



POSTANSCHRIFT Bundesministerium der Finanzen, 11016 Berlin

**Nur per E-Mail:**

Oberste Finanzbehörden  
der Länder

**nachrichtlich:**

Bundeszentralamt für Steuern

Bundesfinanzakademie  
im Bundesministerium der Finanzen

HAUSANSCHRIFT Wilhelmstraße 97, 10117 Berlin

TEL +49 (0) 30 18 682-0

+

E-MAIL [poststelle@bmf.bund.de](mailto:poststelle@bmf.bund.de)

DATUM 16. April 2010

BETREFF **Anwendung der Doppelbesteuerungsabkommen (DBA) auf Personengesellschaften**

ANLAGEN 1

GZ **IV B 2 - S 1300/09/10003**

DOK **2009/0716905**

(bei Antwort bitte GZ und DOK angeben)

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

## Inhaltsangabe

Abkürzungsverzeichnis

### **0 Hinweis**

### **1 Allgemeine Grundsätze des nationalen Rechts**

- 1.1 Personengesellschaften
- 1.2 Ausländische Gesellschaften

### **2 Allgemeine Grundsätze der Doppelbesteuerungsabkommen**

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

### **3 Deutschland als Betriebsstättenstaat**

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

### **4 Deutschland als Ansässigkeitsstaat**

- 4.1 Laufende Gewinne
  - 4.1.1 Gewerblich tätige und gewerblich geprägte Personengesellschaften
    - 4.1.1.1 Freistellung der Gewinnanteile

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

## **5 Sondervergütungen**

- 5.1 Behandlung der Sondervergütungen
- 5.2 Sonderregelungen einzelner DBA

## **6 Verfahren**

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

## **7 Betriebsstätten-Verwaltungsgrundsätze**

## **8 Aufhebung von BMF-Schreiben**

## Abkürzungsverzeichnis

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

## **0 Hinweis**

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

## **1 Allgemeine Grundsätze des nationalen Rechts**

### **1.1 Personengesellschaften**

Bei der Anwendung der DBA auf in- und ausländische Personengesellschaften und ihre Gesellschafter ist zunächst nach nationalem Recht zwischen Personengesellschaften zu unterscheiden, die gewerbliche Einkünfte erzielen und Personengesellschaften, die andere Einkünfte erzielen, insbesondere solche aus Vermögensverwaltung. Ob eine Personengesellschaft gewerbliche Einkünfte oder andere Einkünfte erzielt, richtet sich nach den Vorschriften des EStG. Entsprechendes gilt auch für Gemeinschaften, z. B. Erbengemeinschaften und Venture Capital Fonds sowie Private Equity Fonds in der Rechtsform einer Personengesellschaft (vgl. BMF-Schreiben vom 16. Dezember 2003, BStBl 2004 I S. 40). Zur abkommensrechtlichen Einordnung der Einkünfte vgl. die Tz. 2.2 und 2.3.

### **1.2 Ausländische Gesellschaften**

Ob eine ausländische Gesellschaft als Personengesellschaft oder als Körperschaft zu behandeln ist, bestimmt sich für Zwecke der deutschen Besteuerung ausschließlich nach deutschem Steuerrecht. Es gelten die allgemeinen Grundsätze des Rechtstypenvergleichs; vgl. Abschnitt IV des BMF-Schreibens vom 19. März 2004, BStBl I S. 411, zur Einordnung einer LLC US-amerikanischen Rechts, sowie BFH-Urteil vom 20. August 2008, BStBl 2009 II S. 263. Das BMF-Schreiben vom 24. Dezember 1999, BStBl I S. 1076 (unter Berücksichtigung der Änderungen durch die BMF-Schreiben vom 20. November 2000, BStBl I S. 1509, und vom 29. September 2004, BStBl I S. 917 - Betriebsstätten-Verwaltungsgrundsätze) enthält in Anhang I, Tabellen 1 und 2 Hinweise für die Einordnung ausgewählter ausländischer Gesellschaftsformen. Die Einordnung nach dem Zivil- oder Steuerrecht des jeweiligen Sitzstaates ist nicht maßgebend.

## 2 Allgemeine Grundsätze der Doppelbesteuerungsabkommen

### 2.1 Personengesellschaften und Abkommensberechtigung

#### 2.1.1 Grundsatz

Personengesellschaften sind nach deutschem Steuerrecht weder einkommen- noch körperschaftsteuerpflichtig. Die von ihnen erzielten gewerblichen Einkünfte werden den Gesellschaftern anteilig zugerechnet (§ 15 Absatz 1 Satz 1 Nummer 2 EStG). Personengesellschaften können zwar Personen i. S. d. DBA sein (Artikel 3 Absatz 1 Buchstabe a OECD-MA), jedoch mangels eigener Einkommen- bzw. Körperschaftsteuerpflicht keine ansässigen Personen (Artikel 4 Absatz 1 OECD-MA). Als ansässige und damit abkommensberechtigte Personen sind die Gesellschafter anzusehen, soweit sie nicht selbst Personengesellschaften sind (OECD-MK Nummer 6.4 zu Artikel 1). Zu abweichenden Regelungen einzelner DBA siehe Anlage. Dagegen sind Personengesellschaft für die Gewerbesteuer selbst steuerpflichtig (zur DBA-rechtlichen Bedeutung der Gewerbesteuer vgl. Tz. 3.3).

Für Bruchteilsgemeinschaften folgt die Einkünftezuordnung zum Gemeinschafter unmittelbar aus der Bruchteilsbetrachtung.

#### 2.1.2 Entlastung von deutschen Abzugsteuern

Da Personengesellschaften als solche nicht abkommensberechtigt sind, können ausländische Personengesellschaften selbst die nach einem DBA zu gewährende Entlastung von Abzugsteuern (vgl. z. B. Artikel 10 Absatz 2 OECD-MA; § 50d Absatz 1 bis 6 EStG) nicht beanspruchen. Abkommensberechtigt sind vielmehr die Gesellschafter der Personengesellschaften, wenn sie im anderen Vertragsstaat ansässig sind. Ist ein Gesellschafter in einem Drittstaat ansässig, richtet sich die Abkommensberechtigung nach dem DBA mit diesem Staat.

Unbeschadet des Grundsatzes, dass sich die Einordnung ausländischer Gesellschaften als Personengesellschaft oder als Körperschaft und die entsprechende Zurechnung der Einkünfte für die deutsche Besteuerung ausschließlich nach deutschem Steuerrecht bestimmen (Tz. 1.2), ist Entlastung von Abzugsteuern dann zu gewähren, wenn die Einkünfte nach dem Recht des betreffenden Vertragsstaates dort als Einkünfte einer ansässigen Person steuerpflichtig sind. Damit wird für die deutschen DBA, vorbehaltlich der in der Anlage genannten Sonderregelungen, den Grund-

sätzen des OECD-MK gefolgt (vgl. Nummer 5 zu Artikel 1 OECD-MK)<sup>1</sup>. Diesen Grundsätzen entspricht Artikel 1 Absatz 7 DBA-USA i. d. F. des Änderungsprotokolls vom 1. Juni 2006. Danach gilt eine sog. S-Corporation oder ein anderer, nach dem Rechtstypenvergleich als Körperschaft einzuordnender Rechtsträger US-amerikanischen Rechts nicht als abkommensberechtigt, wenn dieser Rechtsträger in den USA nicht selbst steuerpflichtig ist<sup>2</sup>.

## 2.2 Gewinne gewerblich tätiger und gewerblich geprägter Personengesellschaften

### 2.2.1 Unternehmensgewinne und Abgrenzungsfragen (Artikel 7 OECD-MA)

Die DBA definieren regelmäßig nicht, was „Gewinne eines Unternehmens“ sind. Dies gilt auch für Abkommen, die, dem OECD-MA folgend, den Ausdruck „Unternehmen“ als eine „Geschäftstätigkeit“ definieren. Ob eine Tätigkeit im Rahmen eines Unternehmens ausgeübt wird oder an sich schon ein Unternehmen darstellt, richtet sich deshalb nach dem innerstaatlichen Recht des Anwenderstaates (Artikel 3 Absatz 2 OECD-MA; OECD-MK Nummer 4 zu Artikel 3). Für Deutschland als Anwenderstaat eines DBA umfassen die Ausdrücke „Gewinne eines Unternehmens“ und „gewerbliche Gewinne“ demnach die Gewinne gewerblich tätiger, gewerblich geprägter (§ 15 Absatz 3 Nummer 2 EStG) sowie gewerblich infizierter (§ 15 Absatz 3 Nummer 1 EStG) Personengesellschaften<sup>3</sup>. Das gilt entsprechend auch für die Vergütungen i. S. d. § 15 Absatz 1 Satz 1 Nummer 2 Satz 1 zweiter Halbsatz und Nummer 3 zweiter Halbsatz EStG (§ 50d Absatz 10 EStG<sup>4</sup>).

