



Fachinstitut der
Steuerberater e.V.

P+P Pöllath + Partners
Rechtsanwälte | Steuerberater

P+P

■ Abfärbung, Floating Income und Abkommensrecht (Fiktive, infizierte und reale Unternehmensgewinne)



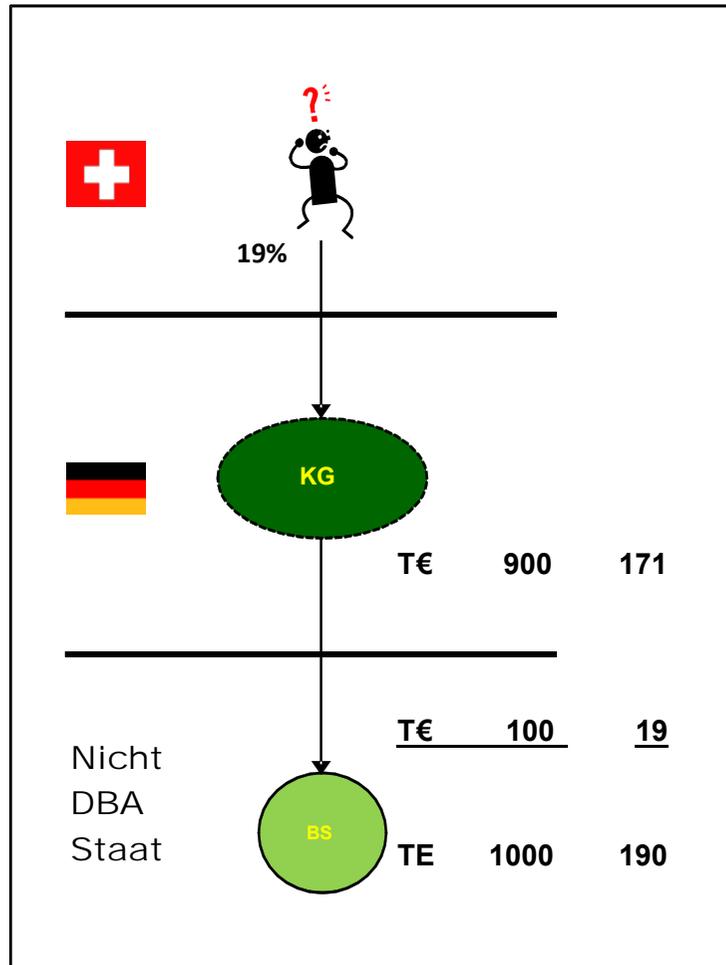
8. Mai 2017, Düsseldorf
StB Dr. Thomas Töben

Berlin | Frankfurt a. M. | München
www.pplaw.com

Agenda

1.	BFH-Rechtsprechung zu Internationalen PersGes-Sachverhalten	22
2.	Abfärbung / Infizierung	23
3.	Subsidiarität	24
4.	Floating Income	25
5.	Auslegung - Abkommensrechtliche Unternehmensgewinne	26

Ein Blick zurück Mitgliederversammlung, 4. Mai 2015



Auf ausländischen Personengeschafter entfallende gewerbliche Drittstaaten-Betriebstätteneinkünfte einer deutschen KG in Deutschland

- nicht nur nicht gewerbsteuerpflichtig (Territorialitätsprinzip),
- sondern insgesamt nicht beschränkt steuerbar (keine inländischen Einkünfte),
- auch ohne DBA-Schutz des ausländischen Geschafter,
- weil sich die Nicht-Steuerbarkeit bereits aus deutschem Recht ergibt!
- Das gilt auch für nur fiktiv gewerbliche Drittstaaten-Betriebstätteneinkünfte!

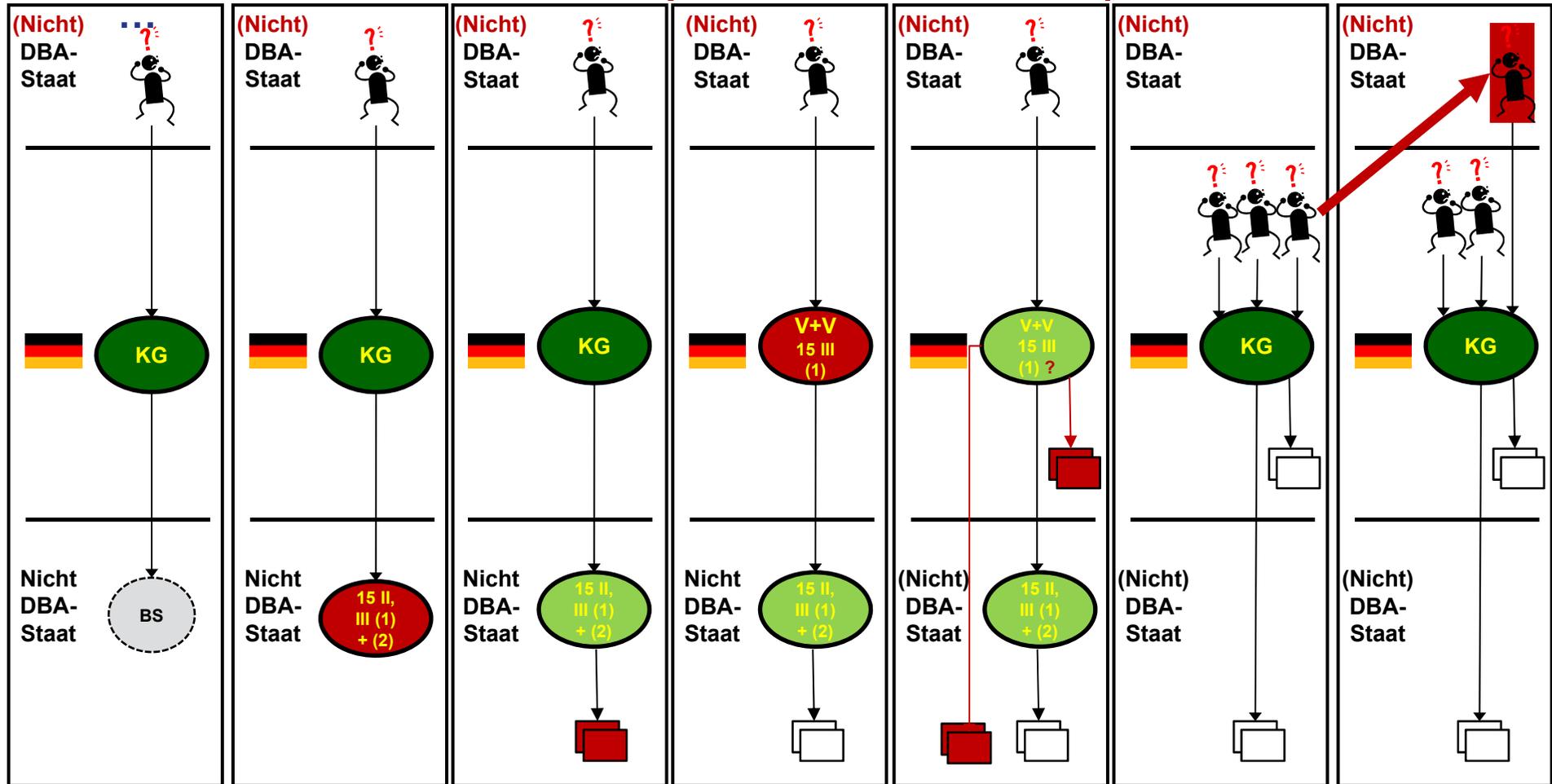
BFH-Rspr. zu Internationalen PersGes – Fallgruppen

