

Schriften zum Steuerrecht

Band 124

Die „gewerbliche Prägung“ im Internationalen Steuerrecht

Von

Sebastian Leidel



Duncker & Humblot · Berlin

SEBASTIAN LEIDEL

Die „gewerbliche Prägung“
im Internationalen Steuerrecht

Schriften zum Steuerrecht

Band 124

Die „gewerbliche Prägung“ im Internationalen Steuerrecht

Von

Sebastian Leidel



Duncker & Humblot · Berlin

Der Fachbereich Rechtswissenschaft
der Rechts- und Wirtschaftswissenschaftlichen Fakultät
der Friedrich-Alexander-Universität Erlangen-Nürnberg
hat diese Arbeit im Sommersemester 2016
als Dissertation angenommen.

Bibliografische Information der Deutschen Nationalbibliothek

Die Deutsche Nationalbibliothek verzeichnetet diese Publikation in
der Deutschen Nationalbibliografie; detaillierte bibliografische Daten
sind im Internet über <http://dnb.d-nb.de> abrufbar.

Alle Rechte vorbehalten
© 2017 Duncker & Humblot GmbH, Berlin
Satz: Konrad Triltsch GmbH, Ochsenfurt
Druck: buchbücher.de GmbH, Birkach
Printed in Germany

ISSN 0582-0235
ISBN 978-3-428-15045-8 (Print)
ISBN 978-3-428-55045-6 (E-Book)
ISBN 978-3-428-85045-7 (Print & E-Book)

Gedruckt auf alterungsbeständigem (säurefreiem) Papier
entsprechend ISO 9706 ☺

Internet: <http://www.duncker-humblot.de>

Vorwort

Die vorliegende Arbeit wurde im Sommersemester 2016 vom Fachbereich Rechtswissenschaft der Rechts- und Wirtschaftswissenschaftlichen Fakultät der Friedrich-Alexander-Universität Erlangen-Nürnberg als Dissertation angenommen.

Allen voran danke ich ganz herzlich meinem Doktorvater Professor Dr. Georg Crezelius. Er hat nicht nur Anstoß zu dem Thema gegeben, sondern die Arbeit daran stets zielgerichtet gefördert. Eine bessere Betreuung hätte ich mir nicht wünschen können. Professor Dr. Michael Fischer danke ich für die zügige Erstellung des Zweitgutachtens.

Danken möchte ich auch Dr. Felix Wobst und Alexander Seitz, die sich als außerordentlich kritische und konstruktive Diskussionspartner erwiesen haben.

Besonderer Dank gebührt meinen Eltern für die Unterstützung nicht nur während des Studiums, sondern auch bei dem Promotionsvorhaben. Insbesondere meinem Vater, Dr. Peter Leidel, danke ich sowohl für das kritische Hinterfragen meiner Thesen als auch die zeitraubende Durchsicht des Manuskripts.

Nicht zuletzt danke ich von ganzem Herzen Saskia Kulas, die mich während der gesamten Zeit der Anfertigung in jeder erdenklichen Weise liebevoll unterstützt hat.

Für die Veröffentlichung wurden Literatur und Rechtsprechung bis einschließlich Juni 2016 berücksichtigt.

München, im Oktober 2016

Sebastian Leidel

Inhaltsübersicht

§ 1 Rechtfertigung und Eingrenzung des Themas	19
A. Einkünftequalifikation und Geprägeregelung	19
B. Gewerbliche Prägung im Internationalen Steuerrecht	20
C. Neuregelung des § 50i EStG	21
D. Thematische Ausgrenzungen	22
§ 2 Entstehungsgeschichte, Tatbestand und Rechtsfolgen des § 15 Abs. 3 Nr. 2 EStG 23	
A. Historische Entwicklung	23
B. Tatbestand des § 15 Abs. 3 Nr. 2 EStG	29
C. Rechtsfolgen des § 15 Abs. 3 Nr. 2 EStG	35
D. Zwischenergebnis	37
§ 3 Systematik des Internationalen Steuerrechts	38
A. Begriff des Internationalen Steuerrechts	38
B. Besteuerung nach dem Welteinkommens- und Ursprungsprinzip	39
C. Doppelbesteuerung und deren Vermeidung	40
D. Individualbesteuerung und zwischenstaatliche Steuerverteilung	41
§ 4 Gewerbliche Prägung im deutschen Internationalen Steuerrecht	44
A. Beschränkte Steuerpflicht des Steuerausländers im Inland	44
B. Unbeschränkte Steuerpflicht des Steuerinländers	68
C. Innerstaatliche Methoden zur Vermeidung von Doppelbesteuerung	69

