

## 9. Unternehmensgewinne/Ausländische Betriebsstätten

### 9.1 Einführung

#### 9.1.1 Allgemeines

National findet sich die Definition der Betriebsstätte in § 12 AO. Nach Abs. 1 ist eine Betriebsstätte jede feste Geschäftseinrichtung oder Anlage, die der Tätigkeit eines Unternehmens dient. Der Begriff beinhaltet eine örtliche (Bezug zur Erdoberfläche) und eine zeitliche (angelegt auf eine gewisse Dauerhaftigkeit, nicht nur vorübergehend) Komponente. Abs. 2 enthält eine nicht abschließende Aufzählung von Beispielen für Betriebsstätten; eine feste Einrichtung nach Abs. 1 ist bei diesen nicht unbedingt erforderlich (z.B. Geschäftsleitung, Zweigniederlassungen, Fabrikations- oder Werkstätten, Warenlager, Bauausführungen oder Montagen mit einer Dauer über 6 Monate).

International erfolgt die Beurteilung nach **Art. 5 OECD-Musterabkommen**. Auch hier wird der Begriff der Betriebsstätte in Abs. 1 allgemein definiert. Danach ist eine Betriebsstätte eine feste Geschäftseinrichtung, durch die die Geschäftstätigkeit eines Unternehmens ganz oder teilweise ausgeübt wird. Wie auch in § 12 Abs. 2 AO enthält auch Art. 5 Abs. 2 OECD-Musterabkommen eine – nicht abschließende – Auflistung von Beispielen. Im Gegensatz zu § 12 Abs. 2 AO müssen hier jedoch die Voraussetzungen des Abs. 1 erfüllt sein. Die Beispiele selbst ähneln denen der AO. Bauausführungen oder Montagen stellen hier nach Abs. 3 aber nur dann eine Betriebsstätte dar, wenn ihre Dauer 12 Monate überschreitet. In Abs. 4 ist ein Negativkatalog enthalten, nach dem keine Betriebsstätte vorliegt, auch wenn eine feste Geschäftseinrichtung nach Abs. 1 und 2 gegeben ist (z.B. Hilfstätigkeiten, Einrichtungen zur Lagerung und Aufstellung von Waren und Gütern, Güter- und Warenbestände zur Auslieferung).

#### 9.1.2 Personengesellschaften

Bei der Anwendung der Doppelbesteuerungsabkommen 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 (ausführlich: BMF vom 26.09.2014, BStBl I 2014, 1258). Ob eine Personengesellschaft gewerbliche Einkünfte oder andere Einkünfte erzielt, richtet sich nach den Vorschriften des Einkommensteuergesetzes.

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 19.03.2004, BStBl I 2004, 411). Das BMF Schreiben vom 24.12.1999, BStBl I 1999, 1076 „Betriebsstätten-erlass“ 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.

Personengesellschaften sind nach deutschem Steuerrecht weder einkommensteuerpflichtig noch körperschaftsteuerpflichtig. Die von ihnen erzielten gewerblichen Einkünfte werden den Gesellschaftern anteilig zugerechnet (§ 15 Abs. 1 Nr. 2 EStG). Personengesellschaften können zwar Personen i.S.d. DBA sein (Art. 3 OECD-Musterabkommen), jedoch mangels eigener Einkommen- bzw. Körperschaftsteuerpflicht keine ansässigen Personen (Art. 4 Abs. 1 OECD-Musterabkommen). Als ansässige und damit abkommensberechtigte Personen sind die Gesellschafter anzusehen, soweit sie nicht selbst Personengesellschaften sind. Ist ein Gesellschafter eine Personengesellschaft (sog. doppelstöckige Personengesellschaften), ist insoweit auf die Gesellschafter der Obergesellschaft abzustellen. Einzelne Doppelbesteuerungsabkommen können abweichende Regelungen enthalten (vgl. Anlage zu BMF vom 26.09.2014 a.a.O.).

