

NEUE ENTWICKLUNGEN
DER BESTEUERUNG VON
PERSONENGESELLSCHAFTEN
IM INTERNATIONALEN
STEUERRECHT

von

Dr. Jürgen Lüdicke
Rechtsanwalt / Steuerberater
Price Waterhouse GmbH, Hamburg

Sonderdruck aus
Steuerberater-Jahrbuch 1997/98

ojs
Verlag
Dr. Otto Schmidt
Köln

Den Autor erreichen Sie bei

Price Waterhouse GmbH
ABC-Straße 45
20354 Hamburg
Tel.: 040/35556-0
Fax: 040/35556-125

Der Sonderdruck ist
nicht im Buchhandel erhältlich.

Verlag Dr. Otto Schmidt KG
Unter den Ulmen 96-98, 50968 Köln
Tel.: 02 21/9 37 38-01, Fax: 02 21/9 37 38-9 21

© 1998 by Verlag Dr. Otto Schmidt KG

Das Werk einschließlich aller seiner Teile ist urheberrechtlich geschützt. Jede Verwertung, die nicht ausdrücklich vom Urheberrechtsgesetz zugelassen ist, bedarf der vorherigen Zustimmung des Verlags. Das gilt insbesondere für Vervielfältigungen, Bearbeitungen, Übersetzungen, Mikroverfilmungen und die Einspeicherung und Verarbeitung in elektronischen Systemen.

Das verwendete Papier ist aus chlorfrei gebleichten Rohstoffen hergestellt, holz- und säurefrei, alterungsbeständig und umweltfreundlich.

Umschlaggestaltung: Jan P. Lichtenford, Mettmann

Gesamtherstellung: Bercker Graphischer Betrieb GmbH, Kevelaer

Printed in Germany

Neue Entwicklungen der Besteuerung von Personengesellschaften im internationalen Steuerrecht

Dr. Jürgen Lüdicke
Steuerberater und Rechtsanwalt, Hamburg

Inhaltsübersicht

- | | |
|---|--|
| <p>I. Bedeutung der Personengesellschaften im internationalen Steuerrecht</p> <p>II. Qualifikationskonflikte</p> <p>1. Typenvergleich</p> <p>2. Abkommensberechtigung und Einkünftezurechnung</p> <p>2.1 Grundfall: Gesellschaft in allen Staaten transparent</p> <p>2.2 Erster Sonderfall: Im Sitzstaat körperschaftsteuerpflichtige Personengesellschaft</p> <p>2.3 Zweiter Sonderfall: Im Sitzstaat transparente, im Quellenstaat oder im Ansässigkeitsstaat eines Gesellschafters körperschaftsteuerpflichtige Personengesellschaft</p> <p>2.4 Wahlrecht für ausländische Gesellschaften?</p> <p>III. Zuordnungs- und Abgrenzungsfragen nach den DBA</p> <p>1. Unternehmensgewinn und -vermögen der Personengesellschaft</p> | <p>2. Ausländische Personengesellschaft als Holding</p> <p>3. Sonderbetriebseinnahmen und -vermögen der Gesellschafter, insbesondere Sondervergütungen</p> <p>4. „Double dip“ für Refinanzierungsaufwendungen</p> <p>IV. Atypisch stille Gesellschaften</p> <p>V. Dotationskapital und Gesellschafterforderungen</p> <p>1. Kapitalkonten</p> <p>2. Gesellschafterforderungen als Dotationskapital</p> <p>3. Kursgewinne und -verluste</p> <p>VI. Überführung von Wirtschaftsgütern</p> <p>1. Inländische Personengesellschaft</p> <p>2. Ausländische Personengesellschaft</p> |
|---|--|

I. Bedeutung der Personengesellschaften im internationalen Steuerrecht

Global Player sind in der Regel Kapitalgesellschaftskonzerne. Personengesellschaften sind als Subjekte des Wirtschaftsverkehrs in vielen Staaten weniger gebräuchlich. Gleichwohl läßt sich eine steigende Bedeutung der Besteuerungsfragen international tätiger Personengesellschaften und na-

tional tätiger Personengesellschaften mit internationalem Gesellschafterkreis feststellen. So entfalten immer mehr mittelständische Unternehmen grenzüberschreitende Tätigkeiten oder bekommen infolge der zunehmenden internationalen Mobilität der Bevölkerung einen internationalen Gesellschafterkreis. Die doppelte Belastung der Gewinne ausländischer Kapitalgesellschaften mit ausländischer Körperschaftsteuer und inländischer Einkommensteuer im Falle der Gewinnrepatriierung an inländische natürliche Personen kann durch den Einsatz eines weltweiten Personengesellschaftskonzerns vermieden werden.¹ Aber auch für Kapitalgesellschaftskonzerne spielen Personengesellschaften inzwischen, beispielsweise bei Joint Ventures oder zur Nutzung ausländischer Anlaufverluste, eine erhebliche Rolle.²

Aus steuerlicher Sicht spricht für die Beschäftigung mit dem Thema, daß durch die BFH-Rechtsprechung der vergangenen Jahre, durch Literaturbeiträge und nicht zuletzt durch den Entwurf eines Betriebsstättenerslasses³ eine Fülle neuer Entwicklungen und interessanter Zweifelsfragen entstanden sind, die in einigen grundsätzlichen Bereichen Anlaß zur Neubesinnung geben.

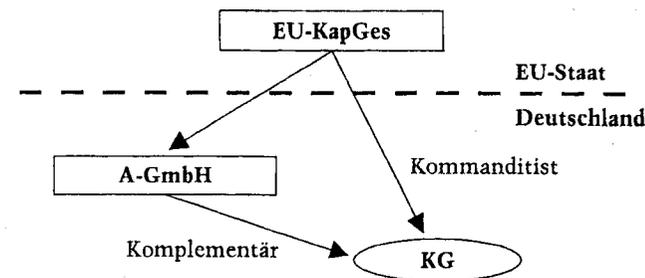
Steuerpolitisch sollte nicht vergessen werden, daß die in der EU-Fusionsrichtlinie manifestierte europäische Rechtsentwicklung aus deutscher Sicht nicht befriedigen kann. Insbesondere ist es bedauerlich, daß das Umwandlungssteuergesetz den durch weniger personengesellschaftsgeprägte Mitgliedsstaaten beeinflussten Vorgaben der Fusionsrichtlinie folgt und den Anteil an einer Personengesellschaft mit inländischer Betriebsstätte den Fällen einer einfachen inländischen Betriebsstätte bei grenzüberschreitenden Einbringungsvorgängen nicht gleichstellt. Angesichts der bei reinen Inlandsfällen geltenden Gleichstellung von Mitunternehmeranteilen mit Betrieben oder Teilbetrieben (vgl. § 20 Abs. 1 Satz 1 UmwStG) sollte der Gesetzgeber in § 23 UmwStG eine entsprechende Gleichstellung vorsehen.

1 Bekanntes Beispiel eines solchen Konzerns ist die Freudenberg-Gruppe; vgl. dazu Greif, in: Haarmann (Hrsg.), Unternehmensstrukturen und Rechtsformen im Internationalen Steuerrecht, Forum der Internationalen Besteuerung Bd. 7, S. 89 ff.

2 Vgl. allgemein zur Nutzung von Personengesellschaften im Konzern Müller-Dott, StbJb. 1995/96, S. 257 ff.

3 Im folgenden ist der den Verbänden zur Stellungnahme zugesandte Entwurf mit Stand vom 10. 6. 1997 zugrunde gelegt.

Schaubild 1



Die Einbringung des Kommanditanteils in die A-GmbH gegen Gewährung von Gesellschaftsrechten kann nicht nach § 23 Abs. 2 UmwStG zum Buchwert erfolgen, weil der Mitunternehmeranteil in dieser Vorschrift, anders als in § 20 Abs. 1 Satz 1 UmwStG, nicht einem Betrieb oder Teilbetrieb gleichgestellt wird. Der Sache nach ist diese Einschränkung nicht gerechtfertigt, weil die stillen Reserven im Falle der Übertragung auf die GmbH steuerhaft geblieben. Es ist unbefriedigend, wenn derartige Fälle im Einzelfall nur durch Umwegkonstruktionen gelöst werden können: Würde die A-GmbH zunächst aus der KG ausscheiden, könnte die EU-KapGes nunmehr ihre in Deutschland bestehende Betriebsstätte, sofern diese Teilbetriebseigenschaft hat, steuerneutral gegen Gewährung von Gesellschaftsrechten in die A-GmbH oder eine andere inländische Kapitalgesellschaft einbringen. Die Notwendigkeit dieses Umwegs erscheint wenig sinnvoll.

II. Qualifikationskonflikte

Der Begriff der „Qualifikationskonflikte“ im internationalen Steuerrecht ist vielschichtig und schimmernd.⁴ In bezug auf Personengesellschaften interessieren insbesondere zwei Bereiche, in denen die Steuerrechte der beteiligten Staaten häufig unterschiedliche Regelungen enthalten:

- die Qualifizierung der Personengesellschaft als steuerlich transparent oder als eigenständiges Steuersubjekt,
- die Qualifizierung von Sondervergütungen und sonstigen Sonderbetriebseinnahmen der Gesellschafter als Teil des Gewinns aus der Beteiligung oder als eigenständiges Leistungsentgelt.

4 Vgl. etwa Piltz, in: Fischer (Hrsg.), Besteuerung internationaler Konzerne, Forum der Internationalen Besteuerung Bd. 3, S. 21 ff.; Vogel, DBA, 3. Aufl., Einl. Rz. 90 ff.; ders., in: Gedächtnisschrift Knobbe-Keuk (1997), S. 835 ff.

Sofern jeder Staat ausländische Gesellschaften ausschließlich nach seinen eigenen steuerlichen Regeln und ohne Rücksicht auf die steuerliche Behandlung im Sitzstaat der Gesellschaft als Steuersubjekt oder als transparent qualifiziert, sind Konflikte vorprogrammiert. Etwaige Doppelbesteuerungen können in Nicht-DBA-Fällen letztlich nur im Sitzstaat des Gesellschafters vermieden werden. So läßt Deutschland etwa die Anrechnung der von einer ausländischen Gesellschaft im Ausland erhobenen Körperschaftsteuer zu, wenn diese Gesellschaft nach deutschem Steuerrecht als Mitunternehmerschaft angesehen und der im Ausland erzielte Gewinn daher dem inländischen Gesellschafter anteilig zugerechnet und nach dem Welteinkommensprinzip bei ihm besteuert wird.⁵

Ein solcher Konflikt wird auch durch ein zwischen den beteiligten Staaten bestehendes DBA nicht ausgeräumt, da nach herrschendem Rechtsverständnis ein DBA die Anwendung des innerstaatlichen Steuerrechts nicht abändert. Ohne eine ausdrückliche Regelung im DBA besteht daher die Gefahr, daß in den Fällen unterschiedlicher Qualifikation von Gesellschaften in zwei Staaten dem bestehenden Qualifikationskonflikt lediglich eine weitere Rechtsebene mit weiteren Problemen hinzugefügt wird. Einige deutsche DBA enthalten allerdings in Fällen, in denen derartige Qualifikationskonflikte beim Abschluß des Abkommens bekannt waren, besondere Regelungen zur Auflösung des Konflikts auf DBA-Ebene. Zu nennen sind hier insbesondere die DBA mit Spanien,⁶ Portugal,⁷ Belgien,⁸ Japan⁹ und Tunesien,¹⁰ auf deren Sonderregelungen hier jedoch nicht weiter eingegangen werden kann.

1. Typenvergleich

Für Zwecke des nationalen deutschen Steuerrechts wird die Entscheidung, ob eine ausländische Gesellschaft als Körperschaftsteuersubjekt anzusehen ist oder ob ihre Einkünfte und ihr Vermögen nach Mitunternehmergrundsätzen den Gesellschaftern zuzurechnen sind, von der ständigen Rechtsprechung¹¹ und der herrschenden Meinung im Schrifttum¹²

⁵ Vgl. *Krabbe*, in: Blümich, EStG, § 34c Rz. 21.

⁶ Vgl. Art. 4 Abs. 4, Art. 10 Abs. 4, Art. 23 Abs. 1 Buchst. a DBA-Spanien.

⁷ Vgl. Art. 4 Abs. 4 DBA-Portugal.

⁸ Vgl. Art. 3 Abs. 1 Nr. 4, Art. 4 Abs. 1, Art. 10 Abs. 5, Art. 23 Abs. 1 Nr. 2 DBA-Belgien.

⁹ Vgl. Art. 7 Abs. 7 DBA-Japan.

¹⁰ Vgl. Art. 7 Abs. 6 DBA-Tunesien zu deutschen Personengesellschaften.

¹¹ Vgl. RFH-Urteil v. 12. 2. 1930 – VI A 899/27, RFHE 27, 73 – venezolanische OHG/KG, BFH-Urteil v. 17. 7. 1968 – I 121/64, BStBl. II 1968, 695 – liechten-

nach den leitenden Gedanken des deutschen Steuerrechts getroffen. Bisher ungeklärt ist in diesem Zusammenhang die Frage, ob bei diesem sog. Typenvergleich auf den gesetzlichen Normaltypus der ausländischen Gesellschaft oder auf deren individuelle Ausgestaltung im Einzelfall abzustellen ist.¹³ Anders als bei inländischen Gesellschaften¹⁴ befürwortet die herrschende Meinung im Schrifttum die Berücksichtigung der individuellen satzungsmäßigen Ausgestaltung der ausländischen Gesellschaft. Man sollte freilich nicht verkennen, daß das vom GrS des BFH in seiner Entscheidung zur Publikums-KG gegen deren Qualifizierung als nicht rechtsfähiger Verein angeführte Argument in vergleichbarer Weise zutrifft, daß nämlich ein Abstellen auf die Zahl der Kommanditisten (Gesellschafter) und die Gestaltungsmöglichkeiten innerhalb einer Vielzahl von Satzungsvorschriften keine klare Abgrenzung zuließe und leicht zu uneinheitlicher Rechtsanwendung führen könne.¹⁵ Entscheidend für die Maßgeblichkeit der individuellen Satzung spricht indessen, daß der deutsche Steuergesetzgeber an die ausländischen Gesellschaftsformen wegen ihrer Vielgestaltigkeit nicht in gleicher Weise typisierend anknüpfen konnte wie in § 1 KStG an die ihm bekannten inländischen Formen. Insbesondere dann, wenn das ausländische Gesellschaftsrecht sehr liberal ist und große satzungsmäßige Gestaltungsfreiheiten einräumt, ist mit dem Abstellen auf einen – eventuell in der Praxis ganz ungebräuchlichen – Normaltypus nichts gewonnen.

Diese Überlegung leitet zu der Frage über, ob de lege ferenda an die Stelle des Typenvergleichs ein – eventuell für eine gewisse Zeit bindendes – Wahlrecht für die betreffenden ausländischen Gesellschaften treten sollte, in Deutschland als Steuersubjekt oder als transparent behandelt zu werden. Bei den insoweit anzustellenden Überlegungen, die an dieser Stelle nicht weiter vertieft werden können, wird sicherlich die grundsätzliche Problematik steuerlicher Wahlrechte eine Rolle spielen; stellt man aber bei der Anwendung des Typenvergleichs ohnehin auf die individuelle

steinische Firma; BFH-Urteil v. 3. 2. 1988 – I R 134/84, BStBl. II 1988, 588 – thailändische KG; BFH-Urteil v. 23. 6. 1992 – IX R 182/87, BStBl. II 1992, 972 – liechtensteinische AG; BFH-Urteil v. 19. 5. 1993 – I R 60/92, BStBl. II 1993, 714 – französische SNC; BFH-Urteil v. 15. 3. 1995 – II R 24/91, BStBl. II 1995, 653 – niederländische VoF.

¹² *Debatin*, BB 1988, 1155 ff.; *Schlütter*, DStJG 8 (1985), S. 215 ff.; *Henkel*, RIW 1991, 565, 567; *Hey*, FS Debatin (1997), S. 121, 135 ff.

¹³ Vgl. *Henkel*, RIW 1991, 565, 567; *Hey*, in: FS Debatin (1997), S. 121, 138 f.; *Schlütter*, DStJG 8 (1985), S. 215, 222 f.

¹⁴ Vgl. BFH-Beschluß v. 25. 6. 1984 – GrS 4/82, BStBl. II 1984, 751, 757 ff., zur Publikums-KG.

¹⁵ BFH-Beschluß v. 25. 6. 1984, aaO (Fn. 14), 760.

Ausgestaltung der Gesellschaftssatzung ab, wird dies de facto oft einem steuerlichen Wahlrecht gleichkommen. In diesem Zusammenhang mag auch ein Blick über die Grenze aufschlußreich sein: Das US-amerikanische Steuerrecht erlaubt seit 1997 – in Abkehr von den früher geltenden Klassifizierungsregeln – US-amerikanischen und ausländischen Unternehmen, für die Einordnung als Körperschaft, Personengesellschaft bzw. Einzelunternehmen zu optieren (sog. „Check-the-box“-Regeln¹⁶). Für einige Gesellschaftsformen ist das Wahlrecht ausgeschlossen; so werden beispielsweise in- und ausländische Aktiengesellschaften zwingend als Körperschaften besteuert („per se corporations“). Bei der Abwägung, ob ein vergleichbares Wahlrecht dem Typenvergleich nach deutschem Steuerrecht vorzuziehen ist, darf man sicherlich die grundsätzlichen Unterschiede zwischen dem deutschen und dem US-amerikanischen internationalen Steuerrecht nicht außer acht lassen.¹⁷ Ein nicht zu unterschätzender Vorteil eines solchen Wahlrechts liegt jedenfalls in der dadurch gegebenen Planungssicherheit, deren Bedeutung angesichts des derzeitigen Zustands des deutschen Steuerrechts wohl nicht betont werden muß.

Eine andere Alternative wäre die grundsätzliche Anerkennung des steuerlichen Status der Gesellschaft in ihrem Sitzstaat.¹⁸ Auch diese Lösung ist aber nur de lege ferenda zu verwirklichen und muß dann für alle Staaten gelten.¹⁹

2. Abkommensberechtigung und Einkünftezurechnung

Soweit die deutschen DBA dem OECD-MA folgen, enthalten sie keine Regelungen bezüglich etwaiger Qualifikationskonflikte im Hinblick auf Personengesellschaften. Doch selbst bei Vorhandensein derartiger spezieller Vorschriften regeln die DBA grundsätzlich nicht die Frage, welcher Person Einkünfte und Vermögen zuzurechnen sind. Dies bestimmt sich nach dem innerstaatlichen Steuerrecht der beteiligten Staaten.²⁰ Insbesondere ist es verfehlt, aus der Abkommensberechtigung einer an der Einkünfteerzielung beteiligten Person oder Gesellschaft zu folgern,

16 Vgl. *Small*, IStR 1996, 280 ff.; *Zschiegner*, IWB Fach 8 Gruppe 2, S. 885 ff.; *Wolff*, in: *Debatin/Wassermeyer*, USA Art. 1 Rz. 26 m.w.N.

17 So vermeiden die USA etwa die Doppelbesteuerung traditionellerweise nicht durch Freistellung (unter Progressionsvorbehalt), sondern durch Steueranrechnung, bei Schachteldividenden durch indirekte Steueranrechnung.

18 Dafür in DBA-Fällen *Knobbe-Keuk*, RIW 1991, 306, 313 ff.

19 Vgl. zum Stand der Überlegungen im BMF den anschließenden Diskussionsbeitrag von *Runge*.

20 Ebenso *Wassermeyer*, in: *Debatin/Wassermeyer*, MA Art. 1 Rz. 49 m.w.N.

daß ihr die Einkünfte oder das Vermögen nach dem Steuerrecht des Anwendestaates auch steuerlich zuzurechnen sind. Durch das Auseinanderfallen von Abkommensberechtigung und Einkünfteerzielung können schwierige Folgefragen auftreten.²¹

Im folgenden sollen drei typische Konstellationen dargestellt werden.

2.1 Grundfall: Gesellschaft in allen Staaten transparent

Das Steuerrecht vieler Staaten folgt in bezug auf die Besteuerung von Personengesellschaften und ihren Gesellschaftern ähnlichen Wertungen wie das deutsche Steuerrecht.²² Hieraus leitet sich der Grundfall ab, daß eine Gesellschaft in allen beteiligten Staaten als transparent angesehen wird. Ihre Einkünfte und ihr Vermögen werden den Gesellschaftern nach Maßgabe ihrer Beteiligung anteilig zugerechnet.

Die Gesellschaft kann je nach Fassung des DBA zwar Person im Sinne des Abkommens sein. Sie kann hingegen nicht ansässige Person und damit selbst abkommensberechtigt sein, weil sie mangels eigener Steuersubjektivität in ihrem Sitzstaat nicht in einem der unbeschränkten Steuerpflicht vergleichbaren Umfang besteuert wird.²³

Nach internationaler Gepflogenheit wird auf die Abkommensberechtigung der Gesellschafter der Personengesellschaft abgestellt. Dies hat naturgemäß eine nicht immer praktikable Zersplitterung des Abkommenschutzes hinsichtlich der Einkünfte und des Vermögens der Personengesellschaft zur Folge.²⁴ Die Auffassung ist indessen konsequent. Wenn alle beteiligten Staaten die Personengesellschaft als transparent ansehen und die steuerlichen Folgen ihrer Tätigkeit in der Person ihrer Gesellschafter eintreten lassen, müssen sie insoweit auch deren Abkommensberechtigungen beachten. Im Falle gewerblich tätiger Personengesellschaften bedeutet dies, daß das tatsächlich von der Personengesellschaft betriebene Unternehmen abkommensrechtlich als Unternehmen ihrer Gesellschafter angesehen wird. Art. 7 OECD-MA regelt das Besteuerungsrecht bezüglich der Gewinne eines Unternehmens eines Vertragsstaates. Nach der in Art. 3 Abs. 1 Buchst. c OECD-MA enthaltenen Definition bedeutet

21 Vgl. auch die Empfehlungen des XLIX. Kongresses der IFA in Cannes 1995, abgedruckt bei *Müller-Seils*, IWB Fach 1, S. 1395 ff.

22 Dies gilt freilich nur für das Grundprinzip, nicht aber für das Konzept der Sonderbetriebseinnahmen und Sondervergütungen; vgl. dazu unter III. 3.

23 Zur abweichenden Rechtslage nach dem DBA-Argentinien vgl. *Wassermeyer*, IStR 1995, 49 ff.

24 Instrukтив *Lethaus*, in: FS Ritter (1997), S. 427, 430 ff.

halt freizustellen hat, soweit er aus einer Betriebsstätte der S-„KG“ in Staat S stammt. Soweit der Gewinnanteil aus der Betriebsstätte in Staat B⁴⁰ stammt, könnte Deutschland diesen mangels eines DBA zwischen Deutschland und Staat B uneingeschränkt besteuern.

Diese Auffassung vermag nicht zu überzeugen. Ebenso wie ein Quellenstaat, der nach seinem innerstaatlichen Steuerrecht die Einkünfte den Gesellschaftern zurechnet, bei deren Besteuerung die von ihm durch das Abkommen mit dem Ansässigkeitsstaat der Gesellschaft begründete Abkommensberechtigung dieser Gesellschaft durchschlagen lassen muß,⁴¹ darf auch der Ansässigkeitsstaat eines Gesellschafters die von ihm im DBA grundsätzlich anerkannte Abkommensberechtigung der Gesellschaft nicht unbeachtet lassen. Dieser Staat begibt sich der Einflußnahme auf diese Abkommensberechtigung, indem er die Abkommensberechtigung von Personen einschließlich Gesellschaften nach der Normalfassung des OECD-MA von deren Besteuerung in ihrem Sitzstaat abhängig macht. Brauchte der Quellen- oder Wohnsitzstaat eines Gesellschafters die Abkommensberechtigung der Gesellschaft bei Einkünften, die tatsächlich von einer derartigen Gesellschaft erzielt werden, schon deswegen nicht zu beachten, weil er die Einkünfte nicht der Gesellschaft, sondern ihren Gesellschaftern zurechnet, würde die Abkommensberechtigung der Gesellschaft rechtlich bedeutungslos bleiben und könnte unterlaufen werden.⁴² Zur Klarstellung: Es geht nicht darum, den Quellenstaat oder Ansässigkeitsstaat des Gesellschafters zu verpflichten, die Einkünfte abweichend von seinem innerstaatlichen Steuerrecht zuzurechnen. Diese Staaten sollen lediglich verpflichtet sein, die Abkommensberechtigung der Gesellschaft, die tatsächlich die unternehmerische Tätigkeit ausübt, auf die Besteuerung der Gesellschafter durchschlagen zu lassen. Insbesondere ist es wenig überzeugend, wenn dieses Verhalten von der inzwischen wohl herrschenden Meinung zwar für den Quellenstaat verlangt wird, hingegen nicht für den Ansässigkeitsstaat des Gesellschafters gelten soll.⁴³ Wenn Deutschland Quellenstaat oder

40 Das internationale Steuerrecht kennt keine „Unterbetriebsstätte“ in dem Sinne, daß eine Betriebsstätte (hier: in Staat B) einer anderen Betriebsstätte (hier: in Staat C) zugerechnet wird; vgl. *Buciek*, FS Flick (1997), S. 647 ff. m.w.N.

41 Vgl. oben S. 458 bei Fn. 33.

42 Vgl. *Vogel*, DBA, 3. Aufl., Art. 1 Rz. 24a.

43 So aber beispielsweise das BMF-Schreiben zu tschechischen/slowakischen Kommanditgesellschaften, aaO (Fn. 28), unter Tz. I.2.d) einerseits (Deutschland als Quellenstaat) und Tz. I.2.a) andererseits (Deutschland als Ansässigkeitsstaat eines Kommanditisten); ebenso jeweils Tz. 5 und Tz. 1 der BMF-Schreiben zu rumänischen OHG/KG und zu tunesischen OHG/KG, aaO (Fn. 29, 30); vgl. auch *Krabbe*, IWB Fach 3 Gruppe 2 S. 753, 762.

Ansässigkeitsstaat eines Gesellschafters ist, spricht für die hier vertretene Auffassung zusätzlich, daß die Gesellschaft nach deutschem Steuerrecht zwar transparent, aber immerhin „Einkünfteerzielungssubjekt“⁴⁴ ist.

Dies bedeutet für die Fallgestaltung in Schaubild 3, daß Deutschland als Anwendestaat hinsichtlich des Gewinnanteils des D grundsätzlich einen Unternehmensgewinn annimmt, der nach dem DBA mit Staat S insoweit freizustellen ist, als er einer dortigen Betriebsstätte zuzurechnen ist. Aus diesem Grund entfällt eine deutsche Quellenbesteuerung der Lizenz, soweit diese anteilig dem D zuzurechnen ist.⁴⁵ Darüber hinaus muß Deutschland die Abkommensberechtigung der Gesellschaft durchschlagen lassen, weshalb der Gewinnanteil des D, soweit er durch die Betriebsstätte in Staat B erzielt wird, nach dem deutschen DBA mit Staat S nur in Staat S besteuert werden kann. Der Gewinnanteil des D kann insoweit also ebenfalls nicht in Deutschland besteuert werden.

Sehr umstritten ist die Folgefrage, ob die vom Ansässigkeitsstaat des Gesellschafters hiernach nicht zu steuernden Einkünfte dem Progressionsvorbehalt unterliegen.⁴⁶ Wenn der Ansässigkeitsstaat des Gesellschafters entsprechend der hier vertretenen Ansicht die Einkünftezurechnung nach seinem innerstaatlichen Steuerrecht vornimmt, unterliegen die Einkünfte nach der Fassung des Art. 23 A Abs. 1 und Abs. 3 OECD-MA dem Progressionsvorbehalt, weil diese Einkünfte nach dem DBA im anderen Vertragsstaat besteuert werden dürfen. Dies versteht sich von selbst, soweit sie in einer Betriebsstätte der Gesellschaft im anderen Vertragsstaat anfallen und – unabhängig von der Abkommensberechtigung der Gesellschaft – aus Gründen des Art. 7 Abs. 1 Satz 1 letzter Satzteil und Satz 2 OECD-MA freigestellt werden. Begreift man, wie oben vorgeschlagen, die Verpflichtung, die im übrigen von der abkommensberechtigten Gesellschaft erzielten Einkünfte (insbesondere solche aus Drittstaats-Betriebsstätten) ebenfalls nicht zu besteuern, als „Durchschlagenlassen“ der Abkommensberechtigung der Gesellschaft, ist der Ansässigkeitsstaat des Gesellschafters nicht gehindert, diesen grundsätz-

44 Vgl. BFH-Beschluß v. 25. 6. 1984, aaO (Fn. 14), 761 f.

45 Es sei unterstellt, daß der zugrunde liegende Vermögenswert „tatsächlich“ zu der Betriebsstätte der Gesellschaft in Staat S gehört; vgl. dazu näher unter III.1. Zur Frage einer möglichen Diskriminierung des B und des S, auf deren Anteile an der Lizenz Quellensteuer erhoben wird, vgl. auch *F. W.*, IStR 1997, 440, zum vergleichbaren Problem in Österreich (EAS.927).

46 So die BMF-Schreiben zur tschechischen/slowakischen KG, aaO (Fn. 28), Tz. 2.a), zur rumänischen OHG/KG, aaO (Fn. 29), Tz. 1, und zur tunesischen OHG/KG, aaO (Fn. 30), Tz. 1, a.A. *Knobbe-Keuk*, RIW 1991, 306, 315; *Chr. Schmidt*, IStR 1996, 14, 19, zum DBA Tschechoslowakei; *Vogel*, DBA, 3. Aufl., Art. 1 Rz. 27e.

lich als Einkünfteerzieler anzusehen. So gesehen hängt es von der Formulierung des Methodenartikels im einzelnen DBA ab, ob dessen Voraussetzungen für die Anwendung des Progressionsvorbehalts erfüllt sind. Für Art. 23 A Abs. 1 und Abs. 3 OECD-MA dürfte dies zu bejahen sein, weil dort lediglich darauf abgestellt wird, ob die Einkünfte ‚nach dem Abkommen‘ im anderen Vertragsstaat besteuert werden können.

Ungeachtet der soeben behandelten Streitfrage besteht weitgehend Einigkeit, daß die aus der Sicht des Ansässigkeitsstaats der Gesellschaft bei Gewinnausschüttungen an die Gesellschafter vorliegenden Dividenden aus Gründen des Art. 10 Abs. 3 OECD-MA im Ansässigkeitsstaat der Gesellschaft einer Quellenbesteuerung unterworfen werden dürfen. Das bei Dividenden im abkommensrechtlichen Sinne grundsätzlich bestehende uneingeschränkte Besteuerungsrecht des Ansässigkeitsstaats des Gesellschafters läuft hingegen leer, wenn dieser die Gewinnausschüttungen nach seinem innerstaatlichen Steuerrecht als steuerlich unbeachtliche Entnahmen aus einer Mitunternehmerschaft ansieht.⁴⁷ Eine vom Ansässigkeitsstaat der Gesellschaft auf die nach seiner Rechtswertung vorliegende Dividende erhobene Quellensteuer kann folglich beim Gesellschafter nicht angerechnet werden.

2.3 Zweiter Sonderfall: Im Sitzstaat transparente, im Quellenstaat oder im Ansässigkeitsstaat eines Gesellschafters körperschaftsteuerpflichtige Personengesellschaft

In der Praxis seltener findet man die umgekehrte Situation zu der soeben dargestellten vor: Eine Gesellschaft wird nach dem Steuerrecht ihres Sitzstaates als transparent behandelt, während sie nach dem innerstaatlichen Steuerrecht eines Quellenstaates oder eines Ansässigkeitsstaates ihrer Gesellschafter als körperschaftsteuersubjekt besteuert wird. Eine derartige Situation könnte in Zukunft möglicherweise im Verhältnis zu den USA eintreten, wenn eine nach deutschem Steuerrecht als Kapitalgesellschaft anzusehende US-Gesellschaft für US-amerikanische Besteuerungszwecke nach den „Check-the-box“-Regeln als Personengesellschaft optiert. Auch im Verhältnis zu einer argentinischen Sociedad de responsabilidad limitada (SRL) besteht eine derartige Konstellation.⁴⁸

⁴⁷ H.M.; so auch die BMF-Schreiben zu tschechischen/slowakischen KG, aaO (Fn. 28), Tz. I.2.b, zu rumänischen OHG/KG, aaO (Fn. 29), Tz. 2, und zu tunesischen OHG/KG, aaO (Fn. 30), Tz. 2; a.A. Knobbe-Keuk, RIW 1991, 306, 315 f.

⁴⁸ Vgl. dazu Wassermeyer, IStR 1995, 49 ff.

Je nach der Fassung der einschlägigen Definitionsnorm im Abkommen wird eine solche Gesellschaft häufig Person im Sinne des Abkommens sein. Da sie in ihrem Sitzstaat aber nicht als Steuerrechtssubjekt anerkannt wird und damit nicht der unbeschränkten Steuerpflicht unterliegt, ist sie dort nach der Normfassung des OECD-MA nicht ansässig und damit nicht abkommensberechtigt.⁴⁹

Soweit der Quellenstaat die Gesellschaft als eigenes Steuersubjekt zur (beschränkten) Körperschaftsteuerpflicht heranzieht, muß er zumindest – entsprechend dem oben erörterten umgekehrten Fall – eine Abkommensberechtigung der Gesellschafter im Sitzstaat der Gesellschaft⁵⁰ auf die Besteuerung der Gesellschaft durchschlagen lassen.⁵¹ Obwohl die Gesellschaft nach dem innerstaatlichen Steuerrecht des Quellenstaates als eigenes Rechtssubjekt gilt, wird sie insoweit im Ergebnis für die DBA-Anwendung wie eine transparente Personengesellschaft behandelt.⁵² Im Hinblick auf Gesellschafter in Drittstaaten besteht hingegen kein Anlaß, deren ggf. nach einem Abkommen mit dem Drittstaat bestehende Abkommensberechtigung durchschlagen zu lassen. Aus dem DBA mit dem Drittstaat ergibt sich keine derartige Verpflichtung. Im Hinblick auf die Drittstaats-Gesellschafter ist der Quellenstaat aber auch nicht nach dem Abkommen mit dem Sitzstaat der Gesellschaft verpflichtet, zur Vermeidung widersprüchlichen Verhaltens die von ihm als körperschaftsteuersubjekt besteuerte Gesellschaft letztlich wie eine abkommensberechtigte Person zu behandeln,⁵³ da das DBA nicht zugunsten dieser Drittstaats-Gesellschafter wirkt.

⁴⁹ Anders insoweit die Situation hinsichtlich der argentinischen SRL nach dem DBA Argentinien, vgl. Wassermeyer, IStR 1995, 49, 50.

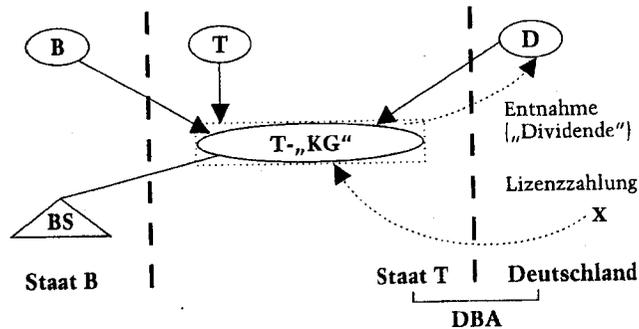
⁵⁰ Für das DBA-USA ergibt sich ein vergleichbares Ergebnis aus der Regelung des Art. 4 Abs. 1 Buchst. b); vgl. im einzelnen Wolff, in: Debatin/Wassermeyer, USA Art. 4 Rz. 41 f. m.w.N.

⁵¹ Wie hier Wassermeyer, in: Debatin/Wassermeyer, MA Art. 1 Rz. 28 a.E.; ebenso Krabbe, IWB Fach 3 Gruppe 2 S. 753, 755; differenzierend danach, ob die Gesellschaft „Person“ i.S. des Abkommens ist, Vogel, DBA, 3. Aufl., Art. 1 Rz. 25 ff. m.w.N.

⁵² Vgl. oben die Darstellung des Grundfalls.

⁵³ So aber Debatin, DB 1977, Beil. 13, 4 f.; Vogel, DBA, 3. Aufl., Art. 1 Rz. 26.

Schaubild 4



Die T-„KG“ wird von Staat T als transparent angesehen und ist daher mangels eigener Steuerpflicht nach dem DBA mit Deutschland nicht abkommensberechtigt. Nach innerstaatlichem Steuerrecht sieht Deutschland die T-„KG“ als Körperschaftsteuersubjekt an.

Deutschland läßt bei der Heranziehung der T-„KG“ zur beschränkten Körperschaftsteuerpflicht bezüglich der Lizenzzahlung die Abkommensberechtigung des T, nicht aber eine solche des B nach einem DBA mit Staat B durchschlagen.⁵⁴

Noch schwieriger als die Besteuerung der Gesellschaft im Quellenstaat und dementsprechend umstritten⁵⁵ ist die Besteuerung der Gesellschafter einer derartigen Gesellschaft in ihrem jeweiligen Ansässigkeitsstaat. Aus der Sicht des innerstaatlichen Steuerrechts des Ansässigkeitsstaates sind die von der Gesellschaft thesaurierten Gewinne für die Besteuerung der Gesellschafter irrelevant. Steuerpflichtige Einkünfte der Gesellschafter liegen erst im Zeitpunkt einer – nur aus Sicht des Ansässigkeitsstaates erfolgenden – Dividendenzahlung vor.

Allerdings erfüllt diese Dividendenzahlung regelmäßig nicht die Voraussetzungen einer Dividende im abkommensrechtlichen Sinne; im Regelfall⁵⁶ fehlt es an einer Ausschüttung einer im Sitzstaat der Gesellschaft abkommensmäßig ansässigen Gesellschaft. Der Ansässigkeitsstaat des

54 Dies kann wegen der körperschaftlichen Verfassung der Gesellschaft freilich zu praktischen Schwierigkeiten führen, so wird man bei der Bestimmung des Anteils der Gesellschafter auf deren kapitalmäßige Beteiligung abstellen müssen.

55 Vgl. Wassermeyer, IStR 1995, 49, 50 f.; Piltz, in: Debatin/Wassermeyer, MA Art. 7 Rz. 129, Beispiel 2; Hey, FS Debatin (1997), S. 121, 144 ff.

56 Anders aufgrund der vom OECD-MA abweichenden Ansässigkeitsdefinition etwa die Lage nach dem DBA Argentinien; vgl. Wassermeyer, IStR 1995, 49, 50.

Gesellschafter kann daher nur entweder Unternehmensgewinne aus einer ausländischen Betriebsstätte im Sinne des Art. 7 OECD-MA oder sonstige Einkünfte im Sinne des Art. 21 OECD-MA annehmen. Rechtsfolgenmäßig führt die Annahme von Unternehmensgewinnen zur Freistellung der Dividende unter Progressionsvorbehalt, während die Annahme sonstiger Einkünfte zu einem uneingeschränkten Besteuerungsrecht des Ansässigkeitsstaates und damit zu einer wirtschaftlichen Doppelbesteuerung des ausgeschütteten Gewinns führt. Diese Doppelbesteuerung ist zwar aus der Sicht des innerstaatlichen Steuerrechts des Ansässigkeitsstaates des Gesellschafter systemkonform, wenn dieser wie Deutschland bei Dividenden, die natürliche Personen erzielen, generell die Anrechnung ausländischer Körperschaftsteuern auf die inländische Einkommensteuer des Gesellschafter nicht zuläßt. Indessen entspricht dies nicht der abkommensrechtlichen Sicht und letztlich auch nicht den tatsächlichen Gegebenheiten: Der Sitzstaat der Gesellschaft zieht anteilig die Gesellschafter zur Besteuerung des von der Gesellschaft erzielten Gewinns heran; nach dem Abkommen ist er insoweit freilich entsprechend Art. 7 OECD-MA auf den Gewinnanteil beschränkt, der einer im Sitzstaat bestehenden Betriebsstätte der Gesellschaft zuzurechnen ist. Diese Besteuerung entspricht der Sicht des Abkommens, weil es der Gesellschaft an der Steuersubjekteigenschaft i.S. des Abkommens mangelt. Dies sollte der Ansässigkeitsstaat des Gesellschafter auf die Besteuerung der von ihm angenommenen Dividende durchschlagen lassen,⁵⁷ auch wenn er nach seinem innerstaatlichen Steuerrecht die Einkünfte zunächst unmittelbar der Gesellschaft zurechnet.⁵⁸ Die Annahme anderer Einkünfte im Sinne des Art. 21 OECD-MA verfehlt demgegenüber den wirtschaftlichen Gehalt und führt zu Schwierigkeiten bei der Anrechnung der Steuer des Sitzstaates der Gesellschaft.⁵⁹

In der Fallgestaltung in Schaubild 4 stellt Deutschland die aus hiesiger Sicht vorliegende Dividende bei D entsprechend Art. 7 Abs. 1 Satz 2 i.V. mit Art. 23 A OECD-MA unter Progressionsvorbehalt frei. Die Freistellung erstreckt sich auf die Dividende, soweit sie wirtschaftlich auf dem Betriebsstättenergebnis in Staat T einschließlich der Lizenzzahlung des X, nicht jedoch, soweit sie auf dem Betriebsstättenergebnis aus Staat B beruht.

57 Folgerichtig muß allerdings nur der Teil der Dividende freigestellt werden, der auf Gewinnen aus der Betriebsstätte im anderen Vertragsstaat beruht. Hinsichtlich der Gewinne aus Drittstaats-Betriebsstätten besteht demgegenüber nach dem DBA mit dem Sitzstaat der Gesellschaft kein Anlaß zur Freistellung. Diese Differenzierung mag unpraktikabel erscheinen. Eine stimmige und einfache Gesamtlösung ist eben nicht in Sicht.

58 Ebenso Hey, FS Debatin (1997), S. 121, 144 ff.

59 Vgl. Wassermeyer, IStR 1995, 49, 51.

2.4 Wahlrecht für ausländische Gesellschaften⁵

Die immensen Schwierigkeiten, die bei unterschiedlicher Qualifikation von Gesellschaften entstehen, könnten durch das bereits eben angeregte Wahlrecht für ausländische Gesellschaften zu einem erheblichen Teil entschärft werden. Die ausländische Gesellschaft könnte dann für Zwecke des innerstaatlichen deutschen Steuerrechts zu einer Besteuerung optieren, die derjenigen entspricht, die aus der Sicht ihres Sitzstaates nach dem DBA mit Deutschland ohnehin Anwendung findet. Ausländischen Gesellschaften ein solches Wahlrecht einzuräumen, sollte Deutschland eigentlich nicht schwerfallen: Wenn die Gesellschaft ihren Sitz in einem DBA-Staat hat, entscheidet – jedenfalls nach der Normalfassung des Art. 4 Abs. 1 OECD-MA – ohnehin das Steuerrecht dieses Staates über den Status der Gesellschaft als abkommensberechtigte Person. Damit sind auch für die abkommensmäßige Besteuerung in Deutschland zumindest einige Weichen bereits verbindlich gestellt. Auf der Basis des derzeit geltenden Rechts fehlt freilich eine Rechtsgrundlage für eine von dem Ergebnis des Typenvergleichs abweichende Einordnung ausländischer Gesellschaften lediglich aufgrund der Tatsache, daß die Gesellschaft nach dem mit ihrem Sitzstaat abgeschlossenen DBA anders zu qualifizieren ist.⁶⁰ Im übrigen sollte ein derartiges Wahlrecht nur ausländischen Gesellschaften zustehen. Für eine Lösung internationaler Qualifikationskonflikte in bezug auf deutsche Personen- oder gar Kapitalgesellschaften durch Einräumung derartiger Besteuerungsoptionen besteht kein Anlaß,⁶¹ weil es insoweit Sache ausländischer Quellenstaaten oder Ansässigkeitsstaaten der Gesellschafter ist, zu einer gleichlautenden Qualifizierung wie Deutschland als Sitzstaat der Gesellschaft zu gelangen.

III. Zuordnungs- und Abgrenzungsfragen nach den DBA

1. Unternehmensgewinn und -vermögen der Personengesellschaft

Die BFH-Rechtsprechung der letzten Jahre hat einige grundsätzliche neue Erkenntnisse zum Verhältnis der DBA-Vorschriften über die Besteuerung des Unternehmensgewinns nach Art. 7 OECD-MA und über die Besteuerung der in den Spezialartikeln geregelten Einkünfte wie Dividenden,

⁶⁰ A.A. *Knobbe-Keuk*, RIW 1991, 306, 314 f.

⁶¹ Weitergehend *Hock*, RIW 1995, 135 ff.

Zinsen, Lizenzen und Arbeitslohn gebracht. Nach früher in Deutschland wohl allgemeiner Auffassung richtete sich das Besteuerungsrecht hinsichtlich des Gewinnanteils des Gesellschafters einer unternehmerisch tätigen Personengesellschaft einschließlich der Sondervergütungen und sonstigen Sonderbetriebseinnahmen im Abkommensfall entsprechend Art. 7 Abs. 1 OECD-MA nach dem sog. Betriebsstättenprinzip.⁶² Dazu wurde die von der Personengesellschaft unterhaltene Betriebsstätte den Gesellschaftern anteilig zugerechnet.

Nach der neueren BFH-Rechtsprechung lösen die DBA das Konkurrenzverhältnis zwischen den Unternehmensgewinnen, die insoweit den Einkünften aus Gewerbebetrieb entsprechen, und den anderen Einkunftsarten i.S. der sog. Spezialartikel – anders als das innerdeutsche Steuerrecht – nach Art. 7 Abs. 7 OECD-MA nicht im Sinne einer Subsidiarität der anderen Einkunftsarten. Soweit in dem Unternehmensgewinn Einkünfte im Sinne der sog. Spezialartikel enthalten sind, gehen deren Regelungen grundsätzlich vor. Erzielt ein Unternehmen eines Vertragsstaates aus dem anderen Vertragsstaat beispielsweise Dividenden, Zinsen oder Lizenzen, ohne dort eine Betriebsstätte zu unterhalten, gehören diese Einkünfte zwar DBA-rechtlich zum Unternehmensgewinn, das Besteuerungsrecht des anderen Vertragsstaates, das entsprechend Art. 7 Abs. 1 OECD-MA an sich ausgeschlossen wäre, richtet sich aber nach den vorrangigen Regelungen im Dividenden-, Zins- oder Lizenzartikel des Abkommens (vgl. Art. 10 bis 12 OECD-MA). Der Vorrang der Spezialartikel kommt allerdings dann nicht zur Anwendung, wenn der einschlägige Spezialartikel einen sog. Betriebsstättenvorbehalt enthält und dessen Voraussetzungen erfüllt sind; nach den Formulierungen im OECD-MA sind Dividenden,⁶³ Zinsen⁶⁴ und Lizenzen,⁶⁵ Gewinne aus der Veräußerung beweglichen Vermögens⁶⁶ sowie andere Einkünfte⁶⁷ nach den Regeln über Unternehmensgewinne zu besteuern, wenn die Beteiligung, Forderung oder Vermögenswerte, für die die Dividenden, Zinsen, Lizenzen oder anderen Einkünfte gezahlt werden, oder das bewegliche Vermögen tatsächlich zu einer Betriebsstätte im anderen DBA-Staat gehören.

⁶² Das sog. Belegenheitsprinzip für Einkünfte aus unbeweglichem Vermögen wurde entsprechend Art. 6 Abs. 4 OECD-MA allerdings schon immer als vorrangig angesehen (vgl. auch *Vogel*, DBA, 3. Aufl., Art. 6 Rz. 45 ff.).

⁶³ Vgl. Art. 10 Abs. 4 OECD-MA.

⁶⁴ Vgl. Art. 11 Abs. 4 OECD-MA.

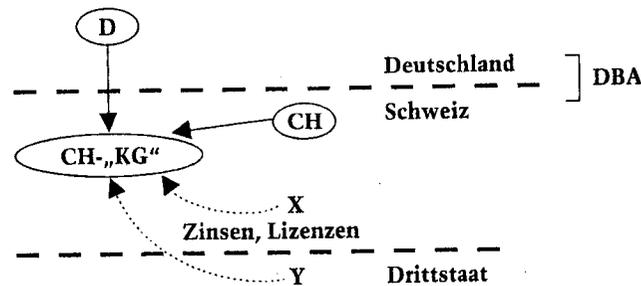
⁶⁵ Vgl. Art. 12 Abs. 3 OECD-MA.

⁶⁶ Vgl. Art. 13 Abs. 2 OECD-MA.

⁶⁷ Vgl. Art. 21 Abs. 2 OECD-MA.

Der BFH⁶⁸ hat diese Grundsätze auch in einem Fall angewendet, in dem inländische Gesellschafter an einer schweizerischen gewerblich tätigen Personengesellschaft beteiligt waren, die wiederum Zinsen und Lizenzgebühren aus der Schweiz bzw. aus Drittstaaten erzielte.

Schaubild 5



Die Zinsen und Lizenzen gehörten, soweit sie auf den inländischen Gesellschafter entfielen, zwar zu den Unternehmensgewinnen im Sinne des Art. 7 DBA-Schweiz; sie waren aber zugleich als Zinsen und Lizenzen im Sinne der Art. 11 und 12 DBA-Schweiz anzusehen, soweit sie aus der Schweiz stammten. Soweit sie aus Drittstaaten stammten, subsumierte der BFH die Zinsen und Lizenzen unter den Begriff der „in den vorstehenden Artikeln nicht ausdrücklich erwähnten Einkünfte“ im Sinne des Art. 21 DBA-Schweiz. Da die Zinsen und Lizenzen auch nach Ansicht des BFH Teil des Unternehmensgewinns im Sinne des Art. 7 DBA-Schweiz waren, ist diese Auffassung angesichts des Wortlauts des Art. 21 DBA-Schweiz nicht gerade naheliegend. Allerdings läßt Art. 21 Abs. 2 OECD-MA, der freilich im DBA-Schweiz keine Entsprechung findet, darauf schließen, daß „andere Einkünfte“ im Sinne dieser Vorschrift denkbar sind, die zugleich zu den Unternehmensgewinnen oder den Einkünften aus selbständiger Arbeit gehören. Folgerichtig wandte der BFH den im Betriebsstättenvorbehalt der Art. 11 und 12 DBA-Schweiz enthaltenen Rechtsgedanken entsprechend auch auf die Drittstaatseinkünfte im Sinne des Art. 21 DBA-Schweiz an.⁶⁹

68 BFH-Urteil v. 30. 8. 1995 - I R 112/94, BStBl. II 1996, 563 = IStR 1996, 81 m.

Anm. F. W. = IWB Fach 3a Gruppe 1, S. 513 m. Anm. Baranowski.

69 Dieses Sonderproblem soll hier nicht weiter vertieft werden.

Die zu entscheidende Rechtsfrage ging dahin, ob die von der Gesellschaft erzielten Zinsen und Lizenzen zu dem aus der schweizerischen Betriebsstätte stammenden Betriebsstättengewinn gehörten und damit in Deutschland freizustellen waren oder ob Deutschland insoweit gemäß den Artikeln 11, 12 und 21 DBA-Schweiz das Besteuerungsrecht hatte. Entscheidend war insoweit, ob die Forderung, für die die Zinsen gezahlt wurden, bzw. die Rechte oder Vermögenswerte, für die die Lizenzgebühren gezahlt wurden, tatsächlich zu der durch die Beteiligung an der Personengesellschaft begründeten schweizerischen Betriebsstätte gehörten.⁷⁰ Der BFH unterscheidet in dem Urteil die „tatsächliche“ Zugehörigkeit eines Vermögenswertes zu einer Betriebsstätte von einer bloß rechtlichen Zugehörigkeit. Daher genügt weder eine nach innerdeutschem Steuerrecht als dem Recht des Anwendestaates vorgenommene rechtliche Zuordnung gemäß § 15 EStG⁷¹ noch die im entschiedenen Fall zweifellos vorliegende zivilrechtliche Zugehörigkeit der Vermögenswerte zum Gesamthandsvermögen der Personengesellschaft. Der BFH stellte vielmehr darauf ab, ob der betreffende Vermögenswert in einem funktionalen Zusammenhang zu der in der Betriebsstätte ausgeübten Unternehmenstätigkeit steht.⁷² In Anlehnung an die zu § 8 AStG entwickelten Grundsätze der funktionalen Betrachtungsweise waren nach Auffassung des BFH die Zinsen und Lizenzgebühren nur dann freizustellende Betriebsstättengewinne, wenn es sich um Nebenerträge handelte, die nach der Verkehrsauffassung zu der Tätigkeit gehören, bei der das Schwerkraft der in der Betriebsstätte ausgeübten Unternehmenstätigkeit lag.⁷³

Die dargestellte Entscheidung des BFH ist vor allem deswegen überraschend, weil eine Personengesellschaft, sei sie nun insgesamt oder nur „ein bißchen“ gewerblich tätig oder auch nur gewerblich geprägt, aus deutscher steuerlicher Sicht wie ein „schwarzes Loch“ alle in ihrer Nähe befindlichen Einkünfte und Vermögensteile in sich hineinzieht.

Die DBA normieren keine vergleichbare Infizierung von Einkünften durch Personengesellschaften. Insofern ist es folgerichtig, wenn der BFH für die Frage der „tatsächlichen“ Zugehörigkeit ebenso wie bei der Ab-

70 Vgl. Art. 11 Abs. 3, 12 Abs. 3 DBA-Schweiz, insoweit wörtlich übereinstimmend mit Art. 11 Abs. 4, 12 Abs. 3 OECD-MA.

71 Vgl. zur Frage der tatsächlichen Zugehörigkeit von Gesellschafterforderungen zu der durch die Beteiligung an einer Personengesellschaft begründeten Betriebsstätte bereits die BFH-Urteile v. 27. 2. 1991 - I R 15/89, BStBl. II 1991, 444; v. 27. 2. 1991 - I R 96/89, BFH/NV 1992, 385; v. 31. 5. 1995 - I R 74/93, BStBl. II 1995, 683.

72 BFH-Urteil v. 30. 8. 1995, aaO (Fn. 68) unter II.5. der Urteilsgründe.

73 BFH, aaO (Fn. 68).

grenzung der Zugehörigkeit zu einer Betriebsstätte eines Einzelunternehmers oder einer Kapitalgesellschaft auf einen funktionalen Zusammenhang und nicht auf die nur bei einer Personengesellschaft mögliche rechtliche Zugehörigkeit zum Gesamthandsvermögen abstellt. Man muß allerdings sehen, daß andere Staaten bei im Gesamthandsvermögen anfallenden Erträgen eine andere Sicht haben können. Man muß auch sehen, daß das Kriterium eines funktionalen Zusammenhangs ebenso wie der vom BFH verwendete Ausdruck „Nebenerträge“ eine scharfe und eindeutige Abgrenzung häufig nicht zulassen wird. Doppelbesteuerungen können ebenso die Folge sein wie „weiße Einkünfte“. Im Sinne einer praktikablen und planungssicheren Abgrenzung sollten daher an die „tatsächliche“ Zugehörigkeit zu einer Betriebsstätte bei Vermögenswerten, die sich im Gesamthandsvermögen einer Personengesellschaft befinden, keine überzogenen Anforderungen gestellt werden.⁷⁴ Die Zugehörigkeit zum Gesamthandsvermögen der Personengesellschaft sollte vielmehr im Regelfall als Indiz für eine auch tatsächliche Zugehörigkeit angesehen werden. Es muß jedenfalls vermieden werden, daß in Zukunft bei allen nicht offensichtlich unmittelbar mit dem Betrieb zusammenhängenden Vermögensanlagen einer Personengesellschaft mit den verschiedenen beteiligten Finanzverwaltungen ein umfangreicher Streit über die funktionalen Zusammenhänge mit der oder den von der Personengesellschaft ausgeübten gewerblichen Tätigkeiten einsetzt.

Abzuwarten bleibt im übrigen, welche Bedeutung der BFH insoweit den in Einzelheiten abweichenden Formulierungen in den DBA zumessen wird.

Der Grundsatz, daß Dividenden, Zinsen und Lizenzen nur im Falle tatsächlicher Zugehörigkeit zum Betrieb einer Personengesellschaft zu dem aus der Personengesellschaft stammenden Unternehmensgewinn gehören, muß bei entsprechenden DBA-Vorschriften auch im umgekehrten Fall der Beteiligung eines ausländischen Gesellschafters an einer inländischen Personengesellschaft oder an einer ausländischen Personengesellschaft mit inländischer Betriebsstätte angewendet werden. Dieser Fall ist zwar vom BFH nach dem Grundsatzurteil vom 30. 8. 1995⁷⁵ noch nicht ausdrücklich entschieden worden; eine unterschiedliche Behandlung läßt

⁷⁴ Weitergehend möglicherweise F. W., Urteilsanmerkung in IStR 1996, 83, der davon ausgeht, daß Dividenden, Zinsen und Lizenzgebühren einer schweizerischen Personengesellschaft nach dem Urteil „nur ausnahmsweise als anteilige Unternehmensgewinne zu behandeln sind“.

⁷⁵ AaO (Fn. 68).

sich aus den DBA aber nicht rechtfertigen.⁷⁶ Die Frage dürfte insbesondere auch von Bedeutung sein, wenn eine bloß vermögensverwaltende inländische Personengesellschaft gemäß § 15 Abs. 3 Nr. 2 EStG gewerblich geprägt ist. Zwar wendet Deutschland als Anwendestaat in einem solchen Fall auf die von der Personengesellschaft erzielten Gewinne insgesamt Art. 7 OECD-MA an.⁷⁷ Da dies im Falle einer tatsächlich bloß vermögensverwaltenden Tätigkeit indessen nur eine rechtliche Qualifikation ist, erscheint es ausgeschlossen, daß in der Personengesellschaft gehaltene Dividendenpapiere, Forderungen und andere Vermögenswerte „tatsächlich“ zu einer inländischen unternehmerischen Betriebsstätte gehören.⁷⁸

2. Ausländische Personengesellschaft als Holding

Die dargestellte neue BFH-Rechtsprechung hat auch Bedeutung für das inländischen natürlichen Personen steuerplanerisch häufig empfohlene Modell, ihre Dividenden aus ausländischen Kapitalgesellschaften, für die weder das internationale Schachtelprivileg noch die indirekte Steueranrechnung gewährt werden, in einer ausländischen DBA-Betriebsstätte zu vereinnahmen und steuerfrei an die inländischen natürlichen Personen durchzuleiten. Da die Zuordnung zu einer ausländischen Betriebsstätte steuerlich unsicher ist, wird bisweilen die Einschaltung einer ausländischen Personengesellschaft als Zwischenholding gegenüber einer schlichten Betriebsstättenlösung favorisiert.

Bloße Vermögensverwaltung in bezug auf die Beteiligungsgesellschaften führt freilich nicht zu einer tatsächlichen Zugehörigkeit der Beteiligungen an den ausländischen Kapitalgesellschaften. Ein aktives Beteiligungsmanagement der ausländischen Personengesellschaft im Sinne einer geschäftsleitenden Holding muß jedoch genügen. Erst recht besteht ein funktionaler Zusammenhang, wenn es sich bei den nachgeordneten Kapitalgesellschaften etwa um Vertriebs- oder Zuliefergesellschaften einer ausländischen Produktions- oder Marketinggesellschaft handelt. Bestehen in einem solchen Fall aber auch funktionale Beziehungen der nachgeordneten Kapitalgesellschaften zum inländischen Betrieb, kann die steuerliche Zuordnung im Einzelfall problematisch sein.⁷⁹ Schon wegen der

⁷⁶ Es ist zu wünschen, daß dies im Entwurf des Betriebsstättenerlasses (Fn. 3), der das BFH-Urteil v. 30. 8. 1995, aaO (Fn. 68) in Bezug nimmt, ausdrücklich klargestellt wird.

⁷⁷ Vgl. Piltz, in: Debatin/Wassermeyer, MA Art. 7 Rz. 85 bis 87.

⁷⁸ Vgl. bereits Lüdicke, in: Steuerberaterkongreß-Report 1996, S. 399, 427.

⁷⁹ Vgl. auch Greif, aaO (Fn. 1), S. 107.

Gefahr abweichender Zuordnungen im Ausland sollte in solchen Fällen im Zweifel die zivilrechtliche Zugehörigkeit der Beteiligungsgesellschaften zum Gesamthandsvermögen der Personengesellschaft und damit letztlich die durch die zivilrechtliche Gestaltung zum Ausdruck gekommene unternehmerische Entscheidung maßgeblich sein.

3. Sonderbetriebseinnahmen und -vermögen der Gesellschafter, insbesondere Sondervergütungen

Ein anderer Bereich der Neuorientierung der BFH-Rechtsprechung betrifft die Sonderbetriebseinnahmen und insbesondere Sondervergütungen der Gesellschafter. Jahrzehntlang wurden in Deutschland Sonderbetriebseinnahmen und -vermögen und insbesondere die Sondervergütungen DBA-rechtlich den Regelungen über Unternehmensgewinne und -vermögen unterstellt. Die DBA wurden insofern nach dem Recht Deutschlands als Anwendestaat ausgelegt und die innerstaatlichen Rechtsgrundsätze zur Besteuerung von Mitunternehmern wurden auf die Anwendung der DBA übertragen. Eine Trendwende haben die bekannten BFH-Urteile⁸⁰ zu Zinszahlungen von US-Partnerships an inländische Gesellschafter eingeleitet. In diesen Urteilen hat der BFH entschieden, daß die Einheit von Gewinnanteil und Sondervergütungen in den DBA aufgelöst sei. Auf die Sondervergütungen seien, auch wenn sie abkommensrechtlich Bestandteil des Unternehmensgewinns sind, nach Art. 7 Abs. 7 OECD-MA vorrangig die abkommensrechtlichen Spezialartikel anwendbar.⁸¹ Soweit diese – wie der Zinsartikel (Art. 11 OECD-MA) – einen Betriebsstättenvorbehalt enthalten, sei entscheidend, ob die Darlehensforderung, auf die die Zinsen gezahlt werden, tatsächlich zu einer Betriebsstätte im anderen DBA-Staat gehöre. Dies hat der BFH hinsichtlich der gegen die US-Partnership und damit gegen die US-Betriebsstätte gerichteten Forderung verneint. Das entscheidende Argument gegen die tatsächliche Zugehörigkeit lag darin, daß die US-Partnership insoweit eine Verbindlichkeit auszuweisen hatte.⁸² Im Ergebnis wurden auf diese Weise sog. weiße Einkünfte nach dem alten DBA-USA vermieden, das

80 BFH-Urteil v. 27. 2. 1991 – I R 15/89, BStBl. II 1991, 444; BFH-Urteil v. 27. 2. 1991 – I R 96/89, BFH/NV 1992, 385.

81 An diese zum Verhältnis der abkommensrechtlichen Einkunftsarten in Bezug auf Sondervergütungen erkannte Sichtweise wurde ausdrücklich in der oben dargestellten Entscheidung des BFH v. 30. 8. 1995, aaO (Fn. 68), zur tatsächlichen Zugehörigkeit von Vermögenswerten zu einer durch eine Personengesellschaft vermittelten Betriebsstätte angeknüpft.

82 Vgl. dazu unten S. 475 bei Fn. 90.

insoweit keine „subject to tax“-Klausel bzw. „switch over“-Klausel⁸³ enthielt.⁸⁴

Die Rechtsprechung ist im Schrifttum zum Teil befürwortet und zum Teil abgelehnt worden.⁸⁵ Sie muß aufgrund der weiteren seit 1991 ergangenen Urteile⁸⁶ jedenfalls für den I. Senat als gesichert gelten. Die neue BFH-Rechtsprechung beruht auf der Auslegung der DBA aus sich selbst heraus. Sie hat daher – sofern das jeweilige DBA keine abweichenden speziellen Regelungen enthält – zukünftig auch im Verhältnis zu solchen Staaten Bedeutung, die zufällig ein dem deutschen vergleichbares Mitunternehmerkonzept haben. Im übrigen muß man davon ausgehen, daß die Rechtsprechung nicht nur der Verhinderung „weißer Einkünfte“ diene und folglich auch im umgekehrten Fall der Beteiligung von Steuerausländern an inländischen Personengesellschaften oder auch an ausländischen Personengesellschaften mit inländischer Betriebsstätte entsprechend anwendbar ist.⁸⁷ Eine Ausnahme besteht lediglich dann, wenn ein im Einzelfall anwendbares Abkommen ausdrücklich eine abweichende Regelung enthält, wie dies in Art. 7 Abs. 7 Satz 2 DBA-Schweiz der Fall ist.⁸⁸

Der neuen BFH-Rechtsprechung ist in erster Linie entgegengehalten worden, die Anerkennung der schuldrechtlich wirksamen Leistungsbeziehungen zwischen Gesellschafter und Personengesellschaft sei nach den DBA unzulässig, weil abkommensrechtlich das Unternehmen nicht von

83 Vgl. zu beiden Begriffen *Grotherr*, in: Becker/Höppner/Grotherr/Kroppen, DBA, Art. 23 A/23 B OECD-MA Rz. 162 ff.

84 Insofern mag sich die Bedeutung der BFH-Rechtsprechung unter den neueren deutschen DBA etwas relativieren: Soweit diese „subject to tax“-Klauseln enthalten, geht es nicht mehr darum, „weiße Einkünfte“ zu gestalten oder zu verhindern, sondern um die Vermeidung von Doppelbesteuerungen und um eine international zutreffende Zuordnung des Besteuerungsrechts.

85 Zustimmend etwa *Fischer-Zernin*, RIW 1991, 493 ff.; *Schaumburg*, Internationales Steuerrecht, S. 791 f.; *Piltz*, in: Debatin/Wassermeyer, MA Art. 7 Rz. 108 ff. m.w.N.; ablehnend etwa *Debatin*, BB 1992, 1181 ff.; *Hemmelrath*, IStR 1995, 570 ff.; *Vogel*, DBA, 3. Aufl., Art. 1 Rz. 27 f., vgl. aber auch Art. 7 Rz. 41. Der Entwurf des Betriebsstättenerlasses (Fn. 3) scheint der neuen Rechtsprechung zu folgen (vgl. Tz. 1.2.1. „Beteiligung an einer Personengesellschaft“), ist aber nicht ganz eindeutig. Eine Klarstellung erscheint wünschenswert.

86 BFH-Urteile v. 26. 2. 1992 – I R 85/91, BStBl. II 1992, 937; v. 31. 5. 1995 – I R 74/93, BStBl. II 1995, 683; v. 23. 10. 1996 – I R 10/96, BStBl. II 1997, 313.

87 Auch im Hinblick darauf sollte der Entwurf des Betriebsstättenerlasses (Fn. 3) eine klare Aussage enthalten.

88 Vgl. dazu das BFH-Urteil v. 17. 10. 1990 – I R 16/89, BStBl. II 1991, 211, das Sondervergütungen eines in der Schweiz ansässigen persönlich haftenden Gesellschafters einer inländischen KGaA betrifft.

der Personengesellschaft als selbständigem Rechtssubjekt, sondern anteilig von den Gesellschaftern betrieben werde. Die im Staat der Personengesellschaft bestehende Betriebsstätte sei abkommensrechtlich eine solche der Gesellschafter; dies schließe es aus, Zinszahlungen und ähnliche Sondervergütungen von der Personengesellschaft an die Gesellschafter anders als den Gewinnanteil aus der Betriebsstätte zu behandeln.⁸⁹ Diese Kritik ist m.E. aus mehreren Gründen unberechtigt. Es trifft zwar zu, daß abkommensrechtlich das Unternehmen der Personengesellschaft von deren Gesellschaftern betrieben wird. Dieser Befund schließt indessen nicht aus, daß die Personengesellschaft auch abkommensrechtlich Schuldner von Zinsen und anderen Sondervergütungen sein kann. Genau genommen kann sich die Kritik der Gegenmeinung ohnehin nur auf den Anteil der Sondervergütungen beziehen, der der Beteiligungsquote des betroffenen Gesellschafters entspricht; im übrigen erhält der Gesellschafter die Sondervergütungen anteilig von den übrigen Unternehmern. Auch kann die Gegenansicht nicht erklären, weshalb Zinsen oder andere Zahlungen, die ein Gesellschafter für eine Darlehensgewährung, Lizenzüberlassung oder ähnliches an seine Gesellschaft leistet, nach bislang wohl unbestrittener Auffassung geeignet sind, Einkünfte der Personengesellschaft auszulösen, die anteilig allen Gesellschaftern zuzurechnen sind. Richtigerweise ist daher davon auszugehen, daß die DBA – ebenso wie das innerdeutsche Steuerrecht – die Zahlung von Zinsen, Lizenzen, Arbeitsentgelten o.ä. zwischen Gesellschafter und Personengesellschaft im Grundsatz als solche anerkennt. Wäre es anders, hätte dies zwischen einer Vielzahl von Staaten, die zwar Personengesellschaften als transparent ansehen, derartige „Sondervergütungen“ aber bei der Gewinnermittlung der Personengesellschaft zum Abzug zulassen, in ihrem gegenseitigen Verhältnis zwangsläufig sog. weiße Einkünfte zur Folge: Der Staat der Personengesellschaft würde aus Gründen seines nationalen Steuerrechts nicht besteuern, während der Ansässigkeitsstaat des Gesellschafters sein nach seinem – insofern übereinstimmenden – nationalen Steuerrecht bestehendes Besteuerungsrecht aus Gründen des DBA nicht wahrnehmen könnte.

Somit ist festzuhalten, daß die Sondervergütungen abkommensrechtlich im Grundsatz unter die jeweiligen Spezialartikel zu subsumieren sind. Anders als das innerstaatliche deutsche Steuerrecht enthalten die Abkommen regelmäßig keine Norm, die die Zinsen, Lizenzen, Arbeitsvergütungen o.ä. in gleicher Weise wie § 15 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 EStG rechtsfolgenmäßig allgemein den Unternehmensgewinnen unterstellt. Die Be-

⁸⁹ Vgl. *Debatin*, BB 1992, 1181, 1184 ff.; *Hemmelrath*, ISr 1995, 570, 572.

steuerung der genannten Einkünfte erfolgt abkommensrechtlich nur dann als Unternehmensgewinne unter Beachtung des Betriebsstättenprinzips, wenn die zugrunde liegenden Forderungen oder anderen Vermögenswerte tatsächlich zu einer Betriebsstätte im anderen Staat, hier also im Staat der Personengesellschaft, gehören.

Die bisher vorliegende Rechtsprechung läßt noch nicht abschließend erkennen, unter welchen Voraussetzungen Sonderbetriebsvermögen eines Gesellschafters „tatsächlich“ zu der durch die Gesellschaft vermittelten Betriebsstätte gehört. Überläßt beispielsweise ein Gesellschafter seiner Gesellschaft kein Darlehen, sondern ein ihm gehörendes Patent zur ausschließlichen Nutzung, scheidet die tatsächliche Zugehörigkeit zur Betriebsstätte der Personengesellschaft – anders als beim Gesellschafterdarlehen – jedenfalls nicht am Ausweis einer korrespondierenden Verbindlichkeit durch die Gesellschaft. Gleichwohl spricht bei einer nicht durch deutsche Vorstellungen von nahezu allumfassendem Sonderbetriebsvermögen vorgeprägten Sichtweise schon die zivilrechtliche Ausgangslage sowie die Tatsache, daß die Personengesellschaft handelsrechtlichen Aufwand hat, gegen und nicht für eine tatsächliche Zugehörigkeit des Patents zur Betriebsstätte der Personengesellschaft.

Der Ausweis einer Verbindlichkeit bei der Personengesellschaft kann im Ergebnis nicht entscheidend sein. Es geht um die Darlehensforderung bzw. um das Patent des Gesellschafters, die beide gleichermaßen nach deutschem Steuerrecht als Sonderbetriebsvermögen qualifiziert werden. Eine Differenzierung, die lediglich am Vorhandensein einer korrespondierenden bilanziellen Verbindlichkeit bei der Personengesellschaft anknüpft, würde dem wirtschaftlich vergleichbaren Gehalt der Fallgruppen nicht gerecht.⁹⁰ Dabei sollte man auch bedenken, daß es bei einigen Sondervergütungen, wie etwa beim Arbeitslohn, den angestellte Gesellschafter erhalten, mangels eines Betriebsstättenvorbehalts ohnehin bei der Anwendung der Spezialartikel bleibt.

Allerdings hat der BFH mit Urteil vom 26. 2. 1992,⁹¹ also nach den grundlegenden Urteilen vom 27. 2. 1991,⁹² entschieden, daß die Beteiligung eines in der Schweiz ansässigen Kommanditisten einer deutschen GmbH & Co KG an der Komplementär-GmbH, deren Tätigkeit ausschließlich oder fast ausschließlich auf die Geschäftsleitung der KG be-

⁹⁰ Vgl. auch *Wassermeyer*, in: *Debatin/Wassermeyer*, MA Art. 10 Rz. 134: „Dabei sind die Art. 10 Abs. 4, 11 Abs. 4 und 12 Abs. 3 im Grundsatz einheitlich auszulegen.“

⁹¹ BFH-Urteil v. 26. 2. 1992 – I R 85/91, BStBl. II 1992, 937.

⁹² AaO [Fn. 80].

schränkt war, „tatsächlich“ zu der durch die Kommanditbeteiligung begründeten inländischen Betriebsstätte gehörte. Dabei hat der BFH in Abgrenzung zu den US-Partnership-Urteilen ausdrücklich darauf verwiesen, daß die KG hinsichtlich der GmbH-Beteiligung keine Verbindlichkeit passiviert hatte. Das vermag schwerlich zu überzeugen. Es geht um die „tatsächliche“ Zugehörigkeit der Vermögenswerte des Gesellschafters zu der Betriebsstätte der Personengesellschaft. Daher macht es keinen Unterschied, ob die Gesellschaft eine korrespondierende Verbindlichkeit passivieren muß oder ob sich die ihr eingeräumte Nutzung eines Patents oder die Geschäftsführung durch die Komplementär-GmbH bilanziell nicht niederschlägt.

Im Ergebnis zuzustimmen ist hingegen dem BFH-Urteil vom 23. 10. 1996,⁹³ nach dem – anders als die Dividenden aus einer Komplementär-GmbH – die nach innerdeutschem Steuerrecht als Sonderbetriebseinnahmen geltenden Dividenden aus einer schweizerischen AG, an der der Aktionär zugleich atypisch still beteiligt ist, nicht als Nebenerträge des Schweizer Unternehmens anzusehen sind. Der BFH verneint einen funktionalen Zusammenhang zwischen den Aktien und der in der Betriebsstätte (der atypisch stillen Gesellschaft) ausgeübten aktiven Tätigkeit.

Die Frage der tatsächlichen Zugehörigkeit von Forderungen, Patenten und anderen Vermögenswerten zu einer durch die Personengesellschaft begründeten Betriebsstätte ist nicht nur für die laufende Besteuerung von Sondervergütungen und anderen Sonderbetriebseinnahmen von Bedeutung, sondern auch für das Besteuerungsrecht an Veräußerungsgewinnen und -verlusten. Insoweit enthält Art. 13 Abs. 2 OECD-MA für bewegliches Vermögen, das Betriebsvermögen einer Betriebsstätte ist, die ein Unternehmen eines Vertragsstaates im anderen Vertragsstaat hat, eine vorrangige Regelung gegenüber der generellen Auffangregel des Art. 13 Abs. 4 OECD-MA, der das Recht zur Besteuerung von Veräußerungsgewinnen im übrigen dem Ansässigkeitsstaat des Veräußerers zuweist. Trotz der vom Betriebsstättenvorbehalt der Art. 10, 11, 12 und 21 OECD-MA abweichenden Formulierung wird man davon ausgehen müssen, daß auch Art. 13 Abs. 2 OECD-MA auf die tatsächliche Zugehörigkeit zu einer Betriebsstätte abstellt.⁹⁴

Soweit ein auf Sondervergütungen anwendbarer Spezialartikel keinen Betriebsstättenvorbehalt enthält, kommt es auf die Frage des Ausweises einer Verbindlichkeit auch nach der BFH-Rechtsprechung nicht an. Da-

⁹³ AaO (Fn. 86).

⁹⁴ So auch Piltz, IStR 1996, 457, 459; ders., in: Debatin/Wassermeyer, MA Art. 7 Rz. 121.

her sind etwa Dienstleistungsvergütungen, die ein Personengesellschafter auf der Basis eines schuldrechtlichen Dienst- oder Arbeitsvertrages von seiner Gesellschaft erhält, losgelöst vom übrigen Gewinnanteil ausschließlich nach Art. 15 OECD-MA zu beurteilen. Dies eröffnet Gestaltungsmöglichkeiten, die die Beteiligung an einer Personengesellschaft von der Situation eines Einzelunternehmers mit ausländischer Betriebsstätte unterscheiden.

4. „Double dip“ für Refinanzierungsaufwendungen

Das im Ausland nur ausnahmsweise bekannte deutsche Konzept des Sonderbetriebsvermögens und der Sonderbetriebseinnahmen und -ausgaben kann steuerplanerisch genutzt werden, um den Abzug von Refinanzierungsaufwendungen (oder anderen mit der Beteiligung an einer Personengesellschaft zusammenhängenden Aufwendungen) in Deutschland und im ausländischen Ansässigkeitsstaat des Personengesellschafters zu erreichen (sog. „double dip“).

Die Möglichkeit eines derartigen „double dip“ wird durch die unter III.1. und III.3. dargestellte neuere BFH-Rechtsprechung im Grundsatz nicht eingeschränkt. Anders als bei den Sonderbetriebseinnahmen geht es nicht um die Aufrechterhaltung des deutschen Besteuerungsrechts nach dem DBA mit dem ausländischen Ansässigkeitsstaat des Gesellschafters. Zur Debatte steht vielmehr ausschließlich die Einkünfteermittlung nach dem vom DBA insoweit unbeeinflussten innerstaatlichen deutschen Steuerrecht, so daß die zu § 15 EStG entwickelten Grundsätze uneingeschränkt Anwendung finden. DBA-rechtlich bezieht der ausländische Gesellschafter einen Unternehmensgewinn im Sinne des Art. 7 OECD-MA, dessen Höhe sich nach deutschem Steuerrecht ermittelt.⁹⁵

Ausländische Investoren setzen gelegentlich eine inländische Personengesellschaft zum Erwerb einer inländischen Kapitalgesellschaft ein, um die Refinanzierungsaufwendungen einerseits im Ausland geltend machen zu können und andererseits die Dividenden einschließlich Körperschaftsteuerguthaben in der inländischen Betriebsstätte der Personengesellschaft mit den Refinanzierungszinsen zu verrechnen.⁹⁶ Eine derartige

⁹⁵ Eine hiervon unabhängige Frage ist es freilich, ob der ausländische Staat den „doppelten“ Zinsabzug in solchen Fällen tatsächlich zuläßt.

⁹⁶ Die Gestaltung unterscheidet sich von der in Tz. 96 ff. des Einführungsschreibens zu § 8a KStG dargestellten dadurch, daß die inländische Kapitalgesellschaft selbst keine Zinsen zahlt (vgl. BMF-Schreiben v. 15. 12. 1994, BStBl. I 1995, 25).

Gestaltung setzt nach der unter III.1. dargestellten neueren Rechtsprechung des BFH⁹⁷ voraus, daß die Beteiligung an der inländischen Kapitalgesellschaft „tatsächlich“ zu einer inländischen Betriebsstätte gehört. Insofern gelten die Ausführungen zu ausländischen Personengesellschaften als Holding⁹⁸ entsprechend.

IV. Atypisch stille Gesellschaften

Die atypisch stille Gesellschaft hat als steuerliches Gestaltungsmittel nicht nur im nationalen Rahmen, sondern insbesondere für die mittelständische Wirtschaft auch international erhebliche Bedeutung.⁹⁹ In Staaten, in denen Personenhandelsgesellschaften unbekannt oder ungebrauchlich und auch Zweigniederlassungen deutscher Unternehmen nicht zugelassen oder unzulässig sind, kann nach bisher herrschender Praxis eine ausländische atypisch stille Gesellschaft oder eine inländische atypisch stille Gesellschaft, insbesondere eine GmbH & atypisch still, mit ausländischer Betriebsstätte steuerplanerisch dazu genutzt werden, ausländische Gewinne als DBA-befreite Betriebsstätteneinkünfte zu vereinnahmen.¹⁰⁰ Auf ausländische Verluste, insbesondere Anlaufverluste, finden in DBA-Fällen der negative Progressionsvorbehalt und auf Antrag der Verlustabzug nach § 2a Abs. 3 EStG Anwendung.¹⁰¹ Möglicherweise ist durch den Einsatz einer atypisch stillen Gesellschaft die in § 2a Abs. 3 Satz 4 und Abs. 4 EStG vorgesehene Nachversteuerung vermeidbar.¹⁰² Nach innerstaatlichem deutschem Steuerrecht können die Rechtsfolgen einer atypisch stillen Gesellschaft auch dann eintreten,

97 BFH-Urteil v. 30. 8. 1995, aaO [Fn. 68].

98 Vgl. unter III.2.

99 Vgl. insbesondere zu den internationalen Aspekten beispielsweise *Strobl/Schäfer*, IStR 1993, 206 ff.; *Breuninger/Prinz*, DStR 1995, 927, 928 f.; *Chr. Schmidt*, IStR 1996, 213 ff.; *R. Müller*, IStR 1996, 266 ff.; *Burmester*, in: *Haarmann* (Hrsg.), Unternehmensstrukturen und Rechtsformen im internationalen Steuerrecht, Forum der Internationalen Besteuerung Bd. 7, S. 122 ff.; *Fu*, Die Stille Gesellschaft im internationalen Steuerrecht aus deutscher Sicht, 1997; zur österreichischen Rechtslage bei deutscher Beteiligung an einer österreichischen GmbH & atypisch still vgl. EAS.927 v. 20. 8. 1996, IStR 1997, 439 f.

100 Je nach Lage im ausländischen Staat können hierbei auch „weiße Einkünfte“ entstehen, sofern das jeweilige DBA keine „subject to tax“-Klausel bzw. „switch over“-Klausel enthält.

101 Vgl. *Strobl/Schäfer*, aaO [Fn. 99], 206 ff.; *Chr. Schmidt*, aaO [Fn. 99], 213 ff.; *R. Müller*, aaO [Fn. 99], 266 ff.

102 Vgl. *Krüger*, FS Debatin (1997), 267 ff.

wenn das ausländische Recht zwar ein derartiges Institut nicht kennt, wohl aber eine Vertragsgestaltung zuläßt, die die wesentlichen Merkmale einer atypisch stillen Gesellschaft im Sinne des deutschen Steuerrechts erfüllt.¹⁰³

Nach innerstaatlichem deutschem Steuerrecht ist der (steuerliche) atypisch stille Gesellschafter Mitunternehmer. Ein an einem inländischen Handelsgewerbe beteiligter ausländischer atypisch stiller Gesellschafter erzielt inländische Einkünfte aus Gewerbebetrieb i.S. der beschränkten Steuerpflicht nach § 49 Abs. 1 Nr. 2 Buchst. a EStG.¹⁰⁴

Lediglich einige wenige deutsche DBA enthalten ausdrücklich Regelungen, wonach Einkünfte aus atypisch stillen Beteiligungen den Unternehmensgewinnen gleichstehen.¹⁰⁵ Häufiger findet sich – zumindest für Deutschland als Quellenstaat – eine Bestimmung, derzufolge die (typische) stille Gesellschaft zwecks Ermöglichung des Kapitalertragsteuerabzugs unter den Dividendenartikel fällt. Die Besteuerungspraxis hat den Gewinnanteil des atypisch stillen Gesellschafters trotz des Fehlens einer entsprechenden Regelung in den meisten DBA auch abkommensrechtlich als Unternehmensgewinn angesehen; die dem Inhaber des Handelsgewerbes gehörende Betriebsstätte wurde dem atypisch Stillen für die Anwendung des Art. 7 OECD-MA zugerechnet.

Dies ist in der letzten Zeit strittig geworden. Insofern wird die Auffassung vertreten,¹⁰⁶ daß die atypisch stille Gesellschaft zivilrechtlich ein Forderungsrecht sei und als „Forderung jeder Art“ grundsätzlich von Art. 11 OECD-MA erfaßt werde. Die Voraussetzungen für die Anwendung des Betriebsstättenvorbehalts, nämlich die tatsächliche Zugehörigkeit des Forderungsrechts zu einer Betriebsstätte im anderen Vertragsstaat, sei nicht erfüllt. Ein Forderungsrecht sei grundsätzlich nicht geeignet, seinem Inhaber eine Betriebsstätte im Sinne des Art. 5 OECD-MA zu vermitteln. Selbst wenn der atypisch stille Gesellschafter abkommensmäßig zugleich einen Unternehmensgewinn erziele, werde die Anwendung des Art. 7 OECD-MA mangels Eingreifens des Betriebsstättenvorbehalts durch den spezielleren Zinsartikel verdrängt. Sofern ein DBA die

103 Vgl. etwa *Strobl/Schäfer*, aaO [Fn. 99], 207.

104 Vgl. *Lüdicke*, in: *Lademann*, EStG, § 49 Anm. 362, m.w.N.

105 Z.B. DBA-Luxemburg, Schlußprotokoll Nr. 11; DBA-Niederlande, Schlußprotokoll Nr. 9; DBA-Österreich, Schlußprotokoll Nr. 15.

106 Vgl. *Wassermeyer*, IStR 1995, 49, 51; *Piltz*, in: *Piltz/Schaumburg*, Unternehmensfinanzierung im internationalen Steuerrecht, Forum der Internationalen Besteuerung Bd. 9 (1995), S. 125, 138 ff.; *Wassermeyer*, in: *Debatin/Wassermeyer*, MA Art. 11 Rz. 88 m.w.N. der h.M.

Definition des Dividendenbegriffs auf die stille Gesellschaft erstreckt und dies nicht ausdrücklich auf die typische stille Gesellschaft beschränkt, sei die atypisch stille Gesellschaft hingegen als Dividende anzusehen.¹⁰⁷ Für den BFH war die Streitfrage bislang nicht entscheidungserheblich; er hat sie in zwei Urteilen¹⁰⁸ allerdings ausdrücklich offengelassen.

Wenn die atypisch stille Gesellschaft DBA-rechtlich als Forderung begriffen wird, kann Deutschland als Quellenstaat die Gewinnanteile ausländischer stiller Gesellschafter in DBA-Fällen nicht mehr besteuern. Andererseits ist Deutschland als Ansässigkeitsstaat eines atypisch Stillen in der Besteuerung des Gewinn- oder Verlustanteils durch das DBA nicht beschränkt. Ausländische Gewinne unterliegen somit dem deutschen Steuerniveau. Etwaige Verluste können – vorbehaltlich § 2a Abs. 1 und 2 und § 15a EStG – uneingeschränkt geltend gemacht werden.

Ungeachtet dieser steuerlichen Folgen ist die Frage entscheidend, ob die atypisch stille Gesellschaft tatsächlich als „Forderung jeder Art“ subsumiert und ob dem atypisch stillen Gesellschafter für die Anwendung des Abkommens eine Betriebsstätte zugerechnet werden kann.

Zivilrechtlich ist die stille Gesellschaft lediglich eine Innengesellschaft, die nicht Trägerin eines Unternehmens sein kann. Sie ist in erster Linie Schuldverhältnis, nicht Organisation.¹⁰⁹ Die Einlage des Stillen begründet zivilrechtlich Forderungen auf Teilhabe am Gewinn und, im Falle der Beendigung, auf Rückzahlung der Einlage, bei der atypisch stillen Gesellschaft – im Falle der Liquidation – zudem auf Beteiligung am Liquidationserlös. Bei der (steuerlichen) atypisch stillen Gesellschaft steht weniger der synallagmatische Vertrag, sondern infolge gemeinsamer Zweckerreichung das Gesellschaftsverhältnis im Vordergrund. Von der KG unterscheidet sich die atypisch stille Gesellschaft letztlich dadurch, daß kein Gesellschaftsvermögen vorhanden ist; im Innenverhältnis wird das Geschäftsvermögen des Inhabers des Handelsgewerbes für die Beteiligung am Gewinn und Verlust und für die Auseinandersetzung jedoch wie Gesamthandsvermögen behandelt.¹¹⁰ Der atypisch stille Gesellschafter muß neben dem Mitunternehmerisiko eine zumindest rudimentäre Mitunternehmerinitiative entfalten können. Insofern schöpft die Qualifizie-

107 Vgl. Piltz, aaO (Fn. 106); Wassermeyer, in: Debatin/Wassermeyer, aaO (Fn. 106).

108 BFH-Urteile v. 31. 5. 1995 – I R 74/93, BStBl. II 1995, 683, und v. 23. 10. 1996 – I R 10/96, BStBl. II 1997, 313.

109 Vgl. K. Schmidt, Gesellschaftsrecht, 3. Aufl., S. 1838.

110 Vgl. auch Knobbe-Keuk, Bilanz- und Unternehmenssteuerrecht, 9. Aufl., S. 406.

rung einer stillen Gesellschaft als „Forderung jeder Art“ deren Gehalt nicht vollständig aus.

Steuerlich wird die atypisch stille Gesellschaft vom BFH nach neuester Rechtsprechung nunmehr¹¹¹ als selbständiges „Subjekt der Gewinnerzielung, Gewinnermittlung und Einkünftequalifikation“ angesehen. Bezieht der atypisch stille Gesellschafter somit nach deutschem Steuerrecht gewerbliche Einkünfte aus der als Gewinnerzielungssubjekt qualifizierten Innengesellschaft, schließt dies so gesehen jedenfalls die Annahme von Einkünften aus einer „Forderung jeder Art“ aus.¹¹² Insofern muß Deutschland den in den DBA nicht näher definierten Ausdruck nach seinem innerstaatlichen Steuerrecht auslegen. Die Qualifikation der atypisch stillen Gesellschaft als Subjekt der Gewinnerzielung führt nach allgemeinen Grundsätzen auch dazu, daß die von diesem Gewinnerzielungssubjekt verwirklichten sonstigen Tatbestandsmerkmale dem atypisch stillen Gesellschafter zuzurechnen sind. Dies gilt auch für das Innehaben einer Betriebsstätte,¹¹³ dabei ist zu berücksichtigen, daß die DBA auch in den Fällen der als Außengesellschaften organisierten Mitunternehmenschaften keine eindeutige Aussage über die Zurechnung der Betriebsstätten der Gesellschaft und der Betriebsstättenergebnisse zu den Gesellschaftern enthalten, diese Zurechnung aber gleichwohl allgemein anerkannt ist.¹¹⁴

Sofern die hier vertretene Auffassung im Einzelfall wegen abweichender Qualifikation im anderen DBA-Staat und Fehlens einer „subject to tax“-Klausel bzw. „switch over“-Klausel für inländische atypisch Stille „weiße Einkünfte“ begründet, ist dies ebenso eine Folge mangelnder Abkommensregelungen wie eine etwaige Doppelbesteuerung bei ausländischen atypisch Stillen. Jedenfalls können solche Folgen im Einzelfall nicht im Wege der Anwendung des Zinsartikels „korrigiert“ werden. Dies würde im übrigen in den Fällen, in denen der Dividendenbegriff ausdrücklich

111 BFH-Urteil v. 26. 11. 1996 – VIII R 42/94, DStR 1997, 815; anders noch BFH-Urteil v. 12. 11. 1985 – VIII R 364/83, BStBl. II 1986, 311.

112 Die Lage unterscheidet sich grundlegend von derjenigen bei den als Sondervergütungen qualifizierten Zinsen auf Gesellschafterforderungen: Bei diesen Zahlungen liegen auch nach innerdeutschem Steuerrecht an sich Zinsen i.S. des § 20 EStG vor, die lediglich aufgrund ausdrücklicher Regelung in § 15 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 EStG vorrangig als Einkünfte aus Gewerbebetrieb besteuert werden. Die atypisch stille Gesellschaft ist hingegen steuerlich nicht zugleich „sonstige Kapitalforderung“ i.S. des § 20 Abs. 1 Nr. 7 EStG, sondern ausschließlich Mitunternehmenschaft.

113 Insofern in Einzelheiten abweichend R. Müller, aaO (Fn. 99), 271 f.

114 Vgl. Piltz, in: Debatin/Wassermeyer, MA Art. 7 Rz. 66.

die typische stille Gesellschaft umfaßt, zu absurden und von den Vertragsstaaten sicherlich nicht gewollten Ergebnissen führen: Es ist nicht vorstellbar, daß Deutschland und ggf. auch der andere Vertragsstaat sich für die typische stille Gesellschaft durch die Erweiterung der Dividendendefinition ein begrenztes Besteuerungsrecht vorbehält, während er bei der als Mitunternehmerschaft angesehenen atypischen stillen Gesellschaft durch Gleichstellung mit anderen Zinsen hierauf regelmäßig vollständig verzichtet.

V. Dotationskapital und Gesellschafterforderungen

Bei Personengesellschaften stellt sich in gleicher Weise wie bei Einzelunternehmen und Kapitalgesellschaften die Frage nach der Höhe und steuerlichen Bedeutung des Dotationskapitals im Verhältnis zwischen den einzelnen Betriebsstätten einschließlich der Stammhausbetriebsstätte. Hierauf soll vorliegend nicht weiter eingegangen werden.¹¹⁵

Darüber hinaus stellt sich – jedenfalls nach einer Formulierung im Entwurf des Betriebsstättenerlasses¹¹⁶ – die Frage nach der Höhe und Bedeutung des Dotationskapitals bei Personengesellschaften auch im Verhältnis zwischen der Gesellschaft und ihren Gesellschaftern. Nach meiner Auffassung sollte man den Ausdruck „Dotation“ in diesem Zusammenhang vermeiden. Es geht im Gegensatz zur Gewinnabgrenzung bei Betriebsstätten nicht um die steuerliche Zuordnung des Eigen- und Fremdkapitals eines rechtlich einheitlichen Unternehmens, sondern um die steuerliche Würdigung der Ausstattung einer handelsrechtlich selbständigen Personengesellschaft mit Eigen- und Fremdkapital durch die Gesellschafter.

Den Gesellschaftern steht es grundsätzlich frei, ob sie ihre Personengesellschaft mit Eigen- oder mit Fremdkapital finanzieren. Es gibt weder steuerliche Vorschriften über ein Mindesteigenkapital noch solche über einen safe haven im Falle einer Fremdfinanzierung.¹¹⁷

¹¹⁵ Vgl. dazu Roth, StBj. 1997/98, S. 427, 443 f.

¹¹⁶ AaO (Fn. 3).

¹¹⁷ § 8a KStG findet auf Personengesellschaften grundsätzlich keine Anwendung. Etwas anderes gilt nur, wenn die Personengesellschaft bei der Gesellschafterfremdfinanzierung einer inländischen Kapitalgesellschaft zwischengeschaltet ist (vgl. § 8a Abs. 5 KStG).

1. Kapitalkonten

Die der Gesellschaft als Eigenkapital überlassenen und üblicherweise auf festen, ggf. auch variablen Kapitalkonten ausgewiesenen Mittel sind Eigenkapital der Personengesellschaft. Eine ggf. notwendige Aufteilung dieses Eigenkapitals auf Betriebsstätten der Personengesellschaft in mehreren Staaten erfolgt nach den allgemeinen Regeln. Eine Refinanzierung der Beteiligung durch den Gesellschafter mindert nach allgemeinen steuerlichen Grundsätzen sein anteiliges Eigenkapital.¹¹⁸

Entnahmen der Gesellschafter mindern ebenfalls ihr steuerliches Eigenkapital und damit dasjenige der Gesellschaft. Insofern sieht allerdings Tz. 2.5.2. des Entwurfs des Betriebsstättenerlasses¹¹⁹ eine offensichtlich fiskalisch motivierte Einschränkung vor. Danach sollen beim Erwerb von Anteilen an deutschen Personengesellschaften durch Steuerausländer die übernommenen Kapitalkonten nach dem Erwerb nicht willkürlich zu Lasten der nunmehrigen Betriebsstätte verringert werden können. Die bisherige Dotation durch die Altgesellschafter könne als betriebsnotwendiger Vergleichsmaßstab herangezogen werden.

Eine Rechtsgrundlage für diese Auffassung ist nicht ersichtlich. Sofern lediglich Mißbrauchsfälle gemeint sein sollten, müßte man dies klar sagen. Im übrigen ist es gerade beim Erwerb von inländischen Veräußern unter der Geltung des neuen Erbschaft- und Schenkungsteuerrechts mit seinen erheblichen Bevorzugungen des betrieblichen Vermögens¹²⁰ keineswegs auszuschließen, daß die übernommenen Kapitalkonten ohnehin das betriebsnotwendige Maß übersteigen. Schließlich ist anzumerken, daß die Regelung, sofern sie nicht nur Mißbrauchsfälle regeln soll, sondern allgemeinen Prinzipien der Vermögens- und Gewinnabgrenzung entsprechen soll, selbstverständlich auch im umgekehrten Fall des Erwerbs von Gesellschaftsanteilen an ausländischen Personengesellschaften durch Steuerinländer gelten müßte.

2. Gesellschafterforderungen als Dotationskapital

Nach Tz. 2.7.2. des Betriebsstättenerlaß-Entwurfs¹²¹ soll eine „unübliche langfristige Kreditierung der Personengesellschaft durch den Gesellschaf-

¹¹⁸ Vgl. auch unter III.4. zur Möglichkeit eines „double dip“.

¹¹⁹ AaO (Fn. 3).

¹²⁰ Vgl. § 13 Abs. 2a ErbStG.

¹²¹ AaO (Fn. 3).

ter“ zu einer steuerrechtlichen Umqualifizierung der Gesellschafterforderung in Dotationskapital der Betriebsstätte führen.

Da sich die Regelung unter der Überschrift „Besonderheiten bei Personengesellschaften“ in dem Kapitel über die Aufwands-/Ertragsaufteilung findet, kann man nur vermuten, daß es um die steuerliche Anerkennung der von der Personengesellschaft an den Gesellschafter gezahlten Zinsen gehen soll.¹²² Da Zinszahlungen auf eine Gesellschafterforderung nach nationalem deutschem Steuerrecht ohnehin als Sondervergütungen anzusehen sind, kommt als Gegenstand der Regelung im Erlaß-Entwurf wohl nur der DBA-Fall in Betracht. Die aufgrund der oben dargestellten BFH-Rechtsprechung¹²³ erfolgende Einordnung der Zinsen unter Art. 11 OECD-MA läßt jedoch eine Umqualifizierung in Gewinnanteile nicht zu.¹²⁴ Im übrigen dürfte es im Einzelfall kaum möglich sein, eine unübliche von einer üblichen langfristigen Kreditierung abzugrenzen.¹²⁵

3. Kursgewinne und -verluste

Wechselkursgewinne und -verluste, die ein Steuerausländer aus der Sicht seiner Heimatwährung durch die Beteiligung an einer inländischen Personengesellschaft oder im Hinblick auf die inländische Betriebsstätte einer ausländischen Personengesellschaft erzielt, fallen bei dem für deutsche steuerliche Zwecke in Deutscher Mark zu ermittelnden Ergebnis nicht an; sie sind auch nicht aus anderen Gründen zu berücksichtigen.

Bei einem Steuerinländer sind Währungsgewinne und -verluste am Dotationskapital einer ausländischen Betriebsstätte in einem DBA-Staat für die deutsche Besteuerung lediglich im Rahmen des positiven oder negati-

122 Das in diesem Zusammenhang zitierte BFH-Urteil v. 22. 1. 1981 – IV R 160/76, BStBl. II 1981, 427, gibt in diesem Punkt keinerlei Aufschluß, da es die Möglichkeit der Wertberichtigung einer Forderung gegen eine inländische Personengesellschaft durch einen inländischen Einzelkaufmann in seiner eigenen Steuerbilanz betraf.

123 Vgl. unter III.3.

124 Dementsprechend hat auch der BFH in den o.g. Urteilen nicht untersucht, ob die an die ausländischen Personengesellschaften gegebenen Darlehen „unüblich langfristige“ waren.

125 Vgl. auch das BMF-Schreiben v. 30. 5. 1997, BStBl. I 1997, 627, zum Umfang des Kapitalkontos i.S.d. § 15a Abs. 1 Satz 1 EStG. In Tz. 6 wird unter Hinweis auf das zum sog. verdeckten Nennkapital bei Kapitalgesellschaften ergangene BFH-Urteil v. 5. 2. 1992 – I R 127/90, BStBl. II 1992, 532, eine Behandlung eigenkapitalersetzender Darlehen als Eigenkapital i.S.d. § 15a EStG abgelehnt. Für eine „unübliche langfristige Kreditierung“, die nicht einmal eigenkapitalersetzenden Charakter haben muß, kann nichts anderes gelten.

ven Progressionsvorbehalts oder nach § 2a Abs. 3 EStG zu berücksichtigen.¹²⁶ In diesem Rahmen wirken sich die Währungserfolge sofort, d.h. zu jedem Bilanzstichtag¹²⁷ aus. Dieser Grundsatz gilt entsprechend für ausländische Betriebsstätten inländischer Personengesellschaften.

Im Hinblick auf die kapitalmäßige Beteiligung eines inländischen Gesellschafters an einer ausländischen Personengesellschaft muß Entsprechendes gelten, da Währungsgewinne oder -verluste am Eigenkapital abkommensrechtlich als solche an der oder den von der ausländischen Personengesellschaft unterhaltenen ausländischen Betriebsstätte(n) anzusehen sind.

Problematischer ist die Lage im Hinblick auf nicht realisierte wechselkursbedingte Wertminderungen eines einer ausländischen Personengesellschaft gewährten Gesellschafterdarlehens. Der BFH hatte mit Urteil vom 19. 5. 1993¹²⁸ über wechselkursbedingte Wertminderungen eines in französischen Francs gewährten Gesellschafterdarlehens an eine offene Handelsgesellschaft französischen Rechts zu befinden. Er entschied, daß die Wertminderung nach deutschen steuerlichen Grundsätzen weder in einer eigenen Steuerbilanz des Gesellschafters noch in der Sonderbilanz über seine Beteiligung an der ausländischen Personengesellschaft gewinnmindernd geltend gemacht werden könne. Der Wechselkurserfolg wirkt sich jedoch, wie der BFH in einem späteren Urteil¹²⁹ klargestellt hat, bei Erfüllung der Forderung oder bei Beendigung der Gesellschafterstellung aus. Bis zu seiner Realisierung könne der Währungsverlust auch nicht nach § 2a Abs. 3 EStG abgezogen werden, da seine Nichtberücksichtigung nach der BFH-Rechtsprechung auf innerstaatlichem Steuerrecht und nicht auf der Betriebsstättenfreistellung eines DBA beruht.¹³⁰ Dementsprechend dürfte der Währungsverlust vor seiner Realisierung wohl, ebenso wie ein entsprechender Währungsgewinn, auch nicht in den Progressionsvorbehalt eingehen.

126 Vgl. BFH-Urteile v. 16. 2. 1996 – I R 43/95 und I R 46/95, BStBl. II 1997, 128, und BFH/NV 1997, 111.

127 Vgl. dazu den Sachverhalt in dem BFH-Urteil I R 46/95, aaO (Fn. 126).

128 BFH-Urteil v. 19. 5. 1993 – I R 60/92, BStBl. II 1993, 714; ebenso BFH-Beschluß v. 11. 6. 1996 – I B 33/95, BFH/NV 1997, 23.

129 So ausdrücklich das BFH-Urteil v. 31. 5. 1995 – I R 74/93, BStBl. II 1995, 683, 685; insofern dürften die Überlegungen von Brenner, in: Haarmann (Hrsg.), Unternehmensstrukturen und Rechtsformen im internationalen Steuerrecht, Forum der Internationalen Besteuerung Bd. 7, 63, 74 ff., überholt sein.

130 Vgl. BFH-Urteil I R 60/92, aaO (Fn. 128).

Gegen die auch in den Entwurf des Betriebsstättenerlasses (Tz. 2.8.3.)¹³¹ aufgenommene Entscheidung des BFH vom 19. 5. 1993¹³² bestehen unter zwei Gesichtspunkten¹³³ Bedenken.

Zunächst ist zu bemerken, daß die vom BFH angestrebte Gleichstellung des Gesellschafterdarlehens mit dem der Gesellschaft überlassenen Eigenkapital jedenfalls insofern verfehlt wird, als wechselkursbedingte Gewinne oder Verluste am Eigenkapital wegen der zu jedem Bilanzstichtag notwendigen Umrechnung in Deutsche Mark über den Progressionsvorbehalt und gegebenenfalls im Rahmen des § 2a Abs. 3 EStG sofort steuerlich wirksam werden.

Des weiteren ist die vom BFH angenommene Bilanzierungskongruenz, durch die ebenso wie in rein nationalen Fällen eine Gleichbehandlung von Gesellschafterforderungen mit Eigenkapital erreicht werden soll,¹³⁴ im entschiedenen Fall wegen des Eingreifens eines DBA unangebracht.¹³⁵ Letztlich geht es um die Frage, wie die Gewinnermittlung bei Mitunternehmensschaften zu bewerkstelligen ist.¹³⁶ Der BFH scheint insoweit die „additive Gewinnermittlung mit korrespondierender Bilanzierung“ zu favorisieren.¹³⁷ Diese ist indessen nicht Selbstzweck, sondern lediglich eine Methode zur rechnerisch zutreffenden Ermittlung der Gewinnanteile der Gesellschafter, wie sie der materiellen Rechtslage entsprechen.

Die materielle Rechtslage wird freilich bei grenzüberschreitender Darlehensgewährung zwischen dem Gesellschafter und seiner Personengesellschaft durch die oben¹³⁸ eingehend dargestellte neue Rechtsprechung beeinflusst, wonach die Einheit von Gewinnanteil und Sondervergütun-

131 AaO (Fn. 3).

132 AaO (Fn. 128).

133 Die Ansicht von *Jacobs*, Internationale Unternehmensbesteuerung, 3. Aufl., 1995, die Rspr. sei abzulehnen, weil damit die Kursverluste weder im Ausland noch im Inland steuerlich berücksichtigt werden könnten, ist unzutreffend, da auch nach der Rspr. der Kursverlust bei Realisierung oder Beendigung der Gesellschafterstellung jedenfalls im Rahmen des Progressionsvorbehalts oder des § 2a Abs. 3 EStG berücksichtigungsfähig wird.

134 Es ist möglich, erscheint aber keineswegs zwingend, aus der gesetzlichen Gleichstellung der Sondervergütungen mit dem Gewinnanteil auf die Gleichstellung einer Gesellschafterforderung mit Eigenkapital zu schließen; vgl. auch *Brenner*, aaO (Fn. 129), 73 f.

135 Zur Frage, ob der Bilanzierungskongruenz ohnehin die gesetzliche Grundlage fehlt, vgl. *Knobbe-Keuk*, aaO (Fn. 110), § 11 V.

136 Vgl. dazu *Schmidt*, EStG, 16. Aufl., § 15 Rz. 405 f., 544 ff. m.w.N.

137 Vgl. *Schmidt*, aaO (Fn. 136).

138 Vgl. unter III.3.

gen nach den DBA regelmäßig aufgelöst ist.¹³⁹ Danach gehört die Forderung eines Gesellschafters gegen seine Gesellschaft nicht „tatsächlich“ zu einer von der Gesellschaft unterhaltenen Betriebsstätte. Die auf die Forderung gezahlten Zinsen sind daher nach Art. 11 OECD-MA und nicht nach den Vorschriften über die Unternehmensgewinne zu beurteilen. Dasselbe muß dann konsequenterweise aber auch für die Forderung selbst gelten. Das Besteuerungsrecht hinsichtlich der Forderung liegt beim Ansässigkeitsstaat des Gesellschafters; der Betriebsstättenvorbehalt greift auch insoweit nicht ein.¹⁴⁰ Dies gilt gleichermaßen für Währungsgewinne wie für Währungsverluste; unerheblich ist, ob diese bei Erfüllung der Forderung oder etwa durch einen Verkauf derselben realisiert oder nach dem Imparitätsprinzip vorweggenommen werden.

So gesehen kommt es letztlich auch nicht auf die Streitfrage an, nach welcher Methode die Gesamtbilanz der Mitunternehmenschaft erstellt wird. Die bisherige BFH-Rechtsprechung hat die dazu geltenden Grundsätze ausschließlich im Hinblick auf die innerstaatliche Rechtslage entwickelt. Die innerstaatliche Rechtslage ist maßgeblich durch § 15 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 EStG geprägt, der den Zweck verfolgt, die Mitunternehmer einer Personengesellschaft dem Einzelunternehmer anzunähern, weil dieser keine Verträge mit sich schließen kann. Dieser Satz gilt jedoch nach dem Beschluß des Großen Senats des BFH vom 25. 2. 1991¹⁴¹ nur, „soweit das Gesetz eine solche Gleichstellung zuläßt“. Insbesondere dürfe das Bestreben nach Gleichstellung nicht dazu führen, „die handelsrechtliche Selbständigkeit der Personenhandelsgesellschaft einkommensteuerrechtlich als unbeachtlich anzusehen“.¹⁴² Wenn die gesetzliche Ausgangslage durch das Eingreifen eines DBA beeinflusst ist, muß dies bei der Bilanzierung berücksichtigt werden. Mit dieser Forderung wird nicht gegen den allgemeinen Grundsatz verstoßen, daß die DBA nicht in die Anwendung und Auslegung des innerstaatlichen Steuerrechts eingreifen. Es geht nicht um die Anwendung und Auslegung des § 15 Abs. 1

139 So auch ausdrücklich der Entwurf des Betriebsstättenerlasses, aaO (Fn. 3), in Tz. 1.2.1. unter „Beteiligung an einer Personengesellschaft“.

140 Hierfür spielt es im Ergebnis keine Rolle, ob das Besteuerungsrecht des Ansässigkeitsstaates auf Art. 7 Abs. 1 Satz 1 OECD-MA gestützt wird – die Beteiligung an einer ausländischen Personengesellschaft gilt als Unternehmen des Vertragsstaates, in dem der Gesellschafter ansässig ist –, oder ob man im Falle der Veräußerung richtigerweise Art. 13 Abs. 4 und im übrigen Art. 21 Abs. 1 OECD-MA anwendet. Wie hier *Piltz*, in: Fischer (Hrsg.), Besteuerung internationaler Konzerne, Forum der Internationalen Besteuerung Bd. 3, S. 21, 43 f.

141 GrS 7/89, BStBl. II 1991, 691, 698.

142 BFH, aaO (Fn. 141).

Satz 1 Nr. 2 EStG, sondern darum, die nach dieser Vorschrift vorliegenden Einkünfte aus Gewerbebetrieb entsprechend den DBA-rechtlichen Vorgaben in das der ausländischen Betriebsstätte und in das dem Ansässigkeitsstaat des Gesellschafters zuzuordnende Teilergebnis aufzuteilen. Dies muß die Bilanzierung widerspiegeln. Da die „additive Gewinnermittlung mit korrespondierender Bilanzierung“ dieses nicht leistet, kann sie insoweit keine Anwendung finden. Diesen Zusammenhang verkennt das BFH-Urteil vom 19. 5. 1993,¹⁴³ indem es von dem bei innerstaatlichen Fallgestaltungen geläufigen Grundsatz der korrespondierenden Bilanzierung ausgeht und damit die Prüfung beendet, ohne zu fragen, ob hinsichtlich der wirtschaftlich korrespondierenden Forderung und Verbindlichkeit auch ein korrespondierendes Besteuerungsrecht besteht.

Die Richtigkeit der obigen Überlegungen zeigt sich auch in dem umgekehrten Fall: Ein Steuerausländer ist an einer inländischen Personengesellschaft beteiligt und hat dieser ein Fremdwährungsdarlehen gewährt. Steigt nun der Kurs der ausländischen Währung, muß die Personengesellschaft in ihrer Handels- und ihrer Steuerbilanz den in Deutscher Mark ausgedrückten höheren Rückzahlungswert ausweisen. Nach dem Grundsatz der korrespondierenden Bilanzierung hat dies zur Folge, daß der Gesellschafter in seiner Sonderbilanz die Darlehensforderung ebenfalls mit dem – noch nicht realisierten – höheren Wert ansetzen muß.¹⁴⁴ Ist der Gesellschafter in einem ausländischen DBA-Staat ansässig, hat Deutschland, da die Forderung nicht tatsächlich zu einer inländischen Betriebsstätte der Personengesellschaft gehört, weder im Hinblick auf darauf gezahlte Zinsen noch im Hinblick auf den Wert der Forderung selbst ein Besteuerungsrecht.¹⁴⁵ Das deutsche Besteuerungsrecht erstreckt sich nach dem DBA lediglich auf Kursgewinne oder -verluste der Personengesellschaft, nicht jedoch auf solche des Gesellschafters. Unter diesen Umständen ist es offensichtlich, daß das Gesetz eine Gleichstellung des Gesellschafters der Personengesellschaft mit einem Einzelunternehmer im Sinne der Rechtsprechung des Großen Senats¹⁴⁶ nicht zuläßt. Für eine korrespondierende Bilanzierung besteht kein Anlaß.

Die neue Sichtweise bezüglich der Sonderbetriebseinnahmen und des Sonderbetriebsvermögens in den DBA hat zur Folge, daß für Gesellschaf-

¹⁴³ AaO (Fn. 128).

¹⁴⁴ Vgl. zum insoweit vergleichbaren Fall des Ansatzes einer nach GoB noch nicht realisierten Forderung auf Sondervergütungen, für die die Gesellschaft eine Rückstellung gebildet hat, *Schmidt*, EStG, 16. Aufl., § 15 Rz. 576.

¹⁴⁵ Art. 7 Abs. 1 Satz 1, Art. 11, Art. 13 Abs. 4, Art. 21 Abs. 1 OECD-MA.

¹⁴⁶ Vgl. BFH-Beschluß GrS 7/89, aaO (Fn. 141), 698.

terforderungen sowohl auf der Ebene der Personengesellschaft wie auf der Ebene des Gesellschafters das Imparitätsprinzip anzuwenden ist.¹⁴⁷ Kursgewinne oder -verluste aus Gesellschafterforderungen eines inländischen Gesellschafters einer ausländischen Personengesellschaft kann Deutschland nach den dem OECD-MA folgenden DBA uneingeschränkt besteuern. Demgegenüber sind Kursgewinne und -verluste am Eigenkapital der Gesellschaft in Deutschland unter Progressionsvorbehalt freizustellen, wobei Verluste ggf. nach § 2a Abs. 3 EStG geltend gemacht werden können. Dies alles ist die Konsequenz daraus, daß nach der neueren Rechtsprechung des BFH unter den DBA die Einheit von Gewinnanteil und Sondervergütungen aufgelöst ist.

VI. Überführung von Wirtschaftsgütern

Bei der Überführung von Wirtschaftsgütern zwischen inländischen und ausländischen Betriebsstätten eines Unternehmens stellt sich bei der abgehenden Betriebsstätte die Frage nach einer möglichen Realisierung der in dem Wirtschaftsgut enthaltenen stillen Reserven bzw. des Aufschubs der Gewinnrealisierung auf die künftige Nutzungsdauer des Wirtschaftsguts; für die aufnehmende Betriebsstätte stellt sich die Frage nach dem Einbuchungswert.¹⁴⁸ Neben den allgemeinen – hier nicht zu behandelnden¹⁴⁹ – Fragen ist auf einige Besonderheiten hinzuweisen, die sich bei der Überführung von Wirtschaftsgütern bei Personengesellschaften ergeben.

1. Inländische Personengesellschaft

Bei der Überführung von Wirtschaftsgütern aus einer inländischen Betriebsstätte in eine ausländische DBA-Betriebsstätte einer inländischen Personengesellschaft kann die sofortige Besteuerung der stillen Reserven entsprechend den allgemeinen Grundsätzen durch die Bildung eines negativen Ausgleichspostens vermieden werden.¹⁵⁰ Gleiches gilt bei Überführung aus einem inländischen Sonderbetriebsvermögen eines Gesell-

¹⁴⁷ Für den umgekehrten Fall einer Forderung der Gesellschaft gegen den Gesellschafter gilt es auch nach innerstaatlichem Steuerrecht; vgl. *Knobbe-Keuk*, aaO (Fn. 110), § 11 V.

¹⁴⁸ Vgl. hierzu das BMF-Schreiben v. 12. 2. 1990, BStBl. I 1990, 72; BMF-Schreiben v. 3. 6. 1992, DB 1992, 1655 = DStR 1992, 948; *Wassermeyer*, in: *Debatin/Wassermeyer*, MA Art. 7 Rz. 243 ff. m.w.N.

¹⁴⁹ Vgl. dazu *Roth*, StBj. 1997/98, S. 427, 438 ff.

¹⁵⁰ Vgl. aber unter VI.2.

schafters. Hiervon geht offenbar auch der Entwurf des Betriebsstätten-Erlasses aus.¹⁵¹

2. Ausländische Personengesellschaft

Nach Tz. 2.6.4. des Entwurfs des Betriebsstättenerlasses kommt eine aufgeschobene Besteuerung bei der Überführung eines Wirtschaftsgutes aus einem inländischen Betriebsvermögen in eine ausländische Personengesellschaft (einschließlich des Sonderbetriebsvermögens) nicht in Betracht; es sei der Fremdvergleichspreis anzusetzen. Gegen diese Regelung bestehen Bedenken. Sie scheint weniger systematischen Erwägungen als vielmehr einer gewissen fiskalischen Skepsis gegenüber der Beteiligung an ausländischen Personengesellschaften zu entspringen.¹⁵²

Es ist nicht ersichtlich, warum es für die Frage der Gewinnrealisierung und der Möglichkeit, sie aufzuschieben, entscheidend sein soll, ob es sich um eine inländische oder um eine ausländische Personengesellschaft handelt. Entscheidend kann allenfalls sein, ob das überführte Wirtschaftsgut aus der deutschen Besteuerungshoheit ausscheidet.¹⁵³ Das ist bei der Überführung in eine inländische Betriebsstätte einer ausländischen Personengesellschaft jedenfalls nicht der Fall. Im übrigen muß man sehen, daß ein Wirtschaftsgut auch bei einer inländischen Personengesellschaft im Falle der Überführung aus dem Inland in eine ausländische Betriebsstätte teilweise aus der deutschen Besteuerungshoheit ausscheiden kann, wenn nämlich an dieser Personengesellschaft Steuerländer beteiligt sind.¹⁵⁴ Demgegenüber bleibt ein Wirtschaftsgut, das in

151 Vgl. Tz. 2.6.1. bis 2.6.3. sowie argumentum e contrario aus Tz. 2.6.4. des Entwurfs, aaO (Fn. 3).

152 Diese Skepsis manifestiert sich auch an anderen Stellen des Erlaß-Entwurfs, die ganz undifferenziert nur zwischen inländischen und ausländischen Personengesellschaften unterscheiden, aber nicht berücksichtigen, in welchen Staaten die Personengesellschaften Betriebsstätten haben oder ihre Gesellschafter ansässig sind (vgl. nur Tz. 1.1.4. „Beteiligung als Betriebsstätte“, Tz. 2.5.2. „Dotationskapital bei Personengesellschaften“).

153 Dieses Kriterium stellt das BMF-Schreiben v. 3. 6. 1992, aaO (Fn. 148), in den Vordergrund, dagegen Kramer, *StuW* 1993, 149 ff.; Lüdicke, *Steuerberaterkongreß-Report* 1994, S. 217, 239; Lüdicke, in: Fischer (Hrsg.), *Besteuerung wirtschaftlicher Aktivitäten von Ausländern in Deutschland*, S. 35, 44 ff.; Roth, *StJb.* 1997/98, S. 427, 441.

154 Nach dem BFH-Urteil v. 24. 2. 1988 – I R 95/84, *BStBl.* II 1988, 663, ist der Anteil eines beschränkt Steuerpflichtigen am ausländischen Betriebsstätten-ergebnis einer inländischen Personengesellschaft noch nicht einmal in deren einheitliche und gesonderte Gewinnfeststellung einzubeziehen.

eine ausländische Betriebsstätte einer ausländischen Personengesellschaft überführt wird, zumindest insoweit im Bereich der deutschen Besteuerungshoheit, als Steuerinländer an dieser Personengesellschaft beteiligt sind. Man kann die in dem Entwurf des Betriebsstättenerlasses gleichwohl angeordnete Gewinnrealisierung bei ausländischen Personengesellschaften allerdings mit dem Gedanken zu rechtfertigen versuchen, daß das Wirtschaftsgut nicht innerhalb eines Unternehmens von einer in eine andere Betriebsstätte überführt wird, sondern aus einem Unternehmen des Gesellschafters in ein anderes, nämlich in die ausländische Personengesellschaft überwechselt.¹⁵⁵ Dieser Gesichtspunkt könnte auch die Gewinnrealisierung bei der Überführung aus einem inländischen Betriebsvermögen in ein Sonderbetriebsvermögen eines inländischen Gesellschafters einer ausländischen Personengesellschaft rechtfertigen. Allerdings läßt die Finanzverwaltung, jedenfalls in reinen Inlandsfällen, die gewinneutrale Überführung von Wirtschaftsgütern aus einem Betrieb des Steuerpflichtigen in sein Sonderbetriebsvermögen bei einer Personengesellschaft zu.¹⁵⁶ Soweit nach der neueren Rechtsprechung des BFH zur Anwendung der sog. Spezialartikel auf die Sonderbetriebseinnahmen eines Mitunternehmers bei einem inländischen Gesellschafter einer in- oder ausländischen Personengesellschaft das Besteuerungsrecht für die aus dem Sonderbetriebsvermögen einschließlich seiner Veräußerung erzielten Einkünfte in Deutschland liegt, besteht kein Anlaß für ein Abweichen von den allgemeinen Grundsätzen.

Die Problematik der Überführung von Wirtschaftsgütern bei international tätigen Personengesellschaften einschließlich der Personengesellschaften mit internationalem Gesellschafterkreis muß – genauso wie etliche andere Fragen – nach der Neuorientierung der Rechtsprechung hinsichtlich der abkommensmäßigen Beurteilung von Sondervergütungen und Sonderbetriebseinnahmen von Grund auf neu durchdacht werden. Die eben vorgetragenen Überlegungen sollten hierzu lediglich ein erster Anstoß sein. Sie dürften aber gezeigt haben, daß die in dem Entwurf des Betriebsstättenerlasses vorgesehenen Regelungen der Vielschichtigkeit des Problems nicht gerecht werden. Auch im Rahmen des vorliegenden Referates ließ sich die Problematik der neuen Entwicklungen der Be-

155 Vgl. dazu auch Raupach, *JbFfSt* 1994/95, S. 307, 378 f. m.w.N. der Gegenansicht.

156 Vgl. Tz. 67 des Mitunternehmer-Erlasses v. 20. 12. 1977, *BStBl.* I 1978, 8; R 14 Abs. 2 EStR; nach dem BFH-Urteil v. 19. 2. 1991 – VIII R 65/89, *BStBl.* II 1991, 789, 791, sind die Buchwerte zwingend fortzuführen; vgl. auch Schmidt, *EStG*, 16. Aufl., § 15 Rz. 682.

steuerung von Personengesellschaften im internationalen Steuerrecht nicht erschöpfend behandeln. So hoffe ich, daß es gelungen ist, einige der Entwicklungen in einen größeren systematischen Zusammenhang zu stellen, mögliche weitere Entwicklungstendenzen aufzuzeigen und nicht zuletzt hierzu mit kritischen Anmerkungen beizutragen.

Aus dem Inhalt des Steuerberater-Jahrbuchs 1997/98

Prof. Dr. *Manfred Groh*, Verdeckte Einlage von Gesellschafterforderungen

Dr. *Rudi Märkle*, Lagebericht von der Front der Betriebsaufspaltung

Dipl.-Kfm. *Manfred Günkel*, Einführung des EURO: Bilanzierungs- und Steuerfragen

Prof. Dr. *Franz Wassermeyer*, Veranlassung im Gesellschaftsverhältnis – Grundproblem der verdeckten Gewinnausschüttung

Dr. *Ulrich Prinz*, Gewinnlosigkeit, Liebhaberei und verdeckte Gewinnausschüttung bei Kapitalgesellschaften

Dr. *Thomas Rödder*, Aktuelle Problemfälle verdeckter Gewinnausschüttung im Konzern

Dr. *Hanno Berger*, Ausgewählte Probleme der Besteuerung von Immobilien

Dr. *Michael Kröner*, Ausweitung der Besteuerung privater Veräußerungsgewinne bei Beteiligungen an Kapitalgesellschaften

Prof. Dr. *Ursula Ley*, Änderung der Tarifvergünstigungen für Veräußerungsgewinne

Dr. *Heinrich Weber-Grellet*, Der Apotheker-Fall: Neue Entwicklungen im Bilanzsteuerrecht

Prof. Dr. *Jochen Thiel*, Objektivierung der Gewinnermittlung

Dr. *Dietmar Moench*, Kapital- oder Personengesellschaft als Gestaltungsinstrument der Erbschaftsteuer

Dr. *Gerd Albrecht*, Grundfragen zur Schenkungsteuer bei Leistungen zwischen Gesellschaften und Gesellschaftern

Dr. *Heinrich Hübner*, Leistungen zwischen Kapitalgesellschaften und Gesellschaftern

Dr. *Andreas Roth*, Aktuelle Fragen der Betriebsstättenbesteuerung unter Berücksichtigung des Entwurfs eines Betriebsstättenerlasses

Dr. *Jürgen Lüdicke*, Neue Entwicklungen der Besteuerung von Personengesellschaften im internationalen Steuerrecht