§ 5 Gewerbliche Prägung im Anwendungsbereich von DBA	71
A. Grundlegende Ausführungen zu DBA	71
B. Problemdarstellung und Zusammenfassung des bisherigen Meinungsstands	105
C. DBA-rechtliche Einordnung der Einkünfte aus gewerblich geprägten Personengesellschaften	117
§ 6 Neuregelung des § 50i EStG	210
A. Entstehungsgeschichte	210
B. Systematische Einordnung des § 50i EStG	215
C. Fazit	226
§ 7 Ergebnisse und Schluss	229
A. Thesenhafte Darstellung der wesentlichen Ergebnisse	229
B. Schlussbetrachtung	233
Literaturverzeichnis	235
Sachverzeichnis	259

Inhaltsverzeichnis

§ 1 Rechtfertigung und Eingrenzung des Themas	19
A. Einkünftequalifikation und Geprägeregelung	19
B. Gewerbliche Prägung im Internationalen Steuerrecht	20
C. Neuregelung des § 50i EStG	21
D. Thematische Ausgrenzungen	22
§ 2 Entstehungsgeschichte, Tatbestand und Rechtsfolgen des § 15 Abs. 3 Nr. 2 EStG	23
A. Historische Entwicklung	23
I. Entwicklung und Aufgabe der Geprägetheorie	23
II. Kodifizierung der Geprägetheorie in § 15 Abs. 3 Nr. 2 EStG	25
III. Zwischenergebnis und Bewertung	26
B. Tatbestand des § 15 Abs. 3 Nr. 2 EStG	29
I. Personengesellschaft	29
II. Keine Einkünfte aus gewerblichen Unternehmen	30
III. Ausschließlich Kapitalgesellschaft(en) als persönlich haftende(r) Gesellschafter	31
1. Kapitalgesellschaft	31
2. Persönlich haftender Gesellschafter	33
IV. Nur persönlich haftende Kapitalgesellschaft(en) oder Dritte(r) als Geschäftsführer	33
V. Einkünftezielungsabsicht der Personengesellschaft	34
C. Rechtsfolgen des § 15 Abs. 3 Nr. 2 EStG	35
I. Beginn und Ende der Umqualifikation	35
II. Mitunternehmerschaft und Sonderbetriebsvermögen	36
III. Gewerbesteuerpflichtige Einkünfte	36
D. Zwischenergebnis	37
§ 3 Systematik des Internationalen Steuerrechts	38
A. Begriff des Internationalen Steuerrechts	38

B. Besteuerung nach dem Welteinkommens- und Ursprungsprinzip	39
C. Doppelbesteuerung und deren Vermeidung	40
D. Individualbesteuerung und zwischenstaatliche Steuerverteilung	41
§ 4 Gewerbliche Prägung im deutschen Internationalen Steuerrecht	44
A. Beschränkte Steuerpflicht des Steuerausländers im Inland	44
I. Allgemeines	44
II. Beschränkt steuerpflichtige Einkünfte nach § 49 EStG	45
1. Einkünfte aus Gewerbebetrieb bei inländischer Betriebsstätte oder ständigem Vertreter, § 49 Abs. 1 Nr. 2 lit. a) EStG	45
a) Inländische Betriebsstätte	46
aa) Geschäftseinrichtung oder Anlage	46
bb) Zeitliche und örtliche Festigkeit sowie Verfügungsmacht	46
cc) Unternehmensdienende Funktion	47
(1) Unternehmensbegriff i.S.d. § 12 S. 1 AO	47
(a) Historische Ausgangsbetrachtung	47
(b) In grammatischer Hinsicht auch vermögensverwaltende Tätigkeiten erfasst	48
(c) Kein Rückgriff auf die Unternehmensdefinition in § 2 Abs. 1 UStG	49
(d) Zwischenergebnis	50
(2) Dienende Funktion der Betriebsstätte	50
dd) Betriebsstätte i.S.d. § 12 S. 1 AO einer gewerblichen geprägten Personengesellschaft	51
(1) Betriebsstätteneigenschaft einer Immobilie	51
(2) Betriebsstätteneigenschaft von Anteilen an Kapital- sowie Personengesellschaften	54
ee) Geschäftsleitung, Zweigniederlassung und Geschäftsstelle im Inland, § 12 S. 2 AO	55
b) Ständiger Vertreter im Inland	56
aa) Subsidiäres Anknüpfungsmerkmal zur Betriebsstätte	56
bb) Organ als ständiger Vertreter i.S.d. § 13 S. 1 AO?	57
(1) Persönliches Abhängigkeitsverhältnis irrelevant	57
(2) Maßgeblichkeit der zivilrechtlichen Stellung des Geschäftsführers	57
(3) Geschäftsführer einer Personengesellschaft kein ständiger Vertreter i.S.d. § 13 S. 1 AO	59

2. Beschränkt steuerpflichtige Einkünfte bei Fehlen einer Betriebsstätte oder eines ständigen Vertreters im Inland	59
a) Einkünfte i.S.d. § 17 EStG, § 49 Abs. 1 Nr. 2 lit. e) EStG	60
aa) Grundsätzlich keine Anwendung auf gewerbl. geprägte Personengesellschaften	60
bb) Abweichende Beurteilung aufgrund der isolierenden Betrachtungsweise?	61
(1) Ausschließliche Relevanz der tatbestandlichen Verwirklichung des § 15 Abs. 3 Nr. 2 EStG für Zwecke der isolierenden Betrachtungsweise	61
(2) Allein die Rechtsform als möglicherweise im Ausland gegebenes Besteuerungsmerkmal	62
(3) Keine Außerachtlassung der Rechtsform der ausländischen Kapitalgesellschaft	62
cc) Zwischenergebnis	65
b) Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung sowie Veräußerung von unbeweglichem Vermögen, § 49 Abs. 1 Nr. 2 lit. f) S. 1 EStG	65
c) Einkünfte i.S.d. § 20 Abs. 1 EStG, § 49 Abs. 1 Nr. 5 EStG	66
III. Zwischenergebnis	67
B. Unbeschränkte Steuerpflicht des Steuerinländer	68
C. Innerstaatliche Methoden zur Vermeidung von Doppelbesteuerung	69
§ 5 Gewerbliche Prägung im Anwendungsbereich von DBA	71
A. Grundlegende Ausführungen zu DBA	71
I. Rechtsnatur und Abschluss von DBA	71
II. Deutsche Abkommenspolitik	72
III. Wirkungsweise und Systematik von DBA	73
1. Wirkungsweise	73
2. Systematik	74
IV. Abkommensziele	76
1. Vermeidung von (juristischer) Doppelbesteuerung	76
2. Sachgerechte Aufteilung des Besteuerungssubstrats	77
3. Vermeidung von Steuerverkürzung und doppelter Nichtbesteuerung	78
V. Auslegung von DBA	80
1. Grundsätzliche Differenzierung	81
2. Auslegung nach den Art. 31 ff. WÜRV	82
a) Text der Art. 31 bis 33 WÜRV	82
b) Vorrangige objektivierte Auslegung nach dem Wortlaut	83

c) Neben dem Vertragstext heranzuziehende Auslegungsmaterialien	85
aa) Allgemeines	85
bb) Berücksichtigung des OECD-MA bzw. des OECD-MK	87
cc) Berücksichtigung von Parallelabkommen	89
d) Subsidiäre Auslegung nach dem Willen der Vertragsstaaten	89
aa) Allgemeines	89
bb) Für die Auslegung maßgebliche Abkommensziele	90
e) Gebot der Entscheidungsharmonie	91
3. Auslegung nach dem innerstaatlichen Recht	92
a) Art. 3 Abs. 2 OECD-MA als auslegungsbedürftige Auslegungsregel	93
b) Voraussetzungen und Reichweite von Art. 3 Abs. 2 OECD-MA	93
aa) Anwendung des Abkommens	94
bb) Keine Abkommensdefinition	94
cc) Abkommenszusammenhang erfordert nichts anderes	95
(1) Abkommenszusammenhang	95
(2) Nichts anderes erfordern	96
c) Zugrundelegung des nationalen Begriffsverständnisses	98
4. Zwischenergebnis: Festlegung des Auslegungsmaßstabes unter Berücksichtigung von Art. 3 Abs. 2 OECD-MA	100
5. Konflikte bei der Auslegung und Anwendung von DBA	101
a) Zum missverständlichen Begriff des Qualifikationskonflikts	101
b) Beseitigung von Auslegungskonflikten und deren Folgen	103
c) Exkurs zu Zurechnungskonflikten	104
B. Problemdarstellung und Zusammenfassung des bisherigen Meinungsstands	105
I. Problemdarstellung	105
II. Zusammenfassung des bisherigen Meinungsstands	107
1. Abkommensautonome Auslegung	107
2. Auslegung nach nationalem Steuerrecht	111
a) Uneingeschränkt nationale Auslegung	112
b) Eingeschränkt nationale Auslegung	114
III. Einleitende kritische Anmerkungen	115
C. DBA-rechtliche Einordnung der Einkünfte aus gewerblich geprägten Personengesellschaften	117
I. Einleitende Ausführungen zu Art. 7 OECD-MA	117
1. OECD-MA als Mustervertrag und entsprechende Umsetzungen des Art. 7 OECD-MA in deutschen DBA	118
2. Abweichende Formulierungen in deutschen DBA	118
3. Spezifizierung des Unternehmensbegriffs i.S.d. Art. 7 Abs. 1 OECD-MA	119

