



universität  
wien

# MASTER THESIS

Titel der Master Thesis / Title of the Master's Thesis

Vergleich der Besteuerung von Personengesellschaften in Österreich und Deutschland und Qualifikationskonflikte bei Einkünften aus Personengesellschaften, insbesondere Sondervergütungen

verfasst von / submitted by

Dipl.-Finanzwirt (FH) Anna-Kathrin Schlotter

angestrebter akademischer Grad / in partial fulfilment of the requirements for the degree of  
Master of Laws (LL.M.)

Wien, 2016 / Vienna 2016

Studienkennzahl lt. Studienblatt /  
Postgraduate programme code as it appears on  
the student record sheet:

A 992 984

Universitätslehrgang lt. Studienblatt /  
Postgraduate programme as it appears on  
the student record sheet:

Steuerrecht und Rechnungswesen / Taxation and  
Accounting

Betreut von / Supervisor:

o. Univ.-Prof. Mag. Dr. Dr. Eduard Lechner

## INHALTSVERZEICHNIS

ABKÜRZUNGSVERZEICHNIS .....	3
1. EINLEITUNG .....	6
1.1. Grundsätze der Besteuerung der Personengesellschaften.....	6
1.1.1. Grundsätze der Besteuerung in Österreich .....	6
1.1.2. Grundsätze der Besteuerung in Deutschland.....	8
1.1.3. Offensichtliche Unterschiede zwischen Österreich und Deutschland..	10
1.2. Kurze Darstellung der Bilanzen allgemein .....	12
1.2.1. Hervorhebung Sonderbilanzen.....	14
1.2.2. Hervorhebung Ergänzungsbilanzen .....	16
1.3. Sondervergütungen, Begriffsbestimmung und Grundsätze, Österreich und Deutschland.....	18
2. ANALYSE.....	20
2.1. Problematik der Qualifikationskonflikte allgemein.....	20
2.2. Unterschiede der Besteuerung bzw. Bilanzierung in Bezug auf Personengesellschaften im Kontext der Sonderbilanzen und Ergänzungsbilanzen zwischen Österreich und Deutschland.....	27
2.2.1. Unterschiede der Bilanzierung im Kontext der Sonderbilanzen.....	27
2.2.2. Unterschiede der Bilanzierung im Kontext der Ergänzungsbilanzen ..	31
2.3. Unterschiedliche Behandlung von Sondervergütungen im Steuerrecht von Österreich und Deutschland .....	32
2.4. Befassung mit den Grundsätzen der Doppelbesteuerungsabkommen mit Bezug auf die Zuteilung von Besteuerungsrechten speziell bei Personengesellschaften.....	34

2.4.1.	Grundsätze der Doppelbesteuerungsabkommen zwischen Österreich und Deutschland in Bezug auf die Zuteilung von Besteuerungsrechten speziell bei Personengesellschaften.....	37
2.4.2.	Behandlung von Sondervergütungen in Hinblick auf 2.3.....	42
2.4.3.	Abkommensrechtliche Fragen, welche sich im Zusammenhang mit Sonderbilanzen und Ergänzungsbilanzen ergeben können .....	43
2.4.4.	Abkommensrechtliche Fragen, welche sich im Zusammenhang mit Sondervergütungen ergeben können .....	46
2.5.	Praktische Schwierigkeiten grenzüberschreitender Fälle bei unterschiedlichen Konzepten der Besteuerung von Personengesellschaften.....	48
2.5.1.	Schwierigkeiten der Finanzverwaltung .....	50
2.5.2.	Schwierigkeiten der Gesellschafter / Schutz der Steuerpflichtigen.....	52
2.5.3.	Schwierigkeiten der Doppelbesteuerung / Qualifikationskonflikte .....	54
2.5.4.	Fehlende Besteuerung von Einkünften.....	57
2.6.	Länderspezifische Schwierigkeiten in der Praxis .....	58
2.6.1.	Österreich.....	60
2.6.2.	Deutschland .....	61
3.	CONCLUSIO .....	65
4.	LITERATURVERZEICHNIS.....	67
5.	ANHANG .....	83

**ABKÜRZUNGSVERZEICHNIS**

a.a.O.	= am angegebenen Ort
Abs.	= Absatz
AO	= Abgabenordnung (Deutschland)
Art	= Artikel
BAO	= Bundesabgabenordnung BGBl I 1999/37
BFH	= Bundesfinanzhof (Deutschland)
BMF	= Bundesministerium für Finanzen
BStBl	= (deutsches) Bundessteuerblatt (1951 ff)
Buchst.	= Buchstabe
DBA	= Doppelbesteuerungsabkommen
DBA-DE Deutschland	= Doppelbesteuerungsabkommen Deutschland
ESt	= Einkommensteuer
EStG	= Einkommensteuergesetz
EU	= Europäische Union
gem.	= gemäß
Gen.	= Genossenschaft
GG	= Grundgesetz (Deutschland)
ggf.	= gegebenenfalls
GmbH	= Gesellschaft mit beschränkter Haftung

Gu-V	= Gewinn- und Verlustrechnung
HGB	= Handelsgesetzbuch (Deutschland)
HS	= Halbsatz
iSd	= im Sinn des, -der
i.S.v.	= im Sinne von
iVm	= in Verbindung mit
KG	= Kommanditgesellschaft
KGaA	= Kommanditgesellschaft auf Aktien
Lit	= Literatur
MA	= Musterabkommen
MK	= Musterkommentar
Nr.	= Nummer
Tz.	= Textziffer
OECD	= Organization for Economic Co-Operation and Development
OFD	= Oberfinanzdirektion
OG	= Offene Gesellschaft
OHG	= Offene Handelsgesellschaft
ÖStZB	= Die finanzrechtlichen Erkenntnisse des VwGH und des VfGH, Bgl zur Österreichischen Steuer-Zeitung (1948 ff) (E 2000 ff: Jahr/Nummer)

PIStB	= Praxis Internationale Steuerberatung
RL-Kommentar	= Richtlinienkommentar
RZ	= Randziffer
S.	= Seite
s.a.	= siehe auch
Sonder-Gu-V	= Sondergewinn- und Verlustrechnung
St	= Steuerblatt
UGB	= Unternehmensgesetzbuch dRGBI 1897, 219 (Legalabkürzung: BGBl I 2005/120)
USA	= United States of America
vgl.	= vergleiche
VwGH	= Verwaltungsgerichtshof
Z	= Ziffer

## 1. EINLEITUNG

### 1.1. Grundsätze der Besteuerung der Personengesellschaften

#### 1.1.1. Grundsätze der Besteuerung in Österreich

Das Gesellschaftsrecht, insbesondere das Recht der Personengesellschaft ist wesentlich durch das Prinzip der Gestaltungsfreiheit geprägt. Den Gesellschaftern soll aufgrund weniger zwingender Regelungen eine möglichst weitgehende Bewegungsfreiheit eingeräumt werden.

Als Personengesellschaften werden in Österreich die Offene Gesellschaft (§§ 105-160 UGB), die Erwerbsgesellschaft bürgerlichen Rechts (§§ 1175 ff ABGB), die Kommanditgesellschaft (§§ 161-177 UGB; §§ 1175ff ABGB), die stille Gesellschaft (§§ 179 ff. UGB les specialis zu §§ 1175 ABGB) und die Europäische Wirtschaftliche Interessensvereinigung (EWIV-VO; EWIVG; Recht der Offenen Gesellschaft § 105 UGB) bezeichnet. Personengesellschaften in Österreich selbst sind weder einkommens- noch körperschaftsteuerpflichtig. Vielmehr unterliegen der Besteuerung die Gesellschafter selbst mit ihren anteiligen Gewinnen; es handelt sich um eine sog. transparente Besteuerung. Mit Steuerbelastungen sind in Österreich im Zusammenhang mit der Gründung, der laufenden Besteuerung und die Steuerbelastung bei Ausscheiden als Gesellschafter durch Anteilsverkauf, Liquidation oder Abschichtung zu rechnen.<sup>1</sup>

Ausnahmen von der Besteuerung bietet das Umgründungssteuergesetz in Österreich. Zu beachten ist die Theorie der einheitlichen Gewinnermittlung,<sup>2</sup> welche in Österreich in zwei Schritten zu erfolgen hat.<sup>3</sup>

Als erster Schritt ist der Gewinn durch Betriebsvermögensvergleich der Gesellschafter auf Ebene der Personengesellschaft zu ermitteln<sup>4</sup> und einheitlich und

---

<sup>1</sup> Vgl. *Lechner/Egger/Schauer*, Betriebswirtschaftslehre, 183 ff.

<sup>2</sup> Vgl. VwGH vom 17.1.1995, 94/14/0077.

<sup>3</sup> § 188 Abs. 1 BAO; vgl. R 5852 EStR zu den §§ 23,24.

<sup>4</sup> *Doralt, W./Ruppe, H. G.*, Steuerrecht, 2003, Rz 538.

gesondert festzustellen. Grundlage hierfür ist die abgeleitete Steuerbilanz der Handelsbilanz.<sup>5</sup> Als zweiter Schritt sind die Sondervergütungen und Sonderbetriebseinnahmen aus den Sonderbilanzen bei einzelnen Mitunternehmern zu erfassen.<sup>6</sup> Die Ergebnisse beider Gewinnermittlungen sind im Rahmen der additiven Gewinnermittlung zusammenzufassen und den Gesellschaftern entsprechend zuzurechnen.<sup>7</sup>

Personengesellschaften sind im Gegensatz zu Kapitalgesellschaften kein Steuersubjekt von Ertragssteuern, die Gewinnermittlung erfolgt im Wege der einheitlichen und gesonderten Gewinnfeststellung. Die Einkünfte der Personengesellschaft werden somit gemäß § 188 BAO festgestellt und den einzelnen Mitunternehmern unmittelbar zugerechnet, es sei denn, dass Personengesellschaften selbst an einer Personengesellschaft beteiligt sind; dann kommt es zu einem Durchgriff auf die dahinterstehende natürliche bzw. juristische Person.<sup>8</sup> Die Personengesellschaft schuldet jedoch als Steuersubjekt Kommunalsteuer und Umsatzsteuer. Es besteht für die Kommunalsteuer eine unbeschränkte Haftung des Kommanditisten.<sup>9</sup>

Verluste, die im Ausland bei nicht bestehender unbeschränkter Steuerpflicht in Österreich erwirtschaftet wurden, können weder gem. § 2 Abs. 2 EStG 1988 ausgeglichen, noch gem. § 18 Abs. 6 und 7 EStG 1988 abgezogen werden.<sup>10</sup>

Der Art. 24 Abs. 3 OECD-MA sieht jedoch ein Diskriminierungsverbot vor, falls eine Verlustverwertung im Ansässigkeitsstaat nicht möglich ist. In diesem Fall ist für die inländische Betriebsstätte der Verlustvortrag einzuräumen.<sup>11</sup>

---

<sup>5</sup> § 124 BAO iVm § 189 UGB.

<sup>6</sup> R 5852 EStR zu den §§ 23 24.

<sup>7</sup> Vgl. R 5852 EStR; VwGH 17.01.1995, 94/14/0077.

<sup>8</sup> EStG RL-Kommentar 2013/14, Rz 585.

<sup>9</sup> Vgl. VwGH 18.4.2007, 2006/13/0085.

<sup>10</sup> Vgl. VwGH 28.05.2009, 2008/15/0034.

<sup>11</sup> Vgl. VwGH 25.9.2001, 99/14/0217.

Laut den Statistiken zur Unternehmensdemografie 2004 bis 2012, ist die Wahl der Rechtsform der Personengesellschaften und anderen Rechtsformen ausgenommen der Einzelunternehmen und der Kapitalgesellschaften am geringsten.

So gab es im Jahr 2012 laut Statistik 267.426 Einzelunternehmen, 83.911 Kapitalgesellschaften und nur 55.451 Personengesellschaften und andere Rechtsformen in Österreich. Die Werte der Vorjahre weichen hier nur gering ab.<sup>12</sup>

Mit einem Anteil von 8 % am Nominalkapital der österreichischen Wirtschaft sind die Personengesellschaften (OG, KG, Gesbr) in Österreich die am wenigsten vorkommende Gesellschaftsform. Die Klein- und Mittelbetriebe sind jedoch mit mehr als 40 % der Unternehmen Personengesellschaften.<sup>13</sup>

#### 1.1.2. Grundsätze der Besteuerung in Deutschland

Personengesellschaften in Deutschland sind ebenfalls weder einkommen- noch Körperschaftsteuerpflichtig. Es handelt sich hier ebenfalls um eine transparente Besteuerung, in denen die Gesellschafter selbst mit ihren anteiligen Gewinnen der Besteuerung unterliegen. Die Personengesellschaft selbst unterliegt somit nicht der Besteuerung, sie ist jedoch ein selbständiges Subjekt im Hinblick auf die Gewinnermittlung.<sup>14</sup> Die Gesellschafter sind Subjekte der Einkünfteerzielung und der Besteuerung.<sup>15</sup>

---

<sup>12</sup>[statistik.at/web\\_de/statistiken/unternehmen\\_arbeitsstaetten/unternehmensdemografie\\_insgesamt/057553.html](http://statistik.at/web_de/statistiken/unternehmen_arbeitsstaetten/unternehmensdemografie_insgesamt/057553.html) (25.11.2014); *Gahleitner*, Grundzüge des Gesellschaftsrechts für Arbeitnehmervetreter I: Die österreichischen Rechtsformen im Überblick,

[netzwerke.oegb.at/14egs\\_vorarlberg/data/upload/WRM-01.pdf](http://netzwerke.oegb.at/14egs_vorarlberg/data/upload/WRM-01.pdf) (7.4.2014).

<sup>13</sup>[netzwerke.oegb.at/14egs\\_vorarlberg/data/upload/WRM-01.pdf](http://netzwerke.oegb.at/14egs_vorarlberg/data/upload/WRM-01.pdf) (7.4.2014).

<sup>14</sup> § 15 Abs. 1 S. 1 Nr. 2 EStG; vgl. BFH vom 10.11.1980, GrS 1/79, BStBl. 1981 II, S. 164 ff.; BFH vom 25.6.1984, GrS 4/82, BStBl. 1984 II, S. 751 ff.; BFH vom 25.2.1991, GrS 7/89, BStBl. 1991 II, S. 651 ff.; BFH vom 3.5.1993, GrS 3/92, BStBl. 1993 II, S. 616 ff.; BFH vom 3.7.1995, GrS 1/93, BStBl. 1995 II, S. 617 ff.

<sup>15</sup> Vgl. BFH vom 25.6.1984, GrS 4/82, BStBl. 1984 II, S. 751-770; BFH vom 25.2.1991, GrS 7/89, BStBl. 1991 II, S. 699.

Zunächst ist auf die erste Stufe der Gewinnermittlung abzustellen, d.h. der Gewinn ist auf Ebene der Personengesellschaft, der von allen Gesellschaftern erwirtschaftete Gewinn, zu ermitteln.

Auf der zweiten Stufe der Gewinnermittlung, ist der Gewinn auf Ebene der Personengesellschaft für Gesellschafter auf Grundlage ihrer Anteile mit etwaigen Sondervergütungen und Sonderbetriebseinnahmen des einzelnen Gesellschafters zu berechnen. Bilanzierungs- und Bewertungswahlrechte sind im Rahmen der Gewinnermittlungen bereits auf der ersten Stufe einheitlich auszuüben.<sup>16</sup> Personenabhängige Steuerbegünstigungen sind die Ausnahme, und dann ggf. individuell beim einzelnen Gesellschafter zu berücksichtigen. Der Gewinn der Personengesellschaft wird in Deutschland einheitlich und gesondert festgestellt und nach dem Gewinnverteilungsschlüssel den einzelnen Gesellschaftern bzw. Mitunternehmern zugerechnet.<sup>17</sup> Für den Betriebsvermögensvergleich der Personengesellschaft ist die aus der Handelsbilanz abgeleitete Steuerbilanz maßgebend.<sup>18</sup>

Die Einordnung der Einkünfte als gewerbliche Einkünfte oder freiberufliche Einkünfte ist abhängig von der Tätigkeit der Gesellschaft, nicht von der Qualifikation des einzelnen Gesellschafters.<sup>19</sup> Die Gesellschafter erzielen demnach immer gewerbliche Einkünfte, sobald die Personengesellschaft gewerblich tätig ist.<sup>20</sup> Für die Mitunternehmerschaft müssen die Gesellschafter am unternehmerischen Risiko teilhaben und Initiative im Unternehmen entfalten können.<sup>21</sup> Zu den Einkünften der Mitunternehmer zählen auch die Sonderbetriebseinnahmen.<sup>22</sup>

---

<sup>16</sup> BFH vom 7.8.1986, IV R 137/83, BStBl. 1986 II, S. 910.

<sup>17</sup> § 179 Abs. 2 S. 2 iVm § 180 Abs. 1 Nr. 2 Buchst. a) AO.

<sup>18</sup> § 238 ff. HGB, § 140 AO, §§ 4-7k EStG.

<sup>19</sup> BFH vom 25.6.1984, GrS 4/84, BStBl. 1984 II, S. 761.

<sup>20</sup> § 15 Abs. 2 EStG, § 14 AO.

<sup>21</sup> BFH vom 6.12.1988, VIII R 362/83, BFHE 156,93, BStBl II 1989, 705.

<sup>22</sup> BFH vom 9.11.1988, I R 191/84, BStBl. 1989 II, S. 343.

Es entspricht ständiger Rechtsprechung des BFH, dass auch Personen, die zivilrechtlich Gesellschafter einer OHG oder KG sind, einkommensteuerlich nur dann Einkünfte aus einer gewerblichen (oder freiberuflichen) Betätigung der Personengesellschaft beziehen, wenn sie Mitunternehmer sind, oder anders ausgedrückt, dass nicht jeder, der zivilrechtlich Gesellschafter einer Personengesellschaft ist, allein schon deshalb einkommensteuerrechtlich und gewerbsteuerrechtlich Mitunternehmer des von der Personengesellschaft betriebenen Unternehmens ist.<sup>23</sup>

### 1.1.3. Offensichtliche Unterschiede zwischen Österreich und Deutschland

Offensichtliche Unterschiede zwischen der Besteuerung der Personengesellschaften in Österreich und Deutschland sind lediglich bei den Gesetzesvorschriften gegeben. So werden die zugerechneten Gewinnanteile der einzelnen Gesellschafter in Deutschland als Einkünfte aus Gewerbebetrieb im Sinne des § 15 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 Satz 1 1 HS EStG qualifiziert, in Österreich werden die zugerechneten Gewinnanteile ebenfalls als Einkünfte aus Gewerbebetrieb, jedoch im Sinne des § 23 Ziffer 2 EStG, qualifiziert. Voraussetzung für die Zuordnung als Einkünfte aus Gewerbebetrieb<sup>24</sup> in beiden Ländern ist die gesetzlich definierte Mitunternehmerschaft.<sup>25</sup>

Die Unterschiede der Besteuerung zwischen Österreich und Deutschland liegen nicht in der Besteuerung der Personengesellschaften selbst, sondern in der Beachtung und Einhaltung des Handelsgesetzbuches (HGB) und des Unternehmensgesetzbuches (UGB), welche unterschiedliche Wahlrechte und Bestimmungen für die Erstellung des Jahresabschlusses beinhalten. Ebenso unterschiedlich sind einige steuerliche Wahlrechte im Einkommensteuergesetz:

---

<sup>23</sup> BFH vom 8. Februar 1979; BStBl II 1979, S. 405.

<sup>24</sup> Vgl. VwGH 18.06.1976, 3345/78, ÖStZB 1980, S. 98.

<sup>25</sup> § 15 Abs.1 S. 1 Nr. 2 EStG.

hervorzuheben ist hier der § 6 EStG, welcher die Bewertungsvorschriften beinhaltet; § 6 EStG regelt im deutschen EStG und österreichischen EStG jeweils die steuerrechtliche Bewertung.

Ebenso hervorzuheben ist als signifikanter Unterschied zwischen den beiden Ländern die Gewährung eines Gewinnfreibetrages gem. § 10 EStG in Österreich: „Bei natürlichen Personen kann bei der Gewinnermittlung eines Betriebes ein Gewinnfreibetrag nach Maßgabe der folgenden Bestimmungen gewinnmindernd geltend gemacht werden:“

Somit kann also jeder Gesellschafter einer Personengesellschaft, da er das Merkmal der natürlichen Person im Gegensatz zu einer Kapitalgesellschaft erfüllt, individuell einen Gewinnfreibetrag gem. § 10 EStG geltend machen. Ausgenommen sind Veräußerungsgewinne im Sinne des § 24 EStG und Einkünfte im Sinne des § 27 Abs. 2 Ziffer 1 und Ziffer 2 EStG, auf die der besondere Steuersatz des § 27a Abs. 1 EStG in Höhe von 25 Prozent angewendet wird.

Deutschland hingegen gewährt eine Steuerermäßigung gem. § 35 EStG auf gewerbliche Einkünfte und keinen Steuerfreibetrag:

„1) Die tarifliche Einkommensteuer, vermindert um die sonstigen Steuerermäßigungen mit Ausnahme der §§ 34f, 34g und 35a, ermäßigt sich, soweit sie anteilig auf im zu versteuernden Einkommen enthaltene gewerbliche Einkünfte entfällt (Ermäßigungshöchstbetrag),

1. bei Einkünften aus gewerblichen Unternehmen im Sinne des § 15 Absatz 1 Satz 1 Nummer 1

um das 3,8-fache des jeweils für den dem Veranlagungszeitraum entsprechenden Erhebungszeitraum nach § 14 des Gewerbesteuergesetzes für das Unternehmen festgesetzten Steuermessbetrags (Gewerbesteuer-Messbetrag); Absatz 2 Satz 5 ist entsprechend anzuwenden;

2. bei Einkünften aus Gewerbebetrieb als Mitunternehmer im Sinne des § 15 Absatz 1 Satz 1 Nummer 2 oder als persönlich haftender Gesellschafter einer Kommanditgesellschaft auf Aktien im Sinne des § 15 Absatz 1 Satz 1 Nummer 3

um das 3,8-fache des jeweils für den dem Veranlagungszeitraum entsprechenden Erhebungszeitraum festgesetzten anteiligen Gewerbesteuer-Messbetrags.“

Somit stellt Österreich bei der Besteuerung der Personengesellschaften individuell auf einen Freibetrag für die natürliche Person ab, wobei Deutschland Bezug auf den Gewerbesteuer-Messbetrag nimmt und die tarifliche Einkommensteuer um das 3,8-fache des Gewerbesteuer-Messbetrages vermindert.