Die Regelungen in den DBA, die Artikel 7 Absatz 7 OECD-MA entsprechen, ändern daran nichts. Sinn und Zweck des Artikels 7 Absatz 7 OECD-MA besteht darin, für Einkünfte eines Unternehmens, die ihrer Art nach in anderen Artikeln behandelt werden, z. B. Zinsen, das Besteuerungsrecht des Quellenstaates auch für den Fall zu gewährleisten, dass dort keine Betriebsstätte vorhanden ist oder dieser Betriebsstätte diese Einkünfte nicht zuzurechnen sind. Artikel 7 Absatz 7 berührt nicht die Definition der Ausdrücke „Gewinne eines Unternehmens“ und „gewerbliche Gewinne“ nach dem Recht des Anwenderstaates. Daraus folgt, dass eine gewerblich geprägte Personengesellschaft für Deutschland als Anwenderstaat nur Unternehmensgewinne i. S. d. Artikels 7 OECD-MA erzielt.

---

<sup>1</sup> Abschnitt VI Nummer 2 Buchstabe b Satz 5 des BMF-Schreibens vom 19. März 2004, BStBl I S. 411, zur Einordnung einer LLC US-amerikanischen Rechts ist deshalb nicht mehr anzuwenden. Vgl. auch Tz. 3 des BMF-Schreibens vom 3. April 2007, BStBl I S. 446.

<sup>2</sup> Zur Abkommensberechtigung einer sog. S-Corporation für die Zeit vor der Anwendung des Änderungsprotokolls vgl. BFH-Urteil vom 20. August 2008, BStBl 2009 II S. 234.

<sup>3</sup> Auch eine ausländische Kapitalgesellschaft kann als persönlich haftender Gesellschafter das Gepräge geben (vgl. BFH-Urteil vom 14. März 2007, BFH/NV 2007 S. 1232).

<sup>4</sup> Eingefügt durch das JStG 2009 infolge des BFH-Urteils vom 17. Oktober 2007, BStBl 2009 II S. 356.

### **Beispiel zur Bedeutung des Artikels 7 Absatz 7 OECD-MA:**

Eine inländische gewerblich tätige Personengesellschaft, deren Gesellschafter im Inland ansässig sind, gibt ein Darlehen an eine in Kanada ansässige Person und erhält hierfür Zinsen. Die Gesellschaft unterhält in Kanada keine Betriebsstätte.

Die Zinsen gehören zum Unternehmensgewinn der Gesellschaft (§ 15 Absatz 1 Satz 1 Nummer 1 i. V. m. § 20 Absatz 8 EStG, Artikel 7 DBA-Kanada). Da das Darlehen nicht zu einer kanadischen Betriebsstätte gehört, können die Zinsen nicht nach Artikel 7 DBA-Kanada von Kanada besteuert werden. Kanada kann die Zinsen jedoch nach Artikel 11 Absatz 2 DBA-Kanada mit höchstens 10 Prozent besteuern. Aufgrund Artikel 7 Absatz 7 DBA-Kanada bleibt dieses Quellenstaatsbesteuerungsrecht unberührt. Die Vorschrift vermeidet damit einen ansonsten entstehenden Qualifikationskonflikt. Deutschland als Ansässigkeitsstaat rechnet die kanadische Steuer an (Artikel 23 Absatz 2 Buchstabe b Doppelbuchstabe bb DBA-Kanada).<sup>5</sup>

Unter Anderem die folgenden DBA enthalten ausdrückliche Regelungen zur Behandlung der Gewinnanteile eines Gesellschafters einer Personengesellschaft als Unternehmensgewinne:

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

---

<sup>5</sup> Dies entspricht den Ausführungen in den Tz. 102 und 103 des OECD-Partnership-Berichtes.



### 2.2.1.1 Einkünfte aus selbständiger Arbeit (§ 18 EStG)

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

### 2.2.1.2 Einkünfte aus atypisch stillen Beteiligungen

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

Luxemburg (Protokoll Nummer 11)

Niederlande (Protokoll Nummer 9)

Österreich (Protokoll Nummer 3).

### 2.2.1.3 Einkünfte aus typisch stillen Beteiligungen

Einkünfte aus typisch stillen Beteiligungen werden abkommensrechtlich nach den meisten DBA ausdrücklich als Dividenden behandelt. Das hat zur Folge, dass der Quellenstaat entsprechende Einkünfte wie Dividenden besteuern darf (Artikel 10 OECD-MA). Daraus folgt jedoch nicht, dass solche Einkünfte auch für die Anwendung des Methodenartikels durch Deutschland als freizustellende Dividenden zu behandeln sind (vgl. Tz. 4.1.1.1.3). Soweit ein DBA die Erträge aus der typisch stillen Beteiligung nicht als Dividenden behandelt, gelten sie als Zinsen (Artikel 11 OECD-MA).

### 2.2.2 Unternehmen eines Vertragsstaates (Artikel 3 Absatz 1 Buchstabe d OECD-MA)

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

### 2.2.3 Betriebsstätte (Artikel 5 OECD-MA)

Gewinne eines Unternehmens eines Vertragsstaates können nur dann im anderen Vertragsstaat besteuert werden, wenn das Unternehmen seine Geschäftstätigkeit im

anderen Vertragsstaat durch eine dort gelegene Betriebsstätte ausübt (Artikel 7 Absatz 1 OECD-MA). Dementsprechend kann Deutschland den Gewinnanteil eines im Ausland ansässigen Gesellschafters einer inländischen oder ausländischen Personengesellschaft nur dann besteuern, wenn die Personengesellschaft im Inland über eine Betriebsstätte verfügt (anteilige Betriebsstätte des ausländischen Gesellschafters). Ist ein im Inland Ansässiger an einer inländischen oder ausländischen Personengesellschaft beteiligt, die im Ausland über eine Betriebsstätte verfügt (anteilige Betriebsstätte des inländischen Gesellschafters), hat der ausländische Betriebsstättenstaat ein Quellenstaatsbesteuerungsrecht für die der Betriebsstätte zuzurechnenden Gewinne.

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

Eine feste Geschäftseinrichtung einer nur vermögensverwaltenden, nicht gewerblich geprägten oder gewerblich infizierten Personengesellschaft, führt mangels einer Unternehmenstätigkeit nicht zur Anwendung des Artikels 7 OECD-MA.

Unter welchen Voraussetzungen eine Betriebsstätte besteht, bestimmt sich nach den Betriebsstättenartikeln der jeweiligen DBA; sie entsprechen ganz überwiegend Artikel 5 OECD-MA. Allein aufgrund des Bestehens einer gewerblich tätigen oder gewerblich geprägten Personengesellschaft ist nicht zugleich von dem Vorliegen einer Betriebsstätte auszugehen, der Gewinne zugerechnet werden können. Zu Einzelheiten des Begriffs „Betriebsstätte“ nach Abkommensrecht (Artikel 5 OECD-MA) vgl. Tz.1.2 des BMF-Schreibens vom 24. Dezember 1999, BStBl I S. 1076 unter Berücksichtigung der Änderungen durch die BMF-Schreiben vom 20. November 2000, BStBl I S. 1509, und vom 29. September 2004, BStBl I S. 917 (Betriebsstätten-Verwaltungsgrundsätze).

**Beispiel:**

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

B GmbH beteiligt. Mit Staat C besteht ein DBA, das dem OECD-MA entspricht.

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

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

Am Ergebnis ändert sich selbst dann nichts, wenn ein Vertreter der Wirtschaftsprüfungsgesellschaft zur Geschäftsführung für die KG befugt wäre. Die Verwaltung einer einzigen Beteiligung ohne sonstige unternehmerische Tätigkeit beinhaltet kein Tagesgeschäft, das als geschäftsleitende Tätigkeit gelten könnte (vgl. BFH-Urteile vom 9. Dezember 1980, BStBl 1981 II S. 339 und vom 7. Dezember 1994, BStBl 1995 II S. 175).

## 2.2.4 Betriebsstättenvorbehalte und Verhältnis zu anderen Vorschriften

### 2.2.4.1 Betriebsstättenvorbehalte

Nach den Betriebsstättenvorbehalten der DBA (Artikel 10 Absatz 4, 11 Absatz 4, 12 Absatz 3, 13 Absatz 2 und 21 Absatz 2 OECD-MA) gelten die Begrenzungen der Besteuerungsrechte des Quellenstaates (Artikel 10 Absatz 2, 11 Absatz 2, 12 Absatz 1, 13 Absatz 1 und 21 Absatz 1 OECD-MA) nicht, wenn die den Einkünften zugrunde liegenden Wirtschaftsgüter (Beteiligungen, Forderungen, Rechte oder Vermögenswerte) tatsächlich zu einer Betriebsstätte (Tz. 2.2.3) gehören, durch die ein Unternehmen eines Vertragsstaates (Tz. 2.2.2) seine Tätigkeit im anderen Vertragsstaat ausübt.

