

Die Neuregelungen auf einen Blick

- Umqualifikation von Sondervergütungen in Unternehmensgewinne für Zwecke des Abkommensrechts
- Fundstelle: JStG 2009, BGBl. I 2008, 2794

§ 50d

Besonderheiten im Fall von Doppelbesteuerungsabkommen und der §§ 43b und 50g

idF des EStG v. 19.10.2002 (BGBl. I 2002, 4210; BStBl. I 2002, 1209),
zuletzt geändert durch JStG 2009 v. 19.12.2008 (BGBl. I 2008, 2794; BStBl. I 2009, 74)

(1) ¹Können Einkünfte, die dem Steuerabzug vom Kapitalertrag oder dem Steuerabzug auf Grund des § 50a unterliegen, nach § 43b, 50g oder nach einem Abkommen zur Vermeidung der Doppelbesteuerung nicht oder nur nach einem niedrigeren Steuersatz besteuert werden, so sind die Vorschriften über die Einbehaltung, Abführung und Anmeldung der Steuer *durch den Schuldner der Kapitalerträge oder Vergütungen im Sinne des § 50a* ungeachtet des §§ 43b, 50g und des Abkommens anzuwenden. ²Unberührt bleibt der Anspruch des Gläubigers der Kapitalerträge oder Vergütungen auf völlige oder teilweise Erstattung der einbehaltenen und abgeführten oder der aufgrund Haftungsbescheid oder Nachforderungsbescheid entrichteten Steuer. ³Die Erstattung erfolgt auf Antrag des Gläubigers der Kapitalerträge oder Vergütungen auf der Grundlage eines Freistellungsbescheids; der Antrag ist nach amtlich vorgeschriebenem Vordruck bei dem Bundeszentralamt für Steuern zu stellen. ⁴Der zu erstattende Betrag wird nach Bekanntgabe des Freistellungsbescheids ausgezahlt. ⁵Hat der Gläubiger der Vergütungen im Sinne des § 50a nach § 50a Abs. 5 Steuern für Rechnung beschränkt steuerpflichtiger Gläubiger einzubehalten, kann die Auszahlung des Erstattungsanspruchs davon abhängig gemacht werden, dass er die Zahlung der von ihm einzubehaltenden Steuer nachweist, hierfür Sicherheit leistet oder unwiderruflich die Zustimmung zur Verrechnung seines Erstattungsanspruchs mit seiner Steuerzahlungsschuld erklärt. ⁶Das Bundeszentralamt für Steuern kann zulassen, dass Anträge auf maschinell verwertbaren Datenträgern gestellt werden. ⁷Die Frist für den Antrag auf Erstattung beträgt vier Jahre nach Ablauf des Kalenderjahrs, in

§ 50d

dem die Kapitalerträge oder Vergütungen bezogen worden sind.⁸Die Frist nach Satz 7 endet nicht vor Ablauf von sechs Monaten nach dem Zeitpunkt der Entrichtung der Steuer.⁹Für die Erstattung der Kapitalertragsteuer gilt § 45 entsprechend.¹⁰Der Schuldner der Kapitalerträge oder Vergütungen kann sich vorbehaltlich des Absatzes 2 nicht auf die Rechte des Gläubigers aus dem Abkommen berufen.

(1a) ¹Der nach Absatz 1 in Verbindung mit § 50g zu erstattende Betrag ist zu verzinsen.²Der Zinslauf beginnt 12 Monate nach Ablauf des Monats, in dem der Antrag auf Erstattung und alle für die Entscheidung erforderlichen Nachweise vorliegen, frühestens am Tag der Entrichtung der Steuer durch den Schuldner der Kapitalerträge oder Vergütungen.³Er endet mit Ablauf des Tages, an dem der Freistellungsbescheid wirksam wird.⁴Wird der Freistellungsbescheid aufgehoben, geändert oder nach § 129 der Abgabenordnung berichtigt, ist eine bisherige Zinsfestsetzung zu ändern.⁵§ 233a Abs. 5 der Abgabenordnung gilt sinngemäß.⁶Für die Höhe und Berechnung der Zinsen gilt § 238 der Abgabenordnung.⁷Auf die Festsetzung der Zinsen ist § 239 der Abgabenordnung sinngemäß anzuwenden.⁸Die Vorschriften dieses Absatzes sind nicht anzuwenden, wenn der Steuerabzug keine abgeltende Wirkung hat (§ 50 Abs. 2).

(2) ¹In den Fällen der §§ 43b, 50a **Abs. 1**, § 50g kann der Schuldner der Kapitalerträge oder Vergütungen den Steuerabzug nach Maßgabe von § 43b oder § 50g oder des Abkommens unterlassen oder nach einem niedrigeren Steuersatz vornehmen, wenn das Bundeszentralamt für Steuern dem Gläubiger auf Grund eines von ihm nach amtlich vorgeschriebenem Vordruck gestellten Antrags bescheinigt, dass die Voraussetzungen dafür vorliegen (Freistellung im Steuerabzugsverfahren); dies gilt auch bei Kapitalerträgen, die einer nach einem Abkommen zur Vermeidung der Doppelbesteuerung im anderen Vertragsstaat ansässigen Kapitalgesellschaft, die am Nennkapital einer unbeschränkt steuerpflichtigen Kapitalgesellschaft im Sinne des § 1 Abs. 1 Nr. 1 des Körperschaftsteuergesetzes zu mindestens einem Zehntel unmittelbar beteiligt ist und im Staat ihrer Ansässigkeit den Steuern vom Einkommen oder Gewinn unterliegt, ohne davon befreit zu sein, von der unbeschränkt steuerpflichtigen Kapitalgesellschaft zufließen.²Die Freistellung kann unter dem Vorbehalt des Widerrufs erteilt und von Auflagen oder Bedingungen abhängig gemacht werden.³Sie kann in den Fällen des § 50a **Abs. 1** von der Bedingung abhängig gemacht werden, dass die Erfüllung der Verpflichtungen nach § 50a Abs. 5 nachgewiesen werden, soweit die Vergütungen an andere beschränkt Steuerpflichtige weitergeleitet werden.⁴Die Geltungsdauer der Bescheinigung nach Satz 1 beginnt frühestens an dem Tag, an dem der Antrag beim Bundeszentralamt für Steuern eingeht; sie beträgt mindestens ein Jahr und darf drei Jahre nicht überschreiten; der Gläubiger der Kapitalerträge oder der Vergütungen ist verpflichtet, den Wegfall der Voraussetzungen für die Freistellung unverzüglich dem Bundeszen-