### 9.1.3 Behandlung von Unternehmensgewinnen (Art. 7 OECD-Musterabkommen)

Nach Art. 7 Abs. 1 OECD-Musterabkommen werden Unternehmensgewinne grundsätzlich im Ansässigkeitsstaat des Unternehmers besteuert, es sei denn, die Tätigkeit wird durch eine im anderen Vertragsstaat belegene Betriebsstätte ausgeübt (Betriebsstättenvorbehalt). Ist das Betriebsergebnis auf das Stammhaus und die Betriebsstätte aufzuteilen, so erfolgt diese Aufteilung gemäß Art. 7 Abs. 2 OECD-Musterabkommen nach der direkten Methode. In Abs. 4 findet sich eine Subsidiaritätsklausel, die den Vorrang der speziellen Verteilungsnormen des Doppelbesteuerungsabkommens (Art. 6, 10-12 OECD-Musterabkommen) regelt. Weiterführende Hinweise finden sich im BMF-Schreiben vom 24.12.1999, BStBl I 1999, 1076 „Betriebsstättenenerlass“.

## 9.2 Fall 1: Schreinerei Holzwurm

Die Schreinerei Holzwurm wird als Einzelunternehmen mit Sitz in Freiburg geführt. Die Schreinerei hat sich auf die Herstellung von Ladeneinrichtungen spezialisiert. In Frankreich unterhält Schreiner Holzwurm eine Werkstatt, in der zwei Mitarbeiter (gelernte Schreiner) arbeiten und die – überwiegend in Deutschland gefertigten – Ladeneinrichtungen vor Ort montieren. In 2018 erzielt das Einzelunternehmen einen Gewinn in Höhe von 300.000 €. Auf die französische Niederlassung entfällt ein Gewinn in Höhe von 40.000 €. Der Gewinn entspricht dem Betrag, den ein unabhängiges Unternehmen aus der Weiterlieferung und der Montage der Ladeneinrichtungen erzielt hätte.

#### Aufgabe:

In welchem Land ist der Gewinn der französischen Niederlassung zu versteuern? Wie ist der Gewinn der Niederlassung zu berechnen?

## 9.3 Fall 2: Holzwurm (Fortführung)

Das Finanzamt Freiburg verlangt von Holzwurm einen Nachweis über die Besteuerung des Gewinns in Frankreich. Sollte Holzwurm diesen Nachweis nicht führen können, droht das Finanzamt an, den Gewinn aus der französischen Betriebsstätte dem deutschen Gewinn zuzuschlagen.

#### Aufgabe:

Kann das Finanzamt die Gewinne aus der französischen Betriebsstätte der deutschen Besteuerung unterwerfen?

## 9.4 Fall 3: Holzwurm (Variante)

Die französische Niederlassung erwirtschaftet keinen Gewinn, sondern einen Verlust i.H.v. 40.000 €. Holzwurm möchte den Verlust in Deutschland berücksichtigen bzw. hilfsweise den Verlust in den negativen Progressionsvorbehalt einbeziehen.

## 9.5 Fall 4: Autohaus

Das Autohaus Rost und Laube GmbH & Co. KG hat seinen Sitz in Neckarsulm. Die Komplementär-GmbH ist kapitalmäßig nicht beteiligt. Ihr steht als Haftungs- und Verwaltungsvergütung ein Gewinnanteil i.H.v. 5 % zu. Im Übrigen sind die beiden natürlichen Personen R und L paritätisch als Kommanditisten beteiligt. R hat seinen ausschließlichen Wohnsitz in Neckarsulm. L hat seinen ausschließlichen Wohnsitz in Verona/Italien. L hat in 2015 der KG ein Darlehen i.H.v. 1 Mio. € zu einem angemessenen Zinssatz i.H.v.

3 % p.a. gewährt. In 2018 erzielt die KG einen Gesamthandsgewinn in Höhe von 1 Mio. €. Die Zinszahlung an L wurde bei der steuerlichen Gewinnermittlung der KG als Betriebsausgabe i.H.v. 30.000 € gebucht.

**Aufgabe:**

In welchem Land versteuert L seinen Gewinnanteil an der KG? Wie sind die Zinsen aus dem Darlehen zu behandeln? Ein Antrag nach § 1 Abs. 3 EStG soll nicht gestellt werden.

## 9.6 Fall 5: Beteiligung an einer LLC

Der in Deutschland ansässige S ist an der Brewery LLC mit Sitz in Chicago zu 15 % beteiligt. Die LLC hat in den USA das Wahlrecht zulässigerweise ausgeübt, als Kapitalgesellschaft besteuert zu werden. Nach deutschem Steuerrecht ist die Beteiligung aber als Mitunternehmerschaft zu beurteilen (ausführlich zur LLC siehe BMF vom 19.03.2004, BStBl I 2004, 411).

