

Qualifikationskonflikte bei Personengesellschaften im Internationalen Steuerrecht

Bearbeitet von
Ariane Bresgen

1. Auflage 2016. Buch. XXVI, 302 S. Hardcover
ISBN 978 3 631 67400 0
Format (B x L): 14,8 x 21 cm

[Steuern > Internationales Steuerrecht](#)

Zu [Leseprobe](#)

schnell und portofrei erhältlich bei


DIE FACHBUCHHANDLUNG

Die Online-Fachbuchhandlung beck-shop.de ist spezialisiert auf Fachbücher, insbesondere Recht, Steuern und Wirtschaft. Im Sortiment finden Sie alle Medien (Bücher, Zeitschriften, CDs, eBooks, etc.) aller Verlage. Ergänzt wird das Programm durch Services wie Neuerscheinungsdienst oder Zusammenstellungen von Büchern zu Sonderpreisen. Der Shop führt mehr als 8 Millionen Produkte.

Ariane Bresgen

Qualifikationskonflikte bei Personengesellschaften im Internationalen Steuerrecht

Eine Analyse der abkommensrechtlichen Behandlung
von grenzüberschreitend gezahlten Sondervergütungen
bei Mitunternehmerschaften

PL ACADEMIC
RESEARCH

**INTERNATIONALE STEUERLEHRE,
STEUERRECHT UND WIRTSCHAFTSPRÜFUNG**

Rainer Heurung / Gerd Morgenthaler / Andreas Dutzi

Inhaltsverzeichnis

Abkürzungsverzeichnis	XXI
------------------------------------	-----

A. Einleitender Teil	1
I. Einführung und Problemstellung	1
II. Zielsetzung und Aufbau der Untersuchung	4
B. Grundlagen der Untersuchung	7
I. Personengesellschaftsbesteuerung in Deutschland.....	7
1. Grundlagen der nationalen Personengesellschaftsbesteuerung.....	7
1.1 Zivilrechtliche Grundlagen und Rechtsstellung einer deutschen Personengesellschaft	7
1.2 Rechtsfähigkeit und Subjekteigenschaften bei Personengesellschaften	8
2. Konzeptionelle Grundlagen der Besteuerung gewerblicher Mitunternehmerschaften	9
2.1 Entwicklung der Personengesellschaftsbesteuerung in Deutschland	9
2.2 Einkünftezurechnung und -qualifikation gemäß § 15 Abs. 1 S. 1 Nr. 2 EStG	11
2.3 Mitunternehmerstellung des Gesellschafters.....	11
2.4 Gewinnermittlung und Vermögensabgrenzung bei Mitunternehmerschaften.....	13
II. Sonderbetriebsvermögen sowie Sondervergütungen bei Personengesellschaften.....	14
1. Sonderbetriebsvermögen sowie Sonderbetriebseinnahmen und -ausgaben.....	14
2. Sondervergütungen bei Mitunternehmerschaften.....	16
2.1 Begriff der Sondervergütung	16
2.2 Voraussetzungen und Ausnahmen der Sondervergütungen.....	17

2.3	Arten der Sondervergütung	18
2.3.1	Tätigkeitsvergütungen	18
2.3.2	Nutzungsvergütungen	19
III.	Personengesellschaften im internationalen Steuerrecht	20
1.	Vorbemerkung	20
2.	Besteuerungskonzeptionen von Personengesellschaften	21
2.1	Personengesellschaften als eigenständiges Steuerrechtssubjekt	21
2.2	Besteuerung nach dem Transparenz- bzw. Mitunternehmerprinzip	22
2.3	Wahlrecht und Optionsmodell	22
3.	Qualifikation ausländischer Rechtsgebilde im deutschen Steuerrecht	23
IV.	Nationale Behandlung von Sondervergütungen international agierender Personengesellschaften	25
1.	Beteiligung eines ausländischen Gesellschafters an einer inländischen Personengesellschaft	25
1.1	Vorbemerkung	25
1.2	Betriebsstätte des Mitunternehmers	25
1.3	Existenz einer eigenen Betriebsstätte des Gesellschafters	26
1.4	Nationale Zulässigkeit von <i>floating income</i>	29
1.4.1	Begriff der betriebsstättenlosen Unternehmensgewinne	29
1.4.2	Zulässigkeit nach deutschem Recht	29
1.5	Zurechnung der Sondervergütung	34
1.6	Zwischenfazit	36
2.	Beteiligung eines inländischen Gesellschafters an einer ausländischen Personengesellschaft	36
C.	Grenzüberschreitende Abkommen und Qualifikationskonflikte	41
I.	Grundlagen der Doppelbesteuerungsabkommen	41
1.	Qualifikationskonflikte durch die Behandlung internationaler Personengesellschaften	41

