

Trierer Studien zum Internationalen Steuerrecht

Herausgegeben von Gabriele Burmester

Band 14

Patrick Stemler

Die Behandlung
von Sondervergütungen
bei Personengesellschaften
nach dem Recht der
Doppelbesteuerungsabkommen

Inhaltsverzeichnis

Abkürzungsverzeichnis	21
Einleitung	27
A. Problemdarstellung.....	27
B. Gang der Untersuchung.....	28
Erstes Kapitel: Die Behandlung von Personengesellschaften und Sondervergütungen nach nationalem deutschem Steuerrecht	31
A. Die Steuerrechtssubjektsfähigkeit von Personengesellschaften und Gesellschaftern.....	31
I. Die zivilrechtliche Rechtsfähigkeit von Personengesellschaften.....	31
II. Steuerliche Beurteilung der Subjektsfähigkeit von Personengesellschaften	31
1. Fehlende Eigenschaft der Personengesellschaft als Steuerrechtssubjekt für Zwecke der Einkommensteuer	31
2. Gesellschafter als Steuerrechtssubjekt; Eigenschaft der Personengesellschaft als Gewinnermittlungssubjekt (Mitunternehmerschaft).....	32
B. Die steuerrechtliche Behandlung der Mitunternehmerschaft.....	32
I. Voraussetzungen der Mitunternehmerschaft.....	32
1. Gesellschaftsrechtliche Struktur	32
2. Mitunternehmerrisiko	34
3. Mitunternehmerinitiative	34
4. „Gesamtschau“ von Mitunternehmerrisiko und Mitunternehmerinitiative	34
II. Gewinnermittlung bei Mitunternehmerschaften	35
1. Personengesellschaft als Gewinnermittlungssubjekt.....	35
2. Theorie der additiven Gewinnermittlung	35
C. Sondervergütungen.....	36
I. Begriff der Sondervergütungen	36

II. Voraussetzung der Sondervergütungen.....	37
1. Vorliegen einer in § 15 Abs. 1 S. 1 Nr. 2 S. 1 Hs. 2 EStG genannten Vergütung	37
2. Beitrag der Leistung des Mitunternehmers zum Gesellschaftszweck	38
a) Allgemeines	38
b) Bilanzierungskonkurrenz.....	38
III. Arten der Sondervergütungen.....	41
1. Tätigkeitsvergütungen	41
a) Allgemeines und Arten der Tätigkeitsvergütungen.....	41
b) Vergütungen für Arbeitsleistungen	41
c) Vergütungen für freiberufliche Tätigkeiten.....	43
2. Nutzungsvergütungen	44
a) Überlassung von Wirtschaftsgütern.....	44
b) Hingabe eines Darlehens	44
D. Die steuerrechtliche Behandlung der Personengesellschaft nach anderen Rechtsordnungen.....	45
I. Behandlung der Personengesellschaft als eigenständiges Steuer- subjekt	45
1. Grundsätzliche Behandlung der Personengesellschaft bzw. der von der Personengesellschaft erzielten Einkünfte	45
2. Behandlung von Einkünften aus Vergütungen für Leistungen des Gesellschafters an die Gesellschaft	46
II. Die Behandlung der Personengesellschaft nach dem Transparenz- bzw. Mitunternehmerprinzip.....	46
1. Allgemeines	46
2. Grundsätzliche Behandlung der Personengesellschaft bzw. der von der Personengesellschaft erzielten Einkünfte	47
3. Behandlung von Einkünften aus Vergütungen für Leistungen des Gesellschafters an die Gesellschaft	47

