



POSTANSCHRIFT Bundesministerium der Finanzen, 11016 Berlin

Nur per E-Mail

Oberste Finanzbehörden
der Länder

nachrichtlich:

Bundeszentralamt für Steuern

Bundesfinanzakademie
im Bundesministerium der Finanzen

HAUSANSCHRIFT Wilhelmstraße 97, 10117 Berlin

TEL +49 (0) 30 18 682-0

E-MAIL poststelle@bmf.bund.de

DATUM 26. September 2014

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

ANLAGEN 1

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

DOK **2014/0599097**

(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:

Inhaltsverzeichnis

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 (Mitunternehmerschaften)
 - 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 aus Vermögensverwaltung
 - 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 (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

- 2.3.3.8 Besonderheiten bei Umwandlungen, Einbringungen, Überführungen oder Übertragungen
- 2.3.3.9 Erstmalige 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 gewerblich 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 und Sonderbetriebsvermögen

5.1 Behandlung der Sondervergütungen und der durch das Sonderbetriebsvermögen
veranlassten Erträge und Aufwendungen gewerblich tätiger Personengesell-
schaften

5.1.1 Grundsatz

5.1.2 Zurechnung der Sondervergütungen sowie der durch das Sonderbetriebsvermögen
veranlassten Erträge und Aufwendungen zu einer Betriebsstätte der
Personengesellschaft

5.1.3 Vermeidung der Doppelbesteuerung

5.1.3.1 Deutschland ist der Betriebsstättenstaat

5.1.3.2 Deutschland ist der 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
AmtshilfeRLUmsG	Amtshilferichtlinie-Umsetzungsgesetz
AStG	Außensteuergesetz
BFH	Bundesfinanzhof
BGBI.	Bundesgesetzblatt
BMF	Bundesministerium der Finanzen
BStBl	Bundessteuerblatt
bzw.	beziehungsweise
DBA	Doppelbesteuerungsabkommen
ESTG	Einkommensteuergesetz
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
KroatienAnpG	Gesetz zur Anpassung des nationalen Steuerrechts an den Beitritt Kroatiens zur EU und zur Änderung weiterer steuerlicher Vorschriften
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
RdNr.	Randnummer
S.	Seite
sog.	so genannte/so genannten
StÄndG	Steueränderungsgesetz
Tz.	Textziffer/Textziffern
u. a.	unter anderem
UmwStG	Umwandlungssteuergesetz
vgl.	vergleiche
z. B.	zum Beispiel

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, I R 34/08, BStBl 2009 II S. 263, und vom 25. Mai 2011, I R 95/10, BStBl 2014 II S. 760. Das BMF-Schreiben vom 24. Dezember 1999, BStBl I S. 1076 - Betriebsstätten-Verwaltungsgrundsätze -, (unter Berücksichtigung der Änderungen durch die BMF-Schreiben vom 20. November 2000, BStBl I S. 1509, vom 29. September 2004, BStBl I S. 917, vom 25. August 2009, BStBl I S. 888, vom 20. Juni 2013, BStBl I S. 980 und Tz. 7 dieses Schreibens) 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). Ist ein Gesellschafter eine Personengesellschaft (sog. doppel- oder mehrstöckige Personengesellschaften), ist insoweit auf die Gesellschafter der Obergesellschaft abzustellen. Zu abweichenden Regelungen einzelner DBA wird auf die Anlage verwiesen. 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 (§ 50d Absatz 1 bis 6 EStG) 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)^{1, 2}. Die Vorschrift folgt dem OECD-MK (Nummer 5 zu Artikel 1 OECD-MK).

Beispiel 1:

Die Personengesellschaft hat ihren Sitz im Staat A, die Gesellschafter sind im Staat B ansässig. Die Personengesellschaft bezieht Lizenzgebühren aus Deutschland, die dem Steuerabzug nach § 50a EStG unterliegen. Die Gesellschaft ist mit ihren Einkünften im Staat A steuerpflichtig (Behandlung dort als intransparent). Da Staat A die Lizenzgebühren der Gesellschaft zurechnet, hat sie nach § 50d Absatz 1 Satz 11 EStG Anspruch auf Entlastung nach dem DBA mit Staat A. Die im Staat B ansässigen Gesellschafter haben dagegen keinen Entlastungsanspruch.

Beispiel 2:

Die Personengesellschaft hat ihren Sitz im Staat A, die Gesellschafter sind im Staat B ansässig. Die Personengesellschaft bezieht Lizenzgebühren aus Deutschland, die dem Steuerabzug nach § 50a EStG unterliegen. Staat A behandelt die Gesellschaft - wie Deutschland - als transparent, d. h. er rechnet die Lizenzgebühren den im Staat B ansässigen Gesellschaftern zu. Staat B rechnet die Einkünfte dagegen der Gesellschaft zu (Behandlung als intransparent). § 50d Absatz 1 Satz 11 EStG findet keine Anwendung, da sowohl Staat A wie auch Deutschland die Lizenzgebühren denselben Personen, nämlich den Gesellschaftern im Staat B, zurechnen. Der Entlastungsanspruch der im Staat B ansässigen Gesellschafter nach dem DBA mit Staat B bleibt unberührt.

2.2 Unternehmensgewinne und Abgrenzungsfragen (Artikel 7 OECD-MA 2010)

2.2.1 Gewinne gewerblich tätiger Personengesellschaften (Mitunternehmerschaften)

Die DBA definieren regelmäßig nicht, was „Unternehmensgewinne“ sind (in einigen DBA auch als „gewerbliche Gewinne“ bezeichnet). Dies gilt auch für Abkommen, die, Artikel 3 Absatz 1 Buchstabe h OECD-MA folgend, den Ausdruck „Unternehmen“ als eine „Geschäftstätigkeit“ definieren.

¹ Eingefügt durch Artikel 2 AmtshilfeRLUmsG vom 26. Juni 2013, BGBl. I S. 1809, BStBl I S. 802. Die Vorschrift ist erstmals auf Zahlungen anzuwenden, die nach dem 30. Juni 2013 erfolgen. Für davor liegende Zeiträume ist entsprechend Tz. 2.1.2 des BMF-Schreibens vom 16. April 2010, BStBl I S. 354, zu verfahren und in Bezug auf eine US-amerikanische „S-Corporation“ gilt das BFH-Urteil vom 26. Juni 2013, I R 48/12, BStBl II 2014 S. 367.

² 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.

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 (ehemals Absatz 7) 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, I R 81/09, BStBl 2014 II S. 754). 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 für vermögensverwaltende Personengesellschaften (Tz. 2.3). Das gilt auch für Einkünfte einer Besitzpersonengesellschaft im Rahmen einer Betriebsaufspaltung (BFH-Urteil vom 25. Mai 2011, I R 95/10, BStBl 2014 II S. 760).

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 1997, IV R 60/95, 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 sie als Nebenerträge des gewerblichen Bereichs anzusehen sind (Tz. 8.0.2 AStG-Anwendungsschreiben vom 14. Mai 2004, BStBl I Sondernummer 1).