II. Definitorische Aussage zum Begriff „Unternehmen“	120
1. Begriffsbestimmung in Art. 3 Abs. 1 lit. c) OECD-MA	120
a) Historische Entwicklung	120
b) Begriffsbestimmung in deutschen DBA	121
c) Bedeutung und Inhalt der Begriffsbestimmung	122
aa) Definitionscharakter von Art. 3 Abs. 1 lit. c) OECD-MA	122
(1) Einleitende Überlegungen	123
(2) Formulierungsgleichlauf mit anderen Bestimmungen im OECD-MA	123
(3) Unzureichende inhaltliche Ausgestaltung	124
(4) Verhältnis zu Art. 3 Abs. 2 OECD-MA	125
(5) Zwischenergebnis	126
bb) Auslegung der „Ausübung einer Geschäftstätigkeit“	127
(1) Teilbestimmung des Tätigkeitsbereichs eines Unternehmens	127
(2) Begriff der „Geschäftstätigkeit“	128
(3) „Ausübung“ der Geschäftstätigkeit	129
(4) Erweiterung auf freiberufliche und sonstige selbstständige Tä- tigkeiten nach Art. 3 Abs. 1 lit. h) OECD-MA	131
(a) Keine Maßgeblichkeit des innerstaatlichen Steuerrechts ..	131
(b) Freiberufliche und sonstige selbstständige Tätigkeit nach Art. 14 OECD-MA a.F.	132
(c) Dauerhaftigkeitserfordernis der „Ausübung“	133
(d) Dienstleistungscharakter der von Art. 3 Abs. 1 lit. h) OECD-MA erfassten Tätigkeiten	133
(e) Zwischenergebnis	134
d) Zwischenergebnis	135
2. Abkommenseigene Definition außerhalb von Art. 3 Abs. 1 lit. c) OECD- MA	135
a) Definition in Art. 3 Abs. 1 lit. d) OECD-MA	136
b) Definition in Art. 3 Abs. 1 lit. h) OECD-MA	136
c) Definition in Art. 7 OECD-MA	136
d) Definition in einzelnen DBA	137
e) Zwischenergebnis	137
III. Wortlaut relevanter DBA-Bestimmungen	138
1. Wortlaut des Art. 7 Abs. 1 OECD-MA	138
a) „Gewinne eines Unternehmens“	138
aa) Keine diesbezügliche Aussagekraft des Gewinnbegriffs	138
bb) Generelle und wirtschaftsspezifische Bedeutung von „Unterneh- men“	139
b) „Ausübung der Geschäftstätigkeit“	139
aa) Verwendung in anderem Kontext	140

bb) Keine über Art. 3 Abs. 1 lit. c) OECD-MA hinausgehende Aussagekraft	141
c) „Gewerbliche“ Gewinne eines Unternehmens	142
d) Beiderseitige gewerbliche Prägung	144
aa) „Gewerbliche Prägung“ im luxemburgischen Steuerrecht	144
bb) Keine abkommensrechtliche Maßgeblichkeit	146
2. Wortlaut des Art. 3 Abs. 1 lit. d) OECD-MA	147
3. Zwischenergebnis	148
IV. Abkommensrechtliche Systematik	149
1. Allgemeines zum Verhältnis zur innerstaatlichen Gesetzessystematik	149
2. Ausgangsbetrachtung des Verhältnisses der relevanten Verteilungsnormen zueinander	150
a) Relevante Verteilungsnormen betreffend laufende Einkünfte	151
aa) Vorrangige Besteuerung nach den anderen Verteilungsnormen aufgrund der Subsidiaritätsklausel des Art. 7 Abs. 4 OECD-MA	151
bb) Durchbrechung dieser Subsidiarität aufgrund der Betriebsstättenvorbehalte	151
cc) Tatbestandliche Parallelität und lediglich rechtsfolgenseitige Konkurrenz	152
dd) Keine Probleme bei der Anwendung der Methodenartikel oder der Aktivitätsvorbehalte	154
b) Relevante Verteilungsnormen betreffend Veräußerungsgewinne	156
c) Folgerungen für den Unternehmensbegriff	157
3. Herausbildung einer abkommensimmanenteren Zuteilungssystematik	158
a) Ausgangsbetrachtung anhand des Betriebsstätten- und Belegenheitsprinzips	158
b) Systematische Einordnung der Zuteilungsentscheidungen in den Verteilungsnormen des OECD-MA	160
aa) Verteilungsnormen mit Regel-Ausnahme-Verhältnis	160
bb) Verteilungsnorm mit ausschließlicher Besteuerung im Ansässigkeitsstaat	162
cc) Verteilungsnormen, die bereits im Grundsatz keine Besteuerung im Ansässigkeitsstaat vorsehen	162
c) Bewertung der dargelegten Zuteilungsentscheidungen	163
aa) Nutzentheoretische Zuordnung innerhalb der Verteilungsnormen mit Regel-Ausnahme-Verhältnis	164
(1) Ordnungscharakter der Besteuerung im Ansässigkeitsstaat	164
(2) Bestätigung durch das Betriebsstättenprinzip des Art. 7 Abs. 1 OECD-MA sowie die Betriebsstättenvorbehalte	164
(3) Keine abweichende Beurteilung bei Besteuerung im Ansässigkeitsstaat mangels Betriebsstätte	165
(a) Dividenden und Zinsen	165

(b) Lizenzgebühren	167
(c) Zwischenergebnis	168
(4) Nutzentheoretische Rechtfertigung der Zuteilungsentscheidungen des Art. 15 OECD-MA	168
(5) Zwischenergebnis	169
bb) Ausschließliche Besteuerung im Ansässigkeitsstaat als teleologisch begründete Durchbrechung	170
cc) Bestätigung des immanrenten Zuteilungssystems durch die „Sonderfälle“	171
(1) Belegenheit einer Immobilie als stärkste physische Verknüpfung zum Belegenheitsstaat	171
(2) Besteuerungsbefugnis des Geschäftsleitungsstaats nach Art. 8 OECD-MA als systemkonforme Praktikabilitätsentscheidung	171
(3) Quellenstaatsbezogene Verteilungsentscheidung in Art. 16 OECD-MA	172
(4) Besteuerungsbefugnis des Tätigkeitsstaats nach Art. 17 OECD-MA als systemkonforme Verteilungsentscheidung	173
(5) Teleologische Sonderfälle	174
(a) Kassenstaatsprinzip nach Art. 19 OECD-MA	174
(b) Förderung des grenzüberschreitenden Ausbildungsaustausches nach Art. 20 OECD-MA	174
(c) Zwischenergebnis	175
d) Zwischenergebnis	175
e) Maßgeblichkeit der territorialen Verknüpfung zum Betriebsstättenstaat unter Berücksichtigung aktueller Entwicklungen	175
aa) Authorized OECD Approach und dessen Umsetzung in nationales Recht	175
(1) Wandel von der relativen zur uneingeschränkten fiktiven Selbstständigkeit der Betriebsstätte	176
(2) Umsetzung des AOA in § 1 ASTG	177
(3) Keine Maßgeblichkeit des AOA sowie dessen Umsetzung in deutsches Recht für die abkommensrechtliche Zuteilungssystematik	178
bb) Entmaterialisierung des Betriebsstättenbegriffs	179
(1) Wesentliche Übereinstimmung zwischen nationalem und abkommensrechtlichem Betriebsstättenbegriff	180
(2) Entwicklungstendenzen hin zu einer Aufweichung des Betriebsstättenbegriffs	181
(3) Kein Widerspruch zur oben dargelegten Zuteilungssystematik	183
cc) Zwischenergebnis	185
4. Systematische Folgerungen für den Unternehmensbegriff	186
a) Entscheidendes Erfordernis der Unternehmenstätigkeit bei Betriebsstätten	186