III. Wahlrecht der Gesellschafter bezüglich der Besteuerungsform der Personengesellschaft	48
1. Grundsätzliche Behandlung der Personengesellschaft bzw. der von der Personengesellschaft erzielten Einkünfte	48
a) Französisches Steuerrecht.....	48
b) Steuerrecht der USA.....	49
2. Behandlung von Einkünften aus Vergütungen für Leistungen des Gesellschafters an die Gesellschaft	50
a) Französisches Steuerrecht.....	50
b) Steuerrecht der USA.....	50
E. Nationale Rechtslage bezüglich der Behandlung von Sondervergütungen bei grenzüberschreitend agierenden Personengesellschaften	51
I. Beteiligung eines ausländischen Gesellschafters an einer inländischen Personengesellschaft	51
1. Vorliegen einer Betriebsstätte des Mitunternehmers.....	51
2. Ermittlung des Gewinns der Betriebsstätte des Mitunternehmers	52
3. Zurechnung von Sondervergütungen zu einer eigenen Betriebsstätte des Mitunternehmers (sog. Mitunternehmer-Betriebsstätte).....	53
a) Existenz einer solchen Mitunternehmer-Betriebsstätte.....	54
b) Zurechnung von Einkünften zu einer Mitunternehmer-Betriebsstätte.....	55
4. Innerstaatliche Zulässigkeit von betriebsstättenlosen Unternehmensgewinnen („floating income“)	60
a) Begriff des floating income	61
b) Innerstaatliche Zulässigkeit des floating income	61
c) Ergebnis	74
5. Ergebnis	75
II. Beteiligung eines inländischen Gesellschafters an einer ausländischen Personengesellschaft.....	75
1. Einstufung der ausländischen Personengesellschaft als Personengesellschaft.....	76

2. Einstufung der ausländischen Personengesellschaft als Kapitalgesellschaft	77
Zweites Kapitel: Die Qualifikation von Sondervergütungen nach dem Recht der Doppelbesteuerungsabkommen	79
A. Grundsätzliche Problematik	79
B. Einordnung der Sondervergütungen in die Einkunfts-kategorien der Doppelbesteuerungsabkommen	80
I. Grundsätzliche Möglichkeit der Einordnung	80
II. Behandlung der Sondervergütungen vor der Neuregelung des § 50d Abs. 10 EStG aus deutscher Sicht	81
1. Auffassung der Finanzverwaltung	81
2. Rechtsprechung des Bundesfinanzhofes	82
3. Auffassungen im Schrifttum	83
4. Auffassung der OECD im <i>Partnership Report</i>	84
5. Stellungnahme	85
C. Die Neuregelung des § 50d Abs. 10 EStG	96
I. Entstehungsgeschichte des § 50d Abs. 10 EStG	96
II. Reichweite des § 50d Abs. 10 EStG	97
1. Auffassung des Gesetzgebers und der Finanzverwaltung	97
2. Auffassung der Rechtsprechung	98
a) Urteil des Finanzgerichts München vom 30. Juli 2009	98
b) Urteil des Finanzgerichts Baden-Württemberg vom 9. Oktober 2009	98
c) Urteil des Finanzgerichts Nürnberg vom 3. Dezember 2009	100
d) Urteil des Bundesfinanzhofes vom 8. September 2010	100
e) Beschluss des Bundesfinanzhofes vom 8. November 2010	101
f) Urteil des Finanzgerichts Düsseldorf vom 7. Dezember 2010	102
g) Urteil des Bundesfinanzhofes vom 7. Dezember 2011	102
h) Urteil des Bundesfinanzhofes vom 19. Juli 2012	103
i) Zusammenfassung	103