2.	Vermeidung der Doppelbesteuerung durch nationales Recht.....	43
3.	Vermeidung der Doppelbesteuerung durch Abkommensrecht.....	45
3.1	Grundlagen der Doppelbesteuerungsabkommen	45
3.2	Auslegung der Doppelbesteuerungsabkommen.....	48
4.	Ausgewählte Einkunftsarten und Besteuerungsrechte.....	52
4.1	Spezialitätenvorrang und Betriebsstättenvorbehalt	52
4.2	Unternehmensgewinne nach Artikel 7 OECD-MA	53
4.3	Spezielle Einkunftsarten	54
4.3.1	Dividenden.....	54
4.3.2	Zinsen.....	55
4.3.3	Lizenzen.....	55
II.	Qualifikationskonflikte bei internationalen Mitunternehmenschaften	56
1.	Qualifikationskonflikte bei grenzüberschreitenden Personengesellschaften.....	56
1.1	Entstehung von Qualifikationskonflikten.....	56
1.2	Subjektive Qualifikationskonflikte.....	57
1.3	Objektive Qualifikationskonflikte	59
2.	Bedeutung des OECD-Partnership Reports.....	60
3.	Innerstaatliche Anwendung der DBA auf Personengesellschaften.....	60
4.	Deutsche Verhandlungsgrundlage für DBA.....	63
D.	Steuerrechtliche Behandlung von grenzüberschreitenden Sondervergütungen	65
I.	Behandlung grenzüberschreitender Sondervergütungen	65
1.	Steuerliche Behandlung von Sondervergütungen bei Nichtvorliegen von DBA.....	65
2.	Steuerliche Behandlung von Sondervergütungen bei Vorliegen von DBA.....	67
2.1	Einfluss der DBA auf die Behandlung von Sonderbetriebsvermögen	67

2.2	Zurechnungs- und Qualifikationskonflikte im Sonderbetriebsbereich	68
2.3	Sonderregelungen zum Sonderbetriebsbereich in DBA	69
II.	Rechtsentwicklung vor Einführung des § 50d	
Abs. 10 EStG		71
1.	Nationale Behandlung der Sondervergütung vor § 50d Abs. 10 EStG	71
2.	Auffassung der Finanzverwaltung und des BFH	71
3.	Auffassung des Schrifttums	72
4.	Auffassung des OECD-Partnership-Reports	74
5.	Analyse der vertretenen Auffassungen	74
III.	Einführung des § 50d Abs. 10 EStG i. d. F. des JStG 2009	77
1.	Entstehung und Würdigung der Regelung	77
1.1	Entstehung und Gesetzesbegründung	77
1.2	Würdigung der dogmatischen Gesetzesbegründung	80
2.	Auffassung der Finanzverwaltung	81
3.	Auffassung der Rechtsprechung	82
4.	Auffassung des Schrifttums	85
5.	Stellungnahme zum § 50 Abs. 10 EStG i. d. F. des JStG 2009	89
5.1	Kritik der Auffassungen zum § 50d Abs. 10 EStG i. d. F. des JStG 2009	89
5.2	Stellungnahme zur Rückwirkung der Regelung	91
5.3	Stellungnahme zum enthaltenen <i> treaty override </i> der Norm	92
5.4	Vermeidung der Doppelbesteuerung aufgrund von § 50d Abs. 10 EStG a. F.	93
E.	Regelung des § 50d Abs. 10 EStG i. d. F. des AmtshilfeRLUMsG	95
I.	Einführung des § 50d Abs. 10 EStG i. d. F. des AmtshilfeRLUMsG	95
1.	Grund der Neuregelung	95
1.1	Ausgestaltung und Gesetzesbegründung	95

1.2	Überblick über die kritische Würdigung der Gesetzesbegründung.....	97
1.3	Outbound-Gestaltungen des § 50d Abs. 10 EStG n. F.	98
2.	Auffassung der Gesetzgebung und der Finanzverwaltung	99
3.	Auffassung der Rechtsprechung.....	100
4.	Auffassung des Schrifttums	106
5.	Stellungnahme zum § 50d Abs. 10 EStG i. d. F. des AmtshilfeRLUMsG.....	111
5.1	Notwendigkeit des § 50d Abs. 10 EStG n. F. zur Steuersubstratsicherung	111
5.2	Anrechnungsmöglichkeit des § 50d Abs. 10 S. 5 EStG n. F.	113
5.3	Grenzüberschreitende Betriebsaufspaltungen und gewerblich infizierte Personengesellschaften i. S. v. § 15 Abs. 3 Nr. 1 EStG.....	115
5.4	Aufwendungen und Erträge aus dem Sonderbetriebsvermögen.....	116
5.5	Anwendung bei Einkünften aus selbständiger Arbeit	117
5.6	DBA mit Sonderregelungen und Betriebsstättenzugehörigkeit	118
II.	Zuordnungsproblematik der abkommensrechtlichen Sondervergütungen.....	119
1.	Zuordnungsfiktion des § 50d Abs. 10 S. 3 EStG i. d. F. des AmtshilfeRLUMsG.....	119
2.	Zurechnung der Vergütung zur Personengesellschaft.....	121
3.	Auswirkungen der Betriebsstättenvorbehalte auf die Zuordnung der Sondervergütungen.....	123
3.1	Auffassung der Rechtsprechung	123
3.2	Auffassung des Schrifttums.....	124
3.3	Zwischenfazit	127
4.	Zuordnungskriterien des Art. 7 OECD-MA	128
4.1	Zuordnungsgrundsätze des Art. 7 OECD-MA.....	128
4.2	Anwendung des Fremdvergleichsgrundsatzes	129

4.3	Zuordnung des Unternehmensgewinns nach AOA-Grundsätzen	132
4.4	Zuordnung nach wirtschaftlichen-funktionalen Grundsätzen.....	135
5.	Zuordnung der Sondervergütung zur Mitunternehmerbetriebsstätte	138
5.1	Existenz einer abkommensrechtlichen Mitunternehmerbetriebsstätte.....	138
5.2	Zurechnung der vertraglichen Sondervergütung	139
5.3	Betriebsstättenlose Sondervergütungen im Abkommensrecht	141
6.	Fazit der Zuordnungsproblematik	144
III.	Weitere Problembereiche und Gestaltungsmöglichkeiten in Bezug auf § 50d Abs. 10 EStG n. F.	145
1.	Gestaltungsmöglichkeiten anhand des § 50d Abs. 10 EStG n. F.....	145
2.	Überblick über die Behandlung von Sondervergütungen in Dreieckssachverhalten.....	146
IV.	Rechtliche Bedenken und Rechtswidrigkeit des § 50d Abs. 10 EStG	148
1.	Treaty override und § 50d Abs. 10 EStG	148
1.1	Begriff und Einordnung einer abkommensüberschreibenden Vorschrift	148
1.1.1	Definition.....	148
1.1.2	Konsequenz eines Vertragsbruchs	151
1.1.3	Fallgruppen	154
1.2	Innerstaatliche Zulässigkeit	155
1.2.1	Wirksamkeit des abkommensverdrängenden Gesetzes	155
1.2.2	Zulässigkeit völkerrechtswidriger Gesetze im innerstaatlichen Recht.....	156
1.2.2.1	Verstoß gegen das Recht der Europäischen Union.....	156
1.2.2.2	Verstoß gegen nationales Verfassungsrecht.....	157
1.2.2.3	Verstoß aufgrund des Vorrangs völkerrechtlicher Vereinbarungen.....	160