Ist im Fall sog. doppel- oder mehrstöckiger Personengesellschaften eine vermögensverwaltende Personengesellschaft an einer unternehmerisch tätigen Personengesellschaft beteiligt (Untergesellschaft), ist abkommensrechtlich auf die Untergesellschaft abzustellen. Daher erzielen die Gesellschafter der Obergesellschaft insoweit Unternehmensgewinne. Im umgekehrten Fall erzielen die Gesellschafter der Obergesellschaft insoweit Einkünfte aus Vermögensverwaltung.

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)

Enthält ein DBA keine Regelung für Einkünfte aus selbständiger Arbeit (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:

- Niederlande 1959 (Protokoll Nummer 9),
- Österreich (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 als freizustellende Beteiligungserträge (sog. Schachtelprivileg) 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 auf die inländische Betriebsstätte entfallenden Gewinnanteil eines im Ausland ansässigen Gesellschafters einer inländischen Personengesellschaft (Mitunternehmerschaft) besteuern, weil die Beteiligung an der inländischen Personengesellschaft dem ausländischen Gesellschafter eine inländische Betriebsstätte vermittelt (anteilige Betriebsstätte des ausländischen Gesellschafters). Verfügt eine ausländische Personengesellschaft (Mitunternehmerschaft) über eine Betriebsstätte im Inland, kann Deutschland den dieser Betriebsstätte zuzurechnenden Gewinn ebenfalls nach Artikel 7 OECD-MA besteuern. Die Beteiligung eines im Inland Ansässigen an einer ausländischen Personengesellschaft, vermittelt dem Gesellschafter eine Betriebsstätte im Ausland (anteilige Betriebsstätte des inländischen Gesellschafters), für die der ausländische Betriebsstättenstaat ein Quellenstaatsbesteuerungsrecht hat. Verfügt eine inländische Personengesellschaft über eine Betriebsstätte im Ausland, hat der Betriebsstättenstaat für die der Betriebsstätte zuzurechnenden Gewinne ebenfalls ein Quellenstaatsbesteuerungsrecht.

Der Grundsatz, dass alle Betriebsstätten einer Personengesellschaft (anteilige) Betriebsstätten der einzelnen Gesellschafter sind, ist auf doppel- bzw. mehrstöckige Personengesellschaften entsprechend anzuwenden (vgl. BFH-Urteile vom 16. Oktober 2002, I R 17/01, BStBl 2003 II S. 631, und vom 13. Februar 2008, I R 75/07, BStBl 2010 II S. 1028).

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 dem Betriebsstättenartikel des jeweiligen DBA; er entspricht ganz überwiegend Artikel 5 OECD-MA. Zu Einzelheiten des Begriffs „Betriebsstätte“ nach Ab-

kommensrecht (Artikel 5 OECD-MA) vgl. Tz. 1.2 des BMF-Schreibens vom 24. Dezember 1999, BStBl I S. 1076 (Betriebsstätten-Verwaltungsgrundsätze), unter Berücksichtigung der Änderungen durch die BMF-Schreiben vom 20. November 2000, BStBl I S. 1509, vom 29. September 2004, BStBl I S. 917, vom 25. August 2009, BStBl I S. 888, vom 20. Juni 2013, BStBl I S. 980 und Tz. 7 dieses Schreibens.

Für die Ermittlung des Gewinns, der einer ausländischen Betriebsstätte einer inländischen Personengesellschaft oder einer inländischen Betriebsstätte einer ausländischen Personengesellschaft nach Artikel 7 Absatz 2 OECD-MA zuzurechnen ist, gelten die Grundsätze des § 1 Absatz 5 AStG³. Auf Geschäftsbeziehungen zwischen einem Mitunternehmer und der ausländischen Personengesellschaft ist § 1 Absatz 5 AStG nicht anzuwenden (§ 1 Absatz 5 Satz 7 AStG). Für sie gelten unter den Voraussetzungen des § 1 Absatz 2 AStG die allgemeinen Grundsätze des Fremdvergleichs nach § 1 Absatz 1 AStG.

2.2.4 Betriebsstättenvorbehalte und Verhältnis zu anderen Vorschriften

2.2.4.1 Betriebsstättenvorbehalte

Die Betriebsstättenvorbehalte der DBA (Artikel 10 Absatz 4, Artikel 11 Absatz 4, Artikel 12 Absatz 3, Artikel 13 Absatz 2 und Artikel 21 Absatz 2 OECD-MA) haben den Zweck, dem Staat der Betriebsstätte (Tz. 2.2.3) das uneingeschränkte Besteuerungsrecht am Gewinn der Betriebsstätte auch insoweit einzuräumen, als der Betriebsstätte Einkünfte zuzurechnen sind, für die das DBA sonst das Besteuerungsrecht des Quellenstaates einschränkt (Artikel 10 Absatz 2, Artikel 11 Absatz 2, Artikel 12 Absatz 1, Artikel 13 Absatz 5 und Artikel 21 Absatz 1 OECD-MA). Die Beschränkung des Besteuerungsrechts des Quellenstaates wird im Rahmen der Betriebsstättenvorbehalte aufgehoben, wenn die den Einkünften zugrunde liegenden Wirtschaftsgüter (Beteiligungen, Forderungen, Rechte oder Vermögenswerte) Betriebsvermögen der Betriebsstätte sind (Artikel 13 Absatz 2 OECD-MA) bzw. tatsächlich zu einer Betriebsstätte gehören, durch die ein Unternehmen eines Vertragsstaates (Tz. 2.2.2) seine Tätigkeit im anderen Vertragsstaat ausübt. Wirtschaftsgüter einer Personengesellschaft sind Betriebsvermögen der im anderen Staat gelegenen Betriebsstätte der Personengesellschaft bzw. gehören tatsächlich zu der Betriebsstätte, wenn sie nach § 1 Absatz 5 AStG der Betriebsstätte zuzuordnen sind. Die Grundsätze dieser Vorschrift stimmen in

³ § 1 Absatz 5 i. d. F. des Artikels 6 AmtshilfeRLUmG vom 26. Juni 2013, BGBl. I S. 1809, BStBl I S. 802, ist erstmals für Wirtschaftsjahre anzuwenden, die nach dem 31. Dezember 2012 beginnen (§ 21 Absatz 20 Satz 3 AStG).

Grundzügen mit der Rechtsprechung zum funktionalen Zusammenhang überein (vgl. BFH-Urteile vom 30. August 1995, I R 112/94, BStBl 1996 II S. 563, und vom 13. Februar 2008, I R 63/06, BStBl 2009 II S. 414 sowie BMF-Schreiben vom 24. Dezember 1999, BStBl I S. 1076 - Betriebsstätten-Verwaltungsgrundsätze Tz. 2.4 -, 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, vom 20. Juni 2014, BStBl I S. 980 und Tz. 7 dieses Schreibens).

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

2.2.4.2 Unbewegliches Vermögen eines Unternehmens

Der Begriff des unbeweglichen Vermögens 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. Das Besteuerungsrecht für diese Einkünfte und Veräußerungsgewinne wird durch die DBA nicht eingeschränkt, soweit es sich dabei um Einkünfte und Veräußerungsgewinne aus unbeweglichem Vermögen handelt.

2.3 Einkünfte aus Vermögensverwaltung

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 sie eine gemischte Tätigkeit ausübt, soweit sie vermögensverwaltend tätig ist (Tz. 2.2.1) oder die Personengesellschaft als Besitzgesellschaft aufgrund einer Betriebsaufspaltung Einkünfte

aus Gewerbebetrieb erzielt (BFH-Urteil vom 25. Mai 2011, I R 95/10, BStBl 2014 II S. 760).

