
Geschäftsführung

RA Berthold Welling

VCI e.V.
Neustädtische Kirchstraße 8
10117 Berlin
Tel. (030) 20 05 99 10
Fax (030) 20 05 99 99
welling@vci.de

RA Dr. Andreas Richter

P+P Pöllath + Partners
Potsdamer Platz 5
10785 Berlin
Tel. (030) 253 53 653
Fax (030) 253 53 800
berliner.steuergespraech@pplaw.info

68. Berliner Steuergespräch

"Grenzüberschreitende Themen der Personengesellschaft"

Tagungsbericht von *Dr. Andreas Richter LL.M.* und *Berthold Welling*¹

Berlin, den 10. September 2018

Die Beurteilung grenzüberschreitender Sachverhalte bei Personengesellschaften stellt die Beteiligten oftmals vor große Herausforderungen. Vielfach wird der Rechtscharakter der Personengesellschaft in beteiligten Staaten unterschiedlich beurteilt, hierdurch kann es zu Qualifikations- bzw. Zurechnungskonflikten kommen. Erschwerend kommt hinzu, dass die hiesige Zuordnung von Einkünften zum Sonderbetriebsbereich ausländischen Rechtsordnungen häufig fremd ist.

Die Folgen dieser grenzüberschreitenden Verwerfungen können unterschiedlicher kaum sein. Einerseits können durch diese internationalen Konflikte – etwa bei hybriden Rechtsträgern oder durch doppelte Ansässigkeiten – sog. weiße, also unbesteuerbare Einkünfte oder ein doppelter Betriebskostenabzug entstehen. Mit der Anti-Tax-Avoidance-Directive (ATAD) hat die EU-Kommission und mit Action Point 2 des BEPS-Aktionsplans die OECD auf diese Folgewirkungen reagiert. Andererseits droht Steuerpflichtigen durch die unterschiedlichen Steuerrechtssysteme eine doppelte Besteuerung. Hinzu kommt, dass die jeweiligen nationalen Gesetzgeber zunehmend versuchen, mit Hilfe von Treaty Overrides eigenes Steuersubstrat zu sichern. Mit welchen Schwierigkeiten dies mitunter verbunden ist, belegen nicht zuletzt die umstrittenen Neuregelungen der §§ 50d und 50i EStG.

Das 68. Berliner Steuergespräch – moderiert von Herrn *Welling* – bot ein Forum zum Austausch über grenzüberschreitende Themen der Personengesellschaft, an dem neben den beiden Referenten Herrn *Prof. Dr. Ulrich Prinz*² und Herrn *Prof. Dr. Ekkehart Reimer*³ auch Herr *Andreas Benecke*⁴, Herr *Dr. Ullrich Fehner*⁵ und Herr *Prof. Dr. Roland Wacker*⁶ teilnahmen.

A. Referate

I. Internationale Themen der Personengesellschaft aus Sicht der Beraterpraxis

1. Steuerkuriositäten internationaler Mitunternehmerschaften

Nach *Prof. Prinz* besitze das deutsche Personengesellschaftsbesteuerungssystem zahlreiche Besonderheiten, die im internationalen Kontext auch viele Probleme bereiten. Ein Überblick über den Umgang mit Personengesellschaften im Doppelbesteuerungsrecht erhalte man mit Hilfe des BMF-Schreibens vom 26.9.2014, ergänzend sei der OECD-Partnership-Report aus dem Jahr 1999 heranzuziehen.

Eine erste Herausforderung bestehe darin zu erkennen, ob es sich bei einer ausländischen Rechtseinheit um eine Personengesellschaft oder eine Körperschaft handle. Hierfür sei der Typenvergleich heranzuziehen. Mit diesem werde nach deutschen Maßstäben beurteilt, ob eine ausländische Rechtseinheit als Personengesellschaft oder Kapitalgesellschaft strukturiert sei. Es sei aber möglich, dass eine Einheit, die nach dem Typenvergleich als Personengesellschaft einzustufen sei, im Ausland als Körperschaft besteuert werde. Eine weitere Schwierigkeit trete bei der Inbound-Perspektive auf, wenn Steuerausländer Gesellschafter einer inländischen Personengesellschaft seien. Hier sei beispielhaft an den Sondervergütungsgrundsatz zu denken.

Basierend auf diesen beiden Grundfällen entstünden vier Problemkreise bei der internationalen Besteuerung der Personengesellschaften. Das erste Problem sei das fehlende internationale Besteuerungssystem für Personengesellschaften. Hierdurch könne es zu weißen Einkünften und zu Doppelbesteuerungen kommen. Schwierig sei auch die Frage der Abkommensberechtigung der Personengesellschaften. Ein dritter Problemkreis sei die schwierige Betriebsstätten-Zuordnungsfrage für Wirtschaftsgüter und Einkünfte nach Maßgabe des Veranlassungsprinzips. Schließlich gebe es noch diverse nationale, meist abkommensdurchbrechende Sonderregelungen zur Sicherstellung deutschen Steuersubstrats.

2. Outbound-Strukturen mit Personengesellschaften

Bezüglich der Outbound-Perspektive sei vor allem eine Entscheidung des BFH aus dem Jahr 2011¹⁰ zu beachten. Dort sei es um die Grundfrage gegangen, ob die ungarische Körperschafts-

¹ *Dr. Andreas Richter, LL.M.* ist Rechtsanwalt, Fachanwalt für Steuerrecht und Partner der Kanzlei P+P Pöllath + Partners, Berlin. *Berthold Welling* ist Rechtsanwalt und Geschäftsführer des VCI e.V., Frankfurt am Main, und für Recht, Steuern und Nachhaltigkeit verantwortlich. Beide Autoren sind geschäftsführende Vorstandsmitglieder des Berliner Steuergespräche e.V.

² *Prof. Dr. Ulrich Prinz* ist Wirtschaftsprüfer, Steuerberater und Of-Counsel bei der WTS Steuerberatungs-gesellschaft, Köln.

³ *Prof. Dr. Ekkehart Reimer* ist Inhaber des Lehrstuhls für Öffentliches Recht, Europäisches und Internationales Steuerrecht an der Universität Mannheim.

⁴ *Andreas Benecke* ist Referent in der Steuerabteilung des Bundesministeriums der Finanzen, Berlin.

⁵ *Dr. Ullrich Fechner* ist Prokurist der C.H.Boehringers Sohn AG & Co.KG, Ingelheim am Rhein.

⁶ *Prof. Dr. Roland Wacker* ist Vorsitzender Richter am Bundesfinanzhof, München.

¹⁰ BFH, Urteil vom 25. 5. 2011 – I R 95/10

besteuerung einer ungarischen Personengesellschaft mit in Deutschland ansässigen Gesellschaftern auch für Deutschland gelte. Der BFH habe hier entschieden, dass die DBA-Anwendung sich für Fragen der Zuordnung des Besteuerungssubstrats nach den Grundsätzen des Anwenderstaats (also Deutschland) richte. Eine Qualifikationsverkettung nach Maßgabe der Beurteilung im Quellenstaat der Personengesellschaft – etwa eine Dividendenbesteuerung statt Entnahme beim Gesellschafter – erfolge nicht. Deutschland sei nicht an die ungarische Steuersubjektqualifikation der Personengesellschaft gebunden. Die transparente Mitunternehmersicht bleibe für abkommensrechtliche Einkünftezuordnungszwecke maßgeblich.

Dies wiederum führe zu Anrechnungsfragen, nämlich ob die Körperschaftsteuer und die Gewerbesteuer für die ungarische Körperschaft in Deutschland dann entsprechend bei dem Gesellschafter angerechnet werden könne. Wichtig sei darüber hinaus, dass der OECD-Partnership-Report lediglich eine Hilfe zur Abkommens-Auslegung sei. Ihm komme also kein eigener Rechtsrang zu.