In Österreich wird keine Gewerbesteuer in den Gemeinden und Städten erhoben, womit die maßgebende Regelung aus Deutschland in Österreich undenkbar ist.

Ein weiterer offensichtlicher Unterschied zwischen den beiden Ländern ist, in Bezug auf die Bilanzierung, die in Österreich zulässige sogenannte „Halbjahresregelung“, im Gegensatz zur deutschen maßgebenden „Zwölftelregelung“.

Abnutzbare materielle Wirtschaftsgüter, welche in Österreich im ersten Halbjahr angeschafft wurden, dürfen ganzjährig abgeschrieben werden. Wirtschaftsgüter, welche erst im zweiten Halbjahr angeschafft oder in Betrieb genommen werden, sind nur halbjährig abzuschreiben. In Deutschland ist der Monat der Anschaffung oder Inbetriebnahme maßgebend und der Abschreibungsbetrag muss entsprechend gezwölftelt werden.

## **1.2. Kurze Darstellung der Bilanzen allgemein**

Die Bilanzerstellung kann für Österreich und Deutschland identisch dargestellt werden, da Sinn und Zweck der Bilanzen und Darstellung nicht voneinander abweichen. Eventuelle abweichende Bezeichnungen in einzelnen Schriften der Literatur der Länder schaden der gleichen Sinnhaftigkeit und Bedeutung nicht.

In der ersten Stufe der additiven Gewinnermittlung befindet sich die Gesellschaftsbilanz, diese weist die Erträge der Gesamthand abzüglich der Vergütungen der Gesellschafter und abzüglich des übrigen Aufwandes den Gesamthandsgewinn der Gesellschaft aus. Personengesellschaften können ebenfalls wie die Gesellschafter Eigentum erwerben; das sogenannte Gesamthandsvermögen der Gesellschaft. Bei Zuordnung von Wirtschaftsgütern zum Betriebsvermögen oder zum Privatvermögen ist analog wie bei der Betrachtung eines Einzelunternehmens vorzugehen.<sup>26</sup> Über das Gesamthandsvermögen kann nur mit Zustimmung aller Gesellschafter verfügt werden.<sup>27</sup> Im Bereich des Gesamthandsvermögens kann es kein gewillkürtes Betriebsvermögen geben.<sup>28</sup>

In Deutschland werden in der ersten Stufe ebenfalls die Ergänzungsbilanzen der Gesellschafter dargestellt, in Österreich treten Ergänzungsbilanzen in der zweiten Stufe der Gewinnermittlung auf. Der individuelle Gewinnanteil der einzelnen Gesellschafter ist um das Ergebnis der dazugehörigen Ergänzungsbilanz zu erweitern oder zu kürzen. Zusammengefasst stellt es das Ergebnis (den Gewinnanteil) der ersten Stufe der einzelnen Gesellschafter dar.

In der zweiten Stufe der additiven Gewinnermittlung erfolgt die Darstellung der Sonderbilanzen. Es ist für jeden Gesellschafter eine eigene Sonderbilanz und eine eigene Sonder-Gu-V zu erstellen. In der Sonder-Gu-V sind die Sondervergütungen plus die Sonderbetriebseinnahmen abzüglich etwaiger Sonderbetriebsausgaben darzulegen.

Auf der zweiten Stufe sind somit die im Gesetz genannten Vergütungen und auch alle anderen mit dem jeweiligen Sonderbetriebsvermögen im Zusammenhang stehenden Sonderbetriebseinnahmen und Sonderbetriebsausgaben des im Sonderbetriebsvermögen betreffenden Wirtschaftsgutes zu berücksichtigen.<sup>29</sup> Das Ergebnis der Gesamthandsbilanz zuzüglich des Ergebnisses der individuellen

---

<sup>26</sup> VwGH 10.3.1983, 82/13/0017.

<sup>27</sup> Vgl. TIPKE/KRUSE, § 39 AO Rn. 81; SCHMIDT, K., 2002, S. 1321 f.

<sup>28</sup> BFH vom 23.5.1991; BStBl. II 1991, S. 800.

<sup>29</sup> BFH vom 20.06.1985, BStBl. II 1985, S. 654; BFH vom 23.10.1990, BStBl. II 1991, S. 401.

Ergänzungsbilanzen (= Ergebnis der ersten Stufe) zuzüglich des Ergebnisses der einzelnen Sonderbilanzen (= Ergebnis der zweiten Stufe) ergibt den steuerlichen Gesamtgewinn.<sup>30</sup>

Nach österreichischem Recht ist das Ergebnis der ersten und zweiten Stufe der additiven Gewinnermittlung ein anderes, als nach deutschem Recht; das Gesamtergebnis bzw. der Gesamtgewinn am Schluss der additiven Gewinnermittlung nach dem Zusammenfassen der einzelnen Gewinnermittlungsstufen bzw. der einzelnen Bilanzgewinne ist jedoch betragsmäßig identisch.

#### 1.2.1. Hervorhebung Sonderbilanzen

##### *Deutsches Recht:*

Der Begriff des Sonderbetriebsvermögens wurde erstmals in einem BFH-Urteil verwendet.<sup>31</sup> Wie bereits oben angesprochen, findet auf der zweiten Stufe der Gewinnermittlung zunächst die Sondervergütung Berücksichtigung. Neben den Sondervergütungen erhöhen ebenfalls die Sonderbetriebseinnahmen den steuerlichen Gesamtgewinn des Gesellschafters, wogegen Sonderbetriebsausgaben gegenzurechnen sind.

Notwendig ist hierzu grundsätzlich die Unterscheidung zwischen dem notwendigen Betriebsvermögen bzw. gewillkürten Betriebsvermögen, welches in der Gesamthandsbilanz dargestellt wird und dem notwendigen bzw. gewillkürten Sonderbetriebsvermögen, welches in der jeweiligen Sonderbilanz der Gesellschafter widergespiegelt wird.

Aus dem Sonderbetriebsvermögen resultierende Einnahmen bzw. Ausgaben sind dann in der Sonder-Gu-V zu erfassen und beeinflussen in der zweiten Stufe der

---

<sup>30</sup> BFH vom 14.11.1985, BStBl. II 1986, S.58; BFH vom 11.03.1992, BStBl. II 1992, S.797.

<sup>31</sup> BFH vom 5.7.1972, BStBl. II 1972, S. 928.

Gewinnermittlung den Gesamtgewinn des Gesellschafters. Das Sonderbetriebsvermögen wird in Deutschland in Sonderbetriebsvermögen I und Sonderbetriebsvermögen II unterteilt. Notwendiges Sonderbetriebsvermögen I stellt Wirtschaftsgüter dar, die der Mitunternehmerschaft unmittelbar dienen, d.h. es handelt sich um Wirtschaftsgüter, die dem Betrieb der Gesellschaft unmittelbar dienen bzw. Wirtschaftsgüter, welche objektiv erkennbar zum unmittelbaren Einsatz im Betrieb bestimmt sind (und auch tatsächlich in diesem Sinne genutzt werden).<sup>32</sup> Als notwendiges Sonderbetriebsvermögen II werden Wirtschaftsgüter bezeichnet, die der Begründung oder Stärkung der Beteiligung des Gesellschafters dienen. Das heißt, es werden solche Wirtschaftsgüter zugerechnet, die von der Gesellschaft zwar nicht betrieblich genutzt werden, aber unmittelbar zur Begründung oder Stärkung der Beteiligung des Gesellschafters an der Gesellschaft verwendet werden.<sup>33</sup>

#### *Österreichisches Recht:*

In der Sonderbilanz steht der Gesellschaft dienendes Betriebsvermögen, das im zivilrechtlichen (wirtschaftlichen) Eigentum eines Gesellschafters steht. Im Sonderbetriebsvermögen befinden sich solche Wirtschaftsgüter, die nicht zum Gesellschaftsvermögen gehören, sondern im Allein- oder Miteigentum eines oder mehrerer Gesellschafter stehen und welche der Personengesellschaft unentgeltlich oder entgeltlich zur Verfügung gestellt werden. Auch die im Sonderbetriebsvermögen befindlichen Wirtschaftsgüter gehören damit zum notwendigen Betriebsvermögen.<sup>34</sup>

In Sonderbilanzen werden nur Sachverhalte dargestellt, die die Gesellschafter nicht in Bezug auf die Gesellschaftsbilanz betreffen. Daraus schlussfolgernd sind Wirtschaftsgüter, die nicht in die Gesamthandsbilanz (oder auch Gesellschaftsbilanz genannt), und somit nicht zum gesamthänderischen Vermögen

---

<sup>32</sup> BFH v. 12.10.1977, BStBl. II 1978, S191 m.w.N.; 14.04.1988, BStBl. II 1988, S. 667; 13.09.1988, BStBl. II 1989, S. 37.

<sup>33</sup> Vgl. z.B. BFH v. 06.10.1987, BStBl. II 1988, S. 667.

<sup>34</sup> VwGH 10.3.1982, 82/13/0008; VwGH 6.5.1975, 1703/74.

gehören, in die etwaigen Sonderbilanzen der einzelnen Gesellschafter zu bilanzieren, bzw. sind gegebenenfalls Wertkorrekturen in die Ergänzungsbilanzen einzustellen (siehe hierzu Punkt 1.2.2.). In Österreich findet ebenso die Einordnung in Sonderbetriebsvermögen I oder Sonderbetriebsvermögen II statt, die Begriffserklärung hierzu ist identisch der deutschen. Ein vom Gesellschafter aufgenommenes Darlehen gehört zum Sonderbetriebsvermögen, wenn es der Personengesellschaft für betriebliche Zwecke zur Verfügung gestellt wird.<sup>35</sup>

Die rechtliche Einordnung und die Voraussetzungen für etwaiges Sonderbetriebsvermögen sind in Deutschland und Österreich demnach identisch. Wie auch in der Gesamthandsbilanz (Gesellschaftsbilanz) können hier jedoch unterschiedliche Wertansätze und Abschreibungsmethoden (bzw. unterschiedliche Abschreibungszeiträume) in beiden Ländern maßgebend sein. Ebenso muss bei etwaigen steuerlichen Bewertungswahlrechten unterschieden werden.

Das Sonderbetriebsvermögen ist in der Sonderbilanz des Gesellschafters auszuweisen. Erfolgt die Gewinnermittlung der Gesellschaft gem. § 5 EStG 1988, ist die Gewinnermittlung gem. § 5 EStG 1988 auch auf etwaiges gewillkürtes Sonderbetriebsvermögen anzuwenden.<sup>36</sup>

### 1.2.2. Hervorhebung Ergänzungsbilanzen

Die Ergänzungsbilanz gilt grundsätzlich als Korrekturposten zu dem gesamthänderisch gebundenem Unternehmen.<sup>37</sup> Meistens spielt die Ergänzungsbilanz lediglich beim Gesellschafterwechsel eine Rolle, damit dem Mitunternehmer der korrekte Beteiligungsanteil zugerechnet werden kann. In der Gesamthandsbilanz werden üblicherweise die Buchwerte der Vermögensgegenstände fortgeführt, wohingegen der Mitunternehmer, der die

---

<sup>35</sup> VwGH 4.10.1983, 83/14/0017; VwGH 29.9.1980, 679/78.

<sup>36</sup> VwGH 21.12.1993, 89/14/0186.

<sup>37</sup> Vgl. BFH vom 20.11.2014, IV R 1/11.

Beteiligungsanteile erwirbt, meistens den Verkehrswert (oder auch Zeitwert genannt) für die Vermögensgegenstände zahlen muss, und zusätzlich den Firmenwert.<sup>38</sup> Jeder Vermögensgegenstand der Gesellschaftsbilanz, ob materiell oder immateriell, hat sogenannte „stille Reserven“.<sup>39</sup> Buchhalterisch ausgedrückt sind die stillen Reserven<sup>40</sup> die Differenz zwischen den Buchwerten und den Verkehrswerten.

Auf der Aktivseite der Ergänzungsbilanz stehen die Aufwertungen des Vermögens abzüglich vorzunehmender Abschreibungen, der Firmenwert abzüglich vorzunehmender Abschreibungen und die Abwertungen von Rückstellungen und Verbindlichkeiten abzüglich vorzunehmender Auflösungen. Auf der Passivseite der Ergänzungsbilanz steht das zusätzliche Eigenkapital oder ggf. der Verlust.

*Exkurs: In der heutigen Literatur sind die Begriffe „Zeitwert“, „Verkehrswert“, „gemeiner Wert“ und „Teilwert“ umstritten, und bieten oft Diskussionsbedarf. In Österreich wird häufig der Begriff des „Zeitwertes“ als Verkehrswert<sup>41</sup> verwendet, d.h. es handelt sich um den Wert, den man für den Vermögensgegenstand bei Verkauf an einen fremden Dritten erzielen kann. Der gemeine Wert unterscheidet sich vom Teilwert dahingehend, dass der Teilwert der Wert der Vermögensgegenstände darstellt, den man bei Verkauf des gesamten Betriebes erzielen kann, d.h. der Wert des Unternehmens im Kontext des gesamten Betriebes. Der gemeine Wert kann begrifflich identisch wie der Zeitwert oder Verkehrswert eingeordnet werden.<sup>42</sup>*

---

<sup>38</sup> Vgl. bspw. BFH vom 17.09.2014, IV R 33/11.

<sup>39</sup> Vgl. bspw. BFH vom 25. August 1993 XI R 6/93, BFHE 172, 91, BStBl II 1994, 23, m.w.N.

<sup>40</sup> BFH vom 13. Februar 1996 VIII R 39/92; BFHE 180, 278, BStBl II 1996, 409, m.w.N.

<sup>41</sup> § 9 BewG (DL).

<sup>42</sup> § 6 Abs. 1 Nr. 1 EStG (DL); § 10 BewG (DL).

Die Differenzen zum Buchwert bzw. der erworbene Firmenwert als immaterielles Wirtschaftsgut werden dann in der Ergänzungsbilanz des entsprechenden Mitunternehmers aktiviert und im Wege der Abschreibung steuerlich berücksichtigt. Klarstellend ausgedrückt handelt es sich um Wertkorrekturen in den Ergänzungsbilanzen, nicht um materielle oder immaterielle Vermögensgegenstände. Ergänzungsbilanzen werden in Deutschland und Österreich grundsätzlich gleich behandelt. Lediglich bei den Ansätzen der Wertkorrekturen oder Abschreibungsmethoden sind unterschiedliche Regelungen zu beachten. Als formaler Unterschied zwischen den Ländern ist anzumerken, dass in Deutschland die Berücksichtigung der Ergänzungsbilanzen bereits im ersten Schritt der additiven Gewinnermittlung erfolgt, während in Österreich die Berücksichtigung der Ergänzungsbilanzen im zweiten Schritt der Gewinnermittlung mit den Sonderbilanzen stattfindet.<sup>43</sup>

### **1.3. Sondervergütungen, Begriffsbestimmung und Grundsätze, Österreich und Deutschland**

#### *Begriffsbestimmung nach deutschem Recht:*

Vergütungen, welche die Gesellschafter von der Gesellschaft für ihre Tätigkeit im Dienst der Gesellschaft, für die Überlassung von Wirtschaftsgütern oder für die Gewährung von Darlehen erhalten, stellen gemäß § 15 Abs. 1 Nr. 2 EStG Sondervergütungen dar und zählen zu den gewerblichen Einkünften. Laut dem BFH ist der Zusammenhang zwischen der Tätigkeit des Gesellschafters und der Betätigung der Gesellschaft Voraussetzung.<sup>44</sup>

---

<sup>43</sup> RL-Kommentar zu den §§ 23,24, Rz 5852.

<sup>44</sup> BFH v. 11.12.1986, BStBl II 1987, S. 553.

Neben gesellschaftsrechtlichen Vereinbarungen sind auch schuldrechtliche Vereinbarungen als Sondervergütungen möglich, wie z.B. Mietverträge oder Dienstverträge.

An dieser Stelle ist zu betonen, dass egal um welche Art von Vergütungen es sich handelt, stets im Bereich der Sondervergütungen die Einkünfte als gewerbliche Einkünfte gem. § 15 Abs. 1 Nr. 2 EStG zu erfassen sind und der Gewinn aus Sondervergütungen deshalb in Deutschland auch der Gewerbesteuer zu unterwerfen ist (Hinzurechnung auf der 2ten Stufe der Gewinnermittlung). Es ist somit irrelevant, ob es sich ursprünglich um selbständige Einkünfte, Vermietungseinkünfte, nichtselbständige Einkünfte oder Kapitaleinkünfte handelte.

Die mit den Sondervergütungen im Zusammenhang stehenden Ausgaben sind als Werbungskosten (§ 9 EStG (DL) und § 16 EStG 1988) oder Betriebsausgaben (§ 4 Abs. 4 EStG (DL) und § 4 Abs. 4 EStG 1988) abziehbar und mindern somit verständlicherweise auch die Bemessungsgrundlage für die Gewerbesteuer in Deutschland.

Die Begriffsbestimmung bzw. die Umschreibung der Sondervergütung ist in der österreichischen und deutschen Literatur fast identisch, auch die Rechtsprechung tendiert zu ähnlichen bzw. gleichen Ansichten. Ebenfalls findet für beide Länder ein Feststellungsverfahren (gesonderte Feststellung (Ort der Personengesellschaft und Ort des Gesellschafters fallen auseinander) oder einheitliche (nach Einkunftsart) und gesonderte (nach Gesellschaftern) Feststellung der Einkünfte) für die von der Gesellschaft an die Gesellschafter gezahlten Sondervergütungen statt.

## 2. ANALYSE

### 2.1. Problematik der Qualifikationskonflikte allgemein

Behandelt wird in diesem Zusammenhang die Definition eines Qualifikationskonfliktes, die relevanten Vorschriften und dessen Entstehung. Die unterschiedliche Einordnung von Einkünften in die Einkunftsarten eines Doppelbesteuerungsabkommens aufseiten des Quellenstaats und des Ansässigkeitsstaates aufgrund unterschiedlicher nationaler Regelungen und Wertungen wird als Qualifikationskonflikt bezeichnet.<sup>45</sup> Angesichts unterschiedlicher innerstaatlicher Rechtssysteme sowie unterschiedlicher Doppelbesteuerungsabkommen bei grenzüberschreitenden Sachverhalten können, in der Literatur als solche bezeichneten und diskutierten, Qualifikationskonflikte entstehen.<sup>46</sup> Der Begriff „Qualifikationskonflikt“ kann aus der Bedeutung des Begriffes „Qualifikation“ hergeleitet werden, da im Zusammenhang mit dem Wort „Qualifikation“ die Bedeutung „unterschiedlich“ verstanden wird.<sup>47</sup> Qualifikationskonflikte zeichnen sich durch folgende Sachverhalte aus:

- Beide Vertragsstaaten des Doppelbesteuerungsabkommens berufen sich bei der Anwendung des Doppelbesteuerungsabkommens auf nationales Recht, anlässlich des Art 3 Abs 2 OECD-MA. Dies kann dann wiederum zu unterschiedlichen Auslegungen des vorhandenen Doppelbesteuerungsabkommens führen:

---

<sup>45</sup> Vgl. hierzu *Vogel, K.*, Doppelbesteuerungsabkommen, Einl. Rz 90 ff.; *Debatin H.*, System und Auslegung von Doppelbesteuerungsabkommen, DB 1985, Beilage Nr. 23 S. 7.

<sup>46</sup> Vgl. hierzu auch BFH vom 25.05.2011, I R 95/10, BFH/NV 2011, S. 1602.

<sup>47</sup> Vgl. hierzu *Sonnenberger, H.J.* in: Münchener Kommentar, Internationales Privatrecht, Rz. 444 ff.; *Vogel, K.*, Qualifikationsproblem, 1997, S. 835.

- Es entsteht ein positiver oder negativer Qualifikationskonflikt, folglich eine Doppel- oder eine Nichtbesteuerung der Einkünfte.<sup>48</sup>
- Die gleichen Einkünfte werden in den unterschiedlichen Vertragsstaaten mit unterschiedlichen Rechtsfolgen behandelt.
- Ebenso kann eine unterschiedliche Typenklassifizierung der Personengesellschaften in den Vertragsstaaten stattfinden.
- Hinsichtlich der divergierenden Behandlung der Personengesellschaften findet eventuell in den Vertragsstaaten eine transparente oder intransparente Besteuerung statt.

Bei Qualifikationskonflikten bei grenzüberschreitenden Sachverhalten kann es somit zu Einkünftequalifikations- und Zurechnungskonflikten kommen, ebenfalls zu Interpretationslücken.<sup>49</sup>

Zur Konkretisierung der Qualifikationskonflikte eignet sich die Abgrenzung gegenüber sogenannter Zurechnungskonflikte.<sup>50</sup> Die Ursache selbst ist bei der Entstehung von Zurechnungskonflikten gleich der Ursache der Entstehung von Qualifikationskonflikten. Zurechnungskonflikte entstehen, weil infolge unterschiedlicher Auslegung der Abkommen die Einkünfte unterschiedlichen Steuerpflichtigen zugeordnet werden.<sup>51</sup> Im Zusammenhang der Zurechnungskonflikte geht es somit nicht um die Thematisierung der Wahl der

---

<sup>48</sup> Bzgl. der Erläuterung von positiven und negativen Qualifikationskonflikten siehe Tz. 2.5.3.

<sup>49</sup> Vgl. hierzu *Wassermeyer, Franz; Richter, Stefan; Schnittker, Helder*, Personengesellschaften im internationalen Steuerrecht, Köln, Dr. Otto Schmidt KG, 2010.

<sup>50</sup> Vgl. *Gündisch, S.*, Personengesellschaften 2004, S. 49.

<sup>51</sup> Vgl. hierzu *Loukota H.*, Personengesellschaften 2000, S. 19.

Abkommensbestimmung, sondern um den subjektiven Bezug<sup>52</sup> der Zuordnung der Einkünfte.

Besteht anlässlich der unterschiedlichen Zuordnung der Einkünfte ein Zurechnungskonflikt als Resultat unterschiedlicher Auslegungen der Abkommen, hat dies wieder unterschiedliche Konsequenzen der Besteuerung zur Folge. Ein Beispiel für einen Zurechnungskonflikt ist, wenn ein DBA-Partnerstaat die Gesellschaft als intransparente Körperschaft und der andere DBA-Partnerstaat die Gesellschaft als transparente Personengesellschaft qualifiziert und die Einkünfte deshalb unterschiedlichen Personen zugerechnet werden. Abkommensrechtlich stellt die Frage der Zurechnung eine unilateral eigenständig zu beantwortende Rechtsfrage dar.<sup>53</sup> Das Ergebnis von Zurechnungskonflikten ist, wie auch bei anderen Qualifikationskonflikten, eine wirtschaftliche Doppelbesteuerung oder eine fehlende Besteuerung der Einkünfte.