S veräußert die Anteile an der LLC für (umgerechnet) 1,5 Mio. €.

**Aufgabe:**

In welchem Staat ist der Veräußerungsgewinn zu versteuern?

## 9.7 Fall 6: Interior Design

Der in Deutschland ansässige K beteiligt sich als Kommanditist an der Interior Design S.a. Mit Sitz in Mailand/Italien (Società a accomandita; entspricht der deutschen KG; vgl. BMF vom 24.12.1999, BStBl I 1999, 1076 Tab. 1 im Anhang). Die italienische Gesellschaft entwirft und produziert Möbel im gehobenen Preissegment. K betreibt in Deutschland schon seit Jahren ein Design-Studio als Einzelunternehmer. Er hat ein Warenzeichen beim Deutschen Patentamt angemeldet, das er selbst geschaffen hat. Aus diesem Grund hat er das Warenzeichen bisher in seinem Einzelunternehmen nicht aktiviert (vgl. § 5 Abs. 2 EStG). Im Zuge seines Beitritts zu der italienischen KG überführt er das Warenzeichen (Teilwert unstreitig 500.000 €) in das Gesamthandsvermögen der italienischen KG. Außerdem gewährt er der italienischen KG ein Darlehen in Höhe von 200.000 € zu einem angemessenen Zinssatz von 3 % p.a.

**Aufgabe:**

Bitte beurteilen Sie die Überführung des Warenzeichens und die Gewährung des Darlehens.

## 9.8 Fall 7: Stille Beteiligung

G hat seinen einzigen Wohnsitz in Deutschland. Er ist Gesellschafter einer amerikanischen Kapitalgesellschaft. Er hat sich atypisch still mit einer Einlage von 3 Mio. € an der amerikanischen Kapitalgesellschaft beteiligt. In 2018 erhält G aufgrund der stillen Beteiligung eine Gewinnbeteiligung i.H.v. (umgerechnet) 200.000 €. Nach amerikanischem Recht wird die atypisch stille Beteiligung wie eine Darlehensgewährung behandelt; die Gewinnanteile somit als Zinsen.

**Aufgabe:**

In welchem Staat ist die Gewinnbeteiligung zu versteuern?

## 9.9 Fall 8: Sonderbetriebseinnahmen

Die A-GmbH & Co. KG hat ihren Sitz in Deutschland und betreibt einen Einzelhandel. Kommanditist der A-GmbH & Co. KG ist U. Dieser hat seinen ausschließlichen Wohnsitz in den USA. U hat der GmbH & Co. KG ein Darlehen über 5 Mio. € gewährt. In 2018 erhält U hierfür Zinsen in Höhe von 200.000 €. Nach amerikanischem Steuerrecht gibt es das Rechtsinstitut der Sonderbetriebseinnahmen nicht. Daher sind die Zinsen aus amerikanischer Sicht als Einkünfte aus Kapitalvermögen zu beurteilen.

**Aufgabe:**

In welchem Staat sind die Zinsen zu versteuern?

## 9.10 Fall 9: Sonderbetriebsausgaben

Die M-Corp. mit Sitz in den USA ist Gesellschafterin der in Deutschland ansässigen T-GmbH & Co. KG. Die M-Corp. gewährte der T-GmbH & Co. KG ein Darlehen i.H.v. 10 Mio. € zu einem angemessenen Zinssatz von 4 % p.a.

Die M-Corp. refinanzierte das Darlehen mittels eines Kredits, den ihr eine Bank in den USA gewährte (Zinssatz: 3 %). Die M-Corp. verbuchte die Zinsen in den USA zulässigerweise als Betriebsausgabe (Finanzierungsaufwand).

**Aufgabe:**

Wie sind die Zinsen in Deutschland steuerlich zu behandeln?

## 9.11 Fall 10: Sonderbetriebsausgaben (Variante)

In den USA entfallen auf die Zinseinkünfte eine Einkommensteuer i.H.v. 50.000 €.

**Aufgabe:**

Kann diese Einkommensteuer in Deutschland berücksichtigt werden?