1.3	Anwendung auf § 50d Abs. 10 EStG i. d. F. des AmtshilfeRLUmsG.....	161
1.3.1	Vorlagebeschluss des BFH an das BVerfG	161
1.3.2	Einstufung als <i>treaty override</i>	163
1.3.3	Erfüllung der ausreichenden Kennzeichnungspflicht.....	164
1.3.4	Vereinbarkeit mit innerstaatlichem Recht	165
1.3.4.1	Verstoß gegen die Eigentumsfreiheit nach Art 14 Abs. 1 GG.....	165
1.3.4.2	Verstoß gegen die allgemeine Handlungsfreiheit des Art. 2 Abs. 1 GG	167
1.3.4.3	Verstoß gegen die Gleichbehandlung nach Art. 3 Abs. 1 GG.....	170
1.4	Verfassungswidrigkeit des <i>treaty overrides</i>	172
2.	Rückwirkende Geltung des § 50d Abs. 10 EStG.....	172
2.1	§ 50d Abs. 10 EStG und Rückwirkung.....	172
2.2	Art der Rückwirkung.....	173
2.3	Zulässigkeit der Rückwirkung des § 50d Abs. 10 EStG i. d. F. 2009.....	174
2.3.1	Echte Rückwirkung (Veranlagungszeiträume bis einschließlich 2007).....	174
2.3.2	Unechte Rückwirkung (Veranlagungszeitraum 2008).....	176
2.4	Zulässigkeit der Rückwirkung des § 50d Abs. 10 EStG i. d. F. des AmtshilfeRLUmsG.....	179
2.4.1	Echte Rückwirkung (Veranlagungszeiträume bis einschließlich 2012).....	179
2.4.2	Unechte Rückwirkung (Veranlagungszeitraum 2013).....	181
V.	Ergebnis der Behandlung abkommensrechtlicher Sondervergütungen.....	182
F.	Lösungsansätze zur Vermeidung einer Doppelbesteuerung bzw. doppelten Nichtbesteuerung.....	185
I.	Entstehung von Doppelbesteuerung.....	185
1.	Entstehung und Bestehenbleiben trotz Anwendung von Abkommensrecht.....	185

2.	Vermeidung durch Auslegung der Methodenartikel.....	187
2.1	Auffassung der OECD sowie deutscher Vertreter.....	187
2.2	Auffassung des Schrifttums.....	188
2.3	Stellungnahme.....	191
3.	Vermeidung durch generelle Regelungen	194
3.1	Abkommensrechtliche Rückfallklauseln.....	194
3.2	Abkommensrechtliche <i>switch-over</i> -Klauseln	196
3.3	Verständigungsverfahren i. S. d. Art. 25 OECD-MA	198
3.4	Sonderregelungen in DBA.....	200
4.	Zwischenfazit.....	201
II.	Entstehung und Vermeidung der doppelten Nichtbesteuerung.....	203
1.	Begriff und Auftreten der doppelten Nichtbesteuerung.....	203
2.	Vermeidung der doppelten Nichtbesteuerung oder Minderbesteuerung.....	205
2.1	Ebene der DBA.....	205
2.1.1	Auslegung der Methodenartikel	205
2.1.2	Stellungnahme und Zwischenfazit	207
2.2	Nationale Ebene i. S. d. § 50d Abs. 10 i. V. m. Abs. 9 EStG	210
2.2.1	Zweck der Regelung	210
2.2.2	Reichweite der Vorschrift	211
2.2.3	Anwendung auf Sondervergütungen.....	214
2.2.4	Abkommensverdrängende Wirkung der Regelung.....	216
2.2.4.1	Einstufung und Kennzeichnung des <i>treaty override</i>	216
2.2.4.2	Verfassungsrechtliche Überprüfung des <i>treaty overrides</i>	217
2.2.5	Zulässigkeit der rückwirkenden Anwendung des § 50d Abs. 9 S. 1 Nr. 1 EStG	220
2.2.5.1	Art und Zulässigkeit der Rückwirkung	220
2.2.5.2	Echte Rückwirkung bis Veranlagungszeiträume 2005	221
2.2.5.3	Unechte Rückwirkung des Veranlagungszeitraums 2006 sowie Ergebnis.....	223
3.	Zwischenfazit.....	224

III. Aktuelle Entwicklungen auf Ebene der OECD.....	225
1. Bekämpfung der grenzüberschreitenden Gewinnverkürzung und Gewinnverlagerung	225
2. Internationale Personengesellschaften und grenzüberschreitende Sondervergütungen im Lichte der BEPS-Diskussion.....	226
2.1 Neutralisierung der Effekte von <i>Hybrid Mismatch</i> <i>Arrangements</i> (Maßnahme 2).....	226
2.2 Verhinderung von Abkommensmissbrauch (Maßnahme 6).....	229
2.3 Verbesserung der Effizienz von Streitbeilegungsmechanismen (Maßnahme 14).....	230
2.4 Entwicklung eines multilateralen Instruments (Maßnahme 15)	231
3. Stellungnahme.....	233
G. Schlussteil	237
I. Schlussbetrachtung.....	237
II. Ausblick	243
Literaturverzeichnis	245
Rechtsprechungsverzeichnis	283
Verzeichnis der Gesetzestexte und Gesetzgebungsmaterialien	291
Verzeichnis der Schreiben und Veröffentlichungen des BMF.....	301
Rechtsstand.....	303