Eine weitere Konkretisierung von Qualifikationskonflikten kann hinsichtlich Interpretationslücken erfolgen. Bei Interpretationslücken besteht zwischen den Vertragsstaaten Gleichheit bei der Anwendung der Abkommensartikel, Gleichheit der Zurechnung der Einkünfte den entsprechenden Steuerpflichtigen und ebenfalls Gleichheit bei der Interpretation der Sachverhalte und der relevanten Abkommen. Trotzdem existiert bei der Interpretation einzelner Vorschriften und Abkommen ein Ermessensspielraum, der von den betroffenen Ländern unterschiedlich ausgeübt werden kann, was im Anschluss zu Interpretationslücken führen kann.

Eine wesentliche, im Zusammenhang mit Qualifikationskonflikten zu behandelnde Vorschrift ist im Art 3 Abs 2 OECD-MA enthalten, welcher beiden Vertragsstaaten für die Auslegung eines Abkommensbegriffes auf nationales Recht zurückgreifen

---

<sup>52</sup> wenn von Qualifikationskonflikten gesprochen wird, handelt es sich für gewöhnlich um objektive Qualifikationskonflikte.

<sup>53</sup> BFH vom 25.05.2011, I R 95/10, BFHE 234, 63.

lässt. „Anwenderstaat“ i.S.d. Art 3 Abs 2 OECD-MA sei laut OECD<sup>54</sup> der Quellenstaat.

Ebenfalls in Zusammenhang mit Qualifikationskonflikten essentiell sind die Vorschriften der Art 23A und Art 23B OECD-MA. Diese beiden Artikel enthalten die Entlastungsvorschriften für den Steuerpflichtigen, welche im Falle einer Doppelbesteuerung auf Basis von Qualifikationskonflikten zur Anwendung kommen; eine Entlastung soll demnach im Ansässigkeitsstaat stattfinden, während der Quellenstaat die Einkünfte besteuert.

Kurz zusammengefasst ist somit laut den Art 23A und Art 23B sicherzustellen, dass, wenn der Quellenstaat im Zuge des Rückgriffs auf nationales Recht gem. Art 3 Abs 2 OECD-MA die Einkünfte besteuert, der Ansässigkeitsstaat diese freistellen oder die Steuer des Quellenstaats anrechnen soll. Dies sind Vorschriften, um Qualifikationskonflikten mit Folge der Doppelbesteuerung entgegenzuwirken.

Findet hingegen im Quellenstaat zwecks nationaler Gesetze keine Besteuerung statt, muss der Ansässigkeitsstaat gem. Art 23A OECD-MA eine Steuer von 0 anrechnen, womit folglich im Ansässigkeitsstaat keine Freistellung der Einkünfte erfolgt. Wichtig in diesem Zusammenhang ist auch, dass gem. Art 23A OECD-MA nur die im Quellenstaat tatsächlich gezahlten Steuern anzurechnen sind. Qualifikationskonflikte, die nicht auf den Rückgriff auf das innerstaatliche Recht gem. Art 3 Abs 2 OECD-MA zurückzuführen sind, sind nicht mithilfe des Art 23A oder Art 23B OECD-MA zu lösen, sondern in einem Verständigungsverfahren.<sup>55</sup> Ein Beispiel für ein notwendiges Verständigungsverfahren ist beispielsweise eine unterschiedliche Sachverhaltsbeurteilung hinsichtlich der Existenz einer Betriebsstätte.

---

<sup>54</sup> Die Organisation für wirtschaftliche Zusammenarbeit und Entwicklung.

<sup>55</sup> *Kofler/Moshammer/Tumpel* in *Lang/Schuch/Staringer* (Hrsg.), Einkünftezurechnung im Internationalen Steuerrecht (2012), 261.

Mit der nun gelegten Grundlage der allgemeinen Erörterungen von Qualifikationskonflikten sind folgende Darstellungen von Beispielen sinnvoll:

#### 1. Positiver Qualifikationskonflikt

Sachverhalt a) Beide Vertragsstaaten wenden unterschiedliche Abkommensbestimmungen an, weil sie diese selbst unterschiedlich beurteilen.

Eine in einem der beiden Vertragsstaaten ansässige Person hat Einnahmen aus DVD-Aufnahmen eines von ihr gefilmten Konzertes. Ein Staat betrachtet die Vergütungen als künstlerische Tätigkeit, der andere als Lizenzeinnahmen. Bei der Beurteilung als künstlerische Tätigkeit greift Art 17 OECD-MA, während bei Lizenzeinnahmen der Art 12 OECD-MA maßgebend ist.

Sachverhalt b) Beide Vertragsstaaten (Vertragsstaat 1 und 2) gehen von einer unterschiedlichen Sachverhaltsbeurteilung aus.

Ein Unternehmen hat seinen Hauptsitz in einem Vertragsstaat, unterhält jedoch im anderen Vertragsstaat eine Betriebsstätte. Vertragsstaat 1 beurteilt die im anderen Staat liegende Betriebsstätte als Hilfstätigkeit, Vertragsstaat 2 jedoch als Haupttätigkeit (Art 5 Abs 4 OECD-MA).

Sachverhalt c) Angesichts Art 3 Abs 2 OECD-MA wenden beide Vertragsstaaten (Vertragsstaat 1 und 2) unterschiedliche Abkommensbestimmungen an. Abkommensbegriffe werden auf Grundlage des Art 3 Abs 2 OECD-MA nach nationalem Recht ausgelegt.

Ein Gesellschafter erhält Sondervergütungen von der Personengesellschaft, z.B. Einnahmen aus der Überlassung eines Darlehens. Vertragsstaat 1 ordnet diese

Einkünfte als Zinseinkünfte ein, Vertragsstaat 2 ordnet diese jedoch den Unternehmenseinkünften zu.

Zusammenfassendes Beispiel eines positiven Qualifikationskonfliktes mit Deutschland als Vertragsstaat:

Der in Deutschland ansässige Gesellschafter ist an einer vermögensverwaltenden Personengesellschaft beteiligt; z.B. betreibt die Gesellschaft die Verwaltung von Grundbesitz, welcher im Ausland (Vertragsstaat) liegt. Zusätzlich hat die Gesellschaft noch Zinseinnahmen. Der Vertragsstaat, in dem das Grundstück liegt, betrachtet die Tätigkeit der Personengesellschaft insgesamt als gewerblich, somit stellen die Einkünfte aus den Zinsen und die Einkünfte aus der Vermietung gewerbliche Einkünfte dar. Laut Art 7 OECD-MA steht dem Vertragsstaat folglich das Besteuerungsrecht zu.

Aus deutscher Sicht erzielen die Gesellschafter allerdings Einkünfte aus unbeweglichem Vermögen, welche im Vertragsstaat nach Art 6 OECD-MA besteuert werden dürfen und in Deutschland von der Besteuerung auszunehmen sind. Die von den Gesellschaftern erzielten Zinseinnahmen dürfen anschließend gem. Art 11 Abs 1 OECD-MA nur vom Ansässigkeitsstaat besteuert werden. In diesem Zusammenhang kommt es zu einem Qualifikationskonflikt in Form einer Doppelbesteuerung, weil infolge der unterschiedlichen Behandlung der Einkünfte aus einer vermögensverwaltenden Personengesellschaft Deutschland die Zinseinkünfte gem. Art 11 Abs 1 OECD-MA und der Vertragsstaat die Zinseinkünfte gem. Art 7 OECD-MA (als gewerbliche Einkünfte) einstuft. Deutschland muss als Ansässigkeitsstaat die Einkünfte freistellen (für Unternehmensgewinne ist die Freistellungsmethode vorgesehen), gegebenenfalls muss Deutschland auch ein Verständigungsverfahren einleiten.

Eine Ausnahme der Freistellungsmethode wäre der umgekehrte Fall mit einer sog. Aktivitätsklausel, welche in manchen DBA in Einzelfällen vorgesehen ist.

## 2. Negativer Qualifikationskonflikt

Sachverhalt: Zwei Gesellschafter mit Wohnsitz in Deutschland sind an einer Personengesellschaft mit Sitz in einem anderen Vertragsstaat beteiligt. Die Personengesellschaft betreibt einen Warenhandel und ist rechtlich gesehen im Vertragsstaat (Ausland) keine steuerpflichtige Person.

Auf Wunsch eines Stammkunden finanziert die Gesellschaft den Wareneinkauf des Kunden und erhält von diesem regelmäßige Zinszahlungen. Wie bereits im Beispiel zuvor angesprochen wurde, steht das Besteuerungsrecht für Zinsen dem Ansässigkeitsstaat zu. Außerdem soll das DBA zwischen beiden Ländern einen Betriebsstättenvorbehalt gem. Art 11 Abs 3 OECD-MA enthalten.

In unserem Beispiel qualifiziert der Vertragsstaat nun die Zinseinnahmen nicht als gewerbliche Einkünfte, sondern als Zinseinkünfte, womit die Besteuerung nicht im Betriebsstättenstaat stattfindet, sondern im Ansässigkeitsstaat.

In Deutschland stellen diese Einkünfte allerdings gewerbliche Einkünfte dar, welche folglich aus der deutschen Sicht des DBAs dem Standort der Betriebsstätte zuzurechnen und auch dort zu versteuern sind. Deutschland würde dann hinsichtlich Art 23A die Unternehmensgewinne im Inland von der Besteuerung freistellen.

Da in diesem Beispiel jedoch der Betriebsstättenstaat (Vertragsstaat) die Zinsen nicht besteuert, ist Deutschland zur Verhinderung einer Doppelfreistellung gem. § 50d Absatz 9 Satz 1 Nummer 1 EStG und laut OECD-MK Nummer 32.6 bis 32.7 zu Artikel 23 nicht verpflichtet die Zinseinkünfte freizustellen.

In Österreich bliebe es bei der Doppelnichtbesteuerung, da es dort keine dem § 50d EStG vergleichbare Rechtsnorm gibt.

## **2.2. Unterschiede der Besteuerung bzw. Bilanzierung in Bezug auf Personengesellschaften im Kontext der Sonderbilanzen und Ergänzungsbilanzen zwischen Österreich und Deutschland**

### 2.2.1. Unterschiede der Bilanzierung im Kontext der Sonderbilanzen

Steuerliche Sonderbilanzen beinhalten Wirtschaftsgüter des Gesellschafters, die unmittelbar dem Betrieb dienen und im Gegensatz zu den Ergänzungsbilanzen nicht lediglich steuerliche Wertkorrekturen beinhalten. Es werden Umstände dargestellt, welche nicht die Gesamthandsbilanz (bzw. Gesellschaftsbilanz) betreffen.<sup>56</sup>

Anzumerken an dieser Stelle ist der § 15a EStG nach deutschem Recht, da das Sonderbetriebsvermögen des Kommanditisten bei der Ermittlung der Höhe des Kapitalkontos für die steuerliche Gewinnermittlung der Einkünfte aus Gewerbebetrieb außer Betracht gelassen wird.

*Exkurs § 15a EStG nach deutschem Recht: Hierbei geht es um die Begrenzung der steuerlichen Berücksichtigung von zurechenbaren Verlusten aus der Beteiligung an einer Kommanditgesellschaft bei beschränkter Haftung. Verluste aus der Beteiligung als Kommanditist einer KG dürfen weder mit Einkünften aus Gewerbebetrieb noch mit Einkünften aus anderen Einkunftsarten ausgeglichen werden. Eine Berücksichtigung nach § 10d EStG (Verlustabzug) darf ebenfalls nicht stattfinden. § 15a EStG erlaubt nur den Ausgleich der Verluste aus der Beteiligung als Kommanditist mit Gewinnen, die ebenfalls auf Basis dieser Beteiligung als Kommanditist stammen.*

Die Sonderbilanz an sich wird in Österreich und Deutschland identisch behandelt, inhaltlich können jedoch in Folge steuerlicher Vorschriften Unterschiede bestehen. Die Besteuerung des Gewinns, resultierend aus der Sonderbilanz ist ebenfalls

---

<sup>56</sup> RL-Kommentar zu den §§ 23,34, Rz 5856.

divergierend, da hier unterschiedliche Begünstigungen gewährt werden und ebenfalls unterschiedliche Bewertungsvorschriften angewendet werden müssen.

Einkünfte aus Sondervergütungen und Sonderbetriebseinnahmen, welche in Deutschland Einkünfte gem. § 15 Abs. 1 Nr. 2 EStG darstellen, werden in Österreich als Einkünfte eines Mitunternehmers gem. § 21 Abs. 2 Z 2, § 22 Z 3, § 23 Z 2 EStG klassifiziert und besteuert, abzüglich der damit in Zusammenhang stehenden Sonderbetriebsausgaben.

Leistungen, die der Gesellschafter als Privatperson an die Gesellschaft erbringt, stellen ebenfalls Sonderbetriebseinnahmen dar und sind somit in der Sonder-Gu-V (Sonder-Gewinn- und Verlustrechnung) zu erfassen. Es wird unterstellt, dass es sich bei Vergütungen für Leistungen im Dienste der Gesellschaft im wirtschaftlichen Interesse zugunsten des Betriebes, also bei gesellschaftsrechtlichen Leistungen immer um Sonderbetriebseinnahmen handelt.<sup>57</sup>

In Österreich sind Einkünfte aus einer Mitunternehmerschaft gem. § 188 BAO festzustellen und den einzelnen Mitunternehmern zuzurechnen. Sind an einer Mitunternehmerschaft wiederum Mitunternehmerschaften beteiligt, kommt es zu einem Durchgriff auf die dahinter stehenden natürlichen bzw. juristischen Personen.<sup>58</sup>

Es ist zu beachten, dass nicht nur die Sonderbetriebseinnahmen festzustellen sind, sondern auch die Sonderbetriebsausgaben. Eine unmittelbare Berücksichtigung bei der Einkommensveranlagung bleibt aus, stattdessen werden die Feststellungen des zuständigen Feststellungsfinanzamtes bei der Einkommensteuerveranlagung als Einkünfte aus Gewerbebetrieb angesetzt. Es wird vom Finanzamt ein sogenannter Feststellungsbescheid erlassen. Die Gewinnermittlungsart der Gesellschaft schlägt auf den Gesellschafter durch.<sup>59</sup>

---

<sup>57</sup> RL-Kommentar zu den §§ 23,24, RZ 5864.

<sup>58</sup> VwGH 17.06.1992, 87/13/0157.

<sup>59</sup> VwGH 16.11.1979, 0665/78.

In Deutschland wird ebenfalls ein Feststellungsbescheid (sogenannter Grundlagenbescheid oder auch intern als ESt4b-Mitteilung bezeichnet) vom Finanzamt erlassen. Hier gilt die Vorschrift gem. § 179 Abs. 1 AO iVm § 180 Abs. 1 Nr. 2 Buchst. a) AO iVm § 181 Abs. 2 Nr. 1 AO (Abgabenordnung Deutschland). Lediglich die Verfahrensvorschriften zwischen Österreich und Deutschland sind unterschiedlich, das Verfahren selbst als Feststellungsverfahren ist identisch.

Der vom Finanzamt gefertigte Feststellungsbescheid wird zum einen an den betroffenen Mitunternehmer oder den Bevollmächtigten erlassen, eine weitere Ausfertigung wird an das betroffene Finanzamt zur Auswertung für die Einkommensveranlagung versendet. Sehr interessant an dieser Stelle sind die sog. Beteiligungen an Schiffondsgesellschaften, da hier das Finanzamt oft hunderte von Mitteilungen jährlich zur Auswertung erhält. Meistens sind dies nur geringe Euro-Beträge, manchmal sogar nur Cent-Beträge, weshalb das Finanzamt diese über mehrere Wochen und Monate sammelt, um sie dann zusammenzufassen und die Summe bei den einzelnen Gesellschaftern in der Einkommensteuerveranlagung anzusetzen.

Laut den Einkommensteuerrichtlinien<sup>60</sup> des österreichischen Rechts gehört der Geschäftsanteil des Kommanditisten an der Komplementär-GmbH in der Regel nicht zum notwendigen Sonderbetriebsvermögen des Kommanditisten. Bestehen allerdings zwischen einer Mitunternehmerschaft und einer Kapitalgesellschaft enge organisatorische, finanzielle und wirtschaftliche Beziehungen, zählen die GmbH-Anteile des Mitunternehmers gem. dem Urteil des VwGH<sup>61</sup> zum notwendigen Sonderbetriebsvermögen.

Ebenso verhält es sich in Deutschland, wenn die GmbH keine andere gewerbliche Tätigkeit ausübt oder ihr eigener Geschäftsbetrieb von untergeordneter Bedeutung ist. In Deutschland gehören allerdings die Gesellschaftsanteile (mit der Voraussetzung, dass die GmbH keine andere gewerbliche Tätigkeit ausübt oder ihr

---

<sup>60</sup> Siehe EStR 2013/14, RZ 5918.

<sup>61</sup> VwGH vom 22.11.1995, 94/15/0147.

eigener Geschäftsbetrieb von untergeordneter Bedeutung ist) an der Komplementär-GmbH zum notwendigen Sonderbetriebsvermögen II der Kommanditisten. Begründet wird diese Zuordnung des Betriebsvermögens damit, dass die Gesellschaftsanteile dem betreffenden Mitunternehmern eine Einflussmöglichkeit auf die Geschäftsführung der GmbH vermittelt. Diese Möglichkeit der Einflussnahme wiederum können die Mitunternehmer im wirtschaftlichen Interesse der Kommanditgesellschaft ausüben und es entsteht eine Verstärkung der Mitunternehmerstellung.<sup>62</sup>

Im deutschen Recht hat der Geschäftsbetrieb der GmbH eine besondere Bedeutung, wenn dieser bei der GmbH nicht von untergeordneter Bedeutung ist, da dann eine eigene Interessensphäre der GmbH vorliegt. Beim Auftreten dieser Konstellation gehören die GmbH-Anteile des Kommanditisten dann zu dessen Privatvermögen.

Hier besteht die Möglichkeit, die GmbH-Anteile als gewillkürtes Sonderbetriebsvermögen II in der Sonderbilanz des Gesellschafters zu aktivieren.<sup>63</sup> Ausschlaggebend für die Einordnung der GmbH-Anteile einer GmbH und Co. KG ist folglich die Möglichkeit der Einflussnahme, welche durch die Anteile an der Komplementär-GmbH begründet oder verstärkt werden kann. Für die Einordnung zum Sonderbetriebsvermögen II ist schlussfolgernd der Anteil an der GmbH im Zusammenhang mit dem Anteil an der KG maßgebend. Minderheitsbeteiligungen von weniger als 10 Prozent an der Komplementär-GmbH des Kommanditisten führen regelmäßig nicht zu Sonderbetriebsvermögen II.<sup>64</sup>

Sollte der Anteil des Kommanditisten an der Komplementär-GmbH unter 50 Prozent sein und ist der Kommanditist aber beherrschender Gesellschafter der GmbH, dann stellt der Anteil an der GmbH eine wesentliche Betriebsgrundlage dar und die Beteiligung ist dem Sonderbetriebsvermögen II zuzuordnen. Gegenteilig ist es,

---

<sup>62</sup> Vgl. *Niehus/Wilke*, Die Besteuerung der Personengesellschaften, 4. Auflage S. 381.

<sup>63</sup> BFH v. 07.07.1992, BStBl. II 1993, S. 328; OFD München v. 02.04.2001, DStR 2001, S. 1032.

<sup>64</sup> BFH vom 16.04.2015, IV R 1/12.

wenn der Gesellschafter bereits zu über 50 Prozent an der KG beteiligt ist; in dieser Konstellation ist eine beherrschende Einflussnahme bereits hinsichtlich der Anteile an der KG gegeben, und die Beteiligung an der GmbH ist nicht dem Sonderbetriebsvermögen zuzuordnen.

Eine Ausnahme besteht bei einer Zwei-Personen GmbH & Co. KG; hier sind die GmbH-Anteile immer dem Sonderbetriebsvermögen II zuzuordnen, da die GmbH für die Rechtsform der GmbH & Co. KG existentiell ist.<sup>65</sup>

### 2.2.2. Unterschiede der Bilanzierung im Kontext der Ergänzungsbilanzen

Wie bereits oben ausgeführt, enthalten die steuerlichen Ergänzungsbilanzen lediglich steuerliche Wertkorrekturen zu den entsprechenden Bilanzpositionen in der Hauptbilanz (Steuerbilanz oder Handelsbilanz). Es entsteht insofern ein Mehr- oder Minderkapital des betroffenen Gesellschafters.<sup>66</sup>

In Österreich und in Deutschland sind die Bedeutung und die steuerliche Behandlung der Ergänzungsbilanzen im Prinzip identisch. Unterschiedlich sind hier einzig die bilanziellen Ansätze und die Behandlung der Vermögensgegenstände in Bezug auf Wertansätze, Steuerbegünstigungen und Abschreibungsmethoden.

Hauptsächlich werden in den Ergänzungsbilanzen der Mitunternehmer die Wertkorrekturen der Geschäfts- oder Firmenwerte bzw. des Kaufpreises des neu eingetretenen Gesellschafters aktiviert gem. § 246 Abs. 1 Satz 4 HGB (Deutschland) und gem. § 203 Abs. 5 UGB (Österreich).

In Deutschland ist der derivative Firmenwert („Goodwill“) laut § 253 Abs. 3 HGB planmäßig abzuschreiben. Steuerrechtlich jedoch gem. § 7 Abs. 1 Satz 3 EStG ist eine Abschreibung von 15 Jahren linear vorzunehmen.

In Österreich dagegen wird der Geschäfts- oder Firmenwert gem. § 203 Abs. 5 UGB iVm § 5 Abs. 1 EStG mit der voraussichtlichen Nutzungsdauer im Wege der Abschreibung berücksichtigt. Steuerrechtliche Vorschriften sind jedoch vorrangig zu beachten, weshalb gem. § 6 Z 1 zweiter Satz EStG 1988 iVm § 8 Abs. 3 EStG 1988

---

<sup>65</sup> Vgl. hierzu OFD Nordrhein-Westfalen, Verfügung. v. 17.6.2014, S 2242 - 2014/0003 - St 114.

<sup>66</sup> Vgl. z.B. BFH vom 20.11.2014, IV R 1/11.

der derivative Firmenwert auf einen Zeitraum von 15 Jahren linear abzuschreiben ist, sofern es sich um einen Firmenwert bei Land- und Forstwirten und Gewerbetreibenden handelt. Zu beachten ist, dass diese Regelung nur Firmenwerte betrifft, die nach dem 31. Dezember 1988 entgeltlich erworben wurden. Die Nutzungsdauer von Praxiswerten bei Freiberuflern ist gesetzlich nicht geregelt.<sup>67</sup> In der Praxis wird in Österreich daher sehr oft eine Nutzungsdauer von 5 Jahren angenommen.<sup>68</sup> Außerdem, wie bereits oben angesprochen, findet eine Berücksichtigung der Ergänzungsbilanzen in der additiven Gewinnermittlung in Deutschland in der ersten Stufe und in Österreich in der zweiten Stufe statt.

