

Personengesellschaften im Internationalen Steuerrecht

Inhaltsübersicht

I. Einleitung	
II. Sondervergütungen und andere Sonderbetriebserträge	
1. Innerstaatliche Ausgangslage	
2. Rechtslage nach den DBA	
a) Ausländische Sichtweise	
b) Deutsche Rechtsansichten vor Einführung des § 50d Abs. 10 EStG	
3. § 50d Abs. 10 EStG	
III. Unterschiedliche Subjektqualifikation	
1. Deutsches innerstaatliches Steuerrecht: Typenvergleich	
2. Grundsätzliches zur Anwendung der DBA	
3. Folgen unterschiedlicher Subjektqualifikation für den Quellenstaat oder den Sitzstaat der Gesellschaft	
a) Allgemeine Grundsätze des <i>Partnership Reports</i>	
b) Einkünfte aus Betriebsstätten in Drittstaaten	
4. Folgen unterschiedlicher Subjektqualifikation für den Ansässigkeitsstaat des Gesellschafters	
a) Ausländische Gesellschaft ist dort Steuerrechtssubjekt	
	aa) Problemstellung und Meinungsstand
	bb) Unterschiedliche Rechtsfolgen bei der laufenden Besteuerung
	cc) Abwägung der unterschiedlichen Begründungsansätze
	(1) Fragwürdige Freistellung von Betriebsstätteneinkünften
	(2) Fehlende Besteuerung des Gewinntransfers
	(3) Bedeutung der Abkommensberechtigung
	(4) Anrechnung ausländischer Gewinnsteuer
	dd) Veräußerungsgewinne
	b) Ausländisches Rechtsgebilde ist dort kein Steuerrechtssubjekt
	aa) Problemstellung und Meinungsstand
	bb) Anrechnung der Steuer im Ansässigkeitsstaat des Gesellschafters
	IV. Gewerbliche Prägung und DBA-Recht
	V. Schlussbemerkung

I. Einleitung

„Schon nach innerstaatlichem deutschem Steuerrecht ist die Behandlung der Personengesellschaften verwickelt und teilweise verquer. Die Schwierigkeiten potenzieren sich bei internationalen Sachverhalten“¹.

¹ Knobbe-Keuk, RIW 1991, 306.

Mit diesen deutlichen Worten beginnt *Brigitte Knobbe-Keuk* ihre im Jahr 1991 in der RIW erschienene grundlegende Abhandlung über damals und – wie hinzuzufügen ist – auch heute weitgehend noch ungelöste Probleme der Besteuerung von Personengesellschaften im internationalen Kontext.

Nahezu 20 Jahre Rechtsentwicklung haben naturgemäß ihre Spuren hinterlassen. Zum Thema sind dutzende von BFH-Entscheidungen ergangen, ungezählte Literaturbeiträge erschienen. Herausragende Bedeutung kommt dem im Jahr 1999 veröffentlichten *Partnership Report* der OECD zu². Die deutsche Finanzverwaltung hat ein Jahrzehnt später – im April 2010 – den ersten umfassenderen Versuch gemacht, ihre Position zu den im *Partnership Report* enthaltenen Vorschlägen – und zugleich zu einer Reihe weiterer DBA-Fragen – zu finden und zu veröffentlichen. Das BMF-Schreiben zur „Anwendung der DBA auf Personengesellschaften“³ ist im Schrifttum zum Teil auf Zustimmung, zum Teil aber auch auf harsche Kritik gestoßen⁴. Einzelnen Aussagen wurde in jüngeren BFH-Entscheidungen bereits innerhalb weniger Wochen widersprochen⁵. Auch der Gesetzgeber war tätig: er hat die Rechtslage in mehreren Akten verändert – wohl getrieben von dem Bemühen, liebgewonnene Besteuerungstatbestände gegen entgegenstehende höchstrichterliche Rechtsprechung zu verteidigen und angebliche oder tatsächliche Besteuerungslücken („weiße Einkünfte“) zu verhindern; systematische Erwägungen standen nicht im Mittelpunkt seines Bemühens⁶.

Der vorliegende Beitrag zum Gedenken an *Brigitte Knobbe-Keuk* enthält eine aktuelle und kritische Bestandsaufnahme ausgewählter Grundprobleme der Besteuerung internationaler Personengesellschaften. Die Auswahl orientiert sich weitgehend an den von ihr in dem bereits benannten Aufsatz⁷ sowie in ihrem Werk zum Bilanz- und Unternehmenssteuerrecht⁸ behandelten Fragestellungen, namentlich der Anwendung der

2 OECD, The Application of the OECD Model Tax Convention to Partnerships, Issues in International Taxation, No. 6 (Paris 1999).

3 BMF-Schreiben v. 16.4.2010, BStBl. I 2010, 354.

4 Vgl. *Blumers/Zillmer*, BB 2010, 1375; *Brähler/Mayer*, IStR 2010, 678; *Haun/Reiser/Möding*, GmbHR 2010, 637; *Hruschka*, DStR 2010, 1357; *Letzgus*, Ubg 2010, 425; *Lieber*, IWB 2010, 351; *Richter*, FR 2010, 544; *Chr. Schmidt*, IStR 2010, 413; *Schmitt-Homann*, DStR 2010, 2545; *Vees*, DB 2010, 1422; *Wassermeyer*, FR 2010, 537.

5 BFH v. 28.4.2010 – I R 81/09, IStR 2010, 525; v. 19.5.2010 – I B 191/09, IStR 2010, 530; v. 8.9.2010 – I R 74/09, IStR 2011, 32; v. 8.11.2010 – I R 106/09, IStR 2011, 157.

6 Die von *Knobbe-Keuk* im Vorwort ihres Werkes zum „Bilanz- und Unternehmenssteuerrecht“, 9. Aufl. 1993, zum Ausdruck gebrachte Kritik am immer „blindwütigeren“, „in reinen Aktionismus“ verfallenen Gesetzgeber ist auch insofern nicht überholt.

7 A. a. O. (Fn. 1).

8 A. a. O. (Fn. 6), § 13a, S. 540–557.

DBA bei der Besteuerung von grenzüberschreitend fließenden Sondervergütungen, bei unterschiedlicher Subjektqualifikation von Gesellschaften sowie bei gewerblich geprägten vermögensverwaltenden Personengesellschaften.

II. Sondervergütungen und andere Sonderbetriebserträge

Brigitte Knobbe-Keuk widmete einen erheblichen Teil ihrer Ausführungen zu „Qualifikationskonflikten“ im internationalen Steuerrecht der Personengesellschaften in der RIW⁹ der damals höchststrichterlich noch ungeklärten Problematik der Besteuerung von Sondervergütungen nach den DBA. Bekanntlich hat der I. Senat des BFH inzwischen im Jahr 1991¹⁰ für Zinsen, die inländische Gesellschafter von ihrer ausländischen Personengesellschaft beziehen – sog. Outbound-Fall – und im Jahr 2007¹¹ für Zinsen, die ausländische Gesellschafter von ihrer inländischen Personengesellschaft beziehen – sog. Inbound-Fall – im Grundsatz übereinstimmend entschieden, dass das Besteuerungsrecht für solche Zinsen vorrangig nach Maßgabe des Zinsartikels im jeweiligen DBA zu beurteilen ist. Das Urteil des Jahres 2007 war dem Gesetzgeber Anlass, die umstrittene Bestimmung des § 50d Abs. 10 EStG zu kreieren. Die Vorschrift war Gegenstand zweier Entscheidungen des BFH¹², die zum Zeitpunkt des Gedächtnissymposiums zwar noch nicht vorlagen, hier aber gleichwohl gewürdigt werden.

1. Innerstaatliche Ausgangslage

Der Gesellschafter einer Personengesellschaft kann nach deutscher innerstaatlicher Rechtslage neben seinem Anteil am Gewinn der Personengesellschaft weitere zum Gesamtgewinn der Mitunternehmerschaft rechnende Erträge erzielen.

Dies sind zuvörderst die in § 15 Abs. 1 Nr. 2 Satz 1 2. Halbsatz EStG¹³ genannten „Vergütungen, die der Gesellschafter von der Gesellschaft für seine Tätigkeit im Dienst der Gesellschaft oder für die Hingabe von Darlehen oder für die Überlassung von Wirtschaftsgütern“ bezieht, d.h. die

⁹ A. a. O. (Fn. 1).

¹⁰ BFH v. 27.2.1991 – I R 15/89, BStBl. II 1991, 444; v. 27.2.1991 – I R 96/89, BFH/NV 1992, 385; ebenso für die Vermögensbesteuerung nach dem DBA-Frankreich BFH v. 9.8.2006 – II R 59/05, BStBl. II 2009, 758.

¹¹ BFH v. 17.10.2007 – I R 5/06, BStBl. II 2009, 356.

¹² BFH v. 8.9.2010 – I R 74/09 und v. 8.11.2010 – I R 106/09 (Fn. 5).

¹³ Die Sondervergütungen eines persönlich haftenden Gesellschafters einer KGaA i. S. d. § 15 Abs. 1 Nr. 3 2. Halbsatz EStG sollen hier nicht näher erörtert werden.

sog. Sondervergütungen. Diesen „von der Gesellschaft“ bezogenen Vergütungen stellt die Rechtsprechung Tätigkeitsvergütungen gleich, die der Gesellschafter einer Personengesellschaft von einem Dritten für Leistungen erhält, die letztlich der Personengesellschaft zugutekommen sollen¹⁴, sie werden „jedenfalls dann“ als Sondervergütungen behandelt, „wenn die Personengesellschaft dem Drittunternehmer seine Aufwendungen für die Leistungen an den Gesellschafter ersetzt“¹⁵. Die Sondervergütungen mindern den Gewinn der Gesamthand auf der ersten Stufe der Gewinnermittlung in ihrer vollen Höhe, und zwar unabhängig davon, mit welcher Quote der betreffende Gesellschafter beteiligt ist.

Daneben kann der Gesellschafter Einnahmen aus Wirtschaftsgütern seines Sonderbetriebsvermögens erzielen; diese werden als „Sonderbetriebs-erträge“ bezeichnet. Dazu gehören etwa die Dividenden einer zum Sonderbetriebsvermögen zählenden Kapitalgesellschaft oder Erträge aus der Veräußerung von Sonderbetriebsvermögen¹⁶.

Ist der Gesellschafter einer inländischen Personengesellschaft nur beschränkt steuerpflichtig, gehören sowohl die Sondervergütungen als auch die Sonderbetriebserträge nach ganz herrschender Meinung zu den inländischen Einkünften aus Gewerbebetrieb (§ 49 Abs. 1 Nr. 2 Buchst. a EStG) und unterliegen damit der inländischen Besteuerung, soweit sie nicht ausnahmsweise einer ausländischen Betriebsstätte der Personengesellschaft zuzurechnen sind¹⁷. Hierfür ist es unerheblich, ob die Personengesellschaft originär gewerblich tätig, gewerblich infiziert oder gewerblich geprägt ist. Die Erfassung dieser Erträge im Rahmen der zweiten Stufe der Gewinnermittlung der inländischen Personengesellschaft erfolgt unabhängig davon, ob die jeweiligen Erträge isoliert betrachtet zu einer anderen – subsidiären – Einkunftsart gehören würden.

14 Vgl. BFH v. 10.7.2002 – I R 71/01, BStBl. II 2003, 191, IStR 2003, 101 m. Anm. KB; BFH v. 7.12.2004 – VIII R 58/02, BStBl. II 2005, 390.

15 Vgl. BFH v. 7.12.2004 – VIII R 58/02, BStBl. II 2005, 390, sub II.1.c); zur notwendigen Abgrenzung bei mittelbaren Leistungsbeziehungen vgl. auch *Knobbe-Keuk*, Bilanz- und Unternehmenssteuerrecht (Fn. 6), § 11 IV.5.b), S. 470 f.

16 Vgl. *Reiß* in Kirchhof, EStG, 9. Aufl. 2010, § 15 Rn. 340; *Wacker* in Schmidt, EStG, 29. Aufl. 2010, § 15 Rn. 648, jeweils m.w.N.; zur Einordnung von Vergütungen für Tätigkeiten, die über eine zwischengeschaltete Kapitalgesellschaft erbracht werden, vgl. einerseits *Reiß*, a.a.O., Rn. 340, andererseits *Wacker*, a.a.O., Rn. 582, 717; zu Dividenden vgl. *Kempermann* in Wassermeyer/Richter/Schnittker, Personengesellschaften im Internationalen Steuerrecht, Rn. 3.37.

17 Vgl. *Lüdike* in Lademann, EStG, § 49 Rn. 362 m.w.N.; BFH v. 17.10.2007 – I R 5/06, BStBl. II 2009, 356, sub II.1.a); a. A. neuestens *Kramer*, BB 2011, 2467 f.

2. Rechtslage nach den DBA

Die deutschen DBA enthalten, von wenigen Ausnahmen abgesehen¹⁸, keine speziellen Regelungen für Sondervergütungen und Sonderbetriebserträge. Es ist bis heute umstritten, ob Deutschland als Anwendestaat auf solche Erträge allein die Bestimmungen über Unternehmensgewinne (Art. 7 OECD-MA) oder die spezielleren und insoweit vorrangigen Bestimmungen über andere Einkünfte wie Zinsen, Lizenzen, Tätigkeitsvergütungen oder Grundvermögen anzuwenden hat. Die diesbezüglichen Diskussionen sind recht komplex, denn zum einen wird die vorderhand technische Frage der anzuwendenden DBA-Bestimmung teilweise ergebnisorientiert geführt. Zum anderen wird das aus der Beantwortung besagter technischer Frage abzuleitende Besteuerungsergebnis durch von der Ausgangsfrage unabhängige – wenngleich in ihrer Entstehung beeinflusste – Regelungen in § 50d Abs. 9 und Abs. 10 EStG überlagert. Diese Bestimmungen sind ihrerseits im Hinblick auf ihre Geltung und Reichweite umstritten. Dies wiederum hängt nicht zuletzt auch damit zusammen, dass der Gesetzgeber sich für diese Regelungen auf Gedanken des *Partnership Reports* beruft, deren Reichweite und Bedeutung ihrerseits ungeklärt sind.

Im Folgenden sollen einige Grundsätze herausgearbeitet werden, die zur Lösung der angesprochenen Fragen beitragen können.

Dazu wird der Grundfall betrachtet, dass ein in *einem* DBA-Vertragsstaat ansässiger Gesellschafter an einer nur im *anderen* Vertragsstaat – ihrem Sitzstaat – gewerblich tätigen Personengesellschaft beteiligt ist, die von beiden Vertragsstaaten übereinstimmend als transparent besteuert wird¹⁹.

a) Ausländische Sichtweise

Trotz Übereinstimmung im Ausgangspunkt, nämlich der Besteuerung des eigentlichen Gewinnanteils aus dem Betrieb der Personengesellschaft in der Hand des Gesellschafters, bestehen gegenüber den meisten²⁰ anderen Staaten Unterschiede bei der Besteuerung der Sondervergütungen und Sonderbetriebserträge. Diese Erträge werden nach dem innerstaatlichen Steuerrecht fast aller ausländischen Staaten isoliert und unabhängig von dem eigentlichen Gewinnanteil nach den jeweils einschlägigen Bestimmungen besteuert. Folglich wenden diese ausländischen Staaten auf die Erträge auch die jeweils einschlägigen Bestimmungen des jeweiligen DBA

18 BMF v. 16.4.2010 (Fn. 3), Tz. 5.2; *Lüdicke*, Überlegungen zur deutschen DBA-Politik, Baden-Baden 2008, S. 117 ff.; *Hemmelrath* in *Vogel/Lehner*, DBA, Art. 7 Rn. 61.

19 Zu Problemen in Fällen abweichender Besteuerung – sog. subjektiver Qualifikationskonflikt – vgl. unten III.

20 Zu Ausnahmen in Österreich und einigen anderen Staaten vgl. bereits *Knobbe-Keuk*, RIW 1991, 306 (312 f.).

an. Dies hat bei etlichen Sondervergütungen, etwa bei Zinsen oder Lizenzgebühren, die Einschränkung oder den Ausschluss des Besteuerungsrechts für den Sitzstaat der Personengesellschaft zur Folge. Ähnlich verhält es sich bei Vergütungen für eine ihrer Art nach unselbständige oder selbständige Tätigkeit des Mitunternehmers, wenn die Voraussetzungen für eine Besteuerung im Sitzstaat der Personengesellschaft nicht erfüllt sind; entscheidend sind insofern etwa der Ort der physischen Arbeitsausübung bei unselbständiger Arbeit oder das Unterhalten einer festen Einrichtung für eine ihrer Art nach selbständige Tätigkeit²¹.

b) Deutsche Rechtsansichten vor Einführung des § 50d Abs. 10 EStG

In Deutschland wurde aufgrund der hiervon abweichenden ertragsteuerlichen Sichtweise von der Finanzverwaltung und zunächst auch vom BFH die Ansicht vertreten, Sondervergütungen²² und Sonderbetriebserträge²³ seien abkommensrechtlich den Bestimmungen über die Besteuerung von Unternehmensgewinnen zu unterstellen. Entsprechend der innerstaatlichen Sichtweise wurden die Erträge als Ausfluss des Betriebs der Personengesellschaft und namentlich der von ihr unterhaltenen Betriebsstätte angesehen. Die Finanzverwaltung hat ihre Auffassung, *Sondervergütungen* seien ausschließlich als Unternehmensgewinne im Sinne der DBA zu behandeln, im Betriebsstättenerlass bekräftigt²⁴. Im BMF-Schreiben zur Anwendung der DBA auf Personengesellschaften²⁵ wird diese Ansicht nunmehr ausdrücklich auf § 50d Abs. 10 EStG gestützt; eine Aussage zur Behandlung anderer *Sonderbetriebserträge* findet sich – ebenso wie schon im Betriebsstättenerlass – nicht.

Im Schrifttum ist neben Zustimmung seit jeher Kritik an dieser Auffassung zu finden²⁶.

Brigitte Knobbe-Keuk hat dazu in Erinnerung gerufen, dass die Einbeziehung der Sondervergütungen in § 15 EStG 1934 nicht aus einkommen-

21 Vgl. im Einzelnen Art. 14 (a. F.) und Art. 15 OECD-MA.

22 Vgl. BFH v. 10.11.1983 – IV R 62/82, BStBl. II 1984, 605 (606); FinMin NRW v. 1.12.1986, DB 1987, 24, DStR 1987, 202, und FinMin Schleswig-Holstein v. 15.3.1988, DStZ/E 1988, 131, jeweils koordinierte Ländererlasse zu Zinszahlungen einer US-amerikanischen Personengesellschaft an inländische Gesellschafter; letzterer verkürzt wiedergegeben in BMF v. 1.3.1988, DStR 1988, 392, RIW 1988, 497.

23 Vgl. BMF v. 9.3.1987, DB 1987, 717, zu Dividendenausschüttungen einer Komplementär-GmbH an einen schweizerischen Kommanditisten unter dem DBA Schweiz 1971; BFH v. 18.5.1983 – I R 5/82, BStBl. II 1983, 771 (775), zur Veräußerung von Sonderbetriebsvermögen II unter dem DBA Niederlande; dazu *Knobbe-Keuk*, RIW 1991, 306 (312 f.).