## 9.12 Fall 11: Kaufhaus

Einzelunternehmer E betreibt in Deutschland ein Kaufhaus. Im Betriebsvermögen befindet sich unter anderem das Geschäftsgebäude. Im Grund und Boden und im Gebäude stecken erhebliche stille Reserven (2 Mio. €).

E veräußert in 2017 das Gebäude und mietet es anschließend wieder zurück, um wie bisher den Einzelhandel in diesem Gebäude zu betreiben. In der Bilanz zum 31.12.2017 bildet E eine Rücklage nach § 6b EStG. Die Bildung der Rücklage ist rechtmäßig und wird vom Finanzamt nicht beanstandet.

In 2018 möchte E seine Geschäftstätigkeit erweitern und gründet in Frankreich eine Niederlassung (Betriebsstätte). Er erwirbt in Frankreich eine Immobilie für 3,8 Mio. €.

**Aufgabe:**

Kann E die 6b-Rücklage auf die französische Immobilie übertragen?

### 9.13 Fall 12: Wegzug eines Mitunternehmers

Y ist Gesellschafter der gewerblich tätigen Y-GmbH & Co. KG mit Sitz in Stuttgart. Am 01.04.2018 verlegt Y seinen ausschließlichen Wohnsitz in die Schweiz. Zu diesem Zeitpunkt ist seine Beteiligung an der KG 1,4 Mio. € wert.

**Aufgabe:**

Löst der Umzug in die Schweiz einen Gewinn nach § 16 EStG aus? Ist Y in 2018 in Deutschland unbeschränkt steuerpflichtig?

### 9.14 Fall 13: Wegzug eines Mitunternehmers (Variante)

Grundsätzlich wie Fall oben; die Y-GmbH & Co. KG betreibt aber als einzigen Geschäftszweck das Halten einer Beteiligung an der X-AG.

**Aufgabe:**

Worin besteht der steuerliche Unterschied zum Grundfall?

### 9.15 Fall 14: Sitzverlegung

Sitz der gewerblich tätigen Z-GbR ist Stuttgart. Sämtliche Gesellschafter sind in Deutschland ansässig. In 2018 wird der Sitz der GbR in die Schweiz verlegt.

**Aufgabe:**

Löst die Sitzverlagerung einen Gewinn in Deutschland aus?

### 9.16 Fall 15: Umwandlung

Die A-GmbH & Co. KG hat ihren Sitz in Frankfurt und verkauft Autozubehör. Gesellschafter sind neben der Komplementär-GmbH die natürlichen Personen A mit ausschließlichem Wohnsitz in Frankfurt und B mit ausschließlichem Wohnsitz in Österreich. Beide Kommanditisten haben zum 31.12.2017 ein Kapitalkonto von jeweils 100.000 €. Jeder Mitunternehmeranteil ist unstreitig 500.000 € wert. Die Komplementär-GmbH soll kapitalmäßig nicht beteiligt sein.

Zum 01.01.2018 wird die KG auf die neu gegründete X-GmbH verschmolzen. Die X-GmbH soll künftig den Handel mit Autozubehör übernehmen.

**Aufgabe:**

Können die Mitunternehmer ihre Mitunternehmeranteile zum Buchwert einbringen?

### 9.17 Fall 16: Umwandlung (Variante 1)

Wie Fall oben; Kommanditist B hat aber seinen ausschließlichen Wohnsitz in den USA.

**Aufgabe:**

Kann B dennoch seinen Mitunternehmeranteil zum Buchwert in die GmbH einbringen?

## 9.18 Fall 17: Umwandlung (Variante 2)

Wie Fall Umwandlung (Variante 1); die A-KG soll aber auf eine neu gegründete X-KG verschmolzen werden.

**Aufgabe:**

Kann B seinen Mitunternehmeranteil zum Buchwert in die neu gegründete X-KG einbringen?

## 9.19 Fall 18: Betriebsaufspaltung

Der in Deutschland ansässige Gesellschafter G ist zu 96 % an einer Personengesellschaft mit Sitz in Ungarn (T-Personengesellschaft) beteiligt. Ausschließlicher Zweck der Gesellschaft ist die Vermietung eines Grundstücks mit Halle und diverser Maschinen an die E-Kapitalgesellschaft, ebenfalls mit Sitz in Ungarn. Gesellschafter der E-Kapitalgesellschaft ist G zu 100 %.