### **2.3. Unterschiedliche Behandlung von Sondervergütungen im Steuerrecht von Österreich und Deutschland**

Das in Österreich und in Deutschland verwendete, –aber in anderen Ländern unübliche- Konzept der Sondervergütungen und ihre Umqualifikation in Einkünfte aus Gewerbebetrieb führt häufig zu den in Tz. 2.1. Stellung genommenen Qualifikationskonflikten<sup>69</sup>, aus denen eine Doppel- oder Nichtbesteuerung resultieren kann. Bereits aus nationaler Sicht ist die Besteuerung als Sondervergütungen bei grenzüberschreitenden Fällen strittig.<sup>70</sup>

Die Behandlung von Gesellschaftervergütungen basiert nach deutschem Recht auf der Grundlage des § 15 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2, 2 HS EStG als Sondervergütungen und ergo als Einkünfte aus Gewerbebetrieb. Sondervergütungen werden von der Gesellschaft für Tätigkeitsleistungen des Gesellschafters an die Gesellschaft

---

<sup>67</sup> RL-Kommentar zu den §§ 7-8 RZ 3188.

<sup>68</sup> Vgl. die Internetseite des Bundesministeriums für Finanzen unter folgendem Link: <https://www.bmf.gv.at/steuern/selbststaendige-unternehmer/betriebsausgaben/ba-abschreibung.html>.

<sup>69</sup> Vergleiche hier auch bereits erläutert in Tz. 2.1.

<sup>70</sup> Vgl. bspw. BFH vom 10.07.2002, I R 71/01.

erbracht oder auch für die Hingabe von Darlehen, ebenso für die Überlassung von Wirtschaftsgütern.<sup>71</sup> Fakt ist, dass anlässlich der Umqualifizierung dieser Einkünfte in gewerbliche Einkünfte in Deutschland jedenfalls die Einbeziehung dieser Einkünfte für die Gewerbesteuer sichergestellt ist.<sup>72</sup> In Österreich ist diese Sicherstellung angesichts nicht existierender Gewerbesteuer diskussionslos.

Die Behandlung von Gesellschaftervergütungen nach österreichischem Recht basiert auf der gesetzlichen Grundlage des § 23 Z 2 EStG, wodurch diese zu den Einkünften aus Gewerbebetrieb gehören. Wie auch in Deutschland gehören die an einen Gesellschafter gezahlten Zinsen aus einem Gesellschafterdarlehen oder die Einnahmen aus der Überlassung von Wirtschaftsgütern zu den Sondervergütungen. Diese Vergütungen stellen nach österreichischem Steuerrecht keine abzugsfähigen Betriebsausgaben bei der Personengesellschaft dar, der Gesellschafter hat jedoch auch in Österreich die Sondervergütungen als Sonderbetriebseinnahmen bei der Einkommensveranlagung der Besteuerung zu unterwerfen.

Generell müssen in diesem Zusammenhang noch die Grundaussagen des Verwaltungsgerichtshofes<sup>73</sup> beachtet werden, in welchen unterschieden wird, ob der Gesellschafter Leistungen als Privatperson für die Gesellschaft oder ob der Gesellschafter mit seinem selbständigen Betrieb Leistungen an die Personengesellschaft erbringt:

- In der ersten Variante wird diese als Vorweggewinn der Personengesellschaft und
- in der zweiten Variante als selbständiger Gewinn des selbständigen Betriebes qualifiziert.

---

<sup>71</sup> Vgl. bspw. VwGH vom 12.09.1989; 88/14/0137; ÖStZB1990, 34.

<sup>72</sup> § 2 GewStG (DL).

<sup>72</sup> § 2 GewStG (DL).

<sup>73</sup> VwGH 28.2.1989, 89/14/0019, ÖStZB 1989, 379.

## **2.4. Befassung mit den Grundsätzen der Doppelbesteuerungsabkommen mit Bezug auf die Zuteilung von Besteuerungsrechten speziell bei Personengesellschaften**

Nach den allgemeinen Grundsätzen des nationalen Rechts (Deutschland), vorliegend aus der Quelle des Bundesministeriums für Finanzen<sup>74</sup> in Bezug auf die Anwendung der Doppelbesteuerungsabkommen bei Personengesellschaften, gilt grundsätzlich: „Bei der Anwendung der DBA auf in- und ausländische Personengesellschaften und ihre Gesellschafter ist zunächst nach nationalem Recht zwischen Personengesellschaften zu unterscheiden, die gewerbliche Einkünfte erzielen und Personengesellschaften, die andere Einkünfte erzielen, insbesondere solche aus Vermögensverwaltung. Ob eine Personengesellschaft gewerbliche Einkünfte oder andere Einkünfte erzielt, richtet sich nach den Vorschriften des EStG. Entsprechendes gilt auch für Gemeinschaften, z.B. Erbgemeinschaften und Venture Capital Fonds sowie Private Equity Fonds in der Rechtsform einer Personengesellschaft.“<sup>75</sup>

„Personengesellschaften sind nach deutschem Steuerrecht weder einkommen- noch körperschaftsteuerpflichtig. Die von ihnen erzielten gewerblichen Einkünfte werden den Gesellschaftern anteilig zugerechnet (§ 15 Absatz 1 Nummer 2 EStG). Personengesellschaften können zwar Personen iSd DBAs sein (Artikel 3 Absatz 1 Buchstabe a OECD-MA), jedoch mangels eigener Einkommen- bzw. Körperschaftsteuerpflicht keine ansässigen Personen (Artikel 4 Abs. 1 OECD-MA). Als ansässige und damit abkommensberechtigte Personen sind die Gesellschafter anzusehen, soweit sie nicht selbst Personengesellschaften sind (OECD-MK Nummer 6.4 zu Artikel 1). Ist ein Gesellschafter eine Personengesellschaft (sog. doppelte oder mehrstöckige Personengesellschaften), ist insoweit auf die Gesellschafter der Obergesellschaft abzustellen. Zu abweichenden

---

<sup>74</sup> BMF-Schreiben 26.9. 2014, 2014/0599097.

<sup>75</sup> Vgl. BMF-Schreiben vom 16. Dezember 2003, BStBl 2004 I S. 40.

Regelungen einzelner DBA wird auf die Anlage verwiesen. Dagegen sind Personengesellschaften für die Gewerbesteuer selbst steuerpflichtig.“<sup>76</sup> Die starke Anlehnung an das OECD Musterabkommen, sowie an den Kommentar zum OECD-MA, ist das Merkmal der österreichischen Abkommenspraxis. Im Interesse der drei Kernverhandlungsziele (Förderung der Wirtschaftsbeziehungen, Unterbindung der nationalen Steuerumgehung, und Erhöhung der Rechtssicherheit) weicht Österreich in Ausnahmefällen vom OECD-MA ab. Zurzeit existieren 91 Musterabkommen zwischen anderen Ländern und Österreich auf dem Gebiet „Steuern vom Einkommen und Vermögen“.<sup>77</sup>

Gem. dem Artikel 3 Abs. 1 lit. a) OECD setzt die Abkommensberechtigung voraus, dass eine Person in einem der Vertragsstaaten ( Art. 4 Abs. 1 OECD) ansässig ist, damit der persönliche Geltungsbereich eröffnet ist. Person im Sinne des OECD-MA umfasst gem. Art. 3 Abs. 1 lit. a) OECD alle natürlichen Personen, Gesellschaften und alle anderen Personenvereinigungen. Personengesellschaften sind hier unter dem Begriff *andere Personenvereinigungen* einzuordnen.

Neben den abkommensrechtlichen Regelungen auf Ebene der Personengesellschaften kann auch eine Regelung auf Ebene der Besteuerung der Gesellschafter – also demnach keine Besteuerung auf Ebene der Personengesellschaft – diskutiert werden. Ausschlaggebend hierfür wäre dann der gewöhnliche Aufenthalt bzw. der Wohnsitz der betroffenen Mitunternehmer.

Entsprechend dem Art. 7 OECD-MA räumt Österreich jeweils dem Betriebsstättenstaat das umfassende Besteuerungsrecht für die in dieser Betriebsstätte erzielten Unternehmensgewinne ein. Die Bedeutung des Begriffes „Unternehmensgewinne“ bei der Anwendung des DBA richtet sich nach dem Steuerrecht des Anwenderstaates laut dem Art. 3 Abs. 2 OECD-MA. Wie bereits im Punkt 2.2 erwähnt, behandelt Österreich Sondervergütungen wie

---

<sup>76</sup> Vgl hierzu BMF-Schreiben vom 16. Dezember 2014 Tz. 2.1.1.

<sup>77</sup> Vgl. *Kanduth-Kristen*, Internationales Steuerrecht, Das OECD-Abkommen, Tz. 3.

Unternehmensgewinne im Rahmen einer Mitunternehmerschaft. Laut dem Art. 7 OECD-MA werden auch Sondervergütungen wie Zinsen für ein Gesellschafterdarlehen oder andere Vergütungen für Dienste oder Nutzungsüberlassungen durch den ausländischen Gesellschafter als Teil des Unternehmensgewinnes besteuert, obwohl laut dem DBA beispielsweise Zinsen für ein Gesellschafterdarlehen eigentlich Zinsen i.S.v. Art 11 OECD-MA darstellen. Dies hätte allerdings zur Folge, dass Österreich kein Besteuerungsrecht als Quellenstaat hätte.

*Exkurs: Lediglich zwischen der Schweiz und Österreich herrscht die Ausnahmeregelung im abgeschlossenen DBA, dass das österreichische Mitunternehmerkonzept grenzüberschreitend anzuwenden ist.<sup>78</sup>*

Bei Darlehenszinsen und Lizenzzahlungen als Sondervergütungen sind die Rechtsgrundlagen umstritten. Entsprechend Art. 7 Abs. 7 OECD-MA haben Art. 11, 12 OECD-MA Vorrang. Jedoch enthalten Art. 11 Abs. 4 OECD-MA und Art. 12 Abs. 3 OECD-MA eine Rückverweisung auf Art. 7 OECD-MA für den Fall, dass der Nutzungsberechtigte der Darlehenszinsen und Lizenzvergütungen im Quellenstaat eine Betriebsstätte unterhält und die Forderung bzw. Rechte und Vermögenswerte, für die die Vergütung gezahlt wird, tatsächlich zu der Betriebsstätte gehören. Umstritten ist die Bedeutung dieser Rückverweisung. Vor allem ist zu unterscheiden, ob es sich um Sondervergütungen eines in Deutschland ansässigen Gesellschafters aus einer ausländischen Personengesellschaft oder um Sondervergütungen eines im Ausland ansässigen Gesellschafters aus einer inländischen Personengesellschaft handelt.

---

<sup>78</sup> Abkommen zwischen der Republik Österreich und der schweizerischen Eidgenossenschaft über die Zusammenarbeit in den Bereichen Steuern und Finanzmarkt; (DBA Ö-CH), BGBl 64/1975. (Art 7 Abs. 8 DBA Österreich / Schweiz).

#### 2.4.1. Grundsätze der Doppelbesteuerungsabkommen zwischen Österreich und Deutschland in Bezug auf die Zuteilung von Besteuerungsrechten speziell bei Personengesellschaften

Grundsätzlich muss bei Personengesellschaften zwischen einer sogenannten „transparenten“ oder „intransparenten“ steuerlichen Behandlung unterschieden werden, welche sich nach dem Anwenderstaat richtet. Ebenso nach dem Anwenderstaat richten sich die Voraussetzungen für die Anwendung eines Artikels eines Doppelbesteuerungsabkommens. Für die Anwendung des Artikels eines Doppelbesteuerungsabkommens ist in Deutschland beispielsweise allein die Einkunftsquelle (z.B. unbewegliches Vermögen) entscheidend.<sup>79</sup> Die Entscheidung welcher DBA Artikel angewendet werden muss, soll unabhängig von Art.7 des Doppelbesteuerungsabkommens getroffen werden.<sup>80</sup>

In Österreich und Deutschland werden Personengesellschaften transparent besteuert, d.h. die Gesellschafter unterliegen mit ihrem jeweiligen Gewinnanteil der Besteuerung.<sup>81</sup> Doppelbesteuerungsabkommen sind als Bestandteil des österreichischen Rechts unmittelbar anwendbar.<sup>82</sup> Innerstaatlich einfachgesetzliche Steuerregelungen gehen allerdings grundsätzlich als *lex specialis* im Stufenaufbau der Rechtsordnung vor.<sup>83,84</sup> Ihre Auslegung fällt in die Zuständigkeit der österreichischen Höchstgerichte,<sup>85</sup> sodass etwa die DBA-Anwendung vom Verwaltungsgerichtshof oder die Verletzung verfassungsrechtlich gewährleistender Rechte durch den Verwaltungsgerichtshof<sup>86</sup> überprüft werden kann.

---

<sup>79</sup> Vgl. BFH vom 27.02.1991, I R 15/98, BStBl. II 1991, S. 444; BFH vom 17.10.2007, I R 5/06, DStR 2008, S. 659.

<sup>80</sup> BFH vom 17.10.2007, I R 5/06, DStR 2008, S. 659.

<sup>81</sup> Vgl. BFH 25. 5. 2011, I R 95/10.

<sup>82</sup> Vgl. VwGH 30.4.1964, 0880/62.

<sup>83</sup> Vgl. VwGH 28.6.1963, 2312/61, VwSlg, 2907 F/1963.

<sup>84</sup> VwGH 7.9.1989, 89/16/0085, VwSlg, 6424 F/1989.

<sup>85</sup> Vgl. VwGH 23.2.1994, 93/15/0175, ÖStZB 1994, 587; 31.7.1996, 92/13/0172, ÖStZB 1997, 235.

<sup>86</sup> VwGH 15.3.1990, B 758/88, VfSlg. 12326.

Erwähnt werden muss in diesem Zusammenhang der Art. 3 Abs. 1 Buchst. d des DBAs zwischen Österreich und Deutschland und Art. 7. Wie bereits an anderer Stelle angesprochen, umfasst der Begriff „Person“ alle natürlichen Personen, aber auch alle Gesellschaften und andere Vereinigungen, also auch Personengesellschaften. Art 7 des DBAs regelt das Besteuerungsrecht der Unternehmensgewinne. Es gilt grundsätzlich das Betriebsstättenprinzip (der Begriff der Betriebsstätte ist in Art. 5 des DBAs zwischen Österreich und Deutschland geregelt), d.h. das Besteuerungsrecht wird dem Land zugerechnet, wo das Unternehmen seine Betriebsstätte unterhält und beispielsweise seine Ware veräußert. Dies kann unter Umständen auch in beiden Ländern der Fall sein. Der von der jeweiligen Betriebsstätte erzielte Veräußerungsgewinn wird in dem Land versteuert, in dem der Gewinn erwirtschaftet bzw. wo die Ware veräußert oder die Dienstleistung erbracht wurde. Entstandene Aufwendungen werden zum Abzug zugelassen, egal in welcher Betriebsstätte diese entstanden sind. An dieser Stelle sollte auch der Unternehmensbegriff angesprochen werden. Ein Unternehmen kann aus einem oder mehreren Betrieben bestehen, welche entweder selbständige oder organisatorisch zusammenhängende Bestandteile eines Unternehmens darstellen. Des Weiteren können rechtliche selbständige Unternehmen auch einen gemeinsamen Betrieb leiten, wenn beide Unternehmen ein gemeinsames Ziel haben und sich aus diesem Grund zusammengeschlossen haben.

Bei Art. 2 liegt ein einheitlicher Betrieb vor.<sup>87</sup> Rechtlich selbständige Unternehmen mit einer wirtschaftlichen Zusammenarbeit sind Konzernunternehmen. Der Begriff „Unternehmen“ definiert also die rechtliche Einheit von Betrieben und der Begriff „Konzern“ definiert die wirtschaftliche Einheit.<sup>88</sup> Die Vermeidung der doppelten Besteuerung wird in Art. 23 des Abkommens geregelt. Art. 23 Abs. 1 regelt die

---

<sup>87</sup> <netzwerke.oegb.at/14egs\_vorarlberg/data/upload/WRM-01.pdf>(7.4.2014).

<sup>88</sup> Vgl. *Mandl/Bertl/Winterheller/Fattinger/Frühwirt*, Handbuch der Unternehmenspraxis, Wien 1986, 306.

Besteuerung für eine in Deutschland ansässige Person, Art. 23 Abs. 2 für eine in Österreich ansässige Person. Von der Bemessungsgrundlage der deutschen Steuer werden Einkünfte ausgenommen, welche in Österreich der Besteuerung unterliegen und vice versa. Falls es dennoch zu einer Doppelbesteuerung kommt, wird die österreichische Steuer auf die deutsche Steuer angerechnet und umgekehrt, soweit die Steuer auf die gleichen Einkünfte entfällt.

Es stellt sich somit die Frage, ob das Besteuerungsrecht dem Land zusteht, in dem der Gesellschafter seinen Wohnsitz oder gewöhnlichen Aufenthalt hat, oder dem Land, in dem die Betriebsstätte ihren Sitz hat und Gewinne erzielt. Eine ausdrückliche Regelung der Behandlung der Gewinne aus Personengesellschaften ist im DBA zwischen Deutschland und Österreich nicht geregelt, obwohl in beiden Ländern eine transparente Besteuerung stattfindet. Auf Grundlage des Art 7 OECD-MAs werden die Gewinne der Personengesellschaften transparent besteuender Länder im Quellenstaat besteuert. Abrundend ist klarzustellen, dass das Europäische Gemeinschaftsrecht den Doppelbesteuerungsabkommen vorgeht.<sup>89</sup> Doppelbesteuerungsabkommen enthalten grundsätzlich nur Kollisionsnormen, die in beiden Ländern auf bestehendes Steuerrecht einwirken, weshalb die Beurteilung jedes Einzelfalles von innerstaatlichem Recht auszugehen hat.<sup>90</sup> Der VwGH verweist hierzu auf das innerstaatliche Recht des Anwenderstaates hin.<sup>91</sup>

*Exkurs: In Art 9 des DBAs wird Stellung bezüglich der Behandlung verbundener Unternehmen genommen. Ein verbundenes Unternehmen ist gegeben, wenn ein Unternehmen eines Vertragsstaats unmittelbar oder mittelbar an der Geschäftsleitung, der Kontrolle oder dem Kapital eines Unternehmens des anderen Vertragsstaats beteiligt ist (siehe hierzu Art 9 Abs. 1 Buchst. a) des Abkommens zwischen Österreich und Deutschland). Buchst. b) des Art 9 erklärt*

---

<sup>89</sup> EUGH 12.12.2002, C-385/00, Slg 2002, I-11819, De Groot.

<sup>90</sup> Vgl. VwGH 22.4.1992, 91/14/0048, ÖStZB 1992, 833.

<sup>91</sup> Vgl. VwGH 21.5.1997, 96/14/0084, ÖStZB 1998, 15; VwGH 12.12.1995, 94/14/0060, ÖStZB 1996, 416; VwGH 27.6.1991, 90/13/0156, 157, ÖStZB 1992, 941.

*noch die Alternative und erläutert die Voraussetzung einer Verflechtung derselben Personen an der Geschäftsleitung, der Kontrolle oder dem Kapital.*

In Bezug auf das Doppelbesteuerungsabkommen ist noch die Verordnung vom 31.1.2001<sup>92</sup> im Anwendungsbereich des DBA Deutschland/Österreich<sup>93</sup> anzumerken. Laut dieser Verordnung besteht für in Österreich gelegene Betriebsstätten deutscher Unternehmer die Möglichkeit, für ab 1998 anfallende Verluste in Österreich vorzutragen, insoweit keine Doppelverlustverwendung entsteht.

Wenn ein in Österreich ansässiger Gesellschafter seine Beteiligung an einer deutschen GmbH & Co. KG veräußert (sowohl an der KG als auch an der GmbH) und wird diese Beteiligung dem notwendigen Betriebsvermögen der deutschen KG zugerechnet und somit der Veräußerungsgewinn der deutschen Besteuerung unterworfen, ist in Österreich Steuerfreiheit des Veräußerungsgewinnes zu gewähren.

Das Abkommen enthält weder ausdrückliche noch aus dem Abkommenszusammenhang heraus ableitbare Anhaltspunkte, ob die Beteiligung an der Komplementär-GmbH dem Privatvermögen des Gesellschafters<sup>94</sup> oder dem Betriebsvermögen der Personengesellschaft (so die deutsche innerstaatliche Rechtslage) zuzuordnen ist. Artikel 3 Abs. 2 DBA berechtigt daher Deutschland, zur Lösung dieser Frage auf sein innerstaatliches Recht zurückzugreifen. Da sonach die deutsche Besteuerung auf der Grundlage von Art. 3 Abs. 2 in Übereinstimmung mit dem Abkommen erfolgt, verpflichtet Artikel 23 Abs. 2 lit. a des Abkommens

---

<sup>92</sup> Verordnung vom 31.1.2001, BGBl II Nr. 97/2001, AÖF. Nr. 72/2001.

<sup>93</sup> DBA-Deutschland vom 4.10.1954, BGBl Nr. 220/1955, auf der Grundlage von § 48 BAO.

<sup>94</sup> So die auf VwGH 1.11.1982, 82/14/0084, ÖStZB 1983, 300 gestützte österreichische Rechtsauffassung.

Österreich zu einer korrespondierenden Steuerfreistellung.<sup>95</sup> Bei der Berücksichtigung von Auslandsverlusten seien diese nach österreichischem Steuerrecht zu ermitteln. Bei einer Nachversteuerung ausländischer Verluste knüpft das österreichische Steuerrecht (entgegen der Vorgangsweise beim Hereinziehen von Verlusten) auch an das ausländische Steuerrecht. Nur soweit nach ausländischem Steuerrecht Verluste im Ausland tatsächlich verwertet werden, ergibt sich daraus ein Nachversteuerungstatbestand in Österreich. Die steuerliche Behandlung von Mitunternehmenschaften und deren Behandlung im Insolvenzfall in Deutschland, insbesondere hinsichtlich der Verwertung von Verlusten beim Kommanditisten, unterscheidet sich ganz wesentlich von der österreichischen Rechtslage.