Die tatsächliche Zugehörigkeit eines Wirtschaftsgutes zu einer Betriebsstätte ist nur gegeben, wenn das Wirtschaftsgut in einem funktionalen Zusammenhang mit der Tätigkeit der Betriebsstätte steht (vgl. BFH-Urteile vom 30. August 1995, BStBl 1996 II S. 563, und vom 13. Februar 2008, BStBl 2009 II S. 414 sowie BMF-Schreiben vom 24. Dezember 1999, BStBl I S. 1076, unter Berücksichtigung der

Änderungen durch die BMF-Schreiben vom 20. November 2000, BStBl I S. 1509, und vom 29. September 2004, BStBl I S. 917, Tz. 2.4). Die Zuordnung zum Betriebsvermögen der Betriebsstätte durch den Steuerpflichtigen kann zwar ein Indiz für den funktionalen Zusammenhang sein. Das setzt aber voraus, dass das Wirtschaftsgut von der Betriebsstätte tatsächlich genutzt wird und zu ihrem Betriebsergebnis beiträgt. Daraus ergibt sich auch, dass eine bestehende funktionale Zuordnung einer Beteiligung nicht allein durch eine anderweitige Zuweisung der Beteiligung durch den Steuerpflichtigen geändert werden kann, auch wenn diese zivilrechtlich auf eine Personengesellschaft übertragen wurde (vgl. BFH-Beschluss vom 19. Dezember 2007, BStBl 2008 II S. 510).

**Beispiel:**

Die inländische, aktiv tätige A GmbH hält Anteile an aktiv tätigen Kapitalgesellschaften im Staat C. Daneben ist die A GmbH Mitunternehmerin einer Personengesellschaft im Staat C, die Managementaufgaben wahrnimmt. Zur Erzielung von Synergieeffekten überträgt die A GmbH die Beteiligungen an den Kapitalgesellschaften auf die Personengesellschaft. Es bestehen keine Leistungsbeziehungen zwischen der Personengesellschaft und den Kapitalgesellschaften.

Für die nach der Übertragung der Beteiligungen von der Personengesellschaft bezogenen Dividenden und die ggf. anfallenden Gewinne aus der Weiterveräußerung der Beteiligungen an den Kapitalgesellschaften kann die Freistellung nach dem Methodenartikel des DBA mit Staat C nicht beansprucht werden. Die Beteiligungen gehören nicht i. S. d. Betriebsstättenvorbehalte zu der anteiligen Betriebsstätte der A GmbH aufgrund der Mitunternehmerschaft. Denn die Beteiligungen haben keine tatsächlich-funktionale Bedeutung oder sonstige positive Auswirkung für die Personengesellschaft, die eine entsprechende Zuordnung ermöglichen. Das gilt entsprechend, wenn die Personengesellschaft zwar geschäftsleitende Funktionen hinsichtlich der Kapitalgesellschaften wahrnimmt, der wesentliche funktionale Zusammenhang jedoch zwischen den Aktivitäten der A GmbH und den ausländischen Kapitalgesellschaften besteht.

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

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

## 2.2.4.2 Unbewegliches Vermögen eines Unternehmens

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

## 2.3 Einkünfte vermögensverwaltender, nicht gewerblich geprägter und nicht gewerblich infizierter Personengesellschaften

### 2.3.1 Grundsatz

Die Einkünfte vermögensverwaltender Personengesellschaften sind keine Unternehmensgewinne i. S. d. Artikels 7 OECD-MA.

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

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

## 2.4 Gewerbliche Einkünfte ohne Betriebsstätte

Besteht für eine gewerblich geprägte oder gewerblich infizierte Personengesellschaft weder eine inländische Betriebsstätte i. S. d. § 12 AO noch ein ständiger Vertreter i. S. d. § 13 AO, unterliegen laufende inländische Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung und Veräußerungsgewinne i. S. d. § 49 Absatz 1 Nummer 2 Buch-

stabe f Doppelbuchstaben aa und bb EStG i. d. F. des JStG 2009 der beschränkten Steuerpflicht. Für diese Einkünfte besteht nach Artikel 6 Absatz 4 bzw. Artikel 13 Absatz 1 OECD-MA ein inländisches Besteuerungsrecht. Das gilt entsprechend für Einkünfte gewerblich tätiger Personengesellschaften.

### **3 Deutschland als Betriebsstättenstaat**

#### **3.1 Betriebsstättengewinn**

Eine im Ausland ansässige natürliche oder juristische Person unterliegt mit ihrem Gewinnanteil aus der Beteiligung

- an einer in- oder ausländischen gewerblich tätigen oder gewerblich geprägten Personengesellschaft oder
- als atypisch stille Gesellschafterin eines in- oder ausländischen Unternehmens

der beschränkten Steuerpflicht (§ 1 Absatz 4 EStG, § 2 Nummer 1 KStG, § 49 Absatz 1 Nummer 2 Buchstabe a EStG), wenn insoweit eine inländische Betriebsstätte i. S. d. § 12 AO besteht bzw. ein ständiger Vertreter nach § 13 AO bestellt ist und die Betriebsstätte bzw. der ständige Vertreter dem beschränkt Steuerpflichtigen aufgrund seiner Beteiligung anteilig zuzurechnen sind. Zum Betriebsstättenbegriff nach nationalem Recht vgl. Tz. 1.1 des BMF-Schreibens vom 24. Dezember 1999, BStBl I S. 1076, unter Berücksichtigung der Änderungen durch die BMF-Schreiben vom 20. November 2000, BStBl I S. 1509, und vom 29. September 2004, BStBl I S. 917. Der auf die Betriebsstätte des beschränkt Steuerpflichtigen entfallende Gewinn darf von Deutschland nach dem Abkommensartikel über die Unternehmensgewinne (Tz. 2.2.1 und 2.2.3) in vollem Umfang besteuert werden.

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

#### **3.2 Gewinne aus der Veräußerung von Wirtschaftsgütern**

Die beschränkte Steuerpflicht (§ 1 Absatz 4 EStG, § 2 Nummer 1 KStG, § 49 Absatz 1 Nummer 2 Buchstabe a EStG) erstreckt sich auch auf Gewinne aus

- der Veräußerung beweglichen oder unbeweglichen Vermögens einer Betriebsstätte,
- der Veräußerung oder Aufgabe der Betriebsstätte selbst sowie
- der Veräußerung des Anteils an einer Personengesellschaft, soweit er auf die inländische Betriebsstätte entfällt.

Eine Betriebsaufgabe (Aufgabe der Betriebsstätte) liegt auch vor, wenn die Voraussetzungen für die gewerbliche Prägung einer Personengesellschaft wegfallen oder eine Personengesellschaft keine gewerbliche Tätigkeit mehr ausübt.

Die DBA weisen dem Betriebsstättenstaat im Regelfall das Besteuerungsrecht für das bewegliche Vermögen der Betriebsstätte zu (Artikel 13 Absatz 2 OECD-MA). Soweit zum Betriebsstättenvermögen unbewegliches Vermögen gehört, ergibt sich das Besteuerungsrecht (auch) aus Artikel 13 Absatz 1 OECD-MA. Die Veräußerung eines Anteils an der Personengesellschaft gilt als Veräußerung der (anteiligen) einzelnen Wirtschaftsgüter der Gesellschaft. Zur Zugehörigkeit eines Wirtschaftsguts zum Vermögen der Betriebsstätte vgl. Tz. 2.2.4.1.

### 3.3 Gewerbesteuer

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

## **4 Deutschland als Ansässigkeitsstaat**

### 4.1 Laufende Gewinne

#### 4.1.1 Gewerblich tätige und gewerblich geprägte Personengesellschaften

##### 4.1.1.1 Freistellung der Gewinnanteile

###### 4.1.1.1.1 Grundsatz

Ist eine im Inland ansässige natürliche oder juristische Person an einer in- oder ausländischen gewerblich tätigen, gewerblich geprägten oder gewerblich infizierten Personengesellschaft beteiligt, die über eine ausländische Betriebsstätte verfügt (vgl. Tz. 2.2.3 und 2.2.4), ist der anteilige Unternehmensgewinn (Betriebsstättengewinn) regelmäßig nach dem Methodenartikel des jeweils anzuwendenden DBA von der inländischen Besteuerung, ggf. unter Progressionsvorbehalt, auszunehmen (Anwen-

derung der Freistellungsmethode). Dies gilt auch, wenn der Quellenstaat unbewegliches Vermögen der Betriebsstätte nach Artikel 6 Absatz 4 OECD-MA besteuert.

#### 4.1.1.1.2 Gewinnanteile aus atypisch stillen Beteiligungen

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

#### 4.1.1.1.3 Einkünfte aus typisch stillen Beteiligungen

Einkünfte aus typisch stillen Beteiligungen sind keine Unternehmenseinkünfte (Tz. 2.2.1.3) und können daher für die Anwendung des Methodenartikels auch keine freizustellenden Betriebsstätteneinkünfte sein. Da sie keine Erträge aus direkten Kapitalbeteiligungen sind, sind sie auch nicht als freizustellende Beteiligungserträge (sog. Schachtelprivileg) zu behandeln (vgl. das zum DBA-Luxemburg ergangene BFH-Urteil vom 4. Juni 2008, BStBl II S. 793). Im Übrigen sind weder das Teileinkünfteverfahren nach § 3 Nummer 40 EStG noch die Steuerbefreiung nach § 8b Absatz 1 KStG anwendbar. § 32d Absatz 2 Nummer 1 EStG ist zu beachten.

#### 4.1.1.2 Ausschluss der Freistellung

##### 4.1.1.2.1 Aktivitätsklauseln

Die Freistellung des anteiligen Unternehmensgewinns (Tz. 4.1.1.1) kann ausgeschlossen sein, wenn sie nach dem jeweils anzuwendenden DBA von der Art der Tätigkeit der ausländischen Betriebsstätte (Personengesellschaft) abhängig gemacht wird, aus der die Betriebsstätte ihre Einkünfte erzielt (Aktivitätsklauseln der DBA). Schließt das DBA die Freistellung aus, ist der anteilige Gewinn steuerpflichtig, die gezahlte ausländische Steuern sind entsprechend § 34c Absatz 1 oder Absatz 2 i. V. m. Absatz 6 EStG zu berücksichtigen.

##### 4.1.1.2.2 Zwischeneinkünfte einer Betriebsstätte

Von der Regelung in § 20 Absatz 2 AStG können auch Betriebsstätten einer inländischen Personengesellschaft oder Beteiligungen von Inländern an einer ausländischen Personengesellschaft betroffen sein. Die Rechtsfolge des § 20 Absatz 2 AStG tritt ungeachtet des Umfangs der Beteiligung eines inländischen Gesellschafters an einer Personengesellschaft, die über eine entsprechende ausländische Betriebsstätte verfügt, ein. Gezahlte ausländische Steuern sind entsprechend § 34c Absatz 1 oder Absatz 2 i. V. m. Absatz 6 EStG zu berücksichtigen.



Die Freistellung eines anteiligen Unternehmensgewinns aufgrund DBA kann aufgrund einer sog. „Rückfallklausel“ entfallen. Rückfallklauseln enthalten gegenwärtig folgende DBA:

- Italien (Absatz 16 Buchstabe d des Protokolls zum Abkommen; vgl. BFH-Urteil vom 17. Oktober 2007, BStBl 2008 II S. 953),
- USA 1989 (Artikel 23 Absatz 2 letzter Satz),
- USA i. d. F. des Änderungsprotokolls vom 1. Juni 2006 (Artikel 23 Absatz 4 Buchstabe b zweiter Halbsatz) sowie
- Dänemark, Neuseeland, Norwegen und Schweden.<sup>6</sup>

#### 4.1.1.2.4 Nationales Recht

Auch wenn das jeweilige DBA keine Rückfallklausel enthält (Tz. 4.1.1.2.3), ist der (anteilige) Unternehmensgewinn nicht freizustellen, wenn er nach dem Recht des Quellenstaates nur im Rahmen der beschränkten Steuerpflicht nicht zu den steuerpflichtigen Einkünften gehört (§ 50d Absatz 9 Satz 1 Nummer 2 EStG). Ist der anteilige Unternehmensgewinn dagegen allgemein steuerbefreit oder erhebt der Betriebsstättenstaat generell keine Steuern vom Einkommen, ist § 50d Absatz 9 Satz 1 Nummer 2 EStG nicht anwendbar; die Anwendung des § 50d Absatz 9 Nummer 1 EStG bleibt ggf. unberührt. § 50d Absatz 9 Satz 1 Nummer 2 EStG ist nach der allgemeinen Anwendungsregelung des § 52 Absatz 1 EStG i. d. F. des StÄndG 2007 ab dem Veranlagungszeitraum 2007 anzuwenden.

#### **Beispiel 1:**

Der im Inland ansässige A ist an der im Staat C gewerblich tätigen Personengesellschaft beteiligt. Die Gesellschaft verfügt über Patente, die sie Personen überlässt, die im Staat C und in Drittstaaten ansässig sind. Hierfür vereinnahmt sie Lizenzgebühren. Im Rahmen der beschränkten Steuerpflicht des A erfasst Staat C nicht die Lizenzgebühren aus Drittstaaten; dagegen müsste eine Person, die im Staat C unbeschränkt steuerpflichtig ist, die Lizenzgebühren versteuern. Nach dem DBA mit Staat C sind die Betriebsstätteneinkünfte des A aus seiner Beteiligung an der Personengesellschaft von der Besteuerung freizustellen.

Da die Nichtbesteuerung der aus den Drittstaaten vereinnahmten Lizenzgebühren im Staat C auf der Nichtansässigkeit des A beruht, kann Deutschland die

---

<sup>6</sup> Zu Einzelfragen der Rückfallklauseln wird ein gesondertes BMF-Schreiben Stellung nehmen.

anteiligen Betriebsstätteneinkünfte ungeachtet des DBA mit Staat C aufgrund des § 50d Absatz 9 Satz 1 Nummer 2 EStG besteuern.

**Beispiel 2:**

Die im Inland ansässigen A und B sind an einer im Staat C neu errichteten gewerblich tätigen Personengesellschaft beteiligt. Staat C gewährt als Investitionsanreiz ausländischen Investoren eine Steuerbefreiung über zehn Jahre. Das DBA mit Staat C sieht die uneingeschränkte Freistellung von Betriebsstätteneinkünften im jeweils anderen Staat vor.

Da die Steuerbefreiung an die Nichtansässigkeit der im Staat C beschränkt steuerpflichtigen Gesellschafter A und B anknüpft, kann Deutschland die Betriebsstätteneinkünfte ungeachtet des DBA mit Staat C aufgrund § 50d Absatz 9 Satz 1 Nummer 2 EStG besteuern.

#### 4.1.1.2.5 Qualifikationskonflikte

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

#### 4.1.2 Vermögensverwaltende Personengesellschaften

Ist eine im Inland ansässige Person an einer ausländischen vermögensverwaltenden Personengesellschaft beteiligt, erzielt sie regelmäßig Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung und/oder Kapitalvermögen, es sei denn, bei einer Körperschaft als Beteiligte sind die Voraussetzungen des § 8 Absatz 2 KStG gegeben oder die einem Gesellschafter zuzurechnenden Einkünfte sind aus anderen Gründen auf Gesellschafterebene als gewerbliche zu qualifizieren (z. B. sog. Zebragesellschaften). Einkünfte aus unbeweglichem Vermögen (Artikel 6 OECD-MA) dürfen nach dem jeweils anzuwendenden DBA in dem Staat, in dem das Vermögen gelegen ist, besteuert werden, während Deutschland als Ansässigkeitsstaat die Einkünfte regelmäßig von der Besteuerung, ggf. unter Progressionsvorbehalt, nach dem Methodenartikel ausnimmt (Ausnahmen sind u. a. die DBA-Schweiz und Spanien oder soweit die Freistellung unter den Voraussetzungen des § 50d Absatz 9 Satz 1 Nummer 2 EStG entfällt; vgl. Tz. 4.1.1.2.4). Im Verlustfall ist § 2a Absatz 1 EStG zu beachten. Einkünfte aus Zinsen, Dividenden und Lizenzgebühren oder aus der Überlassung von Rechten dürfen vom Quellenstaat regelmäßig nicht oder nur in begrenztem Umfang besteuert werden, während die Besteuerung in Deutschland als Ansässigkeitsstaat nicht eingeschränkt ist. Die vom Quellenstaat nach dem jeweiligen DBA zulässigerweise erhobene Steuer ist entsprechend § 34c Absatz 1 oder Absatz 2 i. V. m. Absatz 6 EStG zu berücksichtigen.

### 4.1.3 Qualifikationskonflikte

#### 4.1.3.1 Allgemeines

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

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

**Beispiel:**

Ein Unternehmen eines Staates übt eine Tätigkeit im anderen Staat durch eine dort gelegene Betriebsstätte aus. Der eine Staat betrachtet die Tätigkeit als Hilfstätigkeit, der andere als Haupttätigkeit (vgl. Artikel 5 Absatz 4 OECD-MA).

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

**Beispiel:**

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

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

**Beispiel:**

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

Ob ein Qualifikationskonflikt vorliegt und welche Ursache er hat, ist ggf. im Rahmen eines Verständigungsverfahrens zu klären.

Für die Beseitigung von Doppelbesteuerungen und Doppelfreistellungen, deren Ursache Qualifikationskonflikte sind, gelten die Tz. 4.1.3.2 und 4.1.3.3.

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

Die Klauseln sollen Doppelbesteuerungen, Doppelfreistellungen oder die Besteuerung zu einem durch das DBA begrenzten Steuersatz verhindern, die ihre Ursache in der Anwendung unterschiedlicher Abkommensbestimmungen haben (Tz. 4.1.3.1). Die Gründe für die Anwendung unterschiedlicher Abkommensbestimmungen sind ohne Bedeutung. Nach diesen Klauseln wird eine nach Durchführung eines Verständigungsverfahrens verbleibende Doppelbesteuerung (positiver Qualifikationskonflikt) regelmäßig durch Anrechnung der ausländischen Steuer nach § 34c Absatz 1 EStG vermieden. Besteuert der andere Vertragsstaat die Einkünfte nicht oder nur zu einem durch das DBA begrenzten Steuersatz (negativer Qualifikationskonflikt), unterbleibt die Freistellung. Eine etwaige ausländische Steuer wird entsprechend § 34c Absatz 1 oder Absatz 2 i. V. m. Absatz 6 EStG berücksichtigt.

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

#### 4.1.3.3 DBA ohne Klauseln zum Übergang auf die Anrechnungsmethode

##### 4.1.3.3.1 Positive Qualifikationskonflikte

In Fällen positiver Qualifikationskonflikte i. S. d. Tz. 4.1.3.1 Buchstaben a und b ist zu prüfen, ob die Doppelbesteuerung unter dem Gesichtspunkt sachlicher Unbilligkeit vermieden werden kann, z. B. durch Anrechnung der ausländischen Steuer, wenn nach Durchführung eines Verständigungsverfahrens eine Doppelbesteuerung verbleibt. Zu Einzelheiten vgl. Tz. 8 des BMF-Schreibens vom 13. Juli 2006, BStBl I S. 461 (Merkblatt zum internationalen Verständigungs- und Schiedsverfahren).

Bei positiven Qualifikationskonflikten i. S. d. Tz. 4.1.3.1 Buchstabe c ist entsprechend OECD-MK Nummer 32.3 und 32.4 zu Artikel 23 nach Durchführung eines Verständigungsverfahrens der Qualifikation des Quellenstaates zu folgen (sog. Rechtsfolgenverkettung). Danach wird die Doppelbesteuerung nach der Methode vermieden, die sich dafür im Methodenartikel des jeweiligen DBA für diese Einkünfte ergibt.

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

Der im Inland ansässige A ist an einer vermögensverwaltenden Personengesellschaft im Staat B beteiligt. Die Gesellschaft verwaltet eigenen Grundbesitz, der im Staat B belegen ist. Daneben erzielt sie in erheblichem Umfang Zinsen. Staat B betrachtet die Tätigkeit der Personengesellschaft als gewerblich und nimmt sowohl für die Vermietungseinkünfte als auch für die Zinsen das Besteuerungsrecht für sich aus Artikel 7 OECD-MA in Anspruch, weil eine Betriebsstätte in Staat B unterhalten wird. Aus deutscher Sicht erzielt A Einkünfte aus unbeweglichem Vermögen, die Staat B nach Artikel 6 OECD-MA besteuern darf und die nach dem Methodenartikel von der deutschen Besteuerung auszunehmen sind. Außerdem erzielt A Zinsen, die nach Artikel 11 Absatz 1 OECD-MA nur vom Ansässigkeitsstaat besteuert werden dürfen (das DBA mit Staat B enthält keine Regelung entsprechend Artikel 11 Absatz 2 OECD-MA). In Bezug auf die Zinsen kommt es somit zu einer Doppelbesteuerung, weil beide Staaten wegen der unterschiedlichen Behandlung von vermögensverwaltenden Personengesellschaften unterschiedliche Abkommensbestimmungen anwenden. Deutschland als Ansässigkeitsstaat hat, ggf. im Rahmen eines Verständigungsverfahrens, die Doppelbesteuerung zu vermeiden, und zwar nach der Methode, die der Methodenartikel für Unternehmensgewinne vorsieht. Dies wird regelmäßig die Freistellungsmethode sein, soweit sie nach dem anzuwendenden DBA im Einzelfall nicht ausgeschlossen ist (z. B. aufgrund einer Aktivitätsklausel).

## 4.1.3.3.2 Negative Qualifikationskonflikte

Im Falle eines negativen Qualifikationskonflikts läuft die Grundfunktion der Freistellungsmethode - die Vermeidung der Doppelbesteuerung - ins Leere, so dass für den Ansässigkeitsstaat keine Verpflichtung besteht, die Einkünfte freizustellen (vgl. OECD-MK Nummer 32.6 bis 32.7 zu Artikel 23).

Besteuert der andere Vertragsstaat die Einkünfte nicht oder nur zu einem durch das DBA begrenzten Steuersatz (negativer Qualifikationskonflikt), unterbleibt die Freistellung gemäß § 50d Absatz 9 Satz 1 Nummer 1 EStG. Die Vorschrift ist auf alle Steuerfestsetzungen anzuwenden, die noch nicht bestandskräftig sind (§ 52 Absatz 59a EStG i. d. F. des JStG 2007). Eine etwaige ausländische Steuer wird entsprechend § 34c Absatz 1 oder Absatz 2 i. V. m. Absatz 6 EStG berücksichtigt.

**Beispiel:**

Die im Inland ansässigen A und B sind an einer Personengesellschaft im Staat C beteiligt. Die Personengesellschaft, die nach dem Recht des Staates C keine

steuerpflichtige Person ist, betreibt einen PKW-Handel. Auf Wunsch ihrer Kunden finanziert sie den PKW-Kauf und erzielt hieraus Zinsen. Das DBA mit Staat C weist das Besteuerungsrecht für Zinsen ausschließlich dem Ansässigkeitsstaat zu. Es enthält darüber hinaus einen Betriebsstättenvorbehalt entsprechend Artikel 11 Absatz 3 OECD-MA. Staat C qualifiziert die Zinsen nicht als gewerbliche Einkünfte, die er als Betriebsstättenstaat besteuern darf. Er wendet vielmehr den Zinsartikel an, der das ausschließliche Besteuerungsrecht dem Ansässigkeitsstaat zuweist. Nach dem DBA mit Staat C nimmt Deutschland die Einkünfte (Unternehmensgewinne), die einer Betriebsstätte im anderen Vertragsstaat zuzurechnen sind, von der Besteuerung aus. Zu den Unternehmenseinkünften gehören auch die Zinsen (vgl. Tz. 2.2.1). Da Staat C die Zinsen nicht besteuert, würde die Freistellung der Betriebsätteneinkünfte bezüglich der Zinsen zu einer doppelten Freistellung führen. Deutschland ist daher als Ansässigkeitsstaat insoweit nicht zur Freistellung verpflichtet.

#### 4.1.4 Unterschiedliche Einordnung einer ausländischen Personengesellschaft

##### 4.1.4.1 Behandlung im Ausland als Körperschaft

Wird eine nach deutschem Steuerrecht als Personengesellschaft einzuordnende ausländische Gesellschaft im anderen Vertragsstaat als Körperschaft behandelt (vgl. auch die Anlage), bleiben die Grundsätze der Tz. 4.1.1 und 4.1.2 in Bezug auf die im Inland ansässigen Gesellschafter unberührt. Der andere Vertragsstaat besteuert dagegen die Gesellschaft mit ihrem Gewinn und erhebt im Ausschüttungsfall ggf. eine Quellensteuer, deren Höhe nach dem jeweiligen DBA begrenzt ist. Soweit die Freistellung der anteiligen Einkünfte des inländischen Gesellschafter nach dem jeweils anzuwendenden Methodenartikel entfällt (Tz. 4.1.1.2), ist die anteilige auf den Gewinn der Gesellschaft erhobene ausländische Steuer nach § 34c Absatz 1 bzw. 2 i. V. m. Absatz 6 EStG zu berücksichtigen. Eine Anrechnung bzw. ein Abzug der Quellensteuer auf die Ausschüttung entfällt, da aus deutscher Sicht die Ausschüttungen als steuerlich nicht relevante Entnahmen nicht besteuert werden.

##### 4.1.4.2 Behandlung in Deutschland als Körperschaft

Wird eine nach deutschem Steuerrecht als Körperschaft einzuordnende ausländische Gesellschaft im anderen Vertragsstaat als steuerlich transparent behandelt, führt dies dort zur Besteuerung der im Inland ansässigen Gesellschafter mit ihrem Anteil am Gewinn der Gesellschaft, der auf die ausländische Betriebsstätte entfällt. Nach deutschem Steuerrecht werden ebenfalls die Gesellschafter besteuert, jedoch nur, soweit sie Ausschüttungen i. S. d. § 20 Absatz 1 Nummer 1 EStG beziehen. Die Ausschüttungen sind abkommensrechtlich Einkünfte i. S. d. Artikels 21 Absatz 1 OECD-MA

(Andere Einkünfte), da die Personengesellschaft keine im ausländischen Staat ansässige Gesellschaft ist (Artikel 4 Absatz 1, 10 Absatz 1 OECD-MA; vgl. auch das zur US-LLC ergangene BFH-Urteil vom 20. August 2008, BStBl 2009 II S. 263); sie können dementsprechend regelmäßig uneingeschränkt besteuert werden. Auf die im Gewinn enthaltenen Einkunftsteile sind ggf. § 3 Nummer 40 EStG, § 32d EStG oder § 8b Abs. 1 KStG anzuwenden. Auf Ausschüttungen fällt ausländische Quellensteuer regelmäßig nicht an, da nach der Wertung des ausländischen Rechts die Verteilung des Gewinns kein Besteuerungstatbestand ist.

#### 4.2 Gewinne aus der Veräußerung von Vermögen der Betriebsstätte

##### 4.2.1 Gewerblich tätige und gewerblich geprägte Personengesellschaften

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

##### 4.2.2 Vermögensverwaltende Personengesellschaften

Ist eine im Inland ansässige Person an einer in- oder ausländischen vermögensverwaltenden Personengesellschaft beteiligt, gehören Gewinne aus der Veräußerung von Vermögen, soweit die Voraussetzungen erfüllt sind, zu den Einkünften aus Veräußerungsgeschäften i. S. d. § 20 Absatz 2, § 23 EStG, es sei denn, die Voraussetzungen des § 8 Absatz 2 KStG sind gegeben oder die einem Gesellschafter zuzurechnenden Einkünfte sind aus anderen Gründen auf Gesellschafterebene als steuerpflichtige gewerbliche Einkünfte zu qualifizieren (z. B. sog. Zebragesellschaften). Nach dem jeweils anzuwendenden DBA dürfen die Einkünfte aus der Veräußerung unbeweglichen Vermögens (Artikel 13 Absatz 1 OECD-MA) regelmäßig im Staat, in dem das Vermögen gelegen ist, besteuert werden. Dementsprechend nimmt

Deutschland als Ansässigkeitsstaat die Gewinne aus der Veräußerung des im Ausland belegenen unbeweglichen Vermögens von der Besteuerung aus. In einigen DBA, z. B. den DBA-Schweiz und Spanien, ist die Anrechnungsmethode vereinbart. Weitere Besonderheiten können sich bei der Veräußerung von Anteilen an Grundstücksgesellschaften, z. B. nach den DBA-Kanada und USA, ergeben. Dagegen dürfen Gewinne aus der Veräußerung anderen Vermögens regelmäßig nur im Ansässigkeitsstaat, also in Deutschland, besteuert werden (Artikel 13 Absatz 5 OECD-MA).

Die Tz. 4.1.3 und 4.1.4 gelten entsprechend.

## 5 Sondervergütungen

### 5.1 Behandlung der Sondervergütungen

Nach § 15 Absatz 1 Satz 1 Nummer 2 Satz 1 zweiter Halbsatz und Nummer 3 zweiter Halbsatz EStG gehören Vergütungen, die ein Gesellschafter (Mitunternehmer) einer gewerblich tätigen, gewerblich geprägten oder gewerblich infizierten Personengesellschaft für seine Tätigkeit im Dienst der Gesellschaft oder für die Hingabe von Darlehen oder für die Überlassung von Wirtschaftsgütern bezogen hat, zu den Einkünften aus Gewerbebetrieb; sie sind Teil des Gewinns der Personengesellschaft. Für Deutschland als Anwenderstaat eines DBA gehören die Sondervergütungen zu den Unternehmenseinkünften (Tz. 2.2.1), und zwar unabhängig davon, ob es sich um Sondervergütungen des inländischen Gesellschafters einer ausländischen Personengesellschaft oder um Sondervergütungen des ausländischen Gesellschafters einer inländischen Personengesellschaft handelt. Eine Zuordnung zu anderen Artikeln eines DBA ist ausgeschlossen (§ 50d Absatz 10 EStG)<sup>7</sup>. Dies gilt auch dann, wenn das DBA keine ausdrückliche Regelung zur Behandlung der Sondervergütungen enthält.

Überlässt der Gesellschafter einer Personengesellschaft der Gesellschaft (Betriebsstätte) materielle oder immaterielle Wirtschaftsgüter zur Nutzung (dazu gehören auch darlehensweise überlassene Gelder) gegen Entgelt, sind diese der Personengesellschaft (Betriebsstätte) zuzuordnen und nicht etwa einer Geschäftsleitungsstätte des überlassenden Gesellschafters; denn die Personengesellschaft (Betriebsstätte) erzielt ihr Ergebnis mit diesen Wirtschaftsgütern. Zwar entstehen der Betriebsstätte für die überlassenen Wirtschaftsgüter Aufwendungen (Sondervergütungen); diese dürfen jedoch nach innerstaatlichem Recht nicht den Gewinn der Personengesellschaft (Betriebsstätte) mindern. Damit korrespondiert, dass diese Vergütungen Teil des Betriebsstättengewinns sind.

---

<sup>7</sup> Eingefügt durch das JStG 2009 und anzuwenden auf alle Steuerfestsetzungen, die noch nicht bestandskräftig sind (§ 52 Absatz 59a EStG).



Dieses Ergebnis entspricht auch dem OECD-Partnership-Bericht. Der Bericht setzt voraus, dass die Vertragsstaaten Sondervergütungen unterschiedlich behandeln und dies aufgrund des Artikels 3 Absatz 2 zur Anwendung unterschiedlicher Abkommensbestimmungen und damit zu Qualifikationskonflikten führen kann (vgl. Tz. 95 bis 123 des Berichts mit den Beispielen 13 und 15). Daraus können sich Doppelbesteuerungen und Doppelfreistellungen ergeben. Der Bericht, dessen Ergebnisse in den OECD-MK übernommen worden sind (Nummer 32.1 bis 32.7 zu Artikel 23), löst die Konflikte i. S. d. Tz. 4.1.3.3. Ebenso Tz. 1.2.3 des BMF-Schreibens vom 24. Dezember 1999, BStBl I S. 1076, unter Berücksichtigung der Änderungen durch die BMF-Schreiben vom 20. November 2000, BStBl I S. 1509, und vom 29. September 2004, BStBl I S. 917).

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

Nach § 50d Absatz 10 Satz 2 EStG bleibt § 50d Absatz 9 Satz 1 Nummer 1 EStG unberührt (vgl. nachfolgend Beispiel 2).

#### **Beispiel 1:**

Der im Inland ansässige A ist an einer Personengesellschaft im Staat B beteiligt, die dort über eine Betriebsstätte verfügt. Er gewährt der Gesellschaft ein Darlehen und bezieht hierfür angemessene Zinsen. Staat B betrachtet die Zinsen als Teil des gewerblichen Gewinns (Sondervergütung, die zum Betriebsstättengewinn gehört). Staat B hat deshalb das Besteuerungsrecht für die Zinsen aufgrund Artikel 7 OECD-MA. Deutschland stellt den anteiligen Betriebsstättengewinn unter Progressionsvorbehalt frei. Vgl. hierzu auch das BFH-Urteil vom 24. März 1999, BStBl 2000 II S. 399.

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

#### **Beispiel 2:**

Wie Beispiel 1, jedoch lässt Staat B die Zinsen zum Betriebsausgabenabzug zu und ordnet sie auf der Gesellschafterebene nicht Artikel 7 OECD-MA, sondern Artikel 11 OECD-MA DBA zu, so dass ihm als Quellenstaat die Besteuerung untersagt ist (das DBA mit Staat B enthält keine Regelung entsprechend Artikel 11 Absatz 2 OECD-MA). Für Deutschland gehören die Zinsen nach § 50d Absatz 10 Satz 1 EStG zum Betriebsstättengewinn. Zur Vermeidung einer

Nichtbesteuerung entfällt die Freistellung entweder aufgrund einer Switch-over-Klausel im DBA oder, soweit eine solche fehlt, nach § 50d Absatz 9 Satz 1 Nummer 1 EStG i. V. m. § 50d Absatz 10 Satz 2 EStG (vgl. Tz. 4.1.3.2 bzw. 4.1.3.3.2).