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). Der Begriff des unbeweglichen Vermögens 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 unbeweglichem Vermögen (oder land- und forstwirtschaftlichen Betrieben) 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, I R 81/09, BStBl 2014 II S. 754).

2.3.3 Besonderheiten bei gewerblich geprägten und gewerblich infizierten Personengesellschaften und bei Betriebsaufspaltungen (Anwendung des § 50i EStG⁴)

Gewerblich geprägte und gewerblich infizierte Personengesellschaften (Mitunternehmerschaften) i. S. d. § 15 Absatz 3 EStG erzielen, soweit sie vermögensverwaltend tätig sind, keine Unternehmensgewinne i. S. d. DBA (Tz. 2.3.1). Dies bedeutet u. a.:

- Für den an einer solchen Personengesellschaft beteiligten Mitunternehmer, der in einem anderen DBA-Staat ansässig ist, sind Einkünfte nach § 15 EStG nur dann festzustellen, wenn sich ein deutsches Besteuerungsrecht aus anderen DBA-Regelungen als denen, die Artikel 7 OECD-MA entsprechen, ergibt, z. B. wenn die gewerblich geprägte Personengesellschaft ein im Inland belegenes Grundstück vermietet.

⁴ Eingelegt durch Artikel 2 AmtshilfeRLUmsG vom 26. Juni 2013, BGBl. I S. 1809, BStBl I S. 802; geändert durch Artikel 2 KroatienAnpG vom 25. Juli 2014, BGBl. I S. 1266, BStBl I S. 1126. Zur erstmaligen Anwendung vgl. § 52 Absatz 48 EStG.

- Wird eine zunächst gewerblich tätige Personengesellschaft durch Änderung ihrer Betätigung zu einer gewerblich geprägten Personengesellschaft oder sind ihre Einkünfte dadurch dem vermögensverwaltenden Bereich einer gewerblich infizierten Personengesellschaft zuzurechnen, sind die allgemeinen Entstrickungsvorschriften anzuwenden (z. B. § 4 Absatz 1 Satz 3 und 4 EStG, § 12 Absatz 1 KStG).
- Die Entstrickungsvorschriften sind ebenfalls in Wegzugsfällen anzuwenden.

Sind jedoch 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 in den vermögensverwaltenden Bereich einer gewerblich infizierten Personengesellschaft i. S. d. § 15 Absatz 3 EStG übertragen oder überführt worden oder liegt ein Fall des § 50i Absatz 1 Satz 2 EStG vor und ist eine Besteuerung der stillen Reserven dieser Wirtschaftsgüter oder Anteile im Übertragungs-, Überführungs- oder Einbringungszeitpunkt unterblieben,

- unterliegt ein nach dem Stichtag erzielter Gewinn aus der Veräußerung oder Entnahme dieser Wirtschaftsgüter oder Anteile ungeachtet entgegenstehender Vorschriften eines DBA der deutschen Besteuerung (§ 50i Absatz 1 Satz 1 und 2 EStG);
- unterliegen auch die laufenden Einkünfte aus den betreffenden Wirtschaftsgütern oder Anteilen, ungeachtet entgegenstehender Vorschriften eines DBA, der deutschen Besteuerung (§ 50i Absatz 1 Satz 3 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 weil auch diese Anteile der Natur der Sache nach grundsätzlich als im Privatvermögen gehaltene Anteile anzusehen sind (Umkehrschluss aus Tz. 21.11 des BMF-Schreibens vom 25. März 1998, BStBl I S. 268) und diese Anteile deshalb steuersystematisch den Anteilen i. S. d. § 17 EStG gleichstehen. Zu den Anteilen i. S. d. § 17 EStG gehören ferner sperrfristbehaftete Anteile nach § 22 UmwStG.

Wegen des für Personengesellschaften geltenden sog. Transparenzprinzips stellt auch die Veräußerung des Mitunternehmeranteils an der Personengesellschaft, auf die Wirtschaftsgüter oder Anteile übertragen wurden, eine Veräußerung der betreffenden Wirtschaftsgüter oder Anteile i. S. d. § 50i Absatz 1 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 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 Einlage der Beteiligung an der C GmbH in das Betriebsvermögen der KG wurde 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 abkommensrechtlich steuerverstrickt (BMF-Schreiben vom 16. April 2010, BStBl I S. 354, Tz. 2.2.1). Dagegen hat der BFH (Urteil vom 28. April 2010, I R 81/09, BStBl 2014 II S. 754) abweichend von der bisherigen Rechtsauffassung der Finanzverwaltung entschieden, dass Artikel 7 bzw. Artikel 13 Absatz 2 OECD-MA auf die Einkünfte gewerblich geprägter Personengesellschaften nicht anwendbar ist (vgl. Tz. 2.2.1).

Folge der 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 nur Staat D den Gewinn besteuern 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 nach § 50i Absatz 1 Satz 1 EStG der Veräußerungsgewinn, soweit er wirtschaftlich auf den eingelegten Anteil an der C GmbH entfällt, ungeachtet der DBA-Regelungen der uneingeschränkten inländischen Besteuerung.

Die am 1. Februar 2012 erfolgte Gewinnausschüttung unterliegt ebenfalls nach § 50i Absatz 1 Satz 3 EStG ungeachtet des Artikels 10 Absatz 2 Buchstabe b

OECD-MA der uneingeschränkten inländischen Besteuerung, 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 Absatz 1 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 des Besitzunternehmens geworden sind.

§ 50i Absatz 1 Satz 2 EStG stellt bestimmte Fälle des § 20 UmwStG der Übertragung oder Überführung von Anteilen i. S. d. § 17 EStG gleich.

Beispiel:

Der früher im Inland ansässige C ist im Jahre 2010 in den Staat D verzogen, mit dem ein DBA besteht, das dem OECD-MA entspricht. C ist an der im Inland gewerblich tätigen A GmbH & Co KG als alleiniger Kommanditist beteiligt. Er ist außerdem alleiniger Gesellschafter-Geschäftsführer der A GmbH (Komplementärin). Die A GmbH & Co KG bringt am 30. Juli 2012 ihren gesamten Geschäftsbetrieb im Rahmen einer Ausgliederung zur Neugründung nach § 20 UmwStG zu Buchwerten in die inländische B GmbH gegen Gewährung neuer Gesellschaftsanteile an der B GmbH ein. Die neuen, nach § 22 Absatz 1 UmwStG mit einer siebenjährigen Sperrfrist behafteten Anteile an der B GmbH werden infolge der Einbringung Gesamthandsvermögen der A GmbH & Co KG, die nach dem Wirksamwerden der Ausgliederung nicht mehr originär gewerblich tätig, sondern nur noch gewerblich geprägt i. S. d. § 15 Absatz 3 Nummer 2 EStG ist und sich im Wesentlichen auf das Halten der Beteiligung an der B GmbH beschränkt. Am 30. Oktober 2013 veräußert C schließlich die sperrfristbehafteten Anteile mit Gewinn an den Dritten D.