In Deutschland ist die Verlustzuweisung an den Kommanditisten mit seinem steuerlichen Kapitalkonto begrenzt und nur soweit ein positives Kapitalkonto des Kommanditisten vorliegt damit verrechenbar und nur in diesem Ausmaß berücksichtigungsfähig. Sobald sich ein negatives Kapitalkonto des Kommanditisten ergibt, sind weitere Verluste nicht mehr sofort ausgleichsfähig, sondern nur mehr mit späteren Gewinnen des Kommanditisten. In Österreich ist die Rechtslage eine andere. Verlustzuweisungen an den Kommanditisten sind unbeschränkt zulässig (dies wird sich mit der neuen Steuerreform dann ändern), werden aber auf Grund gesetzlicher Anordnung in § 24 EStG 1988 schlussendlich wieder aufgefangen. Sobald ein Kommanditist in Österreich ausscheidet und sein Kapitalkonto nicht

---

<sup>95</sup> Bundesministerium für Finanzen, 19. Februar 2007, In Findok veröffentlicht am: 25.09.2007  
betroffene Normen:

Art. 3 DBA D (E, V), Doppelbesteuerungsabkommen Bundesrepublik Deutschland (Einkommen- u. Vermögenssteuern), BGBl. III Nr. 182/2002

Art. 23 DBA D (E, V), Doppelbesteuerungsabkommen Bundesrepublik Deutschland (Einkommen- u. Vermögenssteuern), BGBl. III Nr. 182/2002

Verweise: VwGH 01.11.1982, 82/14/0084;

<https://findok.bmf.gv.at/findok?execution=e1s5&segmentId=5b66c5d2-3867-4fc5-89f1-a0bcda1a6789>

EAS-Auskunft des BMF vom 19.02.2007, BMF-010221/0080-IV/4/2007 gültig ab 19.02.2007.

mehr „auffüllt“, liegt aufgrund § 24 EStG ein Veräußerungsgewinn vor. Im deutschen Steuerrecht ist diese gesetzliche Regelung nicht notwendig, da ein Verlustabzug des Kommanditisten (wie oben beschrieben) über sein positives steuerliches Kapitalkonto hinaus ohnehin nicht zugelassen werden kann.<sup>96</sup>

#### 2.4.2. Behandlung von Sondervergütungen in Hinblick auf 2.3.1.

Die Behandlung von Sondervergütungen ist im Hinblick auf Doppelbesteuerungsabkommen im internationalen Steuerrecht umstritten. Problematisch ist unter anderem die Leistungsbeziehung (d.h. die Zuordnung der Einkünfte, die ein Gesellschafter von der Gesellschaft erhält) zwischen Gesellschafter und Gesellschaft im Steuerrecht. Aus österreichischer Sicht sind diese als Unternehmensgewinne laut Art. 7 OECD-MA zuzuordnen. Das Bundesministerium für Finanzen in Österreich verweist, in Bezug auf Sondervergütungen gem. Art. 3 Abs. 2 OECD-MA, hinsichtlich der DBA auf innerstaatliches Recht.<sup>97</sup> Sondervergütungen im Hinblick auf DBAs sind somit zwischen den Ländern Österreich und Deutschland unstrittig, einerseits wegen der identisch transparenten Behandlung der Unternehmensgewinne und andererseits, weil die Behandlung von Sondervergütungen im DBA Österreich, Deutschland gem. Art. 7 Abs. 7 DBA-DE geregelt ist (auch für die Einkünfte aus der Beteiligung an einer Personengesellschaft). Daraus abgeleitet sind Sondervergütungen bei den einzelnen Gesellschaftern auf Gesellschafterebene im Wohnsitzland (bzw. im Land des gewöhnlichen Aufenthaltes) zu versteuern.

---

<sup>96</sup> Berufungsentscheidung der Außenstelle Linz 3ter Senat, GZ. RV/0036-L/11.

<sup>97</sup> Vgl. *Benlinger / Kanduth-Kristen / Kofler / Rosenberger*, Internationales Steuerrecht, Rz. 349.

#### 2.4.3. Abkommensrechtliche Fragen, welche sich im Zusammenhang mit Sonderbilanzen und Ergänzungsbilanzen ergeben können

Diskussionsbedarf bietet unter anderem die Anzahl der Sonderbilanzen und Ergänzungsbilanzen, wenn sich eine Betriebsstätte des Unternehmens in Österreich und eine weitere Betriebsstätte in Deutschland befindet, es sich jedoch um ein einheitliches Unternehmen handelt und das Sonderbetriebsvermögen der Mitunternehmer beiden Standorten zugerechnet werden muss oder kann. Wie bereits erläutert, muss zunächst entschieden sein, ob eine Besteuerung abhängig vom Betriebsstättenstandort oder vom Wohnsitz des Mitunternehmers ist. Folgen wir dem Betriebsstättenprinzip, müsste konsequenterweise eine Aufteilung des Sonderbetriebsvermögens auf die einzelnen Betriebsstätten erfolgen und es müssten zwei Sonderbilanzen erstellt werden. Der Zuordnungswert des Sonderbetriebsvermögens auf die jeweiligen Betriebsstätten wäre dann auch wieder diskussionsfähig.

Wird davon ausgegangen, dass zwei Sonderbilanzen entsprechend der Zuteilung – oder, anders ausgedrückt – entsprechend der Zuordnung der Unternehmen an den unterschiedlichen Standorten (und somit unterschiedlichen Ländern) zu erstellen sind, muss ebenfalls geregelt werden, welche nationalen Regelungen im Zusammenhang der Behandlung dieses Vermögens (z.B. Abschreibungsmethoden und Abschreibungsdauer) relevant sind, und ob eine einheitliche oder getrennte Behandlung oder eine national ungleiche Behandlung des Sonderbetriebsvermögens stattfinden kann. Eine abkommensrechtliche Regelung für unterschiedliche Alternativen wäre die logische Konsequenz. Diese Diskussion könnte sich auch auf einen Firmenwert beziehen, welcher in einer Ergänzungsbilanz ausgewiesen werden muss, sich jedoch auf zwei unterschiedliche Standorte des einheitlichen Unternehmens zusammensetzt.

*Kurzer Vorgriff: Ausgangspunkt sind zwei verschiedene Unternehmen, welche jedoch miteinander verbunden sind, mit zwei unterschiedlichen Standorten in zwei unterschiedlichen Ländern (sogenannte verbundene Unternehmen mit einer*

*Muttergesellschaft und einer oder mehreren Tochtergesellschaften, die einen Konzernabschluss erstellen).*

*Nehmen wir an, es handelt sich um verbundene Unternehmen, wo jedes Unternehmen von dem anderen Unternehmen abhängig ist –beispielsweise Beschaffungsmarkt und Lager oder Herstellung und Vertrieb. Denkbar sind sogenannte Mutter- und Tochtergesellschaften, in denen die Muttergesellschaft einziger Empfänger der Waren der Tochter ist. Die Tochter ist in diesem Fall zu 100 Prozent abhängig von der Muttergesellschaft, da diese einziger Abnehmer der Waren ist. Der Firmenwert der Tochter ist schlussfolgernd abhängig vom Unternehmen der Mutter, als einziger Abnehmer und somit einziger Kunde der Tochter.*

Zunächst diskutiert wird jedoch der Fall, in dem es sich nicht um zwei verschiedene Unternehmen handelt, sondern um ein einheitliches Unternehmen, lediglich mit zwei Standorten – beispielsweise Absatz und Vertrieb – sodass sich jeweils an einem Ort der Absatz und am anderen der Vertrieb befindet, und deshalb die Unternehmensstandorte abhängig voneinander sind. Der ggf. erworbene Firmenwert bezieht sich dann auf ein Unternehmen mit zwei Standorten in zwei unterschiedlichen Ländern. Eine Aufteilung des Firmenwertes in zwei Ergänzungsbilanzen, bezogen auf die unterschiedlichen Standorte in den beiden Ländern ist durchaus denkbar. Der Wert der Firma an den einzelnen Unternehmensstandorten könnte sich auf die stillen Reserven der dort befindlichen Anlagen und des Kundenstammes beziehen.

Bleibt es jedoch bei der Argumentation der transparenten Besteuerung auf Ebene des Gesellschafters, ist die Zuordnung des Sonderbetriebsvermögens und der Wertkorrekturen unabhängig von der Betriebsstätte sinnvoll und in dem Land zu berücksichtigen, in dem der Mitunternehmer seinen Wohnsitz oder gewöhnlichen Aufenthalt innehat.

*Gedankeneinschub: Eine Missbrauchsgestaltung im Zusammenhang mit dem Wohnsitz bzw. gewöhnlichen Aufenthalt eines Unternehmers ist offener bzw.*

*leichter zu generieren, als wenn die gesetzlichen Regelungen, bzw. die Abkommen sich auf die Unternehmensstandorte beziehen würden. Ein gewöhnlicher Aufenthalt bzw. Wohnsitz kann leichter und schneller fingiert werden. Bereits bei Themen der doppelten Haushaltsführung in der Einkommensteuer bietet die Sachverhaltsaufklärung eines Wohnsitzes oder gewöhnliche Aufenthaltes des Steuerzahlers der Finanzverwaltung Schwierigkeiten, weil im Zweifel doch zugunsten des Steuerzahlers entschieden werden muss.*

Verschiedene Betriebsstätten werfen ebenso die Frage auf, wie die Behandlung von Sonderbilanzen und Ergänzungsbilanzen in Hinblick auf verbundene Unternehmen zu erfolgen hat (oder in Hinblick auf Muttergesellschaft und Tochterunternehmen), wenn Wirtschaftsgüter oder immaterielle Wirtschaftsgüter gemeinsam von den Unternehmen genutzt werden oder die Unternehmen wirtschaftlich miteinander verflochten sind.

Auch denkbar ist die Konstellation, dass der Sitz der Personengesellschaft und Wohnsitz des Gesellschafters auseinander fallen. Wenn, wie in Österreich und Deutschland, die Personengesellschaften transparent besteuert werden, so besteuert der Quellenstaat (d.h. der Staat, in dem die Personengesellschaft ihren Sitz hat) die auf den ausländischen Gesellschafter entfallenden Gewinnanteile gem. des Art. 7 OECD-MA, während der Ansässigkeitsstaat den Gesellschafter von der Besteuerung der Gewinnanteile gem. Art. 23 A oder Art. 23 B OECD-MA befreit. Eine andere Konstellation ist die intransparente Besteuerung der Personengesellschaften in den betroffenen Ländern (hierzu später weitere Ausführungen).

Da die Ergänzungsbilanz buchhalterisch aufgrund von Gesellschafterwechsel oder Gesellschaftereintrittes entsteht, wäre es nachvollziehbar die Ergänzungsbilanz und deren bilanztechnische Zuordnung vom Wohnsitz bzw. gewöhnlichen Aufenthalt des Unternehmers abhängig zu machen. Unterstellten wir diese Möglichkeit, wären die verschiedenen Standorte der Unternehmen der Personengesellschaften unerheblich, da lediglich auf den Wohnsitz der Gesellschafter abgestellt werden müsste. Ein Abkommen müsste somit die Behandlung der Ergänzungsbilanz

ausschließlich dem Wohnsitz zuordnen, was dann jedoch auch die Besteuerung etwaiger daraus resultierender Gewinne bzw. das Berücksichtigen von Abschreibungen des Firmenwertes erfordern würde.

Ebenfalls nicht eindeutig länderübergreifend bestimmt oder geregelt ist die Behandlung und Einordnung des Betriebs- bzw. Unternehmensvermögens, wodurch auch hier sich die Problematik der Zuordnung von Wertkorrekturen bei zwei Betriebsstätten in unterschiedlichen Ländern ergibt für den Fall, dass es unabhängig vom Betriebsstättenprinzip geregelt und vereinheitlicht werden sollte.

#### 2.4.4. Abkommensrechtliche Fragen, welche sich im Zusammenhang mit Sondervergütungen ergeben können

Im internationalen Vergleich sind abkommensrechtliche Fragen spezieller Einkünfte aus Personengesellschaften, welche in Österreich und Deutschland als Sondervergütungen qualifiziert werden umstritten, da die Doppelbesteuerungsabkommen keine Aussagen zur steuerlichen Behandlung von Sondervergütungen treffen, d.h. in den Doppelbesteuerungsabkommen werden keine Aussagen über erbrachte Leistungen der Gesellschafter gegenüber ihrer Personengesellschaft getroffen. Im OECD-MA wurden dazu generell keine Regelungen getroffen (ebenso nicht im OECD-MK).<sup>98</sup> In der Literatur wird diskutiert, ob Sondervergütungen den Verteilungsnormen Land- und Forstwirtschaft (Art 6 OECD-MA), für Unternehmensgewinne (Art 7 OECD-MA) oder selbständiger Arbeit (Art 14 OECD-MA) zugeordnet werden sollten.

Das österreichische BMF geht davon aus, dass ein Rückgriff auf innerstaatliches Recht des Anwenderstaates zulässig ist, und Sondervergütungen des Gesellschafters einer unternehmerisch tätigen Personengesellschaft deshalb der Verteilungsnorm für Unternehmensgewinne gem. Art 7 OECD-MA zuzuordnen sind.<sup>99</sup>

---

<sup>98</sup> Vgl. *Bendlinger/ Kanduth-Kristin/ Kofler/ Rosenberger*, Internationales Steuerrecht, 627, 349.

<sup>99</sup> Vgl. *Bendlinger/ Kanduth-Kristin/ Kofler/ Rosenberger*, Internationales Steuerrecht, 628, 349

In Deutschland sind Sondervergütungen eines inländischen Gesellschafters einer ausländischen Personengesellschaft und eines ausländischen Gesellschafters einer inländischen Personengesellschaft als Unternehmensgewinne zu behandeln, auch wenn das DBA keine ausdrückliche Regelung in diesem Sinne enthält.<sup>100</sup> Sondervergütungen eines inländischen Gesellschafters einer ausländischen Personengesellschaft werden nach dem Methodenartikel des anzuwendenden DBA nicht von der deutschen Bemessungsgrundlage ausgenommen, wenn der andere Staat sie abweichend vom deutschen Steuerrecht einordnet.<sup>101</sup>

Bezogen auf die in Art. 10 bis 13 und 21 OECD-MA vorgesehenen Möglichkeit der Rückverweisung auf Art. 7 OECD-MA ist darauf abzustellen, ob die Dividenden, Zinsen oder Lizenzgebühren zugrunde liegenden Vermögenswerte zu der Betriebsstätte der Personengesellschaft und damit zu der Betriebsstätte des Gesellschafters gehören.<sup>102</sup>

Die Einordnung der Einkünfte als Sondervergütungen führt bei grenzüberschreitenden Sachverhalten ebenfalls oft zu Qualifikationskonflikten.<sup>103,104</sup>

---

<sup>100</sup> Art. 7 OECD-MA.

<sup>101</sup> Vgl. BFH vom 27.02.1991, BStBl. II S.444; BFH vom 14.07.1993, BStBl. II 1994 S. 91.

<sup>102</sup> Vgl. BFH vom 26.02.1992, BStBl II S. 937; BFH vom 31.05.1995, BStBl II S. 683; BFH vom 30.08.1995, BStBl II 1996 S. 563; BFH vom 17.12.1997, BStBl II 1998 S. 296.

<sup>103</sup> Vgl. zur Lösung dieser Qualifikationskonflikte: Tz. 1.2.3 des BMF-Schreibens vom 24. Dezember 1999, BStBl 1999 I S. 1076, unter Berücksichtigung der Änderungen durch die BMF-Schreiben vom 20. November 2000, BStBl 2000 I S. 1509, und vom 29. September 2004, BStBl 2004 I S. 917).

<sup>104</sup> Verweis zu Tz. 2.1.

## **2.5. Praktische Schwierigkeiten grenzüberschreitender Fälle bei unterschiedlichen Konzepten der Besteuerung von Personengesellschaften**

Da kein einheitliches länderübergreifendes Besteuerungskonzept für Personengesellschaften existiert, resultieren aus der steuerlichen Komplexität vielfältige (in dieser Arbeit bereits mehrfach angesprochene) Qualifikationskonflikte.<sup>105</sup>

Wie oben bereits dargestellt bedeutet dies, dass aus gegenläufigen Auslegungen auf Grundlage des innerstaatlichen Rechts der Vertragsländer Qualifikationskonflikte entstehen.<sup>106</sup> Ein Qualifikationskonflikt kann (wie in Tz. 2.1. dargestellt) aufgrund unterschiedlicher Sachverhaltsannahmen oder unterschiedlicher DBA-Auslegung entstehen, oder es werden dieselben Einkünfte von den betroffenen Ländern unterschiedlichen DBA-Bestimmungen zugeordnet. Ursachen für Qualifikationskonflikte sind gegebenenfalls in einem Verständigungsverfahren zu beseitigen.

Seit einiger Zeit veröffentlicht die OECD zusätzlich zu ihren Textvorschlägen auch eine offizielle Kommentierung, in der sie angibt, welche Schlussfolgerungen aus den von ihr gewählten Formulierungen ihrer Ansicht nach für Spezialfälle zu ziehen sind. Wegen etwaiger Qualifikationskonflikte, welche sich aufgrund der unterschiedlichen Auslegung im nationalen Recht der einzelnen Länder ergeben, hat der OECD-Steuerausschuss eine weitgehende Bindung des Ansässigkeitsstaates an die Qualifikation des Quellenstaats vorgeschlagen. Hier wird der Art. 23A bzw. Art. 23B so interpretiert, dass die Einkünfte im Ansässigkeitsstaat zu befreien oder die auf diese Einkünfte entfallende ausländische Steuer anzurechnen ist.

---

<sup>105</sup> Vgl. OECD-Bericht „The Application of the OECD Model Tax Convention to Partnerships“ vom 21.01.1989.

<sup>106</sup> Vgl. z.B. positiver Qualifikationskonflikt: Tz. 8 des BMF-Schreibens vom 13. Juli 2006, BStBl 2006 I S. 461 (Merkblatt zum internationalen Verständigungs- und Schiedsverfahren).

Bereits die Qualifikation einer ausländischen Personengesellschaft ist in der Praxis oft problematisch. Das Betriebsstättenmerkblatt<sup>107</sup> enthält zur Arbeitsvereinfachung umfangreiche Übersichten für die Einordnung aller Gesellschaftsformen, angefangen bei der GmbH, AG, KGaA, KG, OHG, Gen. bis hin zur stillen Gesellschaft, und vergleicht die deutsche Gesellschaftsform mit der Gesellschaftsform des jeweiligen Landes. Aus dieser Liste ist ersichtlich, dass eine Zuordnung oft nicht möglich ist, da gewisse Gesellschaftsformen aus anderen Ländern in Deutschland und auch in Österreich nicht existieren. Ein Beispiel hierfür ist die in Belgien vorkommende Gesellschaftsform „Société Coopérative“ oder „Kooperative Vennootschap“, für die es in Österreich und Deutschland keine vergleichbare Gesellschaftsform gibt. Ein typisierender Vergleich kann meines Erachtens ausgeschlossen werden, weil als Abgrenzungs- oder Zuordnungsmerkmal neben der Gesellschaftsform nur noch der Gesellschaftsvertrag als Maßstab möglich ist, dann jedoch andere Zuordnungsmerkmale wie beispielsweise die Haftung herangezogen werden müssten.

Diskussionsbedarf bieten auch die Methoden der Gewinnaufteilungen, wenn einzelne Betriebsstätten nur einen Teil des Gesamtunternehmens darstellen. Deshalb ist diesen Betriebsstätten natürlich auch nur ein Teil des Gesamtergebnisses des Unternehmens zuzurechnen. Die Aufteilung des Gesamtergebnisses auf die einzelnen Betriebsstätten und das Stammhaus erfolgt dann entweder nach der direkten oder nach der indirekten Methode der Abgrenzung des Gewinnes.<sup>108</sup> Das deutsche Steuerrecht und der Art. 7 OECD-MA präferieren die direkte Gewinnermittlung,<sup>109</sup> diese ist damit die Regelmethode. Willkürliche Methodenwechsel sind nicht erlaubt.<sup>110</sup>

---

<sup>107</sup> BMF 24.12.1999 BStBl I 1999, 1076.

<sup>108</sup> Vgl. Art 7 Abs. 4 OECD-MA 92 und der Kommentar hierzu.

<sup>109</sup> BFH vom 28.03.1985, BStBl II S. 405; BFH vom 25.06.1986, BStBl II S. 785; BFH vom 29.07.1992, BStBl 1993 II S. 63.

<sup>110</sup> Art. 7 Abs. 6 OECD-MA 92.

Die direkte Methode zeichnet sich dadurch aus, dass der Gewinn der Betriebsstätte gesondert aufgrund der Buchführung und der deutschen oder österreichischen Gewinnermittlungsvorschriften ermittelt wird.<sup>111</sup>

Bei Anwendung der indirekten Methode ist aufgrund eines sachgerechten Schlüssels zwischen Stammhaus und Betriebsstätten der Gesamtgewinn aufzuteilen. Außerordentliche oder sonstige Aufwendungen oder Erträge, welche nicht alle Betriebsstätten betreffen, werden vor der Schlüsselung beim Gesamtgewinn hinzugerechnet oder abgezogen.

### 2.5.1. Schwierigkeiten der Finanzverwaltung

Bei der Lösung von Qualifikationskonflikten muss die Finanzverwaltung zunächst den zu beurteilenden Sachverhalt der steuerrechtlichen Problematik einordnen. Das heißt, es muss zunächst Klarheit darüber bestehen, ob die steuerlichen Streitigkeiten Rechtsfragen bezüglich eines Doppelbesteuerungsabkommens selbst oder dessen einzelne Vorschriften betreffen. Im problematischsten Fall besteht zu gewissen Thematiken kein Doppelbesteuerungsabkommen, oder bestehende Doppelbesteuerungsabkommen sind für spezielle Sachverhalte nicht spezifisch genug verfasst, oder es würde einer weit gefassten Auslegung bedürfen.

Oft treten Qualifikationskonflikte auf, weil wie bereits erläutert jeder Vertragsstaat abkommensrechtliche Regelungen nach seinem Rechtsverständnis auslegt; dazu kommt noch, dass individuelle Sachbearbeiter/innen des Finanzamtes abkommensrechtliche Regelungen unterschiedlich auslegen und somit ein persönliches Ermessen bei der steuerrechtlichen Beurteilung fast nicht ausgeschlossen werden kann. Wichtig ist hier schon im Vorfeld die genaue Sachverhaltsermittlung für die Steuerplanung, und zwar sowohl für die Steuerpflichtigen und deren Berater, als auch für die Finanzverwaltung.

---

<sup>111</sup> Vgl. bspw. §§ 4-7k EStG (DL), § 8 Abs. 1 KStG (DL).