□	BFH/(FG)-zu-grenzüberschreitenden-Personengesellschaftssachverhalten	Inbound (FG) □	Outbound (FG) □
1□	Gewerblich geprägte Personengesellschaft: (§ 15 Abs. 3 Nr. 2 EStG) □	1·(2) □	3 □
2□	Betriebsaufspaltung □	1 □	1 □
3□	Atypisch-stille-Gesellschaft □	□	3 □
4□	Sondervergütungen aus SBV·I □	8 □	4 □
4a□	Vergütungen für eine Tätigkeit im Dienst der Gesellschaft □	4 □	0 □
4b□	Vergütungen für die Hingabe eines Darlehens □	2 □	4 □
4c□	Vergütungen für die Überlassung von Wirtschaftsgütern , zB Lizenzrechte / Immobilien □	2 □	0 □
5□	Sonderbetriebseinnahmen aus SBV·II □	4 □	1 □
5a□	Dividenden aus Anteilen an Komplementär-GmbH- Anteilen □	2 □	1 □
5b□	Zinsen und Lizenzentnahmen von anderen Schuldner als die Personengesellschaft □	1 □	0 □
5c□	Dividenden / Veräußerungsgewinn aus Anteilen an anderen Kapitalgesellschaften als der Komplementär-Kapitalgesellschaft □	1 □	0 □
6□	Gewerblich infizierte Personengesellschaften: (§ 15 Abs. 3 Nr. 1 EStG) □	□	□
6a□	Seitwärts-infizierte Personengesellschaften □	keine □	Keine □
6b□	Aufwärts-infizierte Personengesellschaften □	Keine □	keine □
7□	Personengesellschaft mit gemischten Einkünften □	0 □	5 □
□	Gesamt □	15·(2) □	17 □
□	Inländische Zweigniederlassung einer Japanischen KapGes: BFH-29.7.92, II-R-39/89-VSt □	1 □	□

Keine Steuerbarkeit im Rahmen der beschr. Stpfl.

... auch bei bloßer Infizierung?

Inländische Unternehmensgewinne



KG = originär gewerblich

15 II, III (1)+(2) = originär / fiktiv gewerblich

V+V = vermögensverwaltend

KG = originär gewerblich

Agenda

1.	BFH-Rechtsprechung zu Internationalen PersGes-Sachverhalten	22
2.	Abfärbung / Infizierung	23
3.	Subsidiarität	24
4.	Floating Income	25
5.	Auslegung - Abkommensrechtliche Unternehmensgewinne	26

■ Abfärbung und Abkommensrecht - Keine Rechtsprechung!

- Anders als zu gewerblich geprägten PersGes iSv. § 15 Abs. 3 **Nr. 2** EStG gibt es – soweit ersichtlich – keine Rspr. zur Bedeutung gewerblich infizierter PersGes iSv. § 15 Abs. 3 **Nr. 1 Alt. 1** EStG (**Seitwärts-Infizierung**) und 15 Abs. 3 **Nr. 1 Alt. 2** EStG (**Aufwärts-Infizierung**) im Abkommensrecht.
- Allerdings: BFH-Urt. v. 25.05.2011, I R 95/10, 1602 zu einer gewerblich geprägten ungarischen KG iVm. **Betriebsaufspaltung** (OUTBOUND):

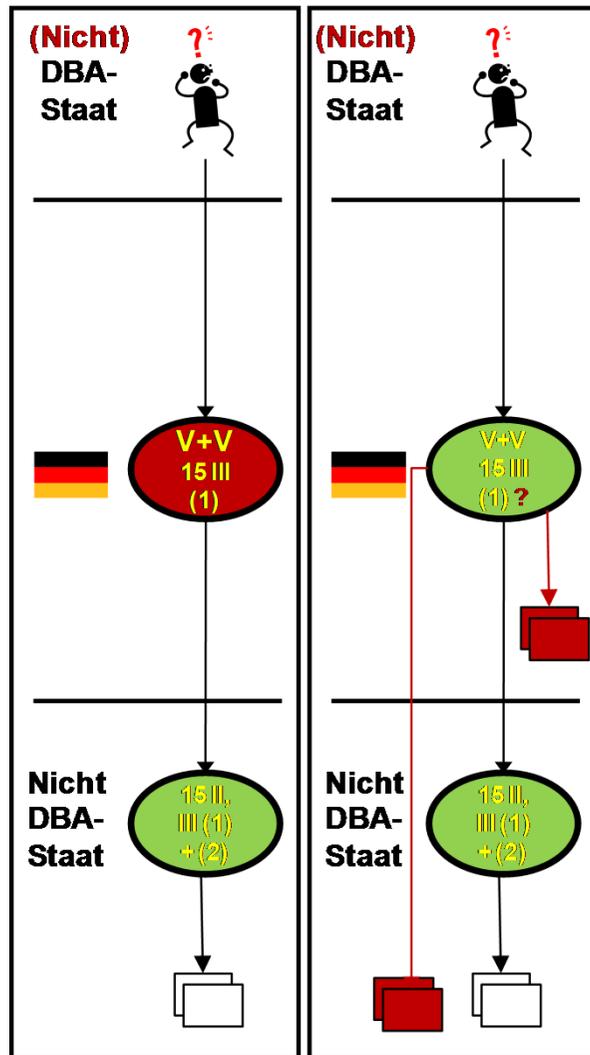
*„Das dort für gewerblich **geprägte** Einkünfte Gesagte gilt entgegen der Vorinstanz gleichermaßen für gewerblich **‘infizierte’ Einkünfte der sog. Besitzgesellschaft nach Maßgabe einer Betriebsaufspaltung.**“*

- **Dagegen (?)**: BFH v. 27.02.1991, I R 96/89 zu Zinsen für ein Gesellschafter-Darlehen an eine US-Limited Partnership (OUTBOUND):

*„Voraussetzung ist allerdings, dass die Gesellschaft gewerblich tätig ist **jetzt ausdrücklich: § 15 Abs. 3 Nr. 1 EStG 1985**“*

➤ Zur Subsidiarität später.

