

Die Personengesellschaft im Unternehmens- und Steuerrecht

Wiener Bilanzrechtstage 2013

herausgegeben von

Dr. Romuald Bertl Univ.-Prof.	Dr. Eva Eberhartinger, LL.M. Univ.-Prof.
Dr. Dr. h.c. Anton Egger em. Univ.-Prof.	Dr. Susanne Kalss, LL.M. Univ.-Prof.
Dr. Dr. h.c. Michael Lang Univ.-Prof.	Dr. Christian Nowotny Univ.-Prof.
Dr. Christian Riegler Univ.-Prof.	Dr. Josef Schuch Univ.-Prof.
	Dr. Claus Staringer Univ.-Prof.

Linde

anwender letztlich große Verantwortung im Rechtsalltag auf und gibt auch dort Spielraum, wo vielleicht Klarheit besser wäre.

Auf der anderen Seite hat die Untersuchung aber gezeigt, dass zu vielen der behandelten Fragen aus dem systematischen Gesetzeszusammenhang des Körperschaftsteuerrechts heraus durchaus befriedigende Auslegungsergebnisse gefunden werden konnten. Die Interpretationsaufgabe mag dabei nicht immer leicht gewesen sein, kann aber für sich in Anspruch nehmen, ihre Ergebnisse insgesamt doch am – sorgfältig studierten – Gesetz festmachen zu können. Insbesondere war es an keiner Stelle nötig (dem fachkundigen Leser wird dies aufgefallen sein), zur Klärung einer Rechtsfrage auf eine der verschiedenen „klassischen“ Theorien zur steuerlichen Behandlung von Personengesellschaften zurückgreifen zu müssen.⁷⁷ Dies verstehe ich als Vorzug: Solche Theorien neigen dazu apodiktisch zu sein und verleiten zum zwinghaften Streben nach „theoriekonsequenten“ Lösungen, auch wenn diese in der Sache wenig überzeugend sein sollten. Mehr Erfolg bei der Gesetzesauslegung scheint zu haben, sich bei der Lösung konkreter Rechtsprobleme – hier der Transparenzfrage bei Personengesellschaften im Konzern – möglichst ans Gesetz und den Gesamtzusammenhang der konkret zu untersuchenden Norm zu halten.

Aus dieser Perspektive wird schließlich deutlich, dass die am Anfang des Beitrags stehende „Gretchenfrage“ (*Wie hält es denn nun das Konzernsteuerrecht mit der Transparenz von Personengesellschaften?*) in Wahrheit falsch gestellt war: Man sollte nicht nach einer allgemein gültigen Antwort suchen, ob Personengesellschaften im Konzern nun „vollständig transparent“ behandelt werden oder nicht, denn der Beitrag hat gezeigt, dass diese Antwort – jeweils vor dem Hintergrund der konkret anzuwendenden steuerlichen Norm – durchaus unterschiedlich ausfallen kann.

⁷⁷ Dazu ausführlich *Bergmann*, Die steuerliche Gewinnermittlung von Personengesellschaften, in diesem Band.

Michael Lang¹

1. **Eingrenzung des Themas**
2. **Die österreichischen Doppelbesteuerungsabkommen**
 - 2.1. Der Durchgriff durch den im Ausland errichteten Rechtsträger und seine abkommensrechtlichen Konsequenzen
 - 2.2. Die Erwähnung der Personengesellschaft in den österreichischen DBA
 - 2.3. Die Erwähnung der stillen Gesellschaft in den österreichischen DBA
3. **Die abkommensrechtliche Behandlung von Personengesellschaften bei transparenter Behandlung im anderen Vertragsstaat**
 - 3.1. Die Bedeutung des innerstaatlichen Rechts des anderen Vertragsstaats
 - 3.2. Die autonome Interpretation durch AOA
 - 3.3. Die autonome Interpretation im Falle der gewerblich geprägten Personengesellschaft
4. **Die abkommensrechtliche Behandlung von Personengesellschaften bei intransparenter Behandlung im anderen Vertragsstaat**
 - 4.1. Die Besteuerungsbefugnis des anderen Vertragsstaats
 - 4.2. Die Freistellung der Einkünfte in Österreich als Ansässigkeitsstaat des Gesellschafters
 - 4.3. Die Anrechnung der ausländischen Steuer in Österreich als Ansässigkeitsstaat des Gesellschafters
5. **Würdigung**

¹ Herrn *Michael Wenzl, LL.M.*, danke ich für die Unterstützung bei der Erstellung des Anmerkungsapparats und der Fahnenkorrektur.

1. Eingrenzung des Themas

Die Behandlung von Personengesellschaften im Recht der Doppelbesteuerungsabkommen gehört zu den anspruchsvollsten Themen des Internationalen Steuerrechts. Dies ist vor allem darauf zurückzuführen dass die als Personengesellschaften bezeichneten Rechtsträger oft in einer Rechtsordnung als transparent betrachtet werden, während ihr die Rechtsordnung des anderen Vertragsstaats Steuerrechtssubjektivität beimisst. In der Praxis führen Qualifikationskonflikte dazu, dass in beiden Staaten unterschiedliche Verteilungsnormen angewendet werden. Werden Einkünfte bei unterschiedlichen Rechtsträgern erfasst, sind oft auch Zurechnungskonflikte die Folge. Für beide Arten von Konflikten hat die OECD Lösungsvorschläge präsentiert², bei denen aber umstritten ist, ob und inwieweit sie auf die geltenden Rechtsvorschriften zurückgeführt werden können³. Darüber hinaus gehen selbst die von der OECD entwickelten Konzepte zu beiden Arten von Konflikten in unterschiedliche Richtungen⁴. Da Qualifikations- und Zurechnungskonflikte oft eng verknüpft sind, führt dies zu weiteren strittigen Auslegungsfragen.

Es verwundert aus diesen Gründen nicht, dass die Literatur zur abkommensrechtlichen Behandlung von Personengesellschaften mittlerweile uferlos geworden ist. Daher ist es auch nicht möglich, im Rahmen eines Beitrags alle Aspekte dieses Themas auch nur anzusprechen. Eine Auswahl ist unumgänglich. Ich will

² The Application of the OECD Model Tax Convention to Partnerships, Issues in International Taxation No. 6 (1999); Siehe dazu zB *Menck*, OECD-Bericht zur Personengesellschaft und zum Qualifikationskonflikt – ein Überblick, IStR 1999, 147; *Lang*, The Application of the OECD Model Tax Convention to Partnerships – A Critical Analysis of the Report Prepared by the OECD Committee on Fiscal Affairs (2000); *Lang*, Qualifikationskonflikte bei Personengesellschaften, IStR 2000, 129; *Lang*, Personengesellschaften im DBA Recht, SWI 2000, 60; *Lang*, Qualifikationskonflikte im Recht der Doppelbesteuerungsabkommen, in *Kirchhoff/Lehner/Raupach/Rodi* (Hrsg), Staaten und Steuern - FS Vogel (2000) 907; *Krabbe*, OECD-Musterabkommen 2000, IStR 2000, 196; *Günkel/Lieber*, BMF-Schreiben zur steuerlichen Behandlung von Gewinnanteilen aus atypisch stillen Beteiligungen nach den DBA, IWB 2000 Fach 3 Gruppe 2, 871; *Bendlinger*, Personengesellschaften im DBA-Recht, SWI 2000, 16; *Lechner*, Die Abkommensberechtigung von Personengesellschaften, in *Gassner/Lang/Lechner* (Hrsg), Personengesellschaften im Recht der Doppelbesteuerungsabkommen (2000) 69; *Aigner/Züger*, Die Lösung des OECD-Steuerausschusses für Qualifikationskonflikte bei Personengesellschaften, in *Gassner/Lang/Lechner* (Hrsg), Personengesellschaften im Recht der Doppelbesteuerungsabkommen (2000) 47; *Schmidt*, Personengesellschaften im internationalen Steuerrecht nach dem OECD-Bericht „The Application of the OECD Model Tax Convention to Partnerships“ und den Änderungen im OECD-MA und im OECD-Kommentar im Jahre 2000, IStR 2001, 489; *Gündisch*, Analoge Abkommensanwendung zur Überwindung von Qualifikationskonflikten, IStR 2005, 829. Vertiefend *Lang* in FS Vogel 909 ff; *Schuch/Bauer*, Die Überlegungen des OECD-Steuerausschusses zur Lösung von Qualifikationskonflikten, in *Gassner/Lang/Lechner* (Hrsg), Personengesellschaften in Doppelbesteuerungsabkommen (2000), 27 (31 f).

³ Siehe *Lang*, Qualifikations- und Zurechnungskonflikte im DBA-Recht, IStR 2010, 114 (118).

⁴ *Berl* et al, Die Personengesellschaft im Unternehmens- und Steuerrecht

mich daher in der Folge jener Konstellation widmen, in der ein in Österreich ansässiger Gesellschafter an einem im anderen Vertragsstaat errichteten Rechtsträger beteiligt ist, der nach den Wertungen des österreichischen Steuerrechts einer Personengesellschaft entspricht; und zunächst die für die abkommensrechtliche Beurteilung maßgebenden Regelungen der österreichischen DBA darlegen (Abschnitt II), um sodann die Bedeutung des originär innerstaatlichen Rechts des anderen Vertragsstaats in jenen Fällen herauszuarbeiten, in denen dort errichtete Personengesellschaften auch transparent behandelt werden (Abschnitt III). In weiterer Folge werde ich mich dann den Konstellationen zuwenden, in denen die nach den Wertungen des originär innerstaatlichen Rechts Österreichs als transparent eingestufte Personengesellschaft im anderen Vertragsstaat – also in ihrem Errichtungsstaat – als Steuersubjekt qualifiziert wird (Abschnitt IV).

2. Die österreichischen Doppelbesteuerungsabkommen

2.1. Der Durchgriff durch den im Ausland errichteten Rechtsträger und seine abkommensrechtlichen Konsequenzen

Ausländische Rechtsträger werden für Zwecke des österreichischen Steuerrechts nach wie vor nach den Grundsätzen behandelt, die von Lehre und Rechtsprechung unter Berufung auf das berühmte Venezuela-Urteil des RFH entwickelt wurden⁵. Demnach kommt es auf folgende Kriterien an⁶:

- Unabhängigkeit des Bestands der Körperschaft von ihren Mitgliedern,
- gebundenes Kapital, das im Eigentum der Körperschaft selbst steht,
- Beteiligung anderer Personen am Gesellschaftskapital,
- Möglichkeit zur Mitwirkung an der Willensbildung der Gesellschaft für die Beteiligten im Rahmen von Gesellschafterversammlungen,
- im Grundsatz freie Übertragbarkeit der Gesellschaftsanteile,
- Drittorganschaft,
- zentralisierte Geschäftsführung und Vertretung, eine verbandsmäßige Organisation,
- keine persönliche Unternehmerinitiative der Mitglieder,
- Rechtsfähigkeit der Körperschaft nach der ausländischen Rechtsordnung,
- Beschränkung der Haftung der Gesellschafter für Verbindlichkeiten der Gesellschaft,
- Anspruch auf einen verhältnismäßigen Anteil am Gewinn soweit er zur Verteilung bestimmt ist,
- grundsätzlich zeitlich unbefristete Existenz der Körperschaft.

⁵ RFH v. 12.2.1930, VI A 899/27 RStB1 1930, 444 ff.

