

**Nur per E-Mail:**

Oberste Finanzbehörden  
der Länder

nachrichtlich:

Bundeszentralamt für Steuern

Bundesfinanzakademie  
im Bundesministerium der Finanzen

Anwendung der Doppelbesteuerungsabkommen (DBA) auf Personengesellschaften

1 Anlage

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

## Inhaltsangabe

Abkürzungsverzeichnis

### **0 Hinweis**

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

- 1.1 Personengesellschaften
- 1.2 Ausländische Gesellschaften

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

- 2.1 Personengesellschaften und Abkommensberechtigung
  - 2.1.1 Grundsatz
  - 2.1.2 Entlastung von deutschen Abzugsteuern
- 2.2 Unternehmensgewinne und Abgrenzungsfragen (Artikel 7 OECD-MA)
  - 2.2.1 Gewinne gewerblich tätiger Personengesellschaften
    - 2.2.1.1 Einkünfte aus selbständiger Arbeit (§ 18 EStG)
    - 2.2.1.2 Einkünfte aus atypisch stillen Beteiligungen
    - 2.2.1.3 Einkünfte aus typisch stillen Beteiligungen
  - 2.2.2 Unternehmen eines Vertragsstaates (Artikel 3 Absatz 1 Buchstabe d OECD-MA)
  - 2.2.3 Betriebsstätte (Artikel 5 OECD-MA)
  - 2.2.4 Betriebsstättenvorbehalte und Verhältnis zu anderen Vorschriften
    - 2.2.4.1 Betriebsstättenvorbehalte
    - 2.2.4.2 Unbewegliches Vermögen eines Unternehmens
- 2.3 Einkünfte vermögensverwaltender (einschließlich gewerblich geprägter) Personengesellschaften
  - 2.3.1 Grundsatz
  - 2.3.2 Besonderheiten bei Einkünften aus unbeweglichem Vermögen (Artikel 6 OECD-MA) und Verhältnis zu Artikel 11 OECD-MA
  - 2.3.3 Besonderheiten bei gewerblich geprägten und gewerblich infizierten Personengesellschaften und bei Betriebsaufspaltungen (Wegzugsfälle und Anwendung des § 50i EStG)
    - 2.3.3.1 Ansässigkeit in einem DBA-Staat
    - 2.3.3.2 Übertragung oder Überführung vor dem 29. Juni 2013
    - 2.3.3.3 Veräußerung oder Entnahme nach dem 29. Juni 2013
    - 2.3.3.4 Betriebsaufspaltung
    - 2.3.3.5 Besteuerung der laufenden Einkünfte
    - 2.3.3.6 Doppelbesteuerung
    - 2.3.3.7 Keine Anwendung des § 50i EStG

### **3 Deutschland als Betriebsstättenstaat**

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

### **4 Deutschland als Ansässigkeitsstaat**

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

### **5 Sondervergütungen**

- 5.1 Behandlung der Sondervergütungen gewerblich tätiger Personengesellschaften
  - 5.1.1 Grundsatz
  - 5.1.2 Zurechnung der Sondervergütungen zu einer Betriebsstätte
  - 5.1.3 Vermeidung der Doppelbesteuerung
    - 5.1.3.1 Deutschland ist Betriebsstättenstaat

- 5.1.3.2 Deutschland ist Ansässigkeitsstaat
- 5.2 Sonderregelungen einzelner DBA

## **6 Verfahren**

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

## **7 Betriebsstätten-Verwaltungsgrundsätze**

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

## Abkürzungsverzeichnis

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

## **0 Hinweis**

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

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

### **1.1 Personengesellschaften**

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

### **1.2 Ausländische Gesellschaften**

Ob eine ausländische Gesellschaft als Personengesellschaft oder als Körperschaft zu behandeln ist, bestimmt sich für Zwecke der deutschen Besteuerung ausschließlich nach deutschem Steuerrecht. Es gelten die allgemeinen Grundsätze des Rechtstypenvergleichs; vgl. Abschnitt IV des BMF-Schreibens vom 19. März 2004, BStBl I S. 411, sowie BFH-Urteile vom 20. August 2008, BStBl 2009 II S. 263, und vom 25. Mai 2011, BStBl 2013 II S. ....[ I R 95/10]. Das BMF-Schreiben vom 24. Dezember 1999, BStBl I S. 1076 (unter Berücksichtigung der Änderungen durch die BMF-Schreiben vom 20. November 2000, BStBl I S. 1509, vom 29. September 2004, BStBl I S. 917, und vom 25. August 2009, BStBl I S. 888 - Betriebsstätten-Verwaltungsgrundsätze) enthält in Anhang I, Tabellen 1 und 2 Hinweise für die Einordnung ausgewählter ausländischer Gesellschaftsformen. Die Einordnung nach dem Zivil- oder Steuerrecht des jeweiligen Sitzstaates ist nicht maßgebend.

## 2 Allgemeine Grundsätze der Doppelbesteuerungsabkommen

### 2.1 Personengesellschaften und Abkommensberechtigung

#### 2.1.1 Grundsatz

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

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

#### 2.1.2 Entlastung von deutschen Abzugsteuern

Da Personengesellschaften als solche nicht abkommensberechtigt sind (Tz. 2.1.1), können ausländische Personengesellschaften selbst die nach einem DBA zu gewährende Entlastung von Abzugsteuern (vgl. z. B. Artikel 10 Absatz 2 OECD-MA; § 50d Absatz 1 bis 6 EStG) nicht beanspruchen. Abkommensberechtigt sind vielmehr die Gesellschafter der Personengesellschaften, wenn sie im anderen Vertragsstaat ansässig sind. Ist ein Gesellschafter in einem Drittstaat ansässig, richtet sich die Abkommensberechtigung nach dem DBA mit diesem Staat.

Unbeschadet des Grundsatzes, dass Personengesellschaften selbst nicht abkommensberechtigt sind, ist nur der Personengesellschaft und nicht deren Gesellschaftern die Entlastung von Abzugsteuern zu gewähren, wenn die Einkünfte nach dem Recht des betreffenden Vertragsstaates der Personengesellschaft als Einkünfte einer ansässigen Person zugerechnet werden (§ 50d Absatz 1 Satz 11 EStG)<sup>1, 2</sup>. Die Vorschrift folgt dem OECD-MK (Nummer 5 zu Artikel 1 OECD-MK).

---

<sup>1</sup> Eingefügt durch Artikel 2 Amtshilferichtlinienumsetzungsgesetz vom 29. Juni 2013, BGBl. I S. 1809. Die Vorschrift ist erstmals auf Zahlungen anzuwenden, die nach dem 29. Juni 2013 erfolgen (§ 52 Absatz 59a Satz 7 EStG). Für davor liegende Zeiträume gilt Tz. 2.1.2 des BMF-Schreibens vom 16. April 2010, BStBl I S. 354.

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

### 2.2.1 Gewinne gewerblich tätiger Personengesellschaften

Die DBA definieren regelmäßig nicht, was „Unternehmensgewinne“, in einigen DBA auch als „gewerbliche Gewinne“ bezeichnet, sind. Dies gilt auch für Abkommen, die, dem OECD-MA folgend, den Ausdruck „Unternehmen“ als eine „Geschäftstätigkeit“ definieren.

Unternehmensgewinne können jedoch nur solche sein, die aus einer ihrer Art nach „unternehmerischen“ Tätigkeit stammen. Einkünfte aus einer gewerblichen Tätigkeit i. S. d. § 15 Absatz 2 EStG oder freiberuflichen Tätigkeit i. S. d. § 18 Absatz 1 Nummer 1 EStG (vgl. Tz. 2.2.1.1) sind regelmäßig Unternehmensgewinne i. S. d. Artikels 7 OECD-MA. Für Einkünfte eines Unternehmens, die ihrer Art nach in anderen Artikeln behandelt werden, z. B. Zinsen, gelten vorrangig die Regelungen dieser anderen Artikel (Artikel 7 Absatz 4 OECD-MA), es sei denn, diese anderen Artikel verweisen auf Artikel 7 zurück (vgl. Tz. 2.2.4). Auf Einkünfte aus anderen Tätigkeiten, z. B. aus Vermögensverwaltung, ist Artikel 7 nicht anzuwenden (BFH-Urteil vom 28. April 2010, BStBl 2013 II....[I R 81/09]). Daher gelten z. B. für Einkünfte nicht originär gewerblich tätiger, sondern lediglich gewerblich geprägter Personengesellschaften (§ 15 Absatz 3 Nummer 2 EStG) auf Abkommensebene die gleichen Grundsätze wie bei vermögensverwaltenden Personengesellschaften (Tz. 2.3). Das gilt auch für Einkünfte einer Besitzpersonengesellschaft im Rahmen einer Betriebsaufspaltung (BFH-Urteil vom 25. Mai 2011, BStBl 2013 II S. ... [I R 95/10]).