Aufwärts-Infizierung (Abfärbung) - Fall

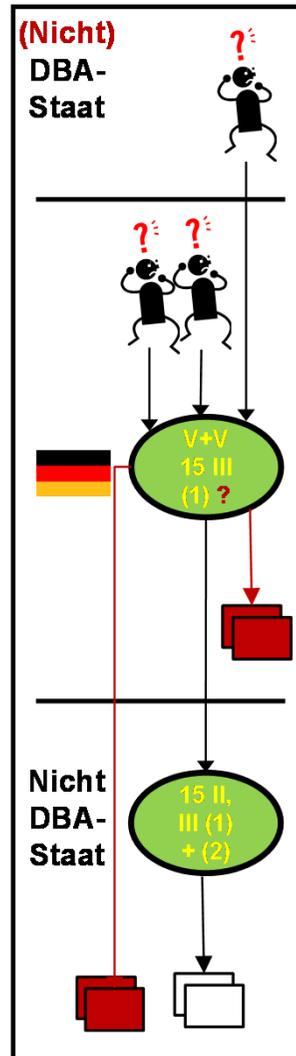


- Nicht jede gewerbliche Betätigung im Inland führt zur beschränkten StPfl. entspr. Einkünfte aus GewBetr., sondern nur solche mit besonderem Inlandsbezug.
- An dem **notwendigen Inlandsbezug ...** mangelt es idR bei der vermögensverwaltend tätigen, aber gewerblich geprägten **ausländ. Unter-Ges. einer inländ., ihrerseits vermögensverwaltend tätigen**, aber durch die Unter-Ges. gewerblich infizierten Ober-Ges.
- Die v. der Unter-Ges. erzielten Einkünfte sind deren (ausländ.) Betriebsstätte zuzurechnen und die G'ter der Ober-Ges. sind deswegen im Inland (und unbeschadet eines etwaigen DBA, aber vorbehaltlich Abs. 1 Nr. 2 lit. f) auch nicht beschränkt stpfl;
- bei Letzteren sind die ausländ. Betriebstätteneinkünfte ebenso wie etwaige Gewinne aus der Veräußerung der MU'anteile an der ausländ. Unter-Ges. deswegen auch nicht einheitlich und gesondert festzustellen.

Gosch, in Kirchhof, EStG (2017), § 49 Rz. 15

Frage: Folgen für Dividenden und Anteilsveräußerungsgewinne aus im Gesamthandsvermögen gehaltenen In- und Auslands-Beteiligungen (mit / ohne DBA-Schutz des Gesellschafters)

Aufwärts-Infizierung (Abfärbung) - Fragen



- Inländische und **ausländische** Personengeschafter einer inländischen „vertikal“ gewerblich infizierten Personengesellschaft mit „*der Sache nach*“ Einkünften aus bloßer Vermögensverwaltung.
- Wenn die Aufwärts-Infizierung einer inländischen Ober-PersGes für ausländische Gester keinen hinreichenden Inlandsbezug für Zwecke des § 49 EStG bewirkt, stellt sich die Frage, nach welchen Regeln Dividenden und Anteilsveräußerungsgewinne im Inland zu besteuern sind, welche die deutsche (nur vertikal infizierte) Ober-PersGes aus in ihrem Gesamthandsvermögen gehaltenen Beteiligungen bezieht.
- **Ausländische Gesellschafter mit / ohne DBA-Schutz**
 - Ungeachtet DBA-Schutz: **Keine beschränkte Steuerpflicht** für Dividenden und Anteilsveräußerungsgewinne aus **Drittstaaten-Beteiligungen**
 - Ungeachtet DBA-Schutz: Deutsches Quellenbesteuerungsrecht für **Inlandsdividenden** (Art. 10 OECD-MA). Jedoch insoweit Veranlagung mit evt. Erstattung überschüssiger dt. KapEST bei ausländischer Körperschaft nach innerstaatlichem Recht, § 8b KStG; § 32 I 2 KStG (-)
 - **Anteilsveräußerungsgewinne aus Inlandsbeteiligungen** beschränkt steuerpflichtig (§ 49 I 2e EStG); bei DBA-Schutz jedoch kein deutsches Besteuerungsrecht (Art. 13 II OECD-MA)
- **Inländische Gesellschafter**
 - Besteuerung (ESt/KSt) aller direkt+ indirekt über ausländische (fiktiv) gewerbl Unter-PersGes erzielten Dividenden / Anteilsveräußerungsgewinne als (fiktiv) gewerbliche Einkünfte

Agenda

1.	BFH-Rechtsprechung zu Internationalen PersGes-Sachverhalten	22
2.	Abfärbung / Infizierung	23
3.	Subsidiarität	24
4.	Floating Income	25
5.	Auslegung - Abkommensrechtliche Unternehmensgewinne	26

■ Dividenden / Anteils-VG = gewerbliche (Unternehmens-) Gewinne?

- § 20 Abs. 8 EStG bestimmt (sh. auch § 23 Abs. 2 EStG):
*„Soweit Einkünfte der in den Absätzen 1, 2 und 3 bezeichneten Art zu den Einkünften aus ... Gewerbebetrieb ... **gehören**, sind sie diesen Einkünften zuzurechnen“*
- Soweit ersichtlich: (ebenfalls / erst recht) keine Rechtsprechung zu **Inbound-Sachverhalten** mit inländischen, auch oder sogar **vor allem originär gewerblichen PersGes**, zu deren Gesamthandsvermögen auch Beteiligungen gehören, aus denen die PersGes Dividenden und Anteilsveräußerungsgewinne erzielt.
- In diesen Fällen geht es abkommensrechtlich **nicht** – wie bei gewerblich geprägten PersGes – um die abkommensrechtliche Unbeachtlichkeit der PersGes. Es geht auch **nicht** darum, ob Beteiligungseinkünfte in **Deutschland als Ansässigkeitsstaat** DBA-steuerbefreit sind.
- Es geht hier im Rahmen der beschränkten Steuerpflicht in **Deutschland als Quellen-/ Betriebstättenstaat** um zwei Fragen:
 - (1) Sind von einer (auch) originär gewerblichen, inländischen PersGes erzielte Dividenden / Anteils-Veräußerungsgewinne **abkommensrechtlich „Unternehmensgewinne“** iSd Art 7 OECD-MA?
 - (2) Kommt es nach Art. 3 Abs. 2 OECD-MA auf die **Auslegung nach deutschem Recht** an (einschl. Subsidiarität), weil DBA den Begriff „Unternehmensgewinn“ nicht, allenfalls unvollkommen definieren?

Agenda

1.	BFH-Rechtsprechung zu Internationalen PersGes-Sachverhalten	22
2.	Abfärbung / Infizierung	23
3.	Subsidiarität	24
4.	Floating Income	25
5.	Auslegung - Abkommensrechtliche Unternehmensgewinne	26

Kein Floating Income: BFH v. 19.12.2007, I R 19/06

"Erweitert" / "einfach" beschränkte Stpfl. eines Berufssportlers - Werbeaktivitäten

Der Senat geht dabei davon aus, dass es prinzipiell keine "betriebsstättenlosen" gewerblichen Einkünfte ("floating income") gibt

(vgl. z.B. **Wassermeyer** in Wassermeyer/Andresen/Ditz, Betriebsstätten Handbuch, Rz 10.1; **derselbe**, IStR 2004, 676; **ders.** IStR 1994, 28; **Schauhoff**, IStR 1995, 108, 110 f.; Enneking/Denk, DStR 1997, 1911, 1916; s. auch **Hidien** in Kirchhof/Söhn/Mellinghoff, EStG, § 49 Rz D 1365 ff., insbes. D 1367; Senatsurteil v. 28.7.1993, I R 15/93, BFHE 172, 301, BStBl II 1994, 148).

Die davon abweichende Auffassung (FinVerw / Kramer ua), Einkünfte aus Gewerbebetrieb könnten weder einer inländischen noch ausländischen Betriebsstätte zuzurechnen sein

(vgl. BMF-Schreiben in BStBl I 1995, Sondernummer 1; nunmehr BMF-Schreiben in BStBl I 2004, Sondernummer 1, dort jew. Tz. 2.5.0.1 unter Nr. 1 Buchst. a; siehe auch z.B. Kramer, IStR 2004, 672, 677; Zimmermann/ Könemann in Strunk/ Kaminski/Köhler, a.a.O., § 2 AStG Rz 69; Mody, Die deutsche Besteuerung international tätiger Künstler und Sportler, 1994, S. 207 f.),

ist nicht tragfähig.

Protokoll Bochumer Steuerseminar für Praktiker / Doktoranden vom 11.12. 2009, zu Kramer: „Betriebsstättenbesteuerung - Notwendige Zuordnung von WG zum Betriebsstättenvermögen?“

Herr Dr. Kramer möchte anhand eines Beispiels, die Grenzen der Meinung des BFH, dass jeder Gewerbetreibende wenigstens eine Geschäftsleitungsbetriebsstätte, notfalls in seiner Wohnung habe, aufzeigen. Wenn man sich vorstelle, dass der **Obdachlose O regelmäßig derelinquierte Getränkedosen und -flaschen sammelt und diese mit Gewinn verkauft**, würde man hier vergeblich nach einer Betriebsstätte suchen.

Auch nach Auffassung von *Herrn Prof. Seer* entspricht die Unterstellung, dass immer eine Geschäftsleitungsbetriebsstelle vorhanden sein muss, nicht der Realität. Man denke etwa an einen **global Handelnden, der ständig von verschiedenen Hotelzimmern weltweit seine Geschäfte betreibt und organisiert**.

Kramer ua gegen BFH / Wassermeyer, Gosch u.a.

J.-D. Kramer, DB 2011, 1882

„Betriebsstättenlose“ Einkünfte aus Gewerbebetrieb – „betriebsstättenlose“ WG des Betriebsvermögens,

Die folgenden Erörterungen sind der Versuch, die Auffassung fünf exzellenter Richter zu widerlegen. Die hier vertretene Meinung lässt sich auf gewichtige Gegenmeinungen, insbesondere des BMF⁴, stützen.

Doppelbesteuerung. Der BFH hat in beiden Fällen die misslichen Rechtsfolgen der Keim- und der Doppelbesteuerung vermieden, allerdings mit fragwürdigen Begründungen, die wieder – wie in den Fällen der erweitert beschränkten Steuerpflicht – zu fragwürdigen Reaktionen des Gesetzgebers geführt haben.

J.-D. Kramer, IStR 2016, 499

Ungereimtheiten im Zusammenhang mit Geschäftsleitungsbetriebsstätten und häuslichen Arbeitszimmern

6. Fazit

Aus der Rechtsprechung des BFH, wonach es keine betriebsstättenlosen Einkünfte aus Gewerbebetrieb geben soll und jeder Unternehmer notwendigerweise über eine Betriebsstätte verfügen soll, die als Geschäftsleitungsbetriebsstätte in der privaten Wohnung liegt, folgt – wenn man die Rechtsprechung weiter denkt – eine Reihe von Ungereimtheiten und Kuriositäten:

Gosch, in Kirchhof, EStG (2017), § 49 Rz 15

d) **Erfasste Einkünfte, Einkünftezuordnung.** Besteuert werden (nur) die Gewinne der inländ. Betriebsstätte bzw. des inländ. ständigen Vertreters. Eine automatische „Attraktivkraft“ der Betriebsstätte für die betr. Inlandseinkünfte besteht ungeachtet der unterschiedlichen Formulierung ggü. der spiegelbildlichen Vorschrift des § 34 Nr. 2a („durch“ statt „für“) nicht.⁹ S. § 34d Rn. 8. Hier wie dort gilt für die – der Einkünfteermittlung vorgelagerte Frage der – **Einkünftezuordnung** das **territoriale Erwirtschaftungsprinzip** und dabei der **Maßstab der Veranlassung** (s. auch § 50 Abs. 1 S. 1). Dieser Zuordnungsmaßstab ist im Kern (und unbeschadet des nur für die Bestimmung des Fremdvergleichs reservierten § 1 Abs. 5 AStG in Auffüllung des sog. „Authorised OECD Approach“ zu Art. 7 Abs. 2 OECD-MA, s. Rn. 18) ein wirtschaftlicher. Er wird sich in aller Regel mit demjenigen des Abkommensrechts decken, soweit hier – iRd. sog. Betriebsstättenvorbehalts (Art. 10 Abs. 4, Art. 11 Abs. 4, Art. 12 Abs. 3 OECD-MA) – ein tatsächlich-funktionaler Zusammenhang eingefordert wird. In Grenzbereichen kann er davon aber auch abweichen – nicht anders als bei Anwendung v. Art. 7 Abs. 1 S. 2 OECD-MA⁸ (s. § 50d Rn. 45b) – und es können dann – allerdings entgegen der Verwaltungspraxis¹⁰ – rechtliche Zuordnungsmaßstäbe genügen, wie sie in § 15 Abs. 1 S. 1 Nr. 2 zwar nicht enthalten, jedoch in der Sache vorausgesetzt werden.¹¹ Letzteres betrifft namentlich Konstellationen, in denen es an einer Auslandsbetriebsstätte fehlt, weil das im Inland (nach hiesigen Regeln, § 15, § 49 Abs. 2) gewerblich tätige Unternehmen im Ausland nicht über eine (Geschäftsleitungs-)Betriebsstätte (s. § 12 S. 2 Nr. 1 AO) verfügt; die Existenz eines gewerbl. sog. floating income hat der BFH zu Recht abgelehnt.¹² Andernfalls gebühren der Inlandsbetriebsstätte dann doch sämtliche Einkünfte des Unternehmens und können gewerbliche Einkünfte daneben nur über die gesonderten territorialen Objektzugriffe in Abs. 1 Nr. 2 lit. b–g erfasst werden. – An

■ Kramer ua gegen BFH / Wassermeyer / Gosch ua

Siehe auch:

- **Haase**, Betriebsstätte ohne Gewerbebetrieb? – Eine dogmatische Herleitung; *StuW* 2017
- **Hagemann**, Wider die No-Floating-Income-Theorie im Abkommensrecht, *StuW* 2016, 172
- **Haase/Brändel**, *StuW* 2011, 49, *Überlegungen zur Theorie der betriebsstättenlosen Einkünfte*
- **Wassermeyer** IStR 2004, 676 (Stellungnahme gegen *Kramer* IStR 2004, 672); aM **Kramer**, zB DB 2011, 1882
- **Gosch**, in Kirchhof, EStG (2017), § 49 Rz. 15

Floating Income – Eine Grundsatz (Vor-) Frage

Vorfrage: was ist eigentlich

- eine **einfache Betriebsstätte** bzw.
- eine **Mitunternehmer-Betriebsstätte**:
 - dazu einerseits BMF-Schreiben vom 22.12.2016 Verwaltungsgrundsätze Betriebsstätten-Gewinnaufteilung – VWG BsGa) (186 Seiten!), dort gleich zu Beginn Rz 13 bis 17

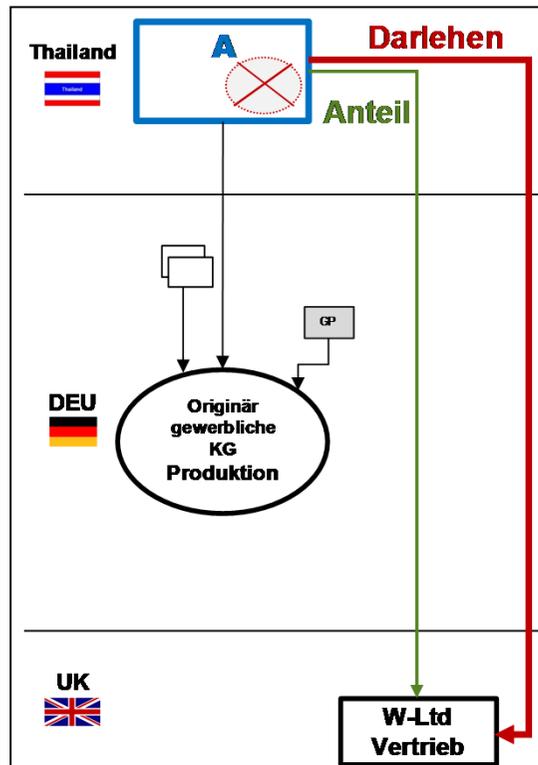
*„Dieses BMF-Schreiben gilt nur für Betriebsstätten i.S.d. § 1 Absatz 5 AStG, die Bestandteil eines Unternehmens sind (sog. **einfache Betriebsstätten**). Die Regelungen gelten dagegen nicht für Betriebsstätten, die angenommen werden, **weil** einem Mitunternehmer steuerlich Einkünfte einer einfachen Betriebsstätte der Mitunternehmerschaft nach § 49 Abs. 1 Nr. 2 Buchstabe a bzw. § 34d Nr. 2a EStG anteilig zuzurechnen sind (sog. **Mitunternehmer-Betriebsstätte**)“.*

- dazu BFH v. 11.12.2013, I-R-4/1 zu Zinsen an italienischen Gesellschafter einer inländischen gewerblichen Personengesellschaft

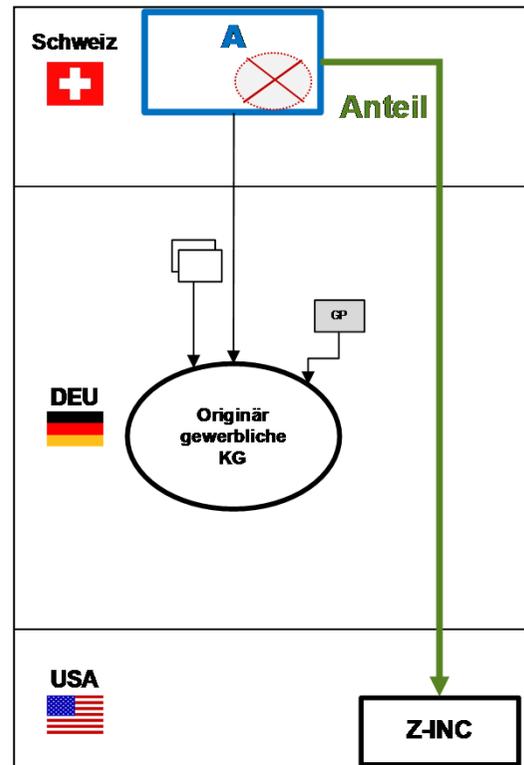
*„Eine möglicherweise anderweitige wirtschaftliche Zuordnung des Darlehens zu einer sog. **Mitunternehmerbetriebsstätte** des Beigeladenen in Italien scheidet unter den Gegebenheiten des Streitfalles aus. Das zum einen deswegen, weil es sich für die bloße Verwaltung des ausgereichten Darlehens bei der abkommensrechtlich gebotenen isolierten Betrachtung um Vermögensverwaltung handelt, nicht aber um eine unternehmerische Betätigung, welche allein eine Betriebsstätte im Abkommenssinne ... begründen könnte, und zum anderen, weil nichts dafür ersichtlich oder dargetan ist, dass die Verwaltung in einem möglichen Veranlassungszusammenhang zu einem vom Beigeladenen **in Italien tatsächlich unterhaltenen gewerblichen Unternehmen gestanden hätte** (s. zu einer derartigen Konstellation Senatsurteil vom 8.9.2010, in BFHE 231, 84). Bestätigung des Senatsurteils vom 12. Juni 2013 I R 47/12, BFHE 242, 107.*

Floating Income – Sachverhalte aus der BFH-Rechtsprechung

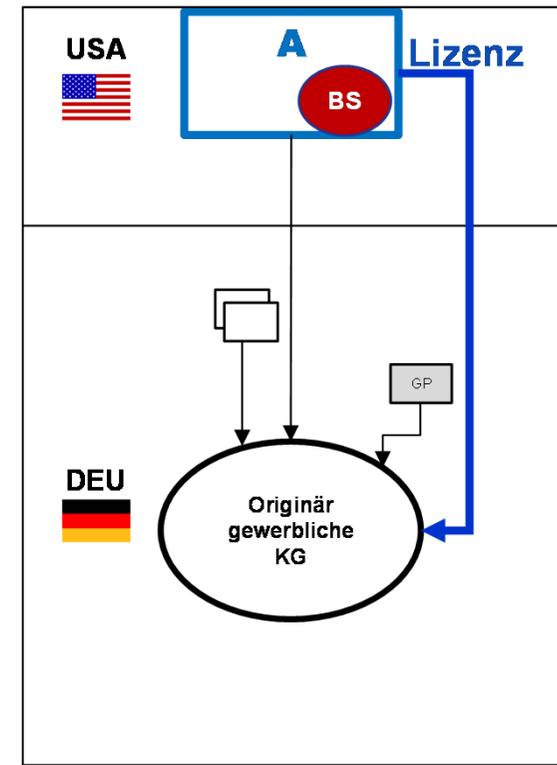
BFH 12.06.2013, I R 42/12: Thailändischer Gester mit Anteilen an / Forderung gegen UK-KapGes als **SBV II** bei dt. PersGes



BFH 13.02.2008, I R 63/06
US-Z-Inc-Anteil eines CH-Gesters
= **SBV II** bei dt. PersGes



BFH 8.9.2010, I R 74/09
Lizenzrecht eines US-Gester
KEIN SBV bei dt. PersGes



- Vorfrage: einfache Betriebstätte vs Mitunternehmer-Betriebstätte: BMF-Schreiben BSGaVO vs BFH?

Agenda

1.	BFH-Rechtsprechung zu Internationalen PersGes-Sachverhalten	22
2.	Abfärbung / Infizierung	23
3.	Subsidiarität	24
4.	Floating Income	25
5.	Auslegung - Abkommensrechtliche Unternehmensgewinne	26

Auslegung von DBA-Begriffen: „vermintes Gebiet“ / „heißes Pflaster“ (vgl. Gosch, ISR 2013, 87ff)

Ditz, in Schönfeld/Ditz, DBA 2013,
zu Art 7 (2008), Rz. 51

Abkommensautonome Auslegung. Aufgrund der fehlenden eindeutigen Definition des „Unternehmens“ im OECD-MA wird – auf Grundlage des Art. 3 Abs. 2 – sowohl im Schrifttum¹ als auch von Finanzverwaltung² die Auffassung vertreten, dass der Begriff des Unternehmens nach innerstaatlichem Recht auszulegen sei. Dies hat konsequenterweise zur Folge, dass auch Gewinne gewerblich geprägter Personengesellschaften von Art. 7 erfasst werden würden. Dieser Auffassung folgt der BFH mit einer überzeugenden Argumentation indessen nicht (vgl. Rz. 54).³ Denn abkommensrechtlich ausschlaggebend ist allein die tatsächlich verwirklichte Einkunftsart. So bestimmt Art. 3 Abs. 2 ausdrücklich, dass jeder im Abkommen nicht definierte Ausdruck nach innerstaatlichem Recht auszulegen ist. Eine Begriffsauslegung rein auf Basis innerstaatlichen Rechts hat demnach nur zu erfolgen, wenn das OECD-MA den entsprechenden Begriff selbst nicht definiert. Dies ist indessen beim Begriff des „Unternehmens“ nicht der Fall (vgl. Rz. 50).⁴ Zwar ist die Definition des Art. 3 Abs. 1 wenig konkret; gleichwohl existiert sie. Im Übrigen spricht für eine abkommensautonome Begriffsauslegung, dass sich die Aufteilung der Besteuerungsrechte in erster Linie

¹ Vgl. Wassermeyer, StW 1990, 404 (406); Krabbe, IStR 2002, 147 (148); Schmidt/Dendorfer, IStR 2000, 46 (49); Wolff in Wassermeyer, Art. 7 DBA-USA Rz. 48; wohl auch Buciek in F/W/K, Art. 7 DBA-Schweiz Rz. 22.

² Vgl. BMF v. 16.4.2010 – IV B 2 – S 1300/09/10003, BStBl I 2010, 354 Rz. 2.2.1.

³ Vgl. BFH v. 24.8.2011 – I R 46/10, BFH/NV 2011, 2165 m.w.N.

⁴ Vgl. auch Wassermeyer, IStR 2010, 37 (38).

an der Art der Einkunftserzielung ausgerichtet und der systematischen Einordnung der Einkünfte im innerstaatlichen Recht insoweit nur eine Hilfsfunktion zukommen kann.¹ Ferner würde eine rein an innerstaatlichem Recht orientierte Auslegung das Risiko fördern, dass das DBA durch die Vertragsstaaten unterschiedlich ausgelegt wird und damit das angestrebte Ziel einer Vermeidung der Doppelbesteuerung nicht realisiert werden kann. Im Ergebnis ist folglich der Begriff „Unternehmen“ aus dem Abkommen selbst auszulegen.² Dies ergibt sich aus der Rechtsprechung des BFH.³

¹ Vgl. BFH v. 24.8.2011 – I R 81/09, BFH/NV 2010, 1550.

² GLA, Hemmelrath in V/L⁵, Art. 7 OECD-MA Rz. 29 ff.; Kroppen in G/K/G, Art. 7 OECD-MA Rz. 43 ff.; Vogel in V/L⁵, Art. 3 OECD-MA Rz. 41; wohl a.A. Art. 3 Rz. 4 OECD-MK 2008.

³ Vgl. BFH v. 27.10.2011 – I R 26/11, BStBl II 2012, 457; v. 12.10.2011 – I R 15/11, BFH/NV 2012, 640.

Kroppen, in: Gosch / Kroppen / Grotherr,
DBA (2015), Art 7, Rz. 46/1

Der hier vertretenen Auslegung nach der Systematik des Abkommens hat Wassermeyer (in: Wassermeyer, Art. 7, Rn. 15, 17 f.) entgegengehalten, dass unklar sei, wie diese Systematik aussieht. Er hat sich deshalb für eine Auslegung des Begriffs Unternehmensgewinn nach dem nationalen Recht des Anwenderstaates, in der BRD also nach § 15 EStG, ausgesprochen (Wassermeyer in: Wassermeyer, Art. 7, Rn. 16; ebenso noch BMF v. 16. 4. 2010, IV B 2 – S 1300/09/10003, BStBl I 2010, 354; anders aber nun BMF v. 26. 9. 2014, IV B 5 - S 1300/09/10003, BStBl I 2014, 1258 unter 2.2.1.). Nach Art. 3 Abs. 2 hat der Rückgriff auf das nationale Recht des Anwenderstaates allerdings zwei Voraussetzungen. Der Zusammenhang der Vorschriften des Abkommens darf nichts anderes erfordern und der Begriff darf im Abkommen nicht definiert sein. Beides ist nicht der Fall. Art. 3 Abs. 1c) i. V. m. h) enthält eine – wenn auch nur rudimentäre – Definition des Begriffs Unternehmen (das BMF meint allerdings erstaunlicherweise, dass die Definition des Begriffs Unternehmen nicht zu einer Definition von Unternehmensgewinnen führe, BMF v. 26. 9. 2014, a. a. O., Tz. 2.2.1). Damit ist der Rückgriff auf das nationale Recht schon aus rechtlichen Gründen nicht möglich (Niehaves in: Haase, Art 7, Rn. 32; ähnlich Ditz in: Schönfeld/Ditz, Art. 7 (2008), Rn. 51). Der Begriff Unternehmen ist deshalb abkommenskonform nach der Systematik des Abkommens auszulegen (BFH v. 27. 1. 2011, I R 26/11, BStBl II 2012, 457, dazu Engel/Hilbert, IWB 2012, 316; BFH v. 24. 8. 2011, I R 46/10, BFH/NV 2011, 2165; v. 28. 4. 2010, I R 81/09, BFH/NV 2010, 1550 m. umfangreichen Nachweisen unter II. 2. b) dd); v. 9. 12. 2010, I R 49/09, BStBl II 2011, 482; a. A. noch BMF v. 16. 4. 2010, IV B 2 – S 1300/09/10003, BStBl I 2010, 354, Tz. 2.2.1; vgl. aber auch BMF v. 26. 9. 2014, a. a. O., Tz. 2.2.1; Wassermeyer in: Wassermeyer, Art. 7, Rn. 16; für DBA Schweiz Buciek in: Flick/Wassermeyer/Kempermann, Art 7, Rn. 22; unklar Nr. 4 OECD-MK zu Art. 3.; wie hier Hemmelrath in: Vogel/Lehner, DBA, Art. 7, Rn. 28 ff.; Ditz in: Schönfeld/Ditz, Art. 7 (2008) Rn. 51, Niehaves in: Haase, Art. 7, Rn. 32 ff.; Plansky, a. a. O., S. 63). Allerdings führen im Kernbereich der gewerblichen Einkünfte alle Auffassungen zum gleichen Ergebnis. Nur in den Randbereichen kann es ohnehin zu Unterschieden kommen.

Auslegung von DBA-Begriffen: „vermintes Gebiet“ / „heißes Pflaster“ (vgl. Gosch, ISR 2013, 87ff)

Kroppen, in: Gosch / Kroppen / Grotherr, DBA (2015), Art 7, Rz. 46/2

Gerade hier aber folgt Wassermeyer seiner These von der Auslegung nach nationalem Recht oft nicht, sondern lässt andere Abkommensbestimmungen vorgehen. So soll zu Recht der gewerbliche Grundstückshandel vorrangig unter Art. 13 (Wassermeyer in: Wassermeyer, Art. 7, Rn. 27), die gewerbliche Vermietung von Grundstücken unter Art. 6 (Wassermeyer in: Wassermeyer, Art. 7, Rn. 30), die Vermietung von Grundbesitz im Rahmen einer Betriebsaufspaltung unter Art. 6 (Wassermeyer in: Wassermeyer, Art. 7, Rn. 32) und die Tätigkeit als Sportler unter Art. 17 (Wassermeyer in: Wassermeyer, Art. 7, Rn. 37) zu fassen sein. Dabei wird nicht klar, nach welchen Kriterien diese nach innerstaatlichem Recht gewerblichen Tätigkeiten nicht unter Art. 7 OECD-MA, sondern unter andere Abkommensartikel fallen. Die im Ergebnis richtige Zuordnung zu anderen Abkommensartikeln als Art. 7 kann sich nur aus der Systematik des Abkommens ergeben, die gerade bei bestimmten gewerblichen Tätigkeiten nach nationalem Recht anderen Abkommensartikeln einen Vorrang einräumt (das sieht auch Wassermeyer in: Wassermeyer, Art. 7, Rn. 16). Soweit ersichtlich kommen beide Auffassungen nur im Hinblick auf die Tierzucht zu unterschiedlichen Ergebnissen (vgl. Rn. 46 und Wassermeyer in: Wassermeyer, Art. 7, Rn. 39). Richtigerweise fällt diese unter Art. 7 OECD-MA und nicht unter Art. 6 OECD-MA (wie hier Hemmelrath in: Vogel/Lehner, Art. 7, Rn. 31; für den Regelfall ebenso Ditz in: Schönfeld/Ditz, Art. 7 (2008), Rn. 52; Plansky, a. a. O., S. 69). Im Übrigen ist auch nach der hier vertretenen Auffassung das nationale Recht als Interpretationshilfe nicht völlig irrelevant. Für bestimmte Abgrenzungsfragen kann sehr wohl auf im nationalen Recht entwickelte Kriterien zurückgegriffen werden. Geht es z. B. um die Frage, ob der Handel mit Wertpapieren oder Grundstücken die Grenze zum Unternehmen überschritten hat, kann auf die entsprechende Rechtsprechung zur Annahme eines Gewerbebetriebs zurückgegriffen werden (Ditz in: Schönfeld/Ditz, Art. 7 (2008), Rn. 58).

■ Abkommensrecht: Wortspielerei zu einer Kardinalfrage*

■ Wortspielerei

Was eigentlich ist mit der adjektivischen Ergänzung „**tatsächlich**“ tatsächlich gemeint?

Und was bedeutet "**wirklich**" wirklich, wenn es heißt:

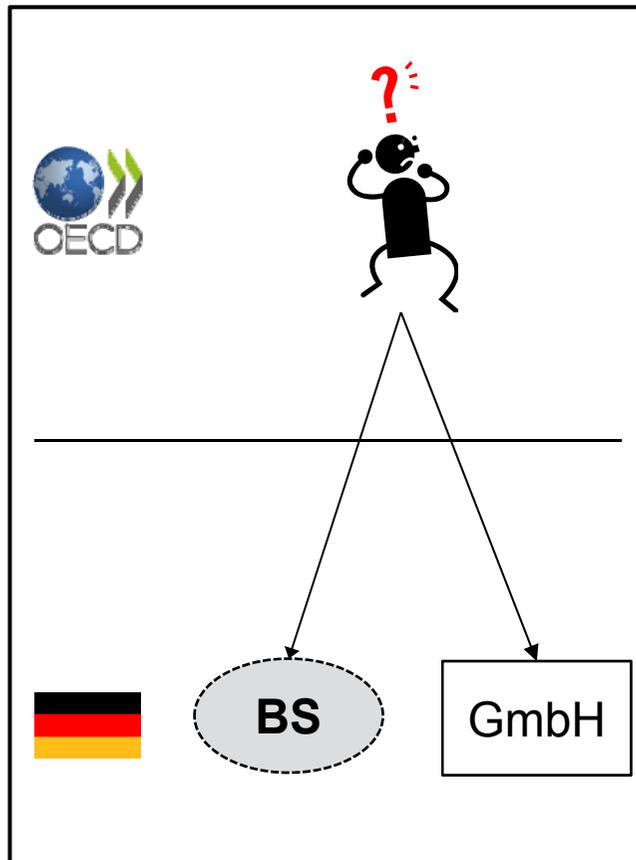
- *"Tatsächlich" sei nicht als Gegensatz zu rechtlich zu verstehen, sondern im Sinne von "wirklich".*

■ Kardinalfrage*

- *Wird die Bedeutung und Reichweite der Betriebstättenvorbehalte zumindest für Inbound-Fälle überschätzt?*

* Eine Kardinalfrage, auch Eckfrage, Angelfrage oder Hauptfrage (lat. quaestio cardinalis), ist eine grundlegende Frage, durch deren Beantwortung sich ein Sachverhalt entscheiden oder in einer wesentlichen Haupteigenschaft bestimmen lässt oder um die sich eine bestimmte Diskussion oder Wissenschaft „dreht“.

„Tatsächlich“ i.S.d. Betriebsstättenvorbehalte (OECD-MA-Kommentar)



Die OECD-Kommentierungen zu den Betriebsstättenvorbehalten in den Verteilungsnormen für **laufende Einkünften** sind identisch formuliert. Mit dem Hinweise auf eine tatsächliche Zugehörigkeit wird lediglich zum Ausdruck gebracht, dass einer Betriebsstätte für solche Einkünfte keine Attraktionskraft hat. Ziffer 31 zu Art. 10 Abs. 4 OECD-MA (Dividenden) lautet:

*"Der Absatz sieht **lediglich** vor, dass die Dividenden im Quellenstaat **dann** als Teil der Gewinne der dort gelegenen Betriebsstätte des im anderen Staat ansässigen Gläubigers besteuert werden können, wenn sie für Beteiligungen gezahlt werden, die **Teile des Vermögens der Betriebsstätte darstellen** oder **auf andere Weise tatsächlich zu dieser Betriebsstätte gehören**. In diesem Fall befreit Abs. 4 den Quellenstaat von allen in diesem Artikel (gemeint ist Art. 10) vorgesehenen Beschränkungen. Diese Erläuterungen entsprechen denen des Kommentars zu Art. 7."*