⁶ Vgl. Lang, Steuerlicher „Durchgriff“ durch liechtensteinische Stiftungen? ÖStZ 2011, 107 (108). Weitere Nachweise bei *Hohenwarter in Lang/Schuch/Staringer, KStG* (2009) § 1 Rz 66.

Eine Entscheidung des VwGH, wonach es ausschließlich auf die Steuersubjektivität nach ausländischem Recht ankommen soll und daher generell durch unbesteuerte Körperschaften „durchgegriffen“ werden soll, ist vereinzelt geblieben⁷ und im Schrifttum zurecht heftig kritisiert worden⁸. Die Diskussion zur Einordnung ausländischer Stiftungen zeigt aber, dass die Anwendung der auf Grundlage der Venezuela-Rechtsprechung entwickelten Kriterien an ihre Grenzen stößt: Diese Grundsätze sind für Rechtsträger entwickelt worden, die – aus dem Blickwinkel des österreichischen Rechts betrachtet – „zwischen“ Kapitalgesellschaft und Personengesellschaft angesiedelt sind und sollen die Beurteilung ermöglichen, ob ein ausländischer Rechtsträger eher einer Kapital- oder Personengesellschaft entspricht. Eigentümerlose Rechtsträger liegen aber nicht in diesem Spektrum, sondern bilden eine eigene Kategorie⁹. Dennoch soll für die weiteren Überlegungen davon ausgegangen werden, dass diese Kriterien eine eindeutige Einordnung ausländischer Rechtsträger ermöglichen.

Die österreichischen DBA folgen über weite Strecken dem OECD-Musterabkommen. Nach der gängigen Verwaltungspraxis ist in diesen Fällen durch ausländische Rechtsträger, die nach den Wertungen des österreichischen Steuerrechts einer Personengesellschaft entsprechen, auch für abkommensrechtliche Zwecke durchzugreifen¹⁰. Für diese Auffassung spricht, dass die DBA keine eigenen Einkünftezurechnungsgrundsätze kennen und daher der Zurechnungsscheidung des originär innerstaatlichen Rechts folgen¹¹. Die Tätigkeit der im Ausland errichteten Personengesellschaft ist dann auch für die Bestimmung der Verteilungsnorm beim Gesellschafter maßgebend. Ist die Personengesellschaft unternehmerisch tätig, werden die Einkünfte des Gesellschafters unter Art 7 subsumiert. Liegt kein Unternehmen vor, können – je nach Art der Einkünfte der ausländischen Personengesellschaft – zB die Verteilungsnormen für Einkünfte aus unbeweglichem Vermögen, Dividenden, Zinsen, Lizenzgebühren oder Veräußerungsgewinne oder „andere Einkünfte“ nach der Art 21 OECD-MA nachgebildeten Verteilungsnorm zum Tragen kommen.

⁷ VwGH 19.1.2005, 2000/13/0176.

⁸ Siehe *Kofler/Postl*, Das „Hong Kong-Erkenntnis“ des VwGH, *ecolex* 2005, 557 (558 ff).

⁹ Näher *Lang*, *ÖStZ* 2011, 110.

¹⁰ Vgl. zB BMF 31.10.1997, EAS 1151, SWI 1997, 533 (zu einer US Limited Partnership); BMF 24.7.1998, EAS 1228, SWI 1998, 450 (zu einer australischen Limited Liability Partnership); BMF 20.11.2000, EAS 1756, SWI 2001, 4 (zu einer Organgesellschaft); BMF 21.11.2003; EAS 2375, SWI 2004, 222 (zu einer rumänischen Personengesellschaft); BMF 21.12.2005; EAS 2683, SWI 2006, 54 (zu einer französischen SCI); BMF 11.2.2009, EAS 3040, SWI 2009, 114 (zu einer bulgarischen Personengesellschaft); BMF 18.4.2011, EAS 3217, SWI 2011, 232 (zu einer bulgarischen Personengesellschaft).

¹¹ Ausführlich *Lang*, Die Bedeutung des originär innerstaatlichen Rechts für die Auslegung von Doppelbesteuerungsabkommen, in *Burmester/Endres* (Hrsg.), *Außensteuerrecht, Doppelbesteuerungsabkommen und EU-Recht im Spannungsverhältnis* – FS Debatin (1997) 283 (295 ff).

Die Verwaltungspraxis geht bei diesem „Durchgriff“ noch einen Schritt weiter und betrachtet im Falle von Unternehmensgewinnen eine von der im Ausland errichteten Personengesellschaft unterhaltene Betriebsstätte anteilig als Betriebsstätte jedes Gesellschafters¹². Bereits der Umstand, dass die Personengesellschaft nach dem Recht des anderen Vertragsstaats errichtet ist, legt daher die Annahme nahe, dass die Geschäftsleitungsbetriebsstätte der Personengesellschaft auch jedem Gesellschafter eine Betriebsstätte in diesem Staat vermittelt. Völlig selbstverständlich ist diese Auffassung aber nicht¹³. Sieht man nämlich die Beteiligung an einer Personengesellschaft als Unternehmen des Gesellschafters an, so könnten Zweifel angemeldet werden, ob jeder Unternehmer seine Tätigkeit durch eine Betriebsstätte der Personengesellschaft im anderen Staat ausübt. Gerade in Fällen von Publikumsgesellschaften mit mehreren hundert Kommanditisten oder atypisch stillen Gesellschaftern ist fraglich, ob jeder einzelne Mitunternehmer überhaupt so viel Einfluss auf die Tätigkeit der Gesellschaft ausübt, dass ihm auch die Tätigkeit der Betriebsstätte zugeordnet werden kann.

2.2. Die Erwähnung der Personengesellschaft in den österreichischen DBA

Etlliche österreichische DBA sprechen in Art 7 die Personengesellschaft ausdrücklich an: So finden sich mitunter folgende oder ähnliche Formulierungen¹⁴: „Der in diesem Artikel verwendete Ausdruck ‚Gewinne‘ umfasst auch Gewinne eines Gesellschafters aus seiner Beteiligung an einer Personengesellschaft.“ Die Bedeutung dieser Wendung ist aber alles andere als klar. Widmet man sich ihr genauer, ergeben sich eine Reihe von Auslegungsfragen:

Geht man davon aus, dass Einkünfte eines ausländischen Rechtsträgers, durch den nach den oben beschriebenen Grundsätzen des österreichischen Ertragsteuerrechts „durchgegriffen“ wird, den in Österreich ansässigen Gesellschaftern dieses

Rechtsträgers schon auf Grundlage des OECD-Musterabkommens Unternehmensgewinne im Sinne des Art 7 OECD-MA vermitteln, stellt sich die Frage nach der normativen Bedeutung dieser Wendung. Dabei sticht zunächst ins Auge, dass der Begriff der Personengesellschaft zivilrechtlich geprägt ist¹⁵. Die Deutung, die Anwendung des Art 7 OECD-MA auf Einkünfte aus jenen Mitunternehmenschaften zu beschränken, die auch Personengesellschaften sind, scheidet aufgrund des in diesem Satz verwendeten Wortes „auch“ aus. Überlegenswert wäre es aber, Einkünfte aus Personengesellschaften generell der Art 7 OECD-MA nachgebildeten DBA-Norm zuzuordnen¹⁶. Die Bedeutung dieser Wendung könnte dann darin liegen, auch Einkünfte nicht-unternehmerisch tätiger Personengesellschaften für abkommensrechtliche Zwecke als Unternehmensgewinne zu behandeln. Ebenso könnte in Erwägung gezogen werden, Einkünfte aus allen Rechtsträgern, die entweder nach ausländischem Recht als Personengesellschaften angesehen werden oder aber nach den Wertungen des österreichischen Gesellschaftsrechts einer Personengesellschaft entsprechen, der Art 7 OECD-MA nachgebildeten Vorschrift zu unterwerfen.

Ist die Intention der Verfasser dieser vom OECD-MA abweichenden Bestimmung darauf gerichtet außer Streit zu stellen, dass Art 7 OECD-MA nicht bloß für Einzelunternehmen anwendbar ist, sondern dass auch der Durchgriff durch den ausländischen unternehmerisch tätigen Rechtsträger Unternehmensgewinne vermitteln kann, dann ist die Umsetzung dieses Ziels missglückt: Nicht nur der Begriff der „Personengesellschaft“ ist vor diesem Hintergrund zumindest missverständlich. Die Anknüpfung an die „Gewinne“ des Unternehmens ist genauso wenig geglückt: Mit dem Begriff der „Gewinne“ meinen die Abkommen die jeweilige Bemessungsgrundlage des nationalen Rechts¹⁷. Sollte es darum gehen die Einstufung solcher Beteiligungen als „Unternehmen“ abzusichern, ist die Formulierung des DBA Österreich – Deutschland zumindest aus diesem Blickwinkel besser gewählt¹⁸. „Dieser Artikel gilt auch für die Einkünfte aus der Beteiligung an einer Personengesellschaft.“

Generell sollten Normsetzer mit „Klarstellungen“ vorsichtig sein: Sie werfen – wie schon die hier nur kurz angerissenen Überlegungen zeigen – zusätzliche Auslegungsfragen auf und bergen außerdem die Gefahr des Umkehrschlusses: In Fällen, in denen die ausdrückliche Regelung fehlt, stellt sich für den Rechtsanwender die Frage, ob dann etwas anderes gilt. Gerade in Konstellationen wie hier, in denen es ohnehin unbestritten ist, dass im Falle eines Durch-

¹⁵ Tischbirek in Vogel/Lehner, Doppelbesteuerungsabkommen⁵ Art. 10 Rz 54; ähnlich auch Gassner, Die Zukunft der österreichischen Abkommenspolitik, in Gassner/Hemetsberger/Lang/Sasseville/Vogel (Hrsg), Die Zukunft des Internationalen Steuerrechts (1999) 89 (94 f).

¹⁶ Ausführlich Toifl, Personengesellschaften im Recht der Doppelbesteuerungsabkommen (2003) 112 ff.

¹⁷ Näher Lang in FS Debatim 297.

¹⁸ Vgl Art 7 (8) DBA Österreich-Deutschland.

¹² Siehe BMF 23.11.2012, EAS 3303, SWI 2013, 3; VPR 2010 Rz 276.

¹³ Kritisch Sutter, Die abkommensrechtliche Stellung der atypisch stillen Beteiligung, in Gassner/Lang/Lechner (Hrsg), Personengesellschaften im Recht der DBA (2000) 205 (226 ff); Lang/Simader, DBA Österreich – Kroatien (2013) 50 f.