Auch die Fiktion des § 15 Absatz 3 Nummer 1 EStG gilt auf Abkommensebene nicht. Übt eine Personengesellschaft sowohl eine gewerbliche oder freiberufliche als auch eine vermögensverwaltende Tätigkeit aus (gemischte Tätigkeit), so sind in entsprechender Anwendung des BFH-Urteils vom 24. April 1995, BStBl 1997 II S. 567, die Tätigkeiten für die Abkommensanwendung zu trennen, sofern dies möglich ist. Ist dies nicht möglich, weil beide Tätigkeitsbereiche sich gegenseitig unlösbar bedingen, so liegt eine einheitliche Tätigkeit vor, und es entscheidet das Gesamtbild der Verhältnisse im Einzelfall über die Zuordnung zu dem jeweiligen Artikel. Einkünfte aus Vermögensverwaltung sind nicht als solche zu behandeln, wenn

---

<sup>2</sup> Abschnitt VI Nummer 2 Buchstabe b Satz 5 des BMF-Schreibens vom 19. März 2004, BStBl I S. 411, zur Einordnung einer LLC US-amerikanischen Rechts ist deshalb nicht mehr anzuwenden. <sup>3</sup> Eingefügt durch Artikel 2 Amtshilferichtlinienumsetzungsgesetz vom 29. Juni 2013, BGBl. I S. 1809. Zur erstmaligen Anwendung vgl. § 52 Absatz 59d EStG.

sie als Nebenerträge des gewerblichen Bereichs anzusehen sind (Tz. 8.0.2 AStG-Anwendungsschreiben vom 14. Mai 2004, BStBl I Sondernummer 1).

Ob im Einzelfall eine Tätigkeit ihrer Art nach „unternehmerisch“ ist, bestimmt sich im Übrigen nach dem innerstaatlichen Recht des Anwenderstaates (Artikel 3 Absatz 2 OECD-MA; OECD-MK Nummer 4 zu Artikel 3).

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

Soweit ein DBA keine Regelung für Einkünfte aus selbständiger Arbeit (§ 18 EStG) enthält (ehemals Artikel 14 OECD-MA), gehören diese Einkünfte zu den Unternehmensgewinnen (Tz. 2.2.1). Dies gilt auch für die Einkünfte freiberuflich tätiger Personengesellschaften.

#### 2.2.1.2 Einkünfte aus atypisch stillen Beteiligungen

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

Luxemburg (DBA vom 23. August 1958, Protokoll Nummer 11),  
Niederlande (DBA vom 16. Juni 1959, Protokoll Nummer 9),  
Österreich (DBA vom 26. März 2002, Protokoll Nummer 3).

#### 2.2.1.3 Einkünfte aus typisch stillen Beteiligungen

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

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

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

Unternehmen, wie Gesellschafter vorhanden sind. Davon unabhängig ist die Frage, wo sich die Geschäftsleitungsbetriebsstätte der Personengesellschaft befindet.

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

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

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

Unter welchen Voraussetzungen eine Betriebsstätte besteht, bestimmt sich nach den Betriebsstättenartikeln der jeweiligen DBA; sie entsprechen ganz überwiegend Artikel 5 OECD-MA. Zu Einzelheiten des Begriffs „Betriebsstätte“ nach Abkommensrecht (Artikel 5 OECD-MA) vgl. Tz.1.2 des BMF-Schreibens vom 24. Dezember 1999, BStBl I S. 1076, unter Berücksichtigung der Änderungen durch die BMF-Schreiben vom 20. November 2000, BStBl I S. 1509, vom 29. September 2004, BStBl I S. 917, und vom 25. August 2009, BStBl I S. 888 (Betriebsstätten-Verwaltungsgrundsätze).

### 2.2.4 Betriebsstättenvorbehalte und Verhältnis zu anderen Vorschriften

#### 2.2.4.1 Betriebsstättenvorbehalte

Nach den Betriebsstättenvorbehalten der DBA (Artikel 10 Absatz 4, 11 Absatz 4, Artikel 12 Absatz 3, Artikel 13 Absatz 2 und Artikel 21 Absatz 2 OECD-MA) gelten die Begrenzungen der Besteuerungsrechte des Quellenstaates (Artikel 10 Absatz 2, Artikel 11 Absatz 2, Artikel 12 Absatz 1, Artikel 13 Absatz 5 und Artikel 21 Ab-

satz 1 OECD-MA) nicht, wenn die den Einkünften zugrunde liegenden Wirtschaftsgüter (Beteiligungen, Forderungen, Rechte oder Vermögenswerte) tatsächlich zu einer Betriebsstätte (Tz. 2.2.3) gehören, durch die ein Unternehmen eines Vertragsstaates (Tz. 2.2.2) seine Tätigkeit im anderen Vertragsstaat ausübt.

Die tatsächliche Zugehörigkeit eines Wirtschaftsgutes zu einer Betriebsstätte ist nur gegeben, wenn das Wirtschaftsgut in einem funktionalen Zusammenhang mit der Tätigkeit der Betriebsstätte steht (vgl. BFH-Urteile vom 30. August 1995, BStBl 1996 II S. 563, und vom 13. Februar 2008, BStBl 2009 II S. 414 sowie BMF-Schreiben vom 24. Dezember 1999, BStBl I S. 1076, unter Berücksichtigung der Änderungen durch die BMF-Schreiben vom 20. November 2000, BStBl I S. 1509, vom 29. September 2004, BStBl I S. 917, und vom 25. August 2009, BStBl I S. 888 - Betriebsstätten-Verwaltungsgrundsätze, Tz. 2.4). Die Zuordnung zum Betriebsvermögen der Betriebsstätte durch den Steuerpflichtigen kann zwar ein Indiz für den funktionalen Zusammenhang sein. Das setzt aber voraus, dass das Wirtschaftsgut von der Betriebsstätte tatsächlich genutzt wird und zu ihrem Betriebsergebnis beiträgt. Daraus ergibt sich auch, dass eine bestehende funktionale Zuordnung einer Beteiligung nicht allein durch eine anderweitige Zuweisung der Beteiligung durch den Steuerpflichtigen geändert werden kann, auch wenn diese zivilrechtlich auf eine Personengesellschaft übertragen wurde (vgl. BFH-Beschluss vom 19. Dezember 2007, BStBl 2008 II S. 510).

**Beispiel:**

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

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

nimmt, der wesentliche funktionale Zusammenhang jedoch zwischen den Aktivitäten der A GmbH und den ausländischen Kapitalgesellschaften besteht.

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

Die Formulierungen der Betriebsstättenvorbehalte der DBA weichen teilweise vom OECD-MA ab. So muss z. B. nach dem DBA-USA das Wirtschaftsgut Betriebsvermögen der Betriebsstätte sein. Ein von den funktionalen Zuordnungskriterien abweichendes Verständnis ist daraus jedoch nicht herzuleiten.

#### 2.2.4.2 Unbewegliches Vermögen eines Unternehmens

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

Besteht für eine gewerblich tätige Personengesellschaft weder eine inländische Betriebsstätte i. S. d. § 12 AO noch ein ständiger Vertreter i. S. d. § 13 AO, unterliegen laufende inländische Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung und Veräußerungsgewinne i. S. d. § 49 Absatz 1 Nummer 2 Buchstabe f Satz 1 Doppelbuchstabe aa und bb EStG der beschränkten Steuerpflicht. Entsprechend Satz 2 besteht für diese Einkünfte und Veräußerungsgewinne ein inländisches Besteuerungsrecht.

### 2.3 Einkünfte vermögensverwaltender (einschließlich gewerblich geprägter) Personengesellschaften

#### 2.3.1 Grundsatz

Die Einkünfte vermögensverwaltender Personengesellschaften sind keine Unternehmensgewinne i. S. d. Artikels 7 OECD-MA. Das gilt auch dann, wenn die Personengesellschaft gewerblich geprägt ist oder die Einkünfte gewerblich infiziert sind (Tz. 2.2.1) oder die Personengesellschaft als Besitzgesellschaft aufgrund einer Betriebsaufspaltung Einkünfte aus Gewerbebetrieb erzielt (BFH-Urteil vom 25. Mai 2011, BStBl 2013 II S. ... [ I R 95/10]).

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

Für Einkünfte aus unbeweglichem Vermögen (einschließlich der Einkünfte aus land- und forstwirtschaftlichen Betrieben) hat der Staat, in dem das Vermögen belegen ist, ein uneingeschränktes Besteuerungsrecht (Artikel 6 Absatz 1 OECD-MA). Das gilt auch für Einkünfte aus unbeweglichem Vermögen eines Unternehmens (Artikel 6 Absatz 4 OECD-MA). Was als unbewegliches Vermögen gilt, bestimmt sich nach dem Recht des Vertragsstaates, in dem das Vermögen liegt. Unabhängig davon enthalten Artikel 6 OECD-MA und die ihm entsprechenden DBA jedoch für andere Einkünfte, die mit dem unbeweglichem Vermögen (oder dem land- und forstwirtschaftlichen Betrieb) in einem Zusammenhang stehen (z. B. Zinsen), keine Vorbehaltsregelungen, wie sie den Betriebsstättenvorbehalten der Artikel 10 Absatz 4, Artikel 11 Absatz 4 und Artikel 21 Absatz 2 OECD-MA entsprechen. Deshalb gilt z. B. für Zinsen, die im Zusammenhang mit unbeweglichem Vermögen (einschließlich der Einkünfte aus land- und forstwirtschaftlichen Betrieben) erzielt werden, nicht Artikel 6 OECD-MA, sondern Artikel 11 OECD-MA (BFH-Urteil vom 28. April 2010, BStBl 2013 II S. ... [I R 81/09]).

### 2.3.3 Besonderheiten bei gewerblich geprägten und gewerblich infizierten Personengesellschaften und bei Betriebsaufspaltungen (Wegzugsfälle und Anwendung des § 50i EStG)

Sind Wirtschaftsgüter des Betriebsvermögens oder Anteile an Kapitalgesellschaften i. S. d. § 17 EStG vor dem 29. Juni 2013 (Stichtag) in das Betriebsvermögen einer gewerblich geprägten oder gewerblich infizierten Personengesellschaft i. S. d. § 15 Absatz 3 EStG übertragen oder überführt worden und ist eine Besteuerung der stillen Reserven dieser Wirtschaftsgüter oder Anteile im Übertragungs- oder Überführungszeitpunkt unterblieben, unterliegt ein Gewinn aus der Veräußerung oder Entnahme dieser Wirtschaftsgüter oder Anteile nach dem 29. Juni 2013 ungeachtet entgegenstehender Vorschriften eines DBA der deutschen Besteuerung (§ 50i Satz 1 EStG)<sup>3</sup>. In diesen Fällen unterliegen außerdem auch die laufenden Einkünfte aus den Wirtschaftsgütern oder Anteilen, ebenfalls ungeachtet entgegenstehender Vorschriften eines DBA, der deutschen Besteuerung (§ 50i Satz 2 EStG), so dass Entlastungsansprüche nach § 50d Absatz 1 Satz 1 und 2 EStG nicht geltend gemacht werden können.

Zu den Anteilen i. S. d. § 17 EStG gehören auch sog. alteinbringungsgeborene Anteile i. S. d. § 21 UmwStG 1995 sowie sperrfristbehaftete Anteile nach § 22 UmwStG.

---

<sup>3</sup> Eingefügt durch Artikel 2 Amtshilferichtlinienumsetzungsgesetz vom 29. Juni 2013, BGBl. I S. 1809. Zur erstmaligen Anwendung vgl. § 52 Absatz 59d EStG.

Wegen des bei den Personengesellschaften geltenden sog. Transparenzprinzips stellt auch die Veräußerung des Mitunternehmeranteils an der Personengesellschaft, auf die Wirtschaftsgüter oder Anteile übertragen wurden, eine Veräußerung i. S. d. § 50i Satz 1 EStG dar (Tz. 2.3.3.3).

**Beispiel:**

Die im Inland ansässigen A und B waren je zur Hälfte Gesellschafter der C GmbH. B beabsichtigte, in den nicht zum EU/EWR-Wirtschaftsraum gehörenden Staat D zu verziehen, mit dem ein DBA besteht, das dem OECD-MA entspricht. Vor seinem Wegzug hatte B am 1. Januar 2010 seinen Anteil an der C GmbH erfolgsneutral im Wege der verdeckten Einlage auf eine lediglich gewerblich geprägte, aber nicht originär gewerblich tätige, KG übertragen, die über eine inländische Betriebsstätte verfügte, der die Anteile zugeordnet wurden. Komplementär der KG war die E GmbH (ohne Kapitalbeteiligung) und B war alleiniger Kommanditist. B verzog anschließend am 1. Februar 2010 in den Staat D. Am 1. Februar 2012 erfolgte eine Gewinnausschüttung der C GmbH an die KG. Am 1. September 2013 veräußerte B seinen Anteil an der KG.

Wegen der – erfolgsneutral möglichen – Übertragung des Anteils des B an der C GmbH auf die KG wurde nach bisheriger Rechtsauffassung der Finanzverwaltung durch den Wegzug des B in den Staat D keine Wegzugsbesteuerung nach § 6 AStG ausgelöst. Ebenso wenig führte der Wegzug in den Staat D zu einer Entstrickung nach § 4 Absatz 1 Satz 3 EStG, denn nach der bisherigen Rechtsauffassung der Finanzverwaltung blieb der Anteil des B an der C GmbH aufgrund seiner Zugehörigkeit zum Betriebsvermögen der KG weiterhin in Deutschland steuerverstrickt (BMF-Schreiben vom 16. April 2010, BStBl I S. 354, Tz. 2.2.1). Dagegen hat der BFH abweichend von der bisherigen Verwaltungsauffassung entschieden, dass Artikel 7 OECD-MA auf die Einkünfte gewerblich geprägter Personengesellschaft nicht anwendbar ist (vgl. Tz. 2.2.1).

Die Folge der Anwendung dieser BFH-Rechtsprechung ist, dass auf den Gewinn aus der Veräußerung des Anteils an der KG (und damit des Anteils an der C GmbH) Artikel 13 Absatz 5 OECD-MA und nicht Artikel 13 Absatz 2 OECD-MA anzuwenden ist, so dass der Gewinn nur von Staat D besteuert werden darf. Da allerdings die Übertragung des Anteils an der C GmbH auf die KG vor dem 29. Juni 2013 erfolgte („Altfall“), und die Veräußerung des Anteils an der KG erst nach dem 29. Juni 2013 stattfand, unterliegt gemäß § 50i EStG der Veräußerungsgewinn ungeachtet der DBA-Vorschriften der uneingeschränkten inländischen Besteuerung als Unternehmensgewinn.

Die am 1. Februar 2012 erfolgte Gewinnausschüttung unterliegt ebenfalls nach § 50i EStG ungeachtet des Artikels 10 Absatz 2 Buchstabe b OECD-MA der uneingeschränkten inländischen Besteuerung als Unternehmensgewinn, weil hinsichtlich der laufenden Einkünfte aus der Personengesellschaft §50i EStG auch in allen Fällen anzuwenden ist, in denen die Einkommen- oder Körperschaftsteuer noch nicht bestandskräftig festgesetzt wurde.

#### 2.3.3.1 Ansässigkeit in einem DBA-Staat

§ 50i EStG ist nur auf Steuerpflichtige anwendbar, die in einem Staat ansässig sind, mit dem ein DBA besteht und der Steuerpflichtige entsprechend Artikel 4 OECD-MA in diesem Staat ansässig ist. Es ist nicht von Bedeutung, zu welchem Zeitpunkt der Steuerpflichtige in dem DBA-Staat ansässig geworden ist.

#### 2.3.3.2 Übertragung oder Überführung vor dem 29. Juni 2013

§ 50i EStG ist nur anwendbar, wenn Wirtschaftsgüter des Betriebsvermögens oder Anteile i. S. d. § 17 EStG vor dem 29. Juni 2013 in das Betriebsvermögen einer Personengesellschaft i. S. d. § 15 Absatz 3 EStG übertragen oder überführt worden sind oder Wirtschaftsgüter vor dem 29. Juni 2013 im Rahmen einer Betriebsaufspaltung Betriebsvermögen der Besitzpersonengesellschaft geworden sind. Das Betriebsvermögen umfasst bei Personengesellschaften neben dem Gesamthandsvermögen auch das Sonderbetriebsvermögen eines Gesellschafters, so dass für die Anwendung des § 50i EStG auch eine Übertragung oder Überführung in das Sonderbetriebsvermögen genügt. Weitere Voraussetzung ist, dass im Zeitpunkt der Übertragung oder Überführung die Besteuerung der stillen Reserven unterblieb, weil die Übertragung oder Überführung auf die Personengesellschaft zum Buchwert (z. B. nach § 6 Abs. 5 EStG) oder zum Zwischenwert bzw. zu den Anschaffungskosten erfolgte.

#### 2.3.3.3 Veräußerung oder Entnahme nach dem 29. Juni 2013

§ 50i EStG gilt nur für Veräußerungs- und Entnahmevorgänge nach dem 29. Juni 2013. Veräußerung i. S. d. § 50i EStG sind auch Umwandlungen und Einbringungen (vgl. RdNr. 00.02f des BMF-Schreibens vom 11. November 2011, BStBl I S. 1314). Bei Veräußerungen ist der Übergang des wirtschaftlichen Eigentums bzw. bei Umwandlungen und Einbringungen der steuerliche Übertragungstichtag maßgebend.

Sind Wirtschaftsgüter des Betriebsvermögens oder Anteile i. S. d. § 17 EStG vor dem 30. Juni 2013 auf eine Personengesellschaft i. S. d. § 15 Absatz 3 EStG übertra-

gen worden und hat diese Gesellschaft bis zum Zeitpunkt der Veräußerung den Status einer originär gewerblich tätigen Personengesellschaft erlangt, folgt das Besteuerungsrecht aus Artikel 13 Absatz 2 OECD-MA, wenn die Wirtschaftsgüter oder Anteile Betriebsvermögen i. S. dieser Vorschrift sind. In Bezug auf die laufenden Einkünfte sind die Betriebsstättenvorbehalte zu beachten (Tz. 2.2.4.2).

§ 50i EStG ist – wie im Beispiel unter Tz. 2.3.3 – wegen des bei Personengesellschaften geltenden Transparenzprinzips auch bei der Veräußerung eines Mitunternehmeranteils anzuwenden, d. h. also nicht nur dann, wenn die KG selbst den Anteil an der C GmbH veräußern würde. Die Veräußerung eines Mitunternehmeranteils ist nämlich als die unmittelbare Veräußerung der (anteiligen) Wirtschaftsgüter der KG anzusehen. Da im obigen Beispielfall B alleiniger Kommanditist der KG war und die E GmbH vermögensmäßig nicht an der KG beteiligt war, entfällt der im Rahmen der Veräußerung des Mitunternehmeranteils erzielte Veräußerungsgewinn bezüglich des zum Gesamthandsvermögen der KG gehörenden Anteils an der C GmbH in vollem Umfang auf B.

#### 2.3.3.4 Betriebsaufspaltung

§ 50i Satz 1 und 2 EStG gilt entsprechend, wenn Wirtschaftsgüter vor dem 29. Juni 2013 aufgrund einer Betriebsaufspaltung Betriebsvermögen einer Personengesellschaft geworden sind, die als Besitzgesellschaft Einkünfte aus Gewerbebetrieb erzielt (§ 50i Satz 3 EStG).

#### 2.3.3.5 Besteuerung der laufenden Einkünfte

Sind Wirtschaftsgüter des Betriebsvermögens oder Anteile an Kapitalgesellschaften i. S. d. § 17 EStG vor dem 29. Juni 2013 in das Betriebsvermögen einer gewerblich geprägten oder gewerblich infizierten Personengesellschaft i. S. d. § 15 Absatz 3 EStG übertragen oder überführt worden oder Betriebsvermögen einer Besitzpersonengesellschaft im Rahmen einer Betriebsaufspaltung geworden und ist es aus diesem Anlass nicht zu einer Besteuerung der stillen Reserven dieser Wirtschaftsgüter oder Anteile gekommen, so unterliegen bis zu einer Veräußerung oder Entnahme dieser Wirtschaftsgüter oder Anteile nach dem 29. Juni 2013 auch die bis dahin angefallenen laufenden Einkünfte einschließlich der Sondervergütungen des im Ausland ansässigen Steuerpflichtigen aus der Beteiligung an der Personengesellschaft ungeachtet entgegenstehender Vorschriften eines DBA der deutschen Besteuerung (§ 50i Satz 2 EStG). Die Besteuerung der laufenden Einkünfte nach § 50i Satz 2 EStG endet – vorbehaltlich nachträglicher Betriebseinnahmen oder –ausgaben – mit der Veräußerung oder Entnahme der übertragenen oder überführten Wirtschaftsgüter

oder Anteile. Das gilt jedoch z. B. nicht im Fall des Anteilstausches nach § 21 UmwStG zum Buch- oder Zwischenwert.

#### 2.3.3.6 Doppelbesteuerung

Die Anwendung des § 50i EStG kann zu Doppelbesteuerungen führen. In diesen Fällen steht das Verständigungsverfahren zur Verfügung (BMF-Schreiben vom 13. Juli 2006, BStBl I S. 461). Zu einer Doppelbesteuerung wird es in der Regel nicht kommen, wenn der ausländische Staat ein bestehendes deutsches Besteuerungsrecht ausdrücklich anerkannt oder schriftlich bestätigt hat.

#### 2.3.3.7 Keine Anwendung des § 50i EStG

Die Besteuerung des Veräußerungsgewinns oder der Entnahme nach § 50i EStG ist dagegen nicht möglich, wenn nicht nur die ursprüngliche Übertragung oder Überführung der Wirtschaftsgüter oder Anteile auf eine Personengesellschaft i. S. d. § 15 Absatz 3 EStG, sondern auch die spätere Veräußerung oder Entnahme dieser Wirtschaftsgüter oder Anteile vor dem 29. Juni 2013 erfolgte. In diesen Fällen ist die BFH-Rechtsprechung (BFH-Urteil vom 28. April 2010, BStBl 2013 II S. ... [I R 81/09]; Tz. 2.2.1) unmittelbar zu beachten. Eine Besteuerung kommt damit in diesen Fällen nur im Ansässigkeitsstaat des Steuerpflichtigen in Betracht (Artikel 13 Absatz 5 OECD-MA). Im Übertragungs- oder Überführungszeitpunkt oder im Zeitpunkt des Wegzugs des Steuerpflichtigen gelten jedoch im Übrigen die allgemeinen Entstrickungsvorschriften (z. B. § 4 Absatz 1 Satz 3 und 4, § 6 Absatz 5 Satz 1 zweiter Halbsatz EStG, § 12 Absatz 1 KStG, § 6 AStG), sofern die Veranlagung des Jahres der Übertragung oder Überführung oder die Veranlagung des Jahres des Wegzugs noch nicht bestandkräftig ist. Auch die Besteuerung der laufenden Einkünfte ungeachtet entgegenstehender Vorschriften eines DBA kommt nur dann in Betracht, wenn die übertragenen oder überführten Wirtschaftsgüter oder Anteile vor dem 29. Juni 2013 noch nicht veräußert oder entnommen waren (vgl. dazu auch Tz. 2.3.3.5).

### **3 Deutschland als Betriebsstättenstaat**

#### 3.1 Betriebsstättengewinn

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

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

der beschränkten Steuerpflicht (§ 1 Absatz 4 EStG, § 2 Nummer 1 KStG, § 49 Absatz 1 Nummer 2 Buchstabe a EStG), wenn insoweit eine inländische Betriebsstätte i. S. d. § 12 AO besteht bzw. ein ständiger Vertreter nach § 13 AO bestellt ist und die Betriebsstätte bzw. der ständige Vertreter dem beschränkt Steuerpflichtigen aufgrund seiner Beteiligung anteilig zuzurechnen sind. Zum Betriebsstättenbegriff nach nationalem Recht vgl. Tz. 1.1 des BMF-Schreibens vom 24. Dezember 1999, BStBl I S. 1076, unter Berücksichtigung der Änderungen durch die BMF-Schreiben vom 20. November 2000, BStBl I S. 1509, vom 29. September 2004, BStBl I S. 917, und vom 25. August 2009, BStBl I S. 888 (Betriebsstätten-Verwaltungsgrundsätze). Der auf die Betriebsstätte des beschränkt Steuerpflichtigen entfallende Gewinn darf von Deutschland nach dem Abkommensartikel über die Unternehmensgewinne (Tz. 2.2.1 und 2.2.3) in vollem Umfang besteuert werden.

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

### 3.2 Gewinne aus der Veräußerung von Wirtschaftsgütern

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

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

Gibt eine bisher gewerblich tätige Personengesellschaft ihre gewerbliche Tätigkeit auf und wird in Form einer gewerblich geprägten Personengesellschaft vermögensverwaltend tätig, kann dies zu einer Entstrickung i. S. d. § 4 Absatz 1 Satz 3 oder i. S. d. § 16 Absatz 3a EStG führen.

Die DBA weisen dem Betriebsstättenstaat im Regelfall das Besteuerungsrecht für Gewinne aus der Veräußerung des beweglichen Vermögens der Betriebsstätte zu (Artikel 13 Absatz 2 OECD-MA). Soweit zum Betriebsstättenvermögen unbewegliches Vermögen gehört, ergibt sich das Besteuerungsrecht aus Artikel 13 Absatz 1 OECD-MA. Die Veräußerung eines Anteils an der Personengesellschaft gilt als Ver-

äußerung der (anteiligen) einzelnen Wirtschaftsgüter der Gesellschaft. Zur Zugehörigkeit eines Wirtschaftsguts zum Vermögen der Betriebsstätte vgl. Tz. 2.2.4.1.

### 3.3 Gewerbesteuer

Gewinne einer ausländischen gewerblich tätigen Personengesellschaft können im Inland nur dann der Gewerbesteuer unterworfen werden, wenn die Personengesellschaft im Inland über eine Betriebsstätte i. S. d. Artikels 5 OECD-MA verfügt, der die Gewinne zuzurechnen sind.

## 4 Deutschland als Ansässigkeitsstaat

### 4.1 Laufende Gewinne

#### 4.1.1 Gewerblich tätige Personengesellschaften

##### 4.1.1.1 Freistellung der Gewinnanteile

###### 4.1.1.1.1 Grundsatz

Ist eine im Inland ansässige natürliche oder juristische Person an einer in- oder ausländischen gewerblich tätigen Personengesellschaft beteiligt, die über eine ausländische Betriebsstätte verfügt (vgl. Tz. 2.2.3 und 2.2.4), ist der anteilige Unternehmensgewinn (Betriebsstättengewinn) nach dem Methodenartikel der meisten DBA von der inländischen Besteuerung auszunehmen (Freistellungsmethode). Dies gilt auch, wenn der Quellenstaat unbewegliches Vermögen der Betriebsstätte nach Artikel 6 Absatz 4 OECD-MA besteuert. Nach den folgenden DBA kommt eine Freistellung nicht in Betracht:

- Mauritius (Artikel 23 Absatz 2)
- Vereinigte Arabische Emirate (Artikel 22 Absatz 1)
- Zypern (Artikel 22 Absatz 1).

###### 4.1.1.1.2 Gewinnanteile aus atypisch stillen Beteiligungen

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

###### 4.1.1.1.3 Einkünfte aus typisch stillen Beteiligungen

Einkünfte aus typisch stillen Beteiligungen sind keine Unternehmenseinkünfte (Tz. 2.2.1.3) und können daher für die Anwendung des Methodenartikels auch keine freizustellenden Betriebsstätteneinkünfte sein. Da sie keine Erträge aus direkten Kapitalbeteiligungen sind, sind sie auch nicht als freizustellende Beteiligungserträge (sog. Schachtelprivileg) zu behandeln (vgl. das zum DBA-Luxemburg 1958 ergangene BFH-Urteil vom 4. Juni 2008, BStBl II S. 793). Im Übrigen sind weder das Teileinkünfteverfahren nach § 3 Nummer 40 EStG noch die Steuerbefreiung nach § 8b Absatz 1 KStG anwendbar. § 32d Absatz 2 Nummer 1 EStG ist zu beachten.

#### 4.1.1.2 Ausschluss der Freistellung

##### 4.1.1.2.1 Aktivitätsklauseln

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

##### 4.1.1.2.2 Zwischeneinkünfte einer Betriebsstätte

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

##### 4.1.1.2.3 Rückfallklauseln

Die Freistellung des anteiligen Unternehmensgewinns kann aufgrund einer sog. „Rückfallklausel“ entfallen. Rückfallklauseln enthalten z. B. folgende DBA:

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

- Dänemark (Artikel 24 Absatz 3),
- Großbritannien vom 30. März 2010 (Artikel 23 Absatz 1 Buchstabe a),
- Irland vom 30. März 2011 (Artikel 23 Absatz 2 Buchstabe a),<sup>4</sup>
- Liechtenstein vom 17. November 2011 (Artikel 23 Absatz 3 Buchstabe b),
- Luxemburg vom 23. April 2012 (Artikel 22 Absatz 1 Buchstabe a)<sup>5</sup>,
- Neuseeland (Artikel 23 Absatz 3),
- Niederlande vom 12. April 2012 (Artikel 22 Absatz 1 Buchstabe a)<sup>6</sup>,
- Norwegen (Artikel 23 Absatz 3),
- Schweden (Artikel 23 Absatz 1 letzter Satz).

Zu Einzelheiten vgl. BMF-Schreiben vom 20. Juni 2013, BStBl I S. 980 (Rückfallklauselschreiben).

#### 4.1.1.2.4 Nationales Recht

Ungeachtet einer Rückfallklausel im DBA (Tz. 4.1.1.2.3), ist der (anteilige) Unternehmensgewinn nicht freizustellen, wenn er nach dem Recht des Quellenstaates nur im Rahmen der beschränkten Steuerpflicht nicht zu den steuerpflichtigen Einkünften gehört (§ 50d Absatz 9 Satz 1 Nummer 2 EStG). Ist der anteilige Unternehmensgewinn dagegen allgemein steuerbefreit oder erhebt der Betriebsstättenstaat generell keine Steuern vom Einkommen, ist § 50d Absatz 9 Satz 1 Nummer 2 EStG nicht anwendbar; die Anwendung des § 50d Absatz 9 Satz 1 Nummer 1 EStG bleibt ggf. unberührt (vgl. Tz. 4.1.3.3.2). § 50d Absatz 9 Satz 1 Nummer 2 EStG ist nach der allgemeinen Anwendungsregelung des § 52 Absatz 1 EStG i. d. F. des StÄndG 2007 ab dem Veranlagungszeitraum 2007 anzuwenden.

#### **Beispiel 1:**

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

---

<sup>4</sup> Noch nicht in Kraft

<sup>5</sup> Siehe Fußnote 4

<sup>6</sup> Siehe Fußnote 4

Da die Nichtbesteuerung der aus den Drittstaaten vereinnahmten Lizenzgebühren im Staat C auf der Nichtansässigkeit des A beruht, kann Deutschland die anteiligen Betriebsstätteneinkünfte ungeachtet des DBA mit Staat C aufgrund des § 50d Absatz 9 Satz 1 Nummer 2 EStG besteuern.

### **Beispiel 2:**

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

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

#### 4.1.1.2.5 Qualifikationskonflikte

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

#### 4.1.2 Vermögensverwaltende (einschließlich gewerblich geprägter) Personengesellschaften

Ist eine im Inland ansässige Person an einer vermögensverwaltenden Personengesellschaft beteiligt, erzielt sie regelmäßig Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung und/oder Kapitalvermögen und/oder sonstige Einkünfte, es sei denn, bei einer Körperschaft als Beteiligte sind die Voraussetzungen des § 8 Absatz 2 KStG gegeben oder die einem Gesellschafter zuzurechnenden Einkünfte sind aus anderen Gründen auf Gesellschafterebene als gewerbliche zu qualifizieren (z. B. sog. Zebra-gesellschaften). Einkünfte aus unbeweglichem Vermögen (Artikel 6 OECD-MA) dürfen nach dem jeweils anzuwendenden DBA in dem Staat, in dem das Vermögen gelegen ist, besteuert werden, während Deutschland als Ansässigkeitsstaat die Einkünfte regelmäßig von der Besteuerung nach dem Methodenartikel ausnimmt (Ausnahmen sind u. a. die DBA-Schweiz und Spanien 1966 oder soweit die Freistellung unter den Voraussetzungen des § 50d Absatz 9 Satz 1 Nummer 2 EStG entfällt; vgl. Tz. 4.1.1.2.4). Im Verlustfall ist bei Drittstaaten § 2a Absatz 1 EStG zu beachten. Einkünfte aus Zinsen, Dividenden und Lizenzgebühren oder aus der Überlassung von Rechten dürfen vom Quellenstaat regelmäßig nicht oder nur in begrenztem Um-

fang besteuert werden, während die Besteuerung in Deutschland als Ansässigkeitsstaat nicht eingeschränkt ist. Die vom Quellenstaat nach dem jeweiligen DBA zulässigerweise erhobene Steuer ist entsprechend § 34c Absatz 1 oder 2 i. V. m. Absatz 6 EStG zu berücksichtigen.

Die Einkünfte gewerblich geprägter Personengesellschaften und von Besitzpersonengesellschaften im Rahmen einer Betriebsaufspaltung gelten zwar als gewerblich. Für Zwecke der Anwendung der DBA sind auf ihre Einkünfte jedoch die Artikel anzuwenden, die für Einkünfte vermögensverwaltender Personengesellschaften gelten. Das gilt grundsätzlich auch für Personengesellschaften i. S. d. § 15 Absatz 3 Nummer 1 EStG (vgl. hierzu Tz. 2.2.1).

#### 4.1.3 Qualifikationskonflikte

##### 4.1.3.1 Allgemeines

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

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

**Beispiel:**

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

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

**Beispiel:**

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

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

**Beispiel:**

Der eine Staat (Staat der Personengesellschaft) behandelt eine Personengesellschaft als eigenständiges Steuersubjekt, der andere Staat (Ansässigkeitsstaat des Gesellschafters) behandelt sie als steuerlich transparent. Im Fall der Veräußerung des Anteils durch einen Gesellschafter wendet daher der eine Staat Artikel 13 Absatz 5 OECD-MA an, der andere Staat Artikel 13 Absatz 2 OECD-MA.

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

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

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

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

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

4.1.3.3 DBA ohne Klauseln zum Übergang auf die Anrechnungsmethode

4.1.3.3.1 Positive Qualifikationskonflikte

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

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

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

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

#### 4.1.3.3.2 Negative Qualifikationskonflikte

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

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

**Beispiel:**

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

4.1.4 Unterschiedliche Einordnung einer ausländischen Personengesellschaft

4.1.4.1 Behandlung im Ausland als Körperschaft

Wird eine nach deutschem Steuerrecht als Personengesellschaft einzuordnende ausländische Gesellschaft im anderen Vertragsstaat als Körperschaft behandelt (vgl. auch die Anlage), bleiben die Grundsätze der Tz. 4.1.1 und 4.1.2 in Bezug auf die im Inland ansässigen Gesellschafter unberührt (BFH-Urteil vom 25. Mai 2011, BStBl 2013 II S. ... [I R 95/10]). Der andere Vertragsstaat besteuert dagegen die Gesellschaft mit ihrem Gewinn und erhebt im Ausschüttungsfall ggf. eine Quellensteuer, deren Höhe nach dem jeweiligen DBA begrenzt ist. Soweit die Freistellung

der anteiligen Einkünfte des inländischen Gesellschafters nach dem jeweils anzuwendenden Methodenartikel entfällt (Tz. 4.1.1.2), ist die anteilige auf den Gewinn der Gesellschaft erhobene ausländische Steuer nach § 34c Absatz 1 bzw. 2 i. V. m. Absatz 6 EStG zu berücksichtigen. Eine Anrechnung bzw. ein Abzug der Quellensteuer auf die Ausschüttung entfällt, da aus deutscher Sicht die Ausschüttungen als steuerlich nicht relevante Entnahmen nicht besteuert werden.

#### 4.1.4.2 Behandlung in Deutschland als Körperschaft

Wird eine nach deutschem Steuerrecht als Körperschaft einzuordnende ausländische Gesellschaft im anderen Vertragsstaat als steuerlich transparent behandelt, führt dies dort zur Besteuerung der im Inland ansässigen Gesellschafter mit ihrem Anteil am Gewinn der Gesellschaft, der auf die ausländische Betriebsstätte entfällt. Nach deutschem Steuerrecht werden ebenfalls die Gesellschafter besteuert, jedoch nur, soweit sie Ausschüttungen i. S. d. § 20 Absatz 1 Nummer 1 EStG beziehen. Die Ausschüttungen sind abkommensrechtlich Einkünfte i. S. d. Artikels 21 Absatz 1 OECD-MA (Andere Einkünfte), da die Personengesellschaft keine im ausländischen Staat ansässige Gesellschaft ist (Artikel 4 Absatz 1, Artikel 10 Absatz 1 OECD-MA; vgl. auch das zur US-LLC ergangene BFH-Urteil vom 20. August 2008, BStBl 2009 II S. 263); sie können dementsprechend regelmäßig uneingeschränkt besteuert werden. Auf die im Gewinn enthaltenen Einkunftsteile sind ggf. § 3 Nummer 40 EStG, § 32d EStG oder § 8b Abs. 1 KStG anzuwenden. Auf Ausschüttungen fällt ausländische Quellensteuer regelmäßig nicht an, da nach der Wertung des ausländischen Rechts die Verteilung des Gewinns kein Besteuerungstatbestand ist.

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

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

#### 4.3 Gewinne aus der Veräußerung von Vermögen vermögensverwaltender (einschließlich gewerblich geprägter) Personengesellschaften

Ist eine im Inland ansässige Person an einer in- oder ausländischen vermögensverwaltenden Personengesellschaft beteiligt, gehören Gewinne aus der Veräußerung von Vermögen, soweit die Voraussetzungen erfüllt sind, zu den Einkünften aus Veräußerungsgeschäften i. S. d. § 20 Absatz 2 und § 23 EStG, es sei denn, die Voraussetzungen des § 8 Absatz 2 KStG sind gegeben oder die einem Gesellschafter zuzurechnenden Einkünfte sind aus anderen Gründen auf Gesellschafterebene als steuerpflichtige gewerbliche Einkünfte zu qualifizieren (z. B. sog. Zebragesellschaften). Nach dem jeweils anzuwendenden DBA dürfen die Einkünfte aus der Veräußerung unbeweglichen Vermögens (Artikel 13 Absatz 1 OECD-MA) regelmäßig im Staat, in dem das Vermögen gelegen ist, besteuert werden. Dementsprechend nimmt Deutschland als Ansässigkeitsstaat die Gewinne aus der Veräußerung des im Ausland belegenen unbeweglichen Vermögens von der Besteuerung aus. In einigen DBA, z. B. den DBA-Schweiz und Spanien 1966, ist die Anrechnungsmethode vereinbart. Weitere Besonderheiten können sich bei der Veräußerung von Anteilen an Grundstücksgesellschaften, z. B. nach den DBA-Kanada und USA, ergeben. Dagegen dürfen Gewinne aus der Veräußerung anderen Vermögens regelmäßig nur im Ansässigkeitsstaat, also in Deutschland, besteuert werden (Artikel 13 Absatz 5 OECD-MA).

Vorstehende Grundsätze gelten entsprechend für gewerblich geprägte Personengesellschaften und Besitzpersonengesellschaften im Rahmen einer Betriebsaufspaltung. Sie gelten grundsätzlich auch für Personengesellschaften i. S. d. § 15 Absatz 3 Nummer 1 EStG (vgl. hierzu Tz. 2.2.1).

Die Tz. 4.1.3 und 4.1.4 gelten entsprechend.

## 5 Sondervergütungen

### 5.1 Behandlung der Sondervergütungen gewerblich tätiger Personengesellschaften

#### 5.1.1 Grundsatz

Nach § 15 Absatz 1 Satz 1 Nummer 2 Satz 1 zweiter Halbsatz und Nummer 3 zweiter Halbsatz EStG gehören Vergütungen, die ein Gesellschafter (Mitunternehmer) einer Personengesellschaft für seine Tätigkeit im Dienst der Gesellschaft oder für die Hingabe von Darlehen oder für die Überlassung von Wirtschaftsgütern bezogen hat, zu den Einkünften aus Gewerbebetrieb; sie sind Teil des Gewinns der Personenge-

sellschaft. Das gilt entsprechend in den Fällen des § 15 Absatz 1 Satz 1 Nummer 2 Satz 2 EStG (mittelbare Beteiligungen) sowie des § 15 Absatz 1 Satz 2 EStG (Sondervergütungen, die als nachträgliche Einkünfte bezogen werden). Für Deutschland als Anwenderstaat eines DBA gehören die Sondervergütungen sowie die durch das Sonderbetriebsvermögen veranlassten Erträge und Aufwendungen, einschließlich der Gewinne aus der Veräußerung von Sonderbetriebsvermögen, zu den Unternehmensgewinnen (Tz. 2.2.1), und zwar unabhängig davon, ob es sich um Sondervergütungen des inländischen Gesellschafters einer ausländischen Personengesellschaft oder um Sondervergütungen des ausländischen Gesellschafters einer inländischen Personengesellschaft handelt (§ 50d Absatz 10 EStG<sup>7</sup>). § 50d Absatz 10 EStG ist nicht anwendbar, soweit die Personengesellschaft keine Unternehmensgewinne erzielt. § 50d Absatz 10 EStG ist ferner nicht anwendbar, wenn keine Sondervergütungen geleistet werden (unentgeltliche Überlassung) und gilt nicht für das Sonderbetriebsvermögen II. Bei einer teilentgeltlichen Überlassung gilt § 50d Absatz 10 EStG nur für den entgeltlichen Teil der Überlassung. Tz. 5.1.2 Satz 1 bleibt unberührt.