24 BMF (Betriebsstättenerlass) v. 24.12.1999, BStBl. I 1999, 1076, Tz. 1.2.3.

25 BMF v. 16.4.2010 (Fn. 3), Tz. 5.1.

26 Vgl. Nachweise in BFH v. 17.10.2007 – I R 5/06, BStBl. II 2009, 356.

steuerlichen Gründen, sondern „mit Rücksichtnahme auf das kommende reichseinheitliche Gewerbesteuergesetz“²⁷ erfolgte. Die Unterstellung, ein ausländischer Vertragsstaat habe auf sein Besteuerungsrecht nicht nur für den eigentlichen Gewinnanteil, sondern auch für „das, was ein anderer Staat (*scil.* Deutschland) im Wege der Umqualifizierung von Einkünften noch dazu packt“, verzichten wollen, sei ausgeschlossen²⁸. Eine Ausnahme bestehe nur im Verhältnis zu Staaten, in welche die deutsche Sichtweise „zwangsimportiert“²⁹ worden sei.

In ähnlicher Weise haben *Debatin*³⁰ und *Krabbe*³¹ bereits in den siebziger und achtziger Jahren dafür plädiert, Sondervergütungen nicht als Teil des Gewinns aus der Personengesellschaft den Bestimmungen über die Unternehmensgewinne zu unterstellen, denn es handele sich um Aufwand der Personengesellschaft. Während es allerdings *Debatin* ersichtlich darum ging, bei inländischen Gesellschaftern ausländischer Personengesellschaften sog. „weiße Einkünfte“ zu vermeiden³², befürwortete *Krabbe* ausdrücklich eine ausgewogene Abkommensanwendung für Inbound- ebenso wie für Outbound-Fälle. Beide Autoren haben freilich später ihre Ansicht geändert, offenbar um die Besteuerung abfließender Sondervergütungen zu ermöglichen³³.

Der BFH hat die Streitfrage – ohne seine frühere gegenteilige Rechtsprechung³⁴ auch nur zu erwähnen – im Jahr 1991³⁵ für den inländischen Gesellschafter einer ausländischen Personengesellschaft und im Jahr 2007³⁶ für den ausländischen Gesellschafter einer inländischen Personengesellschaft dahingehend entschieden, dass von der Gesellschaft an ihren Gesellschafter gezahlte Zinsen nach Maßgabe des Zinsartikels des Abkommens zu besteuern seien. Da die Forderung des Gesellschafters gegen seine Gesellschaft nicht „tatsächlich“ zu einer von der Gesellschaft in

27 *Knobbe-Keuk*, RIW 1991, 306 (312), unter Hinweis auf die amtl. Begründung, RStBl. 1935, 33 (42).

28 *Knobbe-Keuk*, a. a. O.

29 *Knobbe-Keuk*, a. a. O.

30 *Debatin*, DB 1977 Beilage 13, 6; *ders.*, BB 1978, 669 (674): „Zum Kern geklärten Verständnisses gehört, daß § 15 Abs. 1 Nr. 2 EStG die dort genannten Vergütungen nicht einfach zum Gewinn der Mitunternehmenschaft macht, sondern lediglich beim Empfänger die Steuerbehandlung für Gewerbeeinkünfte zur Geltung bringt.“; *ders.*, DB 1978, 2437 (2441).

31 *Krabbe*, FR 1981, 393 (394); ähnlich bereits *ders.*, RIW 1976, 135 (137).

32 Der umgekehrte (Inbound-)Fall wird nicht erörtert, a. a. O. (Fn. 30).

33 Vgl. *Debatin*, BB 1992, 1181 (1184 f.), unter ausdrücklicher Anerkennung der Freistellung der von inländischen Gesellschaftern bezogenen Sondervergütungen; *Krabbe*, StbJb 2000/01, 183 (199); *ders.*, FR 2001, 129 f.

34 Vgl. Nachweise in Fn. 22 und Fn. 23.

35 BFH v. 27.2.1991 – I R 15/89, BStBl. II 1991, 444; v. 27.2.1991 – I R 96/89, BFH/NV 1992, 385.

36 BFH v. 17.10.2007 – I R 5/06, BStBl. II 2009, 356.

ihrem Sitzstaat unterhaltenen Betriebsstätte gehöre, seien die Voraussetzungen der sog. Rückverweisklausel im Zinsartikel³⁷ nicht erfüllt. Entsprechend der Bestimmung in Art. 7 Abs. 7 OECD-MA gehe die Anwendung des Zinsartikels daher den Bestimmungen über die Unternehmensgewinne vor, wobei offen bleiben könne, ob die fraglichen Zinsen überhaupt zugleich „Unternehmensgewinne“ im Sinne des Abkommens sein könnten³⁸.

Die Auslegung des BFH besticht auf den ersten Blick dadurch, dass sie der Sichtweise der meisten ausländischen Vertragsstaaten entspricht und damit eine unterschiedliche Abkommensanwendung und die Gefahr doppelter Besteuerung oder doppelter Nichtbesteuerung im Verhältnis zu diesen Staaten vermeidet³⁹. Damit ist freilich noch nicht erwiesen, dass sie in der Sache zutrifft.

Gegen sie wird geltend gemacht, infolge der steuerlichen Transparenz der Personengesellschaft laufe sie auf die Annahme einer steuerlich unbeachtlichen Forderung des Gesellschafters gegen sich selbst hinaus⁴⁰. Teilweise wird dabei eingeräumt, dass dieses Bedenken nur in Höhe der Beteiligungsquote des Gesellschafters bestehe⁴¹. Es ist in der Tat zu konstatieren, dass ein Mitunternehmer infolge der Herauslösung von Sondervergütungen aus dem Gewinnanteil abkommensrechtlich je nach den Umständen des Einzelfalls⁴² anders als ein Einzelunternehmer behandelt wird. Doch gilt nach der Entscheidung des Großen Senats von 1991 (zu doppelstöckigen Personengesellschaften) der Satz, Zweck der Hinzurechnung der Sondervergütungen sei es, „den Mitunternehmer dem Einzelunternehmer ‚nach Möglichkeit‘ gleichzustellen“ „nur noch, soweit das Gesetz eine

37 Art. 11 Abs. 4 OECD-MA.

38 BFH – I R 5/06, a. a. O., sub II.1.b)bb).

39 Dies spricht freilich dafür, Sondervergütungen und Sonderbetriebserträge in DBA mit solchen Staaten, die diese mit Deutschland übereinstimmend als Ertrag aus der Personengesellschaft qualifizieren, als Unternehmensgewinne zu behandeln; vgl. dazu bereits *Knobbe-Keuk*, RIW 1991, 306 (312); ebenso *Krabbe*, FR 2001, 129 (130).

40 So bereits *Debatin*, BB 1992, 1181 (1187), unter – unausgesprochener – Abkehr von seiner früher vertretenen gegenteiligen Auffassung (vgl. Fn. 30). Die – abzulehnende – Ansicht kann 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 (vgl. bereits *Lüdiche*, StbJb 1997/98, 449 [474]).

41 Vgl. *M. Lang*, Die steuerliche Behandlung von ausländischen Personengesellschaften mit Steuersubjektivität im Ausland, in *Kleineidam* (Hrsg.), Unternehmenspolitik und Internationale Besteuerung, FS Fischer, Berlin 1999, S. 713 (724 f.); ähnlich wohl auch *Chr. Schmidt*, IStR 2008, 290 (292, dort Fn. 23).

42 Etwa infolge der Möglichkeit einer Darlehensgewährung; vgl. zu Differenzierungen unten bei Fn. 71.

solche Gleichstellung zulässt“⁴³. Insbesondere dürfe das Bestreben nach Gleichstellung nicht dazu führen, „die handelsrechtliche Selbständigkeit der Personenhandelsgesellschaft einkommensteuerrechtlich als unbeachtlich anzusehen“⁴⁴. Die Gleichstellungsthese findet in den DBA-rechtlichen Einkunftsabgrenzungsregelungen keine Stütze⁴⁵. Die entscheidende Frage geht dahin, ob die DBA für die Annahme von Zinsen, aber auch Arbeitsvergütungen usw. tatsächlich eine vollständige Personenverschiedenheit zwischen dem „Schuldner“ und dem Empfänger der fraglichen Zahlungen voraussetzen. Mit Blick auf den internationalen Staatenkonsens, wie er nicht zuletzt im *Partnership Report* zum Ausdruck gekommen ist⁴⁶, muss man diese Frage verneinen. Es ist offenkundig, dass viele, wenn nicht die Mehrheit der in der OECD zusammengeschlossenen Staaten trotz transparenter Besteuerung von Personengesellschaften ohne weiteres die von diesen an ihre Gesellschafter geleisteten Vergütungen für Tätigkeiten, für die Hingabe von Darlehen oder die Überlassung von Wirtschaftsgütern in vollem Umfang als Einkünfte aus selbständiger oder unselbständiger Tätigkeit, als Zinsen oder als Lizenzgebühren usw. ansehen.

Nun beruft sich neuerdings allerdings auch das BMF zur Untermauerung seiner gegenteiligen Ansicht, wonach Sondervergütungen als Unternehmergewinne im Sinne der DBA zu behandeln seien, auf den *Partnership Report*⁴⁷. Dieser setze in den Beispielen 13 und 15 voraus, „dass die Vertragsstaaten Sondervergütungen unterschiedlich behandeln und dies aufgrund des Art. 3 Abs. 2 zur Anwendung unterschiedlicher Abkommensbestimmungen und damit zu Qualifikationskonflikten führen kann“⁴⁸. Die zitierte Aussage ist in ihrer Allgemeinheit zwar richtig; nur kann daraus sicherlich nicht abgeleitet werden, dass die OECD gerade für Deutschland eine *bestimmte* DBA-Auslegung „absegnet“ – wobei die rechtliche Wirkung einer solchen Äußerung hier nicht weiter untersucht werden soll. Ohnehin ist eher das Gegenteil der Fall: Die Beschreibung des Sachverhalts in den herangezogenen Beispielen 13 und 15 des *Partnership Reports* und die Lösung der OECD lassen nämlich deutlich erkennen,

43 Vgl. BFH v. 25.2.1991 – GrS 7/89, BStBl. II 1991, 691 (698, Hervorhebung im Original).

44 BFH, a. a. O. (Fn. 43).

45 So zutreffend *Gosch* in *Gosch/Kroppen/Grotherr*, DBA, Art. 13 OECD-MA Rn. 69.

46 Vgl. *Partnership Report* (Fn. 2), Example 13 und 15, insbesondere Tz. 97: „The position of State P is in accordance with the provisions of the convention.“ Staat P behandelt das Gesellschafterdarlehen – offensichtlich in vollem Umfang – als „Forderung“ i. S. d. Abkommens.

47 So bereits Tz. 1.2.3. des Betriebsstättenerlasses (Fn. 24).

48 Vgl. BMF v. 16.4.2010 (Fn. 3), Tz. 5.1 unter Verweis auf Tz. 95 bis 123 des *Partnership Reports* (Fn. 2) mit den Beispielen 13 und 15. Ähnlich die amtl. Begründung zu § 50d Abs. 10 EStG, BT-Drucks. 16/11108, S. 23.

dass der dort behandelte Konflikt hinsichtlich der an den Gesellschafter gezahlten Darlehenszinsen darauf beruht, dass jeweils einer der Staaten⁴⁹ nach seinem innerstaatlichen Steuerrecht diese Darlehensbeziehung als solche negiert. Der Sachverhalt des *Example 13* lautet insoweit:

„Partner A makes a loan to Partnership P, which has been established in State P where it carries on a business through a permanent establishment. P pays interest to A. State P recognizes loans between partners and partnerships; under its domestic legislation State P allows P a tax deduction for the interest. *State R does not recognize loans between partners and partnerships under its domestic law.*“

In der Lösung der OECD heißt es sodann:

„[...] Under the domestic law of State R, *there has been no loan* and consequently A has no interest income[...]“⁵⁰.

Jedenfalls seit Überwindung der Bilanzbündeltheorie steht außer Frage, dass das Darlehen auch steuerlich in voller Höhe als Verbindlichkeit der Gesellschaft und Forderung des Gesellschafters in seinem Sonderbetriebsvermögen existent ist. Die Einordnung der Darlehenszinsen als Sondervergütungen lässt sich schwerlich mit den Worten „*there has been no loan*“ umschreiben⁵¹. Es kann demnach keine Rede davon sein, dass die von der Finanzverwaltung favorisierte Sichtweise dem *Partnership Report* „entspricht“⁵². Es mag offen bleiben, ob sie ihm gleichwohl nicht *widerspricht*. Denn wie bereits dargestellt, steht die gegenteilige Sichtweise des BFH jedenfalls mit dem *Partnership Report* in Einklang.

Für die Sichtweise der Finanzverwaltung bleibt letztlich nur das fiskalische Argument, die BFH-Rechtsprechung habe zur Folge, dass in Inbound-Fällen die an ausländische Gesellschafter abfließenden Sondervergütungen nach den DBA – vorbehaltlich spezieller Klauseln in einigen wenigen DBA⁵³ – häufig nur begrenzt oder gar nicht besteuert werden können. Dies hat neben einkommen- und körperschaftsteuerlichen Folgen auch Auswirkungen auf die Gewerbesteuer. Namentlich mit Blick auf Darlehenszinsen ist außerdem ungeklärt, ob die Zinsschranke insoweit zu einer Abzugsbeschränkung führt⁵⁴. Steuerliche Mindereinnahmen infolge der Anwendung eines DBA sind indessen im Allgemeinen kein Grund, dasselbe nicht anzuwenden. Wenn Deutschland in seinen DBA durch

49 In Beispiel 13 Staat R, in Beispiel 15 Staat P.

50 *Partnership Report* (Fn. 2), Tz. 96 (Hervorhebungen nur hier).

51 Vgl. auch R 15.8 (3) EStR „Tätigkeitsvergütungen“ sowie BMF v. 15.12.1993, BStBl. I 1993, 976.

52 So aber BMF v. 16.4.2010 (Fn. 3), Tz. 5.1, 3. Absatz; ebenso *Mitschke*, DB 2010, 303 (305).

53 Vgl. Fn. 18.

54 Wohl bejahend BMF v. 4.7.2008, BStBl. I 2008, 718, Tz. 19; a. A. die h. M. im Schrifttum, vgl. *Lohbeck/Wagner*, DB 2009, 423 (426); *Bohn*, Zinsschranke und Alternativmodelle zur Beschränkung des steuerlichen Zinsabzugs, Wiesbaden 2009, S. 204 ff., jeweils m. w. N.

schlichte Übernahme der Formulierungen des OECD-Musterabkommens ohne weitere Spezifizierung auf die Besteuerung von abfließenden Zinsen, Lizenzgebühren, Tätigkeitsvergütungen usw. verzichtet, sofern sie von einer im anderen Vertragsstaat ansässigen Person erzielt werden, entspricht die Anwendung dieser Bestimmungen auf Sondervergütungen durchaus dem Geist dieser Abkommen. Das gilt insbesondere für die weit überwiegende Mehrzahl der seit den BFH-Urteilen vom Februar 1991 abgeschlossenen Abkommen, die keinen Vorbehalt für Sondervergütungen enthalten⁵⁵. Denn die Übertragung der in jenen Urteilen für den Outbound-Fall erkannten Grundsätze auf den Inbound-Fall im Jahr 2007 war bei Licht betrachtet lediglich eine Frage der Zeit und der Rechtshängigkeit eines geeigneten Streitfalls.

Im Übrigen führt nur die Anwendung der jeweiligen Spezialvorschriften des Abkommens, nicht jedoch die Anwendung der Bestimmung über Unternehmensgewinne zu international ausgewogenen und systematisch überzeugenden Ergebnissen⁵⁶. Infolge der abzulehnenden Ansicht der Finanzverwaltung würde Deutschland nämlich sowohl die abfließenden Sondervergütungen als zur inländischen Betriebsstätte gehörend, als auch die einem inländischen Gesellschafter zufließenden Vergütungen besteuern, denn deren eigentlich folgerichtige Freistellung als ausländische Betriebsstätteinkünfte unterbleibt nach § 50d Abs. 9 EStG, wenn der ausländische Staat – wie dargestellt: im Regelfall – diese Vergütungen nicht oder nur der Höhe nach begrenzt besteuert.

3. § 50d Abs. 10 EStG

Mit dem JStG 2009 hat der – wie *Gosch*⁵⁷ durchaus zutreffend anmerkt: „einmal mehr durch die FinVerw ‚ferngesteuerte‘“ – Gesetzgeber⁵⁸ es übernommen, die sich aus der dargestellten BFH-Rechtsprechung ergebende Rechtslage rückwirkend für alle offenen Fälle zu „korrigieren“. Der dazu geschaffene § 50d Abs. 10 Satz 1 EStG lautet:

„Sind auf Vergütungen im Sinne des § 15 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 Satz 1 zweiter Halbsatz und Nr. 3 zweiter Halbsatz die Vorschriften eines Abkommens zur Vermeidung der Doppelbesteuerung anzuwenden und enthält das Abkommen keine solche Vergütungen betreffende ausdrückliche Regelung, gelten diese Vergütungen für Zwecke der Anwendung des Abkommens ausschließlich als Unternehmensgewinne.“

⁵⁵ Man wird vermuten dürfen, dass die jeweiligen Vertragsstaaten der Vereinbarung eines solchen Vorbehalts nicht zugestimmt haben.

⁵⁶ Vgl. auch *Lüdike*, DBA-Politik (Fn. 18), S. 120.

⁵⁷ *Gosch* in Kirchhof, EStG, 9. Aufl. 2010, § 50d Rn. 44; zu einem weiteren Versuch der „Fernsteuerung“ im Anschluss an das „unliebsame“ Urteil des BFH v. 8.9.2010 – I R 74/09, IStR 2011, 32, vgl. *Mitschke*, FR 2011, 182 (vgl. dazu unten Fn. 75 und 77).

⁵⁸ Vgl. auch Fn. 6.

Um die Besteuerung der Sondervergütungen in Outbound-Fällen nicht zu gefährden, bestimmt Satz 2 der Vorschrift, dass Abs. 9 Nr. 1 unberührt bleibt. Es bleibt danach beim Absehen von der Freistellung für die aus dem Ausland bezogenen Sondervergütungen, wenn diese von dem ausländischen Staat aufgrund differierender Abkommensanwendung nicht oder nur begrenzt besteuert werden. Ein gleichzeitig eingeführter § 7 Satz 6 GewStG soll die Anwendung der Bestimmung bei der Gewerbesteuer sicherstellen.

§ 50d Abs. 10 EStG ist – wenig verwunderlich – Gegenstand heftiger Diskussionen⁵⁹. Die erörterten Probleme beginnen bei der Ermittlung ihrer einfachgesetzlichen Tragweite⁶⁰. So dürften Sondervergütungen bei doppel- oder mehrstöckigen Personengesellschaften⁶¹ infolge missglückter Verweisungstechnik wohl ebenso wenig erfasst sein⁶² wie Ruhegelder ehemaliger Gesellschafter⁶³. Auch Sonderbetriebserträge, die keine Sondervergütungen sind, bleiben nach dem Wortlaut außen vor⁶⁴. Die Probleme reichen bis zur Frage der möglichen Verfassungswidrigkeit, nicht zuletzt in Bezug auf die in § 52 Abs. 59a Satz 8 EStG angeordnete unsägliche Rückwirkung⁶⁵. Die folgenden Ausführungen konzentrieren sich auf die materielle Wirkung der Vorschrift.

