

Trierer Studien zum Internationalen Steuerrecht

Herausgegeben von Gabriele Burmester

Band 14

Patrick Stemler

Die Behandlung
von Sondervergütungen
bei Personengesellschaften
nach dem Recht der
Doppelbesteuerungsabkommen

Einleitung

A. Problemdarstellung

Personengesellschaften haben in der wirtschaftlichen Struktur der Bundesrepublik Deutschland traditionell große Bedeutung.¹ Im Zuge der Globalisierung der Wirtschaft sind auch eher kleinere Unternehmen gezwungen, ihre Geschäftstätigkeit grenzüberschreitend auszuüben, um sich neue Märkte zu erschließen. Diese grenzüberschreitende Tätigkeit hat dabei erhebliche Auswirkungen auf die Besteuerung der mittels der Personengesellschaft erzielten Gewinne. Wird eine Personengesellschaft grenzüberschreitend tätig, so haben alle beteiligten Staaten ein Interesse daran, die erzielten Einkünfte der Besteuerung zu unterwerfen. Dies führt dazu, dass der Steuerpflichtige Gefahr läuft, in mehreren Staaten Steuern bezahlen zu müssen, was ihn von einer grenzüberschreitenden wirtschaftlichen Tätigkeit abhalten könnte.

Im Rahmen der Besteuerung der grenzüberschreitenden Tätigkeiten der Personengesellschaften treten bedingt durch die unterschiedliche Behandlung von Personengesellschaften aber zahlreiche Probleme auf. Diese folgen zum einen aus unterschiedlichen Behandlungskonzepten der verschiedenen Staaten im Rahmen der Subjektsqualifikation der Personengesellschaft², zum anderen daraus, dass auch die mittels der Personengesellschaft erzielten Einkünfte und hierbei vor allem die von der Personengesellschaft an den Gesellschafter für von diesem an die Personengesellschaft erbrachte Leistungen gezahlten Geldbeträge, die sog. Sondervergütungen, von den beteiligten Staaten unterschiedlich eingestuft werden können³.

Haben die beteiligten Staaten zur Vermeidung der Doppelbesteuerung ein Doppelbesteuerungsabkommen geschlossen, so besteht die Gefahr, dass die beteiligten Staaten wegen der unterschiedlichen Konzepte der Besteuerung von Personengesellschaften das Doppelbesteuerungsabkommen nicht einheitlich anwenden. Diese unterschiedliche Anwendung des Doppelbesteuerungsabkommens kann zum einen dazu führen, dass die Sondervergütungen des Gesellschafters von beiden Staaten besteuert werden, ohne dass die Doppelbesteuerung vermindert wird.⁴ Zum anderen ist es möglich, dass infolge der unterschiedlichen Anwendung des Doppelbesteuerungsabkommens keiner der beteiligten Staaten ein Besteuerungsrecht für gegeben hält und die Sondervergütungen in-

1 *Vees*, DB 2010, 1422.

2 Siehe statt aller *OECD Partnership Report*, Rn. 107 ff.

3 Siehe statt aller *OECD Partnership Report*, Rn. 96 ff., 120 ff.

4 Statt aller *OECD Partnership Report*, Rn. 122.

folgedessen gänzlich oder teilweise unbesteuert bleiben.⁵ Um diese Konflikte zu beseitigen, werden in Rechtsprechung und Schrifttum zahlreiche Lösungswege vorgeschlagen.

Aufgrund der Eigenart des deutschen Steuerrechts, die gezahlten Sondervergütungen als gewerbliche Einkünfte zu qualifizieren, treten die oben genannten Schwierigkeiten besonders häufig bei Doppelbesteuerungsabkommen auf, an denen die Bundesrepublik Deutschland beteiligt ist. Dies wird noch dadurch verstärkt, dass der deutsche Gesetzgeber und die deutsche Finanzverwaltung das Ziel verfolgen, die Doppelbesteuerungsabkommen dergestalt auszulegen, um in möglichst vielen Fällen ein Besteuerungsrecht der Bundesrepublik Deutschland zu sichern.⁶ Der jüngste Versuch des Gesetzgebers, dieses Ziel zu erreichen, stellt dabei die Regelung des § 50d Abs. 10 EStG dar.

Ziel der vorliegenden Arbeit soll die Klärung der Frage sein, ob die Vorschrift des § 50d Abs. 10 EStG das Ziel der Sicherung des Besteuerungsrechts der Bundesrepublik Deutschland erreichen kann. In diesem Rahmen stellt sich vor allem die Frage, anhand welcher Kriterien die Zuordnung der Sondervergütungen zu einer Betriebsstätte im Anwendungsbereich des OECD-Musterabkommens erfolgen kann.

Daneben soll in der Arbeit zum einen untersucht werden, ob eine Doppelbesteuerung, die eigentlich nicht verhindert werden kann, mittels der Anwendung des sog. Methodenartikels des Doppelbesteuerungsabkommens schließlich doch beseitigt werden kann. Zum anderen soll auch die Frage geklärt werden, ob die Doppelbesteuerungsabkommen in der Lage sind, eine gänzliche Nichtbesteuerung von Einkünften zu verhindern.

B. Gang der Untersuchung

In Kapitel 1 soll zunächst die steuerliche Behandlung der Personengesellschaft und insbesondere der Sondervergütungen nach deutschem Recht dargestellt werden, da diese als Grundlage für die Aufwerfung des zu lösenden Problems, nämlich der unterschiedlichen Behandlung der Sondervergütungen nach den unterschiedlichen Rechtsordnungen dienen soll.

Aus diesem Grund soll auch eine kurze Darstellung der Behandlung der Personengesellschaften und insbesondere der Behandlung von Sondervergütungen in anderen Rechtsordnungen erfolgen, um die Ursachen für das Entstehen der Qualifikationskonflikte darlegen zu können.

⁵ Statt aller *OECD Partnership Report*, Rn. 99.

⁶ Siehe den Bericht des FinA zu § 50d Abs. 10 EStG, BT-Drs. 16/11108, S. 23; BMF-Schreiben v. 16.4.2010, BStBl. I 2010, 354 Tz. 5.1.

In Kapitel 2 wird die Frage erörtert, wie die Sondervergütungen im Recht der Doppelbesteuerungsabkommen behandelt werden. Hier sollen zunächst die grundsätzlichen Möglichkeiten der Einordnung der Sondervergütungen in die jeweiligen Verteilungsartikel des OECD-MA dargelegt werden und anschließend der Meinungsstand in der deutschen Rechtsprechung und Literatur bis zum Inkrafttreten der Neuregelung des § 50d Abs. 10 EStG im Jahr 2009 erörtert werden.

Anschließend wird die Regelung des § 50d Abs. 10 EStG mit Entstehungsgeschichte, Inhalt etc. dargestellt und die bei der Anwendung des § 50d Abs. 10 EStG auftretenden Streitfragen werden erörtert. Ausgehend von diesem Punkt sollen die durch die Neuregelung des § 50d Abs. 10 EStG hervorgerufenen Fragen, nämlich die Frage der Zuordnung von Sondervergütungen zu einer Betriebsstätte im Rahmen des Art. 7 Abs. 1 S. 1 Hs. 2, S. 2, Abs. 2 OECD-MA, die Frage der Existenz von Mitunternehmer-Betriebsstätten sowie die Frage der Zulässigkeit von betriebsstättenlosen Unternehmensgewinnen geklärt werden. Erörtert werden soll auch, ob § 50d Abs. 10 EStG aus Gründen eines Treaty Override und aufgrund einer Rückwirkung der Vorschrift gegen Europäisches Recht und gegen Verfassungsrecht verstößt.

In Kapitel 3 wird die Frage erörtert, inwieweit die infolge der unterschiedlichen Qualifikation der Sondervergütungen entstandene Doppelbesteuerung bzw. doppelte Nichtbesteuerung beseitigt werden kann. Im Rahmen der Vermeidung der Doppelbesteuerung soll hier insbesondere auf die Tragfähigkeit der Vorschläge des *OECD Partnership Reports* und des OECD-Musterkommentars sowie die grundsätzliche Bedeutung der Änderungen des OECD-Musterkommentars für die jeweiligen Abkommen eingegangen werden.

Bei der Erörterung einer Vermeidung der doppelten Nichtbesteuerung soll neben den Konzepten einer Vermeidung auf Ebene der Doppelbesteuerungsabkommen ausführlich auf die Regelung des § 50d Abs. 9 S. 1 Nr. 1 EStG eingegangen werden. Hier bestehen sowohl hinsichtlich der tatbestandlichen Reichweite der Regelung als auch im Hinblick auf die Verfassungsmäßigkeit der Regelung erhebliche Probleme, die im Rahmen dieser Untersuchung erörtert werden sollen.

Erstes Kapitel: Die Behandlung von Personengesellschaften und Sondervergütungen nach nationalem deutschem Steuerrecht

A. Die Steuerrechtssubjektsfähigkeit von Personengesellschaften und Gesellschaftern

I. Die zivilrechtliche Rechtsfähigkeit von Personengesellschaften

Aus zivilrechtlicher Sicht stellen Personengesellschaften Rechtssubjekte dar, die zwar keine juristischen Personen, aber doch rechtsfähig sind, d.h. Träger von Rechten und Pflichten sein können. Die Fähigkeit, Träger von Rechten und Pflichten zu sein, hat dabei zur Folge, dass die Personengesellschaft Trägerin eines Gesellschaftsvermögens sein, eigene Verbindlichkeiten und Forderungen begründen und aus anderen Rechtsverhältnissen berechtigt und verpflichtet werden kann.⁷ Für die OHG ergibt sich dies aus § 124 Abs. 1 HGB, für die KG aus § 161 Abs. 2 i.V.m. § 124 Abs. 1 HGB. Die Gesellschaft bürgerlichen Rechts ist, sofern sie als Außengesellschaft auftritt, nach der Rechtsprechung des Bundesgerichtshofes ebenfalls als rechtsfähig anerkannt.⁸

II. Steuerliche Beurteilung der Subjektsfähigkeit von Personengesellschaften

1. Fehlende Eigenschaft der Personengesellschaft als Steuerrechtssubjekt für Zwecke der Einkommensteuer

Im Gegensatz zur zivilrechtlichen Rechtslage wird die Personengesellschaft für Zwecke der Einkommensteuer nicht als selbstständiges Rechtssubjekt angesehen.⁹ Dies ergibt sich daraus, dass taugliche Subjekte der Einkommensteuer nach § 1 Abs. 1 S. 1 EStG ausschließlich natürliche Personen sind. Zudem ist die Personengesellschaft auch nicht Subjekt der Körperschaftsteuer. Grund ist,

⁷ Vgl. für die OHG Baumbach/Hopt/Hopt, § 124 Rn. 2.

⁸ BGH v. 29.1.2001, BGHZ 146, 341.

⁹ Siehe statt aller BFH -GrS- v. 25.6.1984, BStBl. II 1984, 751, 761; L. Schmidt/Heinicke, § 1 Rn. 13.

dass die Aufzählung der Subjekte der Körperschaftsteuer in § 1 Abs. 1 KStG abschließend ist und die Personengesellschaften dort nicht aufgezählt werden.¹⁰

2. Gesellschafter als Steuerrechtssubjekt; Eigenschaft der Personengesellschaft als Gewinnermittlungssubjekt (Mitunternehmerschaft)

Stattdessen sind allein die Gesellschafter als Subjekt der Einkommen- bzw. Körperschaftsteuer anzusehen¹¹; es gilt das sog. Transparenzprinzip¹². Die Gesellschafter sind, soweit sie den steuerrechtlichen Anforderungen genügen, nach § 15 Abs. 1 S. 1 Nr. 2 EStG als Mitunternehmer zu behandeln.

Trotzdem ist die Personengesellschaft für die steuerrechtliche Beurteilung nicht völlig irrelevant. Die Personengesellschaft als Einheit der Gesellschafter ist Gewinnerzielungs- und Gewinnermittlungssubjekt und somit in begrenztem Umfang Steuerrechtssubjekt.¹³ Dies bedeutet, dass solche Merkmale des Einkommensteuertatbestandes, die von den Mitunternehmern in ihrer gesamthänderischen Verbundenheit verwirklicht werden, allen Mitunternehmern zugerechnet werden.¹⁴

B. Die steuerrechtliche Behandlung der Mitunternehmerschaft

I. Voraussetzungen der Mitunternehmerschaft

1. Gesellschaftsrechtliche Struktur

Das Bestehen einer Mitunternehmerschaft setzt zuvörderst die Existenz einer gesellschaftsrechtlichen Struktur voraus.¹⁵ Fraglich ist hierbei, ob die zivilrechtliche Wirksamkeit der Gesellschaft Voraussetzung für die steuerliche Anerkennung der Mitunternehmerschaft ist. Nach § 41 Abs. 1 S. 1 AO ist jedoch die Unwirksamkeit des Rechtsgeschäfts unerheblich, wenn die Parteien das wirt-

10 BFH -GrS- v. 25.6.1984, BStBl. II 1984, 751, 757 f.; Blümich/Renger, § 1 KStG Rn. 60.

11 BFH -GrS- v. 25.6.1984, BStBl. II 1984, 751, 760; L. Schmidt/Wacker, § 15 Rn. 160.

12 Siehe statt aller BFH -GrS- v. 3.5.1993, BStBl. II 1993, 616, 621; *Grobshäuser/Maier/Kies*, S. 38.

13 Statt aller BFH -GrS- v. 3.7.1995, BStBl. II 1995, 617, 621; *Niehaus/Wilke*, S. 25.

14 BFH -GrS- v. 25.6.1984, BStBl. II 1984, 751, 761 f.; L. Schmidt/Wacker, § 15 Rn. 163.

15 Statt aller BFH v. 22.1.1985, BStBl. II 1985, 362, 363; *Niehaus/Wilke*, S. 41.