Anschließend stellte *Prof. Prinz* das sog. „Österreichische Mittelstandsmodell“ vor. Dieses bestehe im Ausgangsfall aus einer doppelstöckigen, grenzüberschreitenden Personengesellschaft, also einer operativen GmbH & Co. KG in Deutschland, welche über eine gewerblich geprägte operative KG in Österreich verfüge, welche ihrerseits eine Komplementär-GmbH besitze. Aus österreichischer Sicht entstehe hier für die deutschen Gesellschafter eine beschränkte Einkommensteuerpflicht in Österreich, da über die doppelstöckige Personengesellschaft Betriebsstätten der jeweiligen Mitunternehmer in Österreich begründet würden. Eine Einkommensteuerbelastung progressiver Art entstehe.

Dies könne in zwei Schritten optimiert werden. Zunächst müsse man in die österreichische KG eine deutsche Vorschalt-GmbH mit eigenen Funktionen einbringen. Dadurch entstehe statt der Einkommensteuer in Österreich eine Körperschaftsteuer. Dies sei vorteilhaft, weil in Österreich ein niedrigerer Körperschaftsteuersatz gelte. Zudem trete eine Nachbelastung erst bei Ausschüttung an die Gesellschafter in Deutschland ein. Um dies weiter zu optimieren, könne man aus der Vorschalt-GmbH eine Organgesellschaft kreieren. Diese werde per Gewinnabführungsvertrag an die Personengesellschaft in Deutschland gebunden, wodurch das in Österreich erzielte Betriebsstätten-Einkommen mit der Körperschaftsteuerbelastung in Österreich bis zum Gesellschafter hochgeführt werde.

3. Inbound-Strukturen mit Personengesellschaften

Im Hinblick auf Schwierigkeiten von Inbound-Strukturen mit Personengesellschaften sei zunächst der § 4i EStG zu nennen. Dieser versage den Sonderbetriebsausgabenabzug bei Vorgängen mit Auslandsbezug im Inland, wenn der Aufwand im Ausland gleichzeitig unter der ausländischen Jurisdiktion abziehbar sei. Hierdurch solle der „Double Dip“, also der doppelte Aufwandsabzug verhindert werden. Diese Systematik arbeite genau umgekehrt zum ursprünglich genannten Rechtstypenvergleich, bei dem nach deutschem Muster qualifiziert werde. Hier dagegen werde

der Aufwand nach ausländischem Muster qualifiziert. Diese Gegensätze seien systematisch schwer zu erklären und nicht verständlich.

Weitere nicht harmonisch zusammenarbeitende Normen seien § 50d Abs. 10 EStG, welcher grenzüberschreitende Sondervergütungen behandle, § 50i EStG, welcher entstrickungsbedingte Besteuerungslücken aus DBA-rechtlichen Zuordnungskonkurrenzen bei gewerblich geprägten bzw. gewerblich infizierten Personengesellschaften schließen solle und § 14 Abs. 1 Nr. 5 KStG, welcher die doppelte Verlustnutzung verhindern solle, insbesondere bei grenzüberschreitenden Organträger-Personengesellschaften.

§ 1 und § 20 Abs. 2 AStG seien weitere Beispiele für die bestehenden Systembrüche, die zeigten, dass die Abwehrregelungen nicht harmonisiert zusammen eingriffen, sondern in gewissen Konkurrenz-Verhältnissen stünden. Fraglich sei, welche der Normen hier Vorrang habe. Im Gesetz sei dies nicht direkt geregelt, so dass die Frage im Wege der Auslegung beantwortet werden müsse.

Hierzu bildete *Prof. Prinz* einen weiteren Fall: eine ausländische Kapitalgesellschaft, die Mitunternehmer einer inländischen GmbH & Co. KG sei und die ihre Einlage über eine ausländische Bank finanziere. Somit bestehe ein Finanzierungsdarlehen im Ausland mit ausländischen Zinsen, welche auch aus deutscher Sicht als Sonderbetriebsausgaben qualifiziert würden. Seien diese im Ausland abziehbar, dann werde hier nach § 4h EStG i. V. m. § 8a KStG im Inland der Abzug versagt. Die Zinsschranke erfasse nach Meinung der Finanzverwaltung auch Sonderbetriebsausgaben. Somit entstehe hier ein „Doppeldecker“ aus § 4i EStG und der Zinsschranke. Zusätzlich könne möglicherweise auch noch das Thema des Dotationskapitals eine Rolle spielen und die Beurteilung weiter verkomplizieren. Es zeige sich also, dass verschiedene Normen zusammen eingriffen, ohne dass das Normenverhältnis geklärt sei und deutlich werde, welche Norm eigentlich vorgehe.

Darauf aufbauend thematisierte *Prof. Prinz* kurz das Verhältnis zwischen § 50d EStG und § 4i EStG für den Fall, dass statt der Refinanzierung einer Einlage ein Darlehen ins Inland refinanziert werde. Aufgrund der Qualifikation des Darlehens als Sonderbetriebsvermögen lägen hier Sondervergütungen vor. Bei diesem Sachverhalt griffen mehrere Regelungen gemeinsam auf denselben Sachverhalt zu, seien aber nicht im Detail aufeinander abgestimmt.

Eine weitere BFH-Entscheidung verdeutliche schließlich die Problematik des Zusammenspiels von § 8b KStG und § 32 Abs. 1 Nr. 2 KStG. Das folgende Beispiel sei angelehnt an ein BFH-Urteil vom 29.11.2017¹¹. Es gebe eine inländische, gewerblich geprägte KG, die eine Dividende von einer inländischen GmbH erhalte. Die Mitunternehmer der KG seien zwei chilenische Kapitalgesellschaften, wobei zu beachten sei, dass mit Chile kein DBA existiere. Fraglich sei hier gewesen, ob bei einer Ausschüttung durch die GmbH bei der gewerblich geprägten KG § 8b KStG greife oder ob § 32 Abs. 1 Nr. 2 KStG abgeltende Wirkung entfalte. Hierzu habe der BFH entschieden,

¹¹ BFH-Urteil vom 29.11.2017, I R 58/15

dass im Grundsatz die gewerblich geprägte KG auch für solche nicht DBA-ansässigen Mitunternehmer eine inländische Betriebsstätte begründe, so dass hier die Anrechnung der Kapitalertragsteuer grundsätzlich möglich sei. Offen sei jedoch geblieben, ob die inländischen GmbH-Anteile nicht bei genauer Betrachtung der Veranlassungsgrundsätze den chilenischen Kapitalgesellschaften und deren Betriebsstätten zuzuordnen seien.

4. Fazit

Abschließend empfahl *Prof. Prinz* aus der Praktiker-Sicht dem Gesetzgeber, angesichts der heute im Vergleich zu früher deutlich breiteren Erfassung von Grundbesitz und auch Kapitalvermögen die Notwendigkeit eines so komplizierten Systems für die Besteuerung von Personengesellschaften, insbesondere mit Blick auf die Besonderheiten der Sonderbetriebsvermögen und der Sondervergütungen, kritisch zu hinterfragen und zu überdenken.

Die DBA-Verhandlungsmuster sollten seiner Ansicht nach stärker auf Personengesellschaften ausgerichtet werden. Die Frage der Abkommens-Berechtigung bereite immer große Schwierigkeiten. Hier sei es wichtig, im Rahmen der DBA-Verhandlungen für deutlich mehr Harmonisierung auch in Bezug auf unser deutsches Personengesellschafts-System zu sorgen.

Schließlich zeige die große Anzahl nicht aufeinander abgestimmten Einzelregelungen deutlich auf, dass hier eine Systembereinigung notwendig sei.

II. Die Sicht der Wissenschaft

1. Historische Erb-Lasten

Nach *Prof. Reimer* trügen die Personengesellschaften steuerrechtlich bis heute an der Erblast eines gespaltenen Zivilrechts. Im Unterschied zur römisch-rechtlichen juristischen Person war die deutschrechtliche Gesamthands-Gemeinschaft eine Personenmehrheit mit einer gesamthänderischen Bindung, aber zugleich ohne eigene Rechtsfähigkeit. Das Privatrecht habe sich unter dem Druck der Verhältnisse längst gewandelt. Unter einer halblauten Beibehaltung eines eigentlich überkommenen Vokabulars seien die BGB-Gesellschaften ebenso wie die Personen-Handelsgesellschaften im Grunde privatrechtsfähig geworden.

Das deutsche Steuerrecht bemühe sich zwar um Rechtsformneutralität, hierfür stehe im Steuerrecht der Personengesellschaften etwa die Thesaurierungsbegünstigung des § 34a EStG. Diese allenfalls sehr punktuell wirkende Regelung löse aber keines der bestehenden Probleme. Der Gesetzgeber wende sich im Steuerrecht der Körperschaften sogar mit steigender Tendenz einem Transparenzdenken zu. Es sei nicht nur zu beobachten, wie sehr das Zivilrecht die Gesamthands-Gemeinschaften zur juristischen Person verfestige, sondern umgekehrt mache der Steuergesetzgeber mit den echten juristischen Personen das Gegenteil. Beispiel hierfür seien die Hinzurechnungsbesteuerung, die REIT-AG, der schädliche Beteiligungserwerb im § 8c, 8d KStG oder im Abkommens-Recht die „Limitation on Benefits-Klausel“. Dies alles seien Evidenzen dafür,

dass die Kapitalgesellschaft nicht mehr die volle Abschirmwirkung habe, sondern dass offenbar ein Bedarf dafür bestehe, hinter sie zu schauen. Am anderen Ende der Skala unterwerfe der deutsche Steuergesetzgeber Einkünfte etwa eines typischen stillen Gesellschafters nicht mehr § 15 Abs. Nr. 2, sondern § 20 Abs. Nr. 4 EStG.

Mit diesen Entwicklungen gehe auch der Rest an ursprünglicher konzeptioneller Klarheit verloren, der im alten Antagonismus der Besteuerung von Mitunternehmerschaften einerseits und Körperschaften andererseits noch bestanden habe. Im Internationalen Steuerrecht potenzierten sich diese Probleme. Während der Numerus Clausus inländischer Rechtsnormen unmittelbar Eingang finde in die Formulierung des § 1 KStG, der ja letztlich der Negativabdruck von § 15 Abs. 1 Nr. 2 EStG sei, müsste der Gesetzgeber für ausländische Gebilde die unbestimmte Vielzahl von Rechtsformen durch typologische Umschreibungen treffen. Der Typenvergleich sei allerdings ein Kind der Rechtsanwendung, der Gesetzgeber schreibe ihn nirgendwo vor.

Die Subsumtionsschritte, die zur Anwendung von § 1 und § 2 KStG auf ausländische Rechtsträger oder Einheiten erforderlich seien, schimmerten in vielen Normen durch. Exemplarisch dafür sei § 15a Abs. 5 EStG. Dieser verlange vom Rechtsanwender eine Art Vergleich mit der deutschen Mitunternehmerschaft. Bei § 1 und § 2 KStG aber überlasse der Gesetzgeber dies vollständig der Rechtsprechung und der Literatur. Hieraus ergäben sich Rechtsunsicherheiten.

Es liege nicht fern, hierzu auch Verfassungsfragen zu stellen. Grundrechte und Rechtsstaatsprinzip verlangten dem Steuergesetzgeber größtmögliche Vorhersehbarkeit der Ergebnisse ab, daher auch größtmögliche Genauigkeit und Bestimmtheit der Normen. Diesem Maßstab werde er in den Regeln über die deutsche Einordnung ausländischer Gesellschaftsformen nicht gerecht. Im Abkommens-Recht setzten sich die Abstimmungsprobleme fort. Weder der Gesetzgeber noch die Abkommens-Verhandler könnten alle Konstellationen durchspielen, die sich aus Disparitäten der beteiligten staatlichen Steuerrechtsordnungen durch die Vielfalt nationaler Belastungsnormen ergäben.

In dieser Lage sei Abstraktion zwischen nationaler Qualifikation und abkommensrechtlicher, völkerrechtlicher Qualifikation notwendig. Diese strenge Abstraktion werde die Rechtsgeschichte in 50 Jahren nachweisen, wie jetzt auch bereits im BMF-Schreiben vom 26. September 2014. Das BMF-Schreiben habe in Teilziffer 2.1.2 für den § 50d Abs. 1 S. 11 klar gemacht, dass, wenn Deutschland eine Personengesellschaft als transparent ansehe, der ausländische Quellenstaat dieselbe Personengesellschaft aber als intransparent behandle und deswegen etwa einen Steuereinbehalt anwende, Deutschland dieser ausländischen Personengesellschaft die Quellensteuer erstatten müsse. Dies sei die richtige Anpassung an eine Intransparenz im ausländischen Quellenstaat. Genau dies verlange das Abstraktionsprinzip, weil die Doppelbesteuerungsabkommen (DBA) einer im Ansässigkeitsstaat als unbeschränkt steuerpflichtigen Einheit volle Abkommensberechtigung gewährten.

2. Schwierigkeiten bei der Hinzurechnungsbesteuerung

Bei der Hinzurechnungsbesteuerung sei klar, dass § 7 AStG an die Zwischengesellschaft als Zwischenkapitalgesellschaft im Niedrigsteuergebiet denke. Dies ergebe sich aus dem Verweis des § 7 Abs. 1 S. 1 AStG auf das deutsche KStG und damit auch auf den Typenvergleich mit der Konsequenz, dass Deutschland sich an dieser Stelle in die Qualifikation einklinke, die der Sitzstaat der Zwischengesellschaft dieser gebe. Wenn der Sitzstaat der Zwischengesellschaft diese so konturiere, wie wir eine GmbH konturiert hätten, dann sei nach dem Typenvergleich im Rahmen von § 2 KStG dieses Gebilde aus deutscher Sicht in-transparent und die Hinzurechnungsbesteuerung in Deutschland finde unmittelbare Anwendung.

Der Normalfall sei dies allerdings nicht, da er auch nicht unbedingt im Interesse der Niedrigsteuerstaaten sei. Der Normalfall sei eher, dass auch im Niedrigsteuergebiet die dort ansässige Zwischengesellschaft im Grunde eine Personengesellschaft sei. Dann finde § 7 AStG nicht aus sich heraus Anwendung. Dies sei aber von der Interessenlage her ein schlechtes Ergebnis, denn diese könne identisch sein mit derjenigen bei einer Kapitalgesellschaft. Dies sei der Fall, wenn im Niedrigsteuergebiet eine Personengesellschaft gewisse Einrichtungen habe, die etwa die Definition der Betriebsstätte in Art. 5 des OECD-Musterabkommens erfüllten, und diese festen Geschäftseinrichtungen in dem Niedrigsteuergebiet dazu führten, dass Deutschland nach Art. 23a Abs. 1 eigentlich freistellen müsste. Dann entfalte die Betriebsstätte der deutschen Gesellschaft im Niedrigsteuergebiet die gleiche Abschirmwirkung wie eine dort ansässige Kapitalgesellschaft und die Interessenlage sei genauso, wie bei der Hinzurechnungsbesteuerung nach § 7. Diesen Fall nehme § 20 Abs. 2 S. 1 AStG auf. Dies führe dazu, dass Deutschland auch im Fall der Freistellungs-Betriebsstätten im niedrigbesteuernden Ausland die deutsche Hinzurechnungsbesteuerung anwende, aber nicht in der klassischen Form der Hinzurechnung i. S. von § 7, sondern schlicht dadurch, dass man von der abkommensrechtlich geschuldeten Freistellung auf die Anrechnungsmethode überwechsle. Viele DBA, die Deutschland auch nach dem Vorbild der deutschen Verhandlungsgrundlage von 2013 in den letzten Jahren abgeschlossen habe, sähen allerdings längst einen switch-over im Völkerrecht vor, so dass § 20 Abs. 2 AStG hier nicht mehr benötigt werde.

§ 20 Abs. 2 AStG sei wichtig für die Fälle, in denen die DBA Deutschland die Umschaltung nur erlaubten, sie aber nicht vorschrieben, oder im Falle eines harten Treaty-Override, der natürlich rechtswidrig, aber verfassungsrechtlich wirksam sei. Damit sei klar, dass § 20 Abs. 2 AStG auch und gerade Anwendung finde bei den Freistellungs-DBA, die keine Öffnung zugunsten der Hinzurechnungsbesteuerung enthielten.

Ein Sonderfall sei bei der echten Hinzurechnungsbesteuerung nach § 7 und § 8 AStG eine Hinzurechnung für den Fall sogenannter passiver Dienstleistungen, welche § 20 Abs. 2 AStG nicht mit umfasse. Dies sei gerade für Mitunternehmenschaften relevant. Es handle sich um einen Fall von Sondervergütungen, die der im Inland ansässige Mitunternehmer für seine Tätigkeit im Dienst der im Niedrigsteuerstaat ansässigen Personengesellschaft erhalte. Für diese Tätigkeit bekomme der Mitunternehmer Sonderbetriebseinnahmen, die in Deutschland ohnehin versteuert würden. Hier gehe § 20 Abs. 2 S. 2 AStG vereinfacht davon aus, dass keine Hinzurechnungsbesteuerung

mehr benötigt werde. Daher gebe es an dieser Stelle eine Asymmetrie zwischen § 20 Abs. 2 AStG einerseits und der normalen Hinzurechnungsbesteuerung andererseits.

3. Schwierigkeiten im Abkommensrecht

Zentrale Problemkreise im Abkommensrecht seien die Abkommens-Berechtigung der Personengesellschaft und die Arbeitnehmerbesteuerung.

a) Die Abkommensberechtigung

Anders als im deutschen Recht seien Personengesellschaften Personen i. S. der DBA. Dies bedeute, dass alle Abkommens-Normen, in denen es ausreiche, dass man Person sei, auch auf Personengesellschaften Anwendung fänden. Das einzige, was der Personengesellschaft fehle, sei die Ansässigkeit i. S. der DBA. Die Personengesellschaften seien nicht unbeschränkt steuerpflichtig, jedenfalls nicht in Deutschland, und könnten, wenn sie Sitz und/oder Geschäftsleitung im Inland hätten, keinem Welt-Einkommensprinzip unterliegen. Damit erfüllten sie nicht die Voraussetzungen der Ansässigkeitsdefinition in Art. 4 Abs. 1 OECD-MA, der aber seinerseits die Einsatzgröße für die Abkommensberechtigung in Art. 1 OECD-MA sei. Die Personengesellschaft, obwohl Person, könne dann die Verteilungsnormen und den Methoden-Artikel nicht für sich in Anspruch nehmen.

Anders sei dies in Fällen einer Qualifikationsverkettung auf der Subjektebene. Wenn der andere Vertragsstaat die Personengesellschaft kraft einer Ansässigkeit dort einer eigenen unbeschränkten Steuerpflicht unterwerfe, klinge sich das DBA in diese Qualifikation ein. Dann sei diese Personengesellschaft nicht nur für diesen Staat ansässig i. S. seiner DBA, sondern auch für die Vertragsstaaten, also auch mit Wirkung für und gegen Deutschland. Dies sei das Ergebnis einer Wortlaut-Auslegung des Art. 4 Abs. 1 OECD-MA. Die Intransparenz im Ansässigkeitsstaat der Personengesellschaft führe also dazu, dass auch Deutschland deren Abkommensberechtigung vollständig anerkennen müsse.

Bei den Fällen, in denen die Personengesellschaft tatsächlich als transparent behandelt werde, könnten Einrichtungen, Baustellen oder ständige Vertreter der Personengesellschaft ihrerseits den Tatbestand einer Betriebsstätte erfüllen. Dazu reiche aber nicht die Gründung einer Personengesellschaft nach dem Recht eines ausländischen Staates. Die Personengesellschaft selbst sei nie Betriebsstätte, sondern sie könne den Mitunternehmern eine Betriebsstätte vermitteln, wenn die Mitunternehmer die erforderliche Kontrolle hätten, die der Art. 5 OECD-MA verlange. Dann komme es immerhin zu einer Art kleinen Abkommensberechtigung auch der Personengesellschaft, weil Art. 24 Abs. 3 OECD-MA mit dem oft unterschätzten Verbot der Diskriminierung von Betriebsstätten für Dreiecks-Fälle im Grunde den Ansässigkeits-Staat der transparenten Personengesellschaft dazu verpflichte, dieser Betriebsstätte dieselben Vorteile aus dem Abkommen zu gewähren, die er auch einer dort ansässigen Kapitalgesellschaft gewährt hätte. Die dort ansässige Kapitalgesellschaft wäre für ihren Sitzstaat selbstverständlich abkommensberechtigt gewesen. Diese Konsequenz müsse dann abkommensrechtlich auch der Betriebsstätte, die dem

Mitunternehmer durch die Facilities der Personengesellschaft in dem Ansässigkeitsstaat der Personengesellschaft vermittelt werde, gewährt werden. Dies sei auch der Schlüssel zur Bewältigung vieler Dreiecks-Fälle im Recht der DBA.

b) Die Arbeitnehmerbesteuerung

Die Arbeitnehmer seien abkommensrechtlich oft abhängig von der Qualifikation und dem Status ihres Arbeitgebers, wenn sie nur kurzzeitig ihre Tätigkeit in dem Vertrags-Staat ausübten, in dem sie nicht ansässig seien.

Das Regime von Art. 15 OECD-MA, Art. 14 der Deutschen Verhandlungsgrundlage sei im Grund dreistufig. Auf der ersten Stufe stehe der Grundsatz der Besteuerung allein im Ansässigkeitsstaat des Arbeitnehmers. Wenn der Arbeitnehmer aber im anderen Vertrags-Staat seine abhängige Arbeit ausübe, dann springe das primäre Besteuerungsrecht auf den Tätigkeitsstaat über. Hiervon gebe es eine Rückausnahme, die 183-Tage-Regel. Der Tätigkeitsstaat dürfe in jedem Fall besteuern, wenn der Steuerpflichtige mehr als 183 Tage in dem Tätigkeitsstaat tätig sei. Sei er aber nur 183 Tage oder weniger dort tätig, dann komme es auf den Status des Arbeitgebers an. Unterhalte der Arbeitgeber als solcher eine Betriebsstätte in dem Tätigkeitsstaat (auch die Personengesellschaft könne Arbeitgeber im abkommensrechtlichen Sinne sein), komme es auf die 183 Tage nicht an. In dem Fall seien also auch z.B. kurzzeitige Secondments sofort im Tätigkeitsstaat steuerpflichtig. Das gleiche gelte, wenn der Arbeitgeber selbst abhängiger Vertreter der Personengesellschaft sei. Dann sei er sozusagen die Betriebsstätte der Personengesellschaft, mit der Konsequenz, dass sein persönliches Gehalt vom ersten Tage an, auch bei Kurzeinsätzen, im Tätigkeitsstaat steuerpflichtig sei.

Kritisch sei der Fall, in dem nicht einmal eine Betriebsstätte der Personengesellschaft im Tätigkeitsstaat vorhanden sei. Dann solle für Kapitalgesellschaften die bloße Gründung in dem Tätigkeitsstaat schon dafür ausreichen, die 183-Tage-Regel nicht greifen zu lassen. Zwischen der OECD und Deutschland sei die Frage streitig, ob dies auch für den Bereich der Personengesellschaften gelten könne. Die OECD sage hier, die Gründung der Personengesellschaft nach dem Recht des Tätigkeitsstaates könne niemals dazu führen, dass die 183-Tage-Regel suspendiert werde. Die deutsche Finanzverwaltung vertrete dagegen zu Recht die Auffassung, dass im Interesse einer rechtsformneutralen Arbeitnehmerbesteuerung die Personengesellschaft als Arbeitgeber allein kraft ihrer Gründung im ausländischen Tätigkeitsstaat die 183-Tage-Regel außer Kraft setzen könne, mit der Konsequenz, dass dann Haftungsrisiken drohten und dass vom ersten Tage an Lohnsteuer einzubehalten sei. Die Compliance-Anforderungen, die bei Kapitalgesellschaften selbstverständlich seien, würden abkommensrechtlich auch für die Personengesellschaften gelten.

4. Ausblick

Es sei richtig, den Typenvergleich stärker zu konturieren und zu operationalisieren. Wenn dies materiell-rechtlich nicht möglich sei, obwohl es dafür gute Vorbilder gebe, seien jedenfalls verfahrensrechtliche Lösungen denkbar. Im Sozialrecht gebe es das Status-Feststellungs-Verfahren. Die verbindliche Auskunft könne durchaus ex ante dazu benutzt werden, mit der Finanzverwaltung den Status einer Personengesellschaft für Zwecke des innerstaatlichen Rechts – §§ 1 und 2 KStG – und dann auch des Abkommensrechts vorab zu klären.

Die fällige, zum 31. Dezember 2018 zu leistende Umgestaltung der Hinzurechnungsbesteuerung könne zu einer Klärung im Rahmen des § 20 Abs. 2 AStG führen.

In der Abkommens-Politik tue Deutschland gut daran, wenn es im Bereich der Sondervergütungen, die innerstaatlich aufrecht erhalten bleiben könnten, abkommensrechtlich nicht mehr schematisch den Art. 7 OECD-MA anwende, sondern mit der OECD genau schaue, wofür Sondervergütungen gezahlt würden. Hier seien die DBA abgekoppelt von der innerstaatlichen Qualifikation aus § 15 Abs. 1 Nr. 2 EStG.

Schließlich halte er es für sinnvoll, wenn das BMF aktiv an einer Revision der aus seiner Sicht nicht korrekten OECD-Position hinsichtlich der Arbeitnehmer-Eigenschaft von Personengesellschaften mitarbeite.

B. Podiumsdiskussion

Im Anschluss an die einführenden Referate von *Prof. Prinz* und *Prof. Reimer* erteilte Herr Welling den weiteren Podiumsgästen das Wort zu einer ersten Stellungnahme.

I. Problemfelder aus Sicht der Personenunternehmen

Dr. Fechner stellte fest, dass das von ihm vertretene Unternehmen von einem Großteil der in den Referaten aufgezeigten Probleme nicht direkt betroffen sei. Unterhalb der Obergesellschaft, die operativ tätig sei und insofern Abschirmwirkung entfalte, handle es sich mit ganz wenigen Ausnahmen um einen Kapitalgesellschaftskonzern. Dies hänge auch mit dem Umstand zusammen, dass das Pharmageschäft nach wie vor viel mit Lizenzen und mit Patenten zu tun habe. Das Unternehmen lebe von weltweiten Patentzahlungen und sei auf den Abkommenschutz angewiesen. Es sei nicht möglich, dies weltweit in Form von Personengesellschaften oder Betriebsstätten zu organisieren. Außerdem unterlägen Pharmaaktivitäten, insbesondere in den USA, einem immer größer werdenden Haftungsrisiko, dem wirkungsvoll zu begegnen sei. Er stehe aber weiter zur Rechtsform der Personengesellschaft, unter anderem auch wegen der möglichen Flexibilität in den Gesellschaftsverträgen.

Ein wesentliches Thema, das ihn beschäftige, sei die Sicherstellung der Mobilität der Gesellschafter. Das Unternehmen generiere noch weltweit 5% der Umsätze in Deutschland, die übrigen 95%

aber bereits im Ausland. Die Familie sei viel in der Welt unterwegs. Die Globalisierung solle gefördert werden, es müsse aber andererseits sichergestellt werden, dass das Besteuerungsrecht in Deutschland bleibe. Hier wünsche er sich manchmal mehr Rückendeckung dahingehend, dass Steuerpolitik auch gleichzeitig Standortpolitik sein möge.

Die meisten großen Personen-Unternehmen seien kapitalistisch strukturiert, mit einer Personengesellschaft als Obergesellschaft. Es gebe einige wenige große Familienunternehmen, die noch Kapitalgesellschaften seien. Hier gehe er aber davon aus, dass deren Gesellschafter hauptsächlich in Deutschland blieben. Innerhalb der EU sei die Mobilität einigermaßen abgesichert. Er stelle sich aber die Frage, ob der BREXIT dazu führe, dass Deutschland Besteuerungssubstrat verloren gehe.

II. Problemfelder aus Sicht der Finanzverwaltung

Herr *Benecke* stellte sich hinsichtlich des vorgestellten Mittelstandsmodells die Frage, ob es sich bei dem Problem, dass eine natürliche Person oder die Personengesellschaft Organträger sein könne und die Flucht aus der Kapitalgesellschafts-Besteuerung ermöglicht werde, um ein Personengesellschafts-Thema oder ein Organschafts-Thema handle.

Das Urteil 1 R 92/12¹² sei im Bundessteuerblatt nicht veröffentlicht, weil es hier noch Probleme hinsichtlich des darin, möglicherweise unbeabsichtigt, neu geschaffenen Begriffs „konsolidierte Einkünfte“ gebe. Das Parade-Beispiel für ein „Double-Dip“ sei die doppelt ansässige Kapitalgesellschaft. Deswegen sei im Jahr 2000 auch § 14 Abs. 1 Nr. 5 KStG eingeführt worden. Das Double-Dip-Problem sei damit allerdings nicht beseitigt, sondern nur der Anwendungsbereich eingeschränkt worden.

Bei § 50i EStG gebe es ein ungelöstes umwandlungssteuerrechtliches Problem. Einbringungen bedeuteten Doppelverhaftungen. Dies meine nicht nur doppelte Buchwert-Verhaftung, sondern auch doppelte Verhaftung der stillen Reserven. Hier habe man sich für EU-Fälle durch die Fusionsrichtlinie etwas geöffnet. Dies habe dann zu entsprechenden Ausweichgestaltungen geführt. Insofern stelle er sich die Frage, ob es hier Möglichkeiten gebe, die stillen Reserven auf der 2. Ebene einzufangen.

Bei § 50d Abs.10 EStG habe es die Sorge gegeben, dass man die Sonderbetriebseinnahmen nicht besteuern könne, aber die Zinsschranke hinsichtlich eines möglichen Zinsaufwandes nicht anwende.

Insbesondere bei der Arbeitgeberproblematik habe sich die Finanzverwaltung durchaus auch pragmatisch gezeigt und sehe als Ansässigkeitsstaat bei einer Personengesellschaft den Ort der Geschäftsleitung an.

Für die Zukunft wünsche er sich, dass im Bereich der Sonderbetriebsvermögen Vereinfachungen geschaffen würden. Dies sei natürlich ein schwieriges, auch gewerbesteuerliches Thema. Aber

¹² BFH-Urteil vom 12. Oktober 2016, 1 R 92/12.

zumindest sollten verfahrensrechtliche Hürden abgebaut werden, z.B. durch entsprechende Klauseln in Doppelbesteuerungsabkommen.

III. Die Sicht der Rechtsprechung

Nach *Prof. Wacker* sei es tradierte Sicht, dass es für die Personengesellschaften eine transparente Besteuerung gebe. Davon ausgehend ergäben sich drei Teilbereiche, der rein nationale Fall, der grenzüberschreitende Fall ohne DBA und der grenzüberschreitende Fall mit DBA.

1. Der Grundsatz der transparenten Besteuerung

Neben den großen Konzernen gebe es auch viele kleinere Personengesellschaften, nicht nur in den üblichen Rechtsform einer OHG, KG oder GmbH & Co. KG, sondern auch in den Rechtsformen der Erbengemeinschaft oder der Miteigentümergeinschaft. All diese Rechtsformen könnten gewerbliche Einkünfte erzielen. Diese seien eingeordnet im § 15 EStG als transparente Rechtsträger. Transparenter Rechtsträger bedeute beschränkte Rechtsfähigkeit auf der Stufe der Personengesellschaften oder der anderen genannten Personenzusammenschlüsse. Subjekt der Einkunftserzielung sei der Gesellschafter. Diese Rechtsform habe eminente Vorteile, denn sie Sorge für eine Gleichbehandlung ungeachtet der konkreten Rechtsgrundlage und für eine große Flexibilität. Schließlich Sorge sie auch für eine unmittelbare Verlust-Zurechnung mit der Konsequenz, dass die erzielten Einkünfte mit anderen positiven Einkünften verrechnet werden könnten.

Aus seiner Sicht kann es auch im grenzüberschreitenden Sachverhalt nicht in Betracht kommen, die transparente Besteuerung in Frage zu stellen. In Betracht komme aber, die transparente Betrachtung abzusichern. Dies gelte insbesondere in Fällen, in denen man nicht nur den grenzüberschreitenden Sachverhalt beurteile, sondern auch noch ein etwaiges DBA hinzukomme. Die Transparenzbetrachtung entspreche auch hier der ständigen Rechtsprechung des Gerichts, aber auch der ständigen Praxis der Finanzbehörden. Sie bedeute einen Rechtstypenvergleich, d. h. der jeweilige Anwenderstaat – in unserem Fall die Bundesrepublik Deutschland – sei weder an die zivilrechtliche Qualifikation des ausländischen Quellenstaates, noch an die steuerrechtliche Einordnung gebunden.

Selbst wenn, wie es im Verhältnis zu Belgien der Fall sei, die Personengesellschaft nicht nur Person, sondern auch abkommensberechtigt sei, stelle dies die Abkommensberechtigung der Gesellschafter im Rahmen einer transparenten Betrachtung nicht in Frage. Selbst in diesem Fall sind letztlich die Gesellschafter die Zurechnungssubjekte der Einkünfte und auch abkommensberechtigte Personen, ungeachtet der Tatsache, dass daneben auch noch eine Abkommensberechtigung der Personengesellschaft treten kann.

In dieses Konzept gehöre seiner Ansicht nach auch ein Gleichklang im Hinblick auf die Beurteilung von Sonderbetriebsvermögen. Sein Senat habe dies in der Vergangenheit anders gesehen, aber im Rahmen von § 50d Abs. 10 EStG sei dies zugunsten der Transparenzbetrachtung geändert worden.

2. Abweichungen vom Grundsatz?

Bei der Beantwortung der Frage, ob der Gesetzgeber entweder zwingend, wie das andere Jurisdiktionen tun, oder wahlweise, was ebenfalls Vorbilder in anderen Ländern habe, den Personengesellschaften die Option einräume, wie eine Körperschaft besteuert zu werden, müsse auch mit in den Blick genommen werden, ob dies die Verluste einschlieÙe und was mit dem Sonderbetriebsvermögen und den stillen Reserven passiere.

Er frage sich, ob man wirklich gut beraten sei, im grenzüberschreitenden Sachverhalt tatsächlich auch diesen Weg zu gehen. Das Bild einer Entscheidungsharmonie zwischen den an einem DBA beteiligten Vertragsstaaten sei schön, entspreche aber häufig nicht der Wirklichkeit. Vielleicht sei hier etwas mehr Realismus bei der Entscheidungsfindung hilfreich, wenn denn der Gesetzgeber darüber nachdenken sollte.

3. Erläuterungen zu BFH-Urteilen

Eingehend auf das Urteil 1 R 92/12 merkte *Prof. Wacker* an, dass eine ausländische Kapitalgesellschaft betroffen gewesen sei, die aufgrund ihrer Beteiligung an einer inländischen KG bei uns beschränkt steuerpflichtig sei. Es habe eine refinanzierte Kapitaleinlage gegeben, und die Frage sei gewesen, ob das Refinanzierungsdarlehen, das die ausländische Kapitalgesellschaft bei der Bank aufgenommen habe, und die damit verbundenen Zinsen, zum inländischen Gesamtgewinn der Mitunternehmerschaft gehörten. Dies habe der Senat bejaht. Im grenzüberschreitenden Sachverhalt habe es bis zum Authorized OECD Approach (AOA) eine Restriktion aufgrund des Dotationskapitals gegeben. Nach der Rechtsprechung seines Senats habe die Zuordnung des Darlehens nach der Regelbeurteilung, also nach der tatsächlichen Verwendung der Darlehensmittel, im grenzüberschreitenden Sachverhalt eine Einschränkung erfahren aufgrund der allgemeinen Bestimmungen zum Dotationskapital. Dies sei im Verfahren 1 R 92/12 allerdings nicht zum Tragen gekommen, weil es hier tatsächlich eine Verwendung für Zwecke der inländischen Betriebsstätte gegeben habe.

Ab 2013 gelte aber der AOA und modifiziere diesen Zurechnungszusammenhang im Rahmen einer sogenannten Kapitalaufteilungsmethode. Aus der Perspektive der ausländischen Kapitalgesellschaft seien alle Aktivitäten in den Blick zu nehmen, und im Kontext einer permanenten Fortschreibung auf der Basis der Vorstellung einer Gleichverteilung von Eigenkapital und Fremdkapital auf die verschiedenen Aktivitäten, ggf. auch grenzüberschreitend, sei dann die uneingeschränkte Zurechnung dieses Darlehens entweder von Anfang an oder im Zeitverlauf in Frage zu stellen.

Das Thema sei verschiedentlich Gegenstand von Besprechungen, welche zum Teil den Eindruck vermittelten, der AOA führe zu einer Durchbrechung des Veranlassungszusammenhangs. Das sei aus seiner Sicht nicht richtig. Es gebe nicht den einen Veranlassungszusammenhang. Insbesondere Kausalitätsbetrachtungen reichten dazu nicht hin. Was es gebe, sei eine normative Konkretisierung des Veranlassungszusammenhangs. Der Gesetzgeber sei gerade aufgrund der kausaltheoretischen Indifferenz sehr wohl befugt, Zurechnungszusammenhänge zu begründen oder

sie zu verneinen. Dies sei keine Durchbrechung eines allgemeinen Veranlassungszusammenhangs, sondern seine Konkretisierung. Der AOA durchbreche also den Veranlassungszusammenhang nicht, sondern er präzisiere ihn lediglich in dem vorgenannten Sinne.

Der Fall 1 R 58/15¹³ habe zwei Kapitalgesellschaften betroffen, Weltmarktführer im Handel von X-Produkten und die A-GmbH ganz unten habe sich in diesem Feld betätigt. Die Beteiligung an der A-GmbH habe zur inländischen KG gehört. Wäre es kein grenzüberschreitender Sachverhalt gewesen, dann wäre es ständige Rechtsprechung des BFH, insbesondere des 4. Senats, gewesen, dass diese Vermögenszuordnung aufgrund der Gesamthandszugehörigkeit anzuerkennen sei, mit der Ausnahme des Vorliegens eines Missbrauchstatbestandes. Dieser habe jedoch nicht vorgelegen. Im grenzüberschreitenden Sachverhalt sei dies anders, denn dort sei § 49 EStG zu beachten, mit der Konsequenz der Aufteilung nach Betriebsstätten-Grundsätzen. Die Gesamthandszugehörigkeit der Beteiligung der KG an der A-GmbH sei hier kein hinreichendes Kriterium, um diese Beteiligung an der A-GmbH zu einer inländischen Betriebsstätte zu rechnen. Vielmehr müsse die Gesamthand durchstoßen werden. Als wenn es unmittelbare Betriebsstätten der ausländischen Kapitalgesellschaft wären, müsse unter Beachtung aller den Einzelfall kennzeichnenden Umstände gefragt werden, wohin diese Beteiligung tatsächlich gehöre. Dies könne sehr wohl zu dem Ergebnis führen, dass die Beteiligung nicht der inländischen Betriebsstätte, sondern einer Betriebsstätte von Kapitalgesellschaft 1 und/oder 2 in ihrem jeweiligen Ansässigkeitsstaat zuzuordnen sei. Auch das sei eine Konkretisierung des Veranlassungsgedankens aufgrund der Sonderregelung in § 49 EStG und begründe zugleich auch die unterschiedliche Behandlung des rein nationalen vom grenzüberschreitenden Sachverhalt.

Im Hinblick auf die Betriebsstättenzuordnung merkte *Prof. Prinz an*, dass die gewerblich geprägte KG aus rein inländischer Sicht eine Betriebsstätte habe. Wenn man aber den DBA-Fall betrachte und habe eine nur gewerblich geprägte KG, dann gebe es aus der doppelbesteuerungsrechtlichen Sicht keine Unternehmensgewinne, denn die Unternehmensgewinne setzten eine betriebliche unternehmerische Tätigkeit voraus. Die gewerblich geprägte KG sei aber gerade dadurch gekennzeichnet, dass sie eine vermögensverwaltende Tätigkeit habe und es nur eine Fiktion der Gewerblichkeit gebe. Hieraus resultierten die Schwierigkeiten für die Mobilität, auch im Hinblick auf § 50i EStG. Beim Wegzug in ein Land mit DBA sage der Ansässigkeitsstaat des neuen Gesellschafters nach Wegzug, dass kein Betrieb vorliege, sondern eine gewerbliche Prägung. Hier entstehe kein Unternehmensgewinn, der Ansässigkeitsstaat möchte die Kapitalgesellschaftsanteile im Ausland besteuern. Deswegen würden im Hinblick auf die Mobilität eine Mitunternehmerstellung und eine Betriebsstätte benötigt. Wichtig sei es, im Ausland zu analysieren. Es könne, gerade auch bei Gruppen-Besteuerungssystemen im Ausland, kompliziert sein, festzustellen, ob der Aufwand oder der Verlust steuerlich geltend gemacht werden könnten. Die Schwierigkeiten spiegelten sich dann über die transparente Mitunternehmerbesteuerung als Sonderbetriebsausgabe nach Deutschland hinein.

¹³ BFH-Urteil vom 29. November 2017, 1 R 58/15

Prof. Reimer gab zu bedenken, dass aus seiner Sicht sogar im nationalen Steuerrecht die Anwendung von 15 Abs. 3 EStG keineswegs zwingend dazu führe, dass plötzlich eine Betriebsstätte vorhanden sei. Denn auch der § 12 Nr. 1 AO enthalte das Tatbestandsmerkmal „Tätigkeit“.

C. Beiträge aus dem Auditorium

Zur Chile-Entscheidung stellte *Dr. Töben*¹⁴ die Frage, ob man auch in die Veranlagung gelangen würde, wenn es sich um einen DBA-Fall handelte und eine wirtschaftliche Veranlassung der Beteiligung einer deutschen GmbH zu der inländischen Personengesellschafts-Betriebsstätte vorläge (auch wenn abkommensrechtlich wegen der gewerblichen Prägung keine Unternehmensgewinne zur Diskussion stünden). Denn abkommensrechtlich erhalte Deutschland zwar nur ein Quellenbesteuerungsrecht für Inlandsdividenden, dessen Ausübung unterläge jedoch allein deutschem Recht.

An *Prof. Wacker* richtete er die Fragen, ob bei Sonderbetriebsvermögen II nur der Maßstab der wirtschaftlichen Veranlassung zähle, und ob § 50d Abs. 10 nur für Sonderbetriebsvermögen I Bedeutung habe, nicht aber für Sonderbetriebsvermögen II.

Nach *Prof. Wacker* sei § 50d Abs. 10 EStG klar erkennbar darauf gerichtet, die Rechtsprechung des 1. Senats zur eigenständigen Zuordnung von Sonderbetriebsvermögen I zu überschreiben. Ausgangspunkt sei der sogenannte Betriebsstätten-Vorbehalt in den speziellen Zuteilungsartikeln, also Zinsen, Lizenzen und Dividenden. Der sei standardmäßig so formuliert, dass es auf die tatsächliche wirtschaftliche Zuordnung zur Betriebsstätte ankomme. Fraglich sei, ob dies eine Einengung des Veranlassungszusammenhangs im Vergleich zu § 15 EStG bedeute. Die Rechtsprechung des 1. Senats gehe dahin, dass es an einer solchen tatsächlichen Zuordnung fehle, weil es sich bei all diesen Forderungen aus der Perspektive der Personengesellschaft um eine Verbindlichkeit handle.

Dies sei auch der Bereich, für den § 50d Abs. 10 EStG überschreibend wirken wolle. Der Wortlaut sei eindeutig. Daraus folge zugleich, dass das Sonderbetriebsvermögen II davon nicht betroffen sei, insbesondere nicht die Konstellation, über die im Verfahren 1 R 92/12 zu entscheiden war.

Die im Nicht-DBA-Fall geltenden Zuordnungsgrundsätze, was die Zuordnung der Beteiligung an der GmbH zum Gesamthandsvermögen anbelange, gelten unabhängig davon, ob es sich um einen Nicht-DBA-Fall handle, so wie in dem Chile-Fall, oder ob es um einen DBA-Fall gehe. Auch die komplette Rechtsprechung zu Sondervergütungen sei hier erkennbar nicht einschlägig, denn es gehe hier nicht um eine Schulddposition aus der Sicht der Personengesellschaft. Dies bedeute zugleich auch, dass es ab 2013 der Reflexion bedarf, ob diese Zuordnungsgrundsätze durch die Übernahme des AOA in § 1 AStG eine Konkretisierung erfahren hätten.

Im Hinblick auf die Abgeltungswirkung des § 50a-Abzugs, wenn Chile und Deutschland ein DBA hätten, glaubte *Prof. Reimer*, dass diese entfielen, weil Deutschland aus dem Betriebsstätten-

¹⁴ *Dr. Thomas Töben* ist Partner bei Schnitker Möllmann Partners, Berlin.

Diskriminierungsverbot gem. Art. 24 Abs. 3 OECD-MA gegenüber Chile verpflichtet sei, die deutsche Betriebsstätte der chilenischen Gesellschaft wie eine deutsche Kapitalgesellschaft zu behandeln und damit auf Netto-Basis zu veranlagern.

Auch Herr *Benecke* ging davon aus, dass die Abgeltungswirkung entfalle, wenn es ein begrenztes Quellenbesteuerungsrecht gebe und die Anteile der inländischen Betriebsstätte zuzurechnen seien. Fraglich sei, ob dies Einfluss auf den Veranlassungszusammenhang habe, ob also, wenn es zum Beispiel kein DBA gebe und der chilenische Mitunternehmer vor 2013 ein Darlehen an die Mitunternehmerschaft gebe, diese Forderung immer der Mitunternehmer-Betriebsstätte im Inland zuzuordnen sei, wenn der Mitunternehmer selbst keine X-Produkte vertreibe, und ob sich an der Zuordnung etwas ändere, wenn es ein DBA gebe.

Prof. Wacker stellte noch einmal klar, dass es sich bei dem Chile-Fall um keinen Darlehens-Fall handelte, sondern um einen Fall der Zurechnung von Anteilen an einer inländischen Kapitalgesellschaft zur inländischen Betriebsstätte oder zur ausländischen Betriebsstätte, also kein Fall von Sondervergütungen.

Nach *Prof. Prinz* gebe es große Probleme hinsichtlich des Gesamthandvermögens und der Frage, zu welchem Betriebsvermögen und welcher Betriebsstätte die Kapitalgesellschaftsanteile zuzuordnen seien, gerade auch im Private-Equity-Bereich. Hier gebe es eine Private-Equity-GmbH & Co. KG in Deutschland und Investoren im Ausland, die dort aber nicht über eigenständige unternehmerische Tätigkeiten verfügten. Dort werde durch die Chile-Entscheidung die Frage aufgeworfen, ob diese inländischen Beteiligungen jenseits der gesamthänderischen Bindung und der bilanziellen Behandlung und der Gesamthands-Zuordnung dem Ausland zuzurechnen seien, obwohl dort nichts außer Investorentätigkeit vorliege. Hier sei in der Literatur oft andeutungsweise von einer sogenannten Mitunternehmer-Betriebsstätte die Rede. Er habe aber kein Urteil gefunden, in dem klar definiert werde, wann der Mitunternehmer eine Betriebsstätte habe, die keine aus eigener unternehmerischer Tätigkeit sei, sondern die aus der Mitunternehmerstellung resultiere. Auch die Verwaltungsgrundsätze sprächen von Mitunternehmer-Betriebsstätte, meinten aber den abkommensrechtlichen Durchgriff des ausländischen Mitunternehmers durch die einfache Betriebsstätte.

Nach *Prof. Wacker* habe die Vorinstanz zu 1 R 58/15 festgestellt, dass die Kapitalgesellschaften in Chile keine nennenswerte wirtschaftliche Aktivität entfaltet hätten. Eine ergänzende Feststellung zur Grundauffassung der Vorinstanz sei gewesen, dass die Zuordnung zum Gesamthandsvermögen ausreichend sei, um die Beteiligung der inländischen Betriebsstätte zuzuordnen. Wenn man diesem Ausgangspunkt, wie sein Senat, nicht folge und den Transparenzgedanken entfalte, dann sei die Frage, wie sich die Verhältnisse dann dargestellt hätten? In der Verhandlung sei dann zu erfahren gewesen, dass die chilenischen Gesellschaften Weltmarktführer seien, und dies sei von niemandem bestritten worden. An diesem Punkt angekommen, sei es eine Selbstverständlichkeit gewesen, sich zurückzuhalten. Es sei jetzt Aufgabe der Vorinstanz, im zweiten Rechtsgang die tatsächlichen Verhältnisse zu klären, und auf dieser Grundlage eine wirtschaftliche Zurechnungs-Entscheidung zu treffen.

Die Betriebsstätte der Personengesellschaft wirke auch grenzüberschreitend, werde also auch grenzüberschreitend den Gesellschaftern zugerechnet. Dies sei aber keine Mitunternehmer-Betriebsstätte. Eine Mitunternehmer-Betriebsstätte entstehe nur dann, wenn es weitere eigene Aktivitäten neben dieser Beteiligung gebe.

Im Hinblick auf § 50i EStG, für dessen Entstehung er Mitverantwortung trage, stellte *Prof. Schmitt*¹⁵ fest, dass es in der Praxis der Steuerverwaltung und des Steuergesetzgebers nicht nur um Dogmatik und Systemgerechtigkeit gehe, sondern auch um viel Geld. In dem betroffenen Fall sei es um unstrittig in Deutschland entstandene stille Reserven gegangen. Der Gesellschafter habe ins Ausland wegziehen wollen. Der Gesetzgeber habe mit § 6 KStG für Gesellschafter einer Körperschaft ein scharfes Schwert vorgesehen. Früher sei es gängige Praxis gewesen, dass der Gesellschafter der Körperschaft die Anteile in eine gewerblich geprägte GmbH & Co. KG eingebracht habe. Die Finanzverwaltung habe dann eine verbindliche Auskunft erteilt. Deutschland habe nach wie vor den Steuerzugriff auf die stillen Reserven gehabt. Diese Praxis habe der Bundesfinanzhof als falsch gerügt. Um die noch nicht abgeschlossenen Fälle für den Fiskus zu retten, sei der § 50i Abs. 1 EStG geschaffen worden. Dieser sei überbordend in seinem Wortlaut gewesen, mit einem BMF-Schreiben und einer anschließenden Gesetzesänderung sei dies jedoch zwischenzeitlich entschärft worden. Eine weitere Lücke, die es erlaubte, durch spätere Umwandlungsmaßnahmen die stillen Reserven ins Ausland zu transferieren, sei dann mit § 50i Abs. 2 EStG geschlossen worden. Bei aller berechtigten Kritik an der fehlenden Systematik und der fehlenden Systemgerechtigkeit bitte er zu bedenken, dass Deutschland sonst dieses Steuersubstrat verloren hätte, wenn die Anteile im Ausland für weit weniger Steuern veräußert worden wären, die dann noch dem ausländischen Fiskus gehört hätten.

Nach Herrn *Müller-Gatermann*¹⁶ rufe die Komplexität des Themas geradezu nach Vereinfachung. Die Transparenz in Deutschland sei kein Alleinstellungsmerkmal. Die Welt sei geteilt zwischen transparenter und intransparenter Besteuerung. Wenn bei der OECD über Unternehmensbesteuerung geredet werde, gehe es um Körperschaftsteuerrecht, nicht aber um Einkommensteuerrecht. In Deutschland gebe es eine Vielzahl von Personengesellschaften. Es müsse damit gerechnet werden, dass die Praxis nicht immer auf einem sehr hohen Niveau mit allen Problemfragen umgehe und hier auch Fehler gemacht würden. Deswegen sei es wichtig, hier zu deutlichen Vereinfachungen zu gelangen.

Ein Grund für die Existenz vieler Personengesellschaften sei schlicht das Erbschaftsteuerrecht. Wenn sich das BVerfG evtl. ein drittes Mal damit befasst habe, werde das Interesse an der Personengesellschaft möglicherweise nachlassen, denn die Haftung des Unternehmers, die ursprünglich einmal für die transparente Besteuerung gestanden habe, könne sich heute kein Unternehmen mehr leisten. Es sei aber möglich, hier einen Weg zu finden, um sich der Körperschaftsbesteuerung auch bei den Personengesellschaften anzunähern oder die Anzahl der Personengesellschaften durch die Minderung der Anreize zu verringern.

¹⁵ *Prof. Dr. Michael Schmitt* war Leiter der Steuerabteilung im Finanzministerium Baden-Württemberg, Stuttgart.

¹⁶ *Gert Müller-Gatermann* ist Partner of Counsel der WTS Group AG, Köln.

Bei Vorliegen eines objektiven Wertungskonflikts, also wenn auf der einen Seite der Grenze eine transparente Besteuerung gelte und auf der anderen Seite der Grenze eine intransparente, müsse, anders als die Rechtsprechung und die Verwaltung heute entschieden, zu einer abkommensorientierten Bewertung in der Weise gelangt werden, dass immer nur ein Regime maßgebend sei. Hierfür sei es aber nötig, das OECD-Musterabkommen anzupassen.

Sollte den Unternehmen der Weg für Umwandlungen geebnet werden, um sich mehr körperschaftsteuerlich aufzustellen, dann könne dies nur über lange Stundungen erreicht werden. Ein Verzicht auf die stillen Reserven komme nicht in Betracht.

D. 69. Berliner Steuergespräch

Herr *Welling* dankte allen Diskussionsteilnehmern und schloss die Diskussion mit Hinweis auf das 69. Berliner Steuergespräch zum Thema "Die Datenschutz-Grundverordnung im Steuerrecht" das am 19. November 2018 um 17.30 Uhr im Haus der Deutschen Wirtschaft in Berlin stattfinden wird (www.berlinersteuergespraech.de).