Mit Blick auf das – zum Zeitpunkt des Gedächtnissymposiums noch nicht veröffentlichte – grundlegende Urteil des BFH⁶⁶ zu der Vorschrift soll an dieser Stelle nur der Frage nachgegangen werden, welche Handlungsoptionen der Gesetzgeber sinnvollerweise verfolgen sollte. Denn es ist

59 Vgl. nur die Nachweise bei *Frotscher*, IStR 2009, 593 ff., und bei *Häck*, IStR 2011, 71 (72).

60 Dies schließt die Frage ein, ob die Vorschrift ein *treaty override* enthält und ein solches ggfs. hinreichend kenntlich gemacht ist; vgl. dazu kritisch *Gosch* in Kirchhof, EStG, 9. Aufl. 2010, § 50d Rn. 44; offen gelassen in BFH v. 8.9.2010 – I R 74/09, IStR 2011, 32 (sub III.3.).

61 Zu abkommenspolitischen Gesichtspunkten vgl. *Lüdike*, DBA-Politik (Fn. 18), S. 117 ff. (120).

62 Vgl. *Rosenberg/Farle* in Wassermeyer/Richter/Schnittker, Personengesellschaften im Internationalen Steuerrecht, Rn. 13.65 m.w.N.; wie hier *Gosch* in Kirchhof, EStG, 9. Aufl. 2010, § 50d Rn. 46.

63 So inzwischen BFH v. 8.11.2010 – I R 106/09, IStR 2011, 157; a.A. FG Düsseldorf v. 7.12.2010 – 13 K 1214/06 E, EFG 2011, 878.

64 Soweit Veräußerungsgewinne im Sonderbetriebsvermögen in Frage stehen, ist allerdings das in seiner Wirkung und Abgrenzung zur Rspr. zu den entsprechenden laufenden Erträgen unklare Urteil des BFH v. 13.2.2008 – I R 63/06, BStBl. II 2009, 414 zu beachten; vgl. dazu auch *Gosch*, BFH/PR 2008, 328; *ders.* in *Gosch/Kroppen/Grotherr*, DBA, Art. 13 OECD-MA Rn. 80 ff.; vgl. auch BFH v. 19.5.2010 – I B 191/09, IStR 2010, 530 (3. LS); dazu auch *Heger*, DB 2010, 1321.

65 Die Frage eines Verstoßes gegen das Rechtsstaatsgebot offen lassend BFH v. 8.9.2010 – I R 74/09, IStR 2011, 32 (sub III.3.).

66 BFH v. 8.9.2010 – I R 74/09, IStR 2011, 32, m. Anm. *Kammeter*, IStR 2011, 35, *Häck*, IStR 2011, 71, *Mitschke*, FR 2011, 182.

keine Option, die Vorschrift unverändert bestehen zu lassen, nachdem der BFH ihr die vom Gesetzgeber beabsichtigte „Wirkkraft“ abgesprochen hat: Die unilateral fingierte Einkunftsqualifikation greife tatbestandlich zu kurz, sie suspendiere nicht von den Erfordernissen der abkommensrechtlichen Existenz einer inländischen Betriebsstätte sowie der Betriebsstättenzurechnung⁶⁷.

Im Urteilsfall hatte diese Erkenntnis die Zurechnung des unter anderem der inländischen Personengesellschaft überlassenen Lizenzrechts zur ausländischen Geschäftsleitungsbetriebsstätte des Gesellschafters – einer aktiv tätigen Kapitalgesellschaft – zur Folge. Eine Zurechnung der erzielten Lizenzgebühren zu einer durch die Personengesellschaft vermittelten inländischen Betriebsstätte schied folglich aus.

Nicht zu entscheiden war allerdings die über den Urteilsfall hinausweisende Frage, ob stets oder unter welchen Voraussetzungen die der Gesellschaft von einem Mitunternehmer überlassenen Wirtschaftsgüter und die daraus erzielten Sondervergütungen einer ausländischen Betriebsstätte des Mitunternehmers zuzurechnen sind. Es ist nicht auszuschließen, dass insoweit Unterschiede sowohl in Abhängigkeit von der Art der überlassenen Gegenstände oder Leistungen als auch in Abhängigkeit von der individuellen Situation des Gesellschafters bestehen⁶⁸. So hat der BFH bereits vor Jahren in Bezug auf Tätigkeitsvergütungen darauf abgestellt, ob die Tätigkeit einer inländischen Betriebsstätte zugeordnet werden konnte⁶⁹. Ungeklärt ist bislang, ob jeder Mitunternehmer an seinem Wohnsitz zumindest eine Mitunternehmer-Geschäftsleitungsbetriebsstätte hat, der die der Gesellschaft überlassenen Wirtschaftsgüter zugerechnet werden müssen⁷⁰.

Mit den vorstehenden Überlegungen ist fraglos auch der arm's length-Grundsatz angesprochen. Jedenfalls aus der Sicht der deutschen Finanzverwaltung und – derzeit – des Gesetzgebers geht es in gewisser Weise auch um die möglichst weitgehende Gleichstellung des Mitunternehmers mit einem Einzelunternehmer⁷¹. Dies könnte dafür sprechen, etwa zwischen der Überlassung von Lizenzrechten einerseits und der Hingabe von Darlehen andererseits zu unterscheiden. Vielleicht kommt es nicht von ungefähr, dass die angebliche innere Berechtigung des § 50d Abs. 10 EStG

67 BFH a.a.O. (sub III.2.b); ausdrücklich a.A. (auch) insoweit FG Düsseldorf v. 7.12.2010 – 13 K 1214/06 E, EFG 2011, 878.

68 Vgl. auch die insoweit in den österreichischen Verrechnungspreisrichtlinien 2010 v. 28.10.2010 (www.bmf.gv.at) in den Tz. 294 ff., 297 f. vorgesehenen Differenzierungen.

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

70 Vgl. Wassermeyer, IStR 2010, 37 (41); Frotscher, IStR 2009, 593 (595 f.); offen gelassen in BFH v. 13.2.2008 – I R 63/06, BStBl. II 2009, 414 (sub II.3.e)cc).

71 Vgl. BT-Drucks. 16/11108, S. 23; vgl. allerdings zu notwendigen Einschränkungen bereits oben bei Fn. 43.

in der Gesetzesbegründung⁷² vorzugsweise am Beispiel der Darlehenshingabe erörtert wird. Denn in einem grenzüberschreitend tätigen Einheitsunternehmen ist jedenfalls bislang eine Aufwandsverrechnung für Kapitalüberlassung nicht möglich.

Letztlich wird der Gesetzgeber die Frage entscheiden müssen, ob Deutschland trotz des innerstaatlich geltenden Mitunternehmerkonzepts, welches Sondervergütungen dem Gewinn der Personengesellschaft aus Gewerbebetrieb zuschlägt, der in der Staatengemeinschaft weitestgehend anerkannten Subsumtion der Sondervergütungen unter die jeweiligen Spezialvorschriften der DBA folgt und damit in diesem Bereich zu einer harmonischen Abkommensauslegung und -anwendung beiträgt.

Sollte der Gesetzgeber hierzu nicht bereit sein, müsste er mit Rücksicht auf den *arm's length*-Grundsatz jedenfalls Fallgestaltungen, wie sie dem BFH-Urteil vom 8.9.2010⁷³ zugrunde lagen, von der Regelung ausnehmen. Es wäre widersprüchlich, ins Ausland abfließende Sondervergütungen durch eine neu gefasste „zielgenauere“ Fiktion im Inland besteuern zu wollen, die wirtschaftlich einen Gewinn repräsentieren, der in einem Einheitsunternehmen der ausländischen (Geschäftsleitungs-)Betriebsstätte zuzuordnen wäre⁷⁴. Es ist zu bezweifeln, dass die insoweit notwendigen Differenzierungen nach Art der vergüteten Tätigkeit oder Überlassung sowie nach Maßgabe der Verhältnisse des Gesellschafters im Ausland (eigener Betrieb, Mitunternehmerbetriebsstätte etc.) trennscharf gelingen und in der Praxis handhabbar sind⁷⁵. Zur Vereinfachung des Steuerrechts beizutragen sind sie keinesfalls geeignet.

Hiervon abgesehen wäre in den danach verbleibenden Fällen deutscher Besteuerung – anders, als dies die Gesetzesbegründung für § 50d Abs. 10 EStG insgesamt zu suggerieren sucht⁷⁶ – eine internationale Doppelbesteuerung zu befürchten. Denn der ausländische Ansässigkeitsstaat des Gesellschafters ist zwar nach den von der OECD im *Partnership Report* entwickelten Grundsätzen zur Anrechnung der deutschen Steuer verpflichtet, wenn Deutschland das Abkommen nach Maßgabe seines innerstaatlichen Steuerrechts auslegt. Infolge der Regelung des § 50d Abs. 10

72 Vgl. BT-Drucks. 16/11108, S. 23.

73 BFH v. 8.9.2010 – I R 74/09, IStR 2011, 32.

74 Das österreichische BMF scheint in den Verrechnungspreisrichtlinien 2010 v. 28.10.2010 (www.bmf.gv.at) bei betrieblichen Leistungsbeziehungen mit Blick auf den AOA der OECD vorsichtig von der bisherigen Behandlung der Sondervergütungen abzurücken (Tz. 297 f., ferner Tz. 181, 294 ff.).

75 Es steht zu befürchten, dass die Tragweite *dieser* Fragestellung von der Finanzverwaltung bislang noch nicht erkannt ist; jedenfalls wird die Problematik in der in einen konkreten Gesetzgebungsvorschlag mündenden umfänglichen ablehnenden Anmerkung zu BFH v. 8.9.2010 – I R 74/09 von Mitschke, FR 2011, 182 ff., nicht einmal gestreift.

76 Vgl. BT-Drucks. 16/11108, S. 23, wo gleichwohl auf die Möglichkeit von Verständigungsverfahren verwiesen wird.

EStG – oder einer eventuellen Nachfolgeregelung – geschieht aber genau das gerade nicht: Nach Maßgabe des innerstaatlichen Steuerrechts wären, wie der BFH zutreffend entschieden hat, auf Sondervergütungen die Spezialartikel des DBA anzuwenden. Indem § 50d Abs. 10 EStG anordnet, dass die Sondervergütungen „für Zwecke des Abkommens“ ausschließlich als Unternehmensgewinne „gelten“, wird mehr als deutlich, dass die Anwendung des Abkommens auf dieser „Fiktion“ und nicht auf der Anwendung allgemeiner Regeln des deutschen Steuerrechts beruht⁷⁷. Aus eben diesem Grunde ist in § 50d Abs. 10 EStG – entgegen den Beteuerungen des Gesetzgebers – auch ein *treaty override* zu sehen. Denn es wird gerade nicht ein im Abkommen nicht definierter Ausdruck nach der Auslegungsregel des Art. 3 Abs. 2 OECD-MA im Sinne des innerstaatlichen Steuerrechts ausgelegt; vielmehr soll – entgegen der innerstaatlichen Rechtslage – die Behandlung der Sondervergütungen *auch* als Zinsen, Lizenzen usw. von vornherein abgeschnitten werden.

Der Gesetzgeber hätte sich – entsprechend dem Vorschlag *Knobbe-Keuks*⁷⁸ zur Auslegung der DBA – darauf beschränken sollen, zu bestimmen, dass Sondervergütungen im Verhältnis zu solchen Staaten als Unternehmensgewinne zu behandeln sind, die solche Vergütungen übereinstimmend qualifizieren. Mit Blick auf die bevorstehende Umsetzung des Authorized OECD Approach spricht allerdings viel dafür, den Abzug des von der Personengesellschaft tatsächlich getragenen Aufwands zu akzeptieren und die Besteuerung beim Gesellschafter nach den spezielleren Abkommensbestimmungen vorzunehmen. In jedem Fall ist hier die weitere Entwicklung in anderen Staaten⁷⁹ zu beobachten.

III. Unterschiedliche Subjektqualifikation

Konflikte bei der Besteuerung grenzüberschreitender Sondervergütungen sind infolge ihrer international unüblichen Einbeziehung in den Gewinn der Personengesellschaft in erster Linie ein deutsches Problem. Die von *Brigitte Knobbe-Keuk*⁸⁰ des Weiteren behandelten theoretischen und praktischen Schwierigkeiten wegen unterschiedlicher Qualifikation von Personengesellschaften bestehen hingegen weltweit⁸¹. Der transparenten

⁷⁷ Zur daraus erwachsenden Problematik vgl. – in etwas anderem Zusammenhang – auch *Buciek*, FR 2010, 907; auch diese Problematik nicht erwägend *Mitschke* (Fn. 75).

⁷⁸ RIW 1991, 306 (313); vgl. auch *Krabbe*, FR 2001, 129 (130).

⁷⁹ Zu Österreich vgl. Fn. 74.

⁸⁰ RIW 1991, 306 (313 ff.).

⁸¹ Vgl. nur die Generalberichte 1988 und 1995 der IFA; *van Raad*, Recognition of foreign enterprises as taxable entities, Cahiers de Droit Fiscal International (CDFI) Vol. LXXIIIa, Amsterdam 1988, S. 19; *le Gall*, International income tax problems of partnerships, CDFI Vol. LXXXa, Amsterdam 1995, S. 555.

Behandlung in den meisten Staaten steht ihre Besteuerung als Körperschaftsteuersubjekt namentlich in einigen romanischen sowie osteuropäischen Staaten entgegen. Personengesellschaften, bei denen einer oder mehrere der Partner nur begrenzt haften, werden häufiger intransparent besteuert⁸².

Aus dem abweichenden Besteuerungszugriff resultieren eine Reihe unterschiedlicher Probleme, die häufig unter dem Oberbegriff „Unterschiedliche Subjektqualifikation“ oder „Subjektiver Qualifikationskonflikt“ zusammengefasst und behandelt werden.

Derartige Qualifikationskonflikte sind nicht auf Personengesellschaften im engeren Sinne beschränkt. Sie können auch bei Kapitalgesellschaften oder anderen Körperschaften auftreten, wenn diese in einem der beteiligten Staaten als transparent behandelt werden, etwa nach den US-amerikanischen *check the box rules*⁸³. Denkbar ist schließlich, dass in einem Staat bei der Besteuerung einer Gesellschaft transparente und intransparente Elemente vorkommen, wie dies etwa für die Kommanditgesellschaften auf Aktien diskutiert wird⁸⁴.

1. Deutsches innerstaatliches Steuerrecht: Typenvergleich

Deutschland bedient sich für die Einordnung ausländischer Gesellschaften als steuerlich transparent oder intransparent seit der Venezuela-Entscheidung des Reichsfinanzhofs⁸⁵ des sog. Typenvergleichs. Die von der Finanzverwaltung⁸⁶ hierzu aufgestellten acht Einzelkriterien hat der BFH kürzlich bestätigt⁸⁷.

Auch andere Staaten ordnen ausländische Gebilde üblicherweise nach ihren jeweils eigenen Regeln ein⁸⁸. Angesichts dieser Praxis steht nicht zu erwarten, dass sich ein internationaler Konsens herausbildet, wonach Qualifikationskonflikte schon im Ansatz dadurch vermieden werden, dass innerstaatlich der steuerlichen Qualifikation des Sitzstaates der Gesellschaft gefolgt wird.

82 Vgl. *Avery Jones et al.*, BIFD 2002, 288 (315); Annex III des *Partnership Reports* (Fn. 2).

83 Aus sprachlichen Gründen wird im Folgenden nur von Personengesellschaften gesprochen, auch wenn etliche Überlegungen auf abweichend besteuerte Körperschaften übertragbar sind.

84 Vgl. bspw. *Kramer*, IStR 2010, 57 und 63; *Hageböke*, IStR 2010, 59; *Wassermeyer*, Steuerpflicht, Einkünfteerzielung und Abkommensberechtigung, in *Kessler/Förster/Watrin* (Hrsg.), Unternehmensbesteuerung, FS Herzig, 2010, S. 897 (902 ff.); BFH v. 19.5.2010 – I R 62/09, IStR 2010, 661 m. w. N. der Rspr.

85 RFH v. 12.2.1930 – VI A 899/27, RFHE 27, 73, RStBl. 1930, 444 (nur Leitsatz).

86 BMF-Schreiben v. 19.3.2004, BStBl. I 2004, 411.

87 BFH v. 20.8.2008 – I R 34/08, BStBl. II 2009, 263.

88 Vgl. *Avery Jones et al.*, BIFD 2002, 288 (305 ff.).

Trotz der mit den hiernach unvermeidlichen Qualifikationskonflikten verbundenen Probleme spricht für den Typenvergleich aus deutscher Sicht der Grundsatz der Gleichbehandlung. So hängt richtigerweise die Zurechnung von im Inland erzielten Einkünften zu einer Gesellschaft oder zu ihren Gesellschaftern und die davon möglicherweise abhängende Höhe der Besteuerung bei strukturell vergleichbaren Gesellschaften nicht davon ab, ob diese (zufällig) inländische oder ausländische Gesellschaften sind. Auch hängt für den inländischen Gesellschafter die Frage, ob er als Mitunternehmer oder als Gesellschafter einer Kapitalgesellschaft besteuert wird, bei strukturell vergleichbaren Gesellschaften richtigerweise nicht von deren Gründung oder Sitz im Inland oder Ausland ab.

2. Grundsätzliches zur Anwendung der DBA

Bei der Anwendung der DBA sind verschiedene denkbare Wirkungen abweichender Subjektqualifikation durch die Vertragsstaaten zu unterscheiden.

Zunächst und vor allem hat die Subjektqualifikation Einfluss auf die Frage, welcher Person oder welchen Personen die fraglichen Einkünfte nach dem jeweiligen innerstaatlichen Steuerrecht zugerechnet werden, mit anderen Worten, welche Person sie versteuert. Diese Zurechnung setzen die DBA quasi voraus, sie nehmen darauf keinen Einfluss⁸⁹. Dennoch ist diese Zurechnung für die Anwendung der DBA im Ausgangspunkt entscheidend, denn nur die steuerpflichtige Person bedarf des Schutzes durch ein DBA und kann solchen Schutz in Anspruch nehmen.

Von der Einkünftezurechnung durch den einen oder anderen Vertragsstaat unabhängig und grundsätzlich zu trennen ist die Frage, ob die Gesellschaft als solche abkommensberechtigt ist und welche Bedeutung dies gegebenenfalls mit Blick auf die gerade angesprochene Zurechnung der Einkünfte hat. Unter den DBA, die dem OECD-MA folgen⁹⁰, setzt die Abkommensberechtigung einer Personengesellschaft voraus, dass sie in ihrem Sitzstaat als solche aufgrund des Ortes ihrer Geschäftsleitung oder eines ähnlichen Merkmals steuerpflichtig ist, also als intransparentes Körperschaftsteuersubjekt behandelt wird.

Im Verhältnis zwischen dem Sitzstaat der Gesellschaft und dem Ansässigkeitsstaat eines Gesellschafters sind zwei Standardsituationen abweichender Subjektqualifikation der Gesellschaft denkbar.

⁸⁹ So die wohl nahezu einhellige Auffassung der in der OECD zusammengeschlossenen Staaten, vgl. *Partnership Report* (Fn. 2), Tz. 102.

⁹⁰ Sonderregelungen enthalten bspw. Art. 1 Abs. 7 DBA-USA, Art. 3 Abs. 1 Nr. 4, Art. 4 Abs. 1 DBA-Belgien.

Erstens: Der Sitzstaat der Gesellschaft behandelt diese als Körperschaftsteuersubjekt, während der Ansässigkeitsstaat eines Gesellschafters sie als transparent ansieht. Die sich hieraus ergebenden Probleme haben für in Deutschland ansässige Gesellschafter erhebliche praktische Bedeutung, vor allem bei Beteiligungen an Gesellschaften in romanischen und osteuropäischen Staaten.

Zweitens: Der Sitzstaat behandelt die Gesellschaft als transparent, während der Ansässigkeitsstaat eines Gesellschafters sie als Körperschaftsteuersubjekt ansieht. Aus der Sicht Deutschlands als Ansässigkeitsstaat eines Gesellschafters ist diese Konstellation vergleichsweise selten; sie tritt namentlich im Verhältnis zu den USA auf, wenn eine Kapitalgesellschaft dort auf Antrag als transparent behandelt wird.

Zu beiden Grundkonstellationen hat *Brigitte Knobbe-Keuk* im Jahr 1991 Lösungsvorschläge für die Behandlung im Ansässigkeitsstaat des Gesellschafters unterbreitet. Inzwischen liegen neben Äußerungen der Finanzverwaltung und ersten Entscheidungen des BFH auf internationaler Ebene auch die Empfehlungen des *Partnership Reports* und des Musterkommentars vor. Um es vorweg zu nehmen: die Probleme sind keineswegs gelöst.

Bevor ich diese beiden Grundkonstellationen aus der Sicht des Ansässigkeitsstaates des Gesellschafters behandle, erscheint es sinnvoll, die Folgen unterschiedlicher Subjektqualifikation für den Quellenstaat im Lichte der zwischenzeitlichen Entwicklungen in den Blick zu nehmen. Denn zum Einen hängt die Doppelbesteuerungsproblematik naturgemäß vom Zusammenspiel der Besteuerungsregime in *allen* beteiligten Staaten ab, zum Anderen hat namentlich die deutsche Finanzverwaltung zwischenzeitlich ihre Auffassung zur Abkommensberechtigung ausländischer Gesellschaften teilweise revidiert.

3. Folgen unterschiedlicher Subjektqualifikation für den Quellenstaat oder den Sitzstaat der Gesellschaft

a) Allgemeine Grundsätze des *Partnership Reports*

Aus der Sicht eines Quellenstaates geht es um die im ersten Teil des *Partnership Reports* erörterte Frage, welche Abkommensvergünstigungen er einräumen muss, wenn er die Gesellschaft anders als deren Sitzstaat und/oder anders als der Ansässigkeitsstaat eines Gesellschafters einordnet. Behandelt der Quellenstaat die Gesellschaft als eigenständiges Steuersubjekt, während sie in ihrem Sitzstaat nicht steuerpflichtig und damit nicht DBA-ansässig ist, wurde schon früh diskutiert⁹¹, ob der Quellenstaat gleichwohl Vergünstigungen aus dem DBA mit dem Sitzstaat der Gesellschaft gewähren müsse. Behandelt umgekehrt der Quellenstaat die Ge-

91 Vgl. z. B. *Vogel*, DBA, 3. Aufl. 1996, Art. 1 Rn. 25 ff.

sellschaft als transparent und rechnet dementsprechend die Einkünfte den Gesellschaftern unmittelbar zu, während die Gesellschaft in ihrem Sitzstaat steuerpflichtig und damit abkommensberechtigt ist, wurde ebenfalls seit langem diskutiert, ob diese für den Quellenstaat vorderhand unerhebliche Abkommensberechtigung der Gesellschaft auf seine Besteuerung der Gesellschafter „durchschlagen“ müsse⁹².

Die Lösungsvorschläge im *Partnership Report* gehen freilich weit über die gerade gestellten und zuvor wissenschaftlich diskutierten Fragestellungen hinaus. Namentlich ist wesentliches Ziel der OECD-Vorschläge neben der Vermeidung von Doppelbesteuerungen auch die Vermeidung einer Minderbesteuerung oder doppelten Nichtbesteuerung infolge von Qualifikationskonflikten. Hierzu kann es vor allem dann kommen, wenn der Quellenstaat Einkünfte unmittelbar den Gesellschaftern zurechnet, die er jedoch nach dem DBA mit deren Ansässigkeitsstaat nur eingeschränkt oder gar nicht besteuern darf, während der Ansässigkeitsstaat der Gesellschafter die fraglichen Einkünfte der von ihm als intransparent behandelten Gesellschaft zurechnet; domiziliert die Gesellschaft im Quellenstaat oder in einem Drittstaat, wird der Ansässigkeitsstaat der Gesellschafter sie im Regelfall nicht besteuern⁹³.

Die Lösung des *Partnership Reports* insbesondere für diese Problematik einer doppelten Nichtbesteuerung beruht im Kern auf der Rechtsbehauptung, dass eine Person Abkommenschutz nach den von ihrem Ansässigkeitsstaat abgeschlossenen Abkommen gegenüber dem jeweiligen Vertragsstaat für solche Einkünfte in Anspruch nehmen könne, die ihr nach dem Steuerrecht ihres Ansässigkeitsstaates zugerechnet werden. Dies soll ausdrücklich auch dann gelten, wenn der Quellenstaat die Einkünfte infolge eines Qualifikationskonflikts abweichend zurechnet, nämlich statt der Gesellschaft dem Gesellschafter oder umgekehrt. Die neue Auffassung der OECD wurde zuvor – jedenfalls in Deutschland – nicht vertreten.

Sie hat bei Qualifikationskonflikten je nach Fallgestaltung eine Erweiterung oder eine Beschränkung des Abkommenschutzes zur Folge.

Eine Erweiterung ist denkbar, wenn der Quellenstaat einer im Vertragsstaat ansässigen Person Abkommensvergünstigungen für Einkünfte, die er selbst einer anderen Person zurechnet, gewähren muss, nur weil der andere Vertragsstaat die Einkünfte der dort ansässigen Person zurechnet⁹⁴.

Eine Beschränkung des Abkommenschutzes tritt ein, wenn der Staat, in dem diejenige Person ansässig ist, welcher der Quellenstaat die Einkünfte zurechnet, diese Einkünfte einer anderen Person zurechnet, die in dem

⁹² Vgl. z. B. *Vogel*, DBA, 3. Aufl. 1996, Art. 1 Rn. 24 ff.

⁹³ Die Gesellschaft ist im Ansässigkeitsstaat der Gesellschafter weder ansässig, noch erzielt sie die Einkünfte durch eine dortige Betriebsstätte.

⁹⁴ Kritisch insb. *Wassermeyer*, IStR 2010, 683 (684); *ders.* in FS Herzig (Fn. 84), S. 897 (899); differenzierend nunmehr *ders.* in IStR 2011, 85 (87).

erstgenannten Staat nicht ansässig ist. Die neue Lesart der OECD läuft darauf hinaus, dass die Abkommensberechtigung nicht nur die Ansässigkeit in einem Vertragsstaat, sondern auch die Zurechnung der konkreten Einkünfte durch diesen Staat voraussetzt. Dem Wortlaut der Art. 1, 3 und 4 OECD-MA ist dieses Erfordernis schwerlich zu entnehmen⁹⁵.

Die Finanzverwaltung hat sich in dem BMF-Schreiben zur Anwendung der DBA auf Personengesellschaften⁹⁶ unter Abkehr von ihrer früher vertretenen gegenteiligen Auffassung⁹⁷ den OECD-Grundsätzen angeschlossen. Die entsprechende Formulierung lautet: „Unbeschadet des Grundsatzes, dass sich die Einordnung ausländischer Gesellschaften als Personengesellschaft oder als Körperschaft und die entsprechende Zurechnung der Einkünfte für die deutsche Besteuerung ausschließlich nach deutschem Steuerrecht bestimmen [...], ist Entlastung von Abzugsteuern dann zu gewähren, wenn die Einkünfte nach dem Recht des betreffenden Vertragsstaates dort als Einkünfte einer ansässigen Person steuerpflichtig sind.“ Sie ist freilich im Hinblick auf den im *Partnership Report* propagierten weitreichenden Ausschluss von Abkommensvergünstigungen für eine in einem anderen DBA-Staat ansässige Person, der die Einkünfte nach dortigem Steuerrecht *nicht* zuzurechnen sind, nicht völlig eindeutig. In dem Entwurf des BMF-Schreibens vom Mai 2007⁹⁸ hieß es noch „... ist Entlastung von Abzugsteuern zu gewähren, und zwar nur dann, wenn die Einkünfte nach dem Recht des anderen Vertragsstaates dort als Einkünfte einer ansässigen Person steuerpflichtig sind.“ Aus dem Wegfall des Wortes „nur“ in der endgültigen Fassung könnte man möglicherweise schließen, dass die deutsche Finanzverwaltung insoweit dem *Partnership Report* – zu Recht⁹⁹ – die Gefolgschaft versagt¹⁰⁰.

Die Finanzverwaltung wird klarstellen müssen, wie sie die von ihr getroffene Regelung angesichts der Streichung des Wortes „nur“ verstanden

95 Zur Kritik vgl. bereits Lüdike, Die Besteuerung von international tätigen Personengesellschaften – geänderte Auffassungen der Finanzverwaltung im Betriebsstättenerslass und anderen BMF-Schreiben, Hefte zur Internationalen Besteuerung, Universität Hamburg, Heft 134, 2000, S. 8 ff., 14 ff.; ablehnend auch Lang, The Application of the OECD Model Tax Convention to Partnerships, 2000, S. 60; ders., SWI 2000, 527 ff.; Wassermeyer in Debatin/Wassermeyer, MA Art. 1 Rn. 27 zu Beispiel 4 (entspricht Example 3 des *Partnership Report*). Zu aktuellen Entwicklungen in der Rechtsprechung ausländischer Gerichte vgl. Lang, IStR 2011, 1 ff.

96 Vgl. BMF v. 16.4.2010 (Fn. 3), Tz. 2.1.2.

97 Vgl. BMF v. 19.3.2004, BStBl. I 2004, 411, sub VI.2.b) Satz 5 (zu US LLC); aufgehoben durch BMF v. 16.4.2010 (Fn. 3), Fn. 1 zu Tz. 2.1.2.

98 Zur öffentlichen Diskussion gestellter Entwurf v. 10.5.2007 (www.gmbhr.de/heft/17_07/BMF_DBA_PERSG_ENTW.pdf).

99 Vgl. bereits Lüdike, Hefte zur Internationalen Besteuerung, Heft 134 (Fn. 95), S. 9 ff.; zu möglichen Reaktionen in der deutschen Abkommenspolitik vgl. Lüdike, DBA-Politik (Fn. 18), S. 57 ff.

100 So Chr. Schmidt, IStR 2010, 413 (423).

wissen will. Sie wird insbesondere die praktischen Probleme bewältigen müssen, die daraus resultieren, dass ein ausländischer Gesellschafter einer (inländischen oder ausländischen) Personengesellschaft, dem Deutschland die Einkünfte zurechnet, zum Nachweis seiner Abkommensberechtigung zwar eine Ansässigkeitsbescheinigung, schwerlich jedoch eine Bescheinigung über die Zurechnung nämlicher Einkünfte nach ausländischem Steuerrecht vorlegen kann. Im Freistellungsverfahren, mithin im Vorhinein, erscheint dies gänzlich ausgeschlossen. Davon abgesehen ist zu bezweifeln, dass die neue DBA-Lesart gleichheitskonform angewendet werden wird; dazu müsste nämlich die zugrunde liegende Fragestellung bei der Besteuerung eines ausländischen Gesellschafters einer von Deutschland als transparent behandelten Personengesellschaft in der Praxis überhaupt in jedem Einzelfall erkannt werden¹⁰¹.

Die Finanzverwaltung wird ferner erklären müssen, warum die neue Rechtsauffassung nur für deutsche Abzugsteuern¹⁰² und nicht gleichermaßen für veranlagte Steuern gelten soll, wenn „die Einkünfte nach dem Recht des betreffenden Vertragsstaates dort als Einkünfte einer ansässigen Person steuerpflichtig sind“¹⁰³. Eine unterschiedliche Behandlung kann nicht zutreffend sein¹⁰⁴.

b) Einkünfte aus Betriebsstätten in Drittstaaten

Damit ist zugleich die *prima vista* überraschende Frage angesprochen, ob der Sitzstaat einer von ihm intransparent besteuerten Gesellschaft an der Besteuerung von Gewinnen aus Betriebsstätten in Drittstaaten durch ein DBA mit dem Ansässigkeitsstaat eines Gesellschafters gehindert sein kann¹⁰⁵. Hierauf wird bei der nachfolgenden Erörterung der Lösung von Qualifikationskonflikten im Verhältnis zwischen dem Ansässigkeitsstaat des Gesellschafters und dem Sitzstaat der Gesellschaft zurückzukommen sein¹⁰⁶. Die Frage stellt sich aufgrund der Thesen des *Partnership Reports*, sie wird dort freilich ebenso wenig wie in dem BMF-Schreiben zur Anwendung der DBA bei Personengesellschaften gesehen.

Erörtert wird allerdings die – durchaus noch erstaunlichere – Fragestellung, ob der Sitzstaat einer dort intransparent besteuerten Personengesellschaft aus *diesem* Staat stammende Einkünfte besteuern darf – beispielhaft werden Lizenzgebühren genannt –, wenn sie keiner Betriebsstätte der

101 Vgl. auch Chr. Schmidt, IStR 2010, 413 (423).

102 So ausdrücklich BMF v. 16.4.2010 (Fn. 3), Tz. 2.1.2.

103 Vgl. BMF v. 16.4.2010 (Fn. 3), Tz. 2.1.2.

104 Kritisch auch Wassermeyer, FR 2010, 537 (538).

105 Nicht zu erörtern sind hier allfällige Beschränkungen durch ein etwaiges DBA zwischen dem Sitzstaat der Gesellschaft und dem Drittstaat, welches die Freistellung solcher Betriebsstättengewinne erfordern mag.

106 Vgl. Fn. 157.

Gesellschaft in diesem Staat „tatsächlich“ zugeordnet werden können; alternativ wird die mögliche Freistellung nach dem Lizenzartikel des DBA mit dem Ansässigkeitsstaat des Gesellschafters erörtert. Letzteres würde, wie der *Partnership Report* durchaus zutreffend ausführt, aus den „allgemeinen Prinzipien“ des Reports folgen, wenn der Ansässigkeitsstaat des Gesellschafters diesem die fraglichen Einkünfte zurechnet¹⁰⁷. Die Mehrheit der Verfasser des Reports lehnt dieses Ergebnis freilich mit der Begründung ab, dass es sich bei den Lizenzeinkünften aus der Sicht des Sitzstaates der Gesellschaft um „a purely domestic matter“ handle¹⁰⁸. Das mag an dieser Stelle dahinstehen.

Der Bezug der hier interessierenden Gewinne aus einer Drittstaatsbetriebsstätte ist jedenfalls keine derartige rein innerstaatliche Angelegenheit des Sitzstaates der Gesellschaft. Nimmt der Sitzstaat insoweit ein Besteuerungsrecht in Anspruch, befindet er sich im Verhältnis zum Ansässigkeitsstaat der Gesellschaft in der Rolle eines Quellenstaats. Nach der OECD-Auffassung dürfte er diese Einkünfte also nicht besteuern. Nach der hier vertretenen Auffassung entbehrt eine derartige Beschränkung hingegen schon im Ansatz jeder Rechtsgrundlage¹⁰⁹. Die Abkommensberechtigung des Gesellschafters verpflichtet den Sitzstaat der Gesellschaft nicht dazu, der von ihm als Körperschaftsteuersubjekt besteuerten und damit ebenfalls abkommensberechtigten Gesellschaft Vorteile einzuräumen, die nur der Gesellschafter – abstrakt – beanspruchen kann. Da der Gesellschafter für den Sitzstaat auch nicht an der Erzielung der Einkünfte beteiligt ist, muss der Sitzstaat auch keine denkbaren Abkommensvorteile des Gesellschafters auf die Gesellschaft „durchschlagen“ lassen¹¹⁰.

4. Folgen unterschiedlicher Subjektqualifikation für den Ansässigkeitsstaat des Gesellschafters

a) Ausländische Gesellschaft ist dort Steuerrechtssubjekt¹¹¹

aa) Problemstellung und Meinungsstand

Der in der Praxis häufigste Qualifikationskonflikt beruht darauf, dass Deutschland als Ansässigkeitsstaat eines Gesellschafters eine ausländi-

107 Vgl. *Partnership Report* (Fn. 2), Tz. 130 zu Example 17.

108 Vgl. *Partnership Report* (Fn. 2), Tz. 131 zu Example 17; zu der „äußerst dürftigen“ Begründung zu Recht kritisch *Lang*, IStR 2000, 129 (132); *ders.*, IStR 2010, 114 (116): „rechtspolitisches Unbehagen“.

109 Im Ergebnis ähnlich *Lang*, IStR 2010, 114 (116) m. w. N.

110 Vgl. allgemein zur Rechtsfigur des „Durchschlagens“ einer Abkommensberechtigung *Prokisch* in *Vogel/Lehner*, DBA, Art. 1 Rn. 33; *Lüdike*, StbJb 1997/98, 449 (458 ff.).

111 Vgl. hierzu auch den aus dem Vortrag des *Verf.* anlässlich des Gedächtnissymposiums hervorgegangenen Beitrag in IStR 2011, 91 ff.

sche Gesellschaft nach den Grundsätzen des Typenvergleichs als transparente Mitunternehmerschaft einordnet, während ihr Sitzstaat sie als intransparentes Körperschaftsteuersubjekt behandelt. Der ausländische Sitzstaat besteuert – vorbehaltlich etwaiger Beschränkungen durch seine DBA¹¹² – den weltweit erzielten Gewinn der Gesellschaft; darüber hinaus wird er Ausschüttungen bzw. Entnahmen eines Gesellschafters als Dividende einer Quellensteuer unterwerfen. Deutschland hingegen besteuert den von der Gesellschaft erzielten Gewinn anteilig in der Hand des inländischen Gesellschafters; Entnahmen sind steuerlich irrelevant¹¹³.

Für die Inanspruchnahme des innerstaatlich bestehenden Besteuerungsrechts gegenüber dem inländischen Gesellschafter geht die entscheidende Frage dahin, welche Bedeutung die Tatsache hat, dass die ausländische Gesellschaft infolge ihrer dortigen Körperschaftsteuerpflicht ansässige und damit abkommensberechtigte Person ist.

Brigitte Knobbe-Keuk¹¹⁴ hat sich im Bemühen um eine „konsistente Lösung aller Folgeprobleme“¹¹⁵ für die vollständige Respektierung des Status der Gesellschaft in ihrem Heimatstaat als Steuersubjekt ausgesprochen. Die von der Gesellschaft erzielten Einkünfte seien dieser und nicht den inländischen Gesellschaftern in jeder Hinsicht zuzurechnen, und zwar nicht nur für die Anwendung des Abkommens, sondern auch für die Anwendung des innerstaatlichen Steuerrechts. Eine Dividende würde indessen – entgegen der rein innerstaatlichen Wertung als bloße Entnahme – unter Anrechnung der ausländischen Quellensteuer besteuert¹¹⁶. Die hierin liegende Einwirkung des DBA auf die Einkommenszurechnung nach innerstaatlichem Steuerrecht wird von ihr damit begründet, dass „der ausländischen Gesellschaft im Abkommen ein besonderer *Status* eingeräumt ist“¹¹⁷. Im praktischen Ergebnis bedeuten diese Vorschläge, dass Deutschland einen von der Gesellschaft erzielten Gewinn oder Verlust beim Gesellschafter steuerlich nicht erfasst; auch eine Berücksichtigung beim Progressionsvorbehalt ist ausgeschlossen. Dies gilt nicht nur für Einkünfte aus dem Sitzstaat der Gesellschaft, sondern auch für solche aus Drittstaaten oder aus Deutschland¹¹⁸.

112 Insb. kann eine Verpflichtung zur Freistellung von Gewinnen aus Betriebsstätten in Drittstaaten bestehen. Zur Frage einer Beschränkung seines Besteuerungsrechts durch das DBA mit Deutschland vgl. oben III.3.a) und III.3.b).

113 Auf Sondervergütungen und andere Sonderbetriebseinnahmen soll hier nicht näher eingegangen werden.

114 RIW 1991, 306 (313 ff.); Bilanz- und Unternehmenssteuerrecht (Fn. 6), S. 551 ff.

115 RIW 1991, 306 (314); Bilanz- und Unternehmenssteuerrecht (Fn. 6), S. 552 (Hervorhebung nur dort).

116 RIW 1991, 306 (315 f.).

117 RIW 1991, 306 (314, Hervorhebung im Original).

118 Letzteres vorbehaltlich einer Besteuerung durch Deutschland als Quellenstaat im Rahmen des DBA.

Diese aus der Sicht des innerstaatlichen Steuerrechts radikalen Vorschläge haben keine Gefolgschaft gefunden. Nach insoweit einhelliger Ansicht¹¹⁹ soll es vielmehr bei der Einkünftezurechnung nach Maßgabe des innerstaatlichen Steuerrechts bleiben. Darüber hinaus bestehen ungelöste Meinungsunterschiede.

*Michael Lang*¹²⁰ hat die These aufgestellt, aus der für beide Vertragsstaaten bindenden Eigenschaft der Personengesellschaft als in ihrem Sitzstaat ansässige Gesellschaft folge auch für den Ansässigkeitsstaat des Gesellschafters, dass der Gesellschafter aus seiner Beteiligung an der Gesellschaft „Dividenden“ i. S. d. Art. 10 Abs. 3 OECD-MA beziehe¹²¹. Aus dem Abkommen, namentlich aus Art. 10 OECD-MA ergebe sich keine Beschränkung, diese zu besteuern. Betrachte der Ansässigkeitsstaat die Gewinnverteilung als nicht steuerbare Entnahme und rechne er den Gesellschaftern die noch unverteilten Gewinne der Gesellschaft im Zeitpunkt ihrer Entstehung zu, könne er letztere besteuern. Die Verpflichtung zur Anrechnung der vom Sitzstaat der Gesellschaft erhobenen Steuern beziehe sich nur auf dessen Quellensteuer auf eine Dividende; zur Anrechnung der von der Gesellschaft selbst erhobenen Körperschaftsteuer bestehe hingegen keine Verpflichtung, weil die DBA in Fällen wirtschaftlicher Doppelbesteuerung im Regelfall keine Abhilfe schafften¹²².

Nach bislang im deutschen Schrifttum wohl überwiegend vertretener Auffassung („abkommensorientierte“ Auslegung) folgt ungeachtet der Zurechnung der Einkünfte zum Gesellschafter nach Maßgabe des innerstaatlichen Steuerrechts aus der auch von Deutschland anzuerkennenden Abkommensberechtigung der Gesellschaft, dass Deutschland für die Anwendung des Abkommens an die Zurechnung der fraglichen Einkünfte zu der Gesellschaft durch ihren Sitzstaat gebunden sei¹²³. Abkommensrecht-

119 Zum insoweit wohl international bestehenden Konsens der Staaten vgl. *Partnership Report* (Fn. 2), Tz. 102.

120 Vgl. *Lang*, in *Kleineidam* (Hrsg.), *Unternehmenspolitik und Internationale Besteuerung*, FS Fischer, Berlin 1999, S. 713 (722); *ders.*, *The Application of the OECD Model Tax Convention to Partnerships*, Wien 2000, 97 f.; *ders.*, *ISr* 2000, 129 (133); *ders.*, in *Kirchhof/Lehner/Raupach/Rodi* (Hrsg.), *Staaten und Steuern*, FS Vogel, Heidelberg 2000, S. 907 (914); eingehend auch *Lang/Wimpissinger* in *Gassner/Lang/Lechner* (Hrsg.), *Personengesellschaften im Recht der Doppelbesteuerungsabkommen*, Wien 2000, S. 85 (93 ff.).

121 Vgl. auch *Lang*, FS Vogel (Fn. 120), S. 907 (914).

122 Dieses Ergebnis offenbar für „rechtspolitisch“ nicht überzeugend haltend *Lang/Wimpissinger*, a. a. O. (Fn. 120), 99.

123 Vgl. *Debatin*, BB 1978, 669 (671); *ders.*, BB 1978, 1608 ff.; *ders.*, BB 1989 Beilage 2, 8 f.; *Djanani/Brähler/Hartmann*, *ISr* 2004, 481 (484); *Jacobs*, *Internationale Unternehmensbesteuerung*, 6. Aufl. 2007, S. 532 ff., 564 f.; *Liebchen*, *Beteiligung an ausländischen Personengesellschaften*, Berlin 2008, S. 389 ff.; *Machens*, *Ausländische Personengesellschaften im internationalen Steuerrecht*, Bern 2007, S. 221, 310; *Müller/Wangler*, *ISr* 2003, 145 (150 f.); *Piltz*, *Die Personengesellschaften im internationalen Steuerrecht der Bundesrepublik*

lich werde das Unternehmen von der Gesellschaft betrieben und sei daher ein Unternehmen des anderen Vertragsstaates (Art. 3 Abs. 1 Buchst. d OECD-MA); dieser habe nach Art. 7 Abs. 1 Satz 1 1. Halbsatz OECD-MA das ausschließliche Besteuerungsrecht. Der Gesellschafter erziele Einkünfte abkommensrechtlich erst bei Ausschüttung. Auch wenn der unverteilte Gewinn innerstaatlich dem Gesellschafter zugerechnet werde, müsse er in vollem Umfang – ggfs. unter Progressionsvorbehalt¹²⁴ – unbesteuert bleiben. Die Freistellung ist nach dieser Ansicht von einem Aktivitätsvorbehalt unabhängig und muss konsequenterweise auch für Einkünfte aus Betriebsstätten in Drittstaaten gelten¹²⁵. Eine abkommensrechtlich als Dividende anzusehende Gewinnausschüttung dürfte Deutschland nach dem DBA – vorbehaltlich der Anwendbarkeit eines DBA-Schachtelprivilegs – besteuern; allerdings fehlt es innerstaatlich an einem Besteuerungstatbestand, weil die Würdigung des Vorgangs als nicht steuerbare Entnahme durch das DBA nicht beeinflusst wird.

Die von den in der OECD repräsentierten Staaten im *Partnership Report* und im OECD-MK vertretene Rechtsauffassung ist nicht völlig eindeutig. Die entscheidende Passage im OECD-MK lautet:

„Wenn eine Personengesellschaft als in einem Vertragsstaat ansässige Person behandelt wird, sind die Bestimmungen des Abkommens, die das Recht des anderen Vertragsstaates beschränken, die Personengesellschaft mit ihrem Einkommen zu besteuern, nicht in der Weise anzuwenden, dass das Recht des anderen Staates beeinträchtigt wird, die Gesellschafter, die in ihrem Gebiet ansässig sind, mit ihrem Anteil am Einkommen der Personengesellschaft zu besteuern“¹²⁶.

Deutschland, Heidelberg 1981, S. 175 ff.; *Prokisch* in Vogel/Lehner, DBA, Art. 1 Rn. 34b; *Riemenschneider*, Abkommensberechtigung von Personengesellschaften und abkommensrechtliche Behandlung der Einkünfte aus Beteiligungen inländischer Gesellschafter an ausländischen Personengesellschaften, Frankfurt am Main 1995, S. 182 ff.; *Chr. Schmidt*, IStR 1996, 14 (17 f.); *ders.*, Wpg 2002, 1232 (1235); *ders.*, IStR 2010, 413 (426); *Schmidt/Blöchle* in Strunk/Kaminski/Köhler, AStG/DBA, Art. 23 A/B OECD-MA Rn. 70; *Vogel*, IStR 1999, 5 (6 f.); *Storck/Selent*, RIW/AWD 1980, 332 (339 f.); *Weggenmann* in Wassermeyer/Richter/Schnittker, Personengesellschaften im Internationalen Steuerrecht, Rn. 8.45 f.; ebenso *Daniels*, Issues in International Partnership Taxation, Deventer Boston 1991, S. 156 ff., 163 ff.; wohl auch *Schaumburg*, Internationales Steuerrecht, 3. Aufl. 2011, Rn. 18.71; so auch noch *Lüdicke*, StbJb 1997/98, 449 (461).

124 Der Progressionsvorbehalt kommt nach Maßgabe des § 32b Abs. 1 Satz 1 Nr. 3 i. V. m. Satz 2 EStG zur Anwendung, sofern das DBA dies nicht ausschließt (so die neuere Rspr. des BFH); die abkommensrechtliche Zurechnung der Einkünfte zu der als Abkommensrechtssubjekt anerkannten ausländischen Gesellschaft schließt dies nicht aus; so ausdrücklich für die hier interessierende Konstellation BFH v. 4.4.2007 – I R 110/05, BStBl. II 2007, 521 (524 m. w. N.).

125 So ausdrücklich *Schmidt/Blöchle* in Strunk/Kaminski/Köhler, AStG/DBA, Art. 23 A/B OECD-MA Rn. 70.

126 OECD-MK Tz. 6.1 Satz 2 zu Art. 1.

Danach scheint die – im Grundsatz anzuerkennende – Abkommensberechtigung der Personengesellschaft für die Besteuerung des Gesellschafters durch seinen Ansässigkeitsstaat keine Rolle zu spielen. Allerdings legt der Kontext des *Partnership Reports*, durch den diese Ausführungen in den Musterkommentar eingefügt wurden, eine weniger weitreichende Bedeutung nahe. Die Ergänzung des Musterkommentars erfolgte im Zusammenhang mit der Erörterung – und Verneinung – der Frage, ob der Ansässigkeitsstaat des Gesellschafters, wenn er zugleich Quellenstaat von Einkünften ist, bei der Besteuerung des Gesellschafters hinsichtlich dieser „inländischen“ Einkünfte an Beschränkungen durch das DBA mit dem Sitzstaat der Gesellschaft gebunden ist¹²⁷. Ohne besondere Bezugnahme auf diese Ausführungen und die vorgeschlagene Ergänzung des Musterkommentars, aber auch ohne jegliche anderweitige Begründung geht der *Partnership Report* jedoch an anderer Stelle wiederum wie selbstverständlich davon aus, dass der Ansässigkeitsstaat des Gesellschafters bei der Besteuerung des laufenden Gewinnanteils den Methodenartikel des DBA mit dem Sitzstaat der Gesellschaft anwendet und dementsprechend den Gewinnanteil entweder freistellt oder die vom Sitzstaat zu Lasten der Gesellschaft erhobene Steuer anrechnet¹²⁸. Im Ergebnis scheint die Abkommensberechtigung der Gesellschaft nach Auffassung der OECD mithin für die Besteuerung des Gesellschafters durch seinen Ansässigkeitsstaat keine Rolle zu spielen.

Diese „anwenderstaatsorientierte“¹²⁹ Auslegung der DBA entspricht im Ergebnis auch der Auffassung der deutschen Finanzverwaltung, wie sie in dem BMF-Schreiben zur Anwendung der DBA auf Personengesellschaften¹³⁰ zum Ausdruck kommt, und Teilen des Schrifttums¹³¹. Nicht behandelt wird in dem BMF-Schreiben die Frage, ob eine aus dem Methodenartikel des DBA mit dem Sitzstaat folgende Verpflichtung zur Freistellung sich

127 Vgl. *Partnership Report* (Fn. 2), Example 16, Tz. 125 ff., insbesondere Tz. 127 und 128.

128 Vgl. *Partnership Report* (Fn. 2), Example 18, Tz. 137 ff.

129 Zum Begriff vgl. *Seitz* in Wassermeyer/Richter/Schnittker, Personengesellschaften im Internationalen Steuerrecht, Rn. 5.10.

130 Vgl. BMF v. 16.4.2010 (Fn. 3), Tz. 4.1.4.1 i. V.m. 4.1.1.

131 Vgl. *Frotscher*, Internationales Steuerrecht, 3. Aufl. 2009, Rn. 337, 352; *Gosch* in *Gosch/Kroppen/Grotherr*, DBA, Art. 13 OECD-MA Rn. 63 (für Veräußerungsgewinne); *Greif* in Mössner, Steuerrecht international tätiger Unternehmen, 3. Aufl. 2005, Rn. E 54 ff.; *Hansen*, Einkünfte aus Personengesellschaftsbeteiligungen im Recht der Doppelbesteuerungsabkommen, Baden-Baden 2009, S. 167; *Krabbe*, RIW/AWD 1976, 135 (138); *ders.*, IWB Fach 3 Gruppe 2 S. 753 (764); *Niehaves* in Haase, AStG/DBA, MA Art. 7 Rn. 93; *Seitz* in Wassermeyer/Richter/Schnittker, Personengesellschaften im Internationalen Steuerrecht, Rn. 5.42; *Wassermeyer*, IStR 1998, 489 ff.; *ders.*, IStR 1999, 8; *ders.*, FS Herzig (Fn. 84), S. 897 (907 ff.); anders nunmehr *ders.*, IStR 2011, 85 (86 ff., sub 4.); *Wolff* in *Debatin/Wassermeyer*, DBA-USA Art. 7 Rn. 76; ferner FG Brandenburg v. 2.9.2010 – 9 K 2510/04 B, Rev. I R 95/10.

nur auf Gewinne aus Betriebsstätten der Gesellschaft im Sitzstaat oder auch auf Gewinne aus Drittstaatsbetriebsstätten bezieht¹³². Die im Schrifttum nicht ganz einheitlich beantwortete Frage, ob eine vom Sitzstaat auf den Gewinn der Gesellschaft erhobene (Körperschaft-)Steuer auf die Steuer des Gesellschafters anzurechnen ist, soweit der Gewinnanteil nach dem anzuwendenden Methodenartikel nicht freigestellt wird, bejaht das BMF-Schreiben¹³³. Hingegen soll eine vom Sitzstaat auf Gewinnausschüttungen erhobene Quellensteuer nicht angerechnet werden können, weil die Ausschüttungen nach deutscher Rechtswertung eine nicht steuerbare Entnahme darstellen¹³⁴.

Der BFH hat die umstrittenen, aus der Abkommensberechtigung der Gesellschaft folgenden Konsequenzen in einem Urteil vom 4.4.2007¹³⁵ im Wesentlichen ausdrücklich offen gelassen, da lediglich über die – von ihm bejahte – Anwendung des Progressionsvorbehalts zu entscheiden war. Hingegen hat er in einem Urteil vom 17.10.2007¹³⁶ die Beteiligung eines inländischen Mitunternehmers an einer in Italien intransparent besteuerten und daher als ansässige Person anzusehenden Gesellschaft auch abkommensrechtlich als Unternehmen des Mitunternehmers behandelt¹³⁷. In einem AdV-Beschluss vom 19.5.2010¹³⁸, in dem es allerdings nicht um

132 Letzteres befürwortend *Krabbe*, IWB Fach 3 Gruppe 2 S. 753 (764; Stand 11.2.1998), der eine Bindung Deutschlands annimmt, soweit der Sitzstaat die Drittstaatsgewinne nach seiner Sichtweise zu Recht bei der Gesellschaft besteuert. Dem ist für die Normalfassung der Freistellungsregelung in deutschen DBA („Von der Bemessungsgrundlage der deutschen Steuer werden die Einkünfte aus [Vertragsstaat] ... ausgenommen“) nicht zu folgen, weil die Drittstaatsbetriebsstätteinkünfte weder nach deutscher noch nach der Sichtweise des Vertragsstaates Einkünfte „aus“ dem anderen Vertragsstaat sind. Enthält das DBA hingegen eine als „Rückfallklausel“ gedachte (vgl. BMF v. 16.4.2010 [Fn. 3], Tz. 4.1.1.2.3), jedoch als „Quellenregel“ formulierte Bestimmung (bspw. Art. 23 Abs. 3 letzter Satz DBA-USA, Prot. Nr. 16 lit. d DBA-Italien), mag sich daraus eine – vom Gesetzgeber vermutlich weder gesehene noch beabsichtigte – systematisch fragwürdige Freistellungsverpflichtung für solche Drittstaatseinkünfte ergeben.

133 BMF v. 16.4.2010 (Fn. 3), Tz. 4.1.4.1 Satz 3.

134 BMF v. 16.4.2010 (Fn. 3), Tz. 4.1.4.1 Satz 4; so im Ergebnis schon *Wassermeyer*, IStR 1998, 489 (493), ebenso *Prokisch* in Vogel/Lehner, DBA, Art. 1 Rn. 34b.

135 BFH v. 4.4.2007 – I R 110/05, BStBl. II 2007, 521 (523).

136 BFH v. 17.10.2007 – I R 96/06, BStBl. II 2008, 953 (955). Entgegen Äußerungen im Schrifttum und in dem BFH-Beschluss v. 19.5.2010 – I B 191/09, IStR 2010, 530 (sub II.3.b)cc)aaa)) dürften die Ausführungen in dem Urteil des BFH v. 20.8.2008 – I R 34/08, BStBl. II 2009, 263, zur umgekehrten Situation einer nur aus deutscher Sicht als Körperschaftsteuersubjekt qualifizierten US-amerikanischen LLC nicht ohne weiteres übertragbar sein; denn in jenem Fall lag gerade keine von Deutschland als dem Ansässigkeitsstaat des Gesellschafters zu respektierende abkommensberechtigende Person vor.

137 Vgl. dazu auch *Gosch* in Gosch/Kroppen/Grotherr, DBA, Art. 13 OECD-MA Rn. 63.

138 BFH v. 19.5.2010 – I B 191/09, IStR 2010, 530, (sub II.3.b)cc)aaa)).

laufende Einkünfte, sondern um einen Gewinn aus der Veräußerung des Anteils an einer ausländischen Personengesellschaft ging, hat der BFH die Streitfrage hingegen wiederum als offen dargestellt und nicht entschieden¹³⁹.

Allerdings hat der BFH in dem Urteil vom 4.4.2007 sowohl die von *Brigitte Knobbe-Keuk*¹⁴⁰ als auch – inzident – die von *Michael Lang* vertretenen Auffassungen abgelehnt.

Die von *Knobbe-Keuk* befürwortete Einwirkung des DBA auf die innerstaatliche Einkünftezurechnung ist in der Tat problematisch, auch wenn sie vorderhand zu einer harmonischen Anwendung der Einkünftezuordnung durch beide Vertragsstaaten führen mag. Die Einkünftezuordnung ist nach internationaler Überzeugung nun einmal nicht Gegenstand der DBA-Regelungen. Andere Staaten werden diesem Ansatz daher nicht folgen. Auch kann die Einwirkung auf das innerstaatliche Steuerrecht nachteilig sein, etwa bei Verlusten der Gesellschaft¹⁴¹ oder bei Einkünften aus Drittstaaten. So würden nach deutschem Steuerrecht an sich nicht steuerbare Entnahmen von Gewinnen, die aus Drittstaatsbetriebsstätten stammen und aufgrund eines DBA mit dem Drittstaat steuerfrei sind, zu steuerpflichtigen Dividenden. Hinzu kämen praktische Schwierigkeiten. So hätten etwa der Neuabschluss oder die Kündigung eines DBA oder die Ausübung einer Besteuerungsoption im Ausland jeweils eine Änderung der Zuordnung von Einkünften und damit auch des zugrunde liegenden Betriebsvermögens für das innerstaatliche Steuerrecht zur Folge, ohne dass dafür – wie etwa bei Umwandlungsvorgängen – innerstaatlich geeignete Regeln zur Verfügung stehen. Es ist zu bezweifeln, dass die DBA für solch tiefgreifende Auswirkungen auf den innerstaatlichen Besteuerungstatbestand tatsächlich eine Rechtsgrundlage bieten.

Nach der von *Michael Lang* vertretenen Auffassung sind die dem Gesellschafter innerstaatlich zugerechneten Einkünfte im Zeitpunkt ihrer Erzielung durch die Gesellschaft ohne Beschränkung durch das Abkommen zu versteuern. Der BFH hat demgegenüber entschieden, dass – ungeachtet

139 Zwischenzeitlich hat der BFH die Streitfrage in dem hier nachfolgend vertretenen Sinne entschieden (Urteil v. 25.5.2011 – I R 95/10, IStR 2011, 688; vgl. auch Fn. 167).

140 Vgl. BFH v. 4.4.2007 – I R 110/05, BStBl. II 2007, 521 (523, sub II.2.c)) zur innerstaatlichen Qualifizierung tatsächlich gezahlter Dividenden; ferner schließt die von *Knobbe-Keuk* befürwortete Anwendung der abkommensrechtlichen Zurechnung der Einkünfte zur Gesellschaft auch für Zwecke des *innerstaatlichen* Steuerrechts jeglichen Einkünftebezug der Gesellschafter vor einer Ausschüttung und damit auch den – vom BFH aber bejahten – Progressionsvorbehalt aus.

141 Im Gegensatz zu der von dem in Fn. 123 aufgeführten Schrifttum vertretenen Ansicht würde der Verlust nicht einmal im Wege des negativen Progressionsvorbehalts berücksichtigt.

unterschiedlicher Begründungsansätze – der jeweilige Gewinnanteil durch das DBA von der inländischen Besteuerung befreit wird¹⁴². Es erscheint in der Tat zweifelhaft, ob dem Dividendenartikel¹⁴³ das Gegenteil entnommen werden kann. Denn zum einen spricht Art. 10 Abs. 1 OECD-MA von Dividenden, die eine Gesellschaft an eine Person im anderen Vertragsstaat zahlt. Der originäre Gewinnanteil wird aber gerade nicht von der Gesellschaft gezahlt, und zwar auch nicht nach der Rechtswertung ihres Sitzstaates. Zum anderen gehören nach Abs. 3 der Vorschrift zu den Dividenden zwar aus sonstigen Gesellschaftsanteilen stammende Einkünfte, die nach dem Recht des Sitzstaates den Einkünften aus Aktien steuerlich gleichgestellt sind. Die hier in Frage stehenden originär von der Gesellschaft erzielten – und dem Gesellschafter von seinem Ansässigkeitsstaat zugerechneten – Einkünfte sind aber nach dem Recht des Sitzstaates eigene Einkünfte der Gesellschaft und werden gerade nicht wie Dividenden behandelt; als solche werden nur die (späteren) Gewinntransfers besteuert.

bb) Unterschiedliche Rechtsfolgen bei der laufenden Besteuerung

Geht man mithin richtigerweise von der *innerstaatlichen* Zurechnung der durch die Personengesellschaft erzielten Einkünfte zu den inländischen Gesellschaftern aus, sind vor allem die streitigen Fragen zu entscheiden, unter welchen Voraussetzungen diese Einkünfte freizustellen sind und ob im Falle ihrer Besteuerung die im Sitzstaat erhobene Körperschaftsteuer anzurechnen ist.

Sofern das DBA für dortige Betriebsstättengewinne die Freistellungsmethode vorsieht, besteht im Ergebnis – wenngleich nicht in der Begründung – nach allen Auffassungen Einigkeit darüber, dass die von der Gesellschaft in ihrem Sitzstaat erzielten Einkünfte freizustellen sind. Die „abkommensorientierte“ Auffassung folgert dies bereits aus der DBA-rechtlichen Zurechnung der Einkünfte zu der abkommensberechtigten Gesellschaft, deren Gewinne Deutschland nicht besteuern dürfe, weil es sich um ein Unternehmen des anderen Vertragsstaates handele¹⁴⁴. Nach anderer Ansicht sind die Einkünfte zwar auch DBA-rechtlich dem inländischen Gesellschafter, mithin einem Unternehmen Deutschlands zuzurechnen; dessen Betriebsstättengewinn aus dem anderen Vertragsstaat sei jedoch freizustellen¹⁴⁵. Ferner steht aufgrund der neueren BFH-Recht-

142 Vgl. BFH v. 4.4.2007 – I R 110/05, BStBl. II 2007, 521 (523, sub II.2.d)).

143 Vgl. oben bei Fn. 120.

144 So das in Fn. 123 aufgeführte Schrifttum.

145 So BMF v. 16.4.2010 (Fn. 3), Tz. 4.1.4.1, und das in Fn. 131 aufgeführte Schrifttum. Zu möglichen Besonderheiten nach einzelnen deutschen DBA für Gewinne aus Drittstaatsbetriebsstätten vgl. Fn. 132.

sprechung nach beiden Ansichten die Anwendung des Progressionsvorbehalts außer Frage¹⁴⁶.

In Bezug auf die übrigen in der Praxis zu bewältigenden Fragestellungen führen die verschiedenen Begründungsansätze zu unterschiedlichen Ergebnissen.

Sieht das DBA für Betriebsstättengewinne generell oder infolge eines Aktivitätsvorbehalts die Anrechnungsmethode vor, kommt es gleichwohl nach der „abkommensorientierten“ Auffassung zur Freistellung der Betriebsstättengewinne, da sie DBA-rechtlich der Gesellschaft zugerechnet werden¹⁴⁷. Die „anwenderstaatsorientierte“ Auffassung fragt demgegenüber lediglich, ob die Anrechnungsverpflichtung sich auf die vom Sitzstaat der Personengesellschaft zu ihren Lasten erhobene Körperschaftsteuer erstreckt. Diese Frage wird mit unterschiedlichen Begründungen bejaht¹⁴⁸.

Der zweite bedeutsame Unterschied zwischen den beiden Grundauffassungen besteht im Hinblick auf Gewinne, welche die Personengesellschaft in Drittstaaten durch eine dortige Betriebsstätte erzielt. Die „abkommensorientierte“ Auffassung muss abkommensmäßig auch diese Betriebsstättengewinne folgerichtig der Gesellschaft zurechnen; sie sind beim Gesellschafter daher als Gewinne eines im anderen Vertragsstaat ansässigen Unternehmens freizustellen¹⁴⁹. Nach der „anwenderstaatsorientierten“ Auffassung steht das DBA mit dem Sitzstaat der Gesellschaft der Besteuerung dieser Gewinne in der Hand des Gesellschafters nicht entgegen¹⁵⁰. Hinsichtlich einer im Sitzstaat der Personengesellschaft auf diese Einkünfte erhobenen Steuer wird die Ansicht vertreten, dass eine Anrech-

146 § 32b Abs. 1 Satz 1 Nr. 3 i. V. m. Satz 2 EStG; vgl. BFH v. 4.4.2007 – I R 110/05, BStBl. II 2007, 521 (523 f.) m. w. N.

147 So ausdrücklich *Jacobs*, Internationale Unternehmensbesteuerung, 6. Aufl. 2007, S. 532 ff., 564 f.; *Schmidt/Blöchle* in Strunk/Kaminski/Köhler, AStG/DBA, Art. 23 A/B OECD-MA Rn. 70.

148 So BMF v. 16.4.2010 (Fn. 3), Tz. 4.1.4.1; zur Begründung wird teils auf den „Geist des Abkommens“ abgestellt (vgl. *Wassermeyer*, IStR 1998, 489 [492]), teils darauf, dass bei „Ignorierung“ der ausländischen Qualifikation der Personengesellschaft als intransparentes Körperschaftsteuersubjekt auch deren Steuerschuldnerschaft zu ignorieren sei (vgl. *Frotscher*, Internationales Steuerrecht, 3. Aufl. 2009, Rn. 337, 352). Darüber hinaus wird die Anrechnung der ausländischen Körperschaftsteuer bei vergleichbaren Qualifikationskonflikten im Schrifttum allerdings ohnehin auch im Nicht-DBA-Fall befürwortet, vgl. *Gosch* in Kirchhof, EStG, 9. Aufl. 2010, § 34c Rn. 2; *Wassermeyer* in F/W/B, § 34c EStG Rn. 130; *Wied* in Blümich, EStG, § 34c Rn. 35; ebenso schon *Krabbe*, RIW 1976, 135 (137).

149 So ausdrücklich etwa *Schmidt/Blöchle* in Strunk/Kaminski/Köhler, AStG/DBA, Art. 23 A/B OECD-MA Rn. 70; *Vogel*, IStR 1999, 5 (7); wohl auch *Jacobs*, Internationale Unternehmensbesteuerung, 6. Aufl. 2007, S. 565.

150 Anders aber *Krabbe*, IWB Fach 3 Gruppe 2 S. 753 (764), vgl. Fn. 132.

nung ausscheide, weil es sich nach deutschem Steuerrecht – nur – um Einkünfte aus dem Drittstaat handelt¹⁵¹.

Weitere Meinungsunterschiede bestehen bezüglich einer Anrechnung der vom Sitzstaat auf gezahlte Dividenden erhobenen Quellensteuer. Nach der „abkommensorientierten“ Auffassung kommt deren Anrechnung nicht in Betracht, weil die DBA-rechtlich vorliegende Dividende im Inland als Entnahme nicht besteuert wird. Unter den Vertretern der „anwenderstaatsorientierten“ Auffassung ist die Anrechnung hingegen streitig. Finanzverwaltung und die OECD lehnen eine Anrechnungsverpflichtung mit derselben Begründung ab¹⁵². Andere bejahen die Anrechnungsverpflichtung, weil Deutschland als Ansässigkeitsstaat des Gesellschafters zwar nicht die fragliche Ausschüttung, aber doch die zugrundeliegenden Gewinne besteuert¹⁵³. Letzteres erscheint freilich nicht überzeugend, denn in Fällen des Ein- und Austritts eines Gesellschafters bestehen nahezu zwangsläufig Unterschiede zwischen den zugerechneten und den innerstaatlich als Entnahme behandelten ausgeschütteten Gewinnen. Ungereimtheiten ergeben sich auch bei Gewinnen aus Betriebsstätten in Drittstaaten. Sind diese Gewinne beispielsweise nach einem DBA mit dem Drittstaat freigestellt, ist keine Rechtsgrundlage dafür ersichtlich, warum eine vom Sitzstaat der Gesellschaft bei Ausschüttung erhobene Quellensteuer auf die nur von ihm angenommene Dividende angerechnet werden müsste.

Schließlich hat der Meinungsstreit auch Bedeutung für die – im Schrifttum allerdings kaum erörterten – Fälle vermögensverwaltend tätiger hybrider Personengesellschaften¹⁵⁴.

cc) Abwägung der unterschiedlichen Begründungsansätze

Fragt man sich, welche Auslegung in ihren Ergebnissen dem Sinn und Zweck des DBA besser entspricht, fällt eine Antwort nicht leicht. Die „abkommensorientierte“ Auffassung kann zweifellos für sich in Anspruch nehmen, den Status der Gesellschaft als abkommensberechtigter Person ernst zu nehmen. Zwar ist es allgemein zutreffend, dass aus der Abkommensberechtigung einer Person nicht zu schließen ist, dass ihr die jeweils in Frage stehenden Einkünfte, an deren Erzielung sie in irgendeiner Weise beteiligt ist, auch vom anderen Vertragsstaat für Zwecke der

151 So – unter Hinweis auf den Steuerabzug nach § 34c Abs. 3 EStG – ausdrücklich *Frotscher*, Internationales Steuerrecht, 3. Aufl. 2009, Rn. 366: „Diese Lösung befriedigt nicht, doch ist sie de lege lata m.E. unvermeidbar“.

152 So *Partnership Report* (Fn. 2), Tz. 139 zu Example 18; ferner OECD-MK Tz. 69.3 zu Art. 23; BMF-Schreiben v. 16.4.2010 (Fn. 3), Tz. 4.1.4.1.

153 So etwa *Frotscher*, Internationales Steuerrecht, 3. Aufl. 2009, Rn. 352; wohl auch *Wassermeyer*, IStR 1998, 489 (493); *Krabbe*, RIW 1976, 135 (137).

154 Dazu eingehend *Lüdicke*, IStR 2011, 91 (95).

Anwendung des Abkommens zuzurechnen sind. Diese allgemeine Erkenntnis wird etwa bei unterschiedlicher Einkünftezurechnung bei Treuhanderschaft, Nießbrauch und ähnlichen Konstellationen Geltung beanspruchen. Im hier interessierenden Zusammenhang ist freilich der Tatsache Rechnung zu tragen, dass auch der Ansässigkeitsstaat des Gesellschafters von einer Erzielung der fraglichen Einkünfte „durch“ die oder „mittels“ der Personengesellschaft ausgeht¹⁵⁵.

Gleichwohl ist zu bezweifeln, dass die aus der Anerkennung der Steuerrechtssubjektivität der Gesellschaft durch den Ansässigkeitsstaat des Gesellschafters gefolgerte Zurechnung der Einkünfte für Zwecke der Anwendung des Abkommens – aber gegen seine eigenen Rechtswertungen – zu einem konsistenten und damit überzeugenden Ergebnis führt. Nur ein solches vermag aber die „Bindung“ an die Qualifikation der Gesellschaft und die Zurechnung der Einkünfte durch deren Sitzstaat zu rechtfertigen. Denn Ziel dieser „Bindung“ soll nicht zuletzt die Herbeiführung einer „harmonischen“ Anwendung des Abkommens, mithin eine systematisch möglichst geschlossene Gesamtlösung sein.

(1) Fragwürdige Freistellung von Betriebsstätteneinkünften

Zunächst ist festzuhalten, dass ein Aktivitätsvorbehalt oder die generelle Vereinbarung der Anrechnungsmethode im DBA mit dem Sitzstaat nur noch für Einkünfte Bedeutung hätten, die in einer *eigenen* Betriebsstätte des Steuerpflichtigen im anderen Vertragsstaat erzielt werden, nicht jedoch für Einkünfte aus einer Betriebsstätte einer dortigen Personengesellschaft¹⁵⁶. Das ist kein ohne weiteres überzeugendes Auslegungsergebnis; es mag aber noch mit dem „Vorrang“ der Beachtung der Abkommensberechtigung der Gesellschaft erklärt werden können.

Noch weitaus weniger überzeugend erscheinen allerdings die Freistellung solcher Betriebsstättenergebnisse aus dem Sitzstaat der Gesellschaft trotz grundsätzlich vereinbarter Anrechnung und insbesondere – was bislang kaum problematisiert wurde – die Freistellung der Ergebnisse aus Betriebsstätten der Gesellschaft in Drittstaaten¹⁵⁷ einerseits mit Blick auf Verluste und andererseits mit Blick auf spätere Gewinntransfers zum Gesellschafter, die innerstaatlich eine nicht steuerbare Entnahme darstellen.

155 Sie ist nach deutschem Steuerrecht Einkünfteerzielungssubjekt; in diesem Sinne noch Lüdiche, StbJb 1997/98, 449 (457 ff.).

156 Dies „konstatierend“ auch Schmidt/Blöchle, in Strunk/Kaminski/Köhler, AStG/DBA, Art. 23 A/B OECD-MA Rn. 70.

157 Aus den oben unter III.3.b) dargelegten Gründen ist davon auszugehen, dass der Sitzstaat der Personengesellschaft nicht seinerseits durch das DBA mit dem Ansässigkeitsstaat des Gesellschafters an der Besteuerung der Gewinne aus Drittstaatsbetriebsstätten gehindert ist.

Im Falle von Verlusten „dient“ die von der „abkommensorientierten“ Auffassung vertretene Auslegung jedenfalls nicht dem von ihr angeführten Ziel¹⁵⁸ der Vermeidung der Doppelbesteuerung¹⁵⁹. Namentlich bei Verlusten aus Drittstaatsbetriebsstätten muss gefragt werden, ob deren „Abschneiden“ entgegen den Rechtswertungen des Ansässigkeitsstaates des Gesellschafters (und den möglicherweise übereinstimmenden Rechtswertungen des Drittstaates) das Ergebnis einer fraglos nicht zwingenden Auslegung des DBA mit dem Sitzstaat der Gesellschaft sein sollte¹⁶⁰.

(2) Fehlende Besteuerung des Gewinntransfers

Entscheidend gegen die „abkommensorientierte“ Auffassung spricht indessen die bislang in diesem Zusammenhang nahezu¹⁶¹ unbeachtete gebliebene Tatsache, dass der spätere Gewinntransfer innerstaatlich als Entnahme gewürdigt wird und daher nicht besteuert werden kann. Mit Blick auf den Gewinntransfer wird im Schrifttum lediglich die – oben verneinte – Frage erörtert, ob eine vom Sitzstaat der Gesellschaft erhobene Quellensteuer angerechnet werden könne. Das eigentliche Problem liegt indessen nicht in der – fehlenden – Anrechnungsmöglichkeit, sondern darin begründet, dass dem deutschen innerstaatlichen Mitunternehmerkonzept abkommensrechtlich eine zweistufige, dem Trennungsprinzip bei Kapitalgesellschaften verpflichtete Besteuerung „übergestülpt“ wird. Denn diese zweistufige Besteuerung der Gesellschaft und des Gesellschafters ist von vornherein zum Scheitern verurteilt. Da der spätere Gewinntransfer nicht auch innerstaatlich entsprechend seiner DBA-rechtlichen Einordnung als Dividende besteuert wird und werden kann¹⁶², fehlt es gewissermaßen an der die (Körperschafts-)Besteuerung der Gesellschaft ergänzenden Besteuerung des Gesellschafters. Diese kann – entgegen dem insoweit konsequenten Petitum von *Knobbe-Keuk*¹⁶³ – weder aus dem Regelungsgehalt eines DBA in das innerstaatliche Steuerrecht hineingelesen werden, noch könnte der Gesetzgeber sie für die in Frage stehenden Fälle in systemati-

158 Dieses – grundsätzlich zu Recht – betonend etwa *Prokisch* in Vogel/Lehner, DBA, Art. 1 Rn. 34b.

159 Vgl. zur „Benachteiligung“ durch das DBA infolge des Verlustausschlusses auch *Daniels*, a. a. O. (Fn. 123), S. 165.

160 Diese Frage stellt sich auch auf Basis der „anwenderstaatsorientierten“ Auslegung, sofern man bezüglich der Gewinne aus Drittstaatsbetriebsstätten der Ansicht von *Krabbe*, IWB Fach 3 Gruppe 2 S. 753 (764) folgt (vgl. Fn. 132).

161 Vgl. allerdings *Krabbe*, IWB Fach 3 Gruppe 2 S. 753 (763).

162 Dies ist auch nicht etwa eine deutsche Besonderheit, sondern systembedingt; vgl. auch die allgemeinen Ausführungen im *Partnership Report* (Fn. 2), zur Nichtsteuerbarkeit der „Entnahme“; Tz. 134 ff. zu Example 18.

163 Vgl. *Knobbe-Keuk*, RIW 1991, 306 (313 ff.); *dies.*, Bilanz- und Unternehmenssteuerrecht (Fn. 6), S. 551 ff. Das in seinem Ziel konsequente Petitum, auch innerstaatlich der DBA-Sicht zu folgen, ist mit dem Typenvergleich und dem Wortlaut der DBA unvereinbar.

scher und gleichheitskonformer Weise anordnen; hierfür fehlt es nicht zuletzt an der rechtstatsächlichen Möglichkeit, eine Entnahme (Gewinntransfer) *bestimmten* über die Gesellschaft erzielten Einkünften zuzuordnen¹⁶⁴.

Die Zuordnung von Gewinnen zu einer intransparent besteuerten Gesellschaft findet innerstaatlich ebenso wie abkommensrechtlich indessen ihre innere Rechtfertigung in der systemimmanenten zusätzlichen Besteuerung von Gewinnausschüttungen auf der Ebene des Gesellschafters durch seinen Ansässigkeitsstaat¹⁶⁵. Ohne diese zweite Besteuerung ist die Freistellung des innerstaatlich dem Gesellschafter zugerechneten Gewinnanteils mit der Begründung, dieser sei abkommensrechtlich der Gesellschaft zuzurechnen, unvollständig und damit in sich unschlüssig¹⁶⁶. Die von der „abkommensorientierten“ Auffassung favorisierte Auslegung mag zu einer „harmonischen“ Anwendung der Abkommensvorschriften bezüglich der hybriden Gesellschaft führen; sie verfehlt indessen eine „harmonische“, nämlich systemgerechte Besteuerung von Gesellschaft *und* Gesellschafter auf den systemimmanent notwendigen beiden Stufen in beiden Vertragsstaaten¹⁶⁷.

Ergänzend sei noch angemerkt, dass die fehlende Besteuerung des Gesellschafters beim Dividendenbezug Anreize zu unangemessener Steuerplanung setzen würde. So wäre es naheliegend, Betriebsstätten in Nicht-DBA-Staaten über eine in einem geeigneten DBA-Staat ansässige hybride Gesellschaft zu betreiben; anders als bei einer übereinstimmend intransparent besteuerten ausländischen Kapitalgesellschaft hätte der Investor den – systemwidrigen – Vorteil der Abschirmung bei der Gewinnentstehung ohne den Nachteil, spätere Gewinnausschüttungen besteuern zu müssen. Dieser Vorteil ist unangemessen, weil er nicht auf einer *mit dem Betriebsstättenstaat* vereinbarten Freistellung beruht¹⁶⁸. Ähnliches würde

164 Dies wäre indessen etwa bei Eintritt oder Ausscheiden von Gesellschaftern notwendig.

165 Das der Höhe nach begrenzte Quellenbesteuerungsrecht des Sitzstaates der Gesellschaft nach Art. 10 Abs. 2 OECD-MA steht dem nicht gleich.

166 Hiergegen kann auch nicht eingewendet werden, dass Deutschland regelmäßig auch die dem Gesellschafter zugerechneten Betriebsstättengewinne aus dem anderen Vertragsstaat freistelle; denn diese (und nur diese) sollen aus deutscher Sicht zur Vermeidung der Doppelbesteuerung einmal (und nur einmal) im Betriebsstättenstaat nach *dessen* Regeln besteuert werden (ggf. vorbehaltlich des deutschen Progressionsvorbehalts).

167 So jetzt auch BFH v. 25.5.2011 – I R 95/10, IStR 2011, 688, unter ausdrücklicher Zustimmung zu dieser vom *Verf.* bereits vorab in IStR 2011, 91 (96) veröffentlichten Überlegung (vgl. BFH a. a. O., II. 2. a) bb), Tz. 20).

168 Anders liegt es im Falle vereinbarter Betriebsstätten-Freistellung, wenn der Betriebsstättenstaat von seinem Besteuerungsrecht nur in Höhe des (niedrigen) KSt-Satzes Gebrauch macht (vgl. dazu unter steuerplanerischen Aspekten *Kollruss*, StuW 2010, 381 ff.).

für Einkünfte aus Vermögensverwaltung aus dem Sitzstaat oder aus Drittstaaten gelten¹⁶⁹.

Das alles sind auch nicht bloße „Folgeprobleme“¹⁷⁰ der aus der Abkommensberechtigung der Gesellschaft abgeleiteten Einkünftezurechnung, sondern deren systematisch zwingendes Resultat. Daher wird die dieser Einkünftezurechnung zugrunde liegende These schon in ihrem Ausgangspunkt in Frage gestellt, wenn mit Blick auf die „Folgeprobleme“ eine teleologische Reduktion der Rechtsfolge namentlich des Art. 7 Abs. 1 Satz 1 1. Halbsatz OECD-MA erwogen wird¹⁷¹.

(3) Bedeutung der Abkommensberechtigung

Gegen das hier befürwortete Auslegungsergebnis lässt sich auch nicht einwenden, dass damit die Abkommensberechtigung der Gesellschaft „rechtlich bedeutungslos“¹⁷² sei. So ist erneut darauf hinzuweisen, dass die Eigenschaft einer Person als im anderen Vertragsstaat ansässig und abkommensberechtigt auch in anderen Fällen abweichender Zurechnung von Einkünften so gesehen „bedeutungslos“ bleibt, etwa bei abweichender Zurechnung in Treuhandfällen. Die „Bedeutungslosigkeit“ der Ansässigkeit einer Person im anderen Vertragsstaat ist nach hier vertretener Auffassung jedenfalls dann unproblematisch, wenn Deutschland diese Person – wie vorliegend – weder rechtlich, noch im wirtschaftlichen Ergebnis besteuert oder (mittelbar) belastet. Deutschland besteuert allein den inländischen Gesellschafter. Dessen Besteuerung hat auf den Gewinn der ausländischen Personengesellschaft keinerlei Einfluss, weder rechtlich noch wirtschaftlich. Genau das unterscheidet die hier erörterte Fallkonstellation von den (Inbound-)Fällen, in denen eine im Ausland intransparent besteuerte Gesellschaft in Deutschland steuerpflichtige Quelineinkünfte erzielt. In diesen Fällen wird deutsche Quellensteuer zwar rechtlich zu Lasten der Gesellschafter erhoben. Wirtschaftlich wird aber – auch – die Gesellschaft belastet; denn die zivilrechtlich von ihr bezogenen Vergütungen (Dividenden, Lizenzen etc.) sind um die deutsche Quellensteuer gemindert. Das – und nur das – rechtfertigt es, die Abkommensberechtigung der in Deutschland an sich nicht steuerpflichtigen Gesellschaft zu beachten und auf die Gesellschafter „durchschlagen“ zu lassen¹⁷³.

169 Vgl. näher *Lüdicke*, IStR 2011, 91 (95 f.).

170 So jetzt aber *Wassermeyer*, IStR 2011, 85 (89, sub 7.).

171 Vgl. dazu *Wassermeyer*, IStR 2011, 85 (90, sub 7.).

172 Vgl. *Vogel*, IStR 1999, 5 (7); ihm jetzt folgend *Wassermeyer*, IStR 2011, 85 (86 ff., sub 4.); so auch noch *Lüdicke*, StbJb 1997/98, 449 (460).

173 So im Ergebnis BMF v. 16.4.2010 (Fn. 3), Tz. 2.1.2; *Prokisch* in *Vogel/Lehner*, DBA, Rn. 33; *Krabbe*, IWB Fach 3 Gruppe 2 S. 753 (757); *Lüdicke*, StbJb 1997/98, 449 (459); nunmehr ebenso, aber einschränkend auf Gesellschafter, die selbst nach dem in Frage stehenden DBA mit dem Sitzstaat der Personen-

Die beiden genannten Fallgruppen (Outbound- und Inbound-Konstellationen mit ausländischen hybriden Gesellschaften) sind daher scharf zu unterscheiden.

Für die Outbound-Konstellations ist der „anwenderstaatsorientierten“ Auslegung des Abkommens nach allem der Vorzug zu geben. Deutschland ist nur zur Freistellung von Einkünften aus einer Betriebsstätte im Sitzstaat der Gesellschaft¹⁷⁴ nach Maßgabe des Art. 7 Abs. 1 Satz 2 i. V. m. dem im jeweiligen DBA enthaltenen Methodenartikel verpflichtet.

(4) Anrechnung ausländischer Gewinnsteuer

„Soweit die Freistellung der anteiligen Einkünfte des inländischen Gesellschafters nach dem jeweils anzuwendenden Methodenartikel entfällt,“ soll nach Ansicht der Finanzverwaltung „die anteilige auf den Gewinn der Gesellschaft erhobene ausländische Steuer nach § 34c Abs. 1 bzw. 2 i. V. m. Abs. 6 EStG zu berücksichtigen“ sein¹⁷⁵. Diese Anordnung steht auf den ersten Blick in Übereinstimmung mit der Bejahung einer Anrechnungsverpflichtung im *Partnership Report*¹⁷⁶. Mit Blick auf den Regelungsgehalt des § 34c Abs. 6 Satz 6 EStG erscheint indessen namentlich die Anrechnung (bzw. ein Abzug) der vom Sitzstaat in Übereinstimmung mit dem DBA auf Einkünfte aus Betriebsstätten in Drittstaaten erhobenen Steuern nicht unproblematisch¹⁷⁷. Für die Praxis wäre es daher hilfreich, wenn die Finanzverwaltung die Reichweite der von ihr im Grundsatz zu Recht bejahten Anrechnungsverpflichtung klarstellen würde.

dd) Veräußerungsgewinne

Der BFH hat den Meinungsstreit über die Besteuerung des Gesellschafters einer in ihrem Sitzstaat intransparent besteuerten Gesellschaft jüngst wieder in einem AdV-Verfahren unentschieden gelassen, in dem es um das deutsche Besteuerungsrecht an einem Gewinn aus der *Veräußerung* eines Anteils an einer ausländischen, dort als intransparent besteuerten

gesellschaft abkommensberechtigt sind, *Wassermeyer*, IStR 2011, 85 (86 ff., sub 4.). Nicht zu diskutieren ist an dieser Stelle, ob der Gesellschaft als solcher ein eigener Erstattungsanspruch zusteht (so BMF a. a. O., Tz. 2.1.2; ähnlich wohl auch die derzeitige österreichische Praxis, vgl. EAS 3168 v. 21.6.2010) oder ob sie richtigerweise nur die Erstattungsansprüche ihrer in Deutschland beschränkt steuerpflichtigen Gesellschafter geltend machen kann.

174 Zu möglichen Ausnahmen bei Drittstaatseinkünften vgl. oben Fn. 132.

175 Vgl. BMF v. 16.4.2010 (Fn. 3), Tz. 4.1.4.1.

176 Vgl. *Partnership Report* (Fn. 2), Tz. 139 zu Example 18.

177 Zu weiteren Einzelheiten vgl. *Lüdike*, IStR 2011, 91 (97); ferner können die sog. „Quellenregeln“ in einzelnen deutschen DBA (vgl. Fn. 132) auch für die Anrechnungsverpflichtung Bedeutung erlangen.

Gesellschaft (einer spanischen KG) ging¹⁷⁸. Allerdings ist die Ausgangslage hier eine andere als bei der *laufenden* Besteuerung. Der Sitzstaat der dort intransparent besteuerten Personengesellschaft nimmt die Veräußerung eines Anteils an einer Kapitalgesellschaft durch den Gesellschafter an, sieht sich indessen an deren Besteuerung durch eine dem Art. 13 Abs. 5 OECD-MA entsprechende DBA-Bestimmung gehindert. Somit steht von vornherein nicht die Vermeidung einer Doppelbesteuerung, sondern allenfalls die Frage einer doppelten Nichtbesteuerung zur Debatte. Da Deutschland die Gesellschaft als transparent behandelt, ist es nach Maßgabe des Methodenartikels zur Freistellung des Veräußerungsgewinns verpflichtet, soweit dieser auf Betriebsstättenvermögen im Sitzstaat der Gesellschaft entfällt¹⁷⁹.

Der *Partnership Report* sucht die doppelte Nichtbesteuerung durch die in dem Report entwickelte neuartige Auslegung des Methodenartikels zu vermeiden¹⁸⁰. Der BFH hat in dem eingangs erwähnten AdV-Beschluss – jedenfalls für früher abgeschlossene Abkommen – erhebliche Zweifel an der neuen OECD-Lesart geäußert¹⁸¹. Infolge der ausdrücklichen Anordnung in § 50d Abs. 9 Satz 1 Nr. 1 EStG, wonach in derartigen Fällen die Freistellung unterbleibt, dürfte es sich allerdings weitgehend um ein Übergangsproblem für vor dem Inkrafttreten dieser Vorschrift erfolgte Veräußerungen handeln¹⁸².

Die umstrittene Bestimmung des § 50d Abs. 9 Satz 1 Nr. 1 EStG kann hier nicht im Einzelnen erörtert werden. Im vorliegenden Zusammenhang ist lediglich festzuhalten, dass sie nicht jegliche doppelte Nichtbesteuerung des Gewinns aus der Veräußerung einer ausländischen hybriden Personengesellschaft sicherstellt. So bleibt es bei einer im DBA vorgesehenen Freistellung des Gewinns, soweit er auf eine Betriebsstätte im Sitzstaat der Gesellschaft entfällt, wenn der Sitzstaat den Veräußerungsgewinn schon nach innerstaatlichem Steuerrecht nicht besteuert, etwa weil eine hierfür erforderliche Beteiligungsquote nicht erreicht ist¹⁸³.

178 BFH v. 19.5.2010 – I B 191/09, IStR 2010, 530 (sub II.3.b)cc)aaa), m. Anm. Wassermeyer.

179 Die im DBA für laufende Einkünfte vereinbarte Methode gilt gewöhnlich gleichermaßen für Gewinne aus der Veräußerung von beweglichem Betriebsstättenvermögen i. S. d. Art. 13 Abs. 2 OECD-MA.

180 Vgl. *Partnership Report* (Fn. 2), Tz. 110 zu Example 14.

181 BFH v. 19.5.2010 – I B 191/09, IStR 2010, 530 (sub II.4.b)bb)bbb)).

182 Die Anwendung der Vorschrift *nach* dem Zeitpunkt ihres Inkrafttretens setzt die – hier nicht weiter zu erörternde – innerstaatliche Wirksamkeit als *treaty override* voraus.

183 Entsprechend § 17 EStG vor Einführung der Abgeltungsteuer.

b) Ausländisches Rechtsgebilde ist dort kein Steuerrechtssubjekt

aa) Problemstellung und Meinungsstand

Der aus der Sicht Deutschlands als Ansässigkeitsstaat eines Gesellschafters seltenere Fall von Qualifikationskonflikten tritt ein, wenn das ausländische Rechtsgebilde nach dem Typenvergleich als Körperschaftsteuer-subjekt zu behandeln ist, während es im ausländischen Sitzstaat nach dessen Regeln, sei es allgemein oder nur auf Antrag, als transparent behandelt wird. Nach dem ausländischen Steuerrecht wird der Gewinnanteil des inländischen Gesellschafters im Zeitpunkt seiner Entstehung versteuert. Nach der – kaum überzeugenden – neuen Lesart im *Partnership Report*¹⁸⁴ muss der ausländische Staat keine Begrenzungen seines Besteuerungsrechts aus dem DBA mit Deutschland beachten, weil Deutschland die Einkünfte abweichend nicht dem Gesellschafter, sondern dem ausländischen Rechtsgebilde zurechnet.

Aus der Sicht des deutschen Steuerrechts stellen sich die folgenden Fragen: Ist der Gewinnanteil des inländischen Gesellschafters zum Zeitpunkt seiner Entstehung nach dem DBA freizustellen, ggf. unter Progressionsvorbehalt? Kann eine von dem Gesellschafter nach deutscher Rechtswertung bezogene Dividende nach dem DBA besteuert werden? Sind im Falle der Besteuerung eine ausländische Quellensteuer und die im Ausland zum Zeitpunkt der Gewinnentstehung erhobene Steuer anzurechnen?

Brigitte Knobbe-Keuk hat auf der Basis ihrer Grundüberzeugung, dass die Abkommensregelung in Bezug auf den Status einer Gesellschaft der innerstaatlichen Sichtweise nach dem Typenvergleich vorgehe, dafür plädiert, die Gewinne der Gesellschaft allein der Abkommensregelung über die Unternehmensgewinne zu unterstellen und sie wie einen ausländischen Betriebsstättengewinn steuerfrei zu belassen. Der Progressionsvorbehalt sei anzuwenden, und zwar folgerichtig im Zeitpunkt der Freistellung des Gewinns, mithin bei seiner Entstehung¹⁸⁵. Bedeutung hat diese Sichtweise auch im Falle von Verlusten der ausländischen Gesellschaft, die nach *Knobbe-Keuk* aufgrund der vorrangigen DBA-Regelung über den Status der ausländischen Gesellschaft ebenfalls anteilig dem inländischen Gesellschafter zuzurechnen und ggf. unter Progressionsvorbehalt freizustellen seien¹⁸⁶. Diese in sich zunächst schlüssige und mit der Sicht des Vertragsstaates harmonisierende Sicht hat sich in Deutschland nicht durchgesetzt¹⁸⁷.

184 Dazu oben unter III.3.a).

185 RIW 1991, 306 (316).

186 A. a. O.

187 Die Anwendung des Art. 7 Abs. 1 OECD-MA bejahend – freilich ohne Bezugnahme auf die von *Knobbe-Keuk* gegebene Begründung – *Flick/Heinsen*, IStR 2008, 781 (785); *Mensing*, IStR 2008, 687 (689).

Eine Bindung Deutschlands an die Behandlung der Gesellschaft in ihrem Sitzstaat ist – anders als im oben diskutierten umgekehrten Fall – in der Tat wohl noch weniger überzeugend zu begründen, denn hier besteuert der Sitzstaat die Gesellschaft gerade nicht als Körperschaftsteuersubjekt und räumt ihr mithin keinen besonderen *Status*¹⁸⁸ als abkommensberechtigter Person ein. Es ist strukturell etwas anderes, ob die Gesellschaft in ihrem Sitzstaat steuerpflichtige und damit abkommensberechtigte Person ist oder nicht. Im Übrigen lässt sich auch hier die Maßgeblichkeit des DBA für die Einkünftezurechnung nach *innerstaatlichem* Steuerrecht beim Eintritt und Austritt eines Gesellschafters kaum stringent durchhalten. Erzielt ein Gesellschafter nach seinem Eintritt eine Dividende aus Gewinnen, welche die Gesellschaft vor seinem Eintritt thesauriert hat, müssten diese Dividenden in Deutschland wohl schon aus Gründen der Gleichmäßigkeit der Besteuerung als solche erfasst werden, auch wenn dies der Grundthese *Knobbe-Keuks* widerspricht. Werden, gestützt auf die Grundthese, einem Gesellschafter für deutsche Besteuerungszwecke Gewinnanteile zugerechnet, die er mangels einer Dividendenzahlung vor seinem Ausscheiden tatsächlich nicht mehr erhält, würde der Umfang der Steuerpflicht gegenüber dem abkommenslosen Zustand ausgeweitet.

Der BFH ist im Jahre 2008 einen anderen Weg gegangen¹⁸⁹. Er hat im Fall einer US-amerikanischen LLC, die dort transparent besteuert wurde¹⁹⁰, ausschließlich die nach deutschem innerstaatlichem Steuerrecht zugeflossene Dividende am DBA gemessen. Die Dividende unterfiel nicht der Regelung des Dividendenartikels¹⁹¹, weil die LLC infolge ihrer Transparenz in den USA nicht ansässig war¹⁹². Auch die Bestimmung über Unternehmensgewinne (Art. 7 OECD-MA) wurde im Ergebnis zutreffend für nicht anwendbar gehalten¹⁹³. Dies ist freilich – entgegen der Ansicht des BFH¹⁹⁴ – nicht darauf zurückzuführen, dass das Unternehmen in den USA von der LLC und nicht von dem inländischen Gesellschafter betrieben wird; denn die LLC scheidet schon deswegen abkommensrechtlich als Betreiber des Unternehmens aus, weil sie keine in einem Vertragsstaat ansässige Person ist. Richtig ist allerdings, dass auch der deutsche Gesell-

188 Vgl. zu dieser Begründung *Knobbe-Keuks* im umgekehrten Fall oben bei Fn. 117.

189 BFH v. 20.8.2008 – I R 34/08, BStBl. II 2009, 263; dazu eingehend *Lüdicke* in Lang/Pistone/Schuch/Staringer/Storck/De Broe/Essers/Kemmeren/Vanistendael, *Tax Treaty Case Law around the Globe* – 2011, Wien 2011, S. 83 ff.

190 Mangels diesbezüglicher Feststellungen der Vorinstanz wurde dies für die Auslegung des Abkommens unterstellt.

191 Art. 10 OECD-MA.

192 Besonderheiten des Art. 4 Abs. 1 Buchst. b DBA-USA 1989 sind hier nicht von Interesse.

193 So jetzt auch *Wolff* in Debatin/Wassermeyer, Art. 7 DBA-USA Rn. 77.

194 Zutreffend *Panzer/Gebert*, IStR 2008, 813 (814); *Wittkowski/Kleinknecht*, IWB Fach 3 Gruppe 2 S. 1403 (1411).

schafter aus deutscher Sicht das Unternehmen nicht betreibt¹⁹⁵. Dies würde übrigens selbst dann gelten, wenn der deutsche Gesellschafter hier ein eigenes Unternehmen hätte, in dem die Beteiligung an der LLC gehalten wird; denn auch in diesem Fall würde er innerhalb seines Unternehmens eine Dividende und nicht einen Gewinn in einer ausländischen Betriebsstätte dieses Unternehmens erzielen. Letztlich hat der BFH andere Einkünfte im Sinne des Artikels 21 DBA-USA angenommen, die Deutschland uneingeschränkt besteuern konnte¹⁹⁶.

bb) Anrechnung der Steuer im Ansässigkeitsstaat des Gesellschafters

Bis dahin ist der Entscheidung zu folgen – und an dieser Stelle endet sie auch. Die offizielle Pressemitteilung des BFH zu diesem Urteil führt allerdings zusätzlich aus: „Die Entscheidung des BFH kann also eine Doppelbesteuerung zur Folge haben, die allerdings durch Anrechnung der in den USA gezahlten Steuer auf die deutsche Steuerfestsetzung abgemildert wird“¹⁹⁷. (Es ist nicht ersichtlich, ob der entscheidende Senat diese Erklärung – gewissermaßen als *obiter dictum* – autorisiert hat.) Das Urteil musste sich zur Anrechnung der amerikanischen Steuer auf den Gewinnanteil des deutschen Gesellschafters schon deswegen nicht äußern, weil das Finanzamt diese Steuer offenbar tatsächlich angerechnet hatte¹⁹⁸. Im Schrifttum wird für eine Anrechnung der ausländischen Steuer plädiert¹⁹⁹.

Die Finanzverwaltung scheint nicht von einer Verpflichtung zur Anrechnung der ausländischen Steuer auszugehen; ausdrücklich angesprochen wird in dem BMF-Schreiben zur Anwendung der DBA auf Personengesellschaften nur eine ausländische Quellensteuer auf die Dividende, die aber wegen der von dem ausländischen Staat angenommenen Transparenz gerade nicht anfallen wird²⁰⁰.

195 Das Unternehmen wird somit von keiner in einem der beiden Vertragsstaaten ansässigen und damit abkommensberechtigten Person betrieben; dasselbe wäre der Fall, wenn die Gesellschaft – bei identischer Qualifikation durch beide Vertragsstaaten – ihren Sitz in einem Drittstaat (ohne DBA) hätte; a. A. Flick/Heinsen, IStR 2008, 781 (785, Unternehmen des deutschen Gesellschafters).

196 Zustimmung Chr. Schmidt, Ubg 2009, 112; Wassermeyer, Status Recht 2008, 375.

197 Pressemitteilung des BFH v. 22.10.2008, Nr. 97/08 (www.bundesfinanzhof.de/pressemitteilungen).

198 Es wollte hiervon allerdings im ersten Rechtsgang vor dem FG Baden-Württemberg offenbar wieder abrücken; vgl. FG Baden-Württemberg v. 17.3.2008 – 4-K-59/06, IStR 2008, 668 (sub 1.c)).

199 Vgl. etwa Debatin, BB Beilage 2/1989, 9; Wied in Blümich, EStG, § 34c Rn. 35; Haase, IStR 2010, 45 (47); bejahend auch Gosch, BFH/PR 2009, 35 (36, aus Billigkeitsgründen); Wassermeyer, IStR 1995, 49 (51, aus Billigkeitsgründen); wohl auch Wolff in Debatin/Wassermeyer, Art. 23 DBA-USA Rn. 296.

200 Vgl. BMF v. 16.4.2010 (Fn. 3), Tz. 4.1.4.2; BMF v. 19.3.2004, BStBl. I 2004, 411, Tz. VI.2.a).

Der *Partnership Report*, der in seinem III. Teil²⁰¹ die mögliche Verpflichtung des Ansässigkeitsstaates zur Anrechnung der Steuer des anderen Vertragsstaates in einer Vielzahl von Konstellationen behandelt, in denen es zu Qualifikationskonflikten kommt, erwähnt gerade die hier erörterte Fragestellung nicht. Das erscheint umso bemerkenswerter, als die Grundkonstellation der im Quellenstaat transparenten und vom Ansässigkeitsstaat des Gesellschafters als intransparent behandelten Gesellschaft im Example 14 untersucht wird, allerdings nur im Hinblick auf die unterschiedliche Besteuerung eines Gewinns aus der Veräußerung des Gesellschaftsanteils²⁰². Anhand dieses Beispiels verdeutlicht der *Partnership Report* die neue Lesart des Art. 23 OECD-MA, wonach der Ansässigkeitsstaat des Gesellschafters den von ihm angenommenen Gewinn aus der Veräußerung eines Anteils an einer Gesellschaft im Sinne des Art. 13 Abs. 5 OECD-MA entgegen seiner eigenen Rechtswertung freistellen oder die Steuer des Sitzstaates der Gesellschaft anrechnen muss, welche letzterer aufgrund seiner Sichtweise nach Art. 13 Abs. 2 OECD-MA erhebt, weil er von der anteiligen Veräußerung von Betriebsstättenvermögen ausgeht.

Es wäre voreilig, diese von der OECD propagierten Grundsätze, selbst wenn man sie – wie die deutsche Finanzverwaltung²⁰³ – für richtig hält und auch auf früher abgeschlossene DBA anzuwenden bereit ist, ohne weiteres auf den hier interessierenden Gewinn- bzw. Dividendenbezug zu übertragen. Im Hinblick auf den von der OECD behandelten Veräußerungsgewinn steht außer Frage, dass beide Staaten in der Sache den nämlichen Gewinn in der Hand desselben Steuerpflichtigen besteuern; sie sind lediglich unterschiedlicher Meinung über die steuerliche Qualifikation des Veräußerungsgegenstandes, sei es als Gesellschaftsanteil, sei es als Anteil an den Wirtschaftsgütern. Anders ist die Lage bei der laufenden Besteuerung, obwohl auch hier beide Staaten den Gesellschafter als den Erzieler der Einkünfte in Anspruch nehmen. Der Sitzstaat der Gesellschaft besteuert in der Hand des Gesellschafters den von der Gesellschaft erzielten Gewinn im Zeitpunkt seiner Entstehung. Davon abweichend besteuert der Ansässigkeitsstaat des Gesellschafters die von diesem bezogene Dividende, mithin ein *aliud*.

Der Kern der Problematik liegt in Folgendem: Aus der Sicht des Ansässigkeitsstaates des Gesellschafters ist die bei der Beteiligung an Kapitalgesellschaften übliche wirtschaftliche Doppelbesteuerung zu erwarten. Diese tritt auch in gewisser Weise ein, wenngleich der Sitzstaat der Gesellschaft nicht diese, sondern ihren Gesellschafter für die Besteuerung

201 *Partnership Report* (Fn. 2), Tz. 93 ff., ab Example 13.

202 Vgl. allgemein Example 14, Tz. 107.

203 Vgl. BMF v. 16.4.2010 (Fn. 3), Tz. 4.2.1 i. V. m. 4.1.4.2.

des Gewinns der Gesellschaft in Anspruch nimmt. Die aus der Sicht Deutschlands als Ansässigkeitsstaat vorliegende wirtschaftliche Doppelbesteuerung mag Anlass zu Maßnahmen nach Maßgabe des nationalen Steuerrechts zu deren Abmilderung sein (Teileinkünfteverfahren, Beteiligungsertragsbefreiung²⁰⁴). Die DBA vermeiden demgegenüber die internationale wirtschaftliche Doppelbesteuerung in derartigen Fällen nicht²⁰⁵. Anders stellt sich die Lage naturgemäß aus der Sicht des Sitzstaates der Gesellschaft dar. Allerdings liegt auch aus dessen Sicht kein Fall der üblichen rechtlichen Doppelbesteuerung vor, denn die Besteuerung des in der Gesellschaft entstehenden Gewinns und die Besteuerung der bezogenen Dividenden können zwar zufällig betragsmäßig und zeitlich zusammenfallen, sind jedoch im Ausgangspunkt etwas Unterschiedliches.

Es wäre interessant zu erfahren, wie der Steuerausschuss der OECD die auf der zutreffenden Rechtsanwendung des Quellenstaates beruhende Verpflichtung des Ansässigkeitsstaates zur Vermeidung der Doppelbesteuerung in dieser Fallkonstellation sieht.

Wenn man der Sichtweise folgt, dass aus deutscher Sicht eine internationale wirtschaftliche Doppelbesteuerung vorliegt und die Anrechnung der auf die Gewinnentstehung erhobene Steuer des Quellenstaates daher im Grundsatz nicht angezeigt ist, könnte dennoch eine Billigkeitsmaßnahme erforderlich sein, um die Besteuerung auf das aus deutscher Sicht angemessene Gesamtmaß zu verringern. Denn die von der Gesellschaft an den Gesellschafter gezahlte „Dividende“ (so die deutsche Rechtswertung) wird mangels eigener Steuerbelastung der in ihrem Ansässigkeitsstaat als transparent behandelten Gesellschaft grundsätzlich deren Bruttogewinn repräsentieren. Demgegenüber zahlt eine übereinstimmend als Steuersubjekt behandelte Gesellschaft ihre Dividenden aus dem Nettogewinn nach (Körperschaft-)Steuer. Für US-amerikanische *S-Corporations*, bei denen ein vergleichbares Problem besteht, ist nach einer Verfügung der OFD Berlin²⁰⁶ die steuerpflichtige Dividende aus Billigkeitsgründen um einen Betrag in Höhe der fiktiven ausländischen Körperschaftsteuer zu mindern. Der für diesen Fall gewiesene Weg der pauschalen Minderung der Dividende erscheint in der Sache durchaus gerechtfertigt²⁰⁷.

204 Vgl. § 3 Nr. 40 EStG, § 8b Abs. 1 KStG.

205 Eine Anrechnungsverpflichtung infolge Zuordnungskonflikts bejahend aber Wolff in Debatin/Wassermeyer, Art. 23 DBA-USA Rn. 296.

206 OFD Berlin v. 21.1.2003, IStR 2003, 138.

207 A. A. Flick/Heinsen, IStR 2008, 781 (786); wie hier wohl Peter, RIW 2009, 819 (823).

IV. Gewerbliche Prägung und DBA-Recht

Bis heute streitig und jüngst durch den BFH²⁰⁸ abweichend von der Finanzverwaltung²⁰⁹ beurteilt ist die Frage, ob die in § 15 Abs. 3 Nr. 2 EStG normierte gewerbliche Prägung einer lediglich vermögensverwaltenden Personengesellschaft abkommensrechtlich das Erzielen von Unternehmensgewinnen im Sinne des Art. 7 OECD-MA zur Folge hat.

*Brigitte Knobbe-Keuk*²¹⁰ hat dies unter Berufung auf den im DBA-Kommentar von *Klaus Vogel*²¹¹ propagierten „gemeineuropäischen Begriff“ gewerblicher Tätigkeiten abgelehnt²¹². Die von der deutschen Finanzverwaltung bislang hartnäckig²¹³ vertretene Gegenauffassung hätte in Inbound-Fällen eine ungebührliche Ausweitung des deutschen Besteuerungsrechts zur Folge. Ebenso wie bei den bereits dargestellten Sondervergütungen geht hiermit freilich kein – in gewisser Weise symmetrischer – Besteuerungsverzicht in Outbound-Fällen mehr einher, wie er Anfang der neunziger Jahre von *Knobbe-Keuk* noch konstatiert werden konnte²¹⁴. Sofern der andere Vertragsstaat keine Unternehmenseinkünfte und daher auch kein Besteuerungsrecht nach Betriebsstättengrundsätzen annimmt, sondern sich nach den danach anzuwendenden anderen Verteilungsnormen des DBA an einer Besteuerung gehindert sieht, würde Deutschland die Einkünfte entgegen der sich nach der Lesart der Finanzverwaltung an sich aus dem DBA ergebenden Verpflichtung infolge der Regelung des § 50d Abs. 9 Satz 1 Nr. 1 EStG nicht freistellen. Die daraus resultierende deutsche Besteuerung würde mangels ausländischer Steuer nicht gemindert.

Nachdem der BFH²¹⁵ überzeugend und in Übereinstimmung mit der überwiegenden Meinung im Schrifttum begründet hat, dass die Geprägesetzgebung nicht auf Art. 7 OECD-MA durchschlägt, sollte der Gesetzgeber sich nicht – wie hinsichtlich der abkommensrechtlichen Einordnung der

208 BFH v. 28.4.2010 – I R 81/09, IStR 2010, 525 ff. (sub II.2.b)dd), Tz. 21–23), m. Anm. *Gebert/Schmitz*; vgl. auch *Buciek*, FR 2010, 907; *Gosch*, BFH/PR 2010, 351; *Chr. Schmidt*, IStR 2010, 520; *Pinkernell*, IStR 2010, 785 (786 f.); *Brodersen/Duttiné*, BB 2010, 1901; *Letzgus*, Ubg 2010, 513; *Peter*, SWI 2010, 579.

209 Vgl. u. a. BMF v. 16.4.2010 (Fn. 3), Tz. 2.2.1; BMF (Betriebsstättenerlass) v. 24.12.1999, BStBl. I 1999, 1076, Tz. 1.1.5.1.

210 Bilanz- und Unternehmenssteuerrecht (Fn. 6), S. 545 f.

211 *Hemmelrath* in *Vogel*, DBA, 2. Aufl. 1990, Art. 7 Rn. 23; *ders.* in *Vogel/Lehner*, DBA, Art. 7 Rn. 30.

212 Vgl. zu dem gewerbsteuerlichen (!) Hintergrund des § 15 Abs. 3 Nr. 2 EStG auch BFH v. 20.11.2003 – IV R 5/02, BStBl. II 2004, 464 (465, sub I.1.c)).

213 Vgl. Fn. 209.

214 Bilanz- und Unternehmenssteuerrecht (Fn. 6), S. 546.

215 BFH v. 28.4.2010, a. a. O. (Fn. 208), mit umfangreichen Nachweisen zum Streitstand; ebenso jetzt BFH v. 4.5.2011 – II R 51/09, IStR 2011, 635; vgl. auch *Herlinghaus*, BFH/PR 2011, 399.

Sondervergütungen²¹⁶ – dazu hergeben, das von der Finanzverwaltung bislang favorisierte, aber systematisch unzutreffende Auslegungsergebnis gesetzlich festzuschreiben²¹⁷. Es ist insofern ein gutes Zeichen, dass das BMF jedenfalls das JStG 2010 nicht für entsprechende Vorschläge genutzt hat²¹⁸.

Die vorstehende Beurteilung gilt ungeachtet der Tatsache, dass infolge der nun vom BFH vertretenen Sichtweise gewerblich geprägte inländische Personengesellschaften wohl nicht mehr planungssicher zur Vermeidung einer ansonsten drohenden Wegzugsbesteuerung gemäß § 6 AStG eingesetzt werden können²¹⁹. Sofern der Gesetzgeber hier Handlungsbedarf zugunsten wezugswilliger Steuerpflichtiger sieht, sollte er dem punktgenau in § 6 AStG, nicht jedoch bei der DBA-rechtlichen Qualifizierung aller gewerblich geprägten Personengesellschaften Rechnung tragen²²⁰.

V. Schlussbemerkung

Brigitte Knobbe-Keuk griff in ihren Vorträgen²²¹ gern die Geschichte von dem Professor auf, der darauf angesprochen wird, dass er bei der Examensprüfung dieselben Fragen wie im Vorjahr stelle. Seine wenig überraschende Antwort lautete bekanntlich: „Die Fragen sind in jedem Examen die gleichen. Aber in jedem Jahr sind andere Antworten richtig.“

Die von *Brigitte Knobbe-Keuk* im Jahr 1991 in der RIW behandelten Fragen sind sämtlich noch aktuell. Es ist ein großer Verlust, dass sie die Diskussion nicht mehr mit uns führen kann. So ist es an uns, die heute richtigen Antworten zu finden. Hierzu sollen obige Ausführungen beitragen.

216 Vgl. zu § 50d Abs. 10 EStG oben unter II. 3.

217 Zu aufkommensmäßigen Gründen dafür vgl. *Chr. Schmidt*, IStR 2010, 520 (521).

218 Eine endgültige Entscheidung der Finanzverwaltung zum Umgang mit dem BFH-Urteil v. 28.4.2010 (Fn. 208) steht noch aus; im BMF wird offenbar ein Zusammenhang mit dem Urteil v. 8.9.2010 – I R 74/09, IStR 2011, 32, zu § 50d Abs. 10 EStG gesehen; vgl. *Müller-Gatermann* in *Lüdiche* (Hrsg.), *Internationales Steuerrecht – Aufbruch oder Konsolidierung?*, Köln 2011, S. 218 ff.

219 Vgl. bereits *Brandenberg*, BB 2008, 864 (868 f.), sowie die Kontroverse zwischen *Loose/Wittkowski*, IStR 2011, 68, und *Schönfeld*, IStR 2011, 142.

220 Die Lage erinnert an die Schaffung des § 15 Abs. 3 Nr. 2 EStG, um gewerblich geprägte Personengesellschaften als „sinnvolles Gestaltungsinstrument“ zu erhalten; dazu kritisch *Knobbe-Keuk*, Bilanz- und Unternehmenssteuerrecht, S. 374 ff. (375).

221 Sowie im Vorwort zur neunten Auflage ihres Standardwerkes „Bilanz- und Unternehmenssteuerrecht“ (Fn. 6), S. V.