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

**Beispiel 3:**

Der im Ausland ansässige A ist an einer inländischen Personengesellschaft beteiligt. Er gewährt dieser ein Darlehen. In Deutschland gehören die Zinsen als Sondervergütung nach § 49 Absatz 1 Nummer 2 Buchstabe a i. V. m. § 15 Absatz 1 Satz 1 Nummer 2 Satz 1 zweiter Halbsatz EStG zum beschränkt steuerpflichtigen Betriebsstättengewinn, den Deutschland nach Artikel 7 OECD-MA besteuern kann (vgl. auch § 50d Absatz 10 Satz 1 EStG). Sofern der ausländische Staat die Zinsen Artikel 11 OECD-MA zuordnet, obliegt ihm grundsätzlich die Vermeidung einer Doppelbesteuerung (vgl. Tz. 3.1 und 4.1.3.3.1).

## 5.2 Sonderregelungen einzelner DBA

Einzelne DBA weisen die Sondervergütungen ausdrücklich den Unternehmensgewinnen zu, wenn diese Vergütungen nach dem Steuerrecht des Vertragsstaates, in dem die Betriebsstätte der Personengesellschaft liegt, den Einkünften des Gesellschafters aus dieser Betriebsstätte zugerechnet werden (vgl. auch BFH-Urteil vom 17. Oktober 1990, BStBl 1991 II S. 211). Regelungen hierzu enthalten u. a. die folgenden DBA:

Kasachstan (Artikel 7 Absatz 6)  
 Österreich (Artikel 7 Absatz 7)  
 Schweiz (Artikel 7 Absatz 7)  
 Singapur (Artikel 7 Absatz 7)  
 Usbekistan (Artikel 7 Absatz 7).

Ist Deutschland der Ansässigkeitsstaat des Gesellschafters, ist zu prüfen, ob die Vergütungen nach dem Recht des anderen Vertragsstaates (Betriebsstättenstaat)<sup>8</sup> dem Betriebsstättengewinn des Gesellschafters tatsächlich zuzurechnen sind. Sind sie nicht zuzurechnen, liegt ein negativer Qualifikationskonflikt vor (vgl. Tz. 4.1.3.3.2). Die Einkünfte sind insoweit nach § 50d Absatz 9 Satz 1 Nummer 1 EStG nicht von der deutschen Steuer freizustellen.

<sup>8</sup> Für die Schweiz richtet sich die Beurteilung nach dem jeweiligen kantonalen Recht.

## 6 Verfahren

### 6.1 Gesonderte Gewinnfeststellung

Beteiligen sich Steuerpflichtige an ausländischen Personengesellschaften, sind die Einkünfte für alle inländischen Beteiligten gem. § 180 Absatz 5 AO einheitlich und gesondert festzustellen, soweit für die Einkünfte nach dem Methodenartikel die Freistellungsmethode anzuwenden ist (Tz. 4.1.1). Gilt die Anrechnungsmethode (Tz. 4.1.1.2 und 4.12), liegen steuerpflichtige Einkünfte vor, die nach § 180 Abs. 1 AO festzustellen sind. Gesondert und einheitlich festzustellen sind auch anrechenbare Steuern, wenn sie aus Gesellschaftsmitteln entrichtet worden sind. Zur örtlichen Zuständigkeit für die gesonderte und einheitliche Feststellung der Gewinne ausländischer Personengesellschaften, an denen inländische Gesellschafter beteiligt sind, vgl. die BMF-Schreiben vom 11. Dezember 1989, BStBl I S. 470, und vom 2. Januar 2001, BStBl I S. 40. Die Sonderzuständigkeiten der Länder für die Beteiligung an ausländischen Personengesellschaften sind zu beachten.

### 6.2 Melde-, Mitwirkungs- und Nachweispflichten

Nach § 138 Absatz 2 Nummer 2 AO haben Steuerpflichtige mit Wohnsitz, gewöhnlichem Aufenthalt, Geschäftsleitung oder Sitz im Inland u. a. die Beteiligung an ausländischen Personengesellschaften oder deren Aufgabe oder Änderung dem zuständigen Finanzamt zu melden. Auch wenn eine nach deutschem Steuerrecht als Personengesellschaft einzuordnende ausländische Gesellschaft dort als Körperschaft behandelt wird, ergibt sich die Meldepflicht aus § 138 Absatz 2 Nummer 2 AO. Zu Einzelheiten vgl. BMF-Schreiben vom 15. April 2010 - IV B 5 - S 1300/07/10087 -.

Hinsichtlich der Mitwirkungs- und Nachweispflichten vgl. Tz. 5.1 bis 5.3 des BMF-Schreibens vom 24. Dezember 1999, BStBl I S. 1076, unter Berücksichtigung der Änderungen durch die BMF-Schreiben vom 20. November 2000, BStBl I S. 1509, und vom 29. September 2004, BStBl I S. 917.

### 6.3 Abstimmung mit ausländischen Finanzbehörden

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

**Betriebsstätten-Verwaltungsgrundsätze**

Die Tz. 1.1.5.1 und 1.1.5.2 des BMF-Schreibens vom 24. Dezember 1999, BStBl I S. 1076, unter Berücksichtigung der Änderungen durch die BMF-Schreiben vom 20. November 2000, BStBl I S. 1509, und vom 29. September 2004, BStBl I S. 917, werden durch dieses Schreiben ersetzt; im Übrigen bleiben die Ausführungen in diesen Schreiben unberührt.

**8 Aufhebung von BMF-Schreiben**

Die folgenden BMF-Schreiben werden aufgehoben:

- a) Schreiben vom 29. April 1993 (BStBl I S. 342) - Ungarn
- b) Schreiben vom 13. Januar 1997 (BStBl I S. 97) - Tschechien/Slowakei
- c) Schreiben vom 25. August 1997 (BStBl I S. 796) - Tunesien
- d) Schreiben vom 1. Oktober 1997 (BStBl I S. 863) - Rumänien
- e) Schreiben vom 28. Mai 1998 (BStBl I S. 557) - Spanien
- f) Schreiben vom 28. Dezember 1999 (BStBl I S. 1121) - atypisch stille Gesellschaft.

Dieses Schreiben wird im Bundessteuerblatt Teil I veröffentlicht.

Im Auftrag

## **Besonderheiten einzelner DBA zur Abkommensberechtigung von Personengesellschaften und Hinweise zu einzelnen Gesellschaftsformen<sup>1</sup>**

### Australien

In fünf Bundesstaaten ist es zulässig, *limited partnerships*<sup>3</sup> zu gründen. Am oder nach dem 19. August 1992 gegründete *limited partnerships* werden als *corporate limited partnerships* betrachtet und als Gesellschaft besteuert.

Vor dem 19. August 1992 gegründete *limited partnerships* wurden übergangsweise bis zum Wirtschaftsjahr 1995/1996 wie Personengesellschaften besteuert.

### Belgien

Personengesellschaften gelten als ansässige Personen (Artikel 3 Absatz 1 Nummer 4, Artikel 4 Absatz 1 DBA).

Folgende Personengesellschaften werden nicht als steuerlich transparent behandelt, sondern unterliegen als Steuersubjekt der Körperschaftsteuer:

- *société en nom collectif*, SNC (Rechtsform in französischer Sprache), *vennootschap onder firma*, VOF (Rechtsform in niederländischer Sprache)<sup>2</sup>
- *société en commandite simple*, SCS (Rechtsform in französischer Sprache), *gewone commanditaire vennootschap*, GCV (Rechtsform in niederländischer Sprache)<sup>2</sup>

### Bulgarien

Folgende Personengesellschaften werden nicht als steuerlich transparent behandelt, sondern unterliegen als Steuersubjekt der Körperschaftsteuer:

- *sybiratelno drujestvo*, SD<sup>2</sup>
- *komanditno drujestvo*, KD<sup>3</sup>

### Estland

Folgende Personengesellschaften werden nicht als steuerlich transparent behandelt, sondern unterliegen als Steuersubjekt der Körperschaftsteuer:

- *täisühing*, TÜ<sup>2</sup>
- *usaldusühing*, UÜ<sup>3</sup>

---

<sup>1</sup> Zur Qualifikation für deutsche Besteuerungszwecke Hinweis auf Tz. 1.2.

<sup>2</sup> Ähnlich einer deutschen OHG.

<sup>3</sup> Ähnlich einer deutschen KG.

### Finnland

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

### Frankreich

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

Gesellschaften unterliegen der Körperschaftsteuer, wenn bestimmte Merkmale unterschiedlicher Art erfüllt werden. Die bei Kapitalgesellschaften immer gegebene Haftungsbeschränkung begründet als Hauptmerkmal die Körperschaftsteuerpflicht. Dieses Merkmal greift auch bei bestimmten Personengesellschaften ein, z. B. der *société en commandite simple*, SCS<sup>3</sup>, hinsichtlich der beschränkt haftenden Gesellschafter. Infolgedessen ist die Gesellschaft mit dem auf die Kommanditisten entfallenden Gewinnanteil körperschaftsteuerpflichtig, auch wenn diese natürliche Personen sind. Bei der *société civile* (Gesellschaft bürgerlichen Rechts) kommt die Körperschaftsteuerpflicht trotz fehlender Haftungsbeschränkung zum Zuge, wenn diese gewerbliche Einkünfte erzielt. Nicht körperschaftsteuerpflichtige Gesellschaften können für die Körperschaftsteuer optieren, insbesondere die *société en nom collectif*, SNC<sup>2</sup>, die *société en commandite simple*, SCS<sup>3</sup>, und die *société civile*, selbst wenn diese nur Vermögensverwaltung betreibt.

### Griechenland

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

Sowohl die *omorphos eteria*, OE<sup>2</sup>, als auch die *eterorithmos eteria*, EE<sup>3</sup>, werden grundsätzlich auf Gesellschaftsebene besteuert. Allerdings werden bis zu 50 Prozent ihrer Unternehmenserträge bei den einzelnen voll haftenden Gesellschaftern mit deren persönlichen Steuersätzen besteuert. Der tatsächliche Prozentsatz hängt von der Anzahl der voll haftenden Gesellschafter ab. Dieser Betrag wird bei der Berechnung der steuerpflichtigen Erträge der Gesellschaft abgezogen. Beteiligt sich der Gesellschafter an einer weiteren OE oder EE als voll haftender Gesellschafter,

erfolgt die Besteuerung auf dieser Basis nur hinsichtlich der Personengesellschaft, die den höheren Gewinn erzielt.

#### Island

Personengesellschaften gelten in dem Vertragsstaat als ansässig, in dem sich der Ort ihrer tatsächlichen Geschäftsleitung befindet. (Artikel 4 Absatz 4 DBA). Die Beschränkungen des Besteuerungsrechts des anderen Vertragsstaats gelten jedoch nur insoweit, als die Einkünfte aus diesem Staat der Besteuerung im Staat der Personengesellschaft unterworfen sind. Im Ergebnis ist der Ansässigkeitsstatus der Personengesellschaft auf die im gleichen Staat ansässigen Gesellschafter begrenzt.

#### Italien

Personengesellschaften gelten in dem Vertragsstaat als ansässig, nach dessen Recht sie gegründet worden sind oder in dem sich der Hauptgegenstand ihrer Tätigkeit befindet (Absatz 2 des Protokolls zum Abkommen). Die Beschränkungen des Besteuerungsrechts des anderen Vertragsstaats gelten jedoch nur insoweit, als die Einkünfte aus diesem Staat der Besteuerung im Staat der Personengesellschaft unterworfen sind. Im Ergebnis ist der Ansässigkeitsstatus der Personengesellschaft auf die im gleichen Staat ansässigen Gesellschafter begrenzt.

#### Japan

Grundsätzlich sind nach dem bürgerlichen Recht gegründete Personengesellschaften steuerlich transparent. Folgende nach den Regelungen des Kapitalgesellschaftsrechts gegründete Personengesellschaften werden jedoch nicht steuerlich transparent behandelt, sondern unterliegen als Steuersubjekt der Körperschaftsteuer:

- *gomei kaisha*<sup>2</sup>
- *goshi kaisha*<sup>3</sup>

#### Litauen

Folgende Personengesellschaften werden nicht als steuerlich transparent behandelt, sondern unterliegen als Steuersubjekt der Körperschaftsteuer:

- *tikroji ūkinė bendrija*, TÛB<sup>2</sup>
- *komandinė ūkinė bendrija*, KÛB<sup>3</sup>

#### Niederlande

Die open commanditaire vennootschap, CV („offene“ KG), wird im Gegensatz zur besloten commanditaire vennootschap, CV („geschlossene“ KG), und zur maatschap and vennootschap onder firma, VOF<sup>2</sup>, nicht steuerlich transparent behandelt und unterliegt als Steuersubjekt der Körperschaftsteuer.

Bei der open commanditaire vennootschap, CV, ist im Gegensatz zur besloten commanditaire vennootschap, CV, der Eintritt außen stehender Kommanditisten oder die Übertragung von Kommanditanteilen ohne Zustimmung aller Gesellschafter möglich.

### Polen

Grundsätzlich sind Personengesellschaften steuerlich transparent und unterliegen nicht der Körperschaftsteuer. Allerdings sind seit 2005 ausländische Personengesellschaften in Polen körperschaftsteuerpflichtig, wenn sie in ihrem Ansässigkeitsstaat unbeschränkt körperschaftsteuerpflichtig sind.

### Portugal

Nach Artikel 4 Absatz 4 DBA gelten die Gesellschafter einer Personengesellschaft für Zwecke der Anwendung der Artikel 5 bis 23 DBA als am Ort der tatsächlichen Geschäftsleitung der Personengesellschaft ansässig.

Personenhandelsgesellschaften portugiesischen Rechts sind nach portugiesischem Recht juristische Personen und werden auch als solche in Portugal besteuert. Für die Anwendung deutschen Steuerrechts sind sie als Personengesellschaften einzustufen.

Folgende Personengesellschaften werden nicht als steuerlich transparent behandelt, sondern unterliegen als Steuersubjekt der Körperschaftsteuer:

- *sociedade en nome colectivo*<sup>2</sup>
- *sociedade em comandita simples*<sup>3</sup>
- *sociedade civil* (zivilrechtliche Personengesellschaften) in gewerblicher Form

### Rumänien

Personengesellschaften (*societate in nume colectiv*, SNC<sup>2</sup>, *societate in comandita simpla* SCS<sup>3</sup>) gelten für steuerliche Zwecke als juristische Personen und unterliegen somit der Gewinnsteuer (*impozit pe profit*), die in etwa der deutschen Körperschaftsteuer entspricht.

### Tschechien/Slowakei

Die tschechische/slowakische Kommanditgesellschaft (*Komanditni Spolecnost – K.S./ Komanditna Spolecnost – K.S.*<sup>3</sup>) ist nach tschechischem/ slowakischem Recht eine juristische Person. Die Gewinnanteile der Kommanditisten – Gewinn der K.S. abzüglich des auf den Komplementär (Komplementär einer K.S. wird wie ein Mitunternehmer einer Personengesellschaft behandelt) entfallenden Gewinnanteils – unterliegen bei der K.S. selbst der Körperschaftsteuer. Die Gewinnausschüttungen der K.S. werden beim Kommanditisten wie Dividenden einer Kapitalgesellschaft besteuert.



### Slowenien

Folgende Personengesellschaften werden nicht als steuerlich transparent behandelt, sondern unterliegen als Steuersubjekt der Körperschaftsteuer:

- *družba z neomejeno odgovornostjo, d.n.o.* <sup>2</sup>
- *komanditna družba, k.d.* <sup>3</sup>

### Spanien

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

### Tunesien

Die tunesische Offene Handelsgesellschaft (*société en nom collectif*) und die tunesische Kommanditgesellschaft (*société en commandite simple*) sind nach tunesischem Recht juristische Personen und werden auch als solche in Tunesien besteuert. Für Zwecke der Anwendung des DBA gelten sie als in Tunesien ansässige Personen (Artikel 4 Absatz 1 i. V. m. Artikel 3 Absatz 1 Buchstabe b und c DBA).

### Ungarn

Folgende Personengesellschaften werden nicht als steuerlich transparent behandelt, sondern unterliegen als Steuersubjekt der Körperschaftsteuer:

- *közkereseti társaság, kkt.* <sup>2</sup>
- *betéti társaság, bt.* <sup>3</sup>

### USA

Gesellschaftsgebilde, die steuerlich nicht automatisch als Kapitalgesellschaften eingeordnet werden (*per-se-corporation*), gelten als *eligible entities* und haben nach den *check-the-box-regulations* ein Wahlrecht für ihre steuerliche Einordnung.

Bei Verzicht des Wahlrechts erfolgt die steuerliche Einordnung nach den Standardklassifizierungen (*default rules*). Hiernach gelten *general partnerships* <sup>2</sup>, *limited partnerships* <sup>3</sup> sowie *limited liability companies* mit mindestens zwei Gesellschaftern steuerlich als transparente Personengesellschaften. Eine Einmann-Gesellschaft sowie eine *limited liability company* mit nur einem Gesellschafter wird als *disregarded entity* („steuerliches Nichts“) angesehen.

Um von der Standardklassifizierung abzuweichen, können *eligible entities* ihr Wahlrecht ausüben. *Eligible entities* mit mindestens zwei Gesellschaftern haben

demnach die Wahl zwischen der steuerrechtlichen Klassifizierung als Kapitalgesellschaft (*association taxable as corporation*) oder als Personengesellschaft (*partnership*). Einmann-Gesellschaften können sich als Kapitalgesellschaft einordnen lassen.