b) Aktivität unternehmerischer Tätigkeit	188
aa) Passivität zur Zeit der Einkünfteerzielung bei Zinsen, Dividenden und Lizenzgebühren	188
bb) BFH-Rechtsprechung zur Anwendbarkeit der Betriebsstättenvorbehalte	189
(1) Zur Entwicklung der funktionalen Betrachtungsweise	190
(2) Argumentative Anlehnung an § 8 AStG	191
(3) Zwischenergebnis	192
cc) Konkretisierung des Erfordernisses „aktiver Tätigkeit“	193
(1) Kein Heranziehen der Regelungen über die Hinzurechnungsbesteuerung	193
(2) Keine Maßgeblichkeit der Aktivitätsvorbehalte und der Methodenartikel	193
(3) Kriterium der „aktiven gewerblichen Tätigkeit“ nach den LOB-Klauseln	195
dd) Zwischenergebnis	197
5. Bestimmung des Unternehmensbegriffs durch systematische und inhaltliche Abgrenzung von anderen Verteilungsnormen	197
a) Verhältnis zu Art. 14 OECD-MA a.F.	198
aa) Systematische Abgrenzung trotz Art. 3 Abs. 1 lit. h) OECD-MA möglich	198
bb) Abgrenzung der Anwendungsbereiche der Art. 7 und 14 OECD-MA	198
cc) Zwischenergebnis	200
b) Verhältnis zu Verteilungsnormen mit systematischer Spezialität oder Exklusivität	201
aa) Seeschifffahrt, Binnenschifffahrt und Luftfahrt (Art. 8 OECD-MA)	201
bb) Gruppe der Einkünfte aus unselbstständiger Arbeit (Art. 15 bis 16 und Art. 19 bis 20 OECD-MA)	202
cc) Künstler und Sportler (Art. 17 OECD-MA)	202
dd) Studenten (Art. 20 OECD-MA)	203
ee) Zwischenergebnis	204
6. Zusammenfassung zur Abkommenssystematik	204
V. Auslegung des Unternehmensbegriffs unter Berücksichtigung von DBA-Zielen	205
1. Vermeidung von Doppelbesteuerung	205
2. Vermeidung von doppelter Nicht- oder Minderbesteuerung	206
VI. Auslegung des Unternehmensbegriffs unter Rückgriff auf Parallelabkommen	207
VII. Zusammenfassung und Ergebnis	208
1. Abkommensautonome Auslegung des Unternehmensbegriffs	208
2. Gewerbliche geprägte Personengesellschaften erzielen keine Unternehmensgewinne i.S.d. Art. 7 Abs. 1 OECD-MA	209

§ 6 Neuregelung des § 50i EStG	210
A. Entstehungsgeschichte	210
I. Einführung des § 50i EStG mit dem Amtshilferichtlinie-Umsetzungsgesetz	211
1. Gesetzgeberischer Hintergrund	211
2. Überblick über § 50i EStG a.F.	212
II. Ergänzung durch das Kroatien-Steueranpassungsgesetz	213
1. Gesetzgeberischer Hintergrund	213
2. Überblick über § 50i EStG n.F.	213
III. Zwischenergebnis	214
B. Systematische Einordnung des § 50i EStG	215
I. Einleitendes zur Funktionsweise des § 50i EStG	215
1. Treaty Override in § 50i Abs. 1 EStG	216
2. Partieller lex specialis-Regelungscharakter des § 50i Abs. 2 EStG	217
3. Zwischenergebnis	217
II. Verhältnis zur Wegzugs- und Entstrickungsbesteuerung	217
1. Wegzugsbesteuerung nach § 6 AStG	217
2. Entstrickungsbesteuerung	220
3. Zwischenergebnis und Bewertung	221
III. Verhältnis zu den gesetzlichen Buchwertprivilegien	223
1. Rechtfertigung der aufgeschobenen Besteuerung	223
2. Systemwidrige Rückausnahme in § 50i Abs. 2 EStG	224
3. Zwischenergebnis und Bewertung	226
C. Fazit	226
§ 7 Ergebnisse und Schluss	229
A. Thesenhafte Darstellung der wesentlichen Ergebnisse	229
B. Schlussbetrachtung	233
Literaturverzeichnis	235
Sachverzeichnis	259

§ 1 Rechtfertigung und Eingrenzung des Themas

A. Einkünftequalifikation und Geprägeregelung

Der innerstaatlichen Ertragsbesteuerung von Personengesellschaften liegt das sog. Transparenzprinzip zugrunde.¹ Während natürliche Personen sowie Körperschaften selbst Subjekt der Einkommen- bzw. Körperschaftsteuer sind, gilt dies für die Personengesellschaft grundsätzlich nicht.² Diese ist zwar Subjekt der Gewinnerzielung sowie Gewinnermittlung³ (sog. begrenzte oder partielle Steuerrechtsfähigkeit⁴), die Einkünfte werden jedoch ihren Gesellschaftern zugerechnet und diese sind damit steuerpflichtig. Die Frage, ob die Personengesellschaft Gewinn- oder Überschusseinkünfte erzielt, bestimmt sich dabei grundsätzlich nach der Tätigkeit der Gesellschaft und nicht – wie beispielsweise bei Körperschaftsteuersubjekten – nach der Rechtsform (vgl. § 8 Abs. 2 KStG).

Eine Ausnahme hiervon existiert jedoch in Gestalt der sog. Geprägeregelung des § 15 Abs. 3 Nr. 2 EStG: Danach *gilt* die mit Einkünftezielungsabsicht unternommene Tätigkeit einer nicht bereits gewerblich tätigen Personengesellschaft als Gewerbebetrieb im Sinne des § 15 EStG, wenn ausschließlich eine oder mehrere Kapitalgesellschaften persönlich haftende Gesellschafter sind und nur diese oder Nicht-Gesellschafter Geschäftsführer sind. Das Gesetz legaldefiniert eine solche Gesellschaft als „gewerblich geprägte Personengesellschaft“.

In der Praxis ist davon typischerweise die GmbH & Co. KG⁵ betroffen, bei der die GmbH und/oder ein Dritter Geschäftsführer ist. Ist diese an sich vermögensverwaltend tätig, d.h. besteht ihre Tätigkeit ausschließlich oder vorwiegend⁶ in der „Fruchtziehung aus zu erhaltenden Substanzwerten“⁷, sind die Voraussetzungen des § 15 Abs. 2 EStG nicht erfüllt. Die Fiktion des § 15 Abs. 3 Nr. 2 EStG führt jedoch zu einer Umqualifizierung der gesamten Einkünfte in solche aus Gewerbebetrieb.

¹ Dazu *Hennrichs*, in: Tipke/Lang, 22. Aufl., § 10 Rn. 10 ff.

² Anders für Zwecke der Gewerbesteuer (§ 5 Abs. 1 S. 3 GewStG) sowie der Umsatzsteuer (§ 2 Abs. 1 UStG).

³ Grundlegend BFH, Beschluss v. 25.6.1984, GrS 4/82, BStBl. II 1984, 751.

⁴ So z.B. *Knobbe-Keuk*, BB 1985, 473 (473).

⁵ Diese wird für steuerrechtliche Zwecke nicht als Kapital-, sondern als Personengesellschaft behandelt; so bereits BFH, Urteil v. 18.9.1958, I 351/56 U; BFH, Beschluss v. 25.6.1984, GrS 4/82, BStBl. II 1984, 751.

⁶ Insofern ist jedoch die Abfärbewirkung nach § 15 Abs. 3 Nr. 1 EStG zu beachten.

⁷ BFH, Urteil v. 20.12.2000, X R 1/97, BStBl. II 2001, 706.

Grundgedanke dieser Regelung war es, dass die GmbH unter den oben genannten Voraussetzungen der KG das „Gepräge“ gebe.⁸

B. Gewerbliche Prägung im Internationalen Steuerrecht

Vor diesem Hintergrund stellt sich zwangsläufig die Frage, welche Bedeutung dieser Gewerblichkeitsfiktion als im weiteren Sinne rechtsformabhängige Einkünfteumqualifikation im Internationalen Steuerrecht, insbesondere im Anwendungsbereich von Doppelbesteuerungsabkommen („DBA“) zukommt. Diese Frage versucht die vorliegende Untersuchung zu beantworten.

Hierfür muss zunächst herausgearbeitet werden, inwieweit sich § 15 Abs. 3 Nr. 2 EStG im Rahmen der beschränkten Steuerpflicht (§ 49 EStG) auswirkt.⁹ Denn nur wenn überhaupt steuerpflichtige Einkünfte vorliegen, können die jeweiligen DBA die sich hieraus ergebenden innerstaatlichen Besteuerungsansprüche modifizieren.¹⁰

Im Anschluss hieran soll Gegenstand dieser Arbeit sein, welche abkommensrechtlichen Einkünfte gewerblich geprägte Personengesellschaften erzielen. Die Finanzverwaltung vertrat hierzu lange Zeit die Auffassung, dass die Gewerblichkeitsfiktion des § 15 Abs. 3 Nr. 2 EStG auf das Abkommensrecht „durchschlägt“ und die Gesellschafter der jeweiligen gewerblich geprägten Personengesellschaft damit abkommensrechtlich Unternehmensgewinne i.S.d. Art. 7 des OECD-Musterabkommens zur Vermeidung von Doppelbesteuerung („OECD-MA“) erzielen.¹¹ Demgegenüber hat der BFH erstmals mit Urteil v. 28. 4. 2010 entschieden, dass die Annahme von Unternehmensgewinnen eine „ihrer Art nach unternehmerische Tätigkeit“ voraussetze; eine solche fehle jedoch bei gewerblich geprägten Personengesellschaften, da diese originär vermögensverwaltend tätig sind und damit die übrigen, vorrangigen (vgl. Art. 7 Abs. 4 OECD-MA) Verteilungsnormen Anwendung fänden.¹² Diesem Verständnis hat sich im September 2014 auch die Finanzverwaltung angeschlossen.¹³

Weder die eine noch die andere Auffassung wurde jedoch umfassend und lückenlos begründet. Dies gilt auch für die mittlerweile ständige Rechtsprechung des BFH. Dieser führt zwar an, dass die Annahme von Unternehmensgewinnen i.S.d. Art. 7 Abs. 1 OECD-MA aufgrund der Subsidiaritätsklausel (Art. 7 Abs. 4 OECD-MA) subsidiär sei. Die Bedeutung der Betriebsstättenvorbehalte lässt er dabei jedoch weitgehend unberücksichtigt, obgleich diesen – wie noch zu zeigen sein wird – eine

⁸ Zur Historie unter § 2, A. (S. 23 ff.).

⁹ Dazu unter § 4, A. (S. 44 ff.).

¹⁰ Zur Wirkungsweise von DBA unter § 5, A. III. 1. (S. 73 f.).

¹¹ Dazu unter § 5, B. II. 2. a) (S. 111 ff.).

¹² Zur BFH-Auffassung unter § 5, B. II. 1. (S. 107 ff.).

¹³ Dazu unter § 5, B. II. 2. a) (S. 111 ff.).

entscheidende Bedeutung innerhalb der abkommensrechtlichen Systematik zu kommt.¹⁴ Der BFH belässt es hier bei dem apodiktischen Hinweis, dass deren Anwendung bei gewerblichen Einkünften i.S.d. § 15 Abs. 3 Nr. 2 EStG „nicht der Fall [sei]“.¹⁵ Warum dies so sein soll, wird nicht näher begründet. Im Ergebnis kommt dies aber einem Zirkelschluss gleich: Denn das Vorliegen einer Betriebsstätte i.S.d. Art. 5 OECD-MA setzt *per definitionem* ein Unternehmen voraus.¹⁶ Ob die Betriebsstättenvorbehalte Anwendung finden, kann damit nur beantwortet werden, wenn zunächst feststeht, was eine Unternehmenstätigkeit auszeichnet. Und folglich kann Ausgangspunkt hierfür nicht die Feststellung sein, dass Art. 7 Abs. 1 OECD-MA subsidiär sei. Auch in der Literatur wird die Frage, wann Unternehmensgewinne vorliegen und ob gewerblich geprägte Personengesellschaften solche erzielen können, nach wie vor unterschiedlich beantwortet. Die hierzu vertretenen Auffassungen reichen von einer ausschließlich abkommensautonomen Auslegung des Unternehmensbegriffs (in Übereinstimmung mit der BFH-Rechtsprechung) über einen nur partiellen Rückgriff auf § 15 Abs. 2 EStG hin zu der Meinung, dass auch fiktiv gewerbliche Einkünfte i.S.d. § 15 Abs. 3 Nr. 2 EStG Unternehmensgewinne darstellen.¹⁷

Eine umfassende Untersuchung dieser Fragestellung fehlt bislang und soll deshalb in dieser Arbeit erfolgen. Dabei soll auch untersucht werden, inwiefern sich in ihrer Formulierung von Art. 7 OECD-MA abweichende DBA-Bestimmungen einordnen lassen.

C. Neuregelung des § 50i EStG

Schließlich geben auch die jüngsten gesetzgeberischen Maßnahmen Anlass zu einer kritischen Betrachtung des § 15 Abs. 3 Nr. 2 EStG. So wurde mit dem Amtshilferichtlinie-Umsetzungsgesetz § 50i EStG geschaffen, der in seinem ursprünglichen Anwendungsbereich als Treaty Override ausgestaltet ist und das deutsche Besteuerungsrecht in sog. Wegzugsfällen sichern soll.¹⁸ Der Gesetzgeber wollte damit rückwirkend sog. Altfälle erfassen, bei denen aufgrund der von der damaligen Verwaltungsauffassung abweichenden BFH-Rechtsprechung die Gefahr drohte, dass stille Reserven endgültig der deutschen Besteuerung entgehen. Über diese Gestaltungsfälle hinaus hat der Gesetzgeber mit dem Kroatien-Steueranpassungsgesetz den Anwendungsbereich von § 50i EStG erheblich ausgeweitet, so dass nun insbesondere bestimmte Umstrukturierungsfälle zwingend zum gemeinen Wert und damit nicht mehr steuerneutral durchzuführen sind. In Anbetracht der damit

¹⁴ Näher dazu unter § 5, C. IV. 2. a) bb)–cc) (S. 151 ff.).

¹⁵ BFH, Urteil v. 28.4.2010, I R 81/09, BStBl. II 2014, 754.

¹⁶ Dazu unter § 5, C. IV. 3. a) (S. 158 f.).

¹⁷ Zu den einzelnen Auffassungen unter § 5, B. II. (S. 107 ff.).

¹⁸ Ausführlich zu § 50i EStG unter § 6 (S. 210 ff.).