**Aufgabe:**

In welchem Staat sind die Gewinne aus der Vermietung der Wirtschaftsgüter zu versteuern?

## 9.20 Fall 19: Spielhallen-OHG

An der Spielhallen-OHG sind die Gesellschafter V und S zu jeweils gleichen Teilen beteiligt. V ist seit Jahren in Italien ansässig. V ist Inhaber mehrerer Gaststätten in Italien. S hat seinen ausschließlichen Wohnsitz in Deutschland.

Die OHG betreibt in Deutschland einige Spielhallen. Im Betriebsvermögen der OHG befindet sich eine Immobilie (Teilwert 200.000 €, Buchwert 1 €). Im Übrigen wird der Betrieb in gemieteten Räumen ausgeübt. Im Gesamthandsvermögen der OHG befinden sich darüber hinaus bewegliche Wirtschaftsgüter (Fahrzeuge, Spielgeräte etc.), deren Teilwert ebenfalls mit 200.000 € und deren Buchwert ebenfalls mit 1 € anzunehmen sind.

In 2018 entschließen sich die Gesellschafter, die OHG aufzugeben. Im Rahmen der Auseinandersetzung der OHG soll T die Immobilie erhalten. Er will in diesen Räumen einen neuen Gewerbebetrieb gründen. V soll die beweglichen Wirtschaftsgüter erhalten, die er in seinen italienischen Gaststätten verwenden will.

**Aufgabe:**

Können die Wirtschaftsgüter ohne Aufdeckung der stillen Reserven auf die Gesellschafter übertragen werden?

## 10. Lösungen: Unternehmensgewinne/ Ausländische Betriebsstätten

### 10.1 Lösung Fall 1: Schreinerei Holzwurm

Der Gewinn der in Deutschland ansässigen Schreinerei ist grundsätzlich in Deutschland zu versteuern (§ 15 EStG). Fraglich ist, ob es sich bei der Niederlassung in Frankreich um eine Betriebsstätte handelt. **Art. 2 Abs. 1 Nr. 7 Buchstaben ee) des DBA Frankreich** rechnet Werkstätten ausdrücklich zu den Betriebsstätten. Auch wenn die Ladeneinrichtungen überwiegend in Deutschland gefertigt werden, kann davon ausgegangen werden, dass in Frankreich von den Mitarbeitern in der festen Einrichtung qualifizierte Erarbeiten und nicht nur eine Hilfstätigkeit erbracht werden.

Damit sind die Gewinne der französischen Betriebsstätte nach **Art. 4 des DBA Frankreich** ausschließlich in Frankreich zu besteuern. Der Gewinn der Betriebsstätte ist dabei so zu ermitteln, als sei die Betriebsstätte ein selbstständiges Unternehmen (vgl. Betriebsstättengewinnaufteilungsverordnung vom 22.12.2016, BStBl I 2017, 182). Es sind die von Deutschland gelieferten Bauteile mit den Preisen anzusetzen, wie sie ein unabhängiges fremdes Unternehmen bezahlen müsste (Fremdvergleich). Ebenso sind z.B. Leistungen, die von Deutschland aus für die Betriebsstätte erbracht werden (z.B. Marketing, Buchführung, Entwicklung etc.) der Betriebsstätte fiktiv in Rechnung zu stellen.

Da laut Sachverhalt der Gewinn i.H.v. 40.000 € einem Fremdvergleich standhält, muss Holzwurm in Deutschland lediglich einen Gewinn i.H.v.  $(300.000 \text{ €} - 40.000 \text{ €}) = 260.000 \text{ €}$  versteuern.

Die 40.000 € unterliegen nach **§ 32b Abs. 1 Nr. 3 EStG** grundsätzlich dem Progressionsvorbehalt. Fraglich ist, ob der Progressionsvorbehalt nach **§ 32b Abs. 1 Satz 2 EStG** ausgeschlossen ist. § 32b Abs. 1 Satz 2 EStG verweist auf **§ 2a Abs. 2 Satz 1 EStG**. Daher ist der Progressionsvorbehalt nur für solche Betriebsstätten ausgeschaltet, die passive Einkünfte im Sinne dieser Vorschrift erzielen. Damit soll vermieden werden, dass die Verluste derartiger Betriebsstätten über den negativen Progressionsvorbehalt die deutsche Steuerlast mindern können. Somit bleibt es dabei, dass der Gewinn der französischen Betriebsstätte dem Progressionsvorbehalt unterliegt.