Die Voraussetzungen des § 50i Absatz 1 Satz 2 EStG sind in dem geschilderten Beispielfall erfüllt: Danach gilt als Übertragung oder Überführung von Anteilen i. S. d. § 17 EStG in das Betriebsvermögen einer Personengesellschaft auch die Gewährung neuer Anteile an eine Personengesellschaft, die bisher auch eine Tätigkeit i. S. d. § 15 Absatz 1 Satz 1 Nummer 1 EStG ausgeübt hat, im Rahmen der Einbringung eines Betriebs oder Teilbetriebs dieser Personengesellschaft in eine Körperschaft nach § 20 UmwStG, wenn der Einbringungszeitpunkt vor dem 29. Juni 2013 liegt und die Personengesellschaft nach der Einbringung als Personengesellschaft i. S. d. § 15 Absatz 3 EStG fortbesteht. Die Veräußerung der Anteile an der B GmbH, die als Anteile i. S. d. § 17 EStG zu behandeln sind (vgl. Tz. 2.3.3), erfolgte hier am 30. Oktober 2013, also nach dem maßgeblichen Stichtag 29. Juni 2013 und kann deshalb nach § 50i EStG besteuert werden. Denn nach § 52 Absatz 48 EStG i. d. F. des KroatiAnpG vom 25. Juli 2014 (BGBl. I S. 1266, BStBl I S. 1126) ist § 50i Absatz 1 Satz 1 und 2 EStG auf die Veräußerung oder Entnahme von Anteilen anzuwenden, die nach dem 29. Juni 2013 stattfindet (vgl. Tz. 2.3.3.9).

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, Überführung oder Einbringung die Besteuerung der stillen Reserven unterblieb, beispielsweise weil die Übertragung oder Überführung auf die Personengesellschaft zum Buchwert (z. B. nach § 6 Absatz 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 Entnahmeporgänge nach dem 29. Juni 2013 (§ 52 Absatz 48 Satz 1 EStG i. d. F. des KroatiAnpG vom 25. Juli 2014, BGBl. I S. 1266, BStBl I S. 1126). Veräußerungen i. S. d. § 50i EStG sind auch Umwandlungen und Einbringungen nach den Regelungen des UmwStG (vgl. RdNr. 00.02 f des BMF-Schreibens vom 11. November 2011, BStBl I S. 1314); dies gilt bei Einbringungen grundsätzlich auch dann, wenn diese zum Buchwert vorgenommen werden. Zur Einschränkung des Bewertungswahlrechts bei Umwandlungen und Einbringungen nach dem 31. Dezember 2013 vgl. Tz. 2.3.3.8 und 2.3.3.9 Buchstabe d. Bei Veräußerungen ist der Übergang des wirtschaftlichen Eigentums bzw. bei Umwandlungen und Einbringungen der steuer-

liche Übertragungsstichtag maßgebend.

Sind Wirtschaftsgüter des Betriebsvermögens oder Anteile i. S. d. § 17 EStG vor dem 29. Juni 2013 auf eine Personengesellschaft i. S. d. § 15 Absatz 3 EStG übertragen worden und hat diese Gesellschaft bis zum 31. Dezember 2013 den Status einer originär gewerblich tätigen Personengesellschaft erlangt, kann ein Veräußerungsgewinn ungeachtet des § 50i EStG besteuert werden, weil das Besteuerungsrecht aus Artikel 13 Absatz 2 OECD-MA folgt, wenn die Wirtschaftsgüter oder Anteile Betriebsvermögen i. S. dieser Vorschrift sind. In Bezug auf die laufenden Einkünfte ab Erlangung des Status einer originär gewerblich tätigen Personengesellschaft sind die Betriebsstättenvorbehalte zu beachten (Tz. 2.2.4.1). Für einen Strukturwandel nach dem 31. Dezember 2013 vgl. Tz. 2.3.3.8 und 2.3.3.9 Buchstabe f.

2.3.3.4 Betriebsaufspaltung

Ein Besitzunternehmen im Rahmen einer Betriebsaufspaltung erzielt keine Unternehmensgewinne i. S. d. DBA (Tz. 2.3.1). Daher sind für den Unternehmer oder den an der Besitzpersonengesellschaft beteiligten Mitunternehmer, der in einem anderen DBA-Staat ansässig ist, Einkünfte nach § 15 EStG nur dann als beschränkt steuerpflichtige Einkünfte anzusetzen bzw. festzustellen, wenn sich ein deutsches Besteuerungsrecht aus anderen DBA-Regelungen als denen des Artikels 7 OECD-MA ergibt. Dies ist beispielsweise der Fall, wenn dem Betriebsunternehmen ein im Inland gelegenes Grundstück überlassen wird. Ferner sind die allgemeinen Entstrickungsvorschriften zu prüfen (z. B. § 4 Absatz 1 Satz 3 und 4 EStG, § 12 Absatz 1 KStG), wenn die Besteuerung des Gewinns aus der Veräußerung eines Wirtschaftsguts ausgeschlossen oder eingeschränkt wird, z. B. weil der bisher unbeschränkt steuerpflichtige Unternehmer oder Mitunternehmer der Besitzpersonengesellschaft in einem Staat ansässig wird, mit dem ein DBA besteht und auf Veräußerungsgewinne Artikel 13 Absatz 2 OECD-MA nicht anwendbar ist. Sind jedoch Wirtschaftsgüter vor dem 29. Juni 2013 aufgrund einer Betriebsaufspaltung Betriebsvermögen eines Unternehmens geworden, das als Besitzunternehmen Einkünfte aus Gewerbebetrieb erzielt, gilt § 50i Absatz 1 Satz 1 und 3 EStG entsprechend (§ 50i Absatz 1 Satz 4 EStG).

2.3.3.5 Besteuerung der laufenden Einkünfte

Da gewerblich geprägte oder gewerblich infizierte Personengesellschaften, soweit sie vermögensverwaltend tätig sind, oder ein Besitzunternehmen im Rahmen einer Betriebsaufspaltung keine Unternehmensgewinne i. S. d. DBA erzielen (Tz. 2.3.1),

ist auf ihre laufenden Einkünfte nicht Artikel 7 OECD-MA anzuwenden, sondern die sonst für die jeweiligen Einkünfte maßgebenden Artikel, z. B. Artikel 6, Artikel 10 bis Artikel 12 und Artikel 21 OECD-MA. Das gilt jedoch nicht, wenn 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 sind, oder ein Fall des § 50i Absatz 1 Satz 2 EStG vorliegt oder Betriebsvermögen eines Besitzunternehmens im Rahmen einer Betriebsaufspaltung geworden sind und es aus diesem Anlass nicht zu einer Besteuerung der stillen Reserven dieser Wirtschaftsgüter oder Anteile gekommen ist. Dann unterliegen bis zu einer Veräußerung oder Entnahme dieser Wirtschaftsgüter oder Anteile nach dem 29. Juni 2013 auch die bis dahin anfallenden laufenden Einkünfte einschließlich der Sondervergütungen des im Ausland ansässigen Mitunternehmers aus der Beteiligung an der Personengesellschaft ungeachtet entgegenstehender Vorschriften eines DBA - und insoweit entgegen § 50d Absatz 10 Satz 7 Nummer 1 EStG - der deutschen Besteuerung (§ 50i Absatz 1 Satz 3 EStG). Die Besteuerung der laufenden Einkünfte nach § 50i Absatz 1 Satz 3 EStG endet - vorbehaltlich nachträglicher Betriebseinnahmen oder -ausgaben - mit der Veräußerung oder Entnahme der übertragenen oder überführten Wirtschaftsgüter oder Anteile.