3. Auffassung des Schrifttums	104
a) Nichtanwendung des § 50d Abs. 10 EStG wegen des Vorrangs der abkommensautonomen Auslegung?	104
b) Anwendung des § 50d Abs. 10 EStG bei Doppelbesteuerungsabkommen, die den Begriff der Unternehmensgewinne nicht verwenden	104
c) Vorrang der speziellen Einkunfts-kategorien der Doppelbesteuerungsabkommen (Art. 7 Abs. 4 OECD-MA) auch nach Erlass des § 50d Abs. 10 EStG?	105
d) Anwendung des § 50d Abs. 10 EStG bei freiberuflichen Mitunternehmenschaften	106
e) Anwendung des § 50d Abs. 10 EStG bei mittelbaren Beteiligungen	108
f) Anwendung des § 50d Abs. 10 EStG bei Sondervergütungen aus einer ehemaligen Mitunternehmerstellung	110
g) Anwendung des § 50d Abs. 10 EStG bei gewerblich geprägten Personengesellschaften	110
h) Anwendung des § 50d Abs. 10 EStG auch bei Einnahmen aus dem Sonderbetriebsvermögen II in Form von Dividenden	112
i) Reichweite des § 50d Abs. 10 EStG in Bezug auf die Zuordnung der Sondervergütungen zu einer inländischen Betriebsstätte	112
4. Stellungnahme	114
a) Anwendung des § 50d Abs. 10 EStG bei Abkommen, die den Begriff der Unternehmensgewinne nicht verwenden	114
b) Vorrang der speziellen Einkunfts-kategorien der Doppelbesteuerungsabkommen (Art. 7 Abs. 4 OECD-MA) auch nach Erlass des § 50d Abs. 10 EStG?	116
c) Nichtanwendung des § 50d Abs. 10 EStG wegen des Vorrangs der abkommensautonomen Auslegung?	117
d) Anwendung des § 50d Abs. 10 EStG bei Sondervergütungen aus einer ehemaligen Mitunternehmerstellung	118

e) Reichweite des § 50d Abs. 10 EStG in Bezug auf die Zuordnung der Sondervergütungen zu einer inländischen Betriebsstätte.....	119
D. Zuordnung der Sondervergütungen zur Personengesellschaft.....	121
I. Die Personengesellschaft als Betriebsstätte des Gesellschafters.....	121
1. Betriebsstätte der Personengesellschaft.....	122
a) Personengesellschaft ist Steuersubjekt.....	122
b) Personengesellschaft stellt kein Steuersubjekt dar.....	122
2. Betriebsstätte des Gesellschafters.....	124
II. Die Auslegung der Betriebsstättenvorbehalte der DBA bzw. des OECD-MA.....	124
1. Rechtsprechung des BFH.....	124
2. Auffassungen im Schrifttum.....	126
3. Ergebnis.....	132
III. Zuordnungen von Sondervergütungen nach den Kriterien des Art. 7 Abs. 1 S. 1, 2, Abs. 2 OECD-MA.....	132
1. Rechtliche Zuordnung bei Art. 7 OECD-MA?.....	132
2. Anwendung des Fremdvergleichsgrundsatzes im Rahmen der Gewinnabgrenzung bei Personengesellschaften?.....	134
3. Zurechnung des gesamten Gewinns des Unternehmens zur Personengesellschafts-Betriebsstätte infolge fehlender Vertragsbeziehungen?.....	136
4. Zurechnung nach wirtschaftlichen Grundsätzen.....	137
IV. Zurechnung von Sonderbetriebsvermögen zu einer Mitunternehmer-Betriebsstätte im Abkommensrecht.....	143
1. Existenz einer Mitunternehmer-Betriebsstätte im Recht der Doppelbesteuerungsabkommen.....	143
2. Zurechnung der vertraglichen Sondervergütungen zur Mitunternehmer-Betriebsstätte im Abkommensrecht.....	145
a) Stimmen für eine Zurechnung zur Mitunternehmer-Betriebsstätte.....	145
b) Ablehnende Stimmen einer Zurechnung zu einer Mitunternehmer-Betriebsstätte.....	146

3. Ergebnis	149
V. Die abkommensrechtliche Zulässigkeit von betriebsstättenlosen Unternehmensgewinnen.....	150
1. Bejahende Stimmen	150
2. Verneinende Stimmen.....	151
3. Diskussion.....	152
a) Erfordernis einer Betriebsstätte	152
b) Zurechnung der Sondervergütungen zu einer durch die Personen- gesellschaft vermittelten Betriebsstätte des Mitunternehmers?	153
VI. Ergebnis	154
E. § 50d Abs. 10 EStG als (zulässiger) Treaty Override?	154
I. Begriff und Kategorisierung des Treaty Override.....	154
1. Begriff des Treaty Override.....	154
2. Fallgruppen des Treaty Override.....	158
II. Innerstaatliche Zulässigkeit des Treaty Override.....	158
1. Grad der Erkennbarkeit des Willens zur Abweichung von Doppel- besteuerungsabkommen.....	158
2. Wirksamkeit völkerrechtswidriger Gesetze im innerstaatlichen Recht	161
a) Verstoß gegen Unionsrecht.....	161
b) Verstoß gegen Verfassungsrecht.....	162
aa) Verstoß gegen Art. 25 GG und Art. 59 Abs. 2 GG	162
bb) Verstoß gegen das Rechtsstaatsprinzip des Art. 20 Abs. 3 GG	162
cc) Verstoß gegen Grundrechte	168
c) Verstoß gegen § 2 AO	169
III. Anwendung der Kriterien auf § 50d Abs. 10 EStG.....	169
1. Einstufung des § 50d Abs. 10 EStG als Treaty Override.....	169
a) Verneinende Stimmen	169
b) Bejahende Stimmen.....	170
c) Stellungnahme	170

2. Ausreichende Kennzeichnung des Treaty Override in § 50d Abs. 10 EStG	171
3. Vereinbarkeit des § 50d Abs. 10 EStG mit innerstaatlichem Recht ...	172
a) Verstoß gegen Art. 14 Abs. 1 GG	172
aa) Schutzbereich des Art. 14 Abs. 1 GG	172
bb) Eingriff in den Schutzbereich des Art. 14 GG	173
b) Verstoß gegen Art. 2 Abs. 1 GG	175
aa) Schutzbereich des Art. 2 Abs. 1 GG	175
bb) Eingriff in den Schutzbereich des Art. 2 Abs. 1 GG	175
cc) Rechtfertigung des Eingriffs	179
dd) Ergebnis	181
c) Verstoß gegen Art. 3 Abs. 1 GG	181
aa) Vorliegen einer Ungleichbehandlung	181
(1) Ungleichbehandlung von Einzel- und Mitunternehmern	181
(2) Ungleichbehandlung der beschränkt steuerpflichtigen Mitunter- nehmer gegenüber den unbeschränkt steuerpflichtigen Mitunter- nehmern	182
(3) Ungleichbehandlung gegenüber anderen beschränkt Steuer- pflichtigen	184
bb) Rechtfertigung der Ungleichbehandlung	184
d) Gesamtergebnis	185
F. § 50d Abs. 10 EStG und Rückwirkung	186
I. Art der Rückwirkung	186
II. Zulässigkeit der Rückwirkung	187
1. Veranlagungszeiträume bis einschließlich 2007 (Fälle der sog. echten Rückwirkung)	187
a) Rückwirkung zur Beseitigung einer unklaren Rechtslage	187
b) Rückwirkung zur Gewährleistung der steuerlichen Belastungs- gleichheit	189
c) Ergebnis	190