¹⁴ Siehe zB Art 7 (8) DBA Österreich-Armenien; Art 7 (8) DBA Österreich-Dänemark; Art 7 (7) DBA Österreich-Deutschland; Art 7 (9) DBA Österreich-Estland; Art 7 (6) DBA Österreich-Finnland; Art 7 (8) DBA Österreich-Großbritannien; Art 7 (7) DBA Österreich-Indonesien; Art 7 (8) DBA Österreich-Kasachstan; Art 7 (7) DBA Österreich-Korea; Art 7 (8) DBA Österreich-Kroatien; Art 7 (8) DBA Österreich-Lettland; Art 7 (8) DBA Österreich-Litauen; Art 7 (8) DBA Österreich-Malta; Art 7 (8) DBA Österreich-Mexiko; Art 7 (8) DBA Österreich-Moldau; Art 7 (8) DBA Österreich-Mongolei; Art 7 (8) DBA Österreich-Norwegen; Art 7 (8) DBA Österreich-Pakistan; Art 7 (9) DBA Österreich-Philippinen; Art 7 (8) DBA Österreich-Polen; Art 7 Z 8 DBA Österreich-Schweiz; Art 7 (8) DBA Österreich-Slowenien; Art 7 (8) DBA Österreich-Südafrika; Art 7 (7) DBA Österreich-Tunesien; Art 7 Z 8 DBA Österreich-Ukraine; Art 7 (8) DBA Österreich-Uzbekistan; Art 7 (8) DBA Österreich-VAE; Art 7 (8) DBA Österreich-Venezuela; Art 7 (8) DBA Österreich-Zypern.

griffs durch einen ausländischen unternehmerisch tätigen Rechtsträger auch die Gesellschaftler Unternehmensgewinne beziehen, gibt es überhaupt keine Notwendigkeit zu einer Klarstellung. Allenfalls könnte bloß in Zweifel gezogen werden, ob die Beteiligung am ausländischen Rechtsträger auch dem Gesellschaftler anteilig eine Betriebsstätte vermittelt. Gerade diese Frage wird aber nicht durch die Sondervorschrift geklärt. Diese Diskussion zeigt, dass Abkommensverhandler gut beraten sind, möglichst wenig vom Musterabkommen der OECD abzuweichen¹⁹.

2.3. Die Erwähnung der stillen Gesellschaft in den österreichischen DBA

Viele – vor allem ältere – österreichische DBA erweitern den Anwendungsbereich der Verteilungsnorm für Unternehmensgewinne²⁰: Der Ausdruck „Gewinne“ umfasst auch Gewinne eines Gesellschafters aus seiner Beteiligung an einer Personengesellschaft und im Fall Österreichs auch aus einer Beteiligung an einer stillen Gesellschaft des österreichischen Rechts²¹. Die Regelung stellt sicher, dass – zumindest im Falle Österreichs – Einkünfte aus einer stillen Gesellschaft des österreichischen Rechts nach Art 7 des jeweiligen DBA zu beurteilen sind²¹. Eine Differenzierung zwischen einer unechten und einer echten stillen Gesellschaft ist daher nicht erforderlich. Fehlt eine derartige Regelung, würde sich die Frage stellen, welche Arten der stillen Gesellschaft eine unternehmerische Beteiligung vermitteln und daher unter Art 7 fallen, und unter welchen Voraussetzungen abkommensrechtlich Einkünfte aus Forderungen vorliegen, die nach der Art 11 OECD-MA nachgebildeten Verteilungsnorm zu behandeln wären. Da Abkommen autonom zu interpretieren sind, könnte dies diffizile Abgrenzungsfragen aufwerfen. Keineswegs wäre nämlich von vornherein anzunehmen, dass die Grenze exakt dort liegt, wo nach innerstaatlichem Steuerrecht zwischen echter und unechter stiller Gesellschaft unterschieden wird²². Das Abstellen auf „die stille Gesellschaft des österreichischen Rechts“

vermeidet diese Abgrenzung, wirft stattdessen aber die Frage der Unterscheidung zwischen Einkünften aus einer echten stillen Gesellschaft, die unter Art 7 fallen, und Einkünften aus partiarischen Darlehen, die als verbleibende Einkünfte Art 11 zuzuordnen sind, auf²³.

Die Vorschrift sieht bei der Beteiligung an einer stillen Gesellschaft einen doppelten Österreich-Bezug vor²⁴: Es geht um Gewinne „aus der Beteiligung an einer stillen Gesellschaft des österreichischen Rechts“ und dies nur „im Fall Österreichs“. § 179 UGB definiert die stille Gesellschaft als Beteiligung an einem Unternehmen in Form einer Einlage, die in das Vermögen des Unternehmenshabers übergeht. Es besteht kein Gesamthandvermögen der stillen Gesellschaft; sie ist eine reine Innengesellschaft ohne Rechtspersönlichkeit²⁵.

Nicht ohne Schwierigkeiten ist die Wendung „im Falle Österreichs“ zu deuten²⁶. Der Wortlaut würde die Annahme nicht ausschließen, dass nur Österreich diese Vorschrift auf Gewinnanteile aus einer stillen Beteiligung anwendet und der jeweilige andere Vertragsstaat dieser Erweiterung des Gewinnbegriffs nicht folgt. Diese Interpretation würde allerdings einen Qualifikationskonflikt zur Folge haben, wenn der andere Vertragsstaat Einkünfte aus einer stillen Beteiligung des österreichischen Rechts nicht als Unternehmensgewinne iSd Art 7 anrechnet. Eine solche „Vorprogrammierung“ einer unterschiedlichen Qualifikation in den beiden Vertragsstaaten kann den Abkommensrechtssetzern aber nicht unterstellt werden. Mit der Einordnung der Einkünfte des stillen Gesellschafters unter die Art 7 OECD-MA nachgebildete Abkommensnorm verfolgen die Abkommensrechtssetzer das Ziel, die Abgrenzung zwischen Art 7 und Art 11 OECD-MA auf diesem Gebiet obsolet zu machen und die Einkünfte des stillen Gesellschafters damit generell nicht den in Art 11 dem Quellenstaat auferlegten Schranken zu unterwerfen. Der Quellenstaat soll ein unbeschränktes Besteuerungsrecht haben. Vor dem Hintergrund, dass diese Regelung Bestandteil der österreichischen Abkommenspolitik ist und daher offenbar der Durchsetzung österreichischer Interessen dienen soll, lässt es sich auch verstehen, wenn nur die Begründung einer stillen Gesellschaft an einem österreichischen Unternehmen diese Rechtsfolge auslöst²⁷. „Im Falle Österreichs“ lässt sich demzufolge so deuten, dass diese Regelung nur dann anwendbar ist, wenn Österreich der andere Ver-

¹⁹ Näher Lang, Überlegungen zur österreichischen DBA-Politik, SWI 2012, 108 (121).

²⁰ Vgl Lang, SWI 2012, 119. Zur Sondervorschrift von stillen Gesellschaften siehe Sutter in Gassner/Lang/Lechner, Personengesellschaften 231. Die angesprochenen Sonderbestimmungen finden sich zB in Art 7 (8) DBA Österreich-Kroatien; Art 7 (8) DBA Österreich-Dänemark; Art 7 (9) DBA Österreich-Estland; Art 7 (6) DBA Österreich-Finland; Art 7 (8) DBA Österreich-Schweiz; Art 7 (8) DBA Österreich-USA.

²¹ Siehe Lang/Simader, DBA 47.

²² Vgl Leitner, Die stille Gesellschaft im Recht der Doppelbesteuerungsabkommen, SWI 2000, 159 (160 ff); Sutter in Gassner/Lang/Lechner, Personengesellschaften 210 ff; anders BMF 12.4.1999, EAS 1434, SWI 1999, 311 zum DBA Spanien. Vgl zur Einordnung im innerstaatlichen Recht Titz, Die Abgrenzung von Eigen- und Fremdkapital im Ertragsteuerrecht, in Lang/Schuch/Staringer/Storck (Hrsg), Aktuelle Fragen der Konzernfinanzierung, 15 (22 f); Sutter in Gassner/Lang/Lechner, Personengesellschaften 208; Leitner, stille Gesellschaft, SWI 2000, 159.

²³ Vgl Gassner in Gassner/Hemetsberger/Lang/Sasseville/Vogel 94.

²⁴ Näher Lang/Simader, DBA 47.

²⁵ Vgl Sutter in Gassner/Lang/Lechner, Personengesellschaften 207.

²⁶ Näher Lang/Simader, DBA 47.

²⁷ Vgl dazu in Bezug auf die Wortfolge „stille Gesellschaft des österreichischen Rechts“ Sutter in Gassner/Lang/Lechner Personengesellschaften 232 f; Leitner, Die stille Gesellschaft im zwischenstaatlichen Steuerrecht, in Bernat/Böhler/Weilinger (Hrsg), Zum Recht der Wirtschaft – FS Krejci (2001) 1559 (1566); offenbar auch BMF 12.4.1999, EAS 1434, SWI 1999 zum DBA Spanien; BMF 11.1.1998, EAS 1198, SWI 1998, 154 zum DBA Australien.

tragsstaat ist²⁸. Dies schließt dann aber nicht aus, dass der andere Vertragsstaat als Ansässigkeitsstaat an die österreichische Qualifikation gebunden ist und ebenfalls Art 7 anzuwenden hat. Für diese Interpretation spricht, dass sich die Verteilungsnormen primär an den Quellenstaat richten und es daher auch konsistent ist, die Wendung „im Falle Österreichs“ auf die Konstellation zu beziehen, in der Österreich der Quellenstaat ist. So wie Art 6 Abs 2 und Art 10 Abs 3 OECD-MA die Qualifikation des Quellenstaates teilweise oder zur Gänze auch für die Anwendung der Verteilungsnorm im Ansässigkeitsstaat bindend normieren, bewirkt diese Sondervorschrift eine Bindung des anderen Vertragsstaats als Ansässigkeitsstaat an die österreichische Qualifikation²⁹.

Diese Deutung löst aber keineswegs alle Auslegungsfragen³⁰: So stellt sich beispielsweise in den Fällen, in denen eine stille Gesellschaft an einem Einzelunternehmen begründet wird, das seinen Betrieb in Österreich entfaltet, dessen Betreiber aber im anderen Vertragsstaat oder in einem Drittstaat ansässig ist, die Frage, ob es sich hier um einen „Fall Österreichs“ handelt. Ähnlich schwierig ist die Frage zu beantworten, was für eine stille Beteiligung an einer in Österreich tätigen Kapitalgesellschaft oder für eine stille Beteiligung an einer in Österreich tätigen Personengesellschaft gilt, die Betriebsstätten und Gesellschafter in verschiedenen Staaten hat. Angesichts des Umstands, dass diese Sondervorschrift Art 7 OECD-MA ergänzt und Art 7 OECD-MA das Besteuerungsrecht des Quellenstaates am Betriebsstättenprinzip ausrichtet, ist es naheliegend, in solchen Konstellationen insoweit einen „Fall Österreichs“ anzunehmen, als das Unternehmen, an dem die stille Gesellschaft begründet wird, in Österreich über eine Betriebsstätte verfügt.

Nach dieser Deutung ist diese Sondervorschrift für stille Gesellschaften oder ähnliche Gestaltungen, die in Hinblick auf eine ausländische Betriebsstätte begründet werden, nicht anwendbar. Denn hier geht es nicht um den „Fall[...] Österreichs“³¹. Werden derartige Gestaltungen gewählt, sind die Einkünfte Art 7, Art 10 oder Art 11 des DBA zuzuordnen, und zwar nach denselben Maßstäben, die anwendbar sind, wenn – wie nach dem MA – keine Sonderregelung besteht, die den Anwendungsbereich der Unternehmensgewinne erweitert.

Die erwähnte Sonderregelung vieler österreichischer DBA sieht als Rechtsfolge die Zuordnung der Einkünfte des stillen Gesellschafters zu Art 7 OECD-MA vor. Eine ausdrückliche Anordnung, dass eine Betriebsstätte des Unternehmens, an dem die stille Beteiligung besteht, begründet wird, findet sich nicht. Geht man aber davon aus, dass den Abkommensrechtssetzern vor Augen stand, bei stillen Gesellschaften die Abgrenzung zwischen Art 7 und Art 11 überflüssig zu machen und auf diese Weise die Abkommensanwendung zu vereinfachen, spricht dies da-

²⁸ Näher Lang/Simader, DBA 48.