Ein weiteres Problem dürfte die nach der innerstaatlichen Gesetzgebung beurteilende Meinung der Finanzverwaltung sein, ohne gegebenenfalls die Gesetzgebung des anderen Staates miteinzubeziehen. Die österreichische und deutsche Finanzverwaltung wendet nationale Vorschriften und Doppelbesteuerungsabkommen autonom und souverän an, was natürlich auch für die Gerichtsbarkeiten gilt. Teilweise finden auch parallele Betriebsprüfungen der beteiligten Vertragsstaaten statt, womit die Finanzverwaltungen gezwungen sind, im Zuge der Amtshilfe miteinander Informationen auszutauschen.

Die Finanzverwaltung ist verpflichtet, für die Besteuerung von Steuerausländern mit Inlandseinkünften und für die Besteuerung von Inländern mit ausländischen Einkünften eine sogenannte „isolierende Betrachtungsweise“ anzuwenden. Isolierende Betrachtungsweise bedeutet, dass die Finanzverwaltung ungeachtet der Anwendung eines konkreten Doppelbesteuerungsabkommens inländisches Steuerrecht anwenden muss.<sup>112</sup> Regelmäßiger Anwendungsfall ist der Tatbestand der beschränkten Steuerpflicht, wenn ein ausländischer Investor über eine Beteiligung an einem inländischen Unternehmen verfügt. Zu erwähnen ist an dieser Stelle der § 49 EStG nach deutschem Recht und der § 98 EStG 1988 nach österreichischem Recht; beide Vorschriften regeln die Besteuerung bei beschränkter Steuerpflicht. Die österreichische Finanzverwaltung nimmt –ebenso wie der OECD-MK<sup>113</sup>- über Art. 3 Abs. 2 OECD-MA die Maßgeblichkeit des jeweils geltenden innerstaatlichen Rechts bei der Auslegung von in DBA nicht näher definierten Begriffen an.<sup>114</sup> Hierzu hat der VwGH<sup>115</sup> jedoch entschieden, dass nationales Recht nur insoweit anzuwenden ist, als nicht aus dem Abkommenszusammenhang etwas anderes gefordert wird.

---

<sup>112</sup> Springer Gabler Verlag (Herausgeber), Gabler Wirtschaftslexikon, Stichwort: isolierende Betrachtungsweise, online im Internet:

<http://wirtschaftslexikon.gabler.de/Archiv/79953/isolierende-betrachtungsweise-v7.html>.

<sup>113</sup> Art. 3 Tz 11 OECD-MK.

<sup>114</sup> Vgl. Jirousek, SWI 1998, 112.

<sup>115</sup> Vgl. VwGH 23.6.1970, 1593/69, VwSlg. 4107F/1970.

In Österreich gibt es das sogenannte „Wiener Übereinkommen über das Recht der Verträge“<sup>116</sup>, welches Regeln für die Auslegung von Doppelbesteuerungsabkommen beinhaltet es sei denn, das Doppelbesteuerungsabkommen beinhaltet selbst schon spezielle Auslegungsregeln. Falls eine Überschneidung von Besteuerungsansprüchen entsteht, ist der Besteuerungsanspruch, soweit keine bilateralen oder unilateralen Maßnahmen zur Vermeidung von Doppelbesteuerung bestehen, laut der österreichischen Gesetzgebung zu erheben.<sup>117</sup>

#### 2.5.2. Schwierigkeiten der Gesellschafter / Schutz der Steuerpflichtigen

Die Schwierigkeit der Gesellschafter selbst besteht unter anderem darin, etwaige Qualifikationskonflikte im Vorfeld zu vermeiden. Meistens sind Gesellschafter bei internationalen Sachverhalten steuerlich beraten, was den Austausch zwischen Finanzverwaltung und Steuerpflichtigen (Anmerkung: in Deutschland werden die Steuerzahler bzw. Steuerpflichtigen mittlerweile als „Kunden“ bezeichnet, weil die Selbstwahrnehmung der Serviceorientierung der Finanzverwaltung nach innen und außen unterstrichen werden soll) vereinfacht.

Gerade bei der Besteuerung der Gesellschafter für Gewinne aus Beteiligungen an Personengesellschaften stellt sich oft die Frage, wie die Besteuerung im Vertragsstaat der Einkünfte ausgestaltet ist, oder gar einen Schritt zuvor, wie die Einkünfte dort qualifiziert werden. Sollte der Gesellschafter bei der Einlage in eine Personengesellschaft den Investitionsgedanken von liquiden Mitteln in den Vordergrund stellen, muss bei der Investitionsberechnung die Steuerbelastung miteinkalkuliert werden, was das genaue Studieren der Doppelbesteuerungsabkommen oder das Realisieren von fehlenden Abkommen und etwaiger steuerlicher Doppelbelastung oder Anfechtungskosten im Vorfeld

---

<sup>116</sup> BGBl. 1980/40.

<sup>117</sup> Vgl. VwGH 28.2.1989, 89/14/0038, ÖStZB 1989, 385.

erfordert. Aufgrund unterschiedlicher Steuerbelastungen in den diversen Ländern zahlt sich eine Investition bzw. eine Einlage z.B. als Kommanditist oder stiller Gesellschafter mehr oder weniger aus. Fraglich ist auch, inwiefern sich die Gesellschafter bzw. Steuerpflichtigen mit ausländischen Steuerbehörden auseinandersetzen möchten bzw., durch zeitliche Restriktion im Berufsalltag, können.

Bei einer abkommenswidrigen Doppelbesteuerung kann der Betroffene ein Verständigungsverfahren nach einer in Art 25 OECD-MA entsprechenden Regelung beantragen. Ebenso kann ein Antrag auf ein Verständigungs-/Schiedsverfahren nach Art. 6 EU-Schiedskonvention<sup>118</sup> gestellt werden.

Beide Anträge bzw. Regelungen stehen gleichrangig nebeneinander. Die Einleitung eines Verfahrens nach Art. 6 EU-Schiedskonvention bleibt dem Steuerpflichtigen verwehrt, wenn er Steuerstraftatbestände begangen hat (§ 370 AO, § 379 AO deutsches Recht), oder auch schon bei leichtfertiger Steuerverkürzung (§ 378 AO deutsches Recht), sogar beim Verstoß gegen die Pflicht zur Korrektur seiner Steuererklärung (§ 153 AO deutsches Recht).<sup>119</sup>

Doppelbesteuerungsabkommen ermöglichen es der deutschen, österreichischen und auch der ausländischen Finanzverwaltung zur Gewinnaufteilung (oder Vermögensaufteilung) Konsultationsverfahren und im Einzelfall auf Antrag des Steuerpflichtigen, sogenannte „Verständigungsverfahren“ einzuleiten.<sup>120</sup>

Die Gesellschafter haben in ihrem Wohnsitzstaat den Nachweis der Versteuerung der Einkünfte im Ausland zu erbringen, da sog. Rückfallklauseln eine Besteuerung der Gewinneinkünfte im Wohnsitzstaat bei fehlender Besteuerung im Betriebsstättenstaat ermöglichen.<sup>121,122</sup>

---

<sup>118</sup> 90/436/EWG 23.7.90, BStBl I 93, 819.

<sup>119</sup> PISStB, Praxis Internationale Steuerberatung, Ausgabe 06/2009, 161.

<sup>120</sup> Vgl. Merkblatt über das internationale Verständigungsverfahren und Schiedsverfahren in Steuersachen vom 1. Juli 1997, BStBl I S. 717.

<sup>121</sup> BMF-Schreiben vom 20. Juni 2013 – IV B 2 – S 1300/09/10006.

<sup>122</sup> BFH vom 17. Oktober 2007 – I R 96/06, BStBl 2008 II S. 953.

Die Gesellschafter bzw. Steuerpflichtigen haben bei Bestehen solcher Klauseln eine erhöhte Mitwirkungspflicht nach § 90 Abs. 2 AO spätestens im Veranlagungsverfahren den Nachweis über die Besteuerung im Ausland zu erbringen. Wird dieser Nachweis nicht erbracht, sind die ausländischen Einkünfte grundsätzlich der Besteuerung im Inland einzubeziehen.<sup>123</sup> Außerdem kann eine Verletzung der Mitwirkungspflichten zu einer Schätzung (§ 162 AO (DL)) der Besteuerungsgrundlagen führen.<sup>124</sup>

### 2.5.3. Schwierigkeiten der Doppelbesteuerung / Qualifikationskonflikte

In der Literatur wird zwischen sogenannten positiven und negativen Qualifikationskonflikten unterschieden.<sup>125</sup>

Ein positiver Qualifikationskonflikt entsteht, wenn verschiedene Alternativen der Interpretation zu einer Doppelbesteuerung führen und diese Interpretationsalternativen nicht durch bestehende Doppelbesteuerungsabkommen oder durch nationale Regelungen determiniert sind. Kurz gefasst: Beide Vertragsstaaten beanspruchen das Recht zur Besteuerung eines Sachverhalts. Im Ergebnis kommt es trotz des Vorliegens eines DBA zu einer Doppelbesteuerung.<sup>126</sup> Ein Beispiel in der Praxis für einen positiven Qualifikationskonflikt sind Zinszahlungen einer inländischen (DL oder AT) Personengesellschaft an ihren ausländischen Gesellschafter. Aus deutscher Sicht erzielt der Gesellschafter Einkünfte aus Gewerbebetrieb gem. § 49 Abs. 1 Nr. 2a EStG iVm § 15 Abs. 1 Nr. 2 EStG. Die Zinsen werden im Inland als Unternehmensgewinne behandelt gem. Art 7 Abs. 1 OECD-MA und sind somit in Deutschland steuerpflichtig. Im Ausland handelt es sich bei den Zinszahlungen jedoch um Einkünfte aus Kapitalvermögen gem. Art 11 Abs. 1 OECD-MA, womit wiederum dem ausländischen Staat das Besteuerungsrecht

---

<sup>123</sup> Vgl. BFH vom 11. Juni 1996, BStBl II 1997 S. 117.

<sup>124</sup> BMF-Schreiben vom 12.4.2005; Aktenzeichen: IV B 4 - S 1341-1/05.

<sup>125</sup> nur in OECD-MA.

<sup>126</sup> Vgl. hierzu bspw. FG Hamburg, Urteil vom 30.05.2000, VII 244/98, EFG 2000, 1048.

zustände. Aufgrund der unterschiedlichen Interpretation der Einkünfte in den betroffenen Staaten, kommt es zu einem positiven Qualifikationskonflikt mit Folge einer Doppelbesteuerung.

Ein negativer Qualifikationskonflikt zeichnet sich durch eine Nichtbesteuerung in beiden Vertragsstaaten aus,<sup>127</sup> was eine intensive Auseinandersetzung der steuerlichen Gegebenheiten auslöst, weil eine Nichtbesteuerung seitens der Finanzverwaltung bzw. des Landes wohl keinesfalls gewünscht sein kann.

Darüber hinaus kann die aus der Souveränität der beteiligten Staaten resultierende eigenständige Einkünfteermittlung sowie die Verwendung eines abweichenden (Einkünfte-) Zuordnungs- oder Bewertungsmaßstabes, auch im DBA-Fall,<sup>128</sup> zu einer inkongruenten Aufteilung der Betriebsstätteneinkünfte bzw.-verluste führen.<sup>129</sup> Steuerfreiheit von Einkünften ist in der Gesetzgebung gesetzlich separat festgelegt, womit bei einem negativen Qualifikationskonflikt von fehlenden Abkommen bzw. Gesetzeslücken ausgegangen werden kann, da Steuerbefreiungen gesetzlich ausdrücklich definiert und benannt und ansonsten nicht zugelassen sind.<sup>130</sup>

Qualifikationskonflikte und Rechtsstreitigkeiten müssen für die steuerliche Beurteilung im Besonderen bei länderübergreifenden Sachverhalten in der Praxis fallbezogen entschieden werden. Als Entscheidungsträger tritt hier die Finanzverwaltung in der ersten Stufe als Exekutive und die Gerichtsbarkeiten der betroffenen Vertragsstaaten in der zweiten Stufe als Judikative für die Gewaltenteilung auf.

---

<sup>127</sup> Vgl. bspw. BFH vom 19.05.2010 - I B 191/09.

<sup>128</sup> Vgl. Jacobs, Internationale, 444, im Rahmen von Art. 7 OECD-MA.

<sup>129</sup> Vgl. *Bächle*, Internationales, Teil J 1.12.1; Löwenstein/Looks, Betriebsstättenbest., Rn. 586 f., 600, Scheffler, Besteuerung, 283 ff.

<sup>130</sup> OECD, The Granting of Treaty Benefits with respect to Income of Collective Investment Vehicles, 12.1.2009.

Generell bieten Doppelbesteuerungsabkommen natürlich aufgrund der eventuell differierenden Auslegungen in den betroffenen Ländern, sowie der Auslegung der einzelnen Bearbeiter viel Raum für Schwierigkeiten. Salopp ausgedrückt, müssen Doppelbesteuerungsabkommen zunächst verstanden und vom Steuerpflichtigen („Kunden“) richtig ausgelegt und interpretiert werden, um im Anschluss natürlich korrekt angewendet zu werden. Ein (bereits an anderer Stelle ähnlich erwähntes) Beispiel für einen Qualifikationskonflikt ist, wenn auf nationaler Ebene eine unterschiedliche Beurteilung bzw. Einordnung der Gesellschaft als solche stattfindet. Gemeint ist an dieser Stelle, dass ein Land die Gesellschaft (steuerrechtlich als „hybride Gesellschaft“ bezeichnet) als Kapitalgesellschaft qualifiziert, wogegen in dem anderen Staat möglicherweise die Voraussetzungen einer Personengesellschaft gegeben sind. Dies führt zu unterschiedlichen Besteuerungstatbeständen auf nationaler Ebene, wodurch eventuell unterschiedliche Doppelbesteuerungsabkommen in den betroffenen Ländern zur Anwendung kommen können. Problematisch wird die unterschiedliche Einordnung der Gesellschaft als solche, wenn z.B. Anteile an der Gesellschaft oder Mitunternehmeranteile veräußert werden. Im ersten Fall werden Anteile an einer Kapitalgesellschaft veräußert und im Falle der Veräußerung von Anteilen an einer Personengesellschaft wird Betriebsvermögen veräußert, was zu unterschiedlichen Einkunftsarten im Steuerrecht führt.

Falls aufgrund der genannten Umstände dann gegebenenfalls beiden Länder das Besteuerungsrecht zustände, muss der Ansässigkeitsstaat aufgrund Art. 23A oder Art. 23B OECD-MA die ausländische Steuer anrechnen oder die Einkünfte freistellen,<sup>131</sup> obwohl die Entstehung einer Doppelbesteuerung aufgrund der Überschneidung von Besteuerungsansprüchen nicht verfassungswidrig ist.<sup>132</sup>

---

<sup>131</sup> Es handelt sich um sog. Switch-over-Klauseln.

<sup>132</sup> Vgl. VfGH 4.12.1968, B 24/68, VfSlg 1968/5847.

Von einer juristischen Doppelbesteuerung wird ausgegangen, wenn in zwei oder mehreren Staaten von dem gleichen Steuerpflichtigen, wegen der gleichen Besteuerungsart, gleiche Steuern erhoben werden. Voraussetzung ist auch, dass es sich um eine gleichartige Steuer an sich handelt.<sup>134</sup>

Im Falle der juristischen Doppelbesteuerung wird des Weiteren zwischen virtueller<sup>135</sup> und effektiver<sup>136</sup> Doppelbesteuerung unterschieden. Die Doppelbesteuerung ist effektiv, wenn das Steuersubjekt von mehreren Hoheiten verschiedener Staaten tatsächlich besteuert wird. Bei der virtuellen Doppelbesteuerung hingegen besteht lediglich die Möglichkeit einer Doppelbesteuerung, welche jedoch nicht genutzt wird.

Im Falle der wirtschaftlichen Doppelbesteuerung (unechte Doppelbesteuerung) wird derselbe Besteuerungsgegenstand bei verschiedenen Steuerzahlern gleichzeitig besteuert.<sup>137</sup>

#### 2.5.4. Fehlende Besteuerung von Einkünften

Das Pendant zur juristischen (echten) Doppelbesteuerung und wirtschaftlichen (unechten) Doppelbesteuerung<sup>138</sup> ist die fehlende Besteuerung von Einkünften. Eine fehlende Besteuerung von Einkünften kann beispielsweise eintreten, wenn österreichische Staatsbürger ausländische Betriebsstätten in Ländern unterhalten,

---

<sup>133</sup> Vgl. VwGH 29.1.1998, 95/15/0043, ÖStZB 1998, 609 mwN; VwGH 28.9.2004, 2000/14/0172, ÖStZB 2005/219.

<sup>134</sup> siehe zum Thema juristische Doppelbesteuerung: EuGH 14. 11. 2006, C-513/04, Slg 2007, I-10967, Kerckhaert und Morres.

<sup>135</sup> Vgl. hierzu BFH vom 13.09.1972, I R 130/70, BStBl II 1973, 57, 57.

<sup>136</sup> Vgl. hierz bspw. BFH vom 17.10.2007, I R 96/06 zur Rückfallklausel bei Nichtausübung des ausschließlichen Besteuerungsrechts für Umwandlungsgewinn. In diesem Urteil werden die Grundsätze des BFH Urteils vom 17.12.2003, I R 40/02 dargestellt.

<sup>137</sup> Art 23 Tz 2 OECD-MK.

<sup>138</sup> Vgl. hierzu VwGH 29.1.1998, 95/15/0043, ÖStZB 1998, 609 mwN; VwGH 28.9.2004, 2000/14/0172, ÖStZB 2005/219.

in denen keine Besteuerung der Einkünfte aus Gewerbebetrieb stattfindet. Grund hierfür ist das bereits mehrfach erwähnte Betriebsstättenprinzip. Hat ein Unternehmer beispielsweise einen Betrieb in Dubai, erfolgt laut dem Betriebsstättenprinzip die Besteuerung mit den in Dubai erzielten Einkünften auch in Dubai als Quellenstaat. Der Trick ist, dass Dubai jedoch derzeit nur Gewinne aus Ölgeschäften besteuert und Gewinne aus anderen Branchen, welche in Österreich und Deutschland zu zahlende Ertragssteuern hervorrufen, in Dubai - und somit insgesamt - unversteuert bleiben, bzw. in Dubai nicht steuerbar sind und folglich unversteuert bleiben. Sind in Doppelbesteuerungsabkommen wechselseitige Anrechnungsmethoden vereinbart, besteht diese Möglichkeit für die Umgehung von Ertragssteuern nicht. In Österreich müssen für eine Steuerfreistellung gewisse Voraussetzungen erfüllt sein: zum einen müssen der ausländischen Betriebsstätte Einkünfte zugeordnet werden können – dies ist dann der Fall, wenn die Betriebsstätte selbständig Gewinne erwirtschaften kann; zum anderen müssen wesentliche Entscheidungen betreffend dieser Betriebsstätte im Ausland stattfinden, und es müssen Mitarbeiter dort eingesetzt werden. Eine reine Vermögensverwaltung begründet somit keine Steuerfreistellung in Österreich.<sup>139</sup>

## **2.6. Länderspezifische Schwierigkeiten in der Praxis**

Fraglich ist, unter welchen Gegebenheiten eine Beteiligung an einer Personengesellschaft zu einer anteiligen Betriebsstätte führt. Das Bundesministerium für Finanzen veröffentlichte hierzu am 21.06.2010, BMF-010221-IV/4/2010 ein Urteil, welches sich mit dem Qualifikationskonflikt des Artikel 3 Abs. 2 DBA Österreich und Deutschland beschäftigt hat. Das Urteil befasst sich mit dem Sachverhalt, dass eine in Deutschland steuerpflichtige Person nach Österreich zugezogen ist, und deutsche Anteile an einer Kapitalgesellschaft in eine in

---

<sup>139</sup> Rest, Steueroptimierung mit ausländischen Betriebsstätten

<http://www.hr-tax.at/steueroptimierung-mit-auslandischen-betriebsstatten/>.

Deutschland betriebene GmbH & Co. KG eingebracht hat. Nach österreichischem innerstaatlichen Recht sei aufgrund der Beteiligung an der deutschen vermögensverwaltenden KG keine Betriebsstätte gegeben, und Gewinne aus der GmbH & Co. KG seien somit in Österreich als Wohnsitzstaat des Gesellschafters zu versteuern (Hinweis zu Art. 10 DBA-Deutschland). Erwähnt wird in diesem Urteil die „Geprägetheorie“, weil die GmbH in der GmbH & Co. KG ein gewerbliches Gepräge darstellt, und damit das Entstehen einer die Beteiligung haltenden deutschen Betriebsstätte für den KG-Gesellschafter damit verbunden sei. Deutschland hat in diesem Fall ein Besteuerungsrecht bezüglich des Wertzuwachses und der Dividendenausschüttungen. Denn wie einleitend erwähnt, enthält das Doppelbesteuerungsabkommen keine Aussagen darüber, unter welchen Gegebenheiten die Beteiligung an einer Personengesellschaft zu einer anteiligen Betriebsstätte führt.

Wenn solche Abkommenslücken bestehen, dann dürfen diese durch innerstaatliches Recht gefüllt werden. Laut dem BMF-Schreiben muss Österreich gemäß Artikel 23 Abs. 2 des Abkommens zur Steuerfreistellung dann die in Deutschland versteuerten Einkünfte freistellen. Grundlegendes Problem sind hier die innerstaatlichen Divergenzen des Rechtes. Nach deutschem Recht liegt eine Betrieblichkeit der KG vor und nach österreichischem Recht eine reine Vermögensverwaltung der KG. Oft entstehen dadurch Qualifikationskonflikte, dass in Doppelbesteuerungsabkommen auf innerstaatliches Recht verwiesen wird. Des Weiteren werden in dem oben genannten BMF-Schreiben die auch schon in Tz. 2.1. erläuterten verschiedene Arten von Qualifikationskonflikten unterschieden: einerseits die Qualifikationskonflikte, deren Ursache in unterschiedlichem nationalen Recht bestehen; und zum anderen jene Qualifikationskonflikte, welche durch eine unterschiedliche Abkommensinterpretation der Länder verursacht werden. Über ein Verständigungsverfahren sollte laut dieser Auffassung eine übereinstimmende Abkommensauslegung gefunden werden.