tralamt für Steuern mitzuteilen. ⁵Voraussetzung für die Abstandnahme vom Steuerabzug ist, dass dem Schuldner der Kapitalerträge oder Vergütungen die Bescheinigung nach Satz 1 vorliegt. ⁶Über den Antrag ist innerhalb von drei Monaten zu entscheiden. ⁷Die Frist beginnt mit der Vorlage aller für die Entscheidung erforderlichen Nachweise. ⁸Bestehende Anmeldeverpflichtungen bleiben unberührt.

(3) ¹Eine ausländische Gesellschaft hat keinen Anspruch auf völlige oder teilweise Entlastung nach Absatz 1 oder Absatz 2, soweit Personen an ihr beteiligt sind, denen die Erstattung oder Freistellung nicht zustände, wenn sie die Einkünfte unmittelbar erzielen, und

1. für die Einschaltung der ausländischen Gesellschaft wirtschaftliche oder sonst beachtliche Gründe fehlen oder
2. die ausländische Gesellschaft nicht mehr als 10 Prozent ihrer gesamten Bruttoerträge des betreffenden Wirtschaftsjahres aus eigener Wirtschaftstätigkeit erzielt oder
3. die ausländische Gesellschaft nicht mit einem für ihren Geschäftszweck angemessen eingerichteten Geschäftsbetrieb am allgemeinen wirtschaftlichen Verkehr teilnimmt.

²Maßgebend sind ausschließlich die Verhältnisse der ausländischen Gesellschaft; organisatorische, wirtschaftliche oder sonst beachtliche Merkmale der Unternehmen, die der ausländischen Gesellschaft nahe stehen (§ 1 Abs. 2 des Außensteuergesetzes), bleiben außer Betracht. ³An einer eigenen Wirtschaftstätigkeit fehlt es, soweit die ausländische Gesellschaft ihre Bruttoerträge aus der Verwaltung von Wirtschaftsgütern erzielt oder ihre wesentlichen Geschäftstätigkeiten auf Dritte überträgt. ⁴Die Sätze 1 bis 3 sind nicht anzuwenden, wenn mit der Hauptgattung der Aktien der ausländischen Gesellschaft ein wesentlicher und regelmäßiger Handel an einer anerkannten Börse stattfindet oder für die ausländische Gesellschaft die Vorschriften des Investmentsteuergesetzes gelten.

(4) ¹Der Gläubiger der Kapitalerträge oder Vergütungen im Sinne des § 50a hat nach amtlich vorgeschriebenem Vordruck durch eine Bestätigung der für ihn zuständigen Steuerbehörde des anderen Staates nachzuweisen, dass er dort ansässig ist oder die Voraussetzungen des § 50g Abs. 3 Nr. 5 Buchstabe c erfüllt sind. ²Das Bundesministerium der Finanzen kann im Einvernehmen mit den obersten Finanzbehörden der Länder erleichterte Verfahren oder vereinfachte Nachweise zulassen.

(5) ¹Abweichend von Absatz 2 kann das Bundeszentralamt für Steuern in den Fällen des § 50a **Abs. 1 Nr. 3** den Schuldner der Vergütung auf Antrag allgemein ermächtigen, den Steuerabzug zu unterlassen oder nach einem niedrigeren Steuersatz vorzunehmen (Kontrollmeldeverfahren). ²Die Ermächtigung kann in Fällen geringer steuerlicher Bedeutung erteilt und mit Auflagen verbunden werden. ³Einer Bestätigung nach Absatz 4 Satz 1 bedarf es im Kontrollmeldeverfahren nicht. ⁴Inhalt der Auflage kann die An-

§ 50d

gabe des Namens, des Wohnortes oder des Ortes des Sitzes oder der Geschäftsleitung des Schuldners und des Gläubigers, der Art der Vergütung, des Bruttobetragts und des Zeitpunkts der Zahlungen sowie des einbehaltenen Steuerbetrags sein.⁵Mit dem Antrag auf Teilnahme am Kontrollmeldeverfahren gilt die Zustimmung des Gläubigers und des Schuldners zur Weiterleitung der Angaben des Schuldners an den Wohnsitz- oder Sitzstaat des Gläubigers als erteilt.⁶Die Ermächtigung ist als Beleg aufzubewahren.⁷Absatz 2 Satz 8 gilt entsprechend.

(6) Soweit Absatz 2 nicht anwendbar ist, gilt Absatz 5 auch für Kapitalerträge im Sinne des § 43 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 und 4, wenn sich im Zeitpunkt der Zahlung des Kapitalertrags der Anspruch auf Besteuerung nach einem niedrigeren Steuersatz ohne nähere Ermittlungen feststellen lässt.

(7) Werden Einkünfte im Sinne des § 49 Abs. 1 Nr. 4 aus einer Kasse einer juristischen Person des öffentlichen Rechts im Sinne der Vorschrift eines Abkommens zur Vermeidung der Doppelbesteuerung über den öffentlichen Dienst gewährt, so ist diese Vorschrift bei Bestehen eines Dienstverhältnisses mit einer anderen Person in der Weise auszulegen, dass die Vergütungen für der erstgenannten Person geleistete Dienste gezahlt werden, wenn sie ganz oder im wesentlichen aus öffentlichen Mitteln aufgebracht werden.

(8) ¹Sind Einkünfte eines unbeschränkt Steuerpflichtigen aus nichtselbständiger Arbeit (§ 19) nach einem Abkommen zur Vermeidung der Doppelbesteuerung von der Bemessungsgrundlage der deutschen Steuer auszunehmen, wird die Freistellung bei der Veranlagung nur gewährt, soweit der Steuerpflichtige nachweist, dass diese Einkünfte in dem Staat, dem nach dem Abkommen das Besteuerungsrecht zusteht, auf dieses Besteuerungsrecht verzichtet hat oder dass die in diesem Staat auf die Einkünfte festgesetzten Steuern entrichtet wurden.²Wird ein solcher Nachweis erst geführt, nachdem die Einkünfte in eine Veranlagung zur Einkommensteuer einbezogen wurden, ist der Bescheid insoweit zu ändern.³§ 175 Abs. 1 Satz 2 der Abgabenordnung ist entsprechend anzuwenden.

(9) ¹Sind Einkünfte eines unbeschränkt Steuerpflichtigen nach einem Abkommen zur Vermeidung der Doppelbesteuerung von der Bemessungsgrundlage der deutschen Steuer auszunehmen, so wird die Freistellung der Einkünfte ungeachtet des Abkommens nicht gewährt, wenn

1. der andere Staat die Bestimmungen des Abkommens so anwendet, dass die Einkünfte in diesem Staat von der Besteuerung auszunehmen sind oder nur zu einem durch das Abkommen begrenzten Steuersatz besteuert werden können, oder
2. die Einkünfte in dem anderen Staat nur deshalb nicht steuerpflichtig sind, weil sie von einer Person bezogen werden, die in diesem Staat nicht auf Grund ihres Wohnsitzes, ständigen Aufenthalts, des Ortes

ihrer Geschäftsleitung, des Sitzes oder eines ähnlichen Merkmals unbeschränkt steuerpflichtig ist.

²Nummer 2 gilt nicht für Dividenden, die nach einem Abkommen zur Vermeidung der Doppelbesteuerung von der Bemessungsgrundlage der deutschen Steuer auszunehmen sind, es sei denn, die Dividenden sind bei der Ermittlung des Gewinns der ausschüttenden Gesellschaft abgezogen worden. ³Bestimmungen eines Abkommens zur Vermeidung der Doppelbesteuerung, die die Freistellung von Einkünften in einem weitergehenden Umfang einschränken, sowie Absatz 8 und § 20 Abs. 2 des Außensteuergesetzes bleiben unberührt.

(10) ¹Sind auf Vergütungen im Sinne des § 15 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 Satz 1 zweiter Halbsatz und Nr. 3 zweiter Halbsatz die Vorschriften eines Abkommens zur Vermeidung der Doppelbesteuerung anzuwenden und enthält das Abkommen keine solche Vergütungen betreffende ausdrückliche Regelung, gelten diese Vergütungen für Zwecke der Anwendung des Abkommens ausschließlich als Unternehmensgewinne. ²Absatz 9 Nr. 1 bleibt unberührt.

§ 52

Anwendungsvorschriften

i dF des EStG v. 19.10.2002 (BGBl. I 2002, 4210; BStBl. I 2002, 1209), zuletzt geändert durch JStG 2009 v. 19.12.2008 (BGBl. I 2008, 2794; BStBl. I 2009, 74)

...
 (59a) ¹§ 50d in der Fassung des Gesetzes vom 22. Dezember 1999 (BGBl. I S. 2601) ist letztmals anzuwenden für Ausschüttungen, für die der Vierte Teil des Körperschaftsteuergesetzes nach § 34 Abs. 10a des Körperschaftsteuergesetzes in der Fassung des Artikels 3 des Gesetzes vom 23. Oktober 2000 (BGBl. I S. 1433) letztmals anzuwenden ist. ²§ 50d in der Fassung des Gesetzes vom 23. Oktober 2000 (BGBl. I S. 1433) ist erstmals auf Kapitalerträge anzuwenden, für die Satz 1 nicht gilt. ³§ 50d in der Fassung des Gesetzes vom 20. Dezember 2001 (BGBl. I S. 3794) ist ab 1. Januar 2002 anzuwenden; für Anträge auf die Erteilung von Freistellungsbescheinigungen, die bis zum 31. Dezember 2001 gestellt worden sind, ist § 50d Abs. 2 Satz 4 nicht anzuwenden. ⁴§ 50d Abs. 1 in der Fassung des Artikels 1 des Gesetzes vom 15. Dezember 2003 (BGBl. I S. 2645) ist ab 1. Januar 2002 anzuwenden. ⁵§ 50d Abs. 1, 1a, 2 und 4 in der Fassung des Gesetzes vom 2. Dezember 2004 (BGBl. I S. 3112) ist erstmals auf Zahlungen anzuwenden, die nach dem 31. Dezember 2003 erfolgen. ⁶§ 50d Abs. 9 Satz 1 Nr. 1 in der Fassung des Artikels 1 des Gesetzes vom 13. Dezember 2006 (BGBl. I S. 2878) ist für alle Veranlagungszeiträume anzuwenden, soweit Steuerbescheide noch nicht bestandskräftig sind. **⁷§ 50d Abs. 1, 1a, 2 und 5 in der Fassung des Artikels 1 des Gesetzes vom 19. Dezember 2008 (BGBl. I S. 2794) ist erstmals auf Vergütungen anzuwenden, die nach dem 31. Dezember 2008 zufließen. ⁸§ 50d Abs. 10 in der Fassung des Artikels 1 des Gesetzes vom 19. Dezember 2008 (BGBl. I S. 2794) ist in allen Fällen anzuwenden, in denen die Einkommen- und Körperschaftsteuer noch nicht bestandskräftig festgesetzt ist.**

...

