

BMF: Anwendung der Doppelbesteuerungsabkommen auf Personengesellschaften

Am 26.09.2014 hat das BMF das finale Schreiben zur Anwendung der Doppelbesteuerungsabkommen auf Personengesellschaften veröffentlicht. Das finale Schreiben entspricht in weiten Teilen dem Entwurf vom 05.11.2013. Es ersetzt das Schreiben vom 16.04.2010 und berücksichtigt gesetzliche Änderungen und die aktuelle Rechtsprechung.

Verwaltungsanweisung

Schwerpunkt des neuen BMF-Schreibens zur Anwendung der DBA auf Personengesellschaften sind – wie auch schon im BMF-Entwurf – Aussagen zur Anwendung von § 50i EStG.

Wichtige Änderungen gegenüber dem BMF-Entwurf

- Zusammensetzung des Betriebsvermögens einer Personengesellschaft (Tz. 2.3.3.2)
Das finale Schreiben stellt – anders als noch der Entwurf – ausdrücklich klar, dass das Betriebsvermögen einer Personengesellschaft neben dem Gesamthandsvermögen auch das Sonderbetriebsvermögen umfasst.
- Zuordnung zu einer Betriebsstätte (Tz. 2.2.4.1)
Abweichend vom Entwurf wird die Möglichkeit der Zuordnung eines Wirtschaftsguts zu einer Betriebsstätte wegen einer „sonstigen positiven Auswirkung für die Personengesellschaft“ (neben der Zuordnung wegen einer „tatsächlichen funktionalen Bedeutung“) nicht mehr erwähnt.
- Anwendung des § 50i EStG (Tz. 2.3.3)
Das BMF nimmt zu Besonderheiten bei gewerblich geprägten und gewerblich infizierten Personengesellschaften sowie bei Betriebsaufspaltungen im Rahmen der Anwendung des § 50i EStG, der im Rahmen des AmtshilfeRLUMsG vom 26.06.2013 eingefügt wurde, Stellung. Diese Ausführungen wurden im finalen Schreiben im Vergleich zum Entwurf noch erweitert.
Hinweis: Durch das zwischen dem Entwurf und dem finalen Schreiben verabschiedete „Kroatiengesetz“ vom 25.07.2014 (siehe [Deloitte Tax-News](#)) hat sich auch die gesetzliche Regelung des § 50i EStG verändert. Den Erläuterungen des BMF liegt nun diese Neuregelung des § 50i EStG zugrunde.
- Betriebsstättengewinne (Tz. 3.1)
Es wird klargestellt, dass eine Einrichtung nicht nur die Betriebsstättendefinition nach nationalem Recht erfüllen muss, sondern auch die (engere) Definition nach dem DBA.
- Anrechnung ausländischer Steuern, die auf Sondervergütungen entfallen (Tz. 5.1.3.1)
Das Schreiben sieht nunmehr aus Vereinfachungsgründen vor, dass die ausländischen Steuern auf Sondervergütungen, die Deutschland gem. § 50d Abs. 10 EStG ungeachtet des DBA besteuert, auf der Grundlage des Verhältnisses der Höhe der in der ausländischen Steuerbemessungsgrundlage berücksichtigten Sondervergütungen zur ausländischen Steuerbemessungsgrundlage berechnet werden können, wenn eine direkte Zuordnung der ausländischen Steuer auf die Sondervergütungen nicht möglich ist.
- Begriff der Sondervergütungen (Tz. 5.2)
Es wird zudem klargestellt, dass der Begriff „Sondervergütungen“ auch die durch das Sonderbetriebsvermögen veranlassten Erträge und Aufwendungen erfasst.

Wichtige bereits im BMF-Entwurf enthaltene Änderungen gegenüber dem bisherigen Schreiben:

- Keine gewerbliche Prägung oder Infektion im Abkommensrecht (Tz. 2.2.1)
Das BMF folgt der BFH-Rechtsprechung, nach der gewerblich geprägte oder gewerblich infizierte Personengesellschaften keine Unternehmensgewinne (Art 7 OECD MA) erwirtschaften.
- Entstrickung bei einer gewerblich geprägten vermögensverwaltenden Personengesellschaft (Tz. 3.2)
Entsprechend der Auffassung, dass eine gewerblich geprägte (aber vermögensverwaltende) Personengesellschaft keine Unternehmensgewinne (Art. 7 OECD-MA) erzielen könne, wird darauf hingewiesen, dass es bei einer Personengesellschaft, die ihre bisherige gewerbliche Tätigkeit aufgibt und eine vermögensverwaltende Tätigkeit als gewerblich geprägte Personengesellschaft ausführt, zur Entstrickung i. S. d. § 4 Abs. 1 S. 3 oder i. S. d. § 16 Abs. 3a EStG kommen kann.
- Grundsätze zu Sondervergütungen und Sonderbetriebsvermögen (Tz. 5.1.1)
Die Textziffer wurde entsprechend der neuen Auffassung hinsichtlich gewerblich geprägter oder gewerblich infizierter Personengesellschaften sowie Betriebsaufspaltungsfällen und der Neureglung des § 50d Abs. 10 EStG angepasst.

Anmerkung

Das BMF geht in seinem Schreiben bei den Ausführungen zu § 50d Abs. 10 EStG nicht darauf ein, dass der BFH diese Regelung dem BVerfG mit Beschluss vom 11.12.2013, I R 4/13, zur Überprüfung vorgelegt hat, da der BFH von der Verfassungswidrigkeit des Treaty Override sowie der rückwirkenden Anwendung der Regelung ausgeht.

Fundstelle

BMF, Schreiben vom 26.09.2014, [IV B 5 - S 1300/09/10003](#)

Weitere Fundstelle

BMF, Entwurf-Schreiben vom 05.11.2013, IV B 5 - S 1300/09/10003, siehe [Deloitte Tax-News](#)

www.deloitte-tax-news.de

Diese Mandanteninformation enthält ausschließlich allgemeine Informationen, die nicht geeignet sind, den besonderen Umständen eines Einzelfalles gerecht zu werden. Sie hat nicht den Sinn, Grundlage für wirtschaftliche oder sonstige Entscheidungen jedweder Art zu sein. Sie stellt keine Beratung, Auskunft oder ein rechtsverbindliches Angebot dar und ist auch nicht geeignet, eine persönliche Beratung zu ersetzen. Sollte jemand Entscheidungen jedweder Art auf Inhalte dieser Mandanteninformation oder Teile davon stützen, handelt dieser ausschließlich auf eigenes Risiko. Deloitte GmbH übernimmt keinerlei Garantie oder Gewährleistung noch haftet sie in irgendeiner anderen Weise für den Inhalt dieser Mandanteninformation. Aus diesem Grunde empfehlen wir stets, eine persönliche Beratung einzuholen.

This client information exclusively contains general information not suitable for addressing the particular circumstances of any individual case. Its purpose is not to be used as a basis for commercial decisions or decisions of any other kind. This client information does neither constitute any advice nor any legally binding information or offer and shall not be deemed suitable for substituting personal advice under any circumstances. Should you base decisions of any kind on the contents of this client information or extracts therefrom, you act solely at your own risk. Deloitte GmbH will not assume any guarantee nor warranty and will not be liable in any other form for the content of this client information. Therefore, we always recommend to obtain personal advice.