### 2.6.1. Österreich

Doppelbesteuerungsabkommen sind ohne Wahlrecht in Österreich von Amts wegen zu berücksichtigen. Jedes DBA ist für sich ein eigener Staatsvertrag (Gesetz).<sup>140</sup> In Österreich wenden Doppelbesteuerungsabkommen in der Regel die Befreiungsmethode zur Vermeidung von Doppelbesteuerungen an. In diesem Zusammenhang werden solche Einkünfte oft in den Progressionsvorbehalt aufgenommen, sodass die Einkünfte nur für die Ermittlung des Durchschnittssteuersatzes relevant sind.<sup>141,142</sup>

In Österreich sind Doppelbesteuerungsabkommen Bestandteil des österreichischen Rechts und somit unmittelbar anwendbar. Sie befinden sich auf Ebene der Rechtsordnung einfacher Gesetze in Österreich. Trotz gleicher Ebene der Rechtsordnung gehen Doppelbesteuerungsabkommen den einfachen Gesetzen als speziellere Vorschrift vor, d.h. sie genießen in Österreich als speziellere Vorschrift den Vorrang.<sup>143</sup>

Innerstaatliche Vorschriften finden somit in Bezug auf Doppelbesteuerungsabkommen nachrangig Anwendung.<sup>144</sup> Umstritten ist, ob ein später geschaffener innerstaatlicher Besteuerungstatbestand Vorrang vor älterem

---

<sup>140</sup> Vgl. die Website des Bundesministeriums für Finanzen: [https://www.bmf.gv.at/steuern/int-steuerrecht/doppelbesteuerungsabkommen\\_allgemein.html#Allgemeines\\_zu\\_Doppelbesteuerungsabkommen](https://www.bmf.gv.at/steuern/int-steuerrecht/doppelbesteuerungsabkommen_allgemein.html#Allgemeines_zu_Doppelbesteuerungsabkommen).

<sup>141</sup> Vgl. die Website des Bundesministeriums für Finanzen: [https://www.bmf.gv.at/steuern/int-steuerrecht/doppelbesteuerungsabkommen\\_allgemein.html](https://www.bmf.gv.at/steuern/int-steuerrecht/doppelbesteuerungsabkommen_allgemein.html).

<sup>142</sup> Vgl. auch den Begriff des Progressionsvorbehaltes: VwGH vom 29.07.2010; 2010/15/0021, VwSlg 8574 F/2010.

<sup>143</sup> Vgl. hierzu auch die 474. Verordnung des Bundesministers für Finanzen betreffend die Vermeidung von Doppelbesteuerungen; Jahrgang 2002, ausgegeben am 17. Dezember 2002 Teil II;

<sup>144</sup> VwGH 28.6.1963, 2312/61, ÖStZB 1963, 215; VwGH 7.9.1989, 89/16/0085, ÖStZB 1990, 248 VwSlg 6424 F/1989.

Abkommensrecht haben kann. In diesem Zusammenhang kann es zu sogenannten „Treaty Overrides“ aufgrund der in der Praxis vorkommenden „Melford-Klausel“<sup>145</sup> kommen, wobei diese verdeckt oder durch eine direkte und ausdrückliche Kennzeichnung zur Anwendung kommen können.<sup>146</sup> Treaty Overrides bewirken dann entgegen der Übereinstimmung mit dem Völkerrecht die Nichtanwendung von Doppelbesteuerungsabkommen für die betroffenen Sachverhalte. § 48 BAO bildet in Österreich die gesetzliche Grundlage als unilaterale Maßnahme zur Vermeidung von Doppelbesteuerung für die Einkommen- und Körperschaftsteuer. Laut § 48 BAO kann das Bundesministerium für Finanzen bei Steuerpflichtigen, die in mehreren Ländern zur Steuerabgabe verpflichtet sind, diese in Österreich von der Abgabe von Steuern bei Bedarf befreien.<sup>147</sup> Es soll damit die wirtschaftlichen Beziehungen zum Ausland für Steuerinländer vereinfacht werden.<sup>148</sup> Bei § 48 BAO handelt es sich um eine Ermessensvorschrift.

### 2.6.2. Deutschland

Die völkerrechtliche Problematik des „Treaty Overriding“ ergibt sich natürlich auch in Deutschland. Das Rangverhältnis zwischen Abkommensrecht und innerstaatlichem Steuerrecht, wenn beide voneinander abweichen, ist im internationalen Schrifttum ausgiebig diskutiert. Aus deutscher Sicht sind in diesem Zusammenhang die Bestimmungen des Art. 25 GG und § 2 AO zu nennen.

Zwischen der Rechtsprechung des BFHs und der Finanzverwaltung (BMF) bestehen in Bezug auf die Besteuerung von Personengesellschaften erhebliche Divergenzen. Die Finanzverwaltung geht davon aus, dass die steuerliche Klassifizierung von Personengesellschaften nach nationalem Recht erfolgen muss,

---

<sup>145</sup> Entscheidung des Supreme Court Canada, *The Queen v. Melford Developments Inc.*, 82 DTC 6281.

<sup>146</sup> Vgl. BFH vom 11.12.2013, I R 4/13, BFHE 244, 1.

<sup>147</sup> VwGH 28.1.1980, 1430/78, ÖStZB 1980, 231.

<sup>148</sup> VwGH 14.3.1990, 89/13/0115, ÖStZB 1990, 364.

während der BFH dies ablehnt und eine Anwendung der Systematik eines bestehenden Doppelbesteuerungsabkommen voraussetzt, sobald ein DBA zwischen den Staaten vorliegt. Laut BFH soll eine Orientierung an den von der Gesellschaft erzielten Einkünfte erfolgen.<sup>149</sup>

Ein weiteres Praxisproblem in Deutschland besteht für Steuerinländer bei der Anrechnung ausländischer Steuern. Bei unbeschränkt steuerpflichtigen Personen in Deutschland unterliegen aufgrund des Welteinkommensprinzips<sup>150</sup> ausländische Einkünfte grundsätzlich der Inlandsbesteuerung, es sei denn, diese sind aufgrund von Doppelbesteuerungsabkommen der deutschen Besteuerung freigestellt. Im Ausland gezahlte Steuern werden dann gemäß § 34c Abs. 1 bzw. Abs. 6 EStG auf die deutsche Steuer angerechnet. Ein Sonderproblem besteht hier, wenn es zu sogenannten „Anrechnungsüberhängen“ kommt, weil die im Ausland einbehaltene Steuer höher als die deutsche Steuer ist.

Ein weiteres Praxisproblem besteht bei der Zuordnung von Sonderbetriebsausgaben zu ausländischen Betriebsstätten einer inländischen Personengesellschaft. Ein Beispiel hierfür wäre die Fremdfinanzierung von Anteilen an einer inländischen Personengesellschaft, wo beispielsweise die Zuordnung des Darlehens problematisch sein kann: Betriebsstätten werden - als unselbständige Teile eines Unternehmens - für die Besteuerung Teilgewinne zugerechnet.<sup>151</sup> Dafür wird die Betriebsstätte als selbständiges Unternehmen fingiert, womit das jeweilige innerstaatliche Steuerrecht des Standortes dieser Betriebsstätte maßgebend ist.<sup>152</sup>

---

<sup>149</sup> BFH vom 04.05.2011 (II R 51/09); BFH vom 09.12.2010 (I R 49/09) und BFH vom 28.04.2010 (I R 81/09).

<sup>150</sup> Vgl. bspw. zum Thema Welteinkommensprinzip BFH-Urteil vom 16.12.1998 (I R 40/97) BStBl. 1999 II S. 207.

<sup>151</sup> Siehe hierzu u.a. die Verwaltungsgrundsätze zur Betriebsstättenbesteuerung (BMF 24.12.99, IV B 4 -S 1300 -111/99).

Nach deutschem Steuerrecht sind bei der Ermittlung des Gewinns einer Personengesellschaft ebenfalls Einkünfte aus dem Sonderbetriebsvermögen mit einzubeziehen.<sup>153</sup> Das Darlehen wird für den Erwerb der Kommanditanteile aufgenommen. Steuerlich stellen die Kommanditanteile Anteile an den zu bilanzierenden und nicht bilanzierenden Wirtschaftsgütern dar.<sup>154</sup> Schlussfolgernd wird das Darlehen für die ideellen Anteile am Gesamthandsvermögen aufgenommen und die Zinsen dieses Darlehens sind somit in diesem Verhältnis der ausländischen Betriebsstätte zuzuordnen. Nach dieser Beurteilung muss im Anschluss über den Aufteilungsmaßstab entschieden werden. Eine Möglichkeit bietet hier die Aufteilung des Darlehens und damit die Zuordnung der Zinsen im Verhältnis der Unternehmenswerte der einzelnen Betriebsstätten und des Hauptunternehmens am Hauptstandort. Einer weiteren Überlegung bedarf es in Bezug auf etwaige Wertveränderungen in der Zukunft. Die simpelste Alternative wäre es, die Verhältnisse des ersten Jahres (Jahr der Aufnahme) als maßgebend bis zur endgültigen Tilgung des Darlehens anzusehen. Um eine flexiblere Anpassung zu ermöglichen, wäre eine Neubewertung für 3-Jahres-Intervalle denkbar, mit gebotener Vorsicht wegen der Möglichkeit des Gestaltungsmissbrauchs.

Ein Praxisproblem stellt ebenfalls der Betriebsausgabenabzug bzw. Werbungskostenabzug dar. Zum einen ist die Zuordnung der Ausgaben nach dem Verursachungsprinzip,<sup>155</sup> also der Betriebsstätte, welcher die Kosten zuzurechnen sind, vorzunehmen, und zum anderen muss in der Praxis darauf geachtet werden, dass ein Betriebsausgabenabzug nur einmal gewährt wird und nicht separat in jedem betroffenen Vertragsstaat in voller Höhe. Um dies zu vermeiden müssen

---

<sup>152</sup> Siehe hierzu *Debatin/Wassermeyer*, Doppelbesteuerung Tz. 136 zu Art. 7 OECD-MA.

<sup>153</sup> Siehe hierzu auch *Debatin/Wassermeyer*, a.a.O. Tz. 141.

<sup>154</sup> S.a. *Schmidt*, Kommentar zur Est, Rz. 452 zu § 16.

<sup>155</sup> Vgl. bspw. BFH vom 24.06.1969; I R 15/68, BStBl II 1969, S. 583; BFH vom 20.03.1980, IV R 89/79, BStBl II 1980, S. 298; BFH vom 29.01.1983, IV R 168/81, BStBl II 1983, S. 376.

verstärkt Betriebsprüfungen eingesetzt werden und es muss verstärkt Amtshilfe zwischen den betroffenen Staaten in Form der Ersuchung einer Auskunft der ausländischen Behörden erfolgen.

Unbeschränkt steuerpflichtige Personen, die an einer ausländischen Personengesellschaft beteiligt sind, werden in Deutschland laut dem Art. 7 OECD-MA als Unternehmen dieser Person gesehen. Die Betriebsstätte (§ 12 AO – deutsches Recht) ist demnach anteilig dem Gesellschafter zuzurechnen.<sup>156</sup> Ausgenommen sind rein vermögensverwaltende Personengesellschaften und Land- und Forstwirtschaftliche Betriebe, die nicht gewerblich geprägt sind. Rein vermögensverwaltende Personengesellschaften sind beispielsweise Hausverwaltungen, die einzig für die Betreuung mehrerer Mietobjekte verantwortlich sind oder Erbengemeinschaften, welche gemeinsam geerbte Immobilien verwalten müssen.

Der umgekehrte Fall, also dass ein beschränkt Steuerpflichtiger an einer inländischen Personengesellschaft beteiligt ist, ist identisch zu behandeln.<sup>157</sup> Der Gewinnanteil, der von dem Gewinn einer inländischen Personengesellschaft aus einer ausländischen Betriebsstätte auf einen nur beschränkt steuerpflichtigen Mitunternehmer (keinen Wohnsitz gem. § 8 AO – deutsches Recht und auch keinen gewöhnlichen Aufenthalt gem. § 9 AO – deutsches Recht im Inland) entfällt, ist in Deutschland allerdings nicht steuerbar.<sup>158</sup>

---

<sup>156</sup> BFH 26.02.1992, BStBl. II, S. 937.

<sup>157</sup> Vgl. im Umkehrschluss BFH Urteil vom 24.2.1988, BStBl II 1988, 663; BMF vom 24.12.1999, BStBl I 1999, 1076.

<sup>158</sup> BFH-Urteil vom 24.2.1988 (I R 95/84) BStBl. 1988 II S. 663.

### 3. CONCLUSIO

Rechtsverhältnisse von Personengesellschaften sind gesellschafts-, zivil- und steuerrechtlich in den verschiedenen Ländern sehr unterschiedlich geregelt.

Zusammenfassend ist festzuhalten, dass der Schwerpunkt der Problematik der Besteuerung von Personengesellschaften international die unterschiedliche Einstufung und Besteuerung von Gesellschaftsformen ist und länderübergreifend verschiedene Gesellschaftsformen existieren, welche nicht mit den Gesellschaftsformen von Österreich oder Deutschland verglichen werden können. Dies resultiert aus der sehr speziellen steuerlichen Behandlung von Personengesellschaften in Österreich und Deutschland, insbesondere in Bezug auf Sondervergütungen.

Um Doppelbesteuerungen oder Doppelfreistellungen bei länderübergreifenden Sachverhalten zu vermeiden, wenden die Vertragsstaaten die vereinbarten Doppelbesteuerungsabkommen an, oftmals auf Grundlage des OECD-MAs. Doch trotz Doppelbesteuerungsabkommen treten regelmäßig in Bezug auf die Besteuerung von Personengesellschaften Doppelbesteuerungen oder Doppelfreistellungen in den beteiligten Vertragsstaaten auf, denn eine unterschiedliche Einordnung von Einkünften in den Einkunftsarten eines Doppelbesteuerungsabkommens aufseiten des Quellenstaates und des Ansässigkeitsstaates wegen unterschiedlich nationaler Regelungen und Wertungen verursacht Qualifikationskonflikte (zu differenzieren in positive und negative Qualifikationskonflikte).

Qualifikationskonflikte können Einkünfte- und Zurechnungskonflikte sein. Ebenso kann es zu Interpretationslücken kommen. Diese Arten von Unstimmigkeiten sind dann in einem Verständigungsverfahren zu lösen.

Das Rechtsbewusstsein der Bevölkerung wird durch die eigenen Rechtssysteme geprägt, wodurch die beteiligten Personen konkrete Folgen von internationalen Verflechtungen nicht abschätzen können.<sup>165</sup> Beim Auftreten ausländischer Gesellschaften eine für alle Marktbeteiligten akzeptable Lösung zu erreichen, ist aufgrund vieler verschiedener Gründe nicht realistisch zu verwirklichen. Nicht jeder Beteiligte kann die Folgen von internationalen Verflechtungen abschätzen und stellt ihn beim Auftreten ausländischer Gesellschaftsformen vor einer sehr schwierig kalkulierbaren Herausforderung.<sup>166</sup>

---

<sup>165</sup> Eidmüller/Rehm, ZGR 2004, 159; Grundmann, ZIP 2004, 2401.

<sup>166</sup> Leible/Hoffmann, EuZW 2003, 677.

#### 4. LITERATURVERZEICHNIS

##### Literatur:

**Bächle/Rupp**, Finanz und Steuern, , Internationales Steuerrecht, Band 14, Schäffer/Poeschl Verlag

**Bendlinger/Kanduth-Kristen/Kofler/Rosenberger**, Internationales Steuerrecht, 1.Auflage, Stand: August 2014 (11. März 2015), LexisNexis Verlag

**Debatin/Wassermeyer**, Doppelbesteuerung, Kommentar (Loseblattsammlung), 129. Auflage 2015, Stand 01/2015

**Debatin Helmut**, System und Auslegung der Doppelbesteuerungsabkommen, in: DB 1985. Beilage 23, S. 1-8

**Doralt W./ Ruppe H. G.**, Grundriss des österreichischen Steuerrechts, Band I, 8. Aufl. (2003) und Band II, 4. Aufl. (2001); H. G. Ruppe, UStG, 2. Aufl. (1999)

**Doralt/Ruppe**, Steuerrecht Band I, bearbeitet von W. Doralt, G. Mayr, H.G. Ruppe, Grundriss des österreichischen Steuerrechts Band I, 11. Auflage Manz Verlag

**Eidenmüller, Horst** (Herausgeber), Ausländische Kapitalgesellschaften im deutschen Recht, München 2004, Verlag C.H. Beck

**Hermann Rico A.**, Reihe: Steuer, Wirtschaft und Recht, Band 260, Herausgegeben von Johannes Georg Bischoff, Alfred Kellermann, Günter Sieben und Norbert Herzig, Die Besteuerung von Personengesellschaften in den EU-Mitgliedstaaten und den USA, JOSEF EUL Verlag GmbH, Lohmar – Köln, 2006

**Gassner Wolfgang/Lang Michael/Lechner Eduard**, Personengesellschaften im Recht der Doppelbesteuerungsabkommen, Die Auswirkungen des OECD-Reports auf die Abkommenspraxis, Linde Verlag 2000

**Gstöttner Klaus**, Hybride Gesellschaften in der EU, Linzer Schriften zum Europäischen Steuerrecht, 11. März 2014, LexisNexis 2014

**Grobshäuser/Maier/Kies**, Finanz und Steuern Band 7, , Besteuerung der Gesellschaften, 2. neubearbeitete Auflage, 2009 Schäffer/Poeschel Verlag Stuttgart

**Gündisch, Stephan Guido**, Personengesellschaften 2004: Personengesellschaften im DBA-Recht – Eine Analyse des OECD-Partnership-Report, 1. Auflage, München 2004, Verlag C.H. Beck

**Jirousek Heinz**, Aufsatz: Kritische Anmerkung zur Auslegung von Doppelbesteuerungsabkommen, SWI 1998, 112-120, Quelle: Juris

**Kofler Georg/Moshhammer Harald/Tumpel Michael** in Lang Michael/Schuch Josef/Staringer Claus (Herausgeber), Einkünftezurechnung im Internationalen Steuerrecht, 1. Auflage 2012, Linde Verlag Wien 2012

**Lampert Steffen**, Doppellebesteuerungsrecht und Lastengleichheit. Qualifikations- und Zurechnungskonflikte bei der Besteuerung von Personengesellschaften, Steuerwissenschaftliche Schriften 22, Nomos C.H. Beck 2010

**Lechner Karl/Egger Anton/Schauer Reinbert**, Einführung in die Allgemeine Betriebswirtschaftslehre, 23. überarbeitete Auflage, Linde Verlag

**Loukota Helmut**, Der OECD-Report zur Anwendung des OECD-Musterabkommens auf Personengesellschaften, in: Gassner, Wolfgang/ Lang, Michael/ Lechner, Eduard (Herausgeber): Personengesellschaften im Recht der

Doppelbesteuerungsabkommen – Die Auswirkungen des OECD-Reports auf die Abkommenspraxis, Wien 2000, Linde Verlag

**Mandl/Bertl/Winterheller/Fatinger/Frühwirt**, Handbuch der Unternehmenspraxis, Wien 1986

**Niehus Ulrich / Wilke, Helmuth**, Die Besteuerung der Personengesellschaften, 4. Auflage, 2008 Schäffer/Poeschel Verlag Stuttgart

**PIStB Praxis Internationale Steuerberatung**, Ausgabe 06/2009, Seite 161

**Rieder/Huemer**, Gesellschaftsrecht, 3. Überarbeitete Auflage, Wien 2013, facultas.wuv

**Schmidt Ludwig**, EStG, Einkommensteuergesetz Kommentar 30. Auflage 2011, Verlag C.H. Beck München

**Sonnenberger Hans Jürgen** in: Münchener Kommentar zum Bürgerlichen Gesetzbuch Bd. 10, Internationales Privatrecht, 6. Auflage, Verlag C.H. Beck

**Tipke/Kruse**, Kommentar zur AO und FGO (ohne Steuerstrafrecht), Lieferung 141, Verlag Dr. Otto Schmidt, Köln (Ringband)

**Vogel, Klaus; Lehner, Moris; Eigelshoven, Axel** (Herausgeber), Doppelbesteuerungsabkommen der Bundesrepublik Deutschland auf dem Gebiet der Steuern vom Einkommen und Vermögen: Kommentar auf der Grundlage der Musterabkommen, 5. Auflage, München

**Vogel Klaus**, Ein Qualifikationsproblem im Dreieck zwischen Deutschland, Frankreich und Österreich, in: Schön, H. (Herausgeber): Gedächtnisschrift für Brigitte Knobbe-Keuk, Köln 1997

**Wassermeyer**, Kommentar, , Doppelbesteuerung: DBA, Loseblatt-Kommentar zu allen deutschen Doppelbesteuerungsabkommen, Loseblattsammlung, 128. Ergänzungslieferung, Stand 08/2014, C.H.BECK ISBN 978-3-406-67267-5

**Wassermeyer**, Franz; **Richter**, Stefan; **Schnittker**, Helder: Personengesellschaften im internationalen Steuerrecht, Verlag Dr. Otto Schmidt, Köln, 2010

**Wehrße** Martin, Reihe: Steuer, Wirtschaft und Recht, Band 310, Herausgeber: Johannes Georg Bischoff, Alfred Kellermann, Günter Sieben und Norbert Herzig, Grenzüberschreitende Besteuerung von Personengesellschaften im internationalen Vergleich, JOSEF EUL Verlag GmbH, Lohmar-Köln, 2011  
Finanz und Steuern, Band 14, Bächle/Rupp/Ott/Knies, Internationales Steuerrecht, 2. Auflage, 2008 Schäffer/Poeschel Verlag Stuttgart

### **Andere:**

**Abkommen** zwischen der Republik Österreich und der schweizerischen Eidgenossenschaft über die Zusammenarbeit in den Bereichen Steuern und Finanzmarkt; (DBA Ö-CH), BGBl 64/1975. (Art 7 Abs. 8 DBA Österreich / Schweiz).