2. Veranlagungszeitraum 2008 (Fälle der sog. unechten Rückwirkung)	190
III. Ergebnis hinsichtlich der Rückwirkung	197
G. Gesamtergebnis der Behandlung von Sondervergütungen	197
Drittes Kapitel: Vermeidung einer Doppelbesteuerung bzw. einer doppelten Nichtbesteuerung im Rahmen der Sondervergütungen	199
A. Gründe für das Entstehen einer Doppelbesteuerung	199
I. Allgemeine Gründe für das Entstehen einer Doppelbesteuerung	199
II. Bestehenbleiben der Doppelbesteuerung trotz Anwendung eines Doppelbesteuerungsabkommens	199
1. Grundsatz: Vermeidung der Doppelbesteuerung	199
2. Sonderfall: Bestehenbleiben einer Doppelbesteuerung	200
B. Vermeidung der Doppelbesteuerung durch Auslegung des Methodenartikels	202
I. Auffassung der OECD	202
II. Auffassung des deutschen Gesetzgebers und der Finanzverwaltung	203
III. Auffassung der Rechtsprechung	203
IV. Auffassung des Schrifttums	204
1. Ableitung einer Verpflichtung zur Vermeidung der Doppelbesteuerung aus einer Bindung des Ansässigkeitsstaats aus Art. 3 Abs. 2 OECD-MA	204
2. Ableitung einer Verpflichtung zur Vermeidung der Doppelbesteuerung aus Art. 23A Abs. 1 OECD-MA bzw. Art. 23B Abs. 1 OECD-MA	205
3. Ableitung einer Verpflichtung zur Vermeidung der Doppelbesteuerung aus Art. 23A Abs. 2 OECD-MA	206
4. Ablehnung einer Bindung des Ansässigkeitsstaat an die durch den Quellenstaat vorgenommene Auslegung	208
V. Stellungnahme	210
1. Bindung des Ansässigkeitsstaats an die Einkünftequalifikation des Quellenstaats bei ausdrücklichen Regelungen	210

2. Ableitung einer Bindung des Ansässigkeitsstaats an die Einkünftequalifikation des Quellenstaats aus Art. 3 Abs. 2 OECD-MA	210
3. Ableitung einer Bindung des Ansässigkeitsstaats an die Einkünftequalifikation des Quellenstaats aus Art. 23A Abs. 1 OECD-MA	211
a) Generelle Möglichkeit der Ableitung einer Qualifikationsverketzung aus Art. 23A Abs. 1 OECD-MA.....	211
b) Ableitung einer Qualifikationsverketzung aufgrund einer Bindung an den OECD-Musterkommentar	212
c) Ableitung einer Qualifikationsverketzung aufgrund einer Bindung an den Musterkommentar der OECD für solche Doppelbesteuerungsabkommen, die vor der Änderung des Musterkommentars im Jahr 2000 abgeschlossen wurden.....	214
aa) Stimmen für die Berücksichtigung von Änderungen des OECD-Kommentars bei der Auslegung älterer Doppelbesteuerungsabkommen.....	214
bb) Stimmen für die Berücksichtigung von klarstellenden Änderungen des OECD-Musterkommentars.....	215
cc) Stimmen gegen die Berücksichtigung von Änderungen des OECD-Kommentars bei der Auslegung älterer Doppelbesteuerungsabkommen.....	215
dd) Stellungnahme	216
4. Ableitung einer Bindung des Ansässigkeitsstaats an die Einkünftequalifikation des Quellenstaats aus Art. 23A Abs. 2 OECD-MA	219
5. Ergebnis	220
C. Vermeidung der doppelten Nichtbesteuerung.....	221
I. Auftreten der doppelten Nichtbesteuerung.....	221
1. Begriff der doppelten Nichtbesteuerung.....	221
2. Auftreten der doppelten Nichtbesteuerung.....	221
II. Vermeidung der doppelten Nichtbesteuerung bzw. Minderbesteuerung	224
1. Vermeidung der doppelten Nichtbesteuerung auf Ebene der Doppelbesteuerungsabkommen durch Auslegung des Methodenartikels.....	224