²⁹ Siehe Lang/Simader, DBA 48.

³⁰ Näher Lang/Simader, DBA 48 f.

³¹ Siehe Lang/Simader, DBA 49.

für, auch in diesen Fällen anzunehmen, dass die Betriebsstätte des Unternehmens auch seinem stillen Gesellschafter eine Betriebsstätte vermittelt³². Auch sollte das Quellenbesteuerungsrecht Österreichs in diesen Fällen gesichert bleiben, was nur gewährleistet ist, wenn man die Betriebsstätte des Unternehmens, an dem die stille Beteiligung begründet wird, als Betriebsstätte des stillen Gesellschafters wertet³³. Bei Fehlen einer österreichischen Betriebsstätte fällt nämlich dem Ansässigkeitsstaat das ausschließliche Besteuerungsrecht zu.

Die Sonderregelung über die Zuordnung von Einkünften des stillen Gesellschafters zu den Unternehmensgewinnen findet sich zwar nach wie vor in zahlreichen DBA, ist aber heute nicht mehr Bestandteil der österreichischen Abkommenspolitik³⁴. Sie wurde durch eine Sonderregelung in der Art 11 OECD-MA nachgebildeten Vorschrift des österreichischen Musterabkommens abgelöst, welche die österreichische Delegation in Abkommensverhandlungen durchzusetzen versucht. Diesem Vorschlag zufolge bleibt zwar die Definition der Zinsen gegenüber Art 11 Abs 3 OECD-MA unverändert, allerdings wurde Art 11 Abs 2 OECD-MA durch folgende Regelung ersetzt: „Einkünfte aus Rechten oder Forderungen mit Gewinnbeteiligung einschließlich der Einkünfte eines stillen Gesellschafters aus seiner Beteiligung als stiller Gesellschafter oder aus partiari-schen Darlehen und Gewinnobligationen dürfen jedoch auch in dem Vertragsstaat, aus dem sie stammen, nach dem Recht dieses Staates besteuert werden.“

Diese Regelung soll *Jirousek* zufolge sicherstellen, dass sowohl der Quellenstaat das uneingeschränkte Besteuerungsrecht hat als auch der Ansässigkeitsstaat jedenfalls besteuern kann³⁵. Nach dieser Auffassung soll für Einkünfte des stillen Gesellschafters die Anrechnungsmethode zum Tragen kommen, die für Art 11 OECD-MA nachgebildete Abkommensvorschriften üblicherweise vorgesehen ist³⁶. Sind Einkünfte aus stillen Beteiligungen den Unternehmensgewinnen zugeordnet, können sie im Ansässigkeitsstaat – je nach der vorgesehenen Methode zur Vermeidung der Doppelbesteuerung – auch befreit sein. Der Wortlaut dieser Vorschrift lässt aber offen, ob hier nur der echte stille Gesellschafter gemeint ist oder auch der unechte stille Gesellschafter, dessen Einkünfte im Falle des Fehlens einer ausdrücklichen Regelung zumindest nach der Verwaltungspraxis eher den Unternehmensgewinnen zugeordnet wären. Gerade dann, wenn der Begriff der stillen Gesellschaft in Art 11 Abs 2 weit zu verstehen wäre, stellt sich die Frage, wie mit jenen Einkünften des stillen Gesellschafters zu verfahren ist, die zwar unter Art 11 Abs 2, aber nicht unter die Definition der Zinsen fallen und die daher auch nicht nach Art 11 Abs 1 des österreichischen Modells dem Ansässigkeits-

³² Siehe Lang/Simader, DBA 51.

³³ So VPR 2010, Rz. 288.

³⁴ Näher *Jirousek*, Negotiations of Tax Treaties – an update, SWI 2003, 309 (314 f).

³⁵ Vgl dazu *Jirousek*, SWI 2003, 315 f; Siehe zB Art 11 (2) DBA Österreich-Deutschland; Art 11 (4) DBA Österreich-Kuba; Art 11 (4) DBA Österreich-Türkei.

³⁶ *Jirousek*, SWI 2003, 316.

staat zur Besteuerung zugewiesen werden. Sind diese Einkünfte nicht vom Zinsenartikel erfasst, werden sie häufig den Unternehmensgewinnen zuzuordnen sein. Im Falle der Anwendung der Freistellungsmethode kann aber dann erst recht der Fall eintreten, dass es bei der ausschließlichen Besteuerung im Quellenstaat bleibt und der Ansässigkeitsstaat – gegebenenfalls unter Progressionsvorbehalt – freizustellen hat.

Diese Regelung wirft somit ebenfalls Auslegungsfragen auf und belastet die Abkommensanwendung mit zusätzlicher Rechtsunsicherheit. Es überrascht daher nicht, dass sich diese Vorschrift – wie *Jirousek* darlegt – „*international als schwer durchsetzbar*“ erweist und bisher keine wesentliche Bedeutung erlangt hat³⁷. Dies sollte Grund genug sein, die Regelung ganz aus dem österreichischen Musterabkommen zu streichen und künftige Abkommensverhandlungen nicht mehr mit diesem Vorschlag zu belasten.

3. Die abkommenrechtliche Behandlung von Personengesellschaften bei transparenter Behandlung im anderen Vertragsstaat

3.1. Die Bedeutung des innerstaatlichen Rechts des anderen Vertragsstaats

Die bisherigen Überlegungen haben gezeigt, dass die Sonderregelungen über stille Gesellschaften im österreichischen Musterabkommen modifiziert worden sind und sich nunmehr in DBA-Verhandlungen immer schwerer durchsetzen lassen. Zumindest langfristig werden sie in den österreichischen Abkommen seltener werden. Die Vorschrift, die Personengesellschaften anspricht, ist überhaupt nicht mehr Bestandteil des österreichischen Musterabkommens und hat zumindest der Verwaltungspraxis zufolge immer nur klarstellende Bedeutung gehabt. Vor diesem Hintergrund sollte sich die Auslegung der österreichischen DBA in Hinblick auf Personengesellschaften nicht von jener des OECD-Musterabkommens unterscheiden. Die Voraussetzungen für eine Auslegung aus dem Abkommen heraus – also losgelöst vom innerstaatlichen Recht – sollte daher gegeben sein.

Ein Blick auf die öffentlich zugänglichen Erledigungen des BMF zeigt aber, dass innerstaatliche Besonderheiten eines der beiden Staaten, zumindest der Auffassung der österreichischen Finanzverwaltung zufolge, in die Abkommensinterpretation hineinspielen, und dies sogar dann, wenn beide Staaten in ihren Besteuerungsgrundsätzen übereinstimmen und es sich um einen Rechtsträger handelt, der in beiden Staaten transparent besteuert wird³⁸. Gleichzeitig zeigt sich aber auch, dass im Laufe der Zeit schon eine Tendenz festzustellen ist, auch seitens der Verwaltung stärker

³⁷ *Jirousek*, SWI 2003, 316.

³⁸ BMF 3.3.2003, EAS 2248, SWI 2003, 159 (zu einer kanadischen limited partnership); BMF 25.2.2005, EAS 2571, SWI 2005, 155 (zu einer deutschen SchiffsbeteiligungsgmbH & Co KG); BMF 29.10.2007, EAS 2900, SWI 2007, 529 (zu einer deutschen GmbH & Co KG).

den Grundsatz der abkommensautonomen Interpretation zu betonen, zumindest in den Fällen, in denen eine andere Betrachtung zu Qualifikationskonflikten führt, die dem anderen Staat die Besteuerung ermöglichen und Österreich verpflichten, die sich dadurch ergebende Doppelbesteuerung zu vermeiden.

Ein Beispiel für diese Entwicklung in der Verwaltungsauffassung ist die Relevanz der im deutschen innerstaatlichen Recht maßgebenden Geprägelehre. Die Rechtsauskunft EAS 2900 v. 29.10.2007 illustriert, wie das BMF zunächst der Rechtslage in Deutschland Bedeutung beimessen hat³⁹.

„*Werden Beteiligungen an einer deutschen AG von den Mitgliedern einer Familie, die ihren Lebensmittelpunkt nach Österreich verlegen, in eine deutsche GmbH & Co KG eingebracht, um solcherart die steuerliche ‚Verstrickung‘ dieser Beteiligungen in Deutschland aufrechtzuerhalten, so ist nach österreichischem innerstaatlichen Recht durch die Beteiligung der Familienmitglieder an dieser deutschen vermögensverwaltenden KG keine deutsche Betriebsstätte gegeben, sodass die Einkünfte aus der deutschen AG-Beteiligung gem. Art 10 DBA-Deutschland steuerlich den in Österreich ansässig gewordenen Familienmitgliedern zuzurechnen sind. Wenn allerdings nach der im deutschen innerstaatlichen Recht verwurzelten ‚Geprägelehre‘ die deutsche GmbH der KG ein gewerbliches Gepräge gibt und damit das Entstehen einer Beteiligung haltenden deutschen Betriebsstätte für die KG-Gesellschafter verbunden ist, dann kann Deutschland nicht entgegnetreten werden, wenn es auf der Grundlage von Artikel 3 Abs 2 DBA-Deutschland nach Artikel 7 das Besteuerungsrecht an den Dividendenausschüttungen und am Wertzuwachs in Anspruch nimmt. Denn das Abkommen selbst enthält keine Anweisungen in Bezug auf die Zurechnung von Betriebsvermögen an Betriebsstätten, sodass – soweit dies zur Vermeidung einer Doppelbesteuerung erforderlich ist – diese ‚Lücke‘ zutreffenderweise durch innerstaatliches deutsches Recht gefüllt werden darf. Nimmt aber Deutschland solcherart in Übereinstimmung mit dem Abkommen ein Besteuerungsrecht in Anspruch, dann verpflichtet dies Österreich gemäß Artikel 23 Abs 2 des Abkommens zur Steuerfreistellung (siehe auch EAS 1441, EAS 2062, EAS 2571, EAS 2185, EAS 2646 zur Lösung derartiger Qualifikationskonflikte).“*

3.2. Die autonome Interpretation durch AOA

In EAS 3167 hat sich das österreichische BMF am 21.6.2010 weniger als drei Jahre später von der noch in der EAS 2900 vertretenen Rechtsauffassung mit ausführlicher Begründung distanziert⁴⁰:

„*EAS 2900 befasste sich mit einem Fall, in dem Abgabepflichtige aus Deutschland nach Österreich zuzogen und Beteiligungen an deutschen Kapital-*

³⁹ BMF 29.10.2007, EAS 2900, SWI 2010, 458.

⁴⁰ BMF 21.6.2010, EAS 3167, SWI 2010, 458.

talgesellschaften zur Aufrechterhaltung der steuerlichen ‚Verstrickung‘ in Deutschland in eine deutsche GmbH & Co KG eingebracht haben. EAS 2900 bringt zum Ausdruck, dass nach österreichischem innerstaatlichem Recht durch die Beteiligung an dieser deutschen vermögensverwaltenden KG für die Abgabepflichtigen keine deutsche Betriebsstätte gegeben ist. Folglich sind die Einkünfte aus der deutschen Kapitalbeteiligung gemäß Art 10 DBA-Deutschland steuerlich den in Österreich ansässig gewordenen Abgabepflichtigen zuzurechnen. Wenn allerdings nach der im deutschen innerstaatlichen Recht verwurzelten „Gepräge-theorie“ die deutsche GmbH der KG ein gewerbliches Gepräge gibt und damit das Entstehen einer die Beteiligung haltenden deutschen Betriebsstätte für den KG-Gesellschafter verbunden ist, dann kann Deutschland nicht entgegnet werden, wenn es auf der Grundlage von Artikel 3 Abs 2 DBA-Deutschland nach Artikel 7 das Besteuerungsrecht an den Dividendenausschüttungen und am Wertzuwachs in Anspruch nimmt. Denn das Abkommen selbst enthält keine Anweisungen, unter welchen Gegebenheiten die Beteiligung an einer Personengesellschaft zu einer anteiligen Betriebsstätte führt, sodass – soweit dies zur Vermeidung einer Doppelbesteuerung erforderlich ist – diese ‚Lücke‘ zutreffenderweise durch innerstaatliches deutsches Recht gefüllt werden darf.