### 10.2 Lösung Fall 2: Holzwurm (Fortführung)

Die Problematik der sogenannten **Rückfallklauseln (sog. treaty override)** ist derzeit umstritten (zur Verwaltungsansicht siehe BMF vom 20.06.2013, BStBl I 2013, 980). Um sog. **weiße Einkünfte** zu vermeiden, sieht Art. 23A Abs. 4 OECD-Musterabkommen vor, dass eine Freistellung nur dann erfolgt, wenn die Einkünfte im Ausland tatsächlich besteuert werden. Dieser Regelung folgen die neuen Abkommen in der Regel (vgl. z.B. Art. 15 Abs. 4 des DBA Schweiz für Vorstandsgehälter). Im DBA Frankreich ist eine derartige Rückfallklausel jedoch nicht enthalten.

**§ 50d Abs. 8 EStG** enthält eine nationale Rückfallklausel, die aber nur für Einkünfte aus nichtselbstständiger Arbeit gilt. **§ 50d Abs. 9 EStG** statuiert eine einseitige nationale Rückfallklausel, die aber lediglich für die Fälle gilt, in denen der ausländische Staat aufgrund einer Auslegung des Doppelbesteuerungsabkommens von der Besteuerung absieht. Dies sind regelmäßig Fälle, in denen eine unterschiedliche Rechtsauffassung über die Besteuerung der Einkünfte vorliegt und damit die Einkünfte in keinem Staat besteuert werden (sog. weiße Einkünfte).

Der vorliegende Sachverhalt enthält keinerlei Hinweise darauf, dass Frankreich die Niederlassung – anders als Deutschland – nicht als Betriebsstätte beurteilt. In diesem Fall darf das deutsche Finanzamt weder einen Nachweis über die französische Besteuerung verlangen, noch die Einkünfte der deutschen Besteuerung unterwerfen. Der deutsche Steuerpflichtige ist lediglich nach **§ 90 Abs. 2 AO** verpflichtet, die deutschen Steuerbehörden über das Vorhandensein einer ausländischen Betriebsstätte zu informieren. Im Übrigen hat der deutsche Steuerpflichtige den französischen Gewinn für Zwecke der Berechnung des Progressionsvorbehalts nachzuweisen (aber eben nicht die Besteuerung in Frankreich).

### 10.3 Lösung Fall 3: Holzwurm (Variante)

Da nach Art. 4 des DBA Frankreich die Gewinne der Betriebsstätte ausschließlich in Frankreich zu besteuern sind, gilt dies auch für Verluste. Fraglich ist, ob die Verluste im Wege des **negativen Progressionsvorbehalts** bei der deutschen Besteuerung zu berücksichtigen sind. § 32b EStG gilt sowohl für positive als auch für negative ausländische Einkünfte. Die Vorschrift des **§ 2a Abs. 1 Nr. 2 EStG** schließt zwar den negativen Progressionsvorbehalt aus, gilt aber lediglich für Einkünfte aus Drittstaaten (und somit nicht aus Frankreich). Damit ist der Verlust der französischen Betriebsstätte im Wege des negativen Progressionsvorbehalts in Deutschland zu berücksichtigen.

Insoweit ist es für den Steuerpflichtigen günstig, dass die Befreiung vom Progressionsvorbehalt nach § 32b Abs. 1 Satz 2 EStG nicht greift.

### 10.4 Lösung Fall 4: Autohaus

Die natürlichen Personen R und L sind Mitunternehmer der KG. Der Sitz der KG in Neckarsulm gilt für den ausländischen Kommanditisten als Betriebsstätte (vgl. Art. 7 des DBA Italien sowie BMF vom 26.09.2014, BStBl I 2014, 1258). Damit ist der Gewinn der KG in Deutschland zu versteuern.