a) Auffassung der OECD.....	224
b) Auffassung des deutschen Gesetzgebers und der Finanzverwaltung.....	225
c) Auffassung der Rechtsprechung.....	225
d) Auffassungen im Schrifttum	227
aa) Stimmen für eine Vermeidung der doppelten Nichtbesteuerung mittels des Modells der OECD.....	227
bb) Stimmen gegen eine Vermeidung der doppelten Nichtbesteuerung mittels des Modells der OECD.....	227
cc) Beseitigung der doppelten Nichtbesteuerung durch Anwendung des Art. 23A Abs. 4 OECD-MA.....	228
e) Stellungnahme	229
aa) Vermeidung der doppelten Nichtbesteuerung nach Art. 23A Abs. 1 OECD-MA	229
bb) Vermeidung der doppelten Nichtbesteuerung nach Art. 23A Abs. 4 OECD-MA	236
cc) Vermeidung der doppelten Nichtbesteuerung mittels der Regelung des Art. 23A Abs. 2 OECD-MA.....	237
dd) Gesamtergebnis	239
2. Vermeidung der doppelten Nichtbesteuerung auf nationaler Ebene durch § 50d Abs. 10 S. 2 i.V.m. Abs. 9 S. 1 Nr. 1 EStG.....	239
a) Zweck der Regelung des § 50d Abs. 9 S. 1 Nr. 1 EStG.....	240
b) Reichweite des § 50d Abs. 9 S. 1 Nr. 1 EStG.....	241
aa) Generelle Reichweite des § 50d Abs. 9 Abs. 1 Nr. 1 EStG.....	241
(1) Anwendbarkeit des § 50d Abs. 9 S. 1 Nr. 1 EStG bei doppelten Nichtbesteuerungen, die auf nationalen Regelungen beruhen	241
(2) Anwendung des § 50d Abs. 9 S. 1 Nr. 1 EStG, wenn sich die Freistellung aus einem Verteilungsartikel ergibt.....	241
(3) Vorliegen eines Qualifikationskonflikts als Voraussetzung für die Anwendung des § 50d Abs. 9 S. 1 Nr. 1 EStG.....	242

(4) Anwendung des § 50d Abs. 9 S. 1 Nr. 1 EStG in allen Kategorien eines Qualifikationskonflikts?	244
bb) Generelles „Leerlaufen“ des § 50d Abs. 9 S. 1 Nr. 1 EStG bei Sondervergütungen?	246
cc) Anwendung des § 50d Abs. 9 Abs. 1 Nr. 1 EStG bei teilweise versteuertem Einkommen	246
c) § 50d Abs. 9 Abs. 1 Nr. 1 EStG als Treaty Override	250
aa) Einstufung als Treaty Override	250
bb) Ausreichende Kennzeichnung des Treaty Override	252
cc) Wirksamkeit des Treaty Override	252
(1) Verstoß des § 50d Abs. 9 S. 1 Nr. 1 EStG gegen Unionsrecht	253
(2) Verstoß des § 50d Abs. 9 S. 1 Nr. 1 EStG gegen Verfassungsrecht	255
(a) Verstoß gegen Art. 25 GG, Art. 59 GG und das Rechtsstaatsprinzip	255
(b) Verstoß gegen Art. 14 Abs. 1 GG	255
(c) Verstoß gegen Art. 2 Abs. 1 GG	255
(aa) Schutzbereich des Art. 2 Abs. 1 GG	255
(bb) Eingriff in den Schutzbereich des Art. 2 Abs. 1 GG	255
(cc) Rechtfertigung des Eingriffs	256
(d) Verstoß gegen den allgemeinen Gleichgrundsatz des Art. 3 Abs. 1 GG	257
dd) Ergebnis	258
d) § 50d Abs. 9 S. 1 Nr. 1 EStG und Rückwirkung	258
aa) Art der Rückwirkung	259
bb) Zulässigkeit der Rückwirkung	259
(1) Veranlagungszeiträume bis einschließlich 2005 (Fälle der echten Rückwirkung)	259
(a) § 50d Abs. 9 S. 1 Nr. 1 als klarstellende Regelung?	260
(b) Rückwirkung zur Gewährleistung der steuerlichen Belastungsgleichheit	261

(2) Veranlagungszeitraum 2006 (Fälle der unechten Rückwirkung)	262
cc) Ergebnis	262
e) Gesamtergebnis.....	263
Zusammenfassung der wesentlichen Ergebnisse	265
Literaturverzeichnis.....	267