Nimmt aber Deutschland solcherart in Übereinstimmung mit dem Abkommen ein Besteuerungsrecht in Anspruch, dann verpflichtet dies Österreich gemäß Artikel 23 Abs 2 des Abkommens zur Steuerfreistellung (EAS 2900 vom 29.10.2007; siehe auch EAS 1441, EAS 2062, EAS 2571, EAS 2185, EAS 2646 zur Lösung derartiger Qualifikationskonflikte).

Diese in EAS 2900 in Bezug auf die Einbringung einer **deutschen** Kapitalbeteiligung angestellten Überlegungen müssen zwangsläufig in gleicher Weise gelten, wenn in die deutsche KG eine Beteiligung an einer **österreichischen** Kapitalgesellschaft eingebracht wurde. Wohl liegt in einem solchen Fall – anders als im Fall einer eingebrachten deutschen Kapitalbeteiligung – in Anwendung des österreichischen Rechts kein grenzüberschreitender Dividendenfluss mehr vor, weil nach österreichischem Recht die Gewinnausschüttungen der österreichischen Kapitalgesellschaft im Wege der vermögensverwaltenden deutschen KG dem in Österreich ansässig gewordenen Abgabepflichtigen zugerechnet werden. Aus österreichischer Sicht geht es daher um einen rein innerösterreichischen Dividendenfluss, der nicht von Artikel 10 erfasst sein kann. Allerdings trifft Österreich auch in diesem Fall eine Entlastungsverpflichtung, die sich unmittelbar aus Artikel 23 Abs 2 lit. a des Abkommens herleitet. Denn nach dieser Vorschrift ist Österreich zur Steuerfreistellung verpflichtet, wenn

1. die Kapitalerträge nach diesem Abkommen in der Bundesrepublik Deutschland besteuert werden dürfen und wenn
2. kein Anwendungsfall der lit. b oder c vorliegt.

Das Vorliegen von Anwendungsfällen der lit. b und c scheidet im gegenständlichen Fall begrifflich aus. Wenn aber Deutschland – trotz des Qualifikationskonfliktes – die Gewinne einer auf deutschem Gebiet bestehenden Personengesellschaftsbetriebsstätte besteuert, so kann darin – wie oben dargelegt – keine Verletzung des Abkommens gesehen werden; folglich ist die für die Steuerfreistellung in Österreich geforderte Voraussetzung erfüllt, dass Deutschland nach diesem Abkommen die Einkünfte besteuern darf. Dies folgt aus den vorzitierten EAS und beruht zudem auf den Regelungen zur Lösung von Qualifikationskonflikten in Z 32.1 ff des OECD-Kommentars zu Artikel 23 OECD-MA. Hierbei kann es keinen Unterschied machen, ob die deutschen Betriebsstättengewinne aus deutschen, drittstaatlichen oder österreichischen Quellen stammen.

Die hier besprochene und von Artikel 23 getragene Konfliktlösung gilt aber nur für einen Qualifikationskonflikt, der dadurch gekennzeichnet ist, dass er sich aus der Anwendung von Artikel 3 Abs 2 des Abkommens und der darin enthaltenen Verweisung auf innerstaatliches Recht ergibt. Ein solcher Qualifikationskonflikt ist eine geradezu zwangsläufige Folge, wenn das innerstaatliche Recht in den beiden Staaten unterschiedlich ist (hier: Betrieblichkeit der KG nach deutschem Recht; Vermögensverwaltungscharakter der KG nach österreichischem Recht). Ein solcher Konflikt wird sonach nicht durch eine unterschiedliche Abkommensinterpretation, sondern durch unterschiedliches und nicht im Auslegungsweg harmonisierbares nationales Recht verursacht. Die Abkommensinterpretation selbst weist keine Divergenz auf, denn beide Staaten sehen einvernehmlich die Anwendbarkeit von Artikel 3 Abs 2 für gegeben an.

Von dieser Art eines Qualifikationskonfliktes ist jene zu unterscheiden, die Qualifikationskonflikte betrifft, deren Ursache nicht in unterschiedlichem nationalem Recht, sondern in einer unterschiedlichen Abkommensinterpretation liegt. Solche Qualifikationskonflikte sind nicht durch Artikel 3 Abs 2 verursacht und führen daher nicht zu einer automatischen Freistellungsverpflichtung im Ansässigkeitsstaat. Vielmehr muss – erforderlichenfalls im Wege eines Verständigungsverfahrens – eine übereinstimmende Abkommensauslegung gefunden werden. Die Frage der Wirtschaftsgutzurechnung zu Betriebsstätten ist seit Veröffentlichung des OECD Reports on the Attribution of Profits to Permanent Establishments (AOA, Authorized OECD Approach) zu einer Frage geworden, die vorrangig auf der Grundlage dieses Reports und damit auf der Grundlage des Abkommens und nicht mehr auf der Grundlage des innerstaatlichen Rechts zu lösen ist. Unterschiedliche Auffassungen über den Inhalt dieses Reports führen zu einer divergierenden Abkommensauslegung (hier: von Artikel 7) und bedürfen daher einer Harmonisierung; fehlender Gleichklang bei der Abkommensauslegung und ein dadurch verursachter Qualifikationskonflikt kann nicht dazu führen, dass der Ansässigkeitsstaat

gleichsam automatisch nach Artikel 23 zu einem Besteuerungsverzicht verpflichtet wird.

Sollte daher eine österreichische Abgabenbehörde zu der Auffassung gelangen, dass Deutschland die Beteiligung an der österreichischen Kapitalgesellschaft nicht in Übereinstimmung mit den Grundsätzen des AOA und daher nicht in Übereinstimmung mit Artikel 7 (hier: fehlender funktionaler Zusammenhang mit den unternehmerischen Funktionen der KG) der deutschen KG zurechnen darf und sollte aus diesem Grund die Steuerberechtigung Deutschlands infolge einer unterschiedlichen Auslegung des AOA und damit von Artikel 7 bestritten werden, dann bestünde nach Artikel 23 Abs 2 lit. a DBA-Deutschland keine Verpflichtung auf österreichischer Seite, die Gewinnausschüttung von der Kapitalertragsteuer freizustellen. Gegebenenfalls könnte zur Lösung eines solchen Qualifikationskonflikts ein Verständigungsverfahren mit Deutschland geführt werden.

Liegt allerdings ein deutscher Besteuerungsnachweis und damit eine eindeutige Bestätigung darüber vor, dass auf deutscher Seite eine Zurechnung der Kapitalbeteiligung zu der – nach deutschem Steuerrecht bestehenden – deutschen Personengesellschaftsbetriebsstätte vorgenommen wird, dann spricht dies dafür, dass auf österreichischer Seite korrespondierend dazu vorgegangen werden sollte. Denn andernfalls würde auf österreichischer Seite eine internationale Doppelbesteuerung ausgelöst werden, die nicht zu rechtfertigen wäre, wenn keine triftigen Gründe vorliegen, die deutsche Beurteilung auf der Grundlage des AOA erstlich in Zweifel zu ziehen.

Die erwähnte korrespondierende Vorgangsweise auf österreichischer Seite bedeutet allerdings nur, dass die AOA-Konformität der im deutschen Rechtsbereich erfolgten Zuordnung der Kapitalbeteiligung an die nach deutschem Recht bestehende deutsche Betriebsstätte auch von Österreich anerkannt wird; sie bedeutet nicht, dass nun auch nach österreichischem Recht eine deutsche Betriebsstätte anzunehmen wäre. Vielmehr ist damit lediglich der Weg wieder offen, den besonderen durch innerstaatliches Recht verursachten Qualifikationskonflikt nach dem Lösungsmechanismus des Artikels 23 zu beseitigen und daher angesichts der Besteuerung in Deutschland Freistellung vom Kapitalertragsteuerabzug in Österreich zu gewähren und damit eine internationale Doppelbesteuerung zu vermeiden; ein Ergebnis das jedenfalls dem Ziel und Zweck des Abkommens gerecht wird.“

In diesen und anderen Fällen erteilt das österreichische BMF dem sonst von ihm bei der DBA-Auslegung vertretenen Grundsatz von der Maßgeblichkeit des innerstaatlichen Rechts eine Absage oder schränkt ihn zumindest erheblich ein. Der Umstand, dass die OECD im Kommentar zum OECD-MA im Update 2008 die Überlegungen zum Authorized OECD Approach (AOA) aufgenommen hat, nimmt das BMF zum Anlass, die Frage der abkommensrechtlichen Einordnung

der GmbH & Co KG zum Thema der abkommensautonomen Auslegung zu erklären und damit dem Einfluss des innerstaatlichen Rechts des anderen Vertragsstaats zu entziehen.

Dem BMF ist darin zuzustimmen, dass die besseren Gründe dafür sprechen, die DBA aus sich selbst heraus auszulegen⁴¹. Art 3 Abs 2 OECD-MA spricht überhaupt nicht gegen diesen Ansatz, sondern unterstreicht das Erfordernis einer Auslegung aus dem Zusammenhang⁴². Das Update 2008 zum Kommentar des OECD-Musterabkommens eignet sich jedoch nicht als Anschauungsbeispiel dafür. Vielmehr haben jüngere Fassungen des OECD-Kommentars für die Auslegung schon bestehender Abkommen keine Bedeutung⁴³. Der in Protokolle zu DBA gerne seitens der österreichischen Verhandlungsdelegation aufgenommene Hinweis auf den OECD-Kommentar, „der von Zeit zu Zeit geändert werden kann“, ändert daran nichts: Ein dynamisches Verständnis dieser Vorschrift wäre verfassungswidrig und die üblicherweise gewählte Formulierung zwingt keineswegs zu dieser verfassungswidrigen Interpretation⁴⁴. Die Formulierung weist nur darauf hin, dass der Kommentar geändert werden kann, gebietet aber nicht, die jeweils geänderte Fassung des OECD-Kommentars heranzuziehen, sondern ermöglicht es auch, jene Fassung zu berücksichtigen, die zum Zeitpunkt des Abkommensabschlusses vorgelegen ist.

Dass die Anwendung der aus dem AOA abgeleiteten Grundsätze mit den Wertungen des innerstaatlichen Rechts Österreichs eng verknüpft ist und es dem BMF zum Teil auch darum gehen dürfte, sich aus der Maßgeblichkeit des Rechts

⁴¹ Näher Lang, Die Besonderheiten der Auslegung des DBA Österreich-USA, in Gassner/Lang/Lechner (Hrsg), Das neue DBA Österreich-USA (1997) 25 (27 ff); Lang, Der sachliche Anwendungsbereich der Doppelbesteuerungsabkommen auf dem Gebiet der Steuern von Einkommen und vom Vermögen, in Lang/Jirousek (Hrsg), Praxis des internationalen Steuerrechts - FS Loukota (2005) 265 (268 ff).

