

Kapitel 13

Einkünftequalifikation im Sonderbetriebsbereich

Literatur

Beinert/Benecke, Änderungen der Unternehmensbesteuerung im Jahressteuergesetz 2009, Ubg 2009, 169; *Boller/Ellinghoff/Schmidt*, § 50d Abs. 10 EStG i.d.F. des JStG 2009 – ein zahnlöser Tiger?, IStR 2009, 109; *Boller/Schmidt*, § 50d Abs. 10 EStG ist doch ein zahnlöser Tiger – Replik zu Frottscher (IStR 2009, 593), IStR 2009, 852; *Dörfner/Rautenstrauch/Adrian*, Das Jahressteuergesetz 2009 – Ausgewählte Aspekte der Unternehmensbesteuerung, BB 2009, 580; *Frischmuth*, Besteuerungsrecht bei Zinsen an ausländische Personengesellschafter, StuB 2008, 437; *Frottscher*, Treaty Override und § 50d Abs. 10 EStG, IStR 2009, 593; *Frottscher*, Anmerkung zu FG München v. 30.7.2009 – 1 K 1816/09, IStR 2009, 864; *Göttsche/Stangl*, Der Betriebsstättenerrlass des BMF vom 24.12.1999 – Anmerkungen und Zweifelsfragen, DStR 2000, 498; *Groh*, Sondervergütungen und Sonderbetriebsvermögen bei Leistungen zwischen Schwesterpersonengesellschaften, DStZ 1996, 673; *Grottherr*, Handbuch der internationalen Steuerplanung; *Günkel/Lieber*, Abkommensrechtliche Qualifikation von Sondervergütungen – Irrwege der Finanzverwaltung, FR 2000, 853; *Günkel/Lieber*, Auslegungsfragen im Zusammenhang mit § 50d Abs. 10 EStG i.d.F. des JStG 2009, Ubg 2009, 301; *Günkel/Lieber*, Duplik zu H. Krabbe, Abkommensrechtliche Behandlung von Sondervergütungen, FR 2001, 132; *Hansen*, Einkünfte aus Personengesellschaftsbeteiligungen im Recht der Doppelbesteuerungsabkommen; *Hils*, Neuregelung internationaler Sondervergütungen nach § 50d Abs. 10 EStG, DStR 2009, 888; *Hölscher*, Weiterentwicklung der Rechtsprechung zur abkommensrechtlichen Behandlung von Sondervergütungen, IWB 2007, Gr. 2, Fach 3, 1361; *Ismer/Kost*, Sondervergütungen unter dem DBA-USA, IStR 2007, 120; *Kempermann*, Grenzen des Sonderbetriebsvermögens, in FS Flick, hrsg. von Franz Klein, Hans Peter Stihl und Franz Wassermeyer, Köln 1997, 445; *Korn*, Grenzen des Einflusses innerstaatlichen Rechts auf die Anwendung von Doppelbesteuerungsabkommen, IStR 2009, 641; *Korn*, Anmerkung zu FG München v. 30.7.2009 – 1 K 1816/09, DStR 2009, 2363; *Krabbe*, Abkommensrechtliche Behandlung von Sondervergütungen, FR 2001, 120; *Krabbe*, Personengesellschaften und Unternehmensgewinne nach den DBA, IStR 2002, 145; *Lange*, Die abkommensrechtliche Behandlung von Sondervergütungen, GmbH-StB 2009, 128; *Lohbeck/Wagner*, § 50d Abs. 10 EStG – Uneingeschränktes Besteuerungsrecht für Sondervergütungen im Inbound-Fall, DB 2009, 423; *Löwenstein/Heinsen*, Anwendung der Grundsätze zum Dotationskapital auch bei grenzüberschreitenden mitunternehmerischen Beteiligungen an Personengesellschaften?, IStR 2007, 301; *Lüdicke*, Neue Entwicklungen der Besteuerung von Personengesellschaften im internationalen Steuerrecht, StJb 1997/1998, S. 449; *Machens*, Ausländische Personengesellschaften im internationalen Steuerrecht; *Meretzki*, Greift § 50d Abs. 9 EStG bei nur zum Teil steuerfreien Einkünften? Auch Sondervergütungen und Gewinnanteil bilden eine Einkünfteinheit, IStR 2008, 23; *Meretzki*, Weshalb der neue § 50d Abs. 10 EStG sein Ziel verfehlt und neue Probleme schafft – Mitunternehmer-Betriebsstätten, floating income und weitere Streitfragen, IStR 2009, 217; *Müller*, Grenzüberschreitende Sondervergütungen und Sonderbetriebsausgaben im Spannungsfeld des Abkommensrechts, BB 2009, 751; *Prinz*, Gesetzgeberische Wirkungen um Grundsätze der Betriebsstättenbesteuerung, DB 2009, 807; *Reiß*, Bilanzierung von Beteiligungen an Personengesellschaften – Replik zu Bürkle-Knebel (DStR 1998, 1067 ff.), DStR 1998, 1887; *Runge*, Die Dotation einer Betriebsstätte, IStR 2002, 825; *Salzmann*, § 50d Abs. 10 EStG – ein fiskalischer Blindgänger?, IWB Fach 3, Gruppe 3, S. 1539 ff.; *Schaden/Franz*, Qualifikationskonflikte und Steuer-

Kapitel 13 Einkünftequalifikation im Sonderbetriebsbereich

planung – einige Beispiele, Ubg 2008, 456; *Schauhoff/Idler*, Änderung der BFH-Rechtsprechung zur Besteuerung von Werbeverträgen mit beschränkt Steuerpflichtigen, IStR 2009, 341; *Schmidt*, Zinsen einer inländischen Personengesellschaft an ihre ausländischen Gesellschafter im Abkommensrecht, IStR 2008, 290; *Söffing*, Für die Anwendung der Subsidiaritätsthese in Fällen der Bilanzierungskonkurrenz, DB 2007, 1994; *Strunk/Kaminski*, Anmerkungen zum Betriebsstättenerlass, IStR 2000, 33; *Wassermeyer*, Abkommensrechtliche Behandlung von Sondervergütungen, Urteilsanmerkung, IStR 2007, 330; *Wassermeyer*, Sondervergütungen und Sonderbetriebsvermögen im Abkommensrecht, in FS Ruppe, hrsg. von Markus Achatz u.a., Wien 2007, 681; *Wassermeyer*, Zur Anwendung der Doppelbesteuerungsabkommen auf Personengesellschaften, DK 2008, 338; *Wolff*, Auslegungsfragen zu DBA-Regelungen über Unternehmensgewinne, in FS Wassermeyer, hrsg. von Rudolf Gocke u.a., München 2005, 647.

A. Sonderbetriebsbereich nach innerstaatlichem Steuerrecht

- 13.1 Mitunternehmerschaft und Sonderbetriebsbereich (§ 15 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 EStG).** Handelt es sich bei der Personengesellschaft um eine Mitunternehmerschaft, d.h. sind ihre Gesellschafter als Mitunternehmer i.S.d. § 15 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 EStG anzusehen, werden die §§ 4 ff. EStG für die steuerliche Gewinnermittlung durch § 15 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 EStG spezifiziert.¹ Mitunternehmerschaften können in Form von gewerblichen (§ 15 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 EStG), land- und forstwirtschaftlichen (§ 13 Abs. 7 i.V.m. § 15 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 EStG) und freiberuflichen Mitunternehmerschaften (§ 18 Abs. 4 Satz 2 i.V.m. § 15 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 EStG) existieren.²
- 13.2 Einkünfte des Mitunternehmers und die Stufen der Gewinnermittlung.** Die Einkünfte eines Mitunternehmers nach § 15 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 EStG setzen sich aus seinem Anteil an dem gesamthänderisch erwirtschafteten Gewinn der Mitunternehmerschaft unter Berücksichtigung etwaiger Ergänzungsbilanzen (§ 15 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 Satz 1, Halbs. 1 EStG), d.h. dem Gewinn, den die Mitunternehmer im Rahmen einer gemeinschaftlichen Tatbestandsverwirklichung erzielt haben (1. Stufe der Gewinnermittlung), und dem Gewinn, der infolge einer ausschließlich auf den einzelnen Mitunternehmer bezogenen Tatbestandsverwirklichung entsteht (2. Stufe der Gewinnermittlung, § 15 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 Satz 1, Halbs. 2 EStG), zusammen.³ Die zweite Stufe der Gewinnermittlung bezieht sich

¹ Hey in Tipke/Lang²⁰, § 18 Rz. 50.

² Die steuerliche Behandlung des Sonderbetriebsbereichs wird nachfolgend überwiegend exemplarisch für gewerbliche Mitunternehmerschaften dargestellt. Sofern nicht ausdrücklich auf Besonderheiten bei land- und forstwirtschaftlichen und freiberuflichen Mitunternehmerschaften hingewiesen wird, gelten die Ausführungen in diesem Kapitel jedoch grundsätzlich für sämtliche Formen von Mitunternehmerschaften.

³ Hey in Tipke/Lang²⁰, § 18 Rz. 12 f. m.w.N.

A. Sonderbetriebsbereich nach innerstaatlichem Steuerrecht

auf den sog. „Sonderbetriebsbereich“ des Mitunternehmers, d.h. sie erfasst Sachverhalte, die mit der Einkunftserzielung des Mitunternehmers aus dem Mitunternehmeranteil in wirtschaftlichem Zusammenhang stehen, aber nur den Mitunternehmer persönlich betreffen.

Ermittlung des Sonderbetriebsgewinns. Der Sonderbetriebsgewinn des Mitunternehmers (Gewinn 2. Stufe) ist nach den gleichen Grundsätzen wie der Gewinn der Mitunternehmerschaft hinsichtlich der gemeinschaftlich verwirklichten Tatbestände (Gewinn 1. Stufe) zu ermitteln.¹ Für den Sonderbetriebsbereich ist bei einer Gewinnermittlung nach § 4 Abs. 1 EStG oder § 5 EStG durch Betriebsvermögensvergleich eine entsprechende Sonderbilanz und eine Sondergewinn- und verlustrechnung aufzustellen, wobei die Bilanzierung grundsätzlich korrespondierend zur Steuerbilanz der Personengesellschaft (einschließlich etwaiger Ergänzungsbilanzen) zu erfolgen hat.² Aufgrund des Gebots der korrespondierenden Bilanzierung kann der Mitunternehmer u.a. keine Teilwertabschreibungen auf Darlehen, die er seiner Mitunternehmerschaft gewährt hat, vornehmen.³ 13.3

Sondervergütungen. Der Sonderbetriebsbereich ist nur unvollständig in § 15 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 Satz 1, Halbs. 2 EStG in Bezug auf die sog. „Sondervergütungen“ für gewerbliche Mitunternehmerschaften gesetzlich geregelt. Die Regelung gilt über § 13 Abs. 7 EStG für land- und forstwirtschaftliche und über § 18 Abs. 4 Satz 2 EStG für freiberufliche Mitunternehmerschaften entsprechend. Sondervergütungen sind Vergütungen, die der Mitunternehmer von der Personengesellschaft für seine Tätigkeit im Dienst der Gesellschaft, die Hingabe von Darlehen oder die Überlassung von Wirtschaftsgütern bezieht. 13.4

Steuerliche Relevanz schuldrechtlicher Beziehungen zwischen Gesellschafter und Gesellschaft. Anders als beim Einzelunternehmer sind schuldrechtliche Beziehungen zwischen Personengesellschaft und Personengesellschafter zivilrechtlich möglich. Sondervergütungen führen bei der Mitunternehmerschaft auf der 1. Stufe der Gewinnermittlung grundsätzlich zu abzugsfähigen Betriebsausgaben.⁴ Die Einbeziehung der Sondervergütungen des Mitunternehmers in seine Einkünfte aus dem Mitunternehmeranteil neutralisiert jedoch bei der Gewinnermittlung auf der 2. Stufe den auf der Ebene der Mitunternehmerschaft vorgenommenen Betriebsausgabenabzug und dient insoweit einer partiellen Annäherung der steuerlichen Behandlung des Gesellschafters an die des 13.5

1 *Stuhrmann* in Blümich, § 15 EStG Rz. 445.

2 Sog. additive Gewinnermittlung mit korrespondierender Bilanzierung (h.M.): siehe *Wacker* in Schmidt²⁸, § 15 EStG Rz. 403 f. m.w.N.; *Stuhrmann* in Blümich, § 15 EStG Rz. 449 m.w.N. Vgl. zur Gewinnermittlung im Sonderbetriebsbereich auch Rz. 8.27.

3 Vgl. BFH, v. 8.12.1982 – I R 9/79, BStBl. II 1983, 570.

4 *Wacker* in Schmidt²⁸, § 15 EStG Rz. 560.

Kapitel 13 Einkünftequalifikation im Sonderbetriebsbereich

Einzelunternehmers.¹ Diese steuerliche Gleichstellung ist jedoch nicht vollständig: Als Sondervergütungen werden andere als die in § 15 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 Satz 1, Halbs. 2 EStG abschließend genannten schuldrechtlichen Beziehungen, insbesondere Veräußerungsgeschäfte² und Werklieferungsverträge³, zwischen der Personengesellschaft und ihrem Gesellschafter, und Verträge, bei denen der Sach- oder Dienstleistungsverpflichtete die Personengesellschaft⁴ ist, nicht erfasst.

- 13.6 Einkünftequalifikation und -zuordnung.** Bei § 15 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 Satz 1, Halbs. 2 EStG handelt es sich um eine Einkünftequalifikations- und Zuordnungsnorm.⁵ Zum einen qualifiziert § 15 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 Satz 1, Halbs. 2 EStG die Sondervergütungen, die sonst zu anderen Einkunftsarten gehören könnten⁶, in Einkünfte aus Gewerbebetrieb um. Zum anderen ordnet die Regelung die Vergütungen den Einkünften aus der Mitunternehmerschaft zu. § 15 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 EStG gilt auch für ausländische Mitunternehmerschaften.⁷
- 13.7 Sonstiger Sonderbetriebsbereich.** Über die gesetzlich ausdrücklich geregelten Sondervergütungen hinaus werden im Sonderbetriebsbereich das Sonderbetriebsvermögen sowie Sonderbetriebseinnahmen (zu denen die Sondervergütungen gehören) und Sonderbetriebsausgaben erfasst. Zum Sonderbetriebsvermögen zählen diejenigen Wirtschaftsgüter aus der Vermögenssphäre des Gesellschafters, die zur Erzielung von Einkünften i.S. von § 15 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 Satz 1 EStG eingesetzt werden.⁸ Die Zuordnung dieser Wirtschaftsgüter zum (Sonder-)Betriebsvermögen folgt dabei – unabhängig vom Vorliegen schuldrechtlicher Beziehungen zwischen Mitunternehmerschaft und Mitunternehmer – grundsätzlich aus § 4 Abs. 1 EStG (unter Berücksichtigung der Wertungen aus § 15 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 und § 16 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2, Abs. 2 EStG).⁹ Dabei werden zwei Kategorien von Sonderbetriebsvermögen unterschieden: (1) Wirtschaftsgüter, die geeignet und objektiv erkennbar bestimmt sind, dem Betrieb der Mitunternehmerschaft zu dienen (sog. „**Sonderbetriebsvermögen I**“) und (2) Wirtschaftsgüter, die der Beteiligung des Mitunternehmers an der Mitunternehmerschaft zu dienen bestimmt sind (sog. „**Son-**

1 Vgl. BFH v. 28.10.1999 – VIII R 41/98, BStBl. II 2000, 339; v. 30.8.2007 – IV R 14/06, BStBl. II 2007, 942; *Wacker* in Schmidt²⁸, § 15 EStG Rz. 561 m.w.N.

2 BFH v. 28.10.1999 – VIII R 41/98, BStBl. II 2000, 339; *Wacker* in Schmidt²⁸, § 15 EStG Rz. 575; *Stuhrmann* in Blümich, § 15 EStG Rz. 509 m.w.N.

3 *Hottmann* in Zimmermann/Hottmann/Hübner/Schaeberle/Völkel⁹, B Rz. 310.

4 BFH v. 9.5.1996 – IV R 64/93, BStBl. II 1996, 642; *Stuhrmann* in Blümich, § 15 EStG Rz. 510 m.w.N.

5 *Hey* in Tipke/Lang²⁰, § 18 Rz. 53.

6 *Stuhrmann* in Blümich, § 15 EStG Rz. 486.

7 BFH v. 27.2.1991 – I R 15/89, BStBl. II 1991, 444.

8 *Hey* in Tipke/Lang²⁰, § 18 Rz. 67.

9 *Stuhrmann* in Blümich, § 15 EStG Rz. 459 m.w.N.

 B. Steuerliche Behandlung bei Nichtvorliegen von DBA

derbetriebsvermögen II“).¹ In beiden Kategorien sind Wirtschaftsgüter des notwendigen oder gewillkürten² sowie des positiven oder negativen Sonderbetriebsvermögens möglich. Beispielsweise stellen unentgeltlich der Gesellschaft überlassene Wirtschaftsgüter notwendiges positives Sonderbetriebsvermögen I des Gesellschafters dar.

Sonderbetriebseinnahmen und -ausgaben. Sonderbetriebseinnahmen und -ausgaben sind solche Erträge und Aufwendungen, die durch die Beteiligung an der Mitunternehmerschaft veranlasst sind, wobei die Abgrenzung in Übereinstimmung mit der Zuordnung des Sonderbetriebsvermögens erfolgt.³ Im Zusammenhang mit Sonderbetriebsvermögen getätigte Ausgaben sind daher grundsätzlich Sonderbetriebsausgaben.⁴ So ist im oben genannten Beispielsfall der unentgeltlichen Nutzungsüberlassung an die Gesellschaft eine Sondervergütung nicht gegeben und damit ein eigenständiger Einkünfteerzielungstatbestand durch den Mitunternehmer nicht verwirklicht. Der wirtschaftliche Veranlassungszusammenhang zwischen der Einkünfteerzielung aufgrund der Beteiligung an der Mitunternehmerschaft und den Ausgaben im Zusammenhang mit dem Sonderbetriebsvermögen hat dennoch eine Berücksichtigung der Ausgaben bei der steuerlichen Gewinnermittlung der Mitunternehmerschaft zur Folge. Darüber hinaus werden auch andere mit dem Gesellschaftsanteil in wirtschaftlichem Zusammenhang stehende Ausgaben ohne Bezug zu positivem oder negativem Sonderbetriebsvermögen (z.B. Fahrtkosten des Gesellschafters im Zusammenhang mit der Gesellschaft) als Sonderbetriebsausgaben berücksichtigt. 13.8

B. Steuerliche Behandlung bei Nichtvorliegen von DBA

I. Allgemeines

Ausschließliche Anwendbarkeit des innerstaatlichen Steuerrechts. Sind an einer Mitunternehmerschaft mit inländischer Betriebsstätte Steuer ausländischer Betriebsstätten in Deutschland unbeschränkt steuerpflichtige Personen über Personengesellschaften ausländische Betriebsstätten, richtet sich die steuerliche Behandlung des Sonderbetriebsbereichs in Deutschland und dem ausländischen Staat (Ansässigkeitsstaat des Gesellschafters oder Betriebsstättenstaat) ausschließlich nach dem jeweiligen innerstaatlichen Steuerrecht, sofern kein DBA mit dem ausländischen Staat abgeschlossen wurde. In diesem Fall sind aufgrund 13.9

1 *Wacker* in Schmidt²⁸, § 15 EStG Rz. 506 m.w.N.; vgl. Rz. 8.4 zur Zuordnung von Wirtschaftsgütern zum Sonderbetriebsvermögen.

