

Protokoll zum
Bochumer Steuerseminar für Praktiker und Doktoranden
vom 11. Dezember 2009*

Dr. Jörg-Dietrich Kramer, LL.M.

MD a. D.

**„Betriebsstättenbesteuerung – Notwendige Zuordnung von
Wirtschaftsgütern zum Betriebsstättenvermögen?“**

*Dipl.-Kff. Isabel Gabert, LL.M., wiss. Mitarbeiterin am Lehrstuhl für Steuerrecht, Bochum.

Einführung.....	2
1. These	2
2. Gegenthese	4
3. Testfälle.....	6
3.1 Der in eine Steueroase umgezogene Sportler ohne inländische Betriebsstätte mit Einkünften aus mit Inländern abgeschlossenen Werbeverträgen.....	7
3.2 Das Darlehen des Mitunternehmers an seine Personengesellschaft.....	8
3.2.1 Das Inbounddarlehen.....	8
3.2.2 Das Outbounddarlehen	11
3.3 Der Anteil des Steuerausländers an der im Inland ansässigen Komplementärs-GmbH einer inländischen KG.....	12
3.4 Das Mietgrundstück der Kapitalgesellschaft.....	14
4. Schluss.....	16
5. Diskussion	16
Literaturhinweise.....	17

Einführung

Einleitend stellt *Herr Dr. Kramer* dar, dass er im Verlauf seines Vortrags u. a. die Frage stellen möchte, ob es Wirtschaftsgüter gibt, die nicht zu einer Betriebsstätte gehören und ob es ebenso betriebsstättenlose Einkünfte aus Gewerbebetrieb gibt. Er weist darauf hin, dass die hM die Existenz von betriebsstättenlosen Wirtschaftsgütern des Betriebsvermögens und von betriebsstättenlosen Einkünften aus Gewerbebetrieb leugne. Er wolle deshalb zunächst die hM vorstellen, bevor er auf seine, davon abweichende Auffassung, nämlich auf die Möglichkeit der Existenz betriebsstättenloser Einkünfte aus Gewerbebetrieb und betriebsstättenloser Wirtschaftsgüter des Betriebsvermögens, eingehen werde. Im weiteren Verlauf des Vortrags sollen dann, These und Gegenthese mit Hilfe von z. T. von BFH entschiedenen Fällen getestet werden.

1. These

Die hM vertritt die These, dass es keine betriebsstättenlosen Einkünfte aus Gewerbebetrieb und keine betriebsstättenlosen Wirtschaftsgüter des Betriebsvermögens gibt. Darauf hat der BFH in seinem Urteil v. 19.12.2007 – I R 19/06 (IStR 2008, 330) hingewiesen. Hier heißt es: „Der Senat geht...davon aus, dass es prinzipiell keine „betriebsstättenlosen“ gewerblichen Einkünfte („floating income“) gibt. ... Die davon abweichende Auffassung ... (... siehe auch z.B. Kramer, IStR 2004, 672, 677.....) ist nicht tragfähig“. *Herr Dr. Kramer* weist darauf

hin, dass der BFH seine Auffassung mit § 12 S. 2 AO begründe. Danach habe jeder Gewerbetreibende mindestens eine Stätte der Geschäftsleitung, die sich notfalls in der Wohnung befinde. Einkünfte aus Gewerbebetrieb seien im Zweifel dieser Geschäftsleitungsbetriebsstätte zuzurechnen. *Herr Dr. Kramer* weist darauf hin, dass der erste Teil dieser Begründung auf sehr zweifelhafte Art zustande gekommen sei, nämlich in der Entscheidung des BFH vom 8. Juli 1993 (BStBl. II 1994, 148). Hierbei ging es um einen holländischen Gemüsehändler, der jeden Morgen auf einem holländischen Großmarkt Gemüse einkaufte und es dann auf einem festen Marktstand in einer deutschen Stadt verkaufte. Dieser Marktstand sei in dem entschiedenen Fall als Betriebsstätte qualifiziert worden, was *Herr Dr. Kramer* hier auch nicht anzweifeln wolle. Fraglich sei in dem Fall gewesen, ob der Gemüsehändler seinen gesamten gewerblichen Gewinn, wie die Verwaltung zunächst angenommen hatte, in Deutschland versteuern müsse. Der BFH habe angenommen, dass nur ein Teil des Gewinns in Deutschland zu versteuern ist. Der Händler habe nämlich nicht nur in Deutschland eine Betriebsstätte, sondern er habe auch in den Niederlanden eine Betriebsstätte, und dieser sei ein Teil des Gewinns zuzuordnen. Damit sei der Fall nach Auffassung von *Herrn Dr. Kramer* ein solcher der Gewinnabgrenzung zwischen Betriebsstätten geworden. Es würde hier deutlich, dass der BFH, ohne es ausdrücklich zu sagen, der Auffassung gewesen sei, dass nicht der gesamte Gewinn in Deutschland zu versteuern war. Da aber nach Auffassung des Gerichts ein gewerblicher Gewinn nur in einer gewerblichen Betriebsstätte erwirtschaftet werden kann, musste eine Betriebsstätte in Holland konstruiert werden. Der Händler unterhielt in Holland jedoch keine feste Geschäftseinrichtung, weshalb es in Holland keine Betriebsstätte im Sinne des § 12 Satz 1 AO gab. Um dennoch eine holländische Betriebsstätte annehmen zu können, sei der BFH nun auf die Idee verfallen, der Satz 2 des § 12 AO enthalte nicht lediglich einen Beispielkatalog zur Konkretisierung des Betriebsstättenbegriffs, sondern er bedeute eine Definitionserweiterung, nach der jeder Gewerbetreibende mindestens eine Geschäftsleitungsbetriebsstätte habe, und dieser stets ein Gewinnanteil zuzurechnen sei. Die Geschäftsleitungsbetriebsstätte befinde sich dabei mangels einer Geschäftseinrichtung regelmäßig in der Wohnung des Gewerbetreibenden. Nach Auffassung von *Herrn Dr. Kramer* sei die Entscheidung des BFH vielleicht im Ergebnis richtig. Sie sei aber dogmatisch falsch begründet, was zu geradezu fatalen Konsequenzen führe. So sei die Begründung für die Aufteilung des Gewinns falsch, weil die Zuweisung eines Teils des Gewinns an Holland nicht von der Existenz einer holländischen Betriebsstätte abhänge. Der Markthändler sei in Holland wegen seiner Ansässigkeit steuerpflichtig und in Deutschland wegen seiner deutschen Betriebsstätte. Auf die Existenz einer Betriebsstätte komme es nur im Quellenstaat an, nicht aber im Ansässigkeits-

staat. Hier sei das alleinige Anknüpfungsmerkmal der Wohnsitz oder der gewöhnliche Aufenthalt oder ein anderes ähnliches Merkmal. Auf keinen Fall jedoch sei der Anknüpfungspunkt eine Betriebsstätte. *Herr Dr. Kramer* ist daher der Ansicht, dass sich die Untersuchung des BFH auf die Prüfung hätte beschränken müssen, welcher Teilgewinn auf die deutsche Betriebsstätte entfiel. Der BFH habe die Theorie von der zwingend notwendigen Existenz einer Geschäftsleitungsbetriebsstätte entwickelt, weil er fälschlicherweise angenommen habe, auch für Holland als Anknüpfungsmerkmal eine Betriebsstätte feststellen zu müssen. *Herr Dr. Kramer* verdeutlicht, dass die Existenz einer Geschäftsleitungsbetriebsstätte nur unter Missachtung des Wortlauts des § 12 AO angenommen werden konnte. Da der holländische Markthändler in Holland keine Geschäftseinrichtung hatte, habe der BFH die Existenz einer Betriebsstätte in der Wohnung des Markthändlers angenommen. Dabei sei der BFH der Auffassung gewesen, dass § 12 S. 2 AO nicht einen Beispielkatalog zur Konkretisierung von § 12 S. 1 AO enthalte, sondern eine selbständige Betriebsstättendefinition, die zu einer Bedeutungserweiterung des Betriebsstättenbegriffs führe. Folge dieser Ansicht sei, dass der BFH die Wohnung eines Gewerbetreibenden, die nach § 1 Abs. 1 EStG Anknüpfungsmerkmal für die unbeschränkte Steuerpflicht ist, zu einer Betriebsstätte gemacht habe, die nach § 1 Abs. 4 EStG und § 49 Abs.1 Nr. 2 a) EStG nur Anknüpfungsmerkmal für die beschränkte Steuerpflicht ist. Nach Auffassung von *Herrn Dr. Kramer* werde der Betriebsstättenbegriff konturenlos und befinde sich in der Auflösung, weil er beliebig geworden sei. Dies sei fatal, vor allem auch deshalb, weil eine im Ansatz falsche Entscheidung zur Grundlage einer ständigen Rechtsprechung geworden sei.

2. Gegenthesen

Im weiteren Verlauf seines Vortrags stellt *Herr Dr. Kramer* die von ihm vertretene Gegenthesen vor, nach der es betriebsstättenlose Einkünfte aus Gewerbebetrieb und betriebsstättenlose Wirtschaftsgüter des Betriebsvermögens geben könne. Einkünfte aus Gewerbebetrieb könnten also ohne Bezug auf eine Betriebsstätte erzielt werden und Wirtschaftsgüter des Betriebsvermögens gehörten nicht zwingend zu einer Betriebsstätte.

Herr Dr. Kramer ist der Auffassung, dass sich die Theorie der notwendigen Geschäftsleitungsbetriebsstätte nicht aus dem Gesetz ableiten ließe. Denn nach seiner Meinung sei der zweite Satz des § 12 AO eindeutig ein Beispielkatalog, der die Betriebsstättendefinition konkretisieren solle. Natürlich habe jeder Gewerbetreibende eine Geschäftsleitung, diese könne sich aber außerhalb einer Betriebsstätte abspielen. Geschäftsleitung geschehe außerhalb einer

Betriebsstätte, wenn sie nicht in einer Geschäftseinrichtung geschehe. § 12 S. 2 AO erweitere nicht den Betriebsstättenbegriff des Satzes 1, sondern konkretisiere nur mit Beispielen die Definition durch § 12 Satz 1 AO. Demnach gebe es keine Geschäftsleitungsbetriebsstätte ohne eine feste Geschäftseinrichtung. Das Wort „insbesondere“ des Satzes 2 sei eine Konkretisierung dessen, was vorher genannt wurde und deute nur ein Beispiel an. Es könne aber nicht Grundlage für eine Bedeutungserweiterung sein. *Herr Dr. Kramer* weist in diesem Zusammenhang darauf hin, dass der BFH in einem anderen Urteil und in einem anderen Zusammenhang selbst die Meinung vertreten habe, dass das Wort „insbesondere“ ein Beispiel einleite, aber nicht eine Bedeutungsveränderung begründen könne (BFH v. 22.4.2008 – I X R 29/06, BStBl. II 2009, 296 zu § 23 Abs. 1 Nr. 2 EStG i. d. F. bis 2008, wo das Wort „insbesondere“ keine Bedeutungsverengung begründen könne: „bei anderen Wirtschaftsgütern, insbesondere Wertpapieren,“ sind die Wertpapiere nur ein Beispiel für andere Wirtschaftsgüter, das nicht Grundlage für eine teleologische Reduktion auf die Wertpapiere sein dürfe). *Herr Dr. Kramer* führt fort, dass selbst wenn ein Gewerbetreibender eine Geschäftsleitungsbetriebsstätte habe, wenn er also seine Geschäfte von einer Geschäftseinrichtung betreibe, sei damit noch nicht gesagt, dass seine Wirtschaftsgüter und seine Einkünfte dieser Betriebsstätte zuzurechnen seien. Denn es gelte, dass eine Betriebsstätte – auch eine Geschäftsleitungsbetriebsstätte – keine Attraktivkraft habe. Einkünfte könnten also auch außerhalb der Betriebsstätte erzielt werden. Dies sei herrschende Meinung. Selbst in Fällen, in denen ein Steuerausländer im Inland eine Vertriebsbetriebsstätte hat, seien seine Verkäufe im Inland nicht zwingend der Betriebsstätte zuzurechnen. Der holländische Gemüsehändler der oben beschriebenen Entscheidung könnte einen Teil seines Gemüses im Inland außerhalb seines Marktstandes verkaufen, und dann wäre dieser Verkaufsgewinn nicht seiner inländischen Betriebsstätte zuzurechnen. Der hM, dass eine Betriebsstätte keine Attraktivkraft hat, widerspreche der BFH nun aber. Vielmehr habe die Geschäftsleitungsbetriebsstätte eine Zentralfunktion. *Herr Dr. Kramer* weist darauf hin, dass die Annahme des BFH keine Grundlage im Gesetz habe. Schließlich seien die Voraussetzungen für die Annahme von Einkünften aus Gewerbebetrieb in § 15 Abs. 2 EStG aufgezählt und die Betriebsstätte gehöre danach nicht zu den Tatbestandsvoraussetzungen der Einkünfte aus Gewerbebetrieb. § 15 Abs. 2 EStG stelle ja auf eine selbständige und nachhaltige Betätigung, die Absicht Gewinn zu erzielen und eine Beteiligung am allgemeinen wirtschaftlichen Verkehr ab, wobei es sich weder um die Ausübung von Land- und Forstwirtschaft noch um die Ausübung eines freien Berufs oder einer anderen selbständigen Tätigkeit oder die Ausübung von Vermögensverwaltung handeln dürfe. *Herr Dr. Kramer* verdeutlicht dann, dass der Gesetzgeber in § 35 a GewStG und § 35 GewStDV selbst von

Gewerbebetrieben ohne Betriebsstätten ausgehe. Das Gesetz knüpfe die Gewerbesteuerpflicht nämlich an die Wohnung oder den Ort der polizeilichen Meldung, allerdings ohne auszuführen, dass die Einkünfte des Reisegewerbetreibenden der Wohnung oder dem Ort der polizeilichen Meldung zuzurechnen sind. Die Einkünfte würden lediglich der Person zugerechnet, und die Steuerpflicht knüpfe – wie bei der unbeschränkten Einkommensteuerpflicht – an den Wohnsitz an. Zudem sei zu bedenken, dass das Gesetz in § 49 Abs. 1 Nr. 2 EStG, der inländische gewerbliche Einkünfte definiert, Einkünfte aus Gewerbebetrieb verschiedenen Quellen zuordne, wobei die Betriebsstätte nur eine dieser Quellen sei. Deshalb sei es falsch anzunehmen, dass nur eine Betriebsstätte Quelle von Einkünften aus Gewerbebetrieb sein kann. Bei Betrachtung von § 49 Abs. 1 EStG werde deutlich, dass es auch andere Einkunftsquellen gebe, so z. B. den Ort der gewerblichen Tätigkeit, den Ort der Verwertung gewerblicher Tätigkeit oder den Ort der Belegenheit eines Grundstücks. An § 49 Abs. 1 Nr. 2 lit. f) EStG, der gewerbliche Einkünfte an einem Grundstück festmacht, zeige sich zudem, dass es betriebsstättenlose Einkünfte aus Gewerbebetrieb gibt. *Herr Dr. Kramer* möchte anhand eines Beispiels, die Grenzen der Meinung des BFH, dass jeder Gewerbetreibende wenigstens eine Geschäftsleitungsbetriebsstätte, notfalls in seiner Wohnung habe, aufzeigen. Wenn man sich vorstelle, dass der Obdachlose O regelmäßig derelinquierte Getränkedosen und -flaschen sammelt und diese mit Gewinn verkauft, würde man hier vergeblich nach einer Betriebsstätte suchen.

Auch nach Auffassung von *Herrn Prof. Seer* entspricht die Unterstellung, dass immer eine Geschäftsleitungsbetriebsstelle vorhanden sein muss, nicht der Realität. Man denke etwa an einen global Handelnden, der ständig von verschiedenen Hotelzimmern weltweit seine Geschäfte betreibt und organisiert.

3. Testfälle

Im Folgenden möchte *Herr Dr. Kramer* These und Gegenthese anhand von Fällen testen, die z. T. auch vom BFH entschieden wurden.

3.1 Der in eine Steueroase umgezogene Sportler ohne inländische Betriebsstätte mit Einkünften aus mit Inländern abgeschlossenen Werbeverträgen

Diesem Fall liegt der folgende Sachverhalt zugrunde: Der Autorennfahrer A ist nach Monaco gezogen. Er erzielt Einkünfte aus im Ausland und im Inland ausgeübtem Motorsport sowie aus Werbeverträgen, die er mit in- und ausländischen Unternehmen abgeschlossen hat. Nach diesen Verträgen ist er verpflichtet, für die Unternehmen zu werben, indem er an seiner Kleidung und an seinem Fahrzeug deren Logos zur Schau stellt. Er hat keine inländische Betriebsstätte¹.

Herr Dr. Kramer weist darauf hin, dass dies der Fall sei, in dem der BFH seine These explizit formuliert hat. Demnach habe der Autorennfahrer in Monaco nicht nur Wohnsitz und gewöhnlichen Aufenthalt, sondern in seiner Wohnung auch eine Geschäftsleitungsbetriebsstätte. Diese These hat laut *Herrn Dr. Kramer* die folgende Konsequenz: A ist mangels inländischen Wohnsitzes allenfalls, nämlich nur mit seinen inländischen Einkünften, beschränkt steuerpflichtig. Darüber hinaus ist er erweitert beschränkt steuerpflichtig nach § 2 AStG, wenn er in eine Steueroase gezogen ist und nach seinem Umzug weiter wesentliche wirtschaftliche Interessen im Inland hat. Beides war im Urteilsfall gegeben. Bei erweitert beschränkter Steuerpflicht sind auch die Einkünfte zu versteuern, die nicht ausländische im Sinne des § 34d EStG sind. Der BFH habe nun gemeint, alle Einkünfte des Rennfahrers, die nicht unter § 49 Abs. 1 Nr. 2 EStG fallen, seien ausländische Einkünfte, weil sie als gewerbliche Einkünfte in einer ausländischen Betriebsstätte erwirtschaftet seien, nämlich in der Geschäftsleitungsbetriebsstätte des Rennfahrers, die dieser in seiner ausländischen Wohnung habe. Der Gegenthese von *Herrn Dr. Kramer* folgend käme man in diesem Fall zu einem anderen Ergebnis. Hiernach hat der Rennfahrer keine ausländische Betriebsstätte, womit seine Einkünfte nicht nach § 34d Nr. 2 EStG ausländisch wären. Selbst wenn er eine Betriebsstätte haben sollte, z. B. ein Büro, in dem seine geschäftlichen Aktivitäten geplant werden, wäre zweifelhaft, ob seine Gewinne dieser Betriebsstätte zuzurechnen wären und nicht dem Rennparcours, also dem Ort seiner Tätigkeit. Jedenfalls sollten nach dieser Auffassung die Einkünfte als nicht ausländische der erweitert beschränkten Steuerpflicht unterfallen. Um dieses Ziel trotz der Rechtsprechung des BFH zu erreichen, habe der Gesetzgeber § 2 AStG geändert. Damit habe der Gesetzgeber vorgesehen, dass im Zweifel eine inländische Geschäftsleitungsbetriebsstätte zu fingieren sei und dass dieser die Einkünfte zuzurechnen seien. *Herr Dr. Kramer* weist darauf hin, dass es sich hierbei um eine höchst fragwürdige Gesetzesänderung auf Grund einer

¹ Vgl. Urteil des BFH vom 19. Dez. 2007, I R 19/06, IStR 2008, 330

höchst fragwürdigen höchstrichterlichen Entscheidung handle. Ferner sei der Katalog des § 34 d EStG kein Spiegelbild zu § 49 Abs. 1 EStG. *Herr Prof. Seer* weist darauf hin, dass die Betriebsstätte ja die Funktion habe, Einkünfte einem bestimmten Staat zuzuweisen. Man könne viel gestalten, um eine Geschäftsleitungsbetriebsstätte zu schaffen. Es stelle sich daher die Frage, was man dann zuordnet und welcher Teil der Wertschöpfungskette in dem Staat erwirtschaftet wurde. Nach Auffassung von *Herrn Dr. Kramer* werden Einkünfte von Sportlern selbst dann nicht in einer Betriebsstätte erwirtschaftet, wenn er eine hätte. Auf die Aussage aus dem *Publikum*, dass die Entscheidung, die Wohnung als Geschäftsleitungsbetriebsstätte zu unterstellen, nahe liegend sei, weist *Herr Dr. Kramer* darauf hin, dass das, was man erreichen will auch zu begründen sei. Aus dem *Publikum* wird nachgefragt, wie ein Unternehmensberater aus Monaco, der in Deutschland seine Beratungstätigkeit ausübt, zu behandeln sei. *Herr Dr. Kramer* antwortet, dass hier unproblematisch beschränkte Steuerpflicht vorläge. Bei einem Gewerbetreibenden dagegen seien die Einkünfte nicht seiner Betriebsstätte zuzuordnen, woran sich das große Problem der Betriebsstättengewinnzurechnung zeige. Nach Auffassung von *Herrn Prof. Seer* handle es sich hier um eine „Subtraktionsmethode“, bei der es darum gehe, herauszufinden, was man der Betriebsstätte kausal zurechnen kann. Er weist darauf hin, dass die Annahme von Auslandseinkünften kritisierbar, aber eine gesetzgeberische Entscheidung sei. Für deren Beseitigung bräuchte man einen Verstoß gegen höherrangiges Recht.

3.2 Das Darlehen des Mitunternehmers an seine Personengesellschaft

In den folgenden Fällen stellt *Herr Dr. Kramer* verschiedene Formen von Darlehen eines Mitunternehmers an seine Personengesellschaft dar. Er beginnt dabei zunächst mit dem Inbounddarlehen bevor er auf Outbounddarlehen eingeht.

3.2.1 Das Inbounddarlehen

Für das Inbounddarlehen konstruiert *Herr Dr. Kramer* den folgenden Fall, der nicht vom BFH zu entscheiden war: Der im Nicht-DBA-Ausland ansässige A ist Gesellschafter einer in Deutschland gegründeten und gewerblich tätigen Personengesellschaft. Er gewährt dieser ein Darlehen und erhält Zinsen. Kann Deutschland diese besteuern?

Zunächst stellt *Herr Dr. Kramer* die Lösung des Falls nach der These des BFH dar. Hiernach gelte: A sei allenfalls beschränkt steuerpflichtig, nämlich wenn er inländische Einkünfte

i. S. d. § 49 Abs. 1 EStG hat. Als Mitunternehmer habe er gewerbliche Einkünfte in Gestalt von Sondervergütungen i. S. d. § 15 Abs. 1 Nr. 2 EStG. Gewerbliche Einkünfte seien stets einer Betriebsstätte zuzurechnen. A habe eine Betriebsstätte, denn die im Inland gewerblich tätige Personengesellschaft vermittelt dem A ihre Betriebsstätte. Die Betriebsstätte der Personengesellschaft wird ihren Gesellschaftern zugerechnet. Die Darlehensforderung als ein Wirtschaftsgut des notwendigen Sonderbetriebsvermögens würde der These des BFH folgend dieser Betriebsstätte zugerechnet. Die Zinsen als Sonderbetriebseinnahmen seien daher nach der These des BFH dieser Betriebsstätte als Einkünfte zuzurechnen, und so würden sie zu inländischen Einkünften. In der Folge seien sie in Deutschland zu versteuern.

Auf die Anmerkung aus dem *Publikum*, dass es nach dem Gesetzeswortlaut des § 10 AO nur einen Ort der Geschäftsführung geben könne, weist *Herr Prof. Seer* dies mit Hinweis auf Art. 5 DBA-MA zurück. Danach brauche man hier nicht an eine Auslegung des Wortlauts in diesem Sinne zu glauben. *Herr Dr. Kramer* ergänzt, dass Art. 5 DBA-MA deutschen Rechtsdenken entspreche, weil Deutschland bis zu der Zeit des 2. Weltkrieges im internationalen Steuerrecht eine Bedeutung hatte, die der der USA zur heutigen Zeit gleichkam.

Folgend stellt *Herr Dr. Kramer* die Lösung des Falls bei einem Zugrundelegen der Gegenthese dar. Hiernach sei die Darlehensforderung zwar ein Wirtschaftsgut des notwendigen Sonderbetriebsvermögens, aber sie würde nicht zum inländischen Betriebsstättenvermögen gehören. Zu diesem gehörte die Darlehensschuld. Die Darlehensforderung könne aber nicht zu demselben Vermögen gehören wie die Schuld. Der Darlehensempfänger könne nicht Inhaber der Darlehensforderung sein. Die Darlehensforderung sei nach der Gegenthese zwar ein Wirtschaftsgut des Betriebsvermögens, aber nicht des Betriebsstättenvermögens. Die Darlehenszinsen seien zwar Sonderbetriebseinnahmen und führten zu Einkünften aus Gewerbebetrieb i. S. d. § 15 Abs. 1 Nr. 2 EStG. Es handle sich bei ihnen aber um betriebsstättenlose Einkünfte und als solche nicht um inländische Einkünfte i. S. d. § 49 Abs. 1 Nr. 2 a) EStG. *Herr Dr. Kramer* weist darauf hin, dass auch der BFH dieses Ergebnis erzielt hätte, allerdings nur für einen DBA-Fall. Demnach sei der Ausgangsfall wie folgt abzuwandeln:

Zwischen dem Ausland und Deutschland besteht ein DBA nach Art des OECD-MA. Hier kommt der BFH² zu einem anderen Ergebnis als im Grundfall. Er unterstelle nämlich, dass die Darlehensforderung nach Abkommensrecht kein Wirtschaftsgut des Betriebsstättenvermögens sei. Dieses Ergebnis ergebe sich aus der folgenden Argumentation: Die Darlehensforderung sei zwar ein Wirtschaftsgut des Sonderbetriebsvermögens und als solches auch ein Wirtschaftsgut des deutschen Betriebsstättenvermögens. Denn nach den Maß-

² vgl. BFH v. 17.10.2007 – I R 5/06, BStBl. II 2009, 356.

stäben des deutschen Gesetzesrechts sei diese Zuordnung geboten. Nach den deutschen DBA käme es jedoch nicht auf die Zuordnung nach rechtlichen Maßstäben an, sondern auf die „tatsächliche“ Zugehörigkeit: Zinseinkünfte seien abkommensrechtlich nur dann Unternehmensgewinne, deren Besteuerung sich im Inboundfall nach Art. 7 OECD-MA richtet, wenn die Darlehensforderung tatsächlich zu der inländischen Betriebsstätte gehört. Das ist aber nach Meinung des BFH hier nicht der Fall. In der Folge gehöre die Darlehensforderung zwar rechtlich zu der Betriebsstätte, nicht aber tatsächlich. Daher sei nicht der Unternehmensgewinnartikel, sondern der Zinsartikel, also Art. 11 OECD-MA anzuwenden. Nach diesem habe der Ansässigkeitsstaat das Besteuerungsrecht. *Herr Dr. Kramer* stellt klar, dass die Verwaltung die Aberkennung des Besteuerungsrechts durch den BFH nicht hinnehmen wollte und deshalb den Gesetzgeber zum Erlass des § 50d Abs. 10 EStG veranlasst habe. In dieser Vorschrift unterstellte der Gesetzgeber die Geltung der These: Wirtschaftsgüter des Betriebsvermögens, auch solche des Sonderbetriebsvermögens, gehören zwingend zu einem Betriebsstättenvermögen. Deshalb werde in § 50d Abs. 10 EStG die Anwendung des Unternehmensgewinnartikels also von Art. 7 OECD-MA vorgeschrieben und unterstellt, dass dann die Zinseinkünfte als Sonderbetriebseinnahmen dieser Inlandsbetriebsstätte zuzurechnen und in Deutschland zu versteuern seien. *Herr Prof. Seer* weist darauf hin, dass diese Argumentation sehr ergebnisorientiert sei. Ferner sei § 50d EStG nicht von einer systematischen Denkweise getragen, sondern stelle vielmehr eine Sammlung von Reaktionen auf ungeliebte Entscheidungen dar. Aus dem Publikum wird daraufhin die Frage gestellt, ob es hier denn ein Gegenkonzept gebe. *Herr Prof. Seer* antwortet, dass dies z. B. in der Aufgabe des Mitunternehmerkonzeptes und damit in einer sehr grundlegenden Änderung liegen könnte.

Wenn man nun allerdings die Gegenthese vertrete, dann gehöre die Darlehensforderung nach Aussage von *Herrn Dr. Kramer* schon nach innerstaatlichem Gesetzesrecht nicht zum Vermögen der Inlandsbetriebsstätte. Unter dieser Voraussetzung seien die Zinseinkünfte nicht in einer Inlandsbetriebsstätte erwirtschaftet und daher keine Inlandseinkünfte nach § 49 Abs. 1 Nr. 2 a) EStG. Das bedeute, dass keine beschränkte Steuerpflicht gegeben ist. Zur Anwendung eines DBA komme man dann gar nicht, und § 50d Abs. 10 EStG sei in diesem Fall gegenstandslos.

Herr Dr. Kramer wandelt den Fall ein weiteres Mal ab, um die Gegenthese zu untermauern, nach der im Fall des Inbounddarlehens die Darlehensforderung nicht zum Vermögen der Inlandsbetriebsstätte gehöre und die Darlehenszinsen nicht zu Inlandseinkünften führen würden. Es solle angenommen werden, dass die deutsche Personengesellschaft ihrem ausländischen Gesellschafter ein Darlehen gewährt und von diesem Zinsen erhält. In diesem Fall gehöre die

Darlehensforderung als Wirtschaftsgut des Betriebsvermögens eindeutig zum Betriebsstättenvermögen der Personengesellschaft und damit zum Betriebsstättenvermögen der Mitunternehmer. Denn das Darlehen ist aus Mitteln der Betriebsstätte gewährt, und daher würden die Zinsen als Einkünfte der Betriebsstätte vereinnahmt. Wenn die Forderung aus einem hingegebenen Darlehen nun aber zum Betriebsstättenvermögen gehört, könne nicht zugleich auch die Forderung aus einem erhaltenen Darlehen zum Betriebsstättenvermögen gehören.

3.2.2 Das Outbounddarlehen

Herr Dr. Kramer geht dann auf Fälle des Outbounddarlehens ein.

Nach dem Grundfall ist der im Inland ansässige A Gesellschafter einer im Nicht-DBA-Ausland gegründeten und dort gewerblich aktiven Personengesellschaft. Er gewährt dieser ein Darlehen und erhält Zinsen. Kann er die auf die Zinsen im Ausland erhobene Steuer auf seine Einkommensteuer anrechnen?

Nach der These der hM gehöre die Darlehensforderung als ein Wirtschaftsgut des Sonderbetriebsvermögens zum ausländischen Betriebsstättenvermögen und würde demzufolge die Zinsen in der ausländischen Betriebsstätte erwirtschaftet. Wenn die Zinsen im Ausland besteuert würden, dann sei die ausländische Steuer nach § 34c Abs. 1 EStG auf die deutsche Einkommensteuer anzurechnen. Schließlich läge nach § 1 Abs. 1 EStG unbeschränkte Steuerpflicht des A vor, es handele sich um ausländische Einkünfte nach § 34d Nr. 2 EStG und es gebe kein DBA. Zudem würde unterstellt, dass die ausländische Steuer eine der deutschen Steuer entsprechende Steuer ist.

Wenn man nun der Gegenthese folgt, dann sei die ausländische Steuer – sofern sie erhoben wird – nicht anrechenbar. Denn die Darlehensforderung gehöre nicht zu der ausländischen Betriebsstätte, und die Zinsen sind nicht der ausländischen Betriebsstätte zuzurechnen.

Nach Auffassung von *Herrn Prof. Seer* sei das Ergebnis unbefriedigend, denn für die Qualifikation der Einkünfte im ausländischen Staat dürfe es keine Rolle spielen, ob eine Anrechnung erfolgt oder nicht. *Herr Dr. Kramer* gesteht ein, dass man bei Zugrundelegen der These des BFH hier zu einem befriedigenderen Ergebnis käme.

Herr Dr. Kramer stellt dann eine Abwandlung dar, die als Steuersparmodell konzipiert und zunächst anerkannt worden war. Es handelt sich um den Fall des Darlehens des in Deutschland ansässigen limited partners an eine US-amerikanische limited partnership bei Existenz eines DBA zwischen Deutschland und den USA nach dem Vorbild des OECD-MA. Dieser

Fall ist schon 1991 vom BFH entschieden worden³ und hat eine lange Vorgeschichte. An diesem Fall habe sich die These des BFH entwickelt: Die Darlehensforderung des deutschen Mitunternehmers gehöre als Wirtschaftsgut des Sonderbetriebsvermögens zwar rechtlich zu dem ausländischen Betriebsstättenvermögen, aber abkommensrechtlich gehöre sie nicht tatsächlich zu der ausländischen Betriebsstätte. Deshalb sei auf das Besteuerungsrecht des Auslands nicht der Unternehmensgewinnartikel (Art. 7 OECD-MA) anzuwenden, sondern der Zinsartikel (Art. 11 OECD-MA). Danach habe das Ausland kein Besteuerungsrecht, und Deutschland brauche folglich die Zinseinkünfte nicht von der Besteuerung freizustellen. Die Verwaltung habe sich mit dieser Entscheidung zufrieden gegeben, weil nach ihr das Besteuerungsrecht Deutschland zufällt. *Herr Dr. Kramer* kritisiert, dass die Verwaltung eine entsprechende Behandlung im Inboundfall nicht akzeptieren wollte und immer noch nicht wolle.

Herr Prof. Seer fragt dann nach der Lösung des Falls bei Unterstellen der von *Herrn Dr. Kramer* entwickelten These. *Herr Dr. Kramer* antwortet darauf, dass nach seiner Ansicht die Darlehensforderung nicht zum amerikanischen Betriebsvermögen gehöre, sondern bei dem Mitunternehmer anzusiedeln sei. Die Einkünfte könnten keine Einkünfte der amerikanischen Betriebsstätte sein. Deutschland bräuchte nicht freizustellen. Es handele sich um Betriebseinnahmen in Deutschland.

3.3 Der Anteil des Steuerausländers an der im Inland ansässigen Komplementärs-GmbH einer inländischen KG

Bei dem im Folgenden von *Herrn Dr. Kramer* diskutierten Fall, handelt es sich um einen Fall, bei dem der Anteil an einer Kapitalgesellschaft im Sonderbetriebsvermögen eines Mitunternehmers nicht nur nach innerstaatlichem Gesetzesrecht, sondern auch nach Abkommensrecht tatsächlich zur inländischen Betriebsstätte gehören soll. Hier ist folgender Sachverhalt zugrunde zu legen: Die beiden in der Schweiz ansässigen A und B sind Kommanditisten einer deutschen, in Deutschland gewerblich tätigen KG. Sie halten zugleich je hälftig die Geschäftsanteile an der in Deutschland ansässigen Komplementärs-GmbH. Diese schüttet Dividenden an A und B aus. Dieser Fall führte zu einem Verständigungsverfahren zwischen Deutschland und der Schweiz. Denn nach Meinung des BFH⁴ gehöre der Anteil des Kommanditisten an der Komplementärs-GmbH zum Sonderbetriebsvermögen des Kommanditisten. Die Dividenden, welche die GmbH ausschüttet, seien als Sonderbetriebseinnahmen Ein-

³ Vgl. BFH v. 27.2.1991, I R 15/89, BStBl. II 1992, 444.

⁴ Vgl. BFH v. 28.2.1992 – I R 85/91, BStBl. II 1992, 937.

künfte aus Gewerbebetrieb. Der GmbH-Anteil werde als Wirtschaftsgut des Betriebsstättenvermögens angesehen, und die Dividenden werden als gewerbliche Einkünfte der Inlandsbetriebsstätte in Deutschland besteuert. Die Schweiz dagegen sieht die deutsche Beurteilung als abwegige Fiktion an und behandelt die Dividenden als Dividenden. Deutschland wendet den Unternehmensgewinn-Artikel (Art.7 OECD-MA) an, und die Schweiz wendet den Dividenden-Artikel (Art. 10 OECD-MA) an. Beide Staaten besteuern. Das Verständigungsverfahren sei erfolglos ausgegangen. *Herr Dr. Kramer* verdeutlicht, dass dieser Anwendungskonflikt bei Unterstellen der Gegenthese vermieden werden könnte. Gehört der GmbH-Anteil nicht zum Vermögen der Inlandsbetriebsstätte, dann sind die Dividenden nicht in der Inlandsbetriebsstätte erwirtschaftet. Nimmt man dies an, dann seien die Dividenden nicht nach § 49 Abs. 1 Nr. 2 a) EStG inländische Einkünfte. Hier greife indessen die isolierende Betrachtungsweise nach § 49 Abs. 2 EStG ein, der auf § 49 Abs. 1 Nr. 5 a) EStG verweist. Nach dieser Vorschrift sind die Dividenden inländische Einkünfte, weil die GmbH als Dividendenschuldner in Deutschland ansässig ist. Abkommensrechtlich wäre jedoch nicht der Unternehmensgewinn-Artikel anzuwenden, sondern der Dividenden-Artikel, weil der GmbH-Anteil abkommensrechtlich nicht zur Betriebsstätte gehört. Die Anschaffung der GmbH-Anteile ist nicht aus Mitteln der Betriebsstätte der KG finanziert worden. Es lasse sich daher keine vernünftige Begründung für die Zuordnung der GmbH-Anteile zum Betriebsstättenvermögen finden.

Herr Prof. Seer hält die Auffassung von *Herrn Dr. Kramer* für konsequent und logisch. Die Fehler seien alle im nationalen Steuerrecht zu finden. Dies gelte z. B. für das Sonderbetriebsvermögen II, das gesetzlich gar nicht kodifiziert ist und nur schwer zu akzeptieren sei, wenn man an die kaum erkennbaren Unterschiede zwischen einer GmbH & Co. KG und einer GmbH denke.

Herr Dr. Kramer konstruiert einen weiteren Fall: Die im Inland ansässigen G1 und G2 halten je hälftig die Anteile an der im DBA-Ausland ansässigen M-S.A., einer Kapitalgesellschaft, die zehn Prozent der Anteile an der im Ausland gegründeten und dort gewerblich tätigen Personengesellschaft hält. Je 45 Prozent der Personengesellschaftsanteile halten G1 und G2. G1 veräußert seinen Anteil an der M-S.A. mit Gewinn. Wer darf besteuern?

Innerstaatlich sei G1 unbeschränkt steuerpflichtig nach § 1 Abs. 1 EStG. Abkommensrechtlich müsse Deutschland freistellen, wenn der andere Staat nach dem Abkommen besteuern darf (Art. 23A OECD-MA). Es sei nun zu fragen, ob der andere Staat nach Art. 7 OECD-MA besteuern darf. Dies sei dann der Fall, wenn der Anteil an der M-S.A. zum ausländischen Betriebsstättenvermögen gehört, was der BFH annehme. Der andere Staat wer-

de aber aller Voraussicht nach nicht besteuern. Er werde Art. 13 OECD-MA für anwendbar halten, nach dem der Wohnsitzstaat das Besteuerungsrecht für Gewinne aus der Veräußerung von Anteilen an Kapitalgesellschaften hat. Im Ergebnis werde also gar nicht besteuert und es könne zu nicht besteuerten (weißen!) Einkünften kommen, wenn nicht § 50d Abs. 9 EStG eingreift.

Nach der Gegenthese werde dieses Problem hingegen vermieden: Der Anteil an der M-S.A. gehörte nicht zum ausländischen Betriebsstättenvermögen, so dass der andere Staat nicht nach Art. 7 OECD-MA das Besteuerungsrecht hat. Vielmehr habe nach Art. 13 OECD-MA Deutschland als Ansässigkeitsstaat das alleinige Besteuerungsrecht. Selbst wenn der Veräußerungsgewinn auch abkommensrechtlich als Unternehmensgewinn zu qualifizieren wäre, hätte der Ansässigkeitsstaat nach Art. 7 OECD-MA das Besteuerungsrecht, weil der Gewinn nicht der ausländischen Betriebsstätte zuzurechnen wäre.

Herr Prof. Seer weist darauf hin, dass das Problem hier wieder daran liege, dass man das „irre“ Konstrukt des Sonderbetriebsvermögens im nationalen Kontext hat. Dies führe im internationalen Kontext dann zu Problemen. Der BFH habe das Problem erkannt, dass das Qualifikationsproblem des deutschen Rechts nicht ins Abkommensrecht übertragen werden darf. Vom Ergebnis sei die Abkommensdogmatik hier nachvollziehbar. An das Mitunternehmerkonzept sei man auf nationaler Ebene schließlich gebunden.

3.4 Das Mietgrundstück der Kapitalgesellschaft

Zu diesem Themenkomplex führt *Herr Dr. Kramer* das folgende Beispiel an: Die im DBA-Ausland ansässige A-S.A. ist Eigentümerin eines in Deutschland gelegenen Grundstücks, das vermietet ist. Ist die A-S.A. mit ihren Mieteinkünften in Deutschland steuerpflichtig?

Herr Dr. Kramer weist darauf hin, dass die A-S.A. allenfalls beschränkt körperschaftsteuerpflichtig (§ 2 KStG) sei, nämlich wenn sie inländische Einkünfte hat (§ 8 Abs. 1 KStG, § 49 Abs. 1 EStG). Das Grundstück sei ein Wirtschaftsgut des notwendigen Betriebsvermögens, und die Mieteinkünfte seien Einkünfte aus Gewerbebetrieb. Er stellt dann die Frage, ob der BFH meinen würde, dass beide Einkünfte der ausländischen Geschäftsleitungsbetriebsstätte der A-S.A. zuzuordnen seien. Wenn man dieses annimmt, dann seien die Einkünfte jedenfalls nicht inländisch nach § 49 Abs. 1 Nr. 2 a) EStG. Wenn dies nicht angenommen würde, dann seien die Mieteinkünfte mangels einer inländischen Betriebsstätte ebenfalls keine inländischen Einkünfte nach § 49 Abs. 1 Nr. 2 a) EStG. Nach der nach Auffassung von *Herr Dr. Kramer* richtigen Ansicht, die sich auf eine ausdrückliche Gesetzesregel stützen ließe,

gehöre das Grundstück, obwohl es ein Wirtschaftsgut des Betriebsvermögens ist, nicht zu einem Betriebsstättenvermögen. Dennoch seien die Mieteinkünfte inländische gewerbliche Einkünfte, nämlich nach § 49 Abs. 1 Nr. 2 f) EStG. Der Gesetzgeber gehe in dieser Regelung unmissverständlich davon aus, dass das im Inland belegene unbewegliche Vermögen nicht zu einer Betriebsstätte gehören muss und dass die Einkünfte aus dem unbeweglichen Vermögen „betriebsstättenlos“ sind. Die Einkunftsquelle sei nicht eine Betriebsstätte, sondern das unbewegliche Vermögen. Deutschland als Belegenheitsstaat habe nach Art. 6 OECD-MA das Besteuerungsrecht. *Herr Heyes* gibt zu Bedenken, dass es sich in dem Beispielfall nicht um gewerbliche Einkünfte handle, sondern um reine Vermögensverwaltung. Eine Umqualifizierung zu gewerblichen Einkünften sei in derartigen Fällen strittig. *Herr Dr. Kramer* ist der Auffassung, dass das Grundstück zu keinem anderen Vermögen gehören könne als zum Betriebsvermögen. Daraufhin erwidert *Herr Heyes*, dass im Ausland die Fiktion, dass die ausländische Kapitalgesellschaft nur gewerbliche Einkünfte erzielen kann, nicht gelte und es sich dann um Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung handle. *Herr Dr. Kramer* weist darauf hin, dass die Qualifikationsfrage nicht so wichtig sei, weil man immer zu einem vernünftigen Ergebnis komme. *Herr Prof. Seer* ist der Ansicht, dass die Regelung des § 49 Abs. 1 Nr. 2 f) EStG nicht die These des BFH widerlege. Nach Auffassung von *Herrn Dr. Kramer* spiele es keine Rolle, ob im Ausland eine Betriebsstätte existiere oder nicht. Die Betriebsstätte sei nicht nötig für die Besteuerung.

Herr Dr. Kramer stellt dann folgende erste Abwandlung des Ausgangsfalles dar: Die im Inland ansässige A-GmbH ist Eigentümerin eines im DBA-Ausland gelegenen Grundstücks, das vermietet ist.

Hier sei die A-GmbH unbeschränkt körperschaftsteuerpflichtig nach § 1 KStG, also mit ihren weltweiten Einkünften, zu denen auch die Einkünfte aus dem Auslandsgrundvermögen gehörten. Fraglich sei, ob Deutschland diese Einkünfte nach Art. 23 A OECD-MA freistellen muss. Die Freistellung setze ein abkommensrechtliches Besteuerungsrecht des anderen Staats voraus. Da es sich um gewerbliche Einkünfte handle, komme die Anwendung des Art. 7 OECD-MA in Betracht, der dem anderen Staat ein Besteuerungsrecht nur für ausländische Betriebsstätteneinkünfte einräumt. Die Mieteinkünfte seien jedoch unter keinem Gesichtspunkt einer ausländischen Betriebsstätte zuzurechnen. Wenn angenommen würde, dass das Grundstück und die Einkünfte der inländischen Betriebsstätte zuzurechnen seien, dann habe der andere Staat abkommensrechtlich kein Besteuerungsrecht. Wenn man dies aber nicht annehme, gewähre Art. 7 OECD-MA mangels einer Auslandsbetriebsstätte dem anderen Staat auch kein Besteuerungsrecht. Nach der nach Auffassung von *Herrn Dr. Kramer* richtigen

Ansicht, sei das Auslandsgrundstück kein Wirtschaftsgut eines Betriebsstättenvermögens, und die Grundstückseinkünfte damit „betriebsstättenlos“. Ihre Einkunftsquelle sei nicht eine Betriebsstätte, sondern das unbewegliche Vermögen. Der andere Staat habe nach Art. 6 OECD-MA das Besteuerungsrecht, und Deutschland müsse die Einkünfte freistellen.

Herr Dr. Kramer wandelt den Ausgangsfall dann erneut wie folgt ab: Die A-GmbH ist außerdem in demselben DBA-Ausland mit einer Betriebsstätte gewerblich tätig.

Nun habe die A-GmbH eine Auslandsbetriebsstätte. Es stelle sich die Frage, ob die gewerblichen Gewinne aus der Vermietung dieser Auslandsbetriebsstätte zuzurechnen sind. Das sei der Fall, wenn die A-GmbH von dieser Betriebsstätte aus eine gewerbliche Grundstücksvermietung betreiben würde. Es sei nicht der Fall, wenn die Auslandsbetriebsstätte einem anderen gewerblichen Zweck diene, wie zum Beispiel dem Vertrieb von Waren. Denn schließlich habe die Betriebsstätte keine Attraktivkraft. Demnach sei das Grundstück kein Wirtschaftsgut des Betriebsstättenvermögens und die Mieteinkünfte seien nicht in der Betriebsstätte erwirtschaftet. Die Einkünfte seien „betriebsstättenlos“. Ihre Quelle sei somit nicht eine Betriebsstätte, sondern das Mietgrundstück.

4. Schluss

Zusammenfassend hält *Herr Dr. Kramer* folgende Thesen fest:

- Es gibt Gewerbetreibende, die keine Betriebsstätte haben.
- Bei einem Gewerbetreibenden mit Betriebsstätte gehören die Wirtschaftsgüter des Betriebsvermögens nicht zwingend zu der Betriebsstätte.
- Die Betriebsstätte ist nicht zwingend die einzige Einkunftsquelle des Gewerbetreibenden.

5. Diskussion

Aus dem *Publikum* wird in der anschließenden Diskussion nach der Berücksichtigung der GewSt in *Herrn Dr. Kramers* Gegenthese gefragt. Hieran entscheide sich alles. Ein Beispiel sei ein Unternehmensberater, der weltweit berät. *Herr Prof. Seer* stimmt zu, dass ein GewSt-spezifischer Angang hier sehr interessant wäre. Schließlich falle die Zuordnung zu einer Kommune durch die GewSt schwer. Es stelle sich die Frage, was man überhaupt der Betriebsstätte zuordnen könne. Der Teil der Wertschöpfung, der Deutschland zugeordnet werden

kann, sei u. U. marginal. So sei doch fraglich, mit welchem Recht man Deutschland Einkünfte zuordnen kann, die aus einer in Malaysia durchgeführten Unternehmensberatung resultieren, wenn der Unternehmensberater auch in Malaysia noch ein Büro hat. Die GewSt habe nur betreffend das inländische Äquivalent der Einkünfte eine Rechtfertigung. Hier müsse man positiv begründen, warum man etwas dieser Betriebsstätte zuordnet. Aus dem Publikum wird angemerkt, dass die Anknüpfung an die Betriebsstätte eine Typisierung sei. Die meiste kommunale Last entstehe dort, wo die Betriebsstätte sich befindet. *Herr Prof. Seer* weist darauf hin, dass man eine Zuordnung treffen können müsse, was bei einem Produktionsbetrieb unproblematisch sei. Ansonsten würde die Kommune mit Wertschöpfung überschüttet, die gar nicht bei ihr stattgefunden hat. Es bestehe aber das Problem, was man einem inländischen Betrieb zuordnen kann. Die Geschäftsleitungsbetriebsstätte, deren Existenz die Rechtsprechung auch im Wohnzimmer des Steuerpflichtigen fingiert, sei keine befriedigende Lösung. Es seien aber mehrere Problembereiche, die mit der Betriebsstätte in Zusammenhang stehen, zu unterscheiden: Es existierten rein nationale Probleme, die dann durch DBA überlagert werden könnten und dann gebe es auf nationaler Ebene noch die beschriebenen Probleme betreffend die GewSt. *Herr Dr. Kramer* ergänzt, dass es verwunderlich sei, dass solch grundlegende Fragen noch nicht geklärt wurden. Gerade deshalb sei es nach Auffassung von *Herrn Prof. Seer* umso wichtiger, Dinge in Frage zu stellen und dogmatische Überlegungen anzustellen.

Literaturhinweise

Kramer, Jörg-Dietrich: Die Frage nach der Relevanz einer Betriebsstätte im Wohnsitzstaat für die Besteuerung im Quellenstaat, in: IStR 2004, S. 672-675

Kramer, Jörg-Dietrich: Bemerkung zur vorstehenden Stellungnahme Wassermeyers, in: IStR 2004, S. 677-678

Wassermeyer, Franz: Stellungnahme zu dem vorstehenden Beitrag von Kramer über die Frage nach der Relevanz einer Betriebsstätte im Wohnsitzstaat für die Besteuerung im Quellenstaat, in: IStR 2004, S. 676-677