Da L über keinen Wohnsitz in Deutschland verfügt und ein Antrag nach § 1 Abs. 3 EStG nicht gestellt wird, kommt nur eine beschränkte Steuerpflicht nach § 1 Abs. 4 EStG infrage. Nach § 49 Abs. 1 Nr. 2 Buchstabe a) EStG fallen Einkünfte nach § 15 Abs. 1 Nr. 2 EStG unter die beschränkte Steuerpflicht. Die Rechtsfolgen der beschränkten Steuerpflicht ergeben sich aus § 50 EStG.

Nach dem maßgeblichen deutschen Steuerrecht stellt das Darlehen Sonderbetriebsvermögen des L in der KG dar. Die Zinsen sind nach deutschem Steuerrecht als Sonderbetriebseinnahmen zu erfassen.

Somit sind im Rahmen der einheitlichen und gesonderten Gewinnfeststellung (§§ 179 ff. AO) der Komplementär-GmbH 50.000 € und den beiden Mitunternehmern jeweils 475.000 € als Gesamthandsgewinn zuzurechnen. Darüber hinaus erzielt L 30.000 € Sonderbetriebseinnahmen, sodass seine Einnahmen aus Mitunternehmerschaft 505.000 € betragen.

Da Italien das deutsche Konstrukt des Sonderbetriebsvermögens nicht kennt, geht Italien bei der Anwendung des DBA von Zinsen nach Art. 11 DBA-Italien aus. Hiernach hat Italien als Ansässigkeitsstaat das Besteuerungsrecht, es kommt somit zu einer Doppelbesteuerung. Abhilfe schafft hier § 50d Abs. 10 EStG. Danach sind Sonderbetriebseinnahmen in Deutschland grds. den Unternehmensgewinnen nach Art. 7 DBA-Italien zuzuordnen, nach Satz 5 ist jedoch eine hierdurch entstandene Doppelbesteuerung durch Anrechnung der ausländischen Steuer zu vermeiden.

### 10.5 Lösung Fall 5: Beteiligung an einer LLC

Folgt man der amerikanischen Beurteilung, so läge ein Veräußerungsgewinn i.S.v. § 17 EStG vor. § 17 EStG erfasst grundsätzlich auch die Veräußerung von ausländischen Beteiligungen.

Die Veräußerung einer Beteiligung wäre nach Art. 13 Abs. 5 DBA USA (entspricht insoweit dem OECD-Musterabkommen) im Ansässigkeitsstaat des Gesellschafters, somit in Deutschland zu besteuern.

Folgt man der deutschen Beurteilung, so ist der Veräußerungsgewinn nach § 16 EStG i.V.m. Art. 7 DBA USA (entspricht insoweit dem OECD-Musterabkommen) in dem Staat zu besteuern, in dem die Gesellschaft ihren Sitz hat (hier: USA). Damit läge ein negativer Kompetenzkonflikt vor und der Gewinn würde in keinem Staat besteuert werden (sog. weiße Einkünfte). Hier greift nun § 50d Abs. 9 Nr. 1 EStG. Da die USA den Gewinn aufgrund ihrer steuerlichen Beurteilung als Kapitalgesellschaft nicht besteuert, nimmt Deutschland das Besteuerungsrecht war.

Diese Lösung entspricht auch Art. 3 Abs. 2 des DBA USA, wonach jeder der Vertragsstaaten das Doppelbesteuerungsabkommen entsprechend seinem nationalen Recht auslegt (vgl. BMF a.a.O.).

## 10.6 Lösung Fall 6: Interior Design

Die italienische Gesellschaft ist nach dem Rechtstypen-Vergleich einer deutschen KG gleichgestellt. Art. 7 des DBA Italien enthält keine speziellen Regelungen für Personengesellschaften. Daher ist aus deutscher Sicht davon auszugehen, dass K eine Betriebsstätte am Sitz der Gesellschaft in Mailand unterhält. Der Gewinn aus der Mitunternehmerschaft ist in Italien zu versteuern. In Deutschland unterliegt der Gewinn grundsätzlich dem Progressionsvorbehalt nach § 32b Abs. 1 Nr. 3 EStG. Der Progressionsvorbehalt könnte aber nach § 32b Abs. 1 Satz 2 Nr. 2 EStG ausgeschlossen sein. Der Betrieb in Mailand ist eine andere „als in einem Drittstaat belegene gewerbliche Betriebsstätte“, da als Drittstaaten alle Staaten außerhalb der Europäischen Union bzw. des europäischen Wirtschaftsraums gelten (vgl. § 2a Abs. 2a EStG).

Der Progressionsvorbehalt ist ausgeschlossen, wenn die Betriebsstätte **nicht** die Voraussetzungen des § 2a Abs. 2 Satz 1 EStG erfüllt. Im vorliegenden Fall erfüllt die italienische Gesellschaft die Voraussetzungen des § 2a Abs. 2 Satz 1 EStG da sie Waren herstellt. Damit unterliegt der Gewinn aus der italienischen Mitunternehmerschaft dem Progressionsvorbehalt.

Die Überführung des Warenzeichens könnte nach **§ 6 Abs. 5 Satz 3 Nr. 1 EStG** grundsätzlich zum Buchwert erfolgen. Die Buchwertüberführung ist aber nur möglich, „sofern die Besteuerung der stillen Reserven sichergestellt ist“. Dies ist hier aber nicht der Fall, da die stillen Reserven des Warenzeichens bei einer möglichen Veräußerung der italienischen KG zugerechnet werden (Art. 7 DBA Italien). Damit muss K die stillen Reserven des Warenzeichens (500.000 €) in Deutschland aufdecken und als laufenden Gewinn versteuern (vgl. auch § 4 Abs. 1 Satz 3 EStG).

Das Darlehen ist aus deutscher Sicht als Sonderbetriebsvermögen zu beurteilen. Daher fallen die Zinsen nicht unter Art. 10 des DBA Italien, sondern sind Teil des Gewinns der Mitunternehmerschaft in Italien (Art. 7 DBA Italien). Die Zinsen sind daher in Italien zu versteuern und stellen Teil des Gewinns nach § 15 Abs. 1 Nr. 2 EStG dar.

## 10.7 Lösung Fall 7: Stille Beteiligung

Aus **deutscher Sicht** führt eine atypisch stille Beteiligung zu Einkünften nach **§ 15 Abs. 1 Nr. 2 EStG**. Die atypisch stille Beteiligung ist eine Personengesellschaft ohne eigenes Betriebsvermögen und ohne eigene Buchführung. Der atypisch Stille ist aber nach allgemeinen Grundsätzen Mitunternehmer. Mitunternehmer werden so behandelt, als hätten sie am Sitz der Personengesellschaft eine Betriebsstätte. Damit greift insoweit **Art. 7 des DBA USA** (entspricht Art. 7 OECD-Musterabkommen).

Nach Art. 7 des DBA USA werden gewerbliche Gewinne eines Unternehmens nur in dem Staat besteuert, in dem das Unternehmen seinen Sitz hat. Danach ist der Gewinnanteil in den USA zu versteuern.

Aus **amerikanischer Sicht** liegen Zinsen vor. Nach **Art. 11 des DBA USA** (entspricht Art. 11 OECD-Musterabkommen) werden Zinsen ausschließlich in dem Staat besteuert, in dem der Empfänger der Zinszahlungen ansässig ist. Dies wäre hier Deutschland.

Damit liegt ein sog. negativer Qualifikationskonflikt vor. Die Einkünfte werden aufgrund unterschiedlicher steuerlicher Beurteilung in keinem Staat besteuert (sog. weiße Einkünfte). Derartige Gestaltungen wurden in den vergangenen Jahren häufig dazu benutzt, Einkünfte komplett der Besteuerung zu entziehen. Einige Doppelbesteuerungsabkommen enthalten daher Regelungen zur Vermeidung von weißen Einkünften (sog. Rückfallklauseln).

Fehlen derartige Vereinbarungen, enthält **§ 50d Abs. 9 EStG** einseitige nationale Regelungen (sog. treaty override). Da die USA die Bestimmungen des Abkommens so anwendet, dass die Einkünfte in diesem Staat von der Besteuerung auszunehmen sind (Beurteilung als Zinsen und damit Versteuerung im Ansässigkeitsstaat), wird die Freistellung der Einkünfte ungeachtet des DBA nicht gewährt.

Somit fällt das Besteuerungsrecht nach § 50d Abs. 9 EStG an Deutschland zurück. In Deutschland sind die Einkünfte als Einkünfte aus Gewerbebetrieb (**§ 15 Abs. 1 Nr. 2 EStG**) zu behandeln.