2 *Stuhrmann* in Blümich, § 15 EStG Rz. 460b m.w.N.; *Wacker* in Schmidt²⁸, § 15 EStG Rz. 527 m.w.N.

3 *Hey* in Tipke/Lang²⁰, § 18 Rz. 72.

4 *Stuhrmann* in Blümich, § 15 EStG Rz. 531 m.w.N.

Kapitel 13 Einkünftequalifikation im Sonderbetriebsbereich

unterschiedlicher Regelungen in den innerstaatlichen Steuerrechtsordnungen Doppel- und Nichtbelastungen denkbar. Diese werden jedoch – mangels Einschränkung des Besteuerungsrechts durch ein DBA – ggf. durch unilaterale Maßnahmen in den innerstaatlichen Steuerrechtsordnungen abgemildert oder vermieden. Für die Besteuerung der über die Mitunternehmerschaft vermittelten Betriebsstätte ist es grundsätzlich unerheblich, ob es sich bei der Mitunternehmerschaft um eine in- oder ausländische Personengesellschaft handelt, sofern die ausländische Personengesellschaft aufgrund des durchzuführenden Typenvergleichs wie eine inländische Personengesellschaft zu behandeln ist.¹

- 13.10 Outbound-Fall – Inbound-Fall.** Es sind grundsätzlich zwei Fälle zu unterscheiden: Ein inländischer Gesellschafter unterhält über eine Personengesellschaft eine ausländische Betriebsstätte („Outbound-Fall“), und ein ausländischer Gesellschafter unterhält über eine Personengesellschaft eine inländische Betriebsstätte („Inbound-Fall“). Die Einkünfte aus der Mitunternehmerschaft werden im Outbound-Fall unter ausschließlicher Anwendung des deutschen Steuerrechts, also unter umfassender Einbeziehung des Sonderbetriebsbereichs, ermittelt. Zu den inländischen Einkünften, die eine beschränkte Einkommen- oder Körperschaftsteuerpflicht für den an einer Personengesellschaft beteiligten Steuerausländer nach § 1 Abs. 4 EStG und § 2 Abs. 1 Satz 1 EStG (i.V.m. § 2 Nr. 1 KStG, soweit der Steuerausländer nach dem Typenvergleich einer deutschen Körperschaft entspricht) begründen, zählen nach § 49 Abs. 1 Nr. 2 Buchst. a EStG unter anderem Einkünfte aus Gewerbebetrieb nach §§ 15–17 EStG, für die im Inland eine Betriebsstätte unterhalten wird. Die beschränkte Steuerpflicht im Inbound-Fall erstreckt sich mithin nur auf den der inländischen gewerblichen Betriebsstätte zuzuordnenden Gewinn.² Die der Betriebsstätte zuzuordnenden Einkünfte sind wiederum ausschließlich nach innerstaatlichem Steuerrecht zu ermitteln, sodass auch § 15 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 Satz 1, Halbs. 2 EStG Anwendung findet und der Sonderbetriebsbereich bei der Ermittlung des Gewinns der inländischen Betriebsstätte grundsätzlich zu berücksichtigen ist.³ Sind an einer Personengesellschaft mit in- und ausländischen Betriebsstätten sowohl Steuerin- als auch Steuerausländer beteiligt, so erzielt die Personengesellschaft sowohl in- als auch ausländische Einkünfte, für die sich erst in der Person des einzelnen Mitunternehmers entscheidet, ob und wie weit sie anteilig im Inland steuerbar oder nicht steuerbar sind.
- 13.11 Inländische Betriebsstätte im Inbound-Fall.** Ob eine inländische gewerbliche Betriebsstätte unterhalten wird, richtet sich nach allgemeinen

¹ Zum Typenvergleich vgl. Rz. 4.1 ff.

² BMF v. 24.12.1999, BStBl. I 1999, 1076, Tz. 1.1.5.5; BMF v. 16.4.2010, abgedruckt als Anhang, S. 1335 ff., Tz. 3.1.

³ *Günkel/Lieber*, FR 2000, 853 (854); *Piltz* in D/W, MA Art. 7 Rz. 108; *Wied* in Blümich, § 49 EStG Rz. 56.

 B. Steuerliche Behandlung bei Nichtvorliegen von DBA

Grundsätzen.¹ Eine (gewerbliche) Mitunternehmerschaft, die eine Betriebsstätte unterhält, vermittelt diese Betriebsstätte ihren Mitunternehmern, d.h. die Betriebsstätte der Mitunternehmerschaft wird ihren Mitunternehmern (anteilig) wie eine eigene Betriebsstätte zugerechnet.² Dabei kommt es nach innerstaatlichem Steuerrecht nicht darauf an, ob die Mitunternehmerschaft nach § 15 Abs. 2 EStG originär gewerblich tätig ist oder nach § 15 Abs. 3 EStG ein Gewerbebetrieb der Mitunternehmerschaft fingiert wird.³ Da nach innerstaatlichem Steuerrecht jeder Gewerbebetrieb zumindest eine Geschäftsleitungsbetriebsstätte nach § 12 Satz 2 Nr. 1 AO (unabhängig vom Vorliegen einer festen Geschäftseinrichtung nach § 12 Satz 1 AO) unterhält⁴, ist bei einer inländischen gewerblichen Personengesellschaft von einer inländischen Betriebsstätte der Mitunternehmerschaft und somit der Mitunternehmer auszugehen.

II. Besonderheiten bei der Gewinnermittlung für den Sonderbetriebsbereich

1. Mitunternehmerbetriebsstätte und Sonderbetriebsbereich

Mitunternehmerbetriebsstätte für den Sonderbetriebsbereich? Die Frage, ob – und wenn ja, unter welchen Voraussetzungen – eine Betriebsstätte für den Sonderbetriebsbereich des jeweiligen Mitunternehmers anzunehmen ist, und nach welchen Grundsätzen einer solchen Betriebsstätte Gewinne zuzurechnen sind, wurde für das innerstaatliche Steuerrecht in der Vergangenheit kaum diskutiert. In der neueren Literatur wird es jedoch grundsätzlich für möglich erachtet, dass ein Mitunternehmer – neben den über die Mitunternehmerschaft vermittelten Betriebsstätten – eine eigene Betriebsstätte für Zwecke eines Leistungsaustausches mit der Personengesellschaft unterhält, der die Sonderbetriebseinnahmen und mit ihnen wirtschaftlich zusammenhängende Sonderbetriebsausgaben zuzuordnen sein können.⁵ Dies gilt insbesondere, wenn der Mitunternehmer

13.12

1 Auf die Ausführungen in Rz. 13.13 zur Frage der Betriebsstättenbegründung wird verwiesen.

2 BFH v. 26.2.1992 – I R 85/91, BStBl. II 1992, 937; BMF v. 24.12.1999, BStBl. I 1999, 1076, Tz. 1.1.5.1; *Lieber* in G/K/G, OECD-MA, Art. 7 Rz. 289; vgl. Rz. 2.8 m.w.N.

3 BMF v. 24.12.1999, BStBl. I 1999, 1076, Tz. 1.1.5.1; BMF v. 16.4.2010, abgedruckt als Anhang, S. 1335 ff., Tz. 3.1.

4 Vgl. BFH v. 19.12.2007 – I R 19/06, BFHE 220, 160; zur Problematik von betriebsstättenlosen Unternehmergewinnen (sog. „floating income“); vgl. Rz. 2.13 und 13.54.

5 Vgl. Rz. 2.11, Rz. 2.19 und Rz. 3.36; *Wassermeyer*, IStR 2007, 330 (335); *Wassermeyer* in FS Ruppe, S. 681 (692); ebenso wohl auch *Ismer/Kost*, IStR 2007, 120 (123 f.); *Boller/Ellinghoff/Schmidt*, IStR 2009, 109 (110); *Müller*, BB 2009, 751 (756 f. m.w.N.); ausdrücklich offen gelassen in BFH v. 17.10.2007 – I R 5/06, IStR 2008, 300.

selbst gewerblich tätig ist und das Sonderbetriebsvermögen tatsächlich in der Betriebsstätte seines gewerblichen Unternehmens verwaltet.¹

- 13.13 **(Geschäftsleitungs-)Betriebsstätte des Mitunternehmers bezüglich seines Sonderbetriebsbereichs.** Ausgehend von dem zuvor dargestellten Ansatz stellt sich weitergehend die Frage, ob nicht ein Mitunternehmer sein Sonderbetriebsvermögen in einer eigenen (Geschäftsleitungs-)Betriebsstätte, in der er die seinen Sonderbetriebsbereich betreffenden Entscheidungen des Tagesgeschäfts trifft, verwalten kann.² Nach innerstaatlichem Steuerrecht erfordert die Annahme einer Geschäftsleitungsbetriebsstätte nicht das Vorliegen einer festen Geschäftseinrichtung oder Anlage,³ als Ort der Geschäftsleitung kommt grundsätzlich auch die Privatwohnung des (Mit-)Unternehmers in Betracht.⁴ Gegen die Annahme einer separaten Geschäftsleitungsbetriebsstätte für den Sonderbetriebsbereich eines Mitunternehmers nach innerstaatlichem Steuerrecht spricht jedoch, dass nach § 15 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 EStG das dem Sonderbetriebsbereich zuzuordnende Vermögen, Sondervergütungen, Sonderbetriebsausgaben und -einnahmen dem Gewerbebetrieb der Mitunternehmerschaft zuzurechnen sind und daneben ein eigener Gewerbebetrieb, für den eine (Geschäftsleitungs-)Betriebsstätte unterhalten wird, ausschließlich bezüglich des Sonderbetriebsbereichs nicht *per se* angenommen werden kann. Diese Frage kann allerdings unter abkommensrechtlichen Gesichtspunkten – in Abhängigkeit vom konkret verwirklichten Sachverhalt – anders zu beurteilen sein.⁵ Insgesamt ist zu konstatieren, dass die Diskussion über das Bestehen und die Voraussetzungen für die Begründung einer Mitunternehmerbetriebsstätte noch nicht weit fortgeschritten ist.
- 13.14 **Zuordnung des Sonderbetriebsvermögens zu einer Betriebsstätte des Mitunternehmers.** Sofern der Mitunternehmer für eine (weitere) gewerbliche Tätigkeit eine eigene Betriebsstätte unterhält, stellt sich die Frage, ob das dem Sonderbetriebsbereich zuzuordnende Vermögen des Mitunternehmers der über die Personengesellschaft vermittelten Betriebsstätte oder aber der eigenen Betriebsstätte des Mitunternehmers zuzuordnen ist. Für das innerstaatliche Steuerrecht ist dies durch § 15 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 Satz 1 EStG jedenfalls insoweit entschieden, als eine Zurechnung des

1 Vgl. Rz. 2.11 sowie zur Zuordnung des Sonderbetriebsvermögens zur Betriebsstätte des Mitunternehmers nach nationalem Steuerrecht Rz. 13.14.

2 Für die freie Entscheidungskompetenz des Mitunternehmers vgl. Rz. 2.11. *Ismer/Kost* (IStR 2007, 120 (123 f.)) scheinen das Vorliegen einer Geschäftsleitungsbetriebsstätte des Mitunternehmers bezogen auf das Sonderbetriebsvermögen anzunehmen. *Boller/Eilinghoff/Schmidt* (IStR 2009, 109 (112 f.)) halten wohl eine Geschäftsleitungsbetriebsstätte eines gewerblich tätigen Mitunternehmers für möglich.

3 *Frotscher*, Internationales Steuerrecht³, Rz. 264 ff.; *Gersch* in Klein⁹, § 12 AO Rz. 2 ff.

4 BFH v. 28.7.1993 – I R 15/93, BStB. II 1994, 148; v. 16.12.1998 – I R 138/97, BStBl. II 1999, 437; *Frotscher*, Internationales Steuerrecht³, Rz. 268.

5 Zur Begründung einer gesonderten Betriebsstätte für den Sonderbetriebsbereich im Abkommensrecht wird auf die Ausführungen unter Rz. 13.55 verwiesen.

 B. Steuerliche Behandlung bei Nichtvorliegen von DBA

Sonderbetriebsbereichs nach § 15 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 Satz 1 EStG gerade vorrangig zur Mitunternehmerschaft und zu den in ihrem Rahmen unterhaltenen Betriebsstätten vorzunehmen ist.¹

Betriebsstätten und Tätigkeiten von Mitunternehmern. Denkbar ist allerdings die Begründung einer Betriebsstätte durch die Tätigkeit eines Mitunternehmers für die Personengesellschaft. Wenn die Tätigkeit des Mitunternehmers einen Teil der gewerblichen Betätigung der Personengesellschaft darstellt, kann eine dem Mitunternehmer zustehende Verfügungsmacht der Personengesellschaft zuzurechnen sein, für die er tätig wird.² Dies ist der Fall, wenn der Gesellschafter in von ihm gemieteten Räumlichkeiten für Rechnung der Personengesellschaft im Rahmen der von ihr eigentlich ausgeübten geschäftlichen Aktivität tätig wird und z.B. die Produkte der Personengesellschaft auf deren Rechnung und Gefahr vertreibt. Dem entsprechend hat der BFH in seinem Urt. v. 18.12.2002³ angenommen, dass die Tätigkeit der Gesellschafter einer Innengesellschaft, die diese in ihren eigenen Räumlichkeiten und in ihrem eigenen Namen, aber für Rechnung der Innengesellschaft ausüben, abkommensrechtlich eine Betriebsstätte der Innengesellschaft begründet. Dies sollte ebenfalls im innerstaatlichen Recht gelten. Liegen im Einzelfall die Voraussetzungen für die Annahme einer Betriebsstätte vor, würde es sich hier allerdings nicht um eine „Mitunternehmerbetriebsstätte“, sondern um eine Betriebsstätte der Personengesellschaft/Mitunternehmerschaft handeln. Soweit der Mitunternehmer für seine Tätigkeit eine Sondervergütung erhält, ist diese der Betriebsstätte der Mitunternehmerschaft zuzuordnen, in der der Mitunternehmer tatsächlich tätig wird.⁴ Dies gilt ebenfalls für die vom Mitunternehmer getragenen Aufwendungen, die im Zusammenhang mit der Sondervergütung stehen (z.B. Aufwendungen für

1 Vorrang der Zuordnung zum Sonderbetriebsvermögen (und damit zum Gewerbebetrieb der Mitunternehmerschaft) vor der Zuordnung zum gewerblichen Betriebsvermögen des Mitunternehmers: BFH v. 18.7.1979 – I R 199/75, BStBl. II 1979, 750; v. 28.10.1999 – VIII R 41/98, BStBl. II 2000, 339; v. 18.8.2005 – IV R 59/04, BStBl. II 2005, 830 (832); *Reiß*, DStR 1998, 1887; a.A. Subsidiaritätstheorie (§ 15 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 EStG ist seinem Gesetzeszweck nach nur für die Qualifikation, nicht aber für die Zuordnung von Wirtschaftsgütern zwischen unterschiedlichen Betriebsvermögen anzuwenden): *Groh*, DStZ 1996, 673; *Söffing*, DB 2007, 1994; gegen die Subsidiaritätstheorie ausdrücklich *Kempermann*, FS Flick, S. 445 und gegen eine Verallgemeinerung der Subsidiaritätstheorie BFH v. 28.10.1999 – VIII R 41/98, BStBl. II 2000, 399; v. 7.12.2000 – III R 35/98, BStBl. II 2001, 316.

2 Vgl. BFH v. 26.2.1992 – I R 85/91, BStBl. II 1992, 937; FG Münster v. 11.11.2008 – 15 K 114/99, EFG 2009, 309, nrkr.

3 Vgl. BFH v. 18.12.2002 – I R 92/01, BFHE 2001, 447.

4 Vgl. BFH v. 10.7.2002 – I R 71/01, BStBl. II 2003, 191 – Der BFH lässt erkennen, dass Sondervergütungen für Managementleistungen abkommensrechtlich den Betriebsstätten zugeordnet werden können, in denen der Mitunternehmer jeweils tätig geworden ist; dies gilt grundsätzlich im innerstaatlichen Steuerrecht entsprechend, wenn die Betriebsstätte eine solche der Mitunternehmerschaft ist. Siehe auch das nachfolgende Urteil des FG Bremen v. 7.4.2004 – 2 K 30/03, rkr.

 Kapitel 13 Einkünftequalifikation im Sonderbetriebsbereich

die Betriebsstätte). Wird der Mitunternehmer dagegen nicht im Rahmen der eigentlichen geschäftlichen Aktivität für die Personengesellschaft tätig, sondern handelt im Rahmen seines eigenen gewerblichen Unternehmens, so sollte der Mitunternehmer durch seine Tätigkeit selbst dann keine Betriebsstätte für die Mitunternehmerschaft begründen, wenn das Entgelt als Sondervergütung nach § 15 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 EStG zu behandeln ist. Da aber andererseits die Tätigkeitsvergütungen dem Betrieb der Mitunternehmerschaft nach § 15 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 EStG zuzurechnen sind, sollte die Sondervergütung – bei hier relevanter ausschließlicher Anwendung innerstaatlichen Steuerrechts – im Zweifel der Geschäftsleitungsbetriebsstätte der Personengesellschaft zuzuordnen sein. Dem Tätigkeitsort des Gesellschafters, an dem dieser eine eigene Betriebsstätte für seine weitere geschäftliche Tätigkeit unterhält, sollte mithin nach innerstaatlichem Recht im Rahmen der Zuordnung der Sondervergütung für steuerliche Zwecke keine Bedeutung zukommen.

2. Dotationskapital und Sonderbetriebsbereich

- 13.16 **Dotationskapital – Einführung.** Als Dotationskapital wird im Zusammenhang mit der Betriebsstättengewinnermittlung das anteilige Eigenkapital des (Gesamt-)Unternehmens bezeichnet, das der Betriebsstätte zuzurechnen ist.¹ In Bezug auf das Dotationskapital ist eine Zuordnung von Zinsaufwendungen zur Betriebsstätte im Rahmen der Betriebsstättengewinnermittlung ausgeschlossen.² Maßstab für die Bemessung des Dotationskapitals ist die angemessene Kapitalausstattung nach den Grundsätzen des Fremdvergleichs.³
- 13.17 **Dotationskapital und Mitunternehmerschaften.** Die Anwendung der Grundsätze des Dotationskapitals auf Mitunternehmerschaften ist noch weitgehend ungeklärt. Die Finanzverwaltung scheint von der Anwendung auszugehen, Einzelheiten bleiben aber offen.⁴ In der Literatur wird die Anwendung in Bezug auf Darlehensgewährungen zwischen Mitunternehmer und Mitunternehmerschaft diskutiert und teilweise abgelehnt⁵ oder eine vermittelnde Auffassung vertreten.⁶ Die Ablehnung der Übertragung der vorgenannten Regeln zum Dotationskapital wird teilweise

1 *Jacobs*, Internationale Unternehmensbesteuerung⁶, S. 632 m.w.N.; *Schröder/Strunk* in *Mössner*³, C 91.

2 *Wassermeyer* in *Kessler/Kröner/Köhler*, Konzernsteuerrecht², § 7 Rz. 279; *Jacobs*, Internationale Unternehmensbesteuerung⁶, 632 m.w.N.

3 BMF v. 24.12.1999, BStBl. I 1999, 1076, Tz. 2.5.1, Tz. 2.5.1.; *Schröder/Strunk* in *Mössner*³, C 97.

4 BMF v. 24.12.1999, BStBl. I 1999, 1076, Tz. 2.5.2.; wohl auch *Strunk/Kaminski*, IStR 2000, 33 (41); *Göttsche/Stangl*, DStR 2000, 498 (504 f.).

5 *Löwenstein/Heinsen*, IStR 2007, 301 (302 f.).

6 *Wassermeyer* in *W/A/D*, Rz. 7.18; für Fremdkapital mit eigenkapitalersetzendem Charakter.

 B. Steuerliche Behandlung bei Nichtvorliegen von DBA

darauf gestützt, dass sich Gesellschafter und Gesellschaft nicht wie Stammhaus und Betriebsstätte gegenüber stehen.¹

Dotationskapital und Sonderbetriebsbereich. Die Grundsätze über das Dotationskapital sollten bei Mitunternehmerschaften grundsätzlich nur Anwendung finden, soweit die Zuordnung von Aufwendungen für Fremdkapital, welches (1) die Mitunternehmerschaft oder (2) der Mitunternehmer (Sonderbetriebsbereich) von Dritten aufgenommen hat, zu verschiedenen Betriebsstätten der Personengesellschaft vorzunehmen ist. Darüber hinaus ist ein Mitunternehmer nach innerstaatlichem Steuerrecht nicht verpflichtet, seinen Mitunternehmeranteil (einschließlich des Sonderbetriebsbereichs) mit einem Mindesteigenkapital auszustatten. Unterhält der Mitunternehmer neben seiner Beteiligung an der Personengesellschaft weitere Betriebe oder ist an weiteren Mitunternehmerschaften beteiligt, ist er insbesondere nicht verpflichtet, seine Beteiligungen und Betriebe gleichmäßig mit Eigenkapital zu finanzieren. Es ginge hierbei auch nicht um eine Verteilung des vorhandenen Eigenkapitals des Gesamtunternehmens auf verschiedene Betriebsstätten, sondern auf verschiedene Betriebe. Entscheidend für die Zuordnung von Fremdkapital zwischen Betrieben ist mithin allein der wirtschaftliche Veranlassungszusammenhang.² 13.18

Korrektur von Sondervergütungen. Nach § 1 Abs. 1 Satz 1 AStG werden Einkünfte eines Steuerpflichtigen aus einer Geschäftsbeziehung zum Ausland mit einer nahe stehenden Person entsprechend dem Fremdvergleichsgrundsatz angepasst, wenn diese durch die Vereinbarung fremdunüblicher Bedingungen gemindert wurden. Personengesellschaften können nahe stehende Personen im Sinne des § 1 AStG sein.³ Eine Einkünftekorrektur nach § 1 AStG bei fremdunüblichen Sondervergütungen oder gar unentgeltlichen Leistungen an die Mitunternehmerschaft durch einen an ihr beteiligten Gesellschafter sollte im Rahmen der Anwendung des innerstaatlichen Steuerrechts aber dennoch nicht in Betracht kommen, da die Sondervergütungen im Rahmen der deutschen Gewinnermittlung der Mitunternehmerschaft zu berücksichtigen sind und sich mithin auf die Höhe des Gesamtgewinns der Mitunternehmerschaft nicht auswirken können. 13.19

1 Zu der Frage, ob der Gesellschafter einer Personengesellschaft als Stammhaus gilt, vgl. Rz. 2.9, Rz. 3.20 sowie Rz. 3.40.

2 Vgl. zur Frage der Anwendung der Dotationskapitalgrundsätze bei Personengesellschaften auch Rz. 3.40.

3 *Wassermeyer* in F/W/B, § 1 AStG Rz. 826, 828; *Haun* in Wöhrle/Schelle/Gross, § 1 AStG Rz. 201, Rz. 14.21, a.A.: *Piltz*, Personengesellschaft, 101 ff.

C. Steuerliche Behandlung unter Berücksichtigung von DBA

I. Einfluss von DBA auf die Besteuerung von Sonderbetriebsvermögen

- 13.20 **Sonderbetriebsbereich im Rahmen von DBA.** Beteiligt sich ein Steuerausländer an einer Mitunternehmerschaft, die eine inländische Betriebsstätte unterhält (**Inbound-Fall**), oder ein Steuerinländer an einer Mitunternehmerschaft, über die ihm eine ausländische Betriebsstätte wie eine eigene zugerechnet wird (**Outbound-Fall**), und besteht ein DBA mit dem betreffenden ausländischen Staat (d.h. dem Ansässigkeitsstaat des Gesellschafters oder dem Betriebsstättenstaat), werden die zuvor dargestellten innerstaatlichen Grundsätze der Besteuerung des Sonderbetriebsbereichs durch die Regelungen des DBAs überlagert und wie nachfolgend dargestellt modifiziert.

II. Zurechnungs- und Qualifikationskonflikte im Sonderbetriebsbereich

- 13.21 **Fallgruppen von Zurechnungs- und Qualifikationskonflikten.** Im Hinblick auf den Sonderbetriebsbereich können die auftretenden Zurechnungs- und Qualifikationskonflikte¹ zu den folgenden Fallgruppen zusammengefasst werden:
- 13.22 **Sondervergütungen.** Tritt ein Mitunternehmer in Leistungsbeziehungen zur Personengesellschaft, erfüllt er im Ausgangspunkt zunächst einen eigenständigen Einkünfteerzielungstatbestand. Die steuerliche Behandlung der Sondervergütungen nach deutschem Steuerrecht (Qualifikation als Einkünfte aus Gewerbebetrieb und Zuordnung zur Mitunternehmerschaft) stellt dabei nur eine nach dem innerstaatlichen Steuerrecht des jeweiligen Anwenderstaates mögliche dar. In Betracht kommen z.B. ebenso eine umfassende steuerliche Negierung von schuldrechtlichen Beziehungen zwischen Personengesellschaft und Gesellschafter oder eine andere steuerliche Sonderbehandlung sowie auch eine umfassende Anerkennung der Leistungsbeziehungen. Die unterschiedliche Behandlung der Sondervergütungen in den einzelnen innerstaatlichen Steuerrechtsordnungen und eine auf diesem innerstaatlichen Verständnis beruhende Zuordnung auf abkommensrechtlicher Ebene können zu Qualifikationskonflikten führen.²

¹ Zum Vorliegen von Zurechnungs- und Qualifikationskonflikten bei Personengesellschaften vgl. Rz. 3.1 ff. sowie 6.1 ff.

² Vgl. Rz. 6.26 f.

 C. Steuerliche Behandlung unter Berücksichtigung von DBA

Qualifikation der Personengesellschaft. Zurechnungs- und Qualifikationskonflikte können ferner auftreten, wenn die Anwenderstaaten die Personengesellschaft unterschiedlich steuerlich einordnen und behandeln. Typischerweise entstehen solche Konflikte, wenn ein Vertragsstaat die Personengesellschaft als intransparent einstuft und die erzielten Einkünfte der Gesellschaft zurechnet und bei dieser besteuert, der andere Vertragsstaat aber von der steuerlichen Transparenz mit Zurechnung und Besteuerung beim Gesellschafter der Personengesellschaft ausgeht.¹ In solchen Fällen, kann es dazu kommen, dass der Sonderbetriebsbereich steuerlich gar nicht oder doppelt berücksichtigt wird. 13.23

Zurechnung von Einkünften zu Betriebsstätten. Qualifikationskonflikte treten schließlich auf, wenn Einkünfte von einem Vertragsstaat einer bestimmten Betriebsstätte zugeordnet werden, der andere Vertragsstaat dieser Zuordnung jedoch nicht folgt, und abkommensrechtlich die Verteilung der Besteuerungsrechte an die Zuordnung zur Betriebsstätte anknüpft. In Bezug auf die Zuordnung von Einnahmen und Ausgaben im Sonderbetriebsbereich sind solche Zuordnungskonflikte besonders häufig anzutreffen. 13.24

III. Sonderregelungen zum Sonderbetriebsbereich in DBA

DBA mit Sonderregelungen. Einige der in jüngerer Zeit von Deutschland abgeschlossenen DBA enthalten Sonderregelungen für den Sonderbetriebsbereich. Derartige Sonderregelungen sind z.B. in den deutschen DBA mit Belarus (Art. 7 Abs. 7 Satz 2 DBA-Belarus), Kasachstan (Art. 7 Abs. 6 Satz 2 DBA-Kasachstan), Österreich (Art. 7 Abs. 7 Satz 2 DBA-Österreich), Schweiz (Art. 7 Abs. 7 Satz 2 DBA-Schweiz), Singapur (Art. 7 Abs. 7 Satz 2 DBA-Singapur) und Usbekistan (Art. 7 Abs. 7 Satz 2 DBA-Usbekistan) enthalten. Die genannten Regelungen sind vom Wortlaut her identisch und betreffen nur den Bereich der Sondervergütungen; der übrige Sonderbetriebsbereich (z.B. die abkommensrechtliche Qualifikation von Sonderbetriebsausgaben) wird in den betreffenden DBA hingegen nicht ausdrücklich behandelt. 13.25

Sonderregelungen für Sondervergütungen am Beispiel von Art. 7 Abs. 7 Satz 2 DBA-Österreich. Die Sonderregelung in Art. 7 Abs. 7 Satz 2 DBA-Österreich bezieht sich nur auf Unternehmensgewinne i.S.v. Art. 7 DBA-Österreich. Einkünfte aus selbständiger Arbeit (Art. 14 DBA-Österreich) und aus Land- und Forstwirtschaft (Art. 6 DBA-Österreich) – die nach deutschem Verständnis ebenfalls zu Sondervergütungen im steuerlichen Sinne führen können – werden von der Sonderregelung nicht erfasst. Die steuerliche Beurteilung solcher nicht von Art. 7 Abs. 7 Satz 2 DBA-Österreich erfassten Bereiche des Sonderbetriebsvermögens richtet sich mithin nach den nachfolgend für die Behandlung des Sonderbetriebsbereichs oh- 13.26

¹ Vgl. Rz. 3.5 ff. sowie Rz. 6.1 ff., insbesondere Rz. 6.19 ff.

Kapitel 13 Einkünftequalifikation im Sonderbetriebsbereich

ne DBA-Sonderregelung dargestellten Grundsätzen. Nach Art. 7 Abs. 7 Satz 2 DBA-Österreich werden Sondervergütungen von Art. 7 DBA-Österreich erfasst, wenn sie nach dem Steuerrecht des Betriebsstättenstaats den Einkünften des Gesellschafters aus der Betriebsstätte zuzurechnen sind. Diese Regelung führt zu folgenden Konsequenzen: (1) Es handelt sich bei Sondervergütungen im gewerblichen Bereich stets um Unternehmensgewinne und eine Zuordnung zu den spezielleren Artikeln über Zinsen, Mieten, Lizenzgebühren, etc. kommt nicht in Betracht, und (2) es erfolgt die Zuordnung zur Betriebsstätte, beides entsprechend dem innerstaatlichen Steuerrecht des Betriebsstättenstaats.

- 13.27 Steuerliche Behandlung der Sondervergütungen nach Art. 7 Abs. 7 Satz 2 DBA-Österreich – Inbound-Fall.** Für Personengesellschaften mit deutscher Betriebsstätte kommt es somit grundsätzlich zu einem Gleichlauf der Behandlung von gewerblichen Sondervergütungen zwischen dem DBA und dem deutschen Steuerrecht hinsichtlich der Betriebsstättengewinnermittlung (d.h. Zuordnung der Sondervergütungen zum Gewinn der inländischen Betriebsstätte des Gesellschafters). Dabei statuiert Art. 7 Abs. 7 Satz 2 DBA-Österreich zugleich einen Vorrang der Abkommensanwendung durch den Betriebsstättenstaat und schließt sich insoweit dem im OECD Partnership-Report¹ empfohlenen Vorgehen zur Vermeidung von Qualifikationskonflikten (Behandlung der Sondervergütung entsprechend der Auslegung durch den Betriebsstättenstaat und Vermeidung der Doppelbesteuerung durch den Ansässigkeitsstaat) an. Qualifikationskonflikte sind dadurch in Bezug auf Sondervergütungen regelmäßig ausgeschlossen.
- 13.28 Steuerliche Behandlung der Sondervergütungen im Fall von DBA-Sonderregelungen – Outbound-Fall.** Soweit der Betriebsstättenstaat nicht Deutschland ist und die Sondervergütungen abweichend vom deutschen Steuerrecht nicht den Unternehmensgewinnen und der ausländischen Betriebsstätte zugeordnet werden, folgt Deutschland auch insofern der Beurteilung des Betriebsstättenstaats und wendet die spezielleren Abkommensartikel auf die Sondervergütung an. Ein Rückgriff auf das Konzept der sog. Qualifikationsverkettung oder § 50d Abs. 9 Satz 1 Nr. 1 EStG² ist insofern aufgrund der ausdrücklichen Regelung im DBA nicht erforderlich.

IV. Abkommensrechtliche Behandlung von Sondervergütungen

1. Allgemeines

- 13.29 Meinungsstand zur abkommensrechtlichen Einordnung von Sondervergütungen.** Die Frage der abkommensrechtlichen Einordnung von nach

¹ OECD Partnership-Report 1999, Rz. 103 ff. (Beispiel 14).

² Vgl. Rz. 13.31 sowie 13.43 zum Begriff der „Qualifikationsverkettung“ und zu § 50d Abs. 9 Satz 1 Nr. 1 EStG.

 C. Steuerliche Behandlung unter Berücksichtigung von DBA

deutschem Verständnis als Sondervergütungen zu qualifizierenden Einnahmen zählt zu den derzeit umstrittensten im internationalen Steuerrecht. Im deutschen Steuerrecht haben sich im Hinblick auf die Sondervergütungen und ihre Behandlung nach den DBA insbesondere zwei grundsätzlich verschiedene Auffassungen herausgebildet. Während der BFH und ihm folgend die h.M. in der Literatur die steuerliche Behandlung von Sondervergütungen auf eine sog. „autonome Abkommensauslegung“ stützt, vertritt die deutsche Finanzverwaltung eine Auslegung der DBA, die sich am nationalen Steuerrecht des jeweiligen Anwenderstaates orientiert (sog. „anwenderstaatsorientierte Abkommensauslegung“).¹

Autonome Abkommensauslegung. Das Konkurrenzverhältnis zwischen Art. 7 OECD-MA (Unternehmensgewinne) und den spezielleren Verteilungsartikeln wird von den Vertretern der autonomen Abkommensauslegung ausschließlich – also autonom ohne Rückgriff auf das innerstaatliche Steuerrecht – auf Basis des DBA beurteilt.² Nach dieser Auffassung sind die Sondervergütungen für die Zwecke des DBA vorrangig nach dem Abkommensartikel zu beurteilen, der den entsprechenden Einkünfterzielungsstatbestand der Sache nach speziell erfasst. Aus Art. 7 Abs. 7 OECD-MA, aber auch ganz allgemein aus der Abkommenssystematik, soll sich dieses Nachrangverhältnis von Art. 7 OECD-MA gegenüber den spezielleren Verteilungsartikeln ergeben. Die Sondervergütungen stellen grundsätzlich einen eigenen Einkünfterzielungsstatbestand dar und können insbesondere Art. 11 OECD-MA (Zinsen), Art. 12 OECD-MA (Lizenzen) und Art. 6 OECD-MA (unbewegliches Vermögen) unterfallen. Allerdings enthalten die nach dieser Auffassung auf die Sondervergütungen ggf. vorrangig anwendbaren spezielleren Artikel des DBA regelmäßig einen sog. „Betriebsstättenvorbehalt“³, z.B. Art. 11 Abs. 4 OECD-MA und Art. 12 Abs. 4 OECD-MA. Nach diesem Betriebsstättenvorbehalt finden auf die Sondervergütungen nicht die Spezialartikel des DBA sondern Art. 7 OECD-MA Anwendung, wenn der Steuerpflichtige in dem Staat, aus dem die Sondervergütungen stammen, eine Betriebsstätte unterhält und das Vermögen, das zur Erzielung der Sondervergütungen eingesetzt wird, (tatsächlich) zu dieser Betriebsstätte gehört. Diese tatsächliche Zugehörigkeit des zugrundeliegenden Vermögens zur Betriebsstätte wird von den Vertretern der autonomen Abkommensauslegung (insbesondere vom BFH) sodann eng ausgelegt. Ein Rückgriff auf innerstaatliches Steuerrecht nach Art. 3 Abs. 2 OECD-MA (insbesondere auf § 15 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 EStG) soll ausscheiden, vielmehr eine funktionale Betrachtungsweise maßgeblich sein.⁴

13.30

¹ Auch wenn die Begriffe „autonome“ und „anwenderstaatsorientierte“ Auslegung – wie im Folgenden dargestellt wird – nur bedingt zutreffend sind, werden sie nachfolgend der größeren Übersichtlichkeit wegen verwendet.

² Vgl. Rz. 13.35 ff. und Rz. 13.46.

³ Neben dem hier verwendeten Begriff „Betriebsstättenvorbehalt“ werden die relevanten Regelungen auch als „Rückfallklauseln“ bezeichnet.

⁴ Die Besteuerungsfolgen in Abhängigkeit vom jeweils anwendbaren Spezialartikel des DBA werden nachfolgend unter Rz. 13.33 ff. ausführlich dargestellt.

13.31 **Anwenderstaatsorientierte Abkommensauslegung.** Die von der deutschen Finanzverwaltung¹ vertretene anwenderstaatsorientierte Abkommensauslegung geht davon aus, dass bei nach innerstaatlichem Recht als Sondervergütungen zu qualifizierenden Einkünften Unternehmensgewinne i.S.d. Art. 7 OECD-MA vorliegen. Dieses Ergebnis wird über Art. 3 Abs. 2 OECD-MA, der die Auslegung von im DBA nicht definierten Begriffen entsprechend dem jeweiligen Recht des Anwenderstaates vorsieht, und dem Rückgriff auf § 15 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 Satz 1 EStG begründet. Andere Abkommensartikel sollen hingegen nicht vorrangig sein, sodass grundsätzlich dahinstehen kann, ob die Sondervergütungen auch anderen Abkommensartikeln unterfallen. Durch den umfassenderen Rückgriff auf innerstaatliches Steuerrecht des Anwenderstaates können Qualifikationskonflikte im Grundsatz häufiger auftreten als bei einer von beiden Vertragsstaaten übereinstimmend angewandten autonomen Abkommensauslegung. Eine Lösung für die bei der anwenderstaatsorientierten Auslegung auftretenden Qualifikationskonflikte soll durch die unter anderem im OECD-Partnership-Report² dargestellte sog. „Qualifikationsverkettung“ erreicht werden. Bei der Qualifikationsverkettung folgt der Ansässigkeitsstaat bei einer abweichenden Abkommensanwendung des Nichtansässigkeitsstaats, die auf dem Rückgriff auf dessen innerstaatliches Steuerrecht beruht, der Auslegung des DBA durch diesen; die Doppelbesteuerung ist stets durch den Ansässigkeitsstaat zu vermeiden. Der OECD-MK³ sowie die deutsche Finanzverwaltung folgen dieser Auffassung und lösen Qualifikationskonflikte durch eine entsprechende Auslegung des Methodenartikels (Art. 23 OECD-MA), d.h. der Methodenartikel soll durch den Ansässigkeitsstaat so angewendet werden, dass eine Doppelbesteuerung vermieden wird.

13.32 **Regelungen zur anwenderstaatsorientierten Auslegung im innerstaatlichen Steuerrecht.** Der Gesetzgeber hat in § 50d Abs. 9 Satz 1 Nr. 1 EStG und in § 50d Abs. 10 EStG Regelungen getroffen, die die anwenderstaatsorientierte Auslegung und die Qualifikationsverkettung im deutschen Steuerrecht festschreiben sollen.⁴ Dieses gesetzgeberische Ziel wird jedoch – wie nachfolgend dargelegt – nur teilweise erreicht:

Nach § 50d Abs. 10 EStG⁵ i.d.F. des JStG 2009 gelten Sondervergütungen nach § 15 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 Satz 1, Halbs. 2 und Nr. 3, Halbs. 2 EStG – sofern das anwendbare DBA betreffend dieser Vergütungen keine ausdrückliche Regelung enthält – für Zwecke der Anwendung des DBA aus-

1 Rz. 13.42 f. und Rz. 13.47; BMF v. 16.4.2010, abgedruckt als Anhang, S. 1335 ff., Tz. 4.1.3.3.

2 OECD Partnership-Report 1999, Rz. 103 ff.; vgl. auch Rz. 8.42 ff.

3 Art. 23 Nr. 32.2 f. OECD-MK.

4 Zu dem mit der Einführung der Neuregelungen verfolgten Zweck wird auf die Gesetzesbegründungen verwiesen: JStG 2007, BGBl. I 2006, 2878 (2887); BT-Drucks. 16/2712 zu § 50d Abs. 9 EStG und JStG 2009, BGBl. I 2008, 2794 (2806); BT-Drucks. 16/11108, 28 f. zu § 50d Abs. 10 EStG.

5 Details zur Auslegung und Anwendung des § 50d Abs. 10 EStG werden nachfolgend unter Rz. 13.49 ff. dargestellt.

 C. Steuerliche Behandlung unter Berücksichtigung von DBA

schließlich als Unternehmensgewinne. Die Neuregelung gilt nach § 7 Satz 6 GewStG auch für die Gewerbesteuer.¹

Durch § 50d Abs. 9 Satz 1 Nr. 1 EStG² sollen sog. „negative Qualifikationskonflikte“, die dazu führen können, dass bestimmte Einkünfte in keinem der Vertragsstaaten besteuert werden (sog. „weiße Einkünfte“), vermieden werden. Dieses Ziel soll dadurch erreicht werden, dass für von einem unbeschränkt Steuerpflichtigen erzielte Einkünfte, die nach dem DBA eigentlich von der deutschen Besteuerung auszunehmen wären, eine Freistellung nicht gewährt wird, wenn der andere Vertragsstaat die Vorschriften des DBA so anwendet, dass die Einkünfte durch ihn von der Besteuerung auszunehmen sind oder nur zu einem begrenzten Steuersatz besteuert werden. In diesem Fall werden die ausländischen Steuern in Deutschland lediglich angerechnet.

2. Darlehensgewährung durch Gesellschafter an Gesellschaft

a) Rechtslage ohne Berücksichtigung von § 50d Abs. 10 EStG – BFH versus Finanzverwaltung

aa) Anwendungsbereich von § 50d Abs. 10 EStG

Keine Anwendung auf nichtgewerbliche Mitunternehmenschaften. Vor Einführung des § 50d Abs. 10 EStG durch das JStG 2009 ergaben sich auf Basis der autonomen und der anwenderstaatsorientierten Abkommensauslegung hinsichtlich der Besteuerung von Zinsen, die durch eine Mitunternehmenschaft an einen ihrer Mitunternehmer gezahlt wurden, und zu gewerblichen Einkünften i.S.d. § 15 EStG führen, im In- und Outbound-Fall die nachfolgend dargestellten Konsequenzen. § 50d Abs. 10 EStG dürfte aufgrund der Verweisung auf Vergütungen im Sinne des § 15 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 Satz 1, 2. Halbsatz und Nr. 3, 2. Halbsatz EStG ausschließlich auf nach innerstaatlichem Steuerrecht als gewerblich zu qualifizierende Einkünfte Anwendung finden; die Vorschrift sollte auf Sondervergütungen im Zusammenhang mit freiberuflichen und land- und forstwirtschaftlichen Mitunternehmenschaften mithin nicht anwendbar sein.³ Wollte man dies anders beurteilen und § 50d Abs. 10 EStG aufgrund der Verweise in § 18 Abs. 4 Satz 2 und § 13 Abs. 7 EStG bei allen Mitunternehmenschaften für anwendbar halten, käme es zu unsystematischen Ergebnissen, wenn die Tätigkeit der Personengesellschaft und somit der Gewinnanteil nicht Art. 7 OECD-MA, sondern z.B. Art. 6 OECD-MA unterfällt, die Sondervergütungen aufgrund von § 50d Abs. 10 EStG

13.33

¹ Der durch das JStG 2009 eingeführte § 50d Abs. 10 EStG ist nach § 52 Abs. 59a letzter Satz EStG in allen noch offenen Fällen anzuwenden. Vgl. Rz. 3.33 hinsichtlich verfassungsrechtlicher Bedenken bezüglich der Rückwirkung des § 50d Abs. 10 EStG. Zur Rückwirkung ferner *Günkel/Lieber*, Ubg 2009, 301 (303); FG München v. 30.7.2009 – 1 K 1816/09, DStR 2009, 2363 hält die Rückwirkung hingegen für verfassungskonform (Revision eingelegt, BFH – I R 74/09).

² Vgl. Rz. 13.43 und Rz. 16.66 ff. zur Anwendung des § 50d Abs. 9 EStG.

³ *Salzmann*, IWB Fach 3, Gruppe 3, S. 1539 (1549); *Prinz*, DB 2009, 807 (811).

Kapitel 13 Einkünftequalifikation im Sonderbetriebsbereich

aber trotzdem nach Art. 7 OECD-MA zu beurteilen wären. Für Sondervergütungen im freiberuflichen Bereich und bei land- und forstwirtschaftlichen Mitunternehmenschaften gelten die nachfolgend dargestellten Grundsätze mithin auch nach Einführung des § 50d Abs. 10 EStG fort.

bb) Outbound-Fall
(1) Grundfall Darlehensgewährung

- 13.34 **Sachverhalt.** Die AB Partnership, die im Staat P gegründet wurde und dort ihren Sitz hat, erhält von ihrem in Deutschland unbeschränkt steuerpflichtigen Mitunternehmer ein verzinsliches Darlehen. Die Gesellschaft entfaltet eine gewerbliche Tätigkeit und unterhält in Staat P eine Betriebsstätte. Beide Vertragsstaaten behandeln die Gesellschaft als steuerlich transparent.

(2) Autonome Abkommensauslegung

- 13.35 **Vorliegen von Unternehmensgewinnen.** Ob es sich bei den Sondervergütungen um „Unternehmensgewinne“ i.S.v. Art. 7 OECD-MA handelt, ist bei den Vertretern der autonomen Abkommensauslegung umstritten. Teils wird dies unter Anwendung der allgemeinen Grundsätze bejaht¹, teils verneint.² Nach Art. 3 Abs. 2 OECD-MA ist der Rückgriff auf innerstaatliches Steuerrecht bei der Auslegung von Abkommensbegriffen zulässig, wenn der Begriff nicht schon im Abkommen definiert ist und zudem der Zusammenhang nichts anderes erfordert. Bei Anwendung von Art. 3 Abs. 2 OECD-MA ist vorrangig auf die Bedeutung abzustellen, die dem Begriff nach dem Ertragsteuerrecht des Anwenderstaates im entsprechenden Zeitraum zukommt; die Bedeutung des Begriffs nach einem anderen Recht des Staates soll hingegen nachrangig sein. Da der Begriff der „Unternehmensgewinne“ im OECD-MA nicht abschließend definiert ist, ist er nach Art. 3 Abs. 2 OECD-MA im Sinne der Einkünfte aus Gewerbebetrieb nach § 15 EStG auszulegen³, und Sondervergütungen gehören mithin grundsätzlich (auch) zu den „Unternehmensgewinnen“ im abkommensrechtlichen Sinne.
- 13.36 **Vorrang spezieller Abkommensartikel.** Nach der autonomen Abkommensauslegung ergibt sich aus Art. 7 Abs. 7 OECD-MA allerdings, dass dann, wenn Einkünfte, die zu Unternehmensgewinnen führen, auch den Tatbestand eines (spezielleren) Artikels des jeweiligen DBA erfüllen, diese Einkünfte vorrangig nach diesem (spezielleren) Artikel zu behandeln sind.⁴ Dieses Spezialitätsverhältnis soll ein allgemeines Prinzip der DBA

1 *Prokisch* in V/L⁵, DBA, Art. 1 Rz. 44.

2 Vgl. Rz. 3.29 ff. und Rz. 8.17; danach sollen Sondervergütungen wohl jedenfalls nicht zwingend zu Unternehmensgewinnen führen.

3 *Müller*, BB 2009, 751 (754 f.).

4 BFH v. 9.8.2006 – II R 59/05, BFHE 214, 518; v. 19.12.2007 – I R 66/06, BStBl. II 2008, 510.

C. Steuerliche Behandlung unter Berücksichtigung von DBA

darstellen und somit auch gelten, wenn ein entsprechender Vorrang im Unternehmensgewinnartikel nicht ausdrücklich vorgesehen ist.¹

Anwendbarkeit des Zinsartikels. Die Vertreter der autonomen Abkommensauslegung gehen davon aus, dass die Vergütungen, die die Mitunternehmensgesellschaft auf Gesellschafterdarlehen zahlt, zumindest auch dem Zinsartikel Art. 11 OECD-MA unterfallen, sodass dieser – unter Hinweis auf Art. 7 Abs. 7 OECD-MA und den Grundsatz der Spezialität – vorrangig anwendbar ist: 13.37

Vorliegen von „Zinsen“. Die Sonderbetriebseinnahmen, die ein Mitunternehmer aus einem seiner Mitunternehmensgesellschaft gewährten Darlehen erzielt, stellen nach der Rspr. des BFH abkommensrechtlich „Zinsen“ dar.² Die Zinsen werden in Art. 11 Abs. 3 OECD-MA als „Einkünfte aus Forderungen jeder Art“ definiert. Da die DBA dagegen eine Definition des Begriffs „Forderung“ nicht enthalten, stellt der BFH insoweit auf deutsches (Ertrag-) Steuerrecht zur Auslegung ab³ und begründet das Vorliegen einer Forderung damit, dass bei der Gewährung eines verzinslichen Darlehens für den Mitunternehmer eine Zinsforderung und für die Mitunternehmensgesellschaft eine gleich hohe Verbindlichkeit auszuweisen ist. Die mit diesen Positionen verbundenen Einnahmen und Ausgaben seien zwar nach § 15 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 Satz 1 EStG den Einkünften aus Gewerbebetrieb zuzurechnen. Dieser Konzeption liege aber die Vorstellung von einem Schuldverhältnis mit einer Forderung zu Grunde.⁴ Daneben stützt sich der BFH⁵ auf das zivilrechtliche Verständnis der Mehrheit der Staaten, nach dem Rechtsbeziehungen zwischen einer Personengesellschaft und ihrem Gesellschafter grundsätzlich anerkannt werden und mithin eine Forderung im Sinne der DBA darstellen.⁶ Diese Auslegung durch den 13.38

1 BFH v. 9.8.2006 – II R 59/05, BFHE 214, 518; v. 19.12.2007 – I R 66/06, BStBl. II 2008, 510.

2 BFH v. 27.2.1991 – I R 15/89, BStBl. II 1991, 444; v. 16.10.2002 – I R 17/01, BStBl. II 2003, 631; v. 9.8.2006 – II R 59/05, BFHE 214, 518; v. 20.12.2006 – I B 47/05, BFHE 216, 276; v. 17.10.2007 – I R 5/06, IStR 2008, 300.

3 BFH v. 17.10.2007 – I R 5/06, IStR 2008, 300; wohl auch *Wassermeyer*, DK 2008, 338; a.A.: *Krabbe*, FR 2001, 129 (130); *Prokisch* in V/L⁵, DBA, Art. 1 Rz. 44; *Hemmelrath* in V/L⁵, DBA, Art. 7 Rz. 21; die vertreten, dass ein Rückgriff auf innerstaatliches Steuerrecht nach Art. 3 Abs. 2 OECD-MA unzulässig sei, weil sich aus dem Abkommenszusammenhang bei Sondervergütungen etwas anderes ergäbe: Vertragsbeziehungen zwischen Personengesellschaft und Gesellschafter müsse die abkommensrechtliche Anerkennung versagt werden, weil auf das Verhältnis zwischen Gesellschafter und (steuerlich transparenter) Personengesellschaft die Grundsätze über die Behandlung von Stammhaus und Betriebsstätte anzuwenden und im letzteren Verhältnis Vertrags- oder Leistungsbeziehungen nicht anzuerkennen seien. Zur Frage, ob der Gesellschafter einer Personengesellschaft als „Steuerhaus“ angesehen werden kann, vgl. Rz. 2.9, Rz. 3.20, 3.40 und Rz. 13.56.

4 BFH v. 17.10.2007 – I R 5/06, IStR 2008, 300; ähnlich *Wassermeyer*, DK 2008, 338 (342); auch *Günkel/Lieber*, FR 2001, 132.

5 BFH v. 17.10.2007 – I R 5/06, IStR 2008, 300.

6 Vgl. Rz. 2.9.

Kapitel 13 Einkünftequalifikation im Sonderbetriebsbereich

BFH erscheint in Anbetracht von Art. 3 Abs. 2 OECD-MA, der – sofern sich aus dem Zusammenhang nicht etwas anderes ergibt – für die Auslegung eines im DBA nicht definierten Ausdrucks auf das innerstaatliche Ertragsteuerrecht des jeweiligen Anwenderstaates abstellt, zumindest zweifelhaft. Stellt man bei der Auslegung des Begriffs „Forderung“ ausschließlich auf deutsches Ertragsteuerrecht ab, ist die Qualifikation der Forderung des Gesellschafters gegen seine Mitunternehmerschaft als Fremdkapital nicht eindeutig. Ertragsteuerlich finden nämlich die für Forderungen und Zinsen im Allgemeinen geltenden Vorschriften bei Personengesellschafterdarlehen nach innerstaatlichem Steuerrecht teilweise keine Anwendung: Zu § 6 Abs. 1 Nr. 3 Satz 1 EStG hat der BFH z.B. entschieden, dass bei Gesellschafterdarlehen an Personengesellschaften eine Abzinsung ausgeschlossen ist, weil dem Gesellschafterdarlehen Eigenkapitalcharakter zukommt.¹ Für die Gewerbesteuer ist bei Zinsen auf Personengesellschafterdarlehen eine Hinzurechnung nach § 8 Nr. 1 GewStG nicht vorzunehmen, da es sich um steuerliches Eigenkapital handelt. Bei der Umwandlung einer Körperschaft auf eine Personengesellschaft führt schließlich *Pung* in Bezug auf Gesellschafterdarlehen aus, dass diese nach der Umwandlung zwar zivilrechtlich fortbestehen, steuerlich allerdings die Darlehensforderung zu Eigenkapital wird und somit steuerlich von einer Konfusion auszugehen ist.² Andererseits werden im Rahmen der zweistufigen Gewinnermittlung die Sondervergütungen als Aufwand und Verbindlichkeiten bei der Personengesellschaft und als Sonderbetriebseinnahmen und Forderungen beim Mitunternehmer behandelt und Sondervergütungen können möglicherweise als Betriebseinnahmen einerseits und als Betriebsausgaben andererseits unterschiedlichen Betriebsstätten zugeordnet werden.³ Daher sprechen auch bei Anwendung ertragsteuerlicher Maßstäbe Gründe dafür, dass das durch einen Mitunternehmer seiner Personengesellschaft gewährte Darlehen als Forderung im Sinne des Art. 11 Abs. 1 OECD-MA anzusehen ist.

- 13.39 **Zinsen „stammen“ aus dem Nichtansässigkeitsstaat.** Führen die Zahlungen der Personengesellschaft an ihren Gesellschafter zu Zinsen im Sinne von Art. 11 Abs. 1 OECD-MA, ist die Vorschrift auf diese Zinseinnahmen dennoch nur dann anwendbar, wenn diese aus dem Nichtansässigkeitsstaat „stammen“. Nach Art. 11 Abs. 5 OECD-MA gelten Zinsen u.a. dann als aus einem Vertragsstaat stammend, wenn der Schuldner in dem Staat eine Betriebsstätte unterhält, die Schuld für Zwecke der Betriebsstätte eingegangen wurde und die Zinsen von ihr getragen werden. Vom BFH und in der Literatur wird das Vorliegen dieser Voraussetzung überwiegend unproblematisch angenommen, sofern die Personengesellschaft eine Betriebsstätte im Nichtansässigkeitsstaat unterhält.⁴ Diese Auffas-

1 BFH v. 24.1.2008 – IV R 66/05, BFH/NV 2008, 1301.

2 *Pung* in D/J/P/W, § 6 UmwStG (SEStEG), Rz. 29 ff.

3 Vgl. Rz. 2.17.

4 *Hölscher*, IWB 2007, Gr. 2, Fach 3, S. 1361 (1367); *Müller*, BB 2009, 751 (757 m.w.N.).

C. Steuerliche Behandlung unter Berücksichtigung von DBA

sung lässt sich damit begründen, dass die Personengesellschaft (zivilrechtliche) Schuldnerin des Darlehens ist und in tatsächlicher Hinsicht das Unternehmen betreibt und mithin auch Betriebsstätten unterhält, selbst wenn diese den Mitunternehmern wie eigene Betriebsstätten zuzurechnen sind.¹

Betriebsstättenvorbehalt. Nach Art. 11 Abs. 4 OECD-MA ist die Anwendung des Zinsartikels und damit ein dem Ansässigkeitsstaat des Gesellschafters für die Zinsen zugewiesenes Besteuerungsrecht dann ausgeschlossen, wenn der darlehensgewährende Gesellschafter in dem Vertragsstaat, aus dem die Zinsen stammen, eine Betriebsstätte unterhält und die Kapitalforderung tatsächlich zum Betriebsvermögen der Betriebsstätte gehört. Nach der Rspr. des BFH greift der Betriebsstättenvorbehalt, wenn die den Einkünften zugrundeliegenden Vermögenswerte eine tatsächlich-funktionale Bedeutung für die von der Personengesellschaft ausgeübte Tätigkeit haben und sich daher die Einkünfte hieraus als Nebenerrträge der Tätigkeit darstellen.² Der BFH lässt für diese Zuordnung eine sich am innerstaatlichen Steuerrecht orientierende (steuer-) rechtliche Zugehörigkeit zur Betriebsstätte nicht ausreichen, sondern fordert einen funktionalen Zusammenhang zu der in der (Personengesellschafts-) Betriebsstätte ausgeübten Tätigkeit.³ Dieser soll generell dann nicht vorliegen, wenn in der Betriebsstätte das Gesellschafterdarlehen als Verbindlichkeit passiviert und die Zinsen als Betriebsausgaben gebucht wurden.⁴ Ursprünglich hatte der BFH diese Auslegung damit begründet, dass nach dem Wortlaut des Betriebsstättenvorbehalts eine „tatsächliche“ und somit nicht „rechtliche“ Zugehörigkeit gefordert wird.⁵ In der Folgezeit hat er den tatsächlichen (funktionalen) Zusammenhang aber auch dann gefordert, wenn das anwendbare Abkommen diese Formulierung gerade nicht enthielt, sondern z.B. eine „Zugehörigkeit zum Betriebsstättenvermögen“ oder eine „Zurechnung zur Betriebsstätte“ verlangte.⁶ In neueren Urten geht der BFH noch einen Schritt weiter: Die Rspr. zum Betriebsstättenvorbehalt rechtfertigt sich letztlich aus dem in Art. 7 Abs. 2 OECD-MA niedergelegten Fremdvergleichsgrundsatz.⁷ Allerdings führt der BFH

1 Zur Frage, ob die Betriebsstätten einer Personengesellschaft von der Gesellschaft oder ihren Mitunternehmern betrieben werden und wem die Betriebsstätten zugerechnet werden, vgl. Rz. 2.7 und Rz. 2.8.

2 BFH v. 19.12.2007 – I R 66/06, BStBl. II 2008, 510.

3 Die wohl h.M. in der Literatur hat sich dem BFH angeschlossen: *Jacobs*, Internationale Unternehmensbesteuerung⁶, S. 541; *Müller*, BB 2009, 751 (756).

4 Für den Outbound-Fall insbesondere BFH v. 27.2.1991 – I R 15/89, BStBl. II 1991, 444.

5 BFH v. 27.2.1991 – I R 15/89, BStBl. II 1991, 444; auf diese frühere Argumentation des BFH und die entsprechende Abgrenzung zu Art. 7 Abs. 1 Satz 2, Abs. 2 OECD-MA stützt sich z.B. Frotscher, IStR 2009, 593 (595).

6 BFH v. 9.8.2006 – II R 59/05, BFHE 214, 518 für das DBA-Frankreich („Zugehörigkeit zum Betriebsstättenvermögen“); v. 20.12.2006 – I B 47/05, BFH/NV 2007, 831 für das DBA-Großbritannien („Zurechnung zur Betriebsstätte“).

7 BFH v. 20.12.2006 – I B 47/05, BFH/NV 2007, 831; v. 17.10.2007 – I R 5/06, IStR 2008, 300. Es ist daher fraglich, ob ein Unterschied – wie ihn Frotscher, IStR

Kapitel 13 Einkünftequalifikation im Sonderbetriebsbereich

seine Bezugnahme auf den Fremdvergleichsgrundsatz derzeit noch nicht konsequent weiter. Nach dem Fremdvergleichsgrundsatz wäre wohl zu prüfen, ob die Personengesellschaft das vom Gesellschafter überlassene Fremdkapital auch von einem unabhängigen Dritten bekommen hätte und der vereinbarte Zinssatz angemessen war. *Wassermeyer* vertritt die Auffassung, dass für die Anwendung des Betriebsstättenvorbehalts die Darlehensforderung – selbst bei einer Passivierung als Verbindlichkeit in der Bilanz der Personengesellschaft – ausnahmsweise dann der über die Gesellschaft vermittelten Betriebsstätte des Gesellschafters zuzuordnen sei, wenn die Darlehensgewährung z.B. eigenkapitalersetzend oder unentgeltlich ist.¹ Auch der BFH hat ausgeführt, dass ausnahmsweise eine Forderung „tatsächlich“ dann zur durch die Personengesellschaft vermittelten Betriebsstätte gehören kann, wenn das Darlehen zivilrechtlich Eigenkapital darstellen würde und damit den Gläubigern der Personengesellschaft als Haftungsmasse zur Verfügung stünde.² Diese am Gesellschaftsrecht orientierte Herangehensweise ist allerdings nicht mit dem Fremdvergleichsgrundsatz von Art. 7 Abs. 2 OECD-MA deckungsgleich.

- 13.41 **Zusammenfassung.** Im Regelfall werden nach der Rspr. des BFH die Darlehensforderungen mithin nicht tatsächlich zu einer Betriebsstätte des Gesellschafters im Quellenstaat gehören und somit die Zinsen nach Art. 11 Abs. 1 OECD-MA der Besteuerung im Ansässigkeitsstaat des Gesellschafters unterliegen. Im Ergebnis hat daher Deutschland nach dieser Auffassung das Besteuerungsrecht – ggf. unter Anrechnung einer ausländischen Quellensteuer – hinsichtlich der Zinseinnahmen aus dem der Personengesellschaft gewährten Darlehen.

(3) Anwenderstaatsorientierte Abkommensauslegung

- 13.42 **Ausgangsposition der anwenderstaatsorientierten Abkommensauslegung.** Nach der von der deutschen Finanzverwaltung vertretenen anwenderstaatsorientierten Abkommensauslegung ist der Begriff „Unternehmensgewinne“ nach der Auslegungsregel des Art. 3 Abs. 2 OECD-MA nach innerstaatlichem Recht des Anwenderstaates auszulegen. Danach handelt es sich bei den Sondervergütungen ausschließlich um Unternehmensgewinne. Der Zinsartikel findet von vornherein keine Anwendung.³ In Übereinstimmung mit dem interstaatlichen Steuerrecht des Anwenderstaates soll auch abkommensrechtlich die Zuordnung der Sondervergütungen zu den durch die Personengesellschaft vermittelten Betriebsstätten erfolgen.

2009, 593 (595) annimmt – zwischen den Betriebsstättenvorbehalten in den speziellen Abkommensartikeln einerseits und Art. 7 Abs. 1 Satz 2, Abs. 2 OECD-MA andererseits in der Rechtsprechung des BFH derzeit noch existiert.

1 *Wassermeyer* in W/A/D, Rz. 7.14 ff.; zur Frage der Zurechnung bei eigenkapitalersetzenden Darlehen auch *Schaden/Franz*, Ubg 2008, 456 (460).

2 BFH v. 27.2.1991 – I R 15/89, BStBl. II 1991, 444.

3 Vgl. oben die Nachweise S. 549, Fn. 3 zu dieser insbesondere von Krabbe vertretenen Auffassung; ebenfalls BMF v. 16.4.2010, abgedruckt als Anhang, S. 1335 ff., Tz. 5.1.

C. Steuerliche Behandlung unter Berücksichtigung von DBA

Demnach steht im hier besprochenen Outbound-Fall das Besteuerungsrecht für die von der Personengesellschaft an ihren Gesellschafter gezahlten Zinsen nach der anwenderstaatsorientierten Auslegung regelmäßig ausschließlich dem Betriebsstättenstaat zu. Deutschland müsste die Zinsen insoweit von der inländischen Besteuerung freistellen (Art. 23A Abs. 1 i.V.m. Art. 7 Abs. 1 Satz 1 Halbs. 2 und Satz 2 OECD-MA).

Nationale Rückfallklausel § 50d Abs. 9 EStG. Sofern der Betriebsstättenstaat allerdings das ihm nach anwenderstaatsorientierter Auslegung zustehende Besteuerungsrecht nach seinem innerstaatlichen Steuerrecht nicht wahrnimmt, würden bei Freistellung durch Deutschland als Ansässigkeitsstaat „weiße Einkünfte“ entstehen. Das Entstehen solcher weißer Einkünfte soll durch § 50d Abs. 9 Satz 1 Nr. 1 EStG vermieden werden. Gemäß § 50d Abs. 9 Satz 1 Nr. 1 EStG sind nach einem DBA von der Bemessungsgrundlage der deutschen Steuer auszunehmende Einkünfte von der deutschen Besteuerung nicht freizustellen, sondern die ausländische Steuer ist lediglich auf die deutsche Steuer anzurechnen, wenn die Einkünfte im anderen Vertragsstaat nach dessen Abkommensverständnis nicht (1. Alternative des § 50d Abs. 9 Satz 1 Nr. 1 EStG) oder nur zu einem durch das DBA begrenzten Steuersatz (2. Alternative des § 50d Abs. 9 Satz 1 Nr. 1 EStG) besteuert werden dürfen. Die deutsche Finanzverwaltung vertritt die Auffassung, dass § 50d Abs. 9 Satz 1 Nr. 1 EStG bei im Betriebsstättenstaat der Personengesellschaft nicht besteuerten Zinsen auf Gesellschafterdarlehen erfüllt ist.¹ Hiergegen richtet sich die wohl h.M.² Nach dieser handelt es sich bei den für § 50d Abs. 9 Satz 1 Nr. 1 EStG maßgeblichen Einkünften um die Einkünfte im Sinne einer Einkunftsart des § 2 Abs. 1 Nr. 1 bis 7 EStG, wobei alle Einkunftsteile einer Einkunftsart eine Einkünfteinheit bilden, begrenzt durch die abkommensrechtlich als Einheit freizustellenden Einkünfte.³ Auf der Grundlage dieser Auffassung bilden Sondervergütungen mit dem Gewinnanteil in ihrer Gesamtheit die für die Anwendung von § 50d Abs. 9 Satz 1 Nr. 1 EStG maßgeblichen Einkünfte, weil diese – ggf. auf der Grundlage von § 50d Abs. 10 EStG – aus deutscher abkommensrechtlicher Sicht als Unternehmensgewinne einheitlich freizustellen sind. Diese werden vom anderen Staat auch – zumindest teilweise – besteuert, denn dieser nimmt in der Regel nur die Sondervergütungen, nicht aber den Gewinnanteil von der Besteuerung aus. Da § 50d Abs. 9 Satz 1 Nr. 1 EStG darauf abstellt, ob die Einkünfte besteuert werden („wenn“), und nicht inwieweit („soweit“) dies der Fall ist, ist die Vorschrift bei Sondervergütungen nicht erfüllt.⁴ Diese Auffassung ist gut vertretbar, doch nicht zweifelsfrei: Das EStG verwendet den Begriff der Einkünfte einheitlich lediglich im Sinne einer Nettogröße (Gewinn oder Einnahmenüberschuss). Der Umfang der für

1 BMF v. 16.4.2010, abgedruckt als Anhang, S. 1335 ff., Tz. 4.1.3.3.2; Tz. 5.1 (Beispiel 2), so wohl auch Rz. 10.148.

2 Vgl. Rz. 16.66 ff.

3 Vgl. Rz. 16.76 ff.

4 Vgl. Rz. 16.84 ff.

Kapitel 13 Einkünftequalifikation im Sonderbetriebsbereich

die Anwendung einer Vorschrift maßgeblichen Einkünfte (alle Einkünfte einer Einkunftsart oder einzelne Ausschnitte hieraus) ist hingegen jeweils normspezifisch auszulegen. Deutlich wird dies besonders am Wortlaut von § 15a Abs. 1 Satz 1 EStG: Hiernach darf der einem Kommanditisten zuzurechnende Anteil am Verlust der Kommanditgesellschaft weder mit anderen Einkünften aus Gewerbebetrieb noch mit Einkünften aus anderen Einkunftsarten ausgeglichen werden, soweit ein negatives Kapitalkonto entsteht oder sich erhöht. Zu solchen anderen Einkünften aus Gewerbebetrieb gehört nach herrschender Meinung insbesondere der Gewinn aus dem Sonderbetriebsbereich des Mitunternehmers.¹ Für die Bestimmung der maßgeblichen Einkünfte bei § 50d Abs. 9 Satz 1 Nr. 1 EStG könnte auf der Grundlage seines Wortlauts und nach seinem Sinn und Zweck der Vermeidung weißer Einkünfte durch abweichende Abkommensanwendung auch auf die Abkommensauslegung durch den anderen Staat abgestellt werden: Wenn dieser abkommensrechtlich für bestimmte Einkünfte eine vom deutschen Abkommensverständnis abweichende Einkunftsart annimmt und nur deswegen entgegen der deutschen Abkommensanwendung zu einem beschränkten Besteuerungsrecht gelangt, stellen diese vom anderen Staat abweichend qualifizierten Einkünfte solche im Sinne des § 50d Abs. 9 Satz 1 Nr. 1 EStG dar. Die Rspr. des BFH zu Art. 23 Abs. 3 des DBA-Kanada 1981, der eine ähnliche Zielsetzung wie § 50d Abs. 9 Satz 1 Nr. 1 EStG (nämlich die Vermeidung weißer Einkünfte) verfolgte², kann nicht ohne weiteres für die Auslegung von § 50d Abs. 9 Satz 1 Nr. 1 EStG herangezogen werden: Im entschiedenen Fall besteuerte Kanada nach dem innerstaatlichem Steuerrecht nicht. Ein abweichendes Abkommensverständnis lag gerade nicht vor. Nach dieser Auslegung wäre § 50d Abs. 9 Satz 1 Nr. 1 EStG auf Sondervergütungen in Form von Darlehenszinsen stets dann anzuwenden, wenn der andere Staat sie abkommensrechtlich unter den Zinsartikel subsumiert und daher von einer Besteuerung absieht oder hiernach nur beschränkt besteuert.³ Ob der andere Staat die Darlehenszinsen nach seinem innerstaatlichen Steuerrecht überhaupt besteuern könnte, wäre nach diesem Verständnis für die Anwendung des § 50d Abs. 9 Satz 1 Nr. 1 EStG nicht erheblich. Wendet aber z.B. der andere Vertragsstaat den Zinsartikel auf die als Sondervergütungen zu qualifizierenden Zinsen nur bis zu einer bestimmten Höhe an und besteuert diese im Übrigen nach dem Artikel über Unternehmensgewinne, dürfte § 50d Abs. 9 EStG insgesamt nicht anwendbar sein. Vor diesem Hintergrund erscheint eine Neufassung des § 50d Abs. 9 EStG geboten, um die mit dem hier dargestellten Meinungsstreit für den Rechtsanwender verbundenen Unsicherheiten zu beseitigen.⁴

¹ Wacker in Schmidt²⁸, § 15a EStG Rz. 100 m.w.N.; vgl. auch Rz. 19.30.

² BFH v. 27.8.1997 – I R 125/95, BStBl. II 1998, 58; hierzu Rz. 16.23.

³ So u.U. auch Salzman, IWB Fach 3, Gruppe 3, S. 1539 (1541); Schönfeld in F/W/B, § 50d Abs. 9 EStG Rz. 51; wohl auch Rz. 3.28; mit abweichender Begründung, aber im Ergebnis ab JStG 2009 ebenso Rz. 10.148.

⁴ Zur Anwendung von § 50d Abs. 9 Satz 1 Nr. 2 EStG vgl. Rz. 16.86. Zur alternativen Begründung des Wechsels zur Anrechnungsmethode hinsichtlich der im Be-

 C. Steuerliche Behandlung unter Berücksichtigung von DBA

(4) Ergebnis

Zusammenfassung Outbound-Fall. Vor der Einführung des § 50d Abs. 10 EStG kamen für den **Outbound-Fall** die autonome Abkommensauslegung und die deutsche Finanzverwaltung jedenfalls dann zum gleichen Ergebnis, wenn der Betriebsstättenstaat die an den Gesellschafter gezahlten Zinsen nicht besteuerte. In diesem Fall wurden die Zinseinnahmen nach beiden Auffassungen in Deutschland besteuert, wobei sich die deutsche Finanzverwaltung zur Erzielung dieses Ergebnisses auf ihre Auslegung des § 50d Abs. 9 EStG verlassen musste. 13.44

cc) Inbound-Fall**(1) Grundfall Darlehensgewährung**

Sachverhalt. Die AB OHG, die in Deutschland gegründet wurde und dort ihren Sitz hat, erhält von ihrem im Staat R unbeschränkt steuerpflichtigen Mitunternehmer ein verzinsliches Darlehen. Die Gesellschaft entfaltet eine gewerbliche Tätigkeit und unterhält eine Betriebsstätte in Deutschland. Beide Vertragsstaaten behandeln die OHG als steuerlich transparent. 13.45

(2) Autonome Abkommensauslegung

Besteuerungsrecht des Ansässigkeitsstaats. Bei spiegelbildlicher Anwendung der für den Outbound-Fall dargestellten Grundsätze kommen die Vertreter der autonomen Abkommensauslegung zu dem Ergebnis, dass die von der Personengesellschaft an ihren Gesellschafter gezahlten Zinsen regelmäßig ausschließlich im Ansässigkeitsstaat des Gesellschafters besteuert werden können und Deutschland die Zinsen lediglich bis zu einer im jeweiligen DBA vorgesehenen Quellensteuer besteuern darf. Dies hat der BFH mit Urtr. v. 17.10.2007 für den Inbound-Fall ausdrücklich bestätigt.¹ 13.46

(3) Anwenderstaatsorientierte Abkommensauslegung

Besteuerungsrecht des Quellenstaats. Auch die von der deutschen Finanzverwaltung vertretene anwenderstaatsorientierte Abkommensauslegung wendet die für den Outbound-Fall dargestellten Grundsätze zunächst spiegelbildlich im Inbound-Fall an.² Da die Zinszahlungen der Personengesellschaft nach Ansicht der Finanzverwaltung abkommensrechtlich ausschließlich Unternehmensgewinne darstellen, können sie in

triebsstättenstaat nicht besteuerten Zinszahlungen an den Gesellschafter nach Art. 23 Nr. 32.6 OECD-MK durch eine einschränkende Auslegung des Methodenartikels im Wege der Qualifikationsverkettung (BMF v. 16.4.2010, abgedruckt als Anhang, S. 1335 ff., Tz. 4.1.3.3); vgl. Rz. 6.16.

¹ BFH v. 17.10.2007 – I R 5/06, IStr 2008, 300.

² BMF v. 16.4.2010, abgedruckt als Anhang, S. 1335 ff., Tz. 5.1 (Beispiel 3).

