

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 verzeichnet 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

<b>§ 1 Rechtfertigung und Eingrenzung des Themas</b> .....	19
A. Einkünftequalifikation und Geprägeregung .....	19
B. Gewerbliche Prägung im Internationalen Steuerrecht .....	20
C. Neuregelung des § 50i EStG .....	21
D. Thematische Ausgrenzungen .....	22
<b>§ 2 Entstehungsgeschichte, Tatbestand und Rechtsfolgen des § 15 Abs. 3 Nr. 2 EStG</b>	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
<b>§ 3 Systematik des Internationalen Steuerrechts</b> .....	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
<b>§ 4 Gewerbliche Prägung im deutschen Internationalen Steuerrecht</b> .....	44
A. Beschränkte Steuerpflicht des Steuerausländers im Inland .....	44
B. Unbeschränkte Steuerpflicht des Steuerinländers .....	68
C. Innerstaatliche Methoden zur Vermeidung von Doppelbesteuerung .....	69



<b>§ 5 Gewerbliche Prägung im Anwendungsbereich von DBA</b> .....	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
<b>§ 6 Neuregelung des § 50i EStG</b> .....	210
A. Entstehungsgeschichte .....	210
B. Systematische Einordnung des § 50i EStG .....	215
C. Fazit .....	226
<b>§ 7 Ergebnisse und Schluss</b> .....	229
A. Thesenhafte Darstellung der wesentlichen Ergebnisse .....	229
B. Schlussbetrachtung .....	233
<b>Literaturverzeichnis</b> .....	235
<b>Sachverzeichnis</b> .....	259

# Inhaltsverzeichnis

<b>§ 1 Rechtfertigung und Eingrenzung des Themas</b> .....	19
A. Einkünftequalifikation und Geprägeregung .....	19
B. Gewerbliche Prägung im Internationalen Steuerrecht .....	20
C. Neuregelung des § 50i EStG .....	21
D. Thematische Ausgrenzungen .....	22
<b>§ 2 Entstehungsgeschichte, Tatbestand und Rechtsfolgen des § 15 Abs. 3 Nr. 2 EStG</b> .....	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. Einkünfteerzielungsabsicht 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
<b>§ 3 Systematik des Internationalen Steuerrechts</b> .....	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
<b>§ 4 Gewerbliche Prägung im deutschen Internationalen Steuerrecht .....</b>	<b>44</b>
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 ständi- gem 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 grammatikalischer 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 Per- sonengesellschaften .....	54
ee) Geschäftsleitung, Zweigniederlassung und Geschäftsstelle im In- land, § 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 Geschäfts- führers .....	57
(3) Geschäftsführer einer Personengesellschaft kein ständiger Ver- treter 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 gewerblich 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 Steuerinländers .....	68
C. Innerstaatliche Methoden zur Vermeidung von Doppelbesteuerung .....	69
<b>§ 5 Gewerbliche Prägung im Anwendungsbereich von DBA .....</b>	<b>71</b>
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>B. Problemdarstellung und Zusammenfassung des bisherigen Meinungsstands . . . . .</b>	<b>105</b>
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
<b>C. DBA-rechtliche Einordnung der Einkünfte aus gewerblich geprägten Personengesellschaften . . . . .</b>	<b>117</b>
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. Definitiorische 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 Gesetzssystematik	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 rechtsfolgende 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 abkommensimmanenten 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 immanenten 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 Geprägeregung

Der innerstaatlichen Ertragsbesteuerung von Personengesellschaften liegt das sog. Transparenzprinzip zugrunde.<sup>1</sup> Während natürliche Personen sowie Körperschaften selbst Subjekt der Einkommen- bzw. Körperschaftsteuer sind, gilt dies für die Personengesellschaft grundsätzlich nicht.<sup>2</sup> Diese ist zwar Subjekt der Gewinnerzielung sowie Gewinnermittlung<sup>3</sup> (sog. begrenzte oder partielle Steuerrechtsfähigkeit<sup>4</sup>), 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. Geprägeregung des § 15 Abs. 3 Nr. 2 EStG: Danach *gilt* die mit Einkünfteerzielungsabsicht 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. KG<sup>5</sup> betroffen, bei der die GmbH und/oder ein Dritter Geschäftsführer ist. Ist diese an sich vermögensverwaltend tätig, d. h. besteht ihre Tätigkeit ausschließlich oder vorwiegend<sup>6</sup> in der „Fruchtziehung aus zu erhaltenden Substanzwerten“<sup>7</sup>, 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.

---

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

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

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

<sup>4</sup> So z. B. *Knobbe-Keuk*, BB 1985, 473 (473).

<sup>5</sup> 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.

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

<sup>7</sup> 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.<sup>8</sup>

## 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.<sup>9</sup> Denn nur wenn überhaupt steuerpflichtige Einkünfte vorliegen, können die jeweiligen DBA die sich hieraus ergebenden innerstaatlichen Besteuerungsansprüche modifizieren.<sup>10</sup>

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.<sup>11</sup> 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.<sup>12</sup> Diesem Verständnis hat sich im September 2014 auch die Finanzverwaltung angeschlossen.<sup>13</sup>

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

---

<sup>8</sup> Zur Historie unter § 2, A. (S. 23 ff.).

<sup>9</sup> Dazu unter § 4, A. (S. 44 ff.).

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

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

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

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

entscheidende Bedeutung innerhalb der abkommensrechtlichen Systematik zukommt.<sup>14</sup> 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]“.<sup>15</sup> 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.<sup>16</sup> 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.<sup>17</sup>

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.<sup>18</sup> 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

---

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

<sup>15</sup> BFH, Urteil v. 28. 4. 2010, I R 81/09, BStBl. II 2014, 754.

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

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

<sup>18</sup> Ausführlich zu § 50i EStG unter § 6 (S. 210 ff.).