⁴² Dazu Lang in FS Debatin 303 f; Mössner, Zur Auslegung von Doppelbesteuerungsabkommen, in Böckstiegel/Folz/Mössner/Zemanek (Hrsg), Völkerrecht – Recht der Internationalen Organisationen – Weltwirtschaftsrecht - FS Seidl-Hohenveldern (1998) 403 (421 ff); Vogel in Vogel/Lehner, Doppelbesteuerungsabkommen⁵ Art 3 Rz 98.

⁴³ Vgl. bereits Lang, Die Bedeutung des Musterabkommens und des Kommentars des OECD-Steuerausschusses für die Auslegung von Doppelbesteuerungsabkommen, in Gassner/Lang/Lechner (Hrsg), Aktuelle Entwicklungen im internationalen Steuerrecht (1994) 11 (14 ff und 24 ff). Siehe dazu weiters: Vogel in Vogel/Lehner, Doppelbesteuerungsabkommen⁵ Einleitung Rz 127; Lang in FS Vogel 908 f; Lang in Gassner/Lang/Lechner, Doppelbesteuerungsabkommen und nationales Recht (1995), 61 (85 f); weiters Lang, DBA und Personengesellschaften – Grundfragen der Abkommensauslegung, IStR 2007, 606 (606 f); Lang, Wer hat das Sagen im Steuerrecht, ÖStZ 2006, 203 (209 f). Kritisch Loukota, Der OECD-Report zur Anwendung des OECD-Musterabkommens auf Personengesellschaften in Gassner/Lang/Lechner (Hrsg), Personengesellschaften 15 (21).

⁴⁴ Vertiefend Lang in Gassner/Lang/Lechner (Hrsg), Entwicklungen 26 f; Lang, Application 18; Vogel in Vogel/Lehner, DBA⁵ Einleitung Rz 82b; Wassermeyer in Mössner/Blumenwitz Doppelbesteuerungsabkommen 85 f.

des anderen Vertragsstaats zu lösen, um das eigene Recht statt dessen heranzuziehen, zeigt sich auch in der BMF-Erledigung 3010. Darin vertritt das BMF die Auffassung, dass den aus dem AOA abgeleiteten Grundsätzen entsprochen wird, wenn der Personengesellschaftsbetriebstätte nur jene Wirtschaftsgüter zugeordnet werden, die zum „*notwendigen Betriebsvermögen*“ gehören würden⁴⁵:

„Beabsichtigen die Gesellschafter einer österreichischen GmbH ihre im Privatvermögen gehaltenen GmbH-Beteiligungen in eine operativ tätige slowakische (oder bulgarische) Kommanditgesellschaft einzubringen, wird zu bedenken sein, dass dieser Einbringung die angestrebte steuerliche Wirkung nur dann zuteil werden kann, wenn diese Beteiligungen hierdurch in das steuerliche Betriebsvermögen der slowakischen/bulgarischen Personengesellschaftsbetriebstätten eingehen und daher diesen Betriebstätten zuzurechnen sind.“

Nach international akkordierten Prinzipien („AOA“; Authorized OECD Approach; Report on the Attribution of Profits to Permanent Establishments; [...] gilt der Grundsatz, dass Wirtschaftsgüter einer Betriebstätte (hier: Personengesellschaftsbetriebstätte) nur zugerechnet werden können, wenn diese ‚wirtschaftlicher Eigentümer‘ ist; das rechtliche Eigentum ist nicht entscheidend (AOA Part I/107). Bloße buchmäßige Erfassung ist daher nicht ausreichend (AOA Part I/111); vielmehr müssten von Unternehmensmitarbeitern der Betriebstätte wesentliche Funktionen („significant people functions“) in Bezug auf ihr zuzurechnende immaterielle Vermögenswerte (hier: Beteiligung an der österreichischen GmbH) ausgeübt werden, zu denen das gesamte Risikomanagement zählt (AOA Part I/125). Die gegenständliche Beteiligung müsste daher funktional der Ausübung der operativen Tätigkeit der Personengesellschaft dienen; nach Auffassung des BMF kann das Vorliegen dieser Voraussetzungen bei ‚notwendigem Betriebsvermögen‘ anerkannt werden; der bloße Umstand, dass eine Beteiligung als gewillkürtes Betriebsvermögen in die Bücher der ausländischen Personengesellschaft aufgenommen worden ist, reicht hierfür aber nicht aus (Hinweis auch auf EAS 3018).“

Vorsorglich wird angemerkt, dass der Einbringungsvorgang nicht auf Artikel III UmgrStG gestützt werden kann, da eine Personengesellschaft nach § 12 Abs 3 UmgrStG nicht übernehmende Gesellschaft sein kann. Der Umstand, dass die Gesellschaft auf slowakischer Seite der Körperschaftsbesteuerung unterzogen wird, vermag daran nichts zu ändern, weil hierdurch die gesetzlich geforderte Vergleichbarkeit mit einer inländischen Kapitalgesellschaft nicht hergestellt wird. Auf die Fragen zum ‚rückwirkenden Umgründungstichtag‘ war daher nicht mehr einzugehen.“

In der EAS-Erledigung 3018 erklärt das BMF die Zuordnung des Wirtschaftsgutes zum „*notwendigen Betriebsvermögen*“ der ausländischen Personengesell-

schaftsbetriebstätte für abkommensrechtliche Zwecke als maßgeblich, ohne den AOA überhaupt zu erwähnen⁴⁶:

„In Anlehnung an die Beurteilung im deutschen Betriebsstättenerlass (siehe Anlage 2 in BStBl I 1999, 1076) wird eine slowakische *komanditná spoločnosť* (K.S.) als eine der Kommanditgesellschaft vergleichbare Gesellschaftsform gewertet (Hinweis auch auf EAS 2694 und EAS 2783); dies ungeachtet des Umstandes, dass auf slowakischer Seite die K.S. abweichend von der österreichischen Rechtslage als intransparent und daher als steuerpflichtige Körperschaft gewertet wird (siehe zB EAS 2633); auch aus der Nominierung der slowakischen K.S. als eine von der Mutter-Tochtereinlinie geschützte Kapitalgesellschaft ist nicht abzuleiten, dass die K.S. auch im Geltungsbereich des österreichischen Steuerrechtes als Kapitalgesellschaft zu werten ist (Hinweis auf KStR 2001 Rz 551).“

Gewinne, die slowakischen Betriebstätten einer slowakischen K.S. zuzurechnen sind, sind gemäß Artikel 7 des im Verhältnis zur Slowakei weiter anwendbaren DBA-CSSR in Österreich von der Besteuerung - unter Progressionsvorbehalt - steuerfrei zu stellen; in der Slowakei als steuerfrei behandelte Gewinnausschüttungen stellen auf österreichischer Seite steuerlich nicht erfassbare Gewinnentnahmen aus der Personengesellschaft dar.

Wird ein Gestaltungsmodell entwickelt, bei dem der Inhaber einer inländischen Restaurantkette, die in der Rechtsform einer inländischen GmbH betrieben wird, in der Slowakei eine K.S. gründet, die sämtliche Anteile an der inländischen GmbH sowie jene an einer zypriotischen Kapitalgesellschaft halten soll, wird dann, wenn es sich bei der slowakischen K.S. lediglich um eine Holding-K.S. handeln sollte, keine - zur Steuerfreistellung in Österreich führende - Personengesellschaftsbetriebstätte entstehen. Denn eine Betriebstätte verlangt begrifflich nach Ausübung eines ‚Betriebes‘ (§ 29 BAO). Liegen daher wegen des vermögensverwaltenden Charakters der K.S. keine slowakischen Personengesellschaftsbetriebstätten vor, sind die von der österreichischen und von der zypriotischen Gesellschaft vorgenommenen Ausschüttungen unmittelbar dem österreichischen Investor zuzurechnen und in seinen Händen zu versteuern; und zwar auch dann, wenn nach slowakischem Recht die Voraussetzungen einer Betriebstätte bestätigt werden sollten.

Das Gleiche gilt im Fall einer betrieblich tätigen slowakischen K.S., wenn die Beteiligungen nicht dazu dienen, diese betriebliche Tätigkeit zu ermöglichen und wenn sie sonach nicht Teil des ‚notwendigen Betriebsvermögens‘ der slowakischen Personengesellschaftsbetriebstätten darstellen (EAS 3010). Auch in diesem Fall können die Beteiligungserträge aus Österreich und Zypern nicht der slowakischen K.S. zugerechnet werden, da eine bloß buchmäßige

⁴⁵ BMF 18.12.2008, EAS 3010, SWI 2009, 68.

⁴⁶ BMF 18.11.2008 EAS 3018, SWI 2008, 544.

Erfassung der Beteiligungen und der Gewinnausschüttungen im Rechnungswerk der slowakischen K.S. keine Änderung der Einkünftezurechnung bewirken kann. Die Einkünftezurechnung hat stets nach Maßgabe des nationalen Steuerrechts zu erfolgen, sie ist nicht Gegenstand zwischenstaatlicher Abkommen (BFH 04.04.2007, I R 110/05).

Wird der Gewinn der inländischen GmbH zudem durch Aufwand für betriebliche Beratungs- und Marketingleistungen gekürzt, die ihr von der slowakischen K.S. erbracht werden, so wird zu untersuchen sein, ob diese Leistungserbringung tatsächlich als Leistung der slowakischen Personengesellschafts-betriebstätte anerkannt werden kann. Dies wird zu verneinen sein, wenn die slowakische K.S. nur künstlich als Leistungserbringer dargestellt wird und ihr diese Funktionen in der wirtschaftlichen Realität nicht zukommen; etwa weil die Beratungsleistungen vom österreichischen GmbH-Gesellschafter an seine GmbH erbracht werden und dies nur formal so dargestellt wird, dass er auf Grund eines Vertrages mit der K.S. für die K.S. tätig wird.“

Das BMF lässt hier also die Maske fallen: In Wahrheit geht es darum, die Abkommensanwendung im anderen Vertragsstaat unter Berufung auf die Grundsätze des österreichischen Steuerrechts einzuschränken. Einer Erweiterung der Besteuerungsansprüche des anderen Staats unter Berufung auf die Maßgeblichkeit dessen innerstaatlichen Rechts wird damit entgegen gewirkt. Denn die aus dem OECD-Kommentar abgeleiteten Grundsätze, denen sich das BMF sonst verpflichtet glaubt, würden es der österreichischen Seite auferlegen, die Vermeidung der Doppelbesteuerung zu gewährleisten und als Ansässigkeitsstaat entweder die Anrechnung der ausländischen Steuer oder die Freistellung der ausländischen Einkünfte vorzunehmen.

3.3. Die autonome Interpretation im Falle der gewerblich geprägten Personengesellschaft

In der Erledigung EAS 3256 v. 27.1.2012 hat das BMF nunmehr eine Bindung an die deutsche Rechtsauffassung aus einem ganz anderen Grund abgelehnt⁴⁷:

„Beabsichtigen österreichische Investoren, sich als Kommanditisten an einer durch die Komplementär-GmbH ‚gewerblich geprägten‘ deutschen GmbH & Co KG zu beteiligen, die ein sehr hoch verzinstes Darlehen an einen Kanadier vergibt, dann stellen die Räumlichkeiten der KG Personengesellschaftsbetriebstätten der Gesellschafter dar. Dies hat in der Vergangenheit infolge der österreichischen Ablehnung der Gepräge-theorie (EStR 2000 Rz 6015) zu Qualifikationskonflikten mit der Wirkung einer Doppelbesteuerung geführt. In solchen Fällen hat Österreich in seiner Eigenschaft als Ansässigkeitsstaat

der Gesellschafter die Doppelbesteuerung auf der Grundlage von Art 23 DBA-Deutschland beseitigt (EAS 2571, EAS 2646, EAS 2900, EAS 2977, EAS 3034, EAS 3060, EAS 3167).