Kapitel 13 Einkünftequalifikation im Sonderbetriebsbereich

Deutschland besteuert werden. Eine unter Umständen drohende Doppelbesteuerung der Zinsen sowohl in Deutschland als auch im Ansässigkeitsstaat des Gesellschafters ist nach Ansicht der deutschen Finanzverwaltung, die sich auf den OECD-Partnership-Report stützt, im Ansässigkeitsstaat des Gesellschafters zu vermeiden.¹

(4) Ergebnis

- 13.48 **Zusammenfassung Inbound-Fall.** Anders als im Outbound-Fall weisen mithin die autonome und die anwenderstaatsorientierte Auslegung das Besteuerungsrecht für die von der Personengesellschaft an den Gesellschafter gezahlten Zinsen einerseits dem Ansässigkeitsstaat (so der BFH) und andererseits Deutschland als Betriebsstättenstaat (so die deutsche Finanzverwaltung) zu. Die vom BFH vertretene autonome Auslegung, die von der herrschenden Meinung in der Literatur geteilt wird, entspricht inzwischen gefestigter Rspr. Somit ist im Inbound-Fall – und ohne Anwendung des § 50d Abs. 10 EStG² – ein Besteuerungsrecht für die Zinsen aus der Gesellschafterfremdfinanzierung regelmäßig nicht gegeben.

b) Gesetzesänderung durch das JStG 2009 – § 50d Abs. 10 EStG**aa) Zielrichtung des § 50d Abs. 10 EStG**

- 13.49 **§ 50d Abs. 10 EStG als „Nichtanwendungsgesetz“.** Als Reaktion auf das BFH-Urt. v. 17.10.2007³ wurde mit der Einführung des § 50d Abs. 10 EStG seitens des Gesetzgebers im JStG 2009 der Versuch unternommen, die bisherige Auffassung der Finanzverwaltung festzuschreiben und im Inbound-Fall ein uneingeschränktes Besteuerungsrecht hinsichtlich der als Sondervergütungen zu qualifizierenden Zinszahlungen nach Art. 7 Abs. 1 Satz 2 i.V.m. Satz 1 Halbs. 2 OECD-MA für Deutschland nach innerstaatlichem Recht zu sichern.⁴

bb) Behandlung von Sondervergütungen nach § 50d Abs. 10 EStG im Inbound-Fall**(1) Lösung der Finanzverwaltung**

- 13.50 **Besteuerungsrecht des Betriebsstättenstaats nach Betriebsstättengewinnermittlungsgrundsätzen.** Nach § 50d Abs. 10 EStG werden die nach innerstaatlichem Steuerrecht als Sondervergütungen zu behandelnden Zinszahlungen einer Personengesellschaft an ihren Gesellschafter ab-

1 BMF v. 16.4.2010, abgedruckt als Anhang, S. 1335 ff., Tz. 5.1 (Beispiel 3).

2 Vgl. Rz. 13.49 ff. hinsichtlich der Rechtslage unter Berücksichtigung des § 50d Abs. 10 EStG.

3 BFH v. 17.10.2007 – I R 5/06, IStR 2008, 300.

4 Bericht des Finanzausschusses zum JStG 2009 – BT-Drucks. 16/11108, 28 f.; siehe zur Position der Finanzverwaltung auch BMF v. 16.4.2010, abgedruckt als Anhang, S. 1335 ff., Tz. 2.2.1 und Tz. 5.1.

 C. Steuerliche Behandlung unter Berücksichtigung von DBA

kommensrechtlich ausschließlich als Unternehmensgewinne qualifiziert. Da mithin die Sondervergütungen im Fall von verzinslichen Darlehen zukünftig nicht mehr Art. 11 OECD-MA zuzuordnen sind, kann die nach dem Betriebsstättenvorbehalt im Zinsartikel (Art. 11 Abs. 4 OECD-MA) vorzunehmende Prüfung, ob die Darlehensforderung einer inländischen Betriebsstätte des Gesellschafters zuzuordnen ist, unterbleiben. Die Zuweisung des Besteuerungsrechts für die an den Mitunternehmer gezahlten Zinsen nach Art. 7 OECD-MA setzt jedoch neben der Annahme von Unternehmensgewinnen ferner deren Zuweisung zu einer deutschen Betriebsstätte voraus.¹ Von einer solchen Zuordnung zu einer inländischen Betriebsstätte scheint die Finanzverwaltung auszugehen, indem sie entweder über Art. 3 Abs. 2 OECD-MA auf die Wertung des innerstaatlichen Steuerrechts (§ 15 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 EStG) zurückgreift oder nach den allgemeinen Grundsätzen zur Gewinnaufteilung im Rahmen von Art. 7 OECD-MA „Zinszahlungen“ der Betriebsstätte im Betriebsstättengewinn erfasst, und somit bei der Zuordnung von Gewinnen zu Betriebsstätten im Rahmen des Art. 7 OECD-MA andere Kriterien als beim Betriebsstättenvorbehalt nach den speziellen Verteilungsnormen für anwendbar hält.² Einer ausdrücklichen Zuordnung des Gesellschafterdarlehens durch § 50d Abs. 10 EStG zur inländischen Betriebsstätte bedurfte es daher aus Sicht der deutschen Finanzverwaltung nicht.

(2) Kritik der Literatur an der Lösung der Finanzverwaltung und § 50d Abs. 10 EStG – Problem der Betriebsstättenzurechnung

Keine Zuordnung zu einer deutschen Betriebsstätte. Die Literatur³ folgt 13.51
der zuvor dargestellten Lösung der Finanzverwaltung nicht und kommt auch nach Einführung des § 50d Abs. 10 EStG im Inbound-Fall regelmäßig zu dem Ergebnis, dass die von der Personengesellschaft an den Gesellschafter gezahlten Zinsen nicht in Deutschland besteuert werden können. Mangels Zuordnung der Sondervergütungen zu einer inländischen Betriebsstätte laufe § 50d Abs. 10 EStG im Inbound-Fall weitestgehend leer. Im Einzelnen ergeben sich folgende Kritikpunkte an der Neuregelung:

- 1 BFH v. 10.7.2002 – R 71/01, BStBl. II 12003, 192; *Meretzki*, IStR 2009, 217 (224); *Hemmelrath* in V/L⁵, DBA, Art. 7 Rz. 70; *Salzmann*, IWB Fach 3, Gruppe 3, S. 1539 (1541 f.).
- 2 *Wolff* in FS Wassermeyer, S. 647 (656). Von der Zuordnung zu einer deutschen Betriebsstätte scheint auch die Gesetzgebung auszugehen, ohne dies jedoch näher zu begründen (Bericht des Finanzausschusses zum JStG 2009 – BT-Drucks. 16/11108, 28 f.). Siehe zur Position der Finanzverwaltung auch BMF v. 16.4.2010, abgedruckt als Anhang, S. 1335 ff., Tz. 5.1; auch *Frotscher*, IStR 2009, 593 (595 f.).
- 3 *Meretzki*, IStR 2009, 217 (223); *Boller/Eilighoff/Schmidt*, IStR 2009, 109 (113 f.); *Salzmann*, IWB Fach 3, Gruppe 3, S. 1539 (1550 f.); *Prinz*, DB 2009, 807 (812); *Dörfler/Rautenstrauch/Adrian*, BB 2009, 580 (584); *Lohbeck/Wagner*, DB 2009, 423 (425); *Günkel/Lieber*, Ubg 2009, 301 (304 f.); vgl. Rz. 2.19 und Rz. 16.43, 16.89.

- 13.52 Begriff „Unternehmensgewinn“ in § 50d Abs. 10 EStG.** Der abkommensrechtliche Begriff „Unternehmensgewinn“, auf den sich § 50d Abs. 10 EStG bezieht, ohne ihn für innerstaatliches Recht zu definieren¹, wird nicht in sämtlichen von Deutschland abgeschlossenen DBA verwendet. In älteren DBA werden Unternehmensgewinne im Sinne des Art. 7 OECD-MA z.B. als „Einkünfte aus gewerblichen Unternehmen“ oder „gewerbliche Einkünfte eines Unternehmens“ bezeichnet.² Hieraus wird vereinzelt gefolgert, dass § 50d Abs. 10 EStG nur auf solche DBA anwendbar sei, die den Begriff „Unternehmensgewinn“ auch tatsächlich benutzen; bei den übrigen DBA verbleibe es bei der bisherigen Rechtslage und mithin – nach autonomer Abkommensauslegung – bei einer Zuordnung der Sondervergütungen zum Zinsartikel.³ Andererseits könnte man als Unternehmensgewinn im Sinne des § 50d Abs. 10 EStG auch den Gewinn verstehen, der im jeweils einschlägigen DBA dem Art. 7 OECD-MA nachgebildeten Verteilungsartikel zuzuordnen ist. Eine Auslegung des § 50d Abs. 10 EStG im letztgenannten Sinne erscheint vom Wortlaut der Vorschrift noch gedeckt und angesichts des mit ihr verfolgten Zwecks sowie zur Vermeidung nicht beabsichtigter Ungleichbehandlungen geboten.⁴
- 13.53 Zuordnung des Sonderbetriebsvermögens zu einer inländischen Betriebsstätte.** Die Literatur⁵ wendet sich insbesondere gegen die von der Finanzverwaltung wohl unter Rückgriff auf § 15 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 EStG und die bei der Betriebsstättengewinnermittlung allgemein geltenden Grundsätze vorgenommene Zuordnung der nach § 50d Abs. 10 EStG als Unternehmensgewinne zu qualifizierenden Sondervergütungen zu einer inländischen Betriebsstätte. Nach Art. 7 Abs. 1 Satz 2 OECD-MA sind dem Betriebsstättenstaat nur diejenigen Gewinne des Unternehmens zur Besteuerung zugewiesen, die der Betriebsstätte wirtschaftlich zuzurechnen sind, d.h. die auf die in der Betriebsstätte entfaltete Aktivität zurückzuführen sind und mithin wirtschaftlich durch diese verursacht wurden.⁶ Nach der Literatur⁷ kann für die Frage der Zuordnung zu einer Betriebsstätte nach Art. 7 Abs. 1 Satz 2 OECD-MA auf die Rspr. des BFH zum ab-

¹ Kritisch im Hinblick auf die fehlende Definition für innerstaatliches Recht: *Boller/Eilighoff/Schmidt*, IStR 2009, 109 (114).

² Eine Aufstellung der in den deutschen DBA verwandten Begriffe findet sich bei *Hemmelrath* in V/L⁵, DBA, Art. 7 Rz. 51.

³ *Boller/Eilighoff/Schmidt*, IStR 2009, 109 (113 f.).

⁴ Im Ergebnis ebenso FG München v. 30.7.2009 – 1 K 1816/09, DStR 2009, 2363; *Salzmann*, IWB Fach 3, Gruppe 3, S. 1539 (1547); *Beinert/Benecke*, Ubg 2009, 169 (Fn. 43); *Günkel/Lieber*, Ubg 2009, 301 (306).

⁵ *Boller/Eilighoff/Schmidt*, IStR 2009, 109 (413 f.); *Prinz*, DB 2009, 807 (811); *Salzmann*, IWB Fach 3, Gruppe 3, 1539 (1548); *Lohbeck/Wagner*, DB 2009, 423 (425); *Günkel/Lieber*, Ubg 2009, 301 (306); *Boller/Schmidt*, IStR 2009, 852.

⁶ *Hemmelrath* in V/L⁵, DBA, Art. 7 Rz. 42; *Wassermeyer* in D/W, MA Art. 7 Rz. 39; *Boller/Eilighoff/Schmidt*, IStR 2009, 109.

⁷ Vgl. Rz. 3.33 und *Boller/Eilighoff/Schmidt*, IStR 2009, 109 (413 f.); *Lohbeck/Wagner*, DB 2009, 423 (425); *Salzmann*, IWB Fach 3, Gruppe 3, S. 1539 (1548); *Günkel/Lieber*, Ubg 2009, 301 (302); wohl auch *Prinz*, DB 2009, 807 (811 f.); a.A. *Frotscher*, IStR 2009, 593 (595).

C. Steuerliche Behandlung unter Berücksichtigung von DBA

kommensrechtlichen Betriebsstättenvorbehalt in Art. 10 Abs. 4, Art. 11 Abs. 4 und Art. 12 Abs. 4 OECD-MA¹ zurückgegriffen werden. Auf der Grundlage dieser Auffassung wären mithin die Sondervergütungen auch im Rahmen von Art. 7 OECD-MA nur dann einer inländischen Betriebsstätte zuzuordnen, wenn zu dieser ein sachlich-funktionaler Zusammenhang bestünde. Einen solchen sachlich-funktionalen Zusammenhang habe der BFH in seinem Urt. v. 17.10.2007² für den Inbound-Fall aber gerade verneint, so dass § 50d Abs. 10 EStG die Sondervergütungen zwar ausschließlich den Unternehmensgewinnen zuweise, aber die Zuordnung der Gewinne nicht abweichend von der bisherigen Rspr. des BFH regele, und mithin regelmäßig das von der Finanzverwaltung beabsichtigte Ergebnis (Zuweisung des Besteuerungsrechts bezüglich der Sondervergütungen an Deutschland als Betriebsstättenstaat) verfehle.³ Für die Übertragung der Rspr. des BFH zum Betriebsstättenvorbehalt nach den speziellen Verteilungsnormen auf Art. 7 Abs. 1 Satz 2 OECD-MA spräche insbesondere, dass das Erfordernis eines funktionalen Zusammenhangs bei den Betriebsstättenvorbehalten der speziellen Verteilungsnormen in der Entscheidung des BFH v. 17.10.2007 aus dem in Art. 7 Abs. 2 OECD-MA normierten Fremdvergleichsgrundsatz hergeleitet werde.⁴ Außerdem sei der Wortlaut der Betriebsstättenvorbehalte nach Art. 7 Abs. 1 Satz 2 OECD-MA und den speziellen Verteilungsnormen in vielen DBA identisch oder zumindest ähnlich und durch die einheitliche Auslegung der Betriebsstättenvorbehalte könne ein systematisch gebotener Gleichlauf der verschiedenen Abkommensartikel erreicht werden. Die von der herrschenden Literatur vertretene Auslegung des Art. 7 Abs. 1 Satz 2 OECD-MA ist gut vertretbar, wenn auch nicht zweifelsfrei.⁵

Sind betriebsstättenlose Einkünfte und Vermögen im Rahmen eines Unternehmens denkbar? In Ansehung der zuvor skizzierten Auffassung stellt sich die Frage, ob sich innerhalb eines gewerblichen Unternehmens betriebsstättenlose Einkünfte und betriebsstättenloses Vermögen ergeben können.⁶ Die Annahme von sog. *floating income* könnte zwar auf den Wortlaut des Art. 7 Abs. 1 OECD-MA gestützt werden. Danach werden

13.54

1 Vgl. Rz. 13.40.

2 BFH v. 17.10.2007 – I R 5/06, IStR 2008, 300.

3 Siehe zur Zurechnung von als Sonderbetriebseinnahmen erzielten Lizenzentnahmen zur inländischen Betriebsstätte eines Steuerausländers aufgrund eines tatsächlichen und funktionellen Zusammenhangs aber auch FG München v. 30.7.2009 – I K 1816/09, DStR 2009, 2363 sowie Rz. 13.62.

4 Meretzki, IStR 2009, 217 (219); wohl auch Günkel/Lieber, Ubg 2009, 301 (302).

5 Für die Frage der Zuordnung der Forderung aus Gesellschafterfremdfinanzierung zu einer inländischen Betriebsstätte auf Basis der Rspr. zu den Betriebsstättenvorbehalten der speziellen Verteilungsartikel wird auf die Diskussion in Rz. 13.40 verwiesen. Frotzcher (IStR 2009, 593 (595)) befürwortet im Rahmen des Unternehmensgewinnartikels ausdrücklich eine von den speziellen Verteilungsartikeln abweichende Zuordnung; dies entspricht wohl der Auffassung der Finanzverwaltung. Dagegen ausdrücklich Boller/Schmidt, IStR 2009, 852.

6 Die Frage der betriebsstättenlosen Einkünfte wird ausführlich bei Meretzki (IStR 2009, 217 (220)) diskutiert. Siehe auch Günkel/Lieber, Ubg 2009, 301 (306).

Kapitel 13 Einkünftequalifikation im Sonderbetriebsbereich

das Besteuerungsrecht für die Gewinne eines Unternehmens grundsätzlich dem Ansässigkeitsstaat des Unternehmensbetreibers (hier des jeweiligen Gesellschafters) zugeordnet und hiervon nur diejenigen Gewinne ausgenommen, die einer im anderen Vertragsstaat belegenen Betriebsstätte zuzuordnen sind.¹ Dennoch lehnt die wohl h.M.² – jedenfalls im gewerblichen Bereich – das Vorliegen von betriebsstättenlosen Einkünften und betriebsstättenlosem Vermögen ab. Folgt man der herrschenden Auffassung müssen die als Unternehmensgewinne zu behandelnden Sondervergütungen stets einer Betriebsstätte zugeordnet werden.

- 13.55 Zuordnung der Sondervergütungen zu einer Mitunternehmerbetriebsstätte.**³ Kommt man mit der herrschenden Meinung in der Literatur zu dem Ergebnis, dass jedenfalls eine Zurechnung der Sondervergütungen zur über die Personengesellschaft vermittelten inländischen Betriebsstätte mangels funktionalem Zusammenhang zu unterbleiben habe, könnten diese (1) einer vom Mitunternehmer selbst (und ausschließlich) für den Sonderbetriebsbereich unterhaltenen Betriebsstätte oder (2) einer (weiteren) Betriebsstätte, die der Mitunternehmer für ein anderes eigenes gewerbliches Unternehmen unterhält (z.B. bei Darlehensgewährung durch eine Bank als Mitunternehmer), zuzurechnen sein.⁴ Voraussetzung für die Annahme einer Betriebsstätte im abkommensrechtlichen Sinne ist nach Art. 5 Abs. 1 OECD-MA, dass der Gesellschafter eine feste Geschäftseinrichtung unterhält, durch die die Tätigkeit des Unternehmens ganz oder teilweise ausgeübt wird. Die Annahme einer Betriebsstätte des Mitunternehmers, der die Forderung gegen die Personengesellschaft zuzurechnen ist, erscheint abkommensrechtlich jedenfalls dann möglich, wenn der Mitunternehmer eine andere eigene unternehmerische Tätigkeit (außerhalb des Unternehmens der Personengesellschaft) ausübt und er hierfür eine feste Geschäftseinrichtung unterhält.⁵ Im Kern geht es darum, ob abkommensrechtlich eine vom innerstaatlichen Recht (§ 15 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 EStG) abweichende Zuordnung der Sondervergütungen zum Unternehmen eines Gesellschafters und nicht zur Personengesellschaft möglich ist. Die Frage scheint bisher noch nicht abschließend

1 *Günkel/Lieber*, Ubg 2009, 301 (306) begründen das Besteuerungsrecht für den Ansässigkeitsstaat des Mitunternehmers mit dem Wortlaut des Art. 7 Abs. 1 Satz 1 Halbs. 1 OECD-MA, sofern die Darlehensforderung keiner Betriebsstätte des Mitunternehmers oder der Mitunternehmerschaft zuzurechnen ist.

2 Zur Begründung der *floating income* ablehnenden Meinung wird auf die Ausführungen in Rz. 2.13 sowie auf BFH v. 19.12.2007 – I R 19/06, IStR 2008, 300; v. 16.12.2008 – I R 23/07, Orientierungssätze bei juris, verwiesen; vgl. auch *Wassermeyer* in D/W, MA Art. 7 Rz. 240; *Schaden/Franz*, Ubg 2008, 452 (456); *Schauhoff/Idler*, IStR 2009, 341 (343); a.A. für den abkommensrechtlichen Bereich Rz. 3.22, 3.33.

3 Vgl. Rz. 2.11, Rz. 2.19 sowie Rz. 3.36.

4 *Günkel/Lieber* (Ubg 2009, 301 (304)) gehen davon aus, dass eine entsprechende Mitunternehmerbetriebsstätte in der Praxis regelmäßig vorliegen wird.

5 Vgl. FG Bremen v. 7.4.2004 – 2 K 30/03, rkr., zur Zuordnung einer als Sondervergütung zu qualifizierenden Tätigkeitsvergütung zu einer ausländischen Geschäftsleitungsbetriebsstätte des Mitunternehmers.

C. Steuerliche Behandlung unter Berücksichtigung von DBA

geklärt, muss aber auf der Grundlage der Rspr. des BFH und der h.M. in der Literatur bejaht werden. Ob die Forderung gegen die Mitunternehmerschaft allerdings auch einer (nur) für den Sonderbetriebsbereich unterhaltenen Betriebsstätte zugeordnet werden kann, erscheint – unabhängig von der Tatsachenfrage, ob eine feste Geschäftseinrichtung unterhalten wird – dann fraglich, wenn sich die Tätigkeit des Mitunternehmers auf die bloße Darlehensgewährung beschränkt, d.h. die dem Sonderbetriebsbereich zuzuordnende Tätigkeit vermögensverwaltenden Charakter hat.¹ Denn die Annahme einer Betriebsstätte ist nur dann gerechtfertigt, wenn durch sie eine unternehmerische Tätigkeit ausgeübt wird. Da allerdings nach § 3 Abs. 2 OECD-MA für die Auslegung des Begriffs „Unternehmensgewinn“ auf das innerstaatliche Begriffsverständnis des § 15 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 EStG abzustellen ist, schließt der vermögensverwaltende Charakter der Darlehensgewährung die Annahme einer unternehmerischen Tätigkeit nicht *per se* aus, weil die Zinsen als Sondervergütungen nach innerstaatlichem Steuerrecht zu gewerblichen Einkünften führen und somit Unternehmensgewinne darstellen.² Die Annahme einer Mitunternehmerbetriebsstätte ist in diesem Fall aber auch deshalb zweifelhaft, weil die Darlehensgewährung der Finanzierung der Personengesellschaft und der über die Personengesellschaft unterhaltenen Betriebsstätten dient und diese Tätigkeit unter Umständen lediglich als Hilfstätigkeit vergleichbar einer Beschaffung von Gütern oder Dienstleistungen anzusehen ist, die abkommensrechtlich nicht zu einer Betriebsstätte führt (vgl. Art. 5 Abs. 4 OECD-MA). Die Finanzierungstätigkeit des Mitunternehmers als die eigentliche Unternehmenstätigkeit im Sinne des DBA anzusehen, erscheint gekünstelt. Aus diesem Grund dürfte auch die Zuordnung der Sondervergütung zu einer fiktiven Betriebsstätte des betreffenden Mitunternehmers am Ort der Betriebsstätte der Personengesellschaft, die durch das Darlehen des Mitunternehmers finanziert wird, abzulehnen sein; die Zuordnung der Sondervergütung zu einer über die Personengesellschaft vermittelten, durch das Darlehen finanzierten (Geschäftsleitungs-)Betriebsstätte scheint hier vorzugswürdig.

Zuordnung zu den über die Mitunternehmerschaft vermittelten Betriebsstätten. Nach h.M.³ ist das von der Personengesellschaft betriebene Unternehmen abkommensrechtlich ihren Mitunternehmern zuzurechnen 13.56

¹ Vgl. Rz. 13.12 ff. zum Vorliegen einer Betriebsstätte bezogen auf den Sonderbetriebsbereich nach nationalem Steuerrecht. Zur Möglichkeit einer Mitunternehmerbetriebsstätte vgl. Rz. 2.11; *Meretzki*, IStR 2009, 217 (223); *Salzmann*, IWB Fach 3, Gruppe 3, S. 1539 (1544); *Boller/Eilighoff/Schmidt* (IStR 2009, 109 (114)) scheinen der Annahme einer Mitunternehmerbetriebsstätte eher skeptisch gegenüberzustehen; ebenso wohl auch Rz. 3.36.

² Vgl. Rz. 2.11.

³ BFH v. 26.2.1992 – I R 85/91, BStBl. II 1992, 937; v. 13.2.2008 – I R 63/06, HFR 2008, 679; *Hemmelrath* in V/L⁵, DBA, Art. 7 Rz. 37; *Krabbe*, IStR 2002, 145 (146); *Lüdicke*, StBj 1997/1998, 449 (474); *Wassermeyer*, DK 2008, 338 (340); *Machens*, Ausländische Personengesellschaften im internationalen Steuerrecht, S. 211 ff.; *Günkel/Lieber*, Ubg 2009, 301 (304 f.); vgl. auch Rz. 8.8.

Kapitel 13 Einkünftequalifikation im Sonderbetriebsbereich

und der Mitunternehmer begründet aufgrund der Gesellschaftsbeteiligung ein eigenes Unternehmen des Staates, in dem er ansässig ist. Unabhängig von der Frage, welchem Vertragsstaat das Unternehmen der Personengesellschaft abkommensrechtlich zugeordnet wird, ist zu beurteilen, wo sich Betriebsstätten des Unternehmens, insbesondere die Geschäftsleitungsbetriebsstätte (Hauptbetriebsstätte, Stammhaus, Unternehmenssitz), befinden.¹ Die Geschäftsleitungsbetriebsstätte einer Personengesellschaft, der regelmäßig im Rahmen der Erfolgs- und Vermögensabgrenzung als Zurechnungsobjekt besondere Bedeutung zukommt, befindet sich i.d.R. im Sitzstaat der Personengesellschaft.² Danach ist der Gesamtgewinn der Personengesellschaft im Grundsatz der Geschäftsleitungsbetriebsstätte der Personengesellschaft zuzurechnen, sofern die Mitunternehmerschaft nicht außerhalb ihres Sitzstaates Betriebsstätten unterhält, denen Gewinnanteile zuzurechnen sind; die Ansässigkeit des Gesellschafters ist für die Zurechnung zu den Betriebsstätten der Personengesellschaft nicht relevant.³ Aus der Ablehnung von *floating income* folgt eine gewisse Attraktionskraft der Geschäftsleitungsbetriebsstätte der Personengesellschaft. Kann das Sonderbetriebsvermögen weder einer eigenen Betriebsstätte des Mitunternehmers noch einer über die Personengesellschaft wie eine eigene Betriebsstätte zuzurechnenden Betriebsstätte zugeordnet werden, wird daher in der Literatur die Auffassung vertreten, dass stets eine Zuordnung zur Geschäftsleitungsbetriebsstätte der Mitunternehmerschaft vorzunehmen sei.⁴ Durch eine solche Zuordnung zur Geschäftsleitungsbetriebsstätte werden betriebsstättenlose Einkünfte und Vermögen im Bereich der Unternehmensgewinne vermieden.

- 13.57 **§ 50d Abs. 10 EStG und Treaty Override.** In der Literatur wird teilweise die Auffassung vertreten, dass die in § 50d Abs. 10 EStG enthaltene Zuordnung der Sondervergütungen zu den abkommensrechtlichen Unternehmensgewinnen einen Treaty Override darstelle und verfassungswidrig sei.⁵ Hiergegen wird eingewendet, dass der Begriff des „Unterneh-

1 Vgl. Rz. 2.9.

2 *Machens*, Ausländische Personengesellschaften im internationalen Steuerrecht, 234 (236); *Wassermeyer*, DK 2008, 338 (340).

3 *Machens*, Ausländische Personengesellschaften im internationalen Steuerrecht, S. 234 (236 f.) m.w.N.

4 *Wassermeyer* in FS Hans Ruppe, 2007, S. 681 (691 f.) wohl auch *Salzmann*, IWB Fach 3, Gruppe 3, S. 1539 (1543); siehe auch *Schaden/Franz*, Ubg 2008, 452 (456) und *Frotscher*, IStR 2009, 593 (595). Die Frage einer gesonderten Betriebsstätte für den Mitunternehmerbereich wurde – wie bereits ausgeführt – vom BFH im Ur. v. 17.10.2007 – I R 5/06, IStR 2008, 300, sowie in seinem Ur. v. 13.2.2008 – I R 63/06, BFHE 220, 415 – angesprochen, aber bisher noch nicht abschließend beantwortet.

5 *Dörfler/Rautenstrauch/Adrian*, BB 2009, 580 (584); *Frotscher*, IStR 2009, 593 (597); *Frotscher*, IStR 2009, 866 (867); *Günkel/Lieber*, Ubg 2009, 301 (306); *Salzmann*, IWB Fach 3, Gruppe 3, S. 1539 (1545); auch *Hils* (DStR 2009, 888 (892)) mit der mehr „formalen“ Begründung, die innerstaatliche Festlegung einer bestimmten Auslegung eines völkerrechtlichen Vertrages verstoße gegen die bei internationalen Abkommen sonst geltenden Auslegungsregelungen und stelle

C. Steuerliche Behandlung unter Berücksichtigung von DBA

mensgewinns“ in den DBA nicht hinreichend definiert und nach Art. 3 Abs. 2 OECD-MA unter Rückgriff auf das innerstaatliche Steuerrecht des Anwenderstaates auszulegen sei. Hier setze § 50d Abs. 10 EStG an und konkretisiere, dass auch Sondervergütungen den Unternehmensgewinnen im Sinne des Art. 7 OECD-MA zuzuordnen seien.¹

cc) Behandlung von Sondervergütungen nach § 50d Abs. 10 EStG im Outbound-Fall

Anwendbarkeit im Outbound-Fall. Ausweislich der Gesetzesbegründung soll § 50d Abs. 10 EStG nicht nur auf den Inbound-, sondern auch auf den Outbound-Fall angewendet werden.² Dies wird auch durch den Verweis in § 50d Abs. 10 Satz 2 EStG auf § 50d Abs. 9 Nr. 1 EStG gestützt, der regelmäßig³ nur im Falle der unbeschränkten Steuerpflicht (mithin in Outbound-Fällen) anwendbar ist.⁴ Im Outbound-Fall erfolgt eine zum Inbound-Fall⁵ spiegelbildliche Zuordnung der Sondervergütungen. Mithin können die Zinszahlungen der Personengesellschaft an einen ihrer Mitunternehmer nach Ansicht der Finanzverwaltung als Unternehmensgewinne ausschließlich im Betriebsstättenstaat besteuert werden, sofern die Sondervergütungen einer im anderen Vertragsstaat unterhaltenen Betriebsstätte zuzuordnen sind. Nimmt der andere Vertragsstaat das ihm zugeordnete Besteuerungsrecht nicht wahr, wird das Entstehen von weißen Einkünften – wie auch nach bisheriger Rechtslage – ggf. durch § 50d Abs. 9 EStG, eine abkommensrechtliche Switch-Over-Klausel oder eine einschränkende Auslegung des Methodenartikels vermieden.⁶ 13.58

dd) Fazit

Zusammenfassung. Es erscheint zweifelhaft, ob das vom Gesetzgeber durch die Einführung des § 50d Abs. 10 EStG verfolgte Ziel einer gesetzlichen Festschreibung der anwenderstaatsorientierten Abkommensauslegung tatsächlich erreicht wird. Es ist nicht ausgeschlossen, dass auch im 13.59

deswegen einen Treaty Override dar. *Korn* (IStR 2009, 641 (643 ff.)) verneint das Vorliegen eines Treaty Override, möchte § 50d Abs. 10 EStG aufgrund seiner Wirkungsweise allerdings wie einen Treaty Override behandeln. Ausführlich zur Verfassungswidrigkeit *Frotscher*, IStR 2009, 593 (597). Zur Rückwirkungsproblematik S. 547 Fn. 1 m.w.N.

1 So ausdrücklich *Boller/Eilighoff/Schmidt* (IStR 2009, 109 (111 f.)). Auch der Gesetzgeber ging davon aus, dass § 50d Abs. 10 EStG nicht zu einem Treaty Override führt (Bericht des Finanzausschusses zum JStG 2009 – BT-Drucks. 16/11108, 29). Ebenso FG München v. 30.7.2009 – 1 K 1816/09, DStR 2009, 2363.

2 Bericht des Finanzausschusses zum JStG 2009 – BT-Drucks. 16/11108, 28 f.

3 Möglicherweise ist § 50d Abs. 9 EStG in Ausnahmefällen auch auf inländische Einkünfte anwendbar, vgl. Rz. 16.70.

4 So ausdrücklich auch *Boller/Eilighoff/Schmidt*, IStR 2009, 109 (112).

5 Vgl. Rz. 13.50 zur steuerlichen Behandlung des Inbound-Falls die Ausführungen.

6 Vgl. Rz. 13.43 sowie Rz. 16.66 ff. hinsichtlich der Anwendung von § 50d Abs. 9 EStG.

Kapitel 13 Einkünftequalifikation im Sonderbetriebsbereich

Rahmen der Betriebsstättengewinnermittlung nach Art. 7 Abs. 1 Satz 2, Abs. 2 OECD-MA ein funktionaler Zusammenhang für die Zurechnung zu der von der Personengesellschaft vermittelten Betriebsstätte zu fordern ist und mithin die vom BFH¹ für die Betriebsstättenvorbehalte der speziellen Verteilungsnormen aufgestellten Grundsätze für die Zurechnung von Sondervergütungen zu einer inländischen Betriebsstätte auch bei Art. 7 Abs. 1 Satz 2, Abs. 2 OECD-MA anzuwenden sind. Sollte eine Zurechnung zu einer inländischen Betriebsstätte im Inbound-Fall nicht möglich sein, schränkt § 50d Abs. 10 EStG sogar das Deutschland nach autonomer Abkommensauslegung unter den spezielleren Verteilungsartikeln ggf. zustehende beschränkte Besteuerungsrecht weiter ein.² Nimmt der andere Vertragsstaat im Outbound-Fall ein ihm bei einer auf § 50d Abs. 10 EStG gestützten Auslegung zugewiesenes Besteuerungsrecht nicht wahr, kommt es zukünftig darauf an, ob Deutschland als Ansässigkeitsstaat von der Freistellungs- zur Anrechnungsmethode übergehen kann. Der bisher vom BFH beschrittene Weg über die Zuordnung des Besteuerungsrechts nach den spezielleren Verteilungsartikeln ist nicht mehr möglich. Die mit der Anwendung des § 50d Abs. 9 EStG sowie mit einer einschränkenden Auslegung des Methodenartikels im jeweiligen DBA verbundenen Probleme werden an Bedeutung gewinnen.³ Sollte die Finanzverwaltung bei ihrer bisherigen Position bleiben, wäre eine umfassende gesetzliche Regelung (z.B. im Rahmen eines „DBA-Auslegungsgesetzes“) einem auf eine unliebsame BFH-Rspr. reagierenden „Nichtanwendungsgesetz“ oder einem nur die Finanzverwaltung bindenden BMF-Schr. vorzuziehen.

3. Nutzungsüberlassungen

- 13.60 **Überlassung von unbeweglichem Vermögen.** Wird unbewegliches Vermögen durch einen Mitunternehmer der Personengesellschaft, an der er als Gesellschafter beteiligt ist, überlassen, so stand – vor Einführung des § 50d Abs. 10 EStG – das Besteuerungsrecht hinsichtlich der nach innerstaatlichem Steuerrecht dem Sonderbetriebsbereich zuzuordnenden Einnahmen auf der Basis der Rspr. des BFH zum Vorrang der Spezialartikel bei den Sondervergütungen wohl regelmäßig dem Belegenheitsstaat zu. Dies ergab sich bei autonomer Abkommensauslegung daraus, dass Art. 6 OECD-MA das Besteuerungsrecht ausschließlich dem Vertragsstaat zuwies, in dem das unbewegliche Vermögen belegen war. Da Art. 6 OECD-MA keinen Betriebsstättenvorbehalt enthält, sondern stattdessen in Abs. 4 ausdrücklich regelt, dass Art. 6 OECD-MA auch dann anzuwenden sei, wenn die betreffenden Einkünfte zu den Unternehmensgewinnen im Sinne des Art. 7 Abs. 1 OECD-MA gehören, kam es auf die Frage der tat-

1 BFH v. 17.10.2007 – I R 5/06, IStR 2008, 300.

2 Hierauf weisen *Salzmann* (IWB Fach 3, Gruppe 3, S. 1539 (1549 f.)), *Günkel/Lieber* (Ubg 2009, 301 (306)) und *Boller/Eilighoff/Schmidt* (IStR 2009, 109 (115)) auf Basis der von ihnen vertretenen Auffassung zutreffend hin.

3 Vgl. Rz. 13.43.

 C. Steuerliche Behandlung unter Berücksichtigung von DBA

sächlichen Zugehörigkeit zum Betriebsstättenvermögen bisher nicht an. Nach anwenderstaatsorientierter Abkommensauslegung und insbesondere im Hinblick auf die nunmehr nach § 50d Abs. 10 EStG angeordnete ausschließliche Zuordnung der Sondervergütungen zu den Unternehmensgewinnen, scheint jedenfalls zukünftig entscheidend, welcher Betriebsstätte das unbewegliche Vermögen zuzuordnen ist.¹ Für die Zurechnung des unbeweglichen Vermögens zu einer Betriebsstätte einer Personengesellschaft oder des Mitunternehmers selbst finden grundsätzlich die bereits zuvor dargestellten Kriterien Anwendung.² Wird das überlassene unbewegliche Vermögen von der Personengesellschaft selbst im Rahmen ihres Unternehmens genutzt (z.B. die Personengesellschaft produziert Waren in einer vom Mitunternehmer gemieteten Fabrik), sollte das unbewegliche Vermögen regelmäßig der durch ihre Nutzung begründeten Betriebsstätte der Personengesellschaft zugeordnet werden können. Wird das unbewegliche Vermögen des Sonderbetriebsbereichs nicht von der Personengesellschaft genutzt, kommt eine Zurechnung zu einer Betriebsstätte des Mitunternehmers, in der sein Vermögen verwaltet wird, oder zur Geschäftsleitungsbetriebsstätte der Personengesellschaft in Betracht. Art. 6 Abs. 4 OECD-MA dürfte mangels Zuordnung der Sondervergütungen (auch) zu den Einkünften aus Art. 6 OECD-MA für die Zuweisung der Besteuerungsrechte nicht mehr relevant sein.³ Ob die Anwendung des Art. 6 Abs. 4 OECD-MA durch § 50d Abs. 10 EStG bewusst ausgeschlossen werden sollte, erscheint fraglich.⁴

Überlassung von beweglichem Vermögen. Die Vermietung und Verpachtung von beweglichem Vermögen ist im OECD-MA keiner eigenen Verteilungsnorm zugeordnet, sondern unterfällt entweder Art. 7 OECD-MA, sofern die Mieteinnahmen beim Eigentümer zu Unternehmensgewinnen führen, oder Art. 21 OECD-MA. Führen die Einnahmen aus der Vermietung und Verpachtung von beweglichem Vermögen zu Sondervergütungen nach innerstaatlichem Recht, so gelten diese zukünftig ausschließlich als Unternehmensgewinne (§ 50d Abs. 10 EStG). Es stellen sich die bereits für Zinszahlungen der Personengesellschaft diskutierten Probleme, insbesondere hinsichtlich der Zurechnung zu einer inländischen Be-

13.61

1 Für Vorrang Art. 6 OECD-MA auch nach neuer Rechtslage wohl Rz. 3.34; wie hier wohl 10.148.

2 Vgl. Rz. 13.50 ff. hinsichtlich der Kriterien für die Zuordnung von Forderungen aus einem Gesellschafterdarlehen zur Betriebsstätte der Personengesellschaft oder einer Betriebsstätte des darlehensgewährenden Mitunternehmers.