#### 5.1.2 Zurechnung der Sondervergütungen zu einer Betriebsstätte

Für die Zurechnung der Sondervergütungen sowie der durch das Sonderbetriebsvermögen veranlassten Erträge und Aufwendungen zu einer Betriebsstätte gelten die Grundsätze der Tz. 2.2.4.1 (Betriebsstättenvorbehalte).

##### **Beispiel 1**

An einer im Inland gewerblich tätigen KG sind der im Inland ansässige A als Komplementär und der im Staat C ansässige B als Kommanditist beteiligt. B überlässt der KG eine im Inland genutzte Maschine gegen Mietentgelt. Die Maschine ist bereits nach allgemeinen abkommensrechtlichen Grundsätzen (Betriebsstättenvorbehalt) der inländischen Betriebsstätte des B zuzurechnen (Tz. 2.2.4.1).

Ungeachtet der Zurechnung nach allgemeinen abkommensrechtlichen Grundsätzen (Betriebsstättenvorbehalt), sind Sondervergütungen sowie die damit verbundenen Erträge und Aufwendungen der Betriebsstätte zuzurechnen, der der Aufwand für die der Vergütung zugrunde liegende Leistung zuzurechnen ist (§ 50d Absatz 10 Satz 3 EStG).

##### **Beispiel 2**

---

<sup>7</sup> In der Fassung des Amtshilferichtlinienumsetzungsgesetzes vom 29. Juni 2013, BGBl. I S. 1809. Zur Anwendung vgl. § 52 Absatz 59a EStG.

An einer im Inland gewerblich tätigen KG sind der im Inland ansässige A als Komplementär und der im Staat C ansässige B als Kommanditist beteiligt. B gewährt der KG ein Darlehen gegen Verzinsung. Als Kommanditist der KG übt B im Inland eine gewerbliche Tätigkeit durch eine hier gelegene Betriebsstätte aus (Tz. 2.2.2).

Auch wenn die Darlehensforderung nach den Grundsätzen der Tz. 2.2.4.1 der KG (Betriebsstätte) nicht zuzurechnen ist, sind nach § 50d Absatz 10 EStG die Zinsen der inländischen Betriebsstätte des B zuzurechnen, weil die KG den zugrunde liegenden Aufwand getragen hat.

Wird das Darlehen in Abwandlung des Beispiels unverzinslich überlassen, ist § 50d Absatz 10 EStG nicht anwendbar und ein etwaiger Refinanzierungsaufwand bei der Betriebsstätte des B nicht zu berücksichtigen.

### **Beispiel 3**

An einer im Inland gewerblich tätigen KG sind der im Inland ansässige A als Komplementär und die im Staat C ansässige B-Inc. als Kommanditist beteiligt. Die B-Inc. überlässt der KG ein immaterielles Wirtschaftsgut gegen Zahlung einer Lizenzgebühr. Die B-Inc. vermarktet das Wirtschaftsgut im Staat C sowie über Beteiligungen in weiteren Staaten.

Als Kommanditist der KG übt B im Inland eine gewerbliche Tätigkeit durch eine hier gelegene Betriebsstätte aus (Tz. 2.2.2). Auch wenn das Wirtschaftsgut nach den Grundsätzen der Tz. 2.2.4.1 der KG (Betriebsstätte) nicht zuzurechnen ist, ist nach § 50d Absatz 10 Satz 1 und 3 erster Halbsatz EStG die Lizenzgebühr der inländischen Betriebsstätte des B zuzurechnen, weil die KG den zugrunde liegenden Aufwand getragen hat. Nach § 50d Absatz 10 Satz 2 und 3 zweiter Halbsatz EStG sind auch die Aufwendungen und Erträge (einschließlich Veräußerungsgewinne) in Bezug auf das immaterielle Wirtschaftsgut des Kommanditisten der inländischen Betriebsstätte des B anteilig zuzurechnen.

### **Beispiel 4**

An einer im Staat C errichteten KG, die im Staat C gewerblich tätig ist, sind der im Staat C ansässige A als Komplementär und der im Inland ansässige B als Kommanditist beteiligt. B gewährt der KG ein Darlehen gegen Verzinsung.

Als Kommanditist übt B im Staat C eine gewerbliche Tätigkeit durch eine dort gelegene Betriebsstätte aus (Tz. 2.2.2). Auch wenn die Darlehensforderung nach den Grundsätzen der Tz. 2.2.4.1 der KG (Betriebsstätte) nicht zuzurech-

nen ist, sind nach § 50d Absatz 10 EStG die Zinsen der ausländischen Betriebsstätte des B zuzurechnen, weil die KG den zugrunde liegenden Aufwand getragen hat. Die Freistellung der Zinsen als Teil des Betriebsstättengewinns entfällt, wenn die Zinsen im Staat C nicht besteuert werden (§ 50d Absatz 9 Satz 1 Nummer 1 EStG; Tz. 5.1.3.2).

### 5.1.3 Vermeidung der Doppelbesteuerung

#### 5.1.3.1 Deutschland ist Betriebsstättenstaat

Da nach § 50d Absatz 10 EStG Sondervergütungen sowie die durch das Sonderbetriebsvermögen veranlassten Erträge und Aufwendungen ungeachtet der Grundsätze der Tz. 2.2.4.1 derjenigen Betriebsstätte zuzurechnen sind, der der Aufwand für die der Vergütung zugrunde liegende Leistung zuzurechnen ist, kann es zu Doppelbesteuerungen kommen, ohne dass der Ansässigkeitsstaat des Gesellschafters (Artikel 4 OECD-MA) verpflichtet wäre, die Doppelbesteuerung zu vermeiden (vgl. Tz. 4.1.3.3.1). Soweit es infolge der Zurechnung der Sondervergütungen sowie der durch das Sonderbetriebsvermögen veranlassten Erträge und Aufwendungen zu einer inländischen Betriebsstätte zu einer Doppelbesteuerung kommt, weil der Ansässigkeitsstaat die deutsche Steuer nicht anrechnet (§ 50d Absatz 10 Satz 5 EStG), ist die ausländische Steuer anzurechnen. Anrechenbar ist die ausländische Steuer, die auf die betreffende Sondervergütung und den insoweit durch das Sonderbetriebsvermögen veranlassten Ertrag oder Aufwand entfällt. Rechnet der Ansässigkeitsstaat die deutsche Steuer teilweise an, weil das jeweilige DBA Deutschland als Quellenstaat ein Besteuerungsrecht einräumt (vgl. Artikel 11 Absatz 2 und Artikel 12 Absatz 2 OECD-MA), ist eine danach noch verbleibende Steuer in Deutschland anrechenbar, soweit die deutsche Steuer den Betrag übersteigt, der entsprechend den Artikeln 11 Absatz 2 und 12 Absatz 2 OECD-MA erhoben werden kann. Der anrechenbare Betrag der ausländischen Steuer ist höchstens bis zu dem Betrag auf die deutsche Steuer anrechenbar, der auf die Sondervergütung oder den durch das Sonderbetriebsvermögen veranlassten Ertrag oder Aufwand entfällt. Der Nachweis über die Höhe der gezahlten ausländischen Steuer kann nach § 68b EStDV geführt werden. In den Fällen der Tz. 5.2 kommt eine Anrechnung nicht in Betracht (§ 50d Absatz 10 Satz 6 EStG).

#### 5.1.3.2 Deutschland ist Ansässigkeitsstaat

Ist Deutschland der Ansässigkeitsstaat des Gesellschafters (vgl. Tz. 5.1.2 Beispiel 3), sind die Sondervergütungen und die durch das Sonderbetriebsvermögen veranlassten Erträge und Aufwendungen grundsätzlich als Betriebsstättengewinn von der deut-

schen Besteuerung auszunehmen (vgl. Tz. 4.1.1). Da die meisten anderen Staaten Sondervergütungen und die durch das Sonderbetriebsvermögen veranlassten Erträge und Aufwendungen anderen Abkommensbestimmungen zuordnen, können Qualifikationskonflikte entstehen, die zu einer Nicht- oder zu einer niedrigen Besteuerung der Sondervergütungen und der durch das Sonderbetriebsvermögen veranlassten Erträge und Aufwendungen führen (Doppelfreistellung). Dann entfällt die Freistellung entsprechend § 50d Absatz 9 Satz 1 Nummer 1 EStG (siehe hierzu den Verweis in § 50d Absatz 10 Satz 8 EStG) sowie Tz. 4.1.3.2 Satz 3 bzw. 4.1.3.3.2.

## 5.2 Sonderregelungen einzelner DBA

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

Algerien (Artikel 7 Absatz 7),  
Kasachstan (Artikel 7 Absatz 6),  
Liechtenstein (Artikel 7 Absatz 4),  
Österreich (Artikel 7 Absatz 7),  
Schweiz (Artikel 7 Absatz 7),  
Singapur (Artikel 7 Absatz 7),  
Usbekistan (Artikel 7 Absatz 7).

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

## 6 Verfahren

### 6.1 Gesonderte Gewinnfeststellung

Beteiligen sich Steuerpflichtige an ausländischen Personengesellschaften, sind die Einkünfte für alle inländischen Beteiligten gem. § 180 Absatz 5 AO einheitlich und gesondert festzustellen, soweit für die Einkünfte nach dem Methodenartikel die Frei-

---

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

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

## 6.2 Melde-, Mitwirkungs- und Nachweispflichten

Nach § 138 Absatz 2 Nummer 2 AO haben Steuerpflichtige mit Wohnsitz, gewöhnlichem Aufenthalt, Geschäftsleitung oder Sitz im Inland u. a. die Beteiligung an ausländischen Personengesellschaften oder deren Aufgabe oder Änderung dem zuständigen Finanzamt zu melden. Auch wenn eine nach deutschem Steuerrecht als Personengesellschaft einzuordnende ausländische Gesellschaft dort als Körperschaft behandelt wird, ergibt sich die Meldepflicht aus § 138 Absatz 2 Nummer 2 AO. Zu Einzelheiten vgl. BMF-Schreiben vom 15. April 2010, BStBl I S. 346.

Hinsichtlich der Mitwirkungs- und Nachweispflichten vgl. Tz. 5.1 bis 5.3 des BMF-Schreibens vom 24. Dezember 1999, BStBl I S. 1076, unter Berücksichtigung der Änderungen durch die BMF-Schreiben vom 20. November 2000, BStBl I S. 1509, vom 29. September 2004, BStBl I S. 917, und vom 25. August 2009, BStBl I S. 888 (Betriebsstätten-Verwaltungsgrundsätze).

## 6.3 Abstimmung mit ausländischen Finanzbehörden

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

## **7 Betriebsstätten-Verwaltungsgrundsätze**

Die Tz. 1.1.5.1 und 1.1.5.2 des BMF-Schreibens vom 24. Dezember 1999, BStBl I S. 1076, unter Berücksichtigung der Änderungen durch die BMF-Schreiben vom 20. November 2000, BStBl I S. 1509, vom 29. September 2004, BStBl I S. 917 und vom 25. August 2009, BStBl I S. 888 (Betriebsstätten-Verwaltungsgrundsätze), werden durch dieses Schreiben ersetzt; im Übrigen bleiben die Ausführungen in diesen Schreiben unberührt.

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

Dieses Schreiben ersetzt das BMF-Schreiben vom 16. April 2010, BStBl I S. 354, und ist auf alle offenen Fälle anzuwenden.

Dieses Schreiben wird im Bundessteuerblatt Teil I veröffentlicht.

Im Auftrag

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

### Australien

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

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

### Albanien

Personengesellschaften gelten als in dem Vertragsstaat ansässig, in dem sich der Ort ihrer tatsächlichen Geschäftsleitung befindet (Artikel 4 Absatz 4). Die in den Artikeln 6 bis 22 vorgesehenen Beschränkungen des Besteuerungsrechts des anderen Vertragsstaats gelten jedoch nur insoweit, als die Einkünfte aus diesem Staat und das in diesem Staat gelegene Vermögen der Personengesellschaft der Besteuerung in dem Vertragsstaat, in dem sich der Ort ihrer tatsächlichen Geschäftsleitung befindet, unterliegt.

### Algerien

Personengesellschaften gelten als in dem Vertragsstaat ansässig, in dem sich der Ort ihrer tatsächlichen Geschäftsleitung befindet (Artikel 4 Absatz 4). Die in den Artikeln 6 bis 21 vorgesehenen Beschränkungen des Besteuerungsrechts des anderen Vertragsstaats gelten jedoch nur insoweit, als die Einkünfte aus diesem Staat und das in diesem Staat gelegene Vermögen der Personengesellschaft der Besteuerung in dem Vertragsstaat, in dem sich der Ort ihrer tatsächlichen Geschäftsleitung befindet, unterliegt.

### Belgien

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

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

---

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

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

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

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

### Bulgarien

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

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

### Estland

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

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

### Finnland

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

### Frankreich

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

Gesellschaften unterliegen der Körperschaftsteuer, wenn bestimmte Merkmale unterschiedlicher Art erfüllt werden. Die bei Kapitalgesellschaften immer gegebene Haftungsbeschränkung begründet als Hauptmerkmal die Körperschaftsteuerpflicht. Dieses Merkmal greift auch bei bestimmten Personengesellschaften ein, z. B. der *société en commandite simple*, SCS <sup>3</sup>, hinsichtlich der beschränkt haftenden Gesellschafter. Infolgedessen ist die Gesellschaft mit dem auf die Kommanditisten entfallenden Gewinnanteil körperschaftsteuerpflichtig, auch wenn diese natürliche Perso-

nen sind. Bei der *société civile* (Gesellschaft bürgerlichen Rechts) kommt die Körperschaftsteuerpflicht trotz fehlender Haftungsbeschränkung zum Zuge, wenn diese gewerbliche Einkünfte erzielt. Nicht körperschaftsteuerpflichtige Gesellschaften können für die Körperschaftsteuer optieren, insbesondere die *société en nom collectif*, SNC <sup>2</sup>, die *société en commandite simple*, SCS <sup>3</sup>, und die *société civile*, selbst wenn diese nur Vermögensverwaltung betreibt.

#### Griechenland

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

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

#### Island

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

#### Italien

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

#### Japan

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

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

#### Litauen

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

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

#### Niederlande

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

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

#### Polen

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

#### Portugal

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

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

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

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

### Rumänien

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

### Tschechien/Slowakei

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

### Slowenien

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

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

Personengesellschaften gelten als in dem Vertragsstaat ansässig, in dem sich der Ort ihrer tatsächlichen Geschäftsleitung befindet (Artikel 4 Absatz 4). Die in den Artikeln 6 bis 22 vorgesehenen Beschränkungen des Besteuerungsrechts des anderen Vertragsstaats gelten jedoch nur insoweit, als die Einkünfte aus diesem Staat und das in diesem Staat gelegene Vermögen der Personengesellschaft der Besteuerung in dem Vertragsstaat, in dem sich der Ort ihrer tatsächlichen Geschäftsleitung befindet, unterliegt.

### Spanien

Personengesellschaften spanischen Rechts (*Sociedades Regulares Colectivas – S.R.C.*, *Sociedades en Comandita – S.C.*) sind nach spanischem Recht juristische Personen und werden auch als solche in Spanien besteuert. Für Zwecke der Anwen-

dung des DBA gelten sie als in Spanien ansässige Personen (Artikel 4 Absatz 1 i. V. m. Artikel 3 Absatz 1 Buchstabe e und f DBA).

### Syrien

Personengesellschaften gelten als in dem Vertragsstaat ansässig, in dem sich der Ort ihrer tatsächlichen Geschäftsleitung befindet (Protokoll Nummer 2). Die in den Artikeln 6 bis 21 vorgesehenen Beschränkungen des Besteuerungsrechts des anderen Vertragsstaats gelten jedoch nur insoweit, als die Einkünfte aus diesem Staat und das in diesem Staat gelegene Vermögen der Personengesellschaft der Besteuerung in dem Vertragsstaat, in dem sich der Ort ihrer tatsächlichen Geschäftsleitung befindet, unterliegt.

### Tunesien

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

### Ungarn

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

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

### USA

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

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

Um von der Standardklassifizierung abzuweichen, können *eligible entities* ihr Wahlrecht ausüben. *Eligible entities* mit mindestens zwei Gesellschaftern haben demnach die Wahl zwischen der steuerrechtlichen Klassifizierung als Kapitalgesellschaft

*(association taxable as corporation)* oder als Personengesellschaft (*partnership*).  
Einmann-Gesellschaften können sich als Kapitalgesellschaft einordnen lassen.

ENTWURF



POSTANSCHRIFT Bundesministerium der Finanzen, 11016 Berlin

Oberste Finanzbehörden  
der Länder

nachrichtlich:

Bundeszentralamt für Steuern

Bundesfinanzakademie  
im Bundesministerium der Finanzen

HAUSANSCHRIFT Wilhelmstraße 97, 10117 Berlin

BEARBEITET VON

REFERAT/PROJEKT

TEL +49 (0) 30 18 682- (oder 682-0)

FAX +49 (0) 30 18 682-

E-MAIL

DATUM

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

ANLAGEN 1

GZ **IV B 5 - S 1300/09/10003**

DOK

(bei Antwort bitte GZ und DOK angeben)

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