**Berufungsentscheidung** der Außenstelle Linz 3ter Senat, GZ. RV/0036-L/11

Quelle des **Bundesministerium** für Finanzen 2014/0599097, BMF Schreiben vom 26. September 2014

**BMF-Schreiben** vom 16. Dezember 2003, BStBl 2004 I S. 40

**BMF-Schreiben** v. 13.07.2009, IV B 5 –S 2118- a/07/10004, DStR 2009, S. 1585

**BMF-Schreiben** vom 21.07.1997, BStBl. I S. 724; **BMF-Schreiben** vom 1.10.1997, BStBl. I S. 863; **BMF-Schreiben** vom 28.05.1998, BStBl. I S. 557, **BMF-Schreiben** vom 29.04.1993, BStBl. I S. 342

**BMF-010221-IV/4/2010** ein Urteil Deutsches Grundgesetz – GG 21.06.2010

**KODEX DES ÖSTERREICHISCHEN RECHTS**, Herausgeber: Univ.-Prof. Dr. Werner Doralt, EStG, RL-Kommentare 2013/14, 11. Auflage, Stand 1.9.2013, Linde Verlag

**KODEX DES ÖSTERREICHISCHEN RECHTS**, Herausgeber: Univ.-Prof. Dr. Werner Doralt, Rechnungslegung und Prüfung 2014/15, 6. Auflage, Stand 1.10.2014, Linde Verlag

**KODEX DES ÖSTERREICHISCHEN RECHTS**, Herausgeber: Univ.-Prof. Dr. Werner Doralt, Steuergesetze 2014/15, 56. Auflage, Stand 1.8.2014, Linde Verlag

**KODEX DES ÖSTERREICHISCHEN RECHTS**, Herausgeber: Univ.-Prof. Dr. Werner Doralt, KStG RL-Kommentar 2013, 8. Auflage, Stand 1.7.2013, Linde Verlag  
Kalss/Nowotny/Schauer, Österreichisches Gesellschaftsrecht, Systematische Darstellung sämtlicher Rechtsformen, MANZ Verlag

**Multilaterale Abkommen**, BGBl III 193/2014

**OECD**, Thre Granting of Treaty Benefits with respect to Income of Collective Investment Vehicles, 12.1.2009

**OECD-MA**, Abkommen zur Vermeidung von Doppelbesteuerung – Doppelbesteuerungsabkommen – Musterabkommen

OECD-Bericht „The Application of the OECD Model Tax Convention to Partnerships“ vom 21.01.1989

OFD Nordrhein-Westfalen, Verfügung. v. 17.6.2014, S 2242 - 2014/0003 - St 114  
Entscheidung des Supreme Court Canada, The Queen v. Melford Developments Inc., 82 DTC 6281

474. Verordnung des Bundesministers für Finanzen betreffend die Vermeidung von Doppelbesteuerungen; Jahrgang 2002, ausgegeben am 17. Dezember 2002 Teil II

Verwaltungsgrundsätze zur Betriebsstättenbesteuerung (BMF 24.12.99, IV B 4 -S 1300 -111/99)

Wiener Übereinkommen über diplomatische bzw. konsularische Beziehungen (s. H 3.29 EStH [Wiener Übereinkommen]).

ZIP, Zeitschrift für Wirtschaftsrecht

### **Weblinks:**

Link: <http://www.hr-tax.at/steueroptimierung-mit-auslandischen-betriebsstatten/>

<http://www.rechtslupe.de/steuerrecht/einkommensteuer/einkommensteuer-betrieb/81441-381441>

[statistik.at/web\\_de/statistiken/unternehmen\\_arbeitsstaetten/unternehmensdemografie\\_insgesamt/057553.html](http://statistik.at/web_de/statistiken/unternehmen_arbeitsstaetten/unternehmensdemografie_insgesamt/057553.html)>(25.11.2014);Gahleitner, Grundzüge des Gesellschaftsrechts für Arbeitnehmervetreter I: Die österreichischen Rechtsformen im Überblick, [netzwerke.oegb.at/14egs\\_vorarlberg/data/upload/WRM-01.pdf](http://netzwerke.oegb.at/14egs_vorarlberg/data/upload/WRM-01.pdf)>(7.4.2014).

<netzwerke.oegb.at/14egs\_vorarlberg/data/upload/WRM-01.pdf>(7.4.2014).

Die Internetseite des Bundesministeriums für Finanzen unter folgendem Link:  
<https://www.bmf.gv.at/steuern/selbststaendige-unternehmer/betriebsausgaben/ba-abschreibung.html>.

Das OECD Musterabkommen Sabine Kanduth/Kristen/Georg Kofler unter folgendem Weblink:

[http://www.steuerrrecht.jku.at/steuerrrecht/de/elemente\\_site/lehre/2010/Materialien%20IntStR/Materialiensammlung%20zum%20Kurs.pdf](http://www.steuerrrecht.jku.at/steuerrrecht/de/elemente_site/lehre/2010/Materialien%20IntStR/Materialiensammlung%20zum%20Kurs.pdf)

**Bundesministerium für Finanzen, 19. Februar 2007, In Findok veröffentlicht am: 25.09.2007 betroffene Normen:**

Art. 3 DBA D (E, V), Doppelbesteuerungsabkommen Bundesrepublik Deutschland (Einkommen- u. Vermögenssteuern), BGBl. III Nr. 182/2002

Art. 23 DBA D (E, V), Doppelbesteuerungsabkommen Bundesrepublik Deutschland (Einkommen- u. Vermögenssteuern), BGBl. III Nr. 182/2002

Verweise: VwGH 01.11.1982, 82/14/0084;

<https://findok.bmf.gv.at/findok?execution=e1s5&segmentId=5b66c5d2-3867-4fc5-89f1-a0bcda1a6789>

EAS-Auskunft des BMF vom 19.02.2007, BMF-010221/0080-IV/4/2007 gültig ab 19.02.2007

Webseite des Bundesministeriums für Finanzen: [https://www.bmf.gv.at/steuern/int-steuerrecht/doppelbesteuerungsabkommen\\_allgemein.html#Allgemeines\\_zu\\_Doppelbesteuerungsabkommen](https://www.bmf.gv.at/steuern/int-steuerrecht/doppelbesteuerungsabkommen_allgemein.html#Allgemeines_zu_Doppelbesteuerungsabkommen)

Webseite des Bundesministeriums für Finanzen: [https://www.bmf.gv.at/steuern/int-steuerrecht/doppelbesteuerungsabkommen\\_allgemein.html](https://www.bmf.gv.at/steuern/int-steuerrecht/doppelbesteuerungsabkommen_allgemein.html)

**Verzeichnis der Entscheidungen (chronologisch):**

VwGH 17.01.1995, 94/14/0077

VwGH vom 17.1.1995, 94/14/0077

VwGH 18.4.2007, 2006/13/0085

VwGH 28.05.2009, 2008/15/0034

VwGH 25.9.2001, 99/14/0217

BFH vom 10.11.1980, GrS 1/79, BStBl. 1981 II, S. 164 ff.

BFH vom 25.6.1984, GrS 4/82, BStBl. 1984 II, S. 751 ff.

BFH vom 25.2.1991, GrS 7/89, BStBl. 1991 II, S. 651 ff.

BFH vom 3.5.1993, GrS 3/92, BStBl. 1993 II, S. 616 ff.

BFH vom 3.7.1995, GrS 1/93, BStBl. 1995 II, S.617 ff.

BFH vom 25.6.1984, GrS 4/82, BStBl. 1984 II, S. 751-770;

BFH vom 25.2.1991, GrS 7/89, BStBl. 1991 II, S. 699

BFH vom 7.8.1986, IV R 137/83, BStBl. 1986 II, S. 910

BFH vom 6.12.1988, VIII R 362/83, BFHE 156,93, BStBl II 1989, 705

BFH vom 9.11.1988, I R 191/84, BStBl. 1989 II, S. 343

BFH vom 25.6.1984, GrS 4/84, BStBl. 1984 II, S. 761

BFH vom 8. Februar 1979; BStBl II 1979, S. 405

VwGH 18.06.1976, 3345/78, ÖStZB 1980, S. 98

VwGH 10.3.1983, 82/13/0017

BFH vom 23.5.1991; BStBl. II 1991, S. 800

BFH vom 20.06.1985, BStBl. II 1985, S. 654

BFH vom 23.10.1990, BStBl. II 1991, S. 401

BFH vom 14.11.1985, BStBl. II 1986, S.58

BFH vom 11.03.1992, BStBl. II 1992, S.797

BFH vom 5.7.1972, BStBl. II 1972, S. 928

BFH v. 12.10.1977, BStBl. II 1978, S191 m.w.N.; 14.04.1988, BStBl. II 1988, S. 667;  
13.09.1988, BStBl. II 1989, S. 37

BFH v. 06.10.1987, BStBl. II 1988, S. 667

VwGH 10.3.1982, 82/13/0008; VwGH 6.5.1975, 1703/74

VwGH 4.10.1983, 83/14/0017

VwGH 29.9.1980, 679/78

VwGH 21.12.1993, 89/14/0186

BFH vom 20.11.2014, IV R 1/11

BFH vom 17.09.2014, IV R 33/11

BFH vom 25. August 1993 XI R 6/93, BFHE 172, 91, BStBI II 1994, 23, m.w.N

BFH vom 13. Februar 1996 VIII R 39/92; BFHE 180, 278, BStBI II 1996, 409, m.w.N

BFH v. 11.12.1986, BStBI II 1987, S. 553

BFH vom 25.05.2011, I R 95/10, BFH/NV 2011, S. 1602

VwGH 17.06.1992, 87/13/0157

VwGH 16.11.1979, 0665/78

VwGH vom 22.11.1995, 94/15/0147

BFH v. 07.07.1992, BStBI. II 1993, S. 328

OFD München v. 02.04.2001, DStR 2001, S. 1032

BFH vom 16.04.2015, IV R 1/12

OFD Nordrhein-Westfalen, Verfügung. v. 17.6.2014, S 2242 - 2014/0003 - St 114

BFH vom 20.11.2014, IV R 1/11

VwGH vom 12.09.1989; 88/14/0137; ÖStZB1990, 34

BFH vom 10.07.2002, I R 71/01

VWGH 28.2.1989, 89/14/0019, ÖStZB 1989, 379

BMF-Schreiben 26.9. 2014, 2014/0599097

BMF-Schreiben vom 16. Dezember 2003, BStBl 2004 I S. 40

BMF-Schreiben vom 16. Dezember 2014 Tz. 2.1.1.

BFH vom 27.02.1991, I R 15/98, BStBl. II 1991, S. 444

BFH vom 17.10.2007, I R 5/06, DStR 2008, S. 659

VwGH 23.2.1994, 93/15/0175, ÖStZB 1994, 587; 31.7.1996, 92/13/0172, ÖStZB 1997, 235.

VwGH 15.3.1990, B 758/88, VfSlg. 12326

BFH 25. 5. 2011, I R 95/10

VwGH 30.4.1964, 0880/62

VwGH 28.6.1963, 2312/61, VwSlg, 2907 F/1963

VwGH 7.9.1989, 89/16/0085, VwSlg, 6424 F/1989

EUGH 12.12.2002, C-385/00, Slg 2002, I-11819, De Groot

VwGH 22.4.1992, 91/14/0048, ÖStZB 1992, 833

VwGH 21.5.1997, 96/14/0084, ÖStZB 1998, 15

VwGH 12.12.1995, 94/14/0060, ÖStZB 1996, 416

VwGH 27.6.1991, 90/13/0156, 157, ÖStZB 1992, 941

VwGH 1.11.1982, 82/14/0084, ÖStZB 1983, 300

BFH vom 27.02.1991, BStBl. II S.444

BFH vom 14.07.1993, BStBl. II 1994 S. 91

BFH vom 26.02.1992, BStBl II S. 937

BFH vom 31.05.1995, BStBl II S. 683

BFH vom 30.08.1995, BStBl II 1996 S. 563

BFH vom 17.12.1997, BStBl II 1998 S. 296

BMF-Schreiben vom 13. Juli 2006, BStBl 2006 I S. 461 (Merkblatt zum internationalen Verständigungs- und Schiedsverfahren)

BMF 24.12.1999 BStBl I 1999, 1076

BFH vom 28.03.1985, BStBl II S. 405

BFH vom 25.06.1986, BStBl II S. 785

BFH vom 29.07.1992, BStBl 1993 II S. 63

VwGH 28.2.1989, 89/14/0038, ÖStZB 1989, 385

VwGH 23.6.1970, 1593/69, VwSlg. 4107F/1970

BMF-Schreiben vom 20. Juni 2013 – IV B 2 – S 1300/09/10006

BFH vom 17. Oktober 2007 – I R 96/06, BStBl 2008 II S. 953

FG Hamburg, Urteil vom 30.05.2000, VII 244/98, EFG 2000, 1048

BFH vom 11. Juni 1996, BStBl II 1997 S. 117

BMF-Schreiben vom 12.4.2005; Aktenzeichen: IV B 4 - S 1341–1/05.

BFH vom 19.05.2010 - I B 191/09

VfGH 4.12.1968, B 24/68, VfSlg 1968/5847

BFH vom 17.10.2007, I R 96/06

BFH Urteils vom 17.12.2003, I R 40/02

EuGH 14. 11. 2006, C-513/04, Slg 2007, I-10967, Kerckhaert und Morres

BFH vom 13.09.1972, I R 130/70, BStBl II 1973, 57, 57

VwGH 29.1.1998, 95/15/0043, ÖStZB 1998, 609 mwN

VwGH 28.9.2004, 2000/14/0172, ÖStZB 2005/219

VwGH vom 29.07.2010; 2010/15/0021, VwSlg 8574 F/2010

BFH vom 11.12.2013, I R 4/13, BFHE 244, 1

VwGH 28.6.1963, 2312/61, ÖStZB 1963, 215

VwGH 7.9.1989, 89/16/0085, ÖStZB 1990, 248 VwSlg 6424 F/1989

VwGH 28.1.1980, 1430/78, ÖStZB 1980, 231

VwGH 14.3.1990, 89/13/0115, ÖStZB 1990, 364

BFH vom 04.05.2011 (II R 51/09); BFH vom 09.12.2010 (I R 49/09)

BFH vom 28.04.2010 (I R 81/09)

BFH 26.02.1992, BStBl. II, S. 937

BFH Urteil vom 24.2.1988, BStBl II 1988, 663

BMF vom 24.12.1999, BStBl I 1999, 1076

BFH-Urteil vom 24.2.1988 (I R 95/84) BStBl. 1988 II S. 663

BFH vom 24.06.1969; I R 15/68, BStBl II 1969, S. 583

BFH vom 20.03.1980, IV R 89/79, BStBl II 1980, S. 298

BFH vom 29.01.1983, IV R 168/81, BStBl II 1983, S. 376;

FG Düsseldorf vom 22.05.1979, IX 694/77 G, EFG 1980, S. 34; BFH vom 28.07.1982, I R 196/79, BStBl. II 1983, S. 77; BFH vom 17.07.1991, I R 98/88, BStBl. II 1992, S. 246. Zum Thema unechte Betriebsaufspaltung siehe BFH Urteil vom 3.11.1959, I 217/58 U; BStBl III 1960, S. 50; BFH vom 24.2.2000, IV R 62/98 BStBl II 2000, S. 417; BFH vom 17.4.2002, X R 8/00, BStBl. II 2002, S. 527.

BFH vom 29.07.1992, BStBl 1993 II S. 63

BFH vom 1.04.1987, BStBl II S. 550

BFH vom 29.07.1992, BStBl 1993 II S. 63

BFH vom 23.06.1992, BStBl. II, S. 972

BMF-Schreiben vom 21.07.1997, BStBl. I S. 724

BMF-Schreiben vom 1.10.1997, BStBl. I S. 863

BMF-Schreiben vom 28.05.1998, BStBl. I S. 557

BMF-Schreiben vom 29.04.1993, BStBl. I S. 342

BFH vom 11. Oktober 1989, BStBl 1990 II S. 166

BFH vom 3. Februar 1993, BStBl. II S. 462

BFH vom 23.01.1985, BStBl. II S. 47

BFH I R 54, 55/10, BStBl II 2012, 106

## 5. ANHANG

### Zusammenfassung

Die Besteuerung der Personengesellschaften in Österreich und Deutschland zeigt sehr viele Parallelen.

Das Gesellschaftsrecht in Österreich, insbesondere das Recht der Personengesellschaften, ist wesentlich durch das Prinzip der Gestaltungsfreiheit geprägt, wodurch den Gesellschaftern möglichst weitgehende Bewegungsfreiheit eingeräumt wird. Es gilt in Österreich die Theorie der einheitlichen Gewinnermittlung; diese erfolgt in zwei Schritten. Die Einkünfte von Personengesellschaften werden gem. § 188 BAO festgestellt und den einzelnen Mitunternehmern grds. unmittelbar zugerechnet. Da Personengesellschaften kein Steuersubjekt von Ertragssteuern sind, schulden diese lediglich als Steuersubjekt Kommunalsteuer und Umsatzsteuer. Statistisch gesehen gab es im Jahr 2012 nur 55.451 Personengesellschaften und andere Rechtsformen ausgenommen Einzelunternehmen und Kapitalgesellschaften in Österreich.

Personengesellschaften in Deutschland sind ebenfalls weder einkommen- noch körperschaftsteuerpflichtig und es handelt sich um eine transparente Besteuerung, in denen die Gesellschafter selbst mit ihren anteiligen Gewinnen der Besteuerung unterliegen. Die Theorie der einheitlichen Gewinnermittlung gilt auch in Deutschland, diese erfolgt ebenfalls in zwei Schritten. Für die Gewinnfeststellung findet eine einheitliche und gesonderte Feststellung nach dem Gewinnverteilungsschlüssel statt.

Offensichtliche Unterschiede zwischen Österreich und Deutschland finden sich bei den einzelnen Gesetzesvorschriften, da zwar in beiden Ländern das Einkommensteuergesetz gilt, jedoch Gesetzesvorschriften und Inhalt der einzelnen Rechtsnormen im Einkommensteuergesetz und auch in der AO (DL) und BAO (AT) stark bis gering variieren. Ebenfalls divergieren die Länder bei der Einhaltung des UGB in Österreich und des HGB in Deutschland, sowie bei der Gewährung von

Steuerermäßigungen im Zusammenhang von gewerblichen Einkünften und die Unterwerfung von gewerblichen Einkünften der Gewerbesteuer in Deutschland.

Für die Bilanzerstellung sind in Österreich die Unternehmensbilanz und in Deutschland die Handelsbilanz und für beide Länder die Steuerbilanz, die Sonderbilanz und die Ergänzungsbilanz maßgebend. In Sonderbilanzen ist das im Zivilrecht stehende Eigentum der Gesellschafter, das sog. Sonderbetriebsvermögen und in Ergänzungsbilanzen ist das gesamthänderisch gebundene Vermögen des Unternehmens als Korrekturposten zu bilanzieren. Ein besonderes Augenmerk wird in dieser Arbeit auf die Sondervergütungen gelegt als *lex specialis*.

Die Analyse besteht aus der Behandlung der Problematik der Qualifikationskonflikte allgemein, der Unterschiede der Besteuerung bzw. Bilanzierung in Bezug auf Personengesellschaften im Kontext der Sonderbilanzen und Ergänzungsbilanzen zwischen Österreich und Deutschland, der unterschiedlichen Behandlung von Sondervergütungen im Steuerrecht von Österreich und Deutschland, der Befassung mit den Grundsätzen der Doppelbesteuerungsabkommen mit Bezug auf die Zuteilung von Besteuerungsrechten speziell bei Personengesellschaften, der praktischen Schwierigkeiten grenzüberschreitender Fälle bei unterschiedlichen Konzepten der Besteuerung von Personengesellschaften und länderspezifischer Schwierigkeiten in der Praxis von Österreich und Deutschland.

Insbesondere die Problematik von positiven oder negativen Qualifikationskonflikten und Einkünften- und Zurechnungskonflikten spielen im Zusammenhang der internationalen Besteuerung von Personengesellschaften eine Rolle.

Im Hinblick auf die Grundsätze der Doppelbesteuerungsabkommen wird in dieser Arbeit Stellung zu abkommensrechtlichen Fragen genommen, welche sich im Zusammenhang mit Sonderbilanzen, Ergänzungsbilanzen und Sondervergütungen ergeben können.

In puncto der praktischen Schwierigkeiten bei grenzüberschreitenden Fällen wird im vorliegenden Manuskript differenziert in Schwierigkeiten der Finanzverwaltung, Schwierigkeiten der Gesellschafter bzw. Schutz der Steuerpflichtigen,

Schwierigkeiten der Doppelbesteuerung und Doppelnichtbesteuerung von Einkünften, ebenso in länderspezifische Schwierigkeiten von Österreich und Deutschland in der Praxis.

## **Summary**

The taxation of business partnerships in Austria and Germany is similar in many respects.

In Austria, corporate law (*Gesellschaftsrecht*), and business partnerships law (*Recht der Personengesellschaften*) in particular, are characterized by the principle of freedom of scope, which provides shareholders with a maximum freedom of movement. Austria applies the uniform theory of determination of taxable income in two steps. Income of business partnerships is determined according to § 188 BAO, and, in general, is directly attributed to the individual shareholders. Since business partnerships are not subject to tax on earnings, they are only subject to municipal tax and value-added tax. In 2012, there were 55,451 business partnerships or other legal forms in Austria, after exclusion of sole traders and corporate enterprises.

In Germany, business partnerships are also neither subject to income taxation, nor to corporate taxation. Taxation is transparent, in the sense that for each business partner, only the respective attributable profit is subject to taxation. Similar to Austria, the uniform theory of determination of taxable income is applied in two steps. For income determination, a uniform and separate assessment according to a profit distribution key is used.

Obvious differences between Austria and Germany exist with regard to the contents of the respective provisions and legal norms of their income tax acts, as well as AO (DE) und BAO (AT). The two countries also differ in terms of their adherence to the UGB in Austria and the HGB in Germany, respectively, and also in terms of the granting of tax reductions for revenues, and the application of trade income tax to revenues in Germany.

For the preparation of balance sheets, Austria uses the corporate balance sheets (*Unternehmensbilanz*) as its basis, whereas Germany uses the commercial balance sheets (*Handelsbilanz*); in both countries, the tax balance sheets, supplementary balance sheets and complementary balance sheets are also taken into account. In complementary tax balance sheets, the property of business partners according to

civil law – the so-called *Sonderbetriebsvermögen* (business assets of partnership owned by one of the partners) – is used as adjustment item; whereas in supplementary tax balance sheets, purpose-specific tied assets are used for the same purpose. In this work, special allowances in the form of a *lex specialis* will receive special attention.

The analytic part of the present thesis will focus on problems arising from qualification conflicts in general; differences in taxation and balancing with regard to business partnerships between Austria and Germany, with a special emphasis on complementary and supplementary tax balances; the basics of double taxation, with a focus on the taxation of business partnerships; practical difficulties in the field of cross-border taxation due to different, country-specific concepts of taxation of business partnerships in Austria and Germany.

Furthermore, problems arising from positive or negative qualification conflicts, as well as conflicts regarding income and assignment of income, play an important role in the context of international taxation of business partnerships. With regard to the basic principles of (economical and juridical) double taxation, treaty-related questions will be explored, in particular those that are concerned with supplementary and complementary balance as well as bonuses.

Practical difficulties that are commonly encountered in the area of cross-border taxation will be divided into those that arise from difficulties concerning the financial administration, difficulties concerning business partners or protection of taxpayers, difficulties that arise from double taxation or non-double taxation of income, and related country-specific taxation difficulties and challenges in Austria and Germany.