Die hiermit korrespondierende Kommentierung in Ziffer 27 zu Art. 13 Abs. 2 OECD-MA (**Veräußerungsgewinne**) ist anders und kürzer formuliert, wie auch Art 13 Abs. 2 OECD-MA selbst (ohne „tatsächlich“). Art 13 Abs. 2 OECD-MA

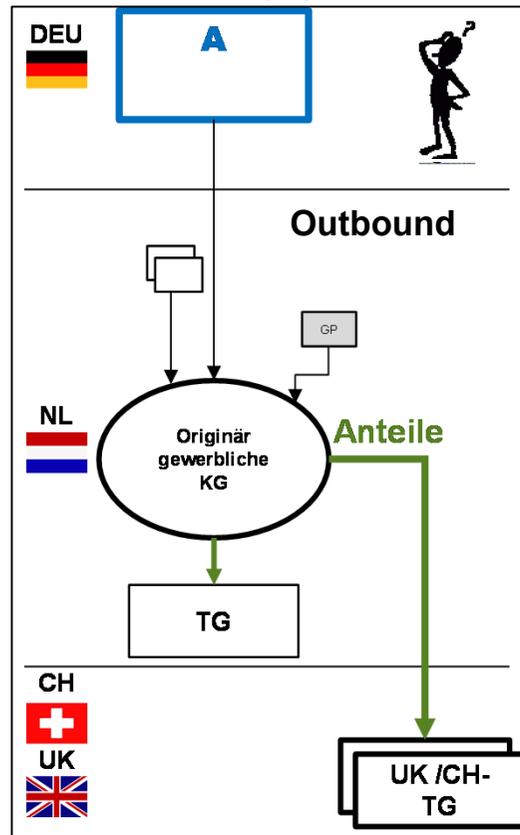
*"sieht lediglich vor, dass Gewinne aus der Veräußerung beweglichen Vermögens, das **Betriebsvermögen einer Betriebsstätte ist**, in dem Staat besteuert werden können, in dem die Betriebsstätte... liegt."*

Ist bei Anteilen im Gesamthandsvermögen einer inländischen jedenfalls, auch originär gewerblichen PersGes eine andere Sichtweise geboten als bei rechtlich unselbstständigen Betriebsstätten?

So *Baranowski*, IWB v. 10.4.1996, Gruppe 1 S. 513 zu BFH v. 30.8.1995, I R 112/94: Die Ausführungen können m.E. nicht dahingehend verallgemeinert werden, dass sie für jedwede „rechtliche Zugehörigkeit“ eines Vermögenswerts zu der Betriebsstätte gelten. Ein Vermögenswert, der nach den zivilrechtlichen Grundsätzen zu einer Betriebsstätte gehört, begründet m.E. auch eine tatsächliche Zugehörigkeit.

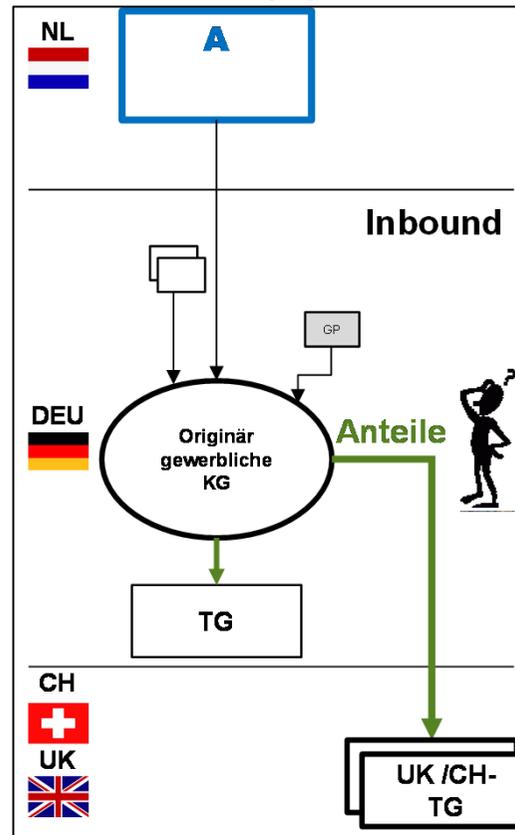
Unternehmensgewinne? Freistellung oder Anrechnung?

BFH 19.12.2007 I-R-66/06
Gewerbliche NL-PersGes
mit Beteiligungsbesitz



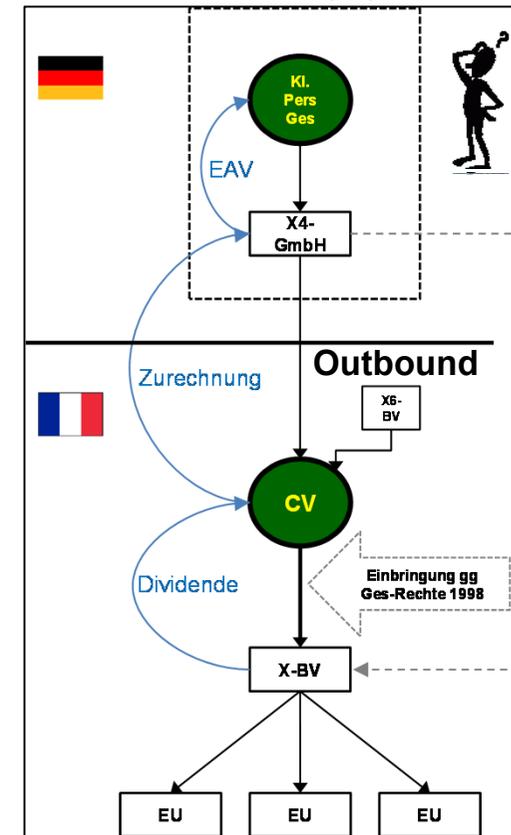
- Keine Freistellung der Dividenden in DEU
- Dividenden aber Unternehmensgewinne in NL nach NL/DBA-Recht**

????
Gewerbliche Deutsche PersGes
mit Beteiligungsbesitz



- Umfang der Unternehmensgewinne für Zwecke der beschränkten StPfl.?
- Auslegung nach dem Recht Deutschlands als DBA-Anwenderstaat?**

FG Münster, 15.12.2014, 13-K-624/11-F
(Rev: Az: I R 10/15):
NL-PersGes mit Beteiligungsbesitz



- FG: Keine Dividenden-Freistellung in DEU mangels geschäftsleitender Holdingtätigkeit der CV
- Klärung durch BFH?**

Danke für Ihre Aufmerksamkeit!

P+P Berlin

Potsdamer Platz 5 | 10785 Berlin

Tel.: +49 30 25353-0 | Fax: +49 30 25353-999

E-Mail: ber@pplaw.com

P+P Frankfurt a. M.

An der Welle 3 | 60322 Frankfurt a. M.

Tel.: +49 69 247047-0 | Fax: +49 69 247047-30

E-Mail: fra@pplaw.com

P+P München

Hofstatt 1, Eingang Färbergraben 16 | 80331 München

Tel.: +49 89 24240-0 | Fax: +49 89 24240-999

E-Mail: muc@pplaw.com