3 Nach den Erläuterungen in Rz. 3.34 sollen trotz der Fiktion des § 50d Abs. 10 EStG Einkünfte i.S.d. Art. 6 OECD-MA vorliegen und durch Art. 6 Abs. 4 OECD-MA die Anwendung der Art. 7 OECD-MA ausgeschlossen werden. Die Ausführungen in Rz. 2.18 und Rz. 10.48 kommen wohl ebenfalls zu dem hier vertretenen Ergebnis, dass die Anwendung von Art. 6 Abs. 4 OECD-MA durch § 50d Abs. 10 EStG ausgeschlossen wird.

4 Vgl. Rz. 2.18.

Kapitel 13 Einkünftequalifikation im Sonderbetriebsbereich

etriebsstätte.¹ In diesem Zusammenhang ist jedoch darauf hinzuweisen, dass die von der herrschenden Literatur auch im Rahmen der Zuordnung nach Art. 7 Abs. 1 Satz 2 OECD-MA geforderte tatsächliche Zugehörigkeit der Betriebsstätte nicht bereits deshalb zu verneinen ist, weil die Betriebsstätte bezüglich des Sonderbetriebsvermögens in der Gesamthandbilanz einen Passivposten auszuweisen hat, da dies hier gerade nicht der Fall ist.² Es bleibt abzuwarten, ob der BFH in diesem Fall für die tatsächliche Zugehörigkeit zum Vermögen der Betriebsstätte die nach innerstaatlichem Steuerrecht für die Bestimmung notwendigen Betriebsvermögens relevanten Kriterien anwendet bzw. genügen lässt oder darauf abstellt, in welcher Betriebsstätte das bewegliche Vermögen genutzt oder verwaltet wird.

4. Lizenzgebühren

- 13.62 **Anwendbarkeit der Grundsätze zu Darlehensgewährungen.** Da Art. 12 OECD-MA einen Betriebsstättenvorbehalt entsprechend dem Zinsartikel 11 OECD-MA enthält, kann auf die Ausführungen zur Darlehensgewährung verwiesen werden.³ Da auch die Lizenzierung durch den Gesellschafter bei der nutzenden Personengesellschaft nicht zum Ausweis eines Passivpostens führt, stellt sich hier ebenfalls die Frage, nach welchen Kriterien der vom BFH geforderte „sachlich-funktionale“ Zusammenhang zur Betriebsstätte zu bestimmen ist und ob die Zuordnung zu einer Mitunternehmerbetriebsstätte, in der die zur Nutzung überlassenen immateriellen Wirtschaftsgüter verwaltet werden, möglich ist.⁴

5. Tätigkeitsvergütungen

- 13.63 **Allgemeines.** Tätigkeitsvergütungen können ebenfalls Sondervergütungen im Sinne von § 15 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 Satz 1 Halbs. 2 EStG darstellen, wenn sie – auch mittelbar – dem Gesellschafter, der eine Tätigkeit für die Gesellschaft ausübt, zufließen.
- 13.64 **Tätigkeitsvergütungen als Unternehmensgewinne.** Von der gewerblichen Mitunternehmerschaft an ihren Mitunternehmer gezahlte Tätigkeitsvergütungen führen nach § 50d Abs. 10 EStG zukünftig zu Unternehmens-

1 Vgl. zur Problematik der Zuordnung zu einer inländischen Betriebsstätte bei Annahme von Unternehmensgewinnen nach § 50d Abs. 10 EStG die Ausführungen unter Rz. 13.50 ff.

2 Vgl. zur tatsächlichen Zugehörigkeit der einem Gesellschafter gegen die Gesellschaft zustehenden Darlehensforderung die Ausführungen unter Rz. 13.40.

3 Siehe unter Rz. 13.33 ff.

4 Auf die Ausführung zur Nutzungsüberlassung von beweglichem Vermögen unter Rz. 13.61 wird verwiesen. Nach FG München (v. 30.7.2009 – 1 K 1816/09, DStR 2009, 2363) erfolgt die Zuordnung der Lizenz-Sonderbetriebseinnahmen aufgrund eines gegebenen „Sachlich-funktionalen Zusammenhangs“ zur Betriebsstätte der Personengesellschaft, in der die lizenzierte Tätigkeit ausgeübt wird. Kritisch *Frotscher*, IStR 2009, 866 f.

C. Steuerliche Behandlung unter Berücksichtigung von DBA

gewinnen im Sinne des Art. 7 OECD-MA. Auf der Grundlage der autonomen Abkommensauslegung war dies bisher nur der Fall, wenn das anwendbare DBA hinsichtlich der Behandlung von Sondervergütungen ausdrückliche Regelungen enthielt¹ oder die Tätigkeit des Mitunternehmers bei diesem auch isoliert betrachtet zu Unternehmensgewinnen i.S.d. DBA führte.² Entscheidend ist auch bei der steuerlichen Behandlung der Tätigkeitsvergütungen, welcher Betriebsstätte der entsprechende Gewinn zuzurechnen ist. Nach innerstaatlichem Steuerrecht werden die Tätigkeitsvergütungen wohl den Betriebsstätten der Gesellschaft zugerechnet, wobei eine Betriebsstättenbegründung durch Tätigkeiten des Mitunternehmers grundsätzlich möglich ist.³ Dies sollte auch abkommensrechtlich gelten, sofern die Voraussetzungen des Art. 5 Abs. 2 OECD-MA erfüllt sind, d.h. das Vorliegen einer festen Geschäftseinrichtung behauptet werden kann. Dementsprechend hat der BFH es für möglich gehalten, den Gewinn einer am tatsächlichen Tätigkeitsort unterhaltenen Betriebsstätte zuzuordnen.⁴ Abweichend vom innerstaatlichen Recht kann man im Abkommensrecht aber sehr gut vertreten, dass die Sondervergütung nicht dem Unternehmen und damit den Betriebsstätten der Personengesellschaft, sondern einem etwaigen eigenen Unternehmen des Gesellschafters und damit den von diesem Gesellschafter für dieses Unternehmen unterhaltenen Betriebsstätten (auch einer Geschäftsleitungs-betriebsstätte) zuzuordnen ist.⁵ Eine solche Zuordnung zur Betriebsstätte des Gesellschafters wäre dann ausgeschlossen, wenn die Zuordnung der Sondervergütungen zum Betrieb der Mitunternehmerschaft nach innerstaatlichem Recht (§ 15 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 EStG) stets auch abkommensrechtlich nachzuvollziehen wäre.⁶

6. Besonderheiten bei mehrstöckigen Personengesellschaften

Keine Anwendbarkeit von § 50d Abs. 10 EStG. § 50d Abs. 10 EStG bezieht sich lediglich auf Sondervergütungen im Sinne des § 15 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 Satz 1 EStG und findet bei Sondervergütungen, die bei mehrstöckigen Personengesellschaften an den mittelbar beteiligten Gesellschafter gezahlt werden (§ 15 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 Satz 2 EStG), keine Anwendung.⁷ Bei mehrstufigen Personengesellschaftsstrukturen kommt es daher weiterhin darauf an, ob man die Sondervergütungen mit der autonomen Abkommensauslegung regelmäßig den spezielleren Vertei-

13.65

1 Vgl. Rz. 13.15 sowie BFH v. 10.7.2002 – I R 71/01, BStBl. II 2003, 191 zum DBA-Schweiz.

2 BFH v. 10.7.2002 – I R 71/01, BStBl. II 2003, 191.

3 Vgl. Rz. 13.15 zur Frage der Begründung einer Betriebsstätte durch Tätigkeiten des Mitunternehmers.

4 BFH v. 10.7.2002 – I R 71/01, BStBl. II 2003, 191.

5 So ausdrücklich FG Bremen v. 7.4.2004 – 2 K 30/03, rkr., zur Zuordnung einer als Sondervergütung zu qualifizierenden Tätigkeitsvergütung zu einer ausländischen Geschäftsleitungs-betriebsstätte des Mitunternehmers.

6 Vgl. Rz. 13.50 ff.; dagegen FG Bremen v. 7.4.2004 – 2 K 30/03, rkr.

7 *Salzmann*, IWB Fach 3, Gruppe 3, S. 1539 (1549); *Prinz*, DB 2009, 807 (812).

lungsentgeltlichen Leistungen zuordnet oder mit der anwenderstaatsorientierten Abkommensauslegung Unternehmensgewinne im Sinne des Art. 7 OECD-MA annimmt.¹

V. Sonstiger Sonderbetriebsbereich

- 13.66 **Unentgeltliche Leistungen des Mitunternehmers an die Personengesellschaft.** Erbringt ein Gesellschafter an die Gesellschaft eine unentgeltliche Leistung, gewährt er z.B. ein unverzinsliches Darlehen oder eine unentgeltliche Lizenz, erfüllt der Gesellschafter keinen über die gemeinschaftliche Einkunftserzielung im Rahmen der Personengesellschaft hinausgehenden Einkunftserzielungstatbestand. Nach nationalem Steuerrecht werden die mit der unentgeltlichen Leistung durch die Personengesellschaft erwirtschafteten Gewinne bei dem Gesellschafter im (ggf. erhöhten) Gewinnanteil nach § 15 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 Satz 1 Halbs. 1 EStG (Gewinnermittlung 1. Stufe) erfasst; im Zusammenhang mit der unentgeltlichen Leistung stehende Betriebsausgaben (z.B. Refinanzierungsaufwendungen) einschließlich Abschreibungen gehen als Teil des Sonderbetriebsbereichs in die Gewinnermittlung auf der 2. Stufe ein. Abkommensrechtlich scheidet eine Anwendung von speziellen Verteilungsnormen mangels gesondertem Einkünfteerzielungstatbestand aus. Daher sollte im Fall der unentgeltlichen Leistungserbringung ausschließlich Art. 7 OECD-MA bei der Besteuerung des Gesellschafters anzuwenden sein. Jedenfalls dann, wenn man im Rahmen des Art. 7 OECD-MA den Gesellschafter als Stammhaus versteht² und bei der Zuordnung von Gewinnen zu der über die Personengesellschaft vermittelten Betriebsstätte Art. 7 Abs. 2 OECD-MA nach Maßgabe des Fremdvergleichsgrundsatzes bzw. der funktionalen Betrachtungsweise anwendet, wäre es konsequent, zumindest bei einer unentgeltlichen Darlehensgewährung dem Gesellschafter einen Gewinn in Höhe eines angemessenen, fiktiven Zinseszinses zuzuordnen. Die Höhe der Gewinnkorrektur hängt davon ab, ob die Forderung des Gesellschafters im vollen Umfang Fremdkapital oder jedenfalls teilweise Eigenkapital der Personengesellschaft darstellt. Der BFH nimmt die Abgrenzung zwischen Eigen- und Fremdkapital der Personengesellschaft trotz Referenz auf den Fremdvergleichsgrundsatz letztlich nach rein zivil- bzw. gesellschaftsrechtlichen Kriterien (Eigenkapitalersatz) vor und stellt nicht darauf ab, ob und unter welchen Bedingungen die Personengesellschaft ein Darlehen auch von einem fremden Dritten erhalten hätte. Sollte man eine solche Anpassung der Gewinnverteilung auf Stammhaus und Betriebsstätte nach Art. 7 Abs. 2 OECD-MA ablehnen, könnte sich eine solche Korrektur im Outbound-Fall auch aus § 1 AStG ergeben. Es ist zwar noch nicht abschließend geklärt, ob, unter welchen Umständen und in welchem Umfang § 1 AStG auch bei einer unentgeltli-

¹ Vgl. Rz. 13.29 ff. zur unterschiedlichen Abkommensauslegung.

² Zu der Frage, ob der Gesellschafter einer Personengesellschaft als „Stammhaus“ anzusehen ist, vgl. Rz. 2.9, Rz. 3.20, Rz. 3.40 und Rz. 13.56.

C. Steuerliche Behandlung unter Berücksichtigung von DBA

chen Darlehensgewährung eines Gesellschafters an eine Personengesellschaft anwendbar ist, aber nach dem Wortlaut scheint eine Anwendung im Einzelfall durchaus in Betracht zu kommen.¹ Im Inbound-Fall scheidet eine Korrektur nach § 1 AStG hingegen aus, da dieser eine Einkünfte-minderung im Inland erfordert.

Zuordnung von Wirtschaftsgütern zum Sonderbetriebsbereich. Nach 13.67
deutschem innerstaatlichen Recht sind auch Wirtschaftsgüter, die nicht mit Leistungen des Gesellschafters an die Gesellschaft zusammenhängen, aber in sonstiger Weise der Beteiligung des Gesellschafters an der Gesellschaft dienen, insbesondere sog. Sonderbetriebsvermögen II, dem Sonderbetriebsbereich des Gesellschafters zuzurechnen. Einkünfte aus der Veräußerung solcher Wirtschaftsgüter sind unter Rückgriff auf das nationale Steuerrecht nach Art. 3 Abs. 2 OECD-MA grundsätzlich als Unternehmensgewinne anzusehen, und die Zuordnung des Besteuerungsrechts richtet sich nach Art. 7 oder Art. 13 Abs. 2 OECD-MA.² Eine Zuordnung zu den abkommensrechtlichen Unternehmensgewinnen nach § 50d Abs. 10 EStG kommt hinsichtlich der Veräußerungsgewinne nicht in Betracht, weil diese keine Sondervergütungen sind. Für die laufenden Einkünfte aus diesen Wirtschaftsgütern dürfte hingegen – auch wenn mangels Vorliegen von Sondervergütungen eine Zuordnung zu den Unternehmensgewinnen nach § 50d Abs. 10 EStG auch insoweit nicht in Betracht kommt – Art. 7 OECD-MA einschlägig sein, wenn nicht – auf Basis der BFH-Rspr. – ein spezieller Abkommensartikel eingreift (z.B. bei Dividenden aus Kapitalgesellschaftsanteilen im Sonderbetriebsvermögen II).³ Die Kriterien für die Zuordnung von Besteuerungsrechten im Rahmen des Art. 13 Abs. 2 OECD-MA einerseits und bei den Betriebsstättenvorbehalten der speziellen abkommensrechtlichen Verteilungsnormen andererseits scheinen sich nach Ansicht des BFH zu unterscheiden: Zu Art. 13 Abs. 2 OECD-MA hat der BFH⁴ nämlich entschieden, dass für die Zugehörigkeit eines Wirtschaftsguts zum Betriebsvermögen einer Betriebsstätte über Art. 3 Abs. 2 OECD-MA die bei § 15 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 EStG geltenden (steuer-)rechtlichen Zuordnungskriterien wie die wirtschaftliche Zugehörigkeit zum Betriebsvermögen der Betriebsstätte maßgeblich seien. In dem zitierten Urteil erklärt der BFH seine Rechtsprechung zum Betriebsstättenvorbehalt in diesem Zusammenhang ausdrücklich für nicht anwendbar, da bei diesen eine „tatsächliche Zugehörigkeit“ erforderlich sei, in Art. 7 Abs. 2 und 13 Abs. 2 OECD-MA aber eine „Zugehörigkeit zum Betriebsvermögen der Betriebsstätte“ verlangt werde. Um ein Auseinanderfallen der Besteuerungsrechte für die Einkünfte aus der

¹ *Menck* in Blümich, § 1 AStG Rz. 31 EStG scheint dies mit Verweis auf BMF v. 14.5.2004, BStBl. I SonderNr. 1/2004, 3 abzulehnen. Dies ist dem BMF-Schr. aber nicht eindeutig zu entnehmen.

² Vgl. zur Veräußerung von Sonderbetriebsvermögen auch Rz. 8.66 sowie Rz. 8.31.

³ Zur Anwendbarkeit spezieller Abkommensartikel und zu den Kriterien bei der Aufteilung der Besteuerungsrechte bei Art. 7 OECD-MA kann auf die Ausführungen unter Rz. 13.33 ff. verwiesen werden.

⁴ BFH v. 13.2.2008 – I R 63/06, BFHE 220, 415.

Kapitel 13 Einkünftequalifikation im Sonderbetriebsbereich

Veräußerung einerseits und die laufenden Einkünfte andererseits in Bezug auf ein Wirtschaftsgut zu vermeiden, sollten einheitliche Kriterien sowohl bei den Betriebsstättenvorbehalten als auch bei Art. 7 und 13 Abs. 2 OECD-MA für die Betriebsstättenzuordnung angewandt werden. Laufende Einkünfte und Einkünfte aus der Veräußerung stehen häufig in unmittelbarer wirtschaftlicher Wechselwirkung. Eine unterschiedliche steuerliche Behandlung der Einkünfte scheint mithin nicht sinnvoll.

- 13.68 **Qualifikationskonflikte.** Auch in Bezug auf den sonstigen Sonderbetriebsbereich können sich Qualifikationskonflikte insbesondere dann ergeben, wenn die Vertragsstaaten die Personengesellschaft unterschiedlich qualifizieren und besteuern. Stuft nur einer der Vertragsstaaten die Personengesellschaft als steuerlich nicht transparent ein, wird dieser Vertragsstaat den Sonderbetriebsbereich bei der Ermittlung und Besteuerung der Einkünfte der Personengesellschaft außer Betracht lassen, während der andere Vertragsstaat, der die Personengesellschaft als steuerlich transparent einstuft, unter Umständen den Sonderbetriebsbereich den Einkünften aus der Personengesellschaft zurechnen wird. Dies kann zur Doppel- oder Nichtberücksichtigung von Einkünften im Sonderbetriebsbereich führen.¹

¹ Vgl. Rz. 13.21 ff., Rz. 3.5 ff. sowie Rz. 6.1 ff. zu Qualifikationskonflikten.