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 - Merkblatt zum internationalen Verständigungs- und Schiedsverfahren). 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 die vor dem 29. Juni 2013 auf eine Personengesellschaft i. S. d. § 15 Absatz 3 EStG übertragenen oder überführten Wirtschaftsgüter oder Anteile vor dem 30. Juni 2013 veräußert oder entnommen worden sind. In diesen Fällen ist die BFH-Rechtsprechung (BFH-Urteil vom 28. April 2010, I R 81/09, BStBl 2014 II S. 754; 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-, Überfüh-

rungs- oder Einbringungszeitpunkt 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, Überführung oder Einbringung oder die Veranlagung des Jahres des Wegzugs noch nicht bestandskräftig ist. § 176 Absatz 2 AO ist zu beachten. Die Besteuerung nach den allgemeinen Entstrickungsvorschriften entfällt, wenn dem Steuerpflichtigen eine verbindliche Auskunft erteilt worden 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 30. Juni 2013 noch nicht veräußert oder entnommen waren (vgl. dazu auch Tz. 2.3.3.5).

2.3.3.8 Besonderheiten bei Umwandlungen, Einbringungen, Überführungen oder Übertragungen

Sind Wirtschaftsgüter oder Anteile i. S. d. § 50i Absatz 1 Satz 1 EStG, die vor dem 29. Juni 2013 in das Betriebsvermögen einer Personengesellschaft i. S. d. § 15 Absatz 3 EStG übertragen oder überführt worden sind oder die Gegenstand einer Einbringung nach § 20 UmwStG waren, Gegenstand von Umwandlungen, Einbringungen, Überführungen oder Übertragungen oder werden die Wirtschaftsgüter oder Anteile von der Personengesellschaft für eine Betätigung i. S. d. § 15 Absatz 2 EStG genutzt, schließt § 50i Absatz 2 EStG den Ansatz mit dem Buchwert aus.

2.3.3.9 Erstmalige Anwendung des § 50i EStG

Nach § 52 Absatz 48 EStG i. d. F. des KroatienAnpG⁵ ist § 50i EStG wie folgt anzuwenden:

- a) Absatz 1 Satz 1 und 2 ist auf die Veräußerung oder Entnahme von Wirtschaftsgütern oder Anteilen anzuwenden, die nach dem 29. Juni 2013 stattfindet.
- b) Absatz 1 Satz 3 ist in allen Fällen anzuwenden, in denen die Einkommensteuer noch nicht bestandskräftig festgesetzt worden ist.
- c) Absatz 1 Satz 4 ist auf die Veräußerung oder Entnahme von Wirtschaftsgütern oder Anteilen anzuwenden, die nach dem 29. Juni 2013 stattfindet. Soweit sich Satz 4 auf Einzelunternehmen bezieht, ist die Vorschrift auf die Veräußerung

⁵ Bzw. Artikel 28 Absatz 1 KroatienAnpG vom 25. Juli 2014, BGBl. I S. 1266, BStBl I S. 1126, in Bezug auf Buchstabe c.

oder Entnahme von Wirtschaftsgütern oder Anteilen anzuwenden, die nach dem 31. Dezember 2013 stattfindet.

- d) Absatz 2 Satz 1 gilt für Umwandlungen und Einbringungen, bei denen der Umwandlungsbeschluss nach dem 31. Dezember 2013 erfolgt ist oder der Einbringungsvertrag nach dem 31. Dezember 2013 geschlossen worden ist.
- e) Absatz 2 Satz 2 gilt für Übertragungen und Überführungen nach dem 31. Dezember 2013.
- f) Absatz 2 Satz 3 gilt für einen Strukturwandel nach dem 31. Dezember 2013.

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 ist. Zum Betriebsstättenbegriff nach nationalem Recht vgl. Tz. 1.1 des BMF-Schreibens vom 24. Dezember 1999, BStBl I S. 1076 - Betriebsstätten-Verwaltungsgrundsätze -, (unter Berücksichtigung der Änderungen durch die BMF-Schreiben vom 20. November 2000, BStBl I S. 1509, vom 29. September 2004, BStBl I S. 917, vom 25. August 2009, BStBl I S. 888, vom 20. Juni 2013, BStBl I S. 980 und Tz. 7 dieses Schreibens). 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, wenn zusätzlich die Voraussetzungen des Betriebsstättenbegriffs des jeweiligen DBA erfüllt sind (Tz. 2.2.3).

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 oder Aufgabe des Anteils an einer Personengesellschaft, soweit er auf die inländische Betriebsstätte entfällt.

Dies gilt auch im Fall von doppel- oder mehrstöckigen Personengesellschaften.

Gibt eine bisher gewerblich tätige Personengesellschaft ihre gewerbliche Tätigkeit auf und wird in Form einer gewerblich geprägten Personengesellschaft vermögensverwaltend tätig, wird dies regelmäßig zu einer Entstrickung i. S. d. § 4 Absatz 1 Satz 3 oder i. S. d. § 16 Absatz 3a EStG führen, wenn der Gesellschafter in einem Staat ansässig ist, mit dem ein DBA besteht.

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 Veräußerung 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 Unternehmensgewinne (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, I R 62/06, 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 und die gezahlten und keinem Ermäßigungsanspruch unterliegenden 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 und keinem Ermäßigungsanspruch unterliegende 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. Zu Einzelheiten vgl. BMF-Schreiben vom 20. Juni 2013, BStBl I S. 980.

Rückfallklauseln enthalten z. B. folgende DBA:

- Bulgarien (Artikel 22 Absatz 1 Buchstabe a),
- Dänemark (Artikel 24 Absatz 3),
- Großbritannien 2010 (Artikel 23 Absatz 1 Buchstabe a),
- Irland 2011 (Artikel 23 Absatz 2 Buchstabe a),

- Italien (Absatz 16 Buchstabe d des Protokolls zum Abkommen; vgl. BFH-Urteil vom 17. Oktober 2007, I R 96/06, BStBl 2008 II S. 953),
- Liechtenstein (Artikel 23 Absatz 3 Buchstabe b),
- Luxemburg 2012 (Artikel 22 Absatz 1 Buchstabe a),
- Neuseeland (Artikel 23 Absatz 3),
- Niederlande 2012 (Artikel 22 Absatz 1 Buchstabe a)⁶,
- Norwegen (Artikel 23 Absatz 3),
- Schweden (Artikel 23 Absatz 1 letzter Satz),
- Spanien 2011 (Artikel 22 Absatz 2 Buchstabe a),
- Ungarn 2011 (Artikel 11 Absatz 1 Buchstabe a),
- 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).

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 Betriebsstättenstaates 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 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 ist der anteilige Betriebsstättengewinn des A aus seiner Beteiligung an der Personengesellschaft von der Besteuerung auszunehmen.

⁶ Noch nicht in Kraft getreten.

Da die Nichtbesteuerung der aus den Drittstaaten vereinnahmten Lizenzgebühren im Staat C auf der Nichtansässigkeit des A beruht, ist der anteilige Betriebsstättengewinn ungeachtet des DBA mit Staat C aufgrund des § 50d Absatz 9 Satz 1 Nummer 2 EStG insoweit nicht von der Besteuerung auszunehmen.

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. Nach dem DBA mit Staat C ist der anteilige Betriebsstättengewinn der Gesellschafter A und B aus ihrer Beteiligung an der Personengesellschaft von der Besteuerung auszunehmen.

Da die Steuerbefreiung an die Nichtansässigkeit der im Staat C beschränkt steuerpflichtigen Gesellschafter A und B anknüpft, ist ihr anteiliger Betriebsstättengewinn ungeachtet des DBA mit Staat C aufgrund des § 50d Absatz 9 Satz 1 Nummer 2 EStG nicht von der Besteuerung auszunehmen.

4.1.1.2.5 Qualifikationskonflikte

Die Freistellung des anteiligen Unternehmensgewinns ist ausgeschlossen, wenn der Betriebsstättenstaat 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 Staaten, mit denen kein DBA besteht, § 2a Absatz 1 EStG zu beachten. Zinsen, Dividenden und Lizenzgebühren oder Einkünfte aus der Überlassung von Rechten dürfen vom Quellenstaat regelmäßig nicht oder nur in begrenztem Umfang 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 (Tz. 2.3.1 und 2.3.2). Das gilt grundsätzlich auch für Personengesellschaften i. S. d. § 15 Absatz 3 Nummer 1 EStG, soweit ihre Einkünfte nicht aus einer originär gewerblichen Tätigkeit stammen (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 gewerblich tätigen Personengesellschaft im Staat B beteiligt, die im Staat B als steuerlich transparent behandelt wird. Aus der Sicht des deutschen Steuerrechts ist die Gesellschaft als Körperschaft einzuordnen (vgl. Tz. 1.2). A veräußert seinen Anteil an der Gesellschaft und erzielt einen Veräußerungsgewinn. Staat B betrachtet die Veräußerung des Anteils als Veräußerung der zugrunde liegenden Vermögenswerte, für die ihm das Besteuerungsrecht nach Artikel 13 Absatz 1 oder 2 OECD-MA zusteht. Dagegen geht Deutschland von der Veräußerung eines Anteils an einer Körperschaft aus, was die Besteuerung im Staat B ausschließt (Artikel 13 Absatz 5 OECD-MA). Deutschland als Ansässigkeitsstaat hat, ggf. im Rahmen eines Verständigungsverfahrens, die Doppelbesteuerung zu vermeiden, und zwar nach der Methode, die der Methodenartikel für die Gewinne aus der Veräußerung unbeweglichen Vermögens oder beweglichen Vermögens einer Betriebsstätte 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 nach § 50d Absatz 9 Satz 1 Nummer 1 EStG. 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 Unternehmensgewinnen gehören auch die Zinsen (vgl. Tz. 2.2.1). Da Staat C die Zinsen nicht besteuert, würde die Freistellung des Betriebsstättengewinns zur Nichtbesteuerung der Zinsen 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, I R 95/10, BStBl 2014 II S. 760). 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, I R 34/08, BStBl 2009 II S. 263); sie können dementsprechend uneingeschränkt besteuert werden. Auf diese Ausschüttungen sind ggf. § 3 Nummer 40 EStG, § 32d EStG oder § 8b Absatz 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 aus (ggf. unter Beachtung etwaiger Einschränkungen nach § 2a EStG). 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. Zebra-gesellschaften). 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 gelegenen 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, soweit ihre Einkünfte nicht aus einer originär gewerblichen Tätigkeit stammen (vgl. hierzu Tz. 2.2.1).

Die Tz. 4.1.3 und 4.1.4 gelten entsprechend.

5 Sondervergütungen und Sonderbetriebsvermögen

5.1 Behandlung der Sondervergütungen und der durch das Sonderbetriebsvermögen veranlassten Erträge und Aufwendungen 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 Personengesellschaft. 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 Vergütungen (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 im Inland ansässigen Gesellschafters einer ausländischen Personengesellschaft oder um Sondervergütungen des im Ausland ansässigen Gesellschafters einer inländischen Personengesellschaft handelt (§ 50d Absatz 10 EStG⁷). § 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). Bei einer teilentgeltlichen Überlassung gilt § 50d Absatz 10 EStG nur für den entgeltlichen Teil der Überlassung. Tz. 5.1.2 Satz 1 bleibt unberührt.

Ist § 50d Absatz 10 EStG nicht anwendbar, z. B. weil keine Sondervergütung bezogen wurde (unentgeltliche Überlassung), bestimmen sich die Besteuerungsrechte nach den Vorschriften des jeweiligen DBA, soweit auf den Sachverhalt ein DBA anzuwenden ist (vgl. z. B. im Fall eines unentgeltlichen Darlehens Beispiel 2 der Tz. 5.1.2).

5.1.2 Zurechnung der Sondervergütungen sowie der durch das Sonderbetriebsvermögen veranlassten Erträge und Aufwendungen zu einer Betriebsstätte der Personengesellschaft

⁷ In der Fassung des AmtshilfeRLUmsG vom 26. Juni 2013, BGBl. I S. 1809, BStBl I S. 802.

Sondervergütungen sowie die durch das Sonderbetriebsvermögen veranlassten Erträge und Aufwendungen sind derjenigen Betriebsstätte zuzurechnen, der der Aufwand zuzuordnen ist, für die die Vergütung gezahlt wird (§ 50d Absatz 10 Satz 3 EStG). Dieser Zuordnungsmaßstab folgt den Grundsätzen des § 15 Absatz 1 Satz 1 Nummer 2 EStG (Zurechnung nach wirtschaftlichen Maßstäben).

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 Beteiligung als Kommanditist vermittelt dem B eine inländische Betriebsstätte, durch die er im Inland gewerblich tätig wird (Tz. 2.2.2). Das Mietentgelt sowie die mit der Maschine verbundenen Erträge und Aufwendungen sind der inländischen Betriebsstätte der KG zuzurechnen, da ihr der Aufwand für die der Vergütung zugrunde liegenden Leistung zuzuordnen ist. Das Mietentgelt sowie die mit der Maschine verbundenen Erträge und Aufwendungen gehören zum anteiligen Unternehmensgewinn des B.

Beispiel 2:

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, der neben der Beteiligung an der KG kein Unternehmen betreibt, gewährt der KG ein Darlehen gegen Verzinsung.

Die Beteiligung als Kommanditist vermittelt dem B eine inländische Betriebsstätte durch die er im Inland gewerblich tätig wird (Tz. 2.2.2). Die Zinsen sowie die mit der Darlehensforderung verbundenen Erträge und Aufwendungen sind der inländischen Betriebsstätte der KG zuzurechnen, da ihr der Zinsaufwand zuzuordnen ist. Die Zinsen sowie die mit der Darlehensforderung verbundenen Erträge und Aufwendungen gehören zum anteiligen Unternehmensgewinn des B.

Wird in Abwandlung des Beispiels das Darlehen unverzinslich gewährt, ist § 50d Absatz 10 EStG nicht anwendbar (Tz. 5.1.1). Zwar bleiben dann die Darlehensforderung und eine etwaige Darlehensschuld zur Refinanzierung des Darlehens Sonderbetriebsvermögen (BFH-Urteile vom 8. November 1990, IV R 127/86, BStBl II 1991 S. 505, und vom 28. Oktober 1999, VIII R 42/88, BStBl II 2000 S. 390); jedoch gilt für die DBA-Anwendung Artikel 11 OECD-MA. Da die Voraussetzungen des Betriebsstättenvorbehalts (Artikel 11

Absatz 3 OECD-MA) nicht erfüllt sind, gehört die Darlehensforderung nicht zu der inländischen Betriebsstätte des B (BFH-Urteil vom 17. Oktober 2007, I R 5/06, BStBl II 2009 S. 356). Das hat zur Folge, dass ein etwaiger Refinanzierungsaufwand bei der Betriebsstätte des B nicht zu berücksichtigen ist.

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., ein Produktionsunternehmen, 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.

Die Beteiligung als Kommanditist vermittelt der B-Inc. eine inländische Betriebsstätte durch die sie im Inland gewerblich tätig wird (Tz. 2.2.2). Die Lizenzgebühr ist der inländischen Betriebsstätte der KG zuzurechnen, da ihr der Lizenzaufwand zuzuordnen ist (§ 50d Absatz 10 Satz 3 erster Halbsatz EStG).

Ist das immaterielle Wirtschaftsgut nach allgemeinen Grundsätzen als Sonderbetriebsvermögen zu bilanzieren, sind auch die Erträge und Aufwendungen (einschließlich Veräußerungsgewinne oder Veräußerungsverluste) in Bezug auf das immaterielle Wirtschaftsgut des Kommanditisten der inländischen Betriebsstätte der KG der B-Inc. zuzurechnen (§ 50d Absatz 10 Satz 2 und 3 zweiter Halbsatz EStG).

Kommt dagegen nach allgemeinen Grundsätzen die Bilanzierung des immateriellen Wirtschaftsguts als Sonderbetriebsvermögen nicht in Betracht, entfällt auch eine Zurechnung der Erträge und Aufwendungen (einschließlich Veräußerungsgewinne oder Veräußerungsverluste) in Bezug auf das immaterielle Wirtschaftsgut des Kommanditisten zur inländischen Betriebsstätte der KG.

Die Lizenzgebühr sowie im Fall der Bilanzierung des immateriellen Wirtschaftsguts als Sonderbetriebsvermögen die mit dem immateriellen Wirtschaftsgut verbundenen Erträge und Aufwendungen gehören zum anteiligen Unternehmensgewinn der B-Inc.

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.

Die Beteiligung als Kommanditist vermittelt dem B eine ausländische Betriebsstätte durch die er im Staat C gewerblich tätig wird (Tz. 2.2.2). Die Zinsen sowie die mit der Darlehensforderung verbundenen Erträge und Aufwendungen sind der ausländischen Betriebsstätte der KG zuzurechnen, da ihr der Zinsaufwand zuzuordnen ist (§ 50d Absatz 10 Satz 3 EStG). Die Freistellung der Zinsen sowie die mit der Darlehensforderung verbundenen Erträge und Aufwendungen als Teil des Betriebsstättengewinns des B entfällt, wenn sie im Staat C nicht besteuert werden (§ 50d Absatz 9 Satz 1 Nummer 1 EStG; Tz. 5.1.3.2).

Im Übrigen kann es unter den Voraussetzungen des § 1 Absatz 1 AStG zu einer Einkünftekorrektur kommen.

Wird in Abwandlung des Beispiels das Darlehen unverzinslich gewährt, gelten die zu Beispiel 2 dargelegten Grundsätze sinngemäß.

5.1.3 Vermeidung der Doppelbesteuerung

5.1.3.1 Deutschland ist der Betriebsstättenstaat

Da nach § 50d Absatz 10 EStG Sondervergütungen sowie die durch das Sonderbetriebsvermögen veranlassten Erträge und Aufwendungen derjenigen Betriebsstätte zuzurechnen sind, der der Aufwand für die der Vergütung zugrunde liegenden Leistung zuzuordnen 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 der Teil der festgesetzten ausländischen Steuer, der auf die betreffende Sondervergütung und den insoweit durch das Sonderbetriebsvermögen veranlassten Ertrag oder Aufwand entfällt. Ist eine direkte Zuordnung der auf die Sondervergütung (einschließlich der Erträge und Aufwendungen) entfallenden ausländischen Steuer nicht möglich, kann sie aus Vereinfachungsgründen auf der Grundlage des Verhältnisses der Höhe der in der ausländischen Steuerbemessungsgrundlage berücksichtigten Sondervergütungen und ggf. des durch das Sonderbetriebsvermögen veranlassten Ertrags oder Aufwands zur ausländischen Steuerbemessungsgrundlage berechnet werden. Soweit das jeweilige DBA Deutschland

als Quellenstaat ein Besteuerungsrecht einräumt (vgl. Artikel 11 Absatz 2 und Artikel 12 Absatz 2 OECD-MA), ist eine Anrechnung ausgeschlossen. Der dem Grunde nach 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. Dieser Höchstbetrag der anrechenbaren ausländischen Steuer, die anteilig auf die auch von Deutschland besteuerten Einkünfte entfällt, ist in entsprechender Anwendung des § 34c Absatz 1 EStG zu ermitteln. Der Nachweis über die Höhe der gezahlten ausländischen Steuer kann im Festsetzungsverfahren nach § 68b EStDV geführt werden. Zur Anrechnung der ausländischen Steuer kann ein Steuerbescheid unter den Voraussetzungen des § 175 Absatz 1 Nummer 2 AO geändert 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 der Ansässigkeitsstaat

Ist Deutschland der Ansässigkeitsstaat des Gesellschafters (vgl. Tz. 5.1.2 Beispiel 4), sind die Sondervergütungen und die durch das Sonderbetriebsvermögen veranlassten Erträge und Aufwendungen grundsätzlich als Betriebsstättingewinn von der deutschen 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, I R 16/89, BStBl 1991 II S. 211). Der Wortlaut dieser Regelungen erfasst auch die durch das Sonderbetriebsvermögen veranlassten Erträge und Aufwendungen (BFH-Urteil vom 26. Februar 1992, I R 85/91, BStBl 1992 II S. 937). Entsprechende Regelungen enthalten die folgenden DBA:

- Algerien (Artikel 7 Absatz 7),
- Ghana (Artikel 7 Absatz 6),
- Kasachstan (Artikel 7 Absatz 6),
- Liechtenstein (Artikel 7 Absatz 4),
- Mauritius 2011 (Artikel 7 Absatz 7),
- Oman (Artikel 7 Absatz 7),
- Österreich (Artikel 7 Absatz 7),
- Schweiz (Artikel 7 Absatz 7),
- Singapur (Artikel 7 Absatz 7),
- Tadschikistan (Artikel 7 Absatz 7),
- Türkei 2011 (Protokoll Nummer 2 Buchstabe b),
- Uruguay 2010 (Artikel 7 Absatz 7),
- Weißrussland (Artikel 7 Absatz 7),
- Usbekistan (Artikel 7 Absatz 7),
- Zypern 2011 (Protokoll Nummer 2).