Allerdings zeichnet sich mittlerweile durch die jüngste Rechtsprechung des BFH eine Änderung der Rechtslage insoweit ab, als der im deutschen innerstaatlichen Recht nach wie vor verwurzelten Gepräge-theorie nicht die Kraft beigemessen wird, auf die völkerrechtliche Ebene der Doppelbesteuerungsabkommen durchzuschlagen (BFH 28.04.2010, I R 81/09, BFH 09.12.2010, I R 117/08, BFH 04.05.2011, II R 51/09, BFH 25.05.2011, I R 95/10, BFH 24.08.2011, I R 46/10). Es ist nicht anzunehmen, dass die deutsche Steuerverwaltung sich dieser nunmehr verfestigten Rechtsmeinung des BFH entziehen kann. Wenn aber Deutschland – ungeachtet der im innerstaatlichen Bereich fortgeltenden Gepräge-theorie – nicht mehr in der Lage ist, dies auf der Grundlage von Art 3 Abs 2 DBA als betriebstättenbegründende ‚Tätigkeit eines Unternehmens‘ im Sinn von Art 5 Abs 1 DBA zu werten und folglich eine Betriebsstättenbesteuerung vorzunehmen, wird die Doppelbesteuerung damit nicht mehr auf österreichischer Seite, sondern auf deutscher Seite zu besitzungen sein. Damit verlieren aber auch die vorzitierten EAS-Auskünfte ihre Anwendungsbasis, weil diese eine abkommenskonforme Inanspruchnahme eines deutschen Besteuerungsrechtes voraussetzen.“

Das österreichische BMF stützt sich nun auf ein anderes Argument, um die abkommensrechtliche Bindung an die deutsche Gepräge-theorie ablehnen zu können. Der BFH hat die Gepräge-theorie allerdings deshalb abgelehnt, da er zumindest in dieser Konstellation einer abkommensautonomen Auslegung gefolgt ist. Seiner Ansicht nach kommt es nicht auf die innerstaatliche „Umqualifikation“, sondern auf die „tatsächlich verwirklichte Einkunftsart“ an. Wenn das österreichische BMF der Auffassung des deutschen BFH folgt, wonach hier der Zusammenhang des Abkommens gegenüber dem originär innerstaatlichen Recht Vorrang hat, darf sich das BMF seinen eigenen Prämissen zufolge nicht damit zufriedengeben, dass Deutschland kein Besteuerungsrecht für die Einkünfte aus der Beteiligung an der Personengesellschaft hat. Vielmehr gibt es der Auffassung des BMF zufolge in den Fällen, in denen eine Auslegung aus dem Zusammenhang des Abkommens geboten ist, keine wie immer geartete Bindung an das Recht des Quellenstaats⁴⁸. Daher müsste sich das BMF in einer derartigen Fallkonstellation wohl die Mühe machen zu begründen, die Anwendung welcher Verteilungsnorm eine abkommensautonome Interpretation – losgelöst von den Wertungen des innerstaatlichen Rechts – verlangt.

Darüber hinaus hat der BFH in einer der vom österreichischen BMF zustimmend zitierten Entscheidungen überhaupt eine Bindung des Ansässigkeitsstaats

⁴⁷ BMF 27.1.2012, EAS 3256, SWI 2012, 51.

⁴⁸ BMF 28.8.2009, EAS 3083, SWI 2009, 474.

an die Beurteilung der Behörden des Quellenstaats abgelehnt⁴⁹: „Wenn der sog. *Methodenartikel nach Maßgabe der Freistellungsmethode die Besteuerung im Ansässigkeitsstaat davon abhängig macht, ob die Einkünfte nach dem Abkommen im Quellenstaat besteuert werden können, so beschreibt das nur einen objektiven Befund, besagt indessen nichts darüber aus, wessen rechtlicher Beurteilung dieses ‚Besteuern-Können‘ zu überantworten ist.*“ Der BFH legt dann noch nach: „*Im Gegenteil widerspricht ein solches Konzept dem Grundsatz der sog. virtuellen Doppelbesteuerung, welcher auch und gerade darauf abzielt, zugunsten einer erleichterten Steueradministration zu vermeiden, dass der jeweilige Anwenderstaat sich andernfalls mit der Steuerrechtsordnung des jeweils anderen Vertragsstaats auseinandersetzen müsste [...].*“

Einzuräumen ist allerdings, dass der BFH selbst in Fällen, in denen es innerstaatlich in Deutschland aufgrund der Geprägelehre zu einer „Umqualifikation“ der Einkünfte kommt, der abkommensrechtlich nicht zu folgen ist, dem Ansässigkeitsstaat zugesteht, sein eigenes innerstaatliches Recht abkommensrechtlich zum Tragen kommen zu lassen. Der BFH hat die Konsequenzen einer abkommensautonomen Interpretation hier – noch – nicht umfassend berücksichtigt und sieht ein Refugium für die Anwendung nationalen Rechts, allerdings des Anwenderstaats, der in diesem Fall aus österreichischer Sicht der Ansässigkeitsstaat ist. Der Umstand, dass Österreich nach innerstaatlichem Recht die Einkünfte nicht als gewerblich qualifiziert, sollte demzufolge ausreichen, um die Anwendung der nach Art 7 OECD-MA nachgebildeten Verteilungsnormen zu versagen.

4. Die abkommensrechtliche Behandlung von Personengesellschaften bei intransparenter Behandlung im anderen Vertragsstaat

4.1. Die Besteuerungsbefugnis des anderen Vertragsstaats

Die abkommensrechtliche Beurteilung wird komplexer, wenn der im Ausland errichtete Rechtsträger nach den Wertungen des originär innerstaatlichen Rechts Österreichs einer Personengesellschaft entspricht, er aber im anderen Vertragsstaat als Steuersubjekt behandelt wird. In diesem Fall liegt ein Zurechnungskonflikt vor: Der andere Vertragsstaat besteuert die Einkünfte bei der in seinem Staat errichteten Personengesellschaft, während Österreich durch diesen Rechtsträger durchgreift und die Einkünfte bei den in Österreich ansässigen Gesellschaftern erfasst.

Einigkeit besteht darüber, dass der andere Vertragsstaat in diesen Fällen zu Recht besteuern kann. Immerhin hat der Rechtsträger nach seinem Steuerrecht nicht nur Steuersubjektivität, sondern ihm sind auch die Einkünfte zuzurechnen. An dieser Zurechnungsentscheidung ändert auch das DBA nichts. Aufgrund der

⁴⁹ BFH v. 25.5.2011, I R 95/10 ISzR 2011, 688 (zwlfd Schmidt).

Ansässigkeit der Personengesellschaft im anderen Vertragsstaat hat dieser Staat das Besteuerungsrecht. Ob dort auch eine Betriebsstätte vorliegt, ist nicht von Bedeutung. Daher bleibt das Besteuerungsrecht auch dann beim anderen Vertragsstaat, wenn – mangels unternehmerischer Tätigkeit – keine Unternehmensgewinne vorliegen⁵⁰.

4.2. Die Freistellung der Einkünfte in Österreich als Ansässigkeitsstaat des Gesellschafters

Davon losgelöst ist die Frage zu beantworten, ob Österreich als Ansässigkeitsstaat des Gesellschafters ebenfalls das Besteuerungsrecht hat. Von einzelnen Autoren ist die Auffassung vertreten worden, dass der Ansässigkeitsstaat des Gesellschafters allein deshalb kein Besteuerungsrecht hätte, weil der Ansässigkeitsstaat der Gesellschaft besteuern darf⁵¹. Das Besteuerungsrecht des Ansässigkeitsstaats des Gesellschafters würde dem Besteuerungsrecht des Ansässigkeitsstaates der Gesellschaft somit vorgehen.

Eine Rechtsgrundlage für einen derartigen Vorrang, der die Besteuerung im Ansässigkeitsstaat des Gesellschafters ausschließt, ist aber nicht zu erkennen. Jeder der beiden Staaten ist Ansässigkeitsstaat, wenn auch unterschiedlicher Personen. Dementsprechend hat der BFH in einem der vom österreichischen BMF in der oben erwähnten Einzelerledigung zustimmend zitierten Urteile die Bindung des Ansässigkeitsstaats des Gesellschafters an die Beurteilung im anderen Staat abgelehnt⁵².

Ich habe an anderer Stelle bereits dargelegt, dass meines Erachtens die überzeugendsten Gründe dafür sprechen, dass der Ansässigkeitsstaat des Gesellschafters in solchen Konstellationen die Art 10 OECD-MA entsprechende Verteilungsnorm anzuwenden hat⁵³. Die Dividendendefinition des Art 10 Abs 3 OECD-MA knüpft an den Begriff der Gesellschaft und damit letztlich an die Steuersubjektqualifikation im anderen Staat an. Die Vorschrift ist nicht nur auf Ausschüttungen anwendbar, sondern auch auf alle anderen im Ansässigkeitsstaat des Gesellschafters der Steuerpflicht unterworfenen Einkünfte, für die die Existenz der im anderen Vertragsstaat ansässigen Gesellschaft ursächlich ist. Der Begriff „zahlen“ bringt dabei – wie in anderen Verteilungsnormen – die Verbindung von ansässiger Person und Einkünften zum Ausdruck und verlangt nicht unbedingt

⁵⁰ Vgl. *Wassermeyer*, Die Anwendung der Doppelbesteuerungsabkommen auf Personengesellschaften, ISzR 2007, 413 (416); *Lang*, ISzR 2007, 609.

⁵¹ Siehe beispielsweise *Toifl*, Internationales Steuerrecht, in *Bergmann/Ratka* (Hrsg), Handbuch Personengesellschaften (2011) Rz 16/65.

⁵² BFH v. 25.5.2011, I R 95/10 ISzR 2011, 688 (zwlfd Schmidt).

⁵³ Vgl. *Lang*. Die abkommensrechtliche Behandlung von ausländischen Personengesellschaften mit Steuersubjektivität im Ausland, in FS Fischer (1999) 713 (720 f); siehe weiters auch *Aigner/Zieger*, Sind Entnahmen aus Personengesellschaften abkommensrechtlich „Dividenden“? SWI 2000, 254 (256 f).

eine Bargeldtransaktion⁵⁴. Da die von der Gesellschaft in deren Ansässigkeitsstaat bezogenen Einkünfte im Ansässigkeitsstaat des Gesellschafters – anders als in Österreich – bei diesem besteuert werden, handelt es sich um Einkünfte aus einem Gesellschaftersanteil. Die nach Art 10 Abs 3 OECD-MA geforderte Gleichstellung mit Dividenden im Ansässigkeitsstaat der Gesellschaft ist gegeben, da diese Einkünfte dort genauso wenig wie tatsächliche Ausschüttungen abzugsfähig sind⁵⁵. Erachtet man Art 10 OECD-MA als anwendbar, dürfen diese Einkünfte im Ansässigkeitsstaat der Gesellschafter ebenfalls besteuert werden.