Autorin: Dr. Bettina **Lieber**, Rechtsanwältin/Steuerberaterin,
 Deloitte & Touche, Düsseldorf
 Mitherausgeberin: Prof. Dr. Johanna **Hey**, Köln

Schrifttum: Blumers, DBA-Betriebsstätten-Zurechnungen in der jüngsten BFH-Rechtsprechung, DB 2008, 1765; Boller/Sliwka/Schmidt, Behandlung grenzüberschreitender Sondervergütungen im Inboundfall, DB 2008, 1003; Salzmann, Zinsen einer inländischen Personengesellschaft an ihre ausländischen Gesellschafter im Abkommensrecht – Anmerkung zum BFH-Urteil vom 17.10.2007, I R 5/06, und Stellungnahme zu Schmidt, IStR 2008, 399; Ch. Schmidt, Zinsen einer inländischen Personengesellschaft an ihre ausländischen Gesellschafter im Abkommensrecht – Anmerkung zum BFH-Urteil vom 17.10.2007, I R 5/06, IStR 2008, 290; Beinert/Benecke, Änderungen der Unternehmensbesteuerung im Jahressteuergesetz 2009, Ubg. 2009, 169; Boller/Eilinghoff/Schmidt, § 50d Abs. 10 EStG idF des JStG 2009 – ein zahnlöser Tiger?, IStR 2009, 109; Günkel/Lieber, Auslegungsfragen im Zusammenhang mit § 50d Abs. 10 EStG idF des JStG 2009, Ubg. 2009, 301; Hils, Neuregelung internationaler Sondervergütungen nach § 50d Abs. 10 EStG, DStR 2009, 888; Lohbeck/Wagner, § 50d Abs. 10 EStG – Uneingeschränktes Besteuerungsrecht für Sondervergütungen im Inbound-Fall?, DB 2009, 423; Meretzki, § 50d Abs. 10 EStG: Probleme für Steuerpflichtige und Finanzverwaltung, IStR 2009, 217; Salzmann, § 50d Abs. 10 EStG – ein fiskalischer Blindgänger?, IWB (2009), Gr. 3 F. 3, 1539.

Kompaktübersicht

- J 08-1 **Grundinformation:** Die Vorschrift fingiert Sondervergütungen an Mitunternehmer einer PersGes. und an den Komplementär einer KGaA abkommensrechtl. als Unternehmensgewinne. Damit soll erreicht werden, dass Sondervergütungen eines Steuerausländers, die dieser von seiner inländ. Mitunternehmerschaft bzw. KGaA erhält, im Inland besteuert werden und nicht – wie in der BFH-Rspr. angeordnet – im Ansässigkeitsstaat des Gesellschafters.
- J 08-2 **Rechtsentwicklung:** zur *Gesetzesentwicklung bis 2006* s. § 50d Anm. 2.
- ▶ **JStG 2007 v. 13.12.2006** (BGBl. I 2006, 2878; BStBl. I 2007, 28): Die Abs. 3 und 6 wurden neu gefasst und nach Abs. 8 wurde ein neuer Abs. 9 angefügt (s. dazu § 50d Anm. J 06–16 ff.).
 - ▶ **JStG 2008 v. 20.12.2007** (BGBl. I 2007, 3150; BStBl. I 2008, 218): In Abs. 9 Satz 3 wurde der Verweis auf § 20 Abs. 2 um „des Außensteuergesetzes“ ergänzt.
 - ▶ **JStG 2009 v. 19.12.2008** (BGBl. I 2008, 2794; BStBl. I 2009, 74): In Abs. 1 Satz 1 wird die Angabe „durch den Schuldner der Kapitalerträge oder Vergütungen im Sinne des § 50a“ gestrichen. In Abs. 1a Satz 8 wird die Angabe „§ 50 Abs. 5“ durch die Angabe „§ 50 Abs. 2“ ersetzt. In Abs. 2 Satz 1 und Satz 3 wird die Angabe „§ 50a Abs. 4“ durch die Angabe „§ 50a Abs. 1“ ersetzt. In Abs. 5 wird die Angabe „§ 50a Abs. 4 Satz 1 Nr. 2 und 3“ durch die Angabe „§ 50a Abs. 1 Nr. 3“ ersetzt. Abs. 10 wird auf Empfehlung des FinAussch. angefügt (BTDrucks. 16/11108, 28f.)

Zeitlicher Anwendungsbereich: Die Änderungen in Abs. 1, Abs. 1a, Abs. 2 und Abs. 5 gelten erstmals für Vergütungen, die nach dem 31.12.2008 zufließen (§ 52 Abs. 59a Satz 7 idF des JStG 2009). J 08-3

Die Einführung von Abs. 10 soll für alle noch nicht bestandskräftigen ESt- und KStFestsetzungen gelten (§ 52 Abs. 59a Satz 8 idF des JStG 2009). Gleiches gilt für noch offene Festsetzungen des GewStMessbetrags (§ 36 Abs. 5 Satz 2 GewStG). Damit wird eine unzulässige echte Rückwirkung angeordnet. Es handelt sich nicht um die Beseitigung einer unklaren oder verworrenen Rechtslage, sondern vielmehr um die Festschreibung der Verwaltungsauffassung durch ein Nichtanwendungsgesetz (zur Zulässigkeit rückwirkender Steuergesetze vgl. Einf. ESt. Anm. 525).

Grund und Bedeutung der Änderungen: Die sachliche Tragweite der Änderungen reicht von bloßen redaktionellen Änderungen bis hin zu deutlichen materiell-rechtl. Auswirkungen. J 08-4

- ▶ **Abs. 1:** Die Änderung von Abs. 1 soll klarstellen, dass die Durchführung des StAbzugs von der Person des Abzugsverpflichteten unabhängig ist und nur bei Vorliegen einer Freistellungsbescheinigung vom StAbzug abgesehen werden kann (BTDrucks. 16/10189, 64).
- ▶ **Abs. 1a, 2 und 5:** Die Änderungen des Klammerzusatzes in Abs. 1a Satz 8, des Abs. 2 Sätze 1 und 3 und des Abs. 5 passen die Vorschrift redaktionell an die Änderung von § 50 an. materiell-rechtl. Änderungen sind damit nicht verbunden.
- ▶ **Abs. 10:** Bei der Anfügung des neuen Abs. 10 handelt es sich um eine rechtsprechungsbrechende Gesetzesänderung.
- ▷ **Grund der Änderung:** Der neue Abs. 10 soll die Konsequenzen von BFH v. 17.10.2007 –I R 5/06 (BFH/NV 2008, 869) beseitigen. Nach der Rspr. fallen Zinsen, die eine inländ. PersGes. an ihren in den USA ansässigen Gesellschafter für die Gewährung eines Darlehens zahlt, unter den Zinsartikel (Art. 11 DBA-USA) und nicht unter den Unternehmensgewinnartikel (Art. 7 DBA-USA). Folglich dürfen die Zinsen nur im Ansässigkeitsstaat des Gesellschafters und nicht in Deutschland besteuert werden. Diese Rechtsfolge will Abs. 10 verhindern, indem die Vorschrift Sondervergütungen iSd. § 15 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 Satz 1 Halbs. 2 sowie Vergütungen an den persönlich haftenden Gesellschafter einer KGaA (§ 15 Abs. 1 Satz 1 Nr. 3 Halbs. 2) für Zwecke der DBA-Anwendung als Unternehmensgewinne fingiert. Dies ist ausweislich der Begründung des FinAussch. (BTDrucks. 16/11108, 28) zur Wahrung der Einheitlichkeit der Besteuerung inländ. und ausländ. Gesellschafter unumgänglich.
- ▷ **Bedeutung der Änderung:** Nach ihrem Wortlaut gilt die Vorschrift für Sondervergütungen sowohl in Inbound- als auch in Outbound-Fällen. Für den Outbound-Fall geht allerdings Abs. 9 Nr. 1 vor. Danach darf Deutschland Sondervergütungen, die ein unbeschränkt stöpl. Gesellschafter von

seiner ausl. PersGes. erhält, besteuern, wenn der Betriebsstättenstaat diese nicht oder nur zu einem durch DBA begrenzten Steuersatz besteuert. Für den Inbound-Fall, den der Gesetzgeber eigentlich erfassen wollte, könnte die Bedeutung der Regelung weitgehend reduziert sein. Denn die Vorschrift fingiert zwar das Vorliegen von Unternehmensgewinnen iSd. DBA, aber nicht die tatsächliche Zugehörigkeit derjenigen Vermögenswerte, die den Sondervergütungen zu Grunde liegen, zur inl. Betriebsstätte. Ohne eine solche Regelung dürfte nach der BFH-Rspr. nicht von Betriebsstättenvermögen iSv. Art. 7 Abs. 1 Satz 2 OECD-MA auszugehen sein, mit der Folge, dass die Sondervergütungen im Regelfall der deutschen Besteuerung entzogen sind.

Abs. 10 überlagert – wie § 50d im Allgemeinen – Regelungen, die sich aus DBA ergeben. Es handelt sich um ein sog. „treaty override“, welches grds. zulässig ist (s. § 50d Anm. 6), hier aber nicht als solches gekennzeichnet ist (zu diesem Erfordernis vgl. BFH v. 13.7.1994 – I R 120/93, BStBl. II 1995, 129f.) und deshalb dem Rechtsstaatsprinzip des Art. 20 Abs. 3 GG widerspricht. Der Gesetzgeber sieht den ausdrücklichen Hinweis auf die Abkommensüberlagerung durch nationales Recht (Durchbrechung des § 2 AO) als verzichtbar an, da es sich lediglich um „eine – der Auffassung des BFH widersprechende – innerstaatlich verbindliche Auslegung des abkommensrechtlichen Begriffs ‚Unternehmensgewinne‘“ handele (BTDrucks. 16/11108, 29; zustimmend Boller/Eillinghoff/Schmidt, IStR 2009, 109 [111 f.]). Diese Sichtweise vermag nicht zu überzeugen. Die innerstaatlich verbindliche Auslegung von strechtl. Regelungen im innerstaatlichen und im Abkommensrecht, das durch Transformation innerstaatliches Recht geworden ist, erfolgt durch die Finanzgerichte, insbes. durch den BFH. Für die abkommensrechtl. Einordnung von Sondervergütungen iSv. § 15 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 Satz 1 und Nr. 3 ist die innerstaatlich verbindliche Auslegung bereits durch den BFH erfolgt, und zwar aus dem Abkommenszusammenhang ohne Rückgriff auf das nationale Recht nach Art. 3 Abs. 2 OECD-MA (zuletzt BFH v. 17.10.2007 – I R 5/06, BFH/NV 2008, 869). Eine nachfolgende Gesetzesänderung steht somit im Widerspruch zu bestimmten DBA-Normen und ist als Überschreitung des Abkommensrechts einzuordnen. Etwas anderes ergibt sich auch nicht aus dem Verweis des Gesetzgebers auf Nr. 32.1–32.7 des Kommentars zum OECD-MA zu Art. 23 A/B OECD-MA (DTDrucks. 16/11108, 29), die auf dem Partnership-Report der OECD aus 1999 beruhen. Dem OECD-MA und dem dazu ergangenen Kommentar kann allenfalls der Charakter einer Auslegungshilfe zugesprochen werden; Rechtsverbindlichkeit für die Finanzgerichte entfalten sie nicht (vgl. Vogel in Vogel/Lehner, DBA, 5. Aufl. 2008, Einl. Rz. 123ff.; Wassermeyer in Debatin/Wassermeyer, DBA, vor Art. 1 OECD-MA Rn. 34ff.; Gosch, IStR 2008, 413 [416]; Günkel/Lieber, FR 2000, 853 [857 f.], auch zur Bedeutung der Änderungen des MK in 2000 für bestehende DBA; dagegen Krabbe, FR 2001, 129 [130 f.]).

Zinsen aus Gesellschafterdarlehen sind grds. keine Vergütungen für Fremdkapital iSd. der Zinsschranke, da sie als Sondervergütungen den maßgeblichen Gesamtgewinn der Mitunternehmerschaft nicht gemindert haben. Nach der Rspr. des BFH handelt es sich dabei allerdings um streife Sondervergütungen (BFH v. 17.10.2007 – I R 5/07, BFH/NV 2008, 869). Dies hat die FinVerw. veranlasst, nur im Inland stpfl. Sondervergütungen aus den maßgeblichen Zinsaufwendungen der Mitunternehmerschaft herauszunehmen, dh. Zinsen an im Ausland ansässige Gesellschafter, die mangels DBA-Besteuerungsrechts im Inland nicht stpfl. sind, würden als Zinsaufwendungen der Zinsschranke unterliegen (vgl. BMF v. 4.7.2008, BStBl. I 2008, 718 Tz. 19); das widerspricht § 4h Abs. 3 Satz 2, der eine Gewinnminderung voraussetzt, welche wegen der Zurechnungsvorschrift des § 15 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 ausscheidet (vgl. auch Salzmann IStR 2008, 399 [400]). Mit der Neuregelung in Abs. 10 werden auch die Zinsen einer inländ. Mitunternehmerschaft an ihren ausländ. Gesellschafter – jedenfalls nach Auffassung des Gesetzgebers – im Inland stpfl.; das erscheint allerdings fragwürdig (s. Anm. J 08-5).

Die Änderungen im Detail

■ Absatz 10 (Sondervergütungen als Unternehmensgewinne)

Tatbestandsmerkmale: Für die Anwendbarkeit des Abs. 10 müssen folgende Voraussetzungen erfüllt sein: J 08-5

- ▶ **Vergütungen iSd. § 15 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 Satz 1 Halbs. 2 und Nr. 3 Halbs. 2:** Erfasst werden alle Vergütungen, die ein Mitunternehmer einer gewerblich tätigen oder gewerblich geprägten PersGes. sowie der persönlich haftende Gesellschafter einer KGaA von der Gesellschaft für seine Tätigkeit im Dienst der Gesellschaft, für die Hingabe von Darlehen und für die Überlassung von WG (Sondervergütungen) bezieht. Zum Begriff der Mitunternehmerschaft s. § 15 Anm. 300ff.; zum Begriff der Sondervergütungen s. § 15 Anm. 500ff.; zu der KGaA s. § 15 Anm. 900; zum persönlich haftenden Gesellschafter s. § 15 Anm. 902; zu den Sondervergütungen des persönlich haftenden Gesellschafters s. § 15 Anm. 912ff.
- ▷ **Anwendung für Vergütungen iSd. § 15 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 Satz 2:** Durch die Regelung werden Sondervergütungen, die der mittelbar – über eine oder mehrere PersGes. – beteiligte Gesellschafter von der Untergesellschaft erhält, den gewerblichen Gewinnen iSv. § 15 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 Satz 1 zugeordnet. Die Gewinnermittlungsgrundsätze gelten auch bei grenzüberschreitenden mitunternehmerischen doppelstöckigen Beteiligungen (vgl. BFH v. 24.3.1999 – I R 114/97, BStBl. II 2000, 399). Gewährt

daher ein ausländ. mittelbar beteiligter Gesellschafter der inländ. Untergesellschaft ein Darlehen, so ist dieses Darlehen SonderBV des mittelbar beteiligten Gesellschafters bei der Untergesellschaft und damit bei ihrer Gewinnermittlung zu berücksichtigen.

- ▷ **Sondervergütungen bei freiberuflichen Mitunternehmenschaften:** Für diese gilt § 15 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 entsprechend (§ 18 Abs. 4 Satz 2 EStG). Dadurch werden sie aber nicht in den Anwendungsbereich von Abs. 10 einbezogen.
- ▶ **Anwendbarkeit eines DBA:** Die Vorschriften eines DBA finden Anwendung auf inländ. PersGes. und KGaA mit einem in einem DBA-Staat ansässigen Gesellschafter, der Sondervergütungen von der Gesellschaft erhält (Inbound-Fall) sowie auf PersGes. mit Betriebsstätte in einem DBA-Staat und einen im Inland ansässigen Gesellschafter, der Sondervergütungen von der Gesellschaft erhält (Outbound-Fall).
- ▶ **Keine ausdrückliche Regelung im DBA:** Die ausdrückliche Regelung muss sich auf Sondervergütungen beziehen. Eine solche Regelung enthalten die folgenden Abkommen: DBA-Algerien (Art. 7 Abs. 7); DBA-Kasachstan (Art. 7 Abs. 6); DBA-Österreich (Art. 7 Abs. 7); DBA-Schweiz (Art. 7 Abs. 7); DBA-Singapur 2004 (Art. 7 Abs. 7); DBA-Uzbekistan (Art. 7 Abs. 7); DBA-Tadschikistan (Art. 7 Abs. 7); DBA-Ghana (Art. 7 Abs. 7); DBA-Belarus (Art. 7 Abs. 7); DBA-Tschechien (Art. 7 Abs. 7); DBA-Weißrussland (Art. 7 Abs. 7); s. auch Hemmelrath in Vogel/Lehner, DBA, 5. Aufl. 2008 Art. 7 Rn. 61. Diese DBA-Regelungen erstrecken den Anwendungsbereich von Art. 7 OECD-MA (Unternehmensgewinne) auch auf Sondervergütungen, wenn diese Vergütungen nach dem Steuerrecht des Vertragsstaats, in dem die Betriebsstätte gelegen ist, den Einkünften des Gesellschafters aus dieser Betriebsstätte zugerechnet werden. Somit unterliegen zB Zinszahlungen einer deutschen PersGes./KGaA an ihren Gesellschafter in der Schweiz ohne Abkommensauslegung der Betriebsstättenbesteuerung in Deutschland (vgl. BFH v. 17.10.1990 – I R 16/89, BStBl. II 1991, 211). Umgekehrt unterliegen dagegen Zinszahlungen einer schweizerischen PersGes. an ihren in Deutschland ansässigen Gesellschafter der Besteuerung in Deutschland, weil nach innerstaatlichem schweizerischen Recht die Zinszahlungen nicht zum Gewinn der PersGes. gehören.

Rechtsfolge des Abs. 10 ist die Umqualifikation von Sondervergütungen für Zwecke der Abkommensanwendung ausschließlich als Unternehmensgewinne.

- ▶ **Gelten:** Die Sondervergütungen werden als „Unternehmensgewinne“ fingiert. Hintergrund der Fiktion ist die Rspr. des BFH zur abkommensrechtl. Einordnung von Sondervergütungen. In einer Reihe von Entscheidungen hat der BFH für Sondervergütungen den Vorrang des Spezialartikels, zB des

Zinsartikels (Art. 11 OECD-MA), gegenüber dem Unternehmensgewinnartikel (gem. Art. 7 Abs. 7 OECD-MA) angenommen (BFH v. 27.2.1991 – I R 15/89, BStBl. II 1991, 444; v. 26.2.1992 – I R 85/91, BStBl. II 1992, 937; v. 14.7.1993 – I R 71/92, BStBl. II 1994, 91; v. 31.5.1995 – I R 74/93, BStBl. II 1995, 683; v. 23.10.1996 – I R 10/96, BStBl. II 1997, 313; v. 21.7.1999 – I R 71/98, BStBl. II 2000, 336; v. 16.10.2002 – I R 17/01, BStBl. II 2003, 631; v. 20.12.2006 – I B 47/05, BFH/NV 2007, 831; v. 17.10.2007 – I R 5/06, BFH/NV 2008, 869). Die Rückverweisung auf Art. 7 über den Betriebsstättenvorbehalt in Art. 10 Abs. 4, 11 Abs. 4, 12 Abs. 3 und 21 Abs. 2 OECD-MA greift nach der Rspr. nur dann ein, wenn der zugrunde liegende Vermögenswert (zB Darlehensforderung, Patent, Beteiligung) tatsächlich zur Betriebsstätte der PersGes. gehört. Der BFH unterscheidet deutlich zwischen tatsächlicher (funktionaler) und rechtl. Zugehörigkeit. Das WG, zB die Darlehensforderung, gehört nicht deshalb tatsächlich zur Betriebsstätte, weil es nach den Grundsätzen des § 15 als SonderBV angesehen wird. Erforderlich ist, dass das Stammrecht, für das die Zinsen gezahlt werden, aus Sicht der Betriebsstätte einen Aktivposten darstellt. Das wird bei SonderBV idR nicht der Fall sein, weil die Vermögenswerte keine Aktivposten in der Gesamthandsbilanz der Gesellschaft darstellen (s. BFH v. 27.2.1991 – I R 15/89, BStBl. II 1991, 444).

Demgegenüber qualifiziert die FinVerw. Sondervergütungen grds. wie den Gewinnanteil als Unternehmensgewinn iSd. Art. 7 Abs. 1 Satz 1 Halbs. 2 OECD-MA, die der durch die PersGes. dem Gesellschafter vermittelten Betriebsstätte zuzurechnen sind (vgl. Betriebsstättenenerlass, BMF v. 24.12.1999, BStBl. I 1999, 1076 Tz. 1. 2. 3.; Entwurf eines BMF-Schreibens zur Anwendung der DBA auf PersGes. v. 10.5.2007, Tz. 5.1). Beteiligt sich ein Steuerausländer an einer deutschen PersGes. (Inbound-Fall) und erhält er Sondervergütungen, dann sollen die Sondervergütungen als Teil des inländ. Betriebsstättengewinns zu versteuern sein. Der ausländische Staat müsse die Doppelbesteuerung in Anwendung des entsprechenden Methodenartikels vermeiden. Im Outbound-Fall – Steuerinländer beteiligt sich an einer ausländ. PersGes. und erhält von dieser Sondervergütungen – gehören diese grds. zum ausländ. Betriebsstättengewinn. Qualifiziert der andere Vertragsstaat die Sondervergütungen nicht als Teil des Betriebsstättengewinns, sondern als Dividenden, Zinsen, Lizenzen oder Arbeitslohn, und unterwirft sie deshalb keiner Besteuerung oder nur einer reduzierten Quellensteuer, findet idR § 50d Abs. 9 Nr. 1 (Switch-over-Klausel) Anwendung.

- **Für Zwecke der Anwendung des Abkommens:** Die Umqualifizierung erfolgt nur für die Anwendung der DBA, nicht für Zwecke des nationalen Rechts.

- ▶ **Ausschließlich als Unternehmensgewinne** werden die Sondervergütungen iSd. § 15 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 Satz 1 Halbs. 2, Nr. 3 Halbs. 2 umqualifiziert.
- ▷ **Begriff:** Bezug genommen wird auf den abkommensrechtl. Begriff iSd. Art. 7 Abs. 1 OECD-MA. Unternehmenstätigkeit in diesem Sinne wird verstanden als eine selbständige Erwerbstätigkeit, die nicht Nutzung unbeweglichen Vermögen iSd. Art. 6 Abs. 3 OECD-MA (nach dem früheren OECD-MA auch nicht selbständige Arbeit iSd. Art. 14 OECD-MA) ist (vgl. Hemmelrath in Vogel/Lehner, DBA, 5. Aufl. 2008, Art. 7 Rn. 33; ähnlich Wassermeyer in Debatin/Wassermeyer, DBA, Art. 7 OECD-MA Rn. 15 ff).
- ▷ **Ältere DBA:** Anders als Art. 7 OECD-MA und alle neueren DBA verwenden einige deutsche DBA statt „Gewinne eines Unternehmens“ Formulierungen wie „Einkünfte aus gewerblichen Unternehmen“, „gewerbliche Gewinne eines Unternehmens“ oä. Auch diese Begriffe dürften noch vom Typusbegriff des „Unternehmensgewinns“ erfasst sein (aA Boller/Eilinghoff/Schmidt IStR 2009, 109 [111]), nicht hingegen Einkünfte aus selbständiger Arbeit iSd. Art. 14 OECD-MA aF.
- ▶ **Ausschluss des deutschen Quellensteuerrechts:** Mit der Umqualifizierung von Dividenden, Zinsen und Lizenzgebühren in Unternehmensgewinne wird die abkommensrechtl. Berechtigung zum Quellensteuerabzug ausgeschlossen.
- ▶ **Zuordnung der Sondervergütungen zur abkommensrechtlichen Betriebsstätte nach Art. 7 Abs. 1 Satz 2 OECD-MA:** Zweifelhaft ist die Reichweite der Fiktion der Sondervergütungen als Unternehmensgewinne. Nach Art. 7 Abs. 1 Satz 2 OECD-MA ist das Besteuerungsrecht des Betriebsstättenstaats begrenzt auf diejenigen Gewinne, die dem Betriebsstättenstaat zugerechnet werden können. Zugerechnet werden können der Betriebsstätte nur die Gewinne, die sie verursacht hat, dh. die durch ihre Tätigkeit oder ihre Vermögenswerte erzielt werden (Prinzip der wirtschaftlichen Zugehörigkeit; vgl. BFH v. 20.7.1988 – I R 49/84, BStBl. II 1989, 140; Wassermeyer in Debatin/Wassermeyer, DBA, Art. 7 OECD-MA Rn. 184 ff.). Obwohl Art. 7 Abs. 1 Satz 2 OECD-MA nicht von „tatsächlicher“ Zugehörigkeit eines WG zur Betriebsstätte spricht, werden die Zuordnungsgrundsätze der Betriebsstättenvorbehalte (insbes. Art. 10 Abs. 4, Art. 11 Abs. 4, Art. 12 Abs. 3 OECD-MA) sinngemäß angewendet (vgl. Wassermeyer IStR 2007, 413 [415]; dafür auch BFH v. 17.10.2007 – I R 5/06, BFH/NV 2008, 869, der die Zuordnung unabhängig davon ablehnt, dass das DBA-USA nicht von „tatsächlicher“ Zugehörigkeit spricht). Die WG des SonderBV werden nicht in der Gesamthandsbilanz der PersGes. aktiviert und können insofern niemals der durch die PersGes. vermittelten Betriebsstätte zugeordnet werden. Die bloße Nutzung zB der Darlehensvaluta in der Betriebsstätte als Fremdkapital genügt hierfür nicht, weil zwischen der Forderung und der Kapitalnutzung durch die PersGes.

nur ein allgemeiner wirtschaftlicher Zusammenhang besteht. Vor diesem Hintergrund wird im Schrifttum vertreten, dass es im Regelfall an der wirtschaftlichen Zurechnung der Sondervergütungen zur inländ. oder ausländ. Betriebsstätte fehlt (vgl. Boller/Eilinghoff/Schmidt, IStR 2009, 109 [113f.]; Lohbeck/Wagner, DB 2009, 423 [425]; Meretzki IStR 2009, 217; Salzmann IWB [2009], Gr. 3 F. 3, 1539 [1550ff.]). Die Folge hieraus ist in den Inbound-Fällen die Zuweisung des Steuerrechts für die wesentlichen Sondervergütungen wie Zinsen, Dividenden und Lizenzgebühren zum Ansässigkeitsstaat des Gesellschafters nach Art. 7 Abs. 1 Satz 1 Halbs. 1 OECD-MA; ausgenommen von dieser Rechtsfolge dürfen nur Tätigkeitsvergütungen sein, wenn die Tätigkeit in der inländ. Betriebsstätte ausgeübt wird (idR die Vergütungen für den Geschäftsführer der Komplementär-GmbH einer GmbH & Co. KG). Die Regelung des Abs. 10 hätte damit praktisch das gesetzgeberische Ziel verfehlt. Die Fin-Verw. dürfte diesen Bedenken mit dem Hinweis auf eine umfassendere Reichweite der Fiktion, dh. abkommensrechtl. Qualifikation als Unternehmensgewinne schließt abkommensrechtl. Zurechnung der Sondervergütungen zur Betriebsstätte der PersGes. mit ein, entgegenreten. Eine solche Sichtweise ist jedoch vom Wortlaut der Fiktion nicht gedeckt.

§ 50d