Ist Deutschland der Ansässigkeitsstaat des Gesellschafters, ist zu prüfen, ob die Vergütungen nach dem Recht des anderen Vertragsstaates (Betriebsstättenstaat)⁸ 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 nach § 180 Absatz 5 AO einheitlich und gesondert festzustellen, soweit für die Einkünfte nach dem Methodenartikel die Freistellungsmethode anzuwenden ist (Tz. 4.1.1). Gilt die Anrechnungsmethode (Tz. 4.1.1.2 und 4.1.2), liegen steuerpflichtige Einkünfte vor, die nach § 180 Absatz 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 Gesell-

⁸ Für die Schweiz richtet sich die Beurteilung nach dem jeweiligen kantonalen Recht.

schafter 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-Verwaltungs-

grundsätze), 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

Dieses Dokument wurde elektronisch versandt und ist nur im Entwurf gezeichnet.

Besonderheiten einzelner DBA zur Abkommensberechtigung von Personengesellschaften und Hinweise zu einzelnen Gesellschaftsformen¹

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.

Personengesellschaften werden in Albanien nicht als steuerlich transparent behandelt, sondern unterliegen als Steuersubjekt der Körperschaftsteuer.

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.

Personengesellschaften können in Algerien für eine Besteuerung als Personengesellschaft optieren.

Australien

In fünf Bundesstaaten (New South Wales, Victoria, Queensland, Western Australia und Tasmania) ist es zulässig, *limited partnerships*² zu gründen. Sie werden als *corporate limited partnerships* betrachtet und als Gesellschaft besteuert.

¹ Zur Qualifikation für deutsche Besteuerungszwecke Hinweis auf Tz. 1.2.

² Ähnlich einer deutschen KG.

³ Ähnlich einer deutschen OHG.

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:

- *société en nom collectif*, SNC (Rechtsform in französischer Sprache),
vennootschap onder firma, VOF (Rechtsform in niederländischer Sprache)³
- *société en commandite simple*, SCS (Rechtsform in französischer Sprache),
gewone commanditaire vennootschap, GCV (Rechtsform in niederländischer Sprache)³.

Bulgarien

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

- *sybiratelno drujestvo*, SD³
- *komanditno drujestvo*, KD².

Chile

Personengesellschaften werden in Chile nicht als steuerlich transparent behandelt, sondern unterliegen als Steuersubjekt der Körperschaftsteuer.

Estland

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

- *täisühing*, TÜ³
- *usaldusühing*, UÜ².

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*, SCS², hinsichtlich der beschränkt haftenden Gesellschafter. Infolgedessen ist die Gesellschaft mit dem auf die Kommanditisten entfallenden Gewinnanteil körperschaftsteuerpflichtig, auch wenn diese natürliche Personen 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*, SNC³, die *société en commandite simple*, SCS², 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*, OE³, als auch die *eterorithmos eteria*, EE², werden grundsätzlich auf Gesellschaftsebene besteuert. Abweichend hiervon werden bis zu 50 Prozent ihrer Unternehmererträge 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.

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.

Registrierte Personengesellschaften werden in Island nicht als steuerlich transparent behandelt, sondern unterliegen als Steuersubjekt der Körperschaftsteuer.

Italien

Personengesellschaften gelten in dem Vertragsstaat als ansässig, nach dessen Recht sie gegründet worden sind oder in dem sich der Hauptgegenstand ihrer Tätigkeit befindet (Nummer 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.

Grundsätzlich sind Personengesellschaften steuerlich transparent und unterliegen nicht der Körperschaftsteuer. Dagegen sind ausländische Personengesellschaften, die weder den Rechts- oder Verwaltungssitz noch den Hauptgegenstand ihrer Tätigkeit in Italien haben, körperschaftsteuerpflichtig.

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*³
- *goshi kaisha*².

Kroatien

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

- *javno trgovacko drustvo, j.t.d.*³
- *komanditno drustvo, k.d.*².

Litauen

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

- *tikroji ūkine bendrija, TŪB*³
- *komanditinė ūkinė bendrija, KŪB*²
- *mažoji bendrija.*

Mexiko

Personengesellschaften werden in Mexiko nicht als steuerlich transparent behandelt, sondern unterliegen als Steuersubjekt der Körperschaftsteuer.

Niederlande

Die *open commanditaire vennootschap*, CV („offene“ KG), wird im Gegensatz zur *besloten commanditaire vennootschap*, CV („geschlossene“ KG), zur *maatschap* und zur *vennootschap onder firma*, VOF³, 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 eines Kommanditisten oder die Übertragung von Kommanditanteilen ohne Zustimmung aller Gesellschafter möglich.

Polen

Grundsätzlich sind Personengesellschaften steuerlich transparent und unterliegen nicht der Körperschaftsteuer. Ausländische Personengesellschaften sind dagegen 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*³
- *sociedade em comandita simples*²
- *sociedade civil* (zivilrechtliche Personengesellschaften) in gewerblicher Form.

Rumänien

Personengesellschaften (*societate in nume colectiv*, SNC³, *societate in comandita simpla* SCS²) gelten für steuerliche Zwecke als juristische Personen und unterliegen somit der Gewinnsteuer (*impozii pe profit*), die in etwa der deutschen Körperschaftsteuer entspricht.

Slowakei

Die slowakische Kommanditgesellschaft (*komanditná spoločnosť* – K.S.²) ist nach 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.

Slowenien

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

- *družba z neomejeno odgovornostjo*, d.n.o.³
- *komanditna družba*, k.d.².

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 Anwendung des DBA gelten sie als in Spanien ansässige Personen (Artikel 4 Absatz 1 i. V. m. Artikel 3 Absatz 1 Buchstabe b und c 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.

Tschechische Republik

Die tschechische Kommanditgesellschaft (*Komanditni Spolecnost – K.S.*²) ist nach tschechischem 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 bzw. sollen bei ansässigen Kommanditisten ab 1. Januar 2015 steuerfrei sein.

Tunesien

Die tunesische Offene Handelsgesellschaft (*société en nom collectif*) und die tunesische Kommanditgesellschaft (*société en commandite simple*) sind nach tunesischem Recht juristische Personen.

Steuerlich sind Personengesellschaften transparent und unterliegen daher nicht der Körperschaftsteuer.

Türkei

Grundsätzlich sind Personengesellschaften steuerlich transparent und unterliegen nicht der Körperschaftsteuer. Joint Ventures können jedoch zur Körperschaftsteuer optieren, wenn einer der Beteiligten der Körperschaftsteuer unterliegt.

Ungarn

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

- *közkereseti társaság, kkt.*³
- *betéti társaság, bt.*²

USA

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

Eligible entities mit mindestens zwei Gesellschaftern haben die Wahl zwischen der steuerrechtlichen Klassifizierung als Kapitalgesellschaft (*association taxable as corporation*) oder als Personengesellschaft (*partnership*). Einmangengesellschaften können sich als Kapitalgesellschaft einordnen lassen.

Bei Nichtausübung des Wahlrechts erfolgt die steuerliche Einordnung der *eligible entities* nach den Standardklassifizierungen (*default rules*). Hiernach gelten z. B. *general partnerships*³, *limited partnerships*² sowie *limited liability companies* mit mindestens zwei Gesellschaftern steuerlich als transparente Personengesellschaften. Eine Einmangengesellschaft sowie eine *limited liability company* mit nur einem Gesellschafter wird als *disregarded entity* („steuerliches Nichts“) angesehen.