Das österreichische BMF und der deutsche BFH erachten hingegen im Falle unternehmerischer Tätigkeit der Gesellschaft beim Gesellschafter Art 7 OECD-MA als anwendbar⁵⁶. Danach hat zwar Österreich als Ansässigkeitsstaat des Gesellschafters das Besteuerungsrecht, eine Betriebsstätte der Gesellschaft im anderen Vertragsstaat vermittelt aber dieser Auffassung zufolge auch dem Gesellschafters eine Betriebsstätte. Wenn die Einkünfte der Betriebsstätte im anderen Vertragsstaat zugerechnet werden und das Abkommen für Unternehmensgewinne die Freistellungsmethode vorsieht, hat Österreich als Ansässigkeitsstaat des Gesellschafters die Einkünfte – gegebenenfalls unter Progressionsvorbehalt – zu befreien⁵⁷.

Wenn die im anderen Vertragsstaat ansässige Gesellschaft hingegen vermögensverwaltend tätig ist, scheidet eine Subsumtion der Einkünfte beim Gesellschafter unter Art 7 OECD-MA aus. Bezieht die Gesellschaft beispielsweise Dividenden oder Zinsen aus Drittstaaten oder aus dem Ansässigkeitsstaat des Gesellschafters, sind die Art 10 und 11 OECD-MA nachgebildeten Vorschriften des DBA zwischen dem Ansässigkeitsstaat des Gesellschafters und jenem der Gesellschaft nicht anwendbar. Diese Regelungen setzen voraus, dass die Einkünfte aus einem Vertragsstaat stammen und von einer im anderen Vertragsstaat ansässigen Person bezogen werden. Folglich kommt in solchen Situationen nur die Anwendung des Art 21 OECD-MA in Betracht. Diese Vorschrift weist dem Ansässigkeitsstaat des Gesellschafters das Besteuerungsrecht für die von der Gesellschaft bezogenen Einkünfte zu und verpflichtet ihn nicht zur Freistellung oder Anrechnung.

Das BMF gelangte in seiner Einzelurteilung EAS 3018 v. 18.11.2008 offenbar zum selben Ergebnis⁵⁸.

⁵⁴ Siehe *Tischbirek in Vogel/Lehner*, DBA⁵ Art. 10 Rz 22.

⁵⁵ Anders *Lüdtke*, Beteiligung an ausländischen intransparent besteuerten Personengesellschaften, ISR 2011, 91 (93).

⁵⁶ Vgl zB BFH 31.7.1991, I R 60/90 DStR 1992, 857; BFH 4.4.2007, I R 110/05 DStR 2007, 1073; BFH 20.8.2008, I R 34/08 ISR 2008, 811 (krit *Panzer*); BMF 4.2.1993, EAS 231; BMF 24.7.1998, EAS 1228, SWI 1998, 450; BMF 21.12.2005, EAS 2683, SWI 2006, 54; BMF 18.4.2011, EAS 3217, SWI 2011, 232; BMF 23.11.2012, EAS 3303, SWI 2013, 3

⁵⁷ Siehe zB BMF 4.2.1993, EAS 231; BMF 24.7.1998, EAS 1228, SWI 1998, 450; BMF 21.12.2005, EAS 2683, SWI 2006, 54; BMF 18.4.2011, EAS 3217, SWI 2011, 232; BMF 23.11.2012, EAS 3303, SWI 2013, 3.

⁵⁸ BMF 18.11.2008, EAS 3018, SWI 2008, 544.

„In Anlehnung an die Beurteilung im deutschen Betriebsstättenverlass (siehe Anlage 2 in BStBl I 1999, 1076) wird eine slowakische kommanditá spoločnosť (K.S.) als eine der Kommanditgesellschaft vergleichbare Gesellschaftsform gewertet (Hinweis auch auf EAS 2694 und EAS 2783); dies ungeachtet des Umstandes, dass auf slowakischer Seite die K.S. abweichend von der österreichischen Rechtslage als intransparent und daher als steuerpflichtige Körperschaft gewertet wird (siehe zB EAS 2633); auch aus der Nominierung der slowakischen K.S. als eine von der Mutter-Tochterlinie geschützte Kapitalgesellschaft ist nicht abzuleiten, dass die K.S. auch im Geltungsbereich des österreichischen Steuerrechtes als Kapitalgesellschaft zu werten ist (Hinweis auf KStR 2001 Rz 551). [...]

Wird ein Gestaltungsmodell entwickelt, bei dem der Inhaber einer inländischen Restaurantkette, die in der Rechtsform einer inländischen GmbH betrieben wird, in der Slowakei eine K.S. gründet, die sämtliche Anteile an der inländischen GmbH sowie jene an einer zypriotischen Kapitalgesellschaft halten soll, wird dann, wenn es sich bei der slowakischen K.S. lediglich um eine Holding-K.S. handeln sollte, keine – zur Steuerfreistellung in Österreich führende – Personengesellschaftsbetriebsstätte entstehen. Denn eine Betriebsstätte verlangt begrifflich nach Ausübung eines ‚Betriebes‘ (§ 29 BAO). Liegen daher wegen des vermögensverwaltenden Charakters der K.S. keine slowakischen Personengesellschaftsbetriebsstätten vor, sind die von der österreichischen Personengesellschaftsbetriebsstätte vorgenommenen Ausschüttungen unmittelbar dem österreichischen Investor zuzurechnen und in seinen Händen zu versteuern; und zwar auch dann, wenn nach slowakischem Recht die Voraussetzungen einer Betriebsstätte bestätigt werden sollten.“

Interessant ist, dass das BMF diese Rechtsauffassung kürzlich in seiner Urteilung EAS 3304 am 23.11.2012 revidierte⁵⁹:

„Ist ein in Österreich ansässiger Steuerpflichtiger an einer vermögensverwaltenden ungarischen Kommanditgesellschaft (‚betéti társaság‘ B.T.) beteiligt, sind die von der B.T. erwirtschafteten Einkünfte dem österreichischen Gesellschaftler anteilig zuzurechnen und sind – in Anwendung des Transparenzprinzips – in seinen Händen steuerpflichtig. Der Umstand, dass die B.T. in Ungarn nach dem Intransparenzprinzip als Körperschaft besteuert wird und dass daher nach ungarischem Recht die Einkünfte nicht dem österreichischen Gesellschaftler, sondern der ungarischen Gesellschaft steuerlich zugerechnet werden, führt zu einem Zurechnungskonflikt, vermag aber nicht die Anwendung des im österreichischen Recht verankerten Transparenzprinzips zu unterbinden (EAS 3303).

⁵⁹ BMF 23.11.2012, EAS 3304, SWI 2013, 4.

Räumlichkeiten der ungarischen B.T., in denen lediglich vermögensverwaltende Funktionen ausgeübt werden, begründen für den Gesellschafter keine Betriebsstätten (VPR 2010 Rz 299). Bezieht daher die ungarische Personengesellschaft Drittstaatsinkünfte aus der Überlassung von Kapitalvermögen oder von Immaterialgütern, sind die Einkünfte unter Beachtung der mit den Drittstaaten geschlossenen DBA der österreichischen Einkommensbesteuerung zuzuführen.

Ungarn ist durch das DBA-Ö/H nicht gehindert, den nach seinem Recht in seinem Staatsgebiet ansässigen Einkünfteempfänger (die in Ungarn als Kapitalgesellschaft zu steuernde B.T.) mit den Kapitalerträgen und Lizenzgebühren zu besteuern. Diese Auffassung stützt sich auf Beispiel 17 und Abs 131 des OECD-Partnership-Reports. Die dadurch eintretende Doppelbesteuerung ist auf der Grundlage des Methodenartikels (Artikel 22 DBA-Ö/Ungarn) im Ansässigkeitsstaat des Gesellschafters zu beseitigen. Da im DBA-Ö/Ungarn die Befreiungsmethode für die Beseitigung der Doppelbesteuerung in allen Fällen angewendet wird, in denen Einkünfte nach dem Abkommen in Ungarn besteuert werden dürfen, sind die aus der Vermögensverwaltung erzielten Einkünfte – soweit dies zur Vermeidung einer Doppelbesteuerung erforderlich ist – von der Besteuerung freizustellen (Z 133 des Partnership-Reports und die dort enthaltene indirekte Verweisung auf Z 32.1 ff des OECD-Kommentars zu Artikel 23 OECD-MA).

Das erwähnte Beispiel 17 des Partnership-Reports befasst sich zwar nur mit Inlandseinkünften der Gesellschaft. Nach Auffassung des BMF wird diese Abkommensauslegung aber auch für Drittstaatsinkünfte der Gesellschaft gelten müssen, da sonst das Abkommen mit Ungarn in einer Art ausgelegt würde, dass es nicht mehr in der Lage ist, die Doppelbesteuerung zu beseitigen. Da Ungarn durch das DBA-Ö/Ungarn sonach nicht daran gehindert ist, die nach seinem Recht in Ungarn ansässige Gesellschaft auch mit den Drittstaatsinkünften zu besteuern, wird insoweit, als dies zur Vermeidung der Doppelbesteuerung erforderlich ist, in Österreich Steuerfreiheit unter Progressionsvorbehalt zustehen.⁶⁰

Die Auffassungsänderung versuchte das BMF mit folgenden Worten zu überspielen⁶⁰:

„EAS 3018 steht mit diesem Auslegungskonzept nicht im Widerspruch. Denn die aus Z 32.1 ff des OECD-Kommentars zu Art 23 OECD-MA ableitbaren Auslegungsregeln dienen der Vermeidung der Doppelbesteuerung (Z 32.3 letzter Satz) nicht aber der Herbeiführung einer Doppelnichtbesteuerung. Im Fall der EAS 3018 lag hinsichtlich der aus Österreich stammenden Gewinnausschüttungen keine Doppelbesteuerung vor, sodass damit die Grenze für

⁶⁰ BMF 23.11.2012, EAS 3304, SWI 2013, 4.

eine extensive Auslegung von Artikel 23 überschritten würde, wenn sie der Herbeiführung einer Keimmalbesteuerung dienlich gemacht werden sollte.“

Der Widerspruch ist aber offenkundig⁶¹. Wenn Österreich auf Grundlage der OECD-Auffassungen als Ansässigkeitsstaat der Gesellschafter an die Beurteilung des anderen Vertragsstaats gebunden ist, dann kann dies nicht davon abhängen, ob die Einkünfte im anderen Vertragsstaat tatsächlich besteuert werden. Sollte Art 23 OECD-MA eine derartige Bindung bewirken, dann tritt sie dann ein, wenn der andere Staat zur Besteuerung berechtigt ist.

Im vorliegenden Fall steht die nunmehrige Auffassung des BMF aber auch nicht am Boden des OECD-Partnership-Reports: Eine Bindung an die Beurteilung im anderen Vertragsstaat nimmt der Partnership-Report nur bei Qualifikationskonflikten, nicht aber bei Zurechnungskonflikten an⁶². In einer solchen Situation besteht für Österreich als Ansässigkeitsstaat der Gesellschafter gar keine Notwendigkeit, die Art 23 OECD-MA nachgebildete Verteilungsnorm anzuwenden: Aus österreichischer Sicht ist Art 21 OECD-MA maßgeblich, wonach Österreich das alleinige Besteuerungsrecht hat und schon deshalb keine Verpflichtung bestehen kann, die Einkünfte freizustellen.

In den Konstellationen, in denen Art 23 OECD-MA anwