiven Qualifikationskonflikten i.S. der Tz. 4.1.3.1 Buchstabe c folgt Deutschland als Ansässigkeitsstaat entsprechend Nr. 32.3 und 32.4 zu Artikel 23 OECD-MK 2000 der Qualifikation des Quellenstaates (sog. Rechtsfolgenverkettung). Danach wird die Doppelbesteuerung nach der Methode vermieden, die sich dafür im Methodenartikel des jeweiligen DBA für diese Einkünfte ergibt.

Beispiel: (Qualifikationskonflikt i.S. der Tz. 4.1.3.1 Buchstabe c)

Der im Inland ansässige A ist an einer vermögensverwaltenden Personengesellschaft im Staat B beteiligt. Die Gesellschaft verwaltet eigenen Grundbesitz, der im Staat B belegen ist. Daneben erzielt sie in erheblichem Umfang Zinsen. Staat B betrachtet die Tätigkeit der Personengesellschaft als gewerblich und nimmt sowohl für die Vermietungseinkünfte als auch für die Zinsen das Besteuerungsrecht für sich aus Artikel 7 OECD-MA in Anspruch, weil eine Betriebsstätte in Staat B unterhalten wird. Aus deutscher Sicht erzielt A Einkünfte aus unbeweglichem Vermögen, das Staat B nach Artikel 6 OECD-MA

besteuern darf und die nach dem Methodenartikel von der deutschen Besteuerung freigestellt sind. Außerdem erzielt A Zinsen, die nach Artikel 11 Abs. 1 OECD-MA nur vom Wohnsitzstaat besteuert werden dürfen (das DBA mit Staat B enthält keine Regelung entsprechend Artikel 11 Abs. 2 OECD-MA). In Bezug auf die Zinsen kommt es somit zu einer Doppelbesteuerung, weil beide Staaten wegen der unterschiedlichen Behandlung von vermögensverwaltenden Personengesellschaften unterschiedliche Abkommensbestimmungen anwenden. Im Verständigungsverfahren kann eine Einigung nicht erzielt werden. Deutschland als Wohnsitzstaat hat die Doppelbesteuerung zu vermeiden, und zwar nach der Methode, die der Methodenartikel für Unternehmensgewinne vorsieht. Dies wird regelmäßig die Freistellungsmethode sein, soweit sie nach dem anzuwendenden DBA im Einzelfall nicht ausgeschlossen ist (z.B. aufgrund einer Aktivitätsklausel).

Zur Beseitigung von Doppelbesteuerungen bei positiven Qualifikationskonflikten i.S. der Tz. 4.1.3.1 Buchstaben a und b siehe Tz. 8 des BMF-Schreibens vom 13. Juli 2006, BStBl I S. 461 (Merkblatt Verständigungs- und Schiedsverfahren).

4.1.3.3.2 Negative Qualifikationskonflikte

In Fällen doppelter Nichtbesteuerung oder Besteuerung zu einem durch das DBA begrenzten Steuersatz (negativer Qualifikationskonflikt) unterbleibt die Freistellung gem. § 50d Abs. 9 Satz 1 Nr. 1 EStG. Die Vorschrift ist auf alle Steuerfestsetzungen anzuwenden, die noch nicht bestandskräftig sind (§ 52 Abs. 59a EStG i.d.F des Jahressteuergesetzes 2007). Eine etwaige ausländische Steuer wird entsprechend § 34c Abs. 1 oder Abs. 2 i.V.m. Abs. 6 EStG berücksichtigt.

§ 50d Abs. 9 Satz 1 Nr. 1 EStG entspricht der Auslegung des OECD-MK 2000 (Abs. 32.1 bis 32.7 zu Artikel 23). Sie gilt auch für DBA, die im Zeitpunkt der Änderung des OECD-MK bereits bestanden haben und deren Wortlaut des Methodenartikels von Artikel 23A OECD-MA 2000 abweicht (sog. dynamische Auslegung; vgl. Tz. 33 bis 36.1 der Einleitung zum OECD-MK). Vgl. auch Tz. 1.2 des BMF-Schreibens vom 24. Dezember 1999, BStBl I S. 1076 (Betriebsstätten-Verwaltungsgrundsätze); vom 28. Dezember 1999, BStBl I S. 1121; vom 28. Mai 1998, BStBl I S. 557; vom 25. August 1997, BStBl I S. 796 .

Beispiel:

Die im Inland ansässigen A und B sind an einer Personengesellschaft im Staat C beteiligt. Die Personengesellschaft, die nach dem Recht des Staates C keine steuerpflichtige Person ist, betreibt einen PKW Handel. Auf Wunsch ihrer Kunden finanziert sie den PKW-Kauf und erzielt hieraus Zinsen. Das DBA mit

Staat C weist das Besteuerungsrecht für Zinsen ausschließlich dem Wohnsitzstaat (Ansässigkeitsstaat) zu. Es enthält darüber hinaus einen Betriebsstättenvorbehalt entsprechend Artikel 11 Abs. 3 OECD-MA. Staat C qualifiziert die Zinsen nicht als gewerbliche Einkünfte, die er als Betriebsstättenstaat besteuern darf. Er wendet vielmehr den Zinsartikel an, der das ausschließliche Besteuerungsrecht dem Wohnsitzstaat zuweist. Nach dem DBA mit Staat C nimmt Deutschland die Einkünfte (Unternehmensgewinne), die einer Betriebsstätte im anderen Vertragsstaat zuzurechnen sind, von der Besteuerung aus. Zu den Unternehmenseinkünften gehören auch die Zinsen (vgl. Tz. 2.2.1). Da Staat C die Zinsen nicht besteuert, führt die Freistellung der Betriebsstätteneinkünfte bezüglich der Zinsen zu einer doppelten Freistellung. Deutschland ist dann als Ansässigkeitsstaat nicht zur Freistellung verpflichtet.

4.1.4 Unterschiedliche Einordnung einer ausländischen Personengesellschaft

4.1.4.1 Behandlung im Ausland als Körperschaft

Wird eine nach deutschem Steuerrecht als Personengesellschaft einzuordnende ausländische Gesellschaft dort als Körperschaft behandelt, bleiben die Grundsätze der Tz. 4.1.1 und 4.1.2 in Bezug auf die im Inland ansässigen Gesellschafter unberührt. Der andere Vertragsstaat besteuert dagegen die Gesellschaft mit ihrem Gewinn und erhebt im Ausschüttungsfall eine Quellensteuer, deren Höhe sich nach dem jeweiligen DBA richtet. Soweit die Freistellung der anteiligen Einkünfte des inländischen Gesellschafters nach dem jeweils anzuwendenden Methodenartikel entfällt (Tz. 4.1.1.2), ist die anteilige auf den Gewinn der Gesellschaft erhobene ausländische Steuer nach § 34c Abs. 1 bzw. 2 EStG zu berücksichtigen. Eine Anrechnung bzw. ein Abzug der Quellensteuer auf die Ausschüttung entfällt, da aus deutscher Sicht die Ausschüttungen als steuerlich nicht relevante Entnahmen nicht besteuert werden.

4.1.4.2 Behandlung in Deutschland als Körperschaft

Wird eine nach deutschem Steuerrecht als Körperschaft einzuordnende ausländische Gesellschaft im Ausland als steuerlich transparent behandelt, führt dies dort zur Besteuerung der im Inland ansässigen Gesellschafter mit ihrem Anteil am Gewinn der Gesellschaft, der auf die ausländische Betriebsstätte entfällt. Nach deutschem Steuerrecht werden ebenfalls die Gesellschafter besteuert, jedoch nur, soweit sie Ausschüttungen i.S. des § 20 Abs. 1 Nr. 1 EStG beziehen. Die Ausschüttungen sind abkommensrechtlich Einkünfte i.S. des Artikels 21 Abs. 1 OECD-MA (Andere Einkünfte), da die Personengesellschaft keine im ausländischen Staat ansässige Gesellschaft ist (Artikel 4 Abs. 1, 10 Abs. 1 OECD-MA); sie können dementsprechend regelmäßig uneingeschränkt besteuert werden. Auf die Einkünfte sind

ggf. § 3 Nr. 40 EStG oder § 8b Abs. 1 KStG anzuwenden. Auf Ausschüttungen fällt ausländische Quellensteuer regelmäßig nicht an, da nach der Wertung des ausländischen Rechts die Verteilung des Gewinns kein Besteuerungstatbestand ist.

4.2 Gewinne aus der Veräußerung von Vermögen der Betriebsstätte

4.2.1 Gewerblich tätige und gewerblich geprägte Personengesellschaften

Ist eine im Inland ansässige natürliche oder juristische Person an einer ausländischen gewerblich tätigen oder gewerblich geprägten Personengesellschaft beteiligt, die dort über eine Betriebsstätte (Tz. 2.2.3) verfügt, dürfen Einkünfte aus der Veräußerung beweglichen und unbeweglichen Vermögens der Betriebsstätte im Betriebsstättenstaat besteuert werden (Artikel 13 Abs. 1 und 2 OECD-MA). Die Veräußerung des Anteils an der ausländischen Personengesellschaft gilt als Veräußerung der anteiligen einzelnen Wirtschaftsgüter. Deutschland als Ansässigkeitsstaat der Gesellschafter nimmt die Einkünfte regelmäßig von der Besteuerung, ggf. unter Progressionsvorbehalt, sowie unter Beachtung etwaiger Einschränkungen nach § 2a EStG, aus. Die Freistellung kann ausgeschlossen sein (Tz. 4.1.1.2). Außerdem können sich Qualifikationskonflikte aufgrund unterschiedlicher Einordnung der ausländischen Gesellschaft ergeben, die zu Doppelbesteuerungen oder Doppelfreistellungen führen (Tz. 4.1.4). Auf sie sind die Tz. 4.1.3.2 und 4.1.3.3 anzuwenden.

4.2.2 Vermögensverwaltende Personengesellschaften

Ist eine im Inland ansässige Person an einer ausländischen vermögensverwaltenden Personengesellschaft beteiligt, gehören Gewinne aus der Veräußerung von Vermögen, soweit die Voraussetzungen erfüllt sind, zu den Einkünften aus Veräußerungsgeschäften i.S. des § 23 EStG, es sei denn, die Voraussetzungen des § 8 Abs. 2 KStG sind gegeben oder die einem Gesellschafter zuzurechnenden Einkünfte sind auf Gesellschafterebene als gewerbliche zu qualifizieren. Nach dem jeweils anzuwendenden DBA dürfen die Einkünfte aus der Veräußerung unbeweglichen Vermögens (Artikel 13 Abs. 1 OECD-MA) regelmäßig im Staat, in dem das Vermögen gelegen ist, besteuert werden. Dementsprechend nimmt Deutschland als Ansässigkeitsstaat die Gewinne aus der Veräußerung unbeweglichen Vermögens von der Besteuerung aus. In einigen DBA, z.B. den DBA Schweiz und Spanien, ist die Anrechnungsmethode vereinbart. Weitere Besonderheiten können bei der Veräußerung von Anteilen an Grundstücksgesellschaften, z.B. nach den DBA Kanada und USA, gelten. Dagegen dürfen Gewinne aus der Veräußerung anderen Vermögens regelmäßig nur im Ansässigkeitsstaat, also in Deutschland, besteuert werden (Artikel 13 Abs. 5 OECD-MA).

Die Tz. 4.1.3 und 4.1.4 gelten entsprechend.

5 Sondervergütungen

5.1 Behandlung der Sondervergütungen

Bei Vergütungen für die Hingabe von Darlehen oder für die Überlassung von Wirtschaftsgütern ist vorweg zu prüfen, ob die Wirtschaftsgüter zutreffend dem Gesellschafter (Stammhaus) zugeordnet worden sind (vgl. Tz. 2.4 und 2.5 des BMF-Schreibens vom 24. Dezember 1999, BStBl I 1999 S. 1076 - Betriebsstätten-Verwaltungsgrundsätze). Nur insoweit liegen dem Grunde nach anzuerkennende Sondervergütungen vor.

Nach § 15 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 EStG gehören Vergütungen, die ein Gesellschafter (Mitunternehmer) einer gewerblich tätigen oder gewerblich geprägten Personengesellschaft für seine Tätigkeit im Dienst der Gesellschaft oder für die Hingabe von Darlehen oder für die Überlassung von Wirtschaftsgütern bezogen hat, zu den Einkünften aus Gewerbebetrieb; sie sind Teil des Gewinns der Personengesellschaft. Für Deutschland als Anwenderstaat eines DBA gehören die Sondervergütungen zu den Unternehmenseinkünften (Tz. 2.2.1), und zwar unabhängig davon, ob es sich um Sondervergütungen des inländischen Gesellschafters einer ausländischen Personengesellschaft oder um Sondervergütungen des ausländischen Gesellschafters einer inländischen Personengesellschaft handelt. Dies gilt auch dann, wenn das DBA keine ausdrückliche Regelung zur Behandlung der Sondervergütungen enthält.

Dieses Ergebnis entspricht auch dem OECD-Partnership-Bericht. Der Bericht setzt voraus, dass die Vertragsstaaten Sondervergütungen unterschiedlich behandeln und dies aufgrund des Artikels 3 Abs. 2 zur Anwendung unterschiedlicher Abkommensbestimmungen und damit zu Qualifikationskonflikten führen kann (vgl. Tz. 95 bis 123 des Berichts mit den Beispielen 13 und 15). Daraus können sich Doppelbesteuerungen und Doppelfreistellungen ergeben. Der Bericht, dessen Ergebnisse in den OECD-MK übernommen worden sind (Nr. 32.1 bis 32.7 OECD-MK), löst die Konflikte i.S. der Tz. 4.1.3.3. Ebenso Tz. 1.2.3 des BMF-Schreibens vom 24. Dezember 1999, BStBl I S. 1076 (Betriebsstätten-Verwaltungsgrundsätze).

Ist Deutschland der Ansässigkeitsstaat, sind die Sondervergütungen deshalb grundsätzlich als Betriebsstättengewinne von der deutschen Besteuerung auszunehmen (vgl. Tz. 4.1.1).

Beispiel 1:

Der im Inland ansässige A ist an einer Personengesellschaft im Staat B beteiligt, die dort über eine Betriebsstätte verfügt. A hält die Anteile im

Privatvermögen. Er gewährt der Gesellschaft ein Darlehen und bezieht hierfür angemessene Zinsen. Staat B betrachtet die Zinsen als Teil des gewerblichen Gewinns (Sondervergütung, die zum Betriebsstättengewinn gehört). Staat B beansprucht deshalb das Besteuerungsrecht für die Zinsen aufgrund Artikel 7 des DBA. Deutschland stellt unter Progressionsvorbehalt frei. Vgl. hierzu auch das BFH-Urteil vom 24. März 1999, BStBl II 2000 S. 399.

Die meisten anderen Staaten ordnen Sondervergütungen entsprechend ihrem innerstaatlichen Steuerrecht anderen Abkommensbestimmungen zu, so dass Qualifikationskonflikte entstehen können, die zu einer Doppelbesteuerung oder einer Doppelfreistellung führen. In einem solchen Fall gilt Tz. 4.1.3.

Beispiel 2:

Wie Beispiel 1, jedoch lässt Staat B die Zinsen zum Betriebsausgabenabzug zu und ordnet sie auf der Gesellschafterebene nicht Artikel 7, sondern Artikel 11 des DBA zu, der ihm als Quellenstaat die Besteuerung untersagt. Für Deutschland gehören die Zinsen zum Betriebsstättengewinn. Zur Vermeidung einer doppelten Nichtbesteuerung entfällt jedoch die Freistellung soweit eine Switch-over-Klausel nach DBA anzuwenden ist oder gem. § 50d Abs. 9 Satz 1 Nr. 1 EStG ein negativer Qualifikationskonflikt zu vermeiden ist (vgl. Tz. 4.1.3.2 bzw. 4.1.3.3.2). Im Ergebnis, jedoch nicht der hier vertretenen Auffassung folgend, BFH-Urteile vom 27. Februar 1991, BStBl II S. 444; vom 9. August 2006, II R 57/05 sowie BFH-Beschluss vom 20. Dezember 2006, I B 47/05). Unberührt bleibt die Anwendung des § 50d Abs. 9 EStG (vgl. Tz. 4.1.3.3.2).

Ist Deutschland der Quellenstaat, sind die Sondervergütungen Teil des Betriebsstättengewinns (vgl. Tz. 3.1).

Beispiel 3:

Der im Ausland ansässige A ist an einer inländischen Personengesellschaft beteiligt. Er gewährt dieser ein Darlehen. In Deutschland gehören die Zinsen als Sondervergütung nach § 15 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 EStG zum beschränkt steuerpflichtigen Betriebsstättengewinn, für den Deutschland nach Artikel 7 des DBA das Besteuerungsrecht hat. Sofern der ausländische Staat die Zinsen Artikel 11 des DBA zuordnet, hat er eine eventuelle Doppelbesteuerung zu vermeiden (vgl. Tz. 3.1 und 4.1.3.3.1)⁹.

⁹Auf das anhängige BFH-Verfahren I R 5/06 wird hingewiesen (vgl. FG Baden-Württemberg vom 22. November 2005, 8 K 400/97 (EFG 2006 S. 677)).

5.2 Sonderregelungen einzelner DBA

Einzelne DBA enthalten für Sondervergütungen spezielle Regelungen. Danach umfasst der Ausdruck „Unternehmensgewinne“ auch Vergütungen, die ein Gesellschafter einer Personengesellschaft von der Gesellschaft für seine Tätigkeit im Dienst der Gesellschaft, für die Gewährung von Darlehen oder für die Überlassung von Wirtschaftsgütern bezieht, wenn diese Vergütungen nach dem Steuerrecht des Vertragsstaates, in dem die Betriebsstätte der Personengesellschaft liegt, den Einkünften des Gesellschafters aus dieser Betriebsstätte zugerechnet werden (vgl. hierzu auch BFH-Urteil vom 17. Oktober 1990, BStBl II 1991 S. 211). Regelungen hierzu enthalten u.a. die folgenden DBA:

DBA Kasachstan (Artikel 7 Abs. 6)

DBA Österreich (Artikel 7 Abs. 7)

DBA Schweiz (Artikel 7 Abs. 7)

DBA Singapur (Artikel 7 Abs. 7)

DBA Usbekistan (Artikel 7 Abs. 7).

Ist Deutschland der Ansässigkeitsstaat des Gesellschafters, ist stets zu prüfen, ob die Vergütungen nach dem Recht des anderen Staates¹⁰ dem Gewinn des Gesellschafters zugerechnet worden sind. Erfolgte keine Zurechnung, liegen auch aus deutscher Sicht keine Unternehmensgewinne nach Artikel 7 OECD-MA vor, die freizustellen wären. Vielmehr gelten die Regelungen der für die jeweilige Einkunftsart maßgebenden Artikel (z.B. Artikel 11 OECD-MA).

6 Verfahren

6.1 Gesonderte Gewinnfeststellung

Beteiligen sich Steuerpflichtige an ausländischen Personengesellschaften, sind die Einkünfte für alle inländischen Beteiligten gem. § 180 Abs. 5 AO einheitlich und gesondert festzustellen, soweit für die Einkünfte nach dem Methodenartikel die Freistellungsmethode anzuwenden ist. Gilt die Anrechnungsmethode (Tz. 4.1.1.2, 4.12) liegen steuerpflichtige Einkünfte vor, die nach § 180 Abs. 1 AO festzustellen sind. Einheitlich und gesondert festzustellen sind auch anrechenbare Steuern, wenn sie aus Gesellschaftsmitteln entrichtet worden sind. Zur örtlichen Zuständigkeit für die gesonderte und einheitliche Feststellung der Gewinne ausländischer Personengesellschaften, an denen inländische Gesellschafter beteiligt sind, vgl. die BMF-Schreiben vom 11. Dezember 1989, BStBl I 1989 S. 470 und vom 2. Januar 2001,

¹⁰ Für die Schweiz richtet sich die Beurteilung nach dem jeweiligen kantonalen Recht.

BStBl I 2001 S. 40. Die Sonderzuständigkeiten der Länder für die Beteiligung an ausländischen Personengesellschaften sind zu beachten.

6.2 Melde-, Mitwirkungs- und Nachweispflichten

Nach § 138 Abs. 2 AO haben Steuerpflichtige mit Wohnsitz, gewöhnlichem Aufenthalt, Geschäftsleitung oder Sitz im Inland u.a. die Beteiligung an ausländischen Personengesellschaften oder deren Aufgabe oder Änderung dem zuständigen Finanzamt zu melden. Wird eine nach deutschem Steuerrecht als Personengesellschaft einzuordnende ausländische Gesellschaft dort als Körperschaft behandelt, ergibt sich die Meldepflicht aus § 138 Abs. 2 Nr. 2 AO. Zu Einzelheiten vgl. die BMF-Schreiben vom 19. März 2003, BStBl I S. 260 und vom 17. August 2004, BStBl I S. 847.

Hinsichtlich der Mitwirkungs- und Nachweispflichten vgl. Tz. 5.1. bis 5.3 des BMF-Schreibens vom 24. Dezember 1999, BStBl I 1999 S. 1076 (Betriebsstätten-Verwaltungsgrundsätze)

6.3 Abstimmung mit ausländischen Steuerbehörden

In- und ausländische Steuerbehörden können einen Sachverhalt unterschiedlich bewerten, z.B. ob ein im Ausland ansässiger Steuerpflichtiger über eine inländische Betriebsstätte verfügt. Ein solcher Qualifikationskonflikt kann zu Doppelbesteuerungen führen. Deshalb kann es für den Steuerpflichtigen zweckmäßig sein, sich z.B. vor umfangreichen Umstrukturierungen nicht nur mit der inländischen, sondern auch mit der zuständigen ausländischen Finanzbehörde abzustimmen und eine entsprechende Bestätigung beizubringen.

7 **Betriebsstätten-Verwaltungsgrundsätze**

Die Tz. 1.1.5.1 und 1.1.5.2 des BMF-Schreibens vom 24. Dezember 1999, BStBl I 1999 S. 1076 (Betriebsstätten-Verwaltungsgrundsätze), werden durch dieses Schreiben ersetzt; im Übrigen bleiben die Ausführungen in den Betriebsstätten-Verwaltungsgrundsätzen unberührt.

8 **Aufhebung von BMF-Schreiben**

Die folgenden BMF-Schreiben werden aufgehoben:

- a) Schreiben vom 29. April 1993 (BStBl I S. 342) - Ungarn
- b) Schreiben vom 13. Januar 1997 (BStBl I S. 97) - Tschechien/Slowakei
- c) Schreiben vom 25. August 1997 (BStBl I S. 796) - Tunesien

- d) Schreiben vom 1. Oktober 1997 (BStBl I S. 863) - Rumänien
- e) Schreiben vom 28. Mai 1998 (BStBl I S. 557) - Spanien
- f) Schreiben vom 28. Dezember 1999 (BStBl I S. 1121) - atypisch stille Gesellschaft

Dieses Schreiben wird im Bundessteuerblatt Teil I veröffentlicht.

Im Auftrag

Entwurf

Anlage 1: Besonderheiten einzelner DBA zur Abkommensberechtigung von Personengesellschaften

Belgien

Personengesellschaften gelten als ansässige Personen (Artikel 3 Abs. 1 Nr. 4, Artikel 4 Abs. 1).

Finnland

Personengesellschaften gelten in dem Vertragsstaat als ansässig, nach dessen Recht sie gegründet worden sind (Artikel 4 Abs. 4 DBA). Die Beschränkungen des Besteuerungsrechts des anderen Vertragsstaates (Quellenstaat) gelten jedoch nur insoweit, als die Einkünfte aus diesem Staat der Besteuerung im Staat der Personengesellschaft unterworfen sind (Abs. 1 des Protokolls zum Abkommen). Im Ergebnis ist der Ansässigkeitsstatus der Personengesellschaft auf die im gleichen Staat ansässigen Gesellschafter begrenzt.

Frankreich

Französische Personengesellschaften können nach französischem Steuerrecht für eine Besteuerung als Kapitalgesellschaft optieren. Sie gelten dann als ansässige Personen (Artikel 2 Abs. 1 Nr. 4 Buchstabe c DBA).

Griechenland

Griechische Personengesellschaften werden als solche nach griechischem Recht besteuert; sie sind dementsprechend auch abkommensberechtigt (Artikel II Abs. 1 Nr. 4 Buchstabe a DBA).

Island

Personengesellschaften gelten in dem Vertragsstaat als ansässig, in dem sich der Ort ihrer tatsächlichen Geschäftsleitung befindet, nach dessen Recht sie gegründet worden sind oder in dem sich der Hauptgegenstand ihrer Tätigkeit befindet (Artikel 4 Abs. 4 DBA). Die Beschränkungen des Besteuerungsrechts des anderen Vertragsstaates gelten jedoch nur insoweit, als die Einkünfte aus diesem Staat der Besteuerung im Staat der Personengesellschaft unterworfen sind. Im Ergebnis ist der Ansässigkeitsstatus der Personengesellschaft auf die im gleichen Staat ansässigen Gesellschafter begrenzt.

Italien

Personengesellschaften gelten in dem Vertragsstaat als ansässig, nach dessen Recht sie gegründet worden sind oder in dem sich der Hauptgegenstand ihrer Tätigkeit befindet (Abs. 2 des Protokolls zum Abkommen). Die Beschränkungen des Besteuerungsrechts des anderen Vertragsstaates gelten jedoch nur insoweit, als die

Einkünfte aus diesem Staat der Besteuerung im Staat der Personengesellschaft unterworfen sind. Im Ergebnis ist der Ansässigkeitsstatus der Personengesellschaft auf die im gleichen Staat ansässigen Gesellschafter begrenzt.

Portugal

Personenhandelsgesellschaften portugiesischen Rechts sind nach portugiesischem Recht juristische Personen und werden auch als solche in Portugal besteuert. Für die Anwendung deutschen Steuerrechts sind sie als Personengesellschaften einzustufen. Nach Artikel 4 Abs. 4 DBA gelten die Gesellschafter einer Personengesellschaft für Zwecke der Anwendung der Artikel 5 bis 23 als am Ort der tatsächlichen Geschäftsleitung der Personengesellschaft ansässig.

Tschechien/Slowakei

Die tschechische/slowakische Kommanditgesellschaft (Komanditni Spolecnost – K.S./ Komanditna Spolocnost – K.S.) ist nach tschechischem/ slowakischem Recht eine juristische Person. Die Gewinnanteile der Kommanditisten – Gewinn der K.S. abzüglich des auf den Komplementär (Komplementär einer K.S. wird wie ein Mitunternehmer einer Personengesellschaft behandelt) entfallenden Gewinnanteils – unterliegen bei der K.S. selbst der Körperschaftsteuer. Die Gewinnausschüttungen der K.S. werden beim Kommanditisten wie Dividenden einer Kapitalgesellschaft besteuert. Für die Anwendung deutschen Steuerrechts ist die K.S. als Personengesellschaft einzustufen. Für Zwecke der Anwendung des DBA gilt sie als in Tschechien/ der Slowakei ansässige Person. Hinsichtlich der Einkünfte, die dem Komplementär zuzurechnen sind, ist jedoch abkommensrechtlich auf die Ansässigkeit des Komplementärs abzustellen (vgl. BFH-Urteil vom 17. Oktober 1990, BStBl II 1991 S. 211, zur Behandlung eines Komplementärs einer deutschen KGaA nach dem DBA-Schweiz).

Spanien

Personengesellschaften spanischen Rechts (Sociedades Regulares Colectivas – S.R.C., Sociedades en Comandita – S.C.) sind nach spanischem Recht juristische Personen und werden auch als solche in Spanien besteuert. Für die Anwendung deutschen Steuerrechts sind sie als Personengesellschaften einzustufen. Für Zwecke der Anwendung des DBA gelten sie als in Spanien ansässige Personen (Artikel 4 Abs. 1 i.V.m. Artikel 3 Abs. 1 Buchstabe e und f).

Tunesien

Die tunesische Offene Handelsgesellschaft (société en nom collectif) und die tunesische Kommanditgesellschaft (société en commandite simple) sind nach tunesischem Recht juristische Personen und werden auch als solche in Tunesien besteuert. Für die Anwendung deutschen Steuerrechts sind sie als Personengesellschaften einzustufen. Für Zwecke der Anwendung des DBA gelten sie als in

Tunesien ansässige Personen (Artikel 4 Abs. 1 i.V.m. Artikel 3 Abs. 1 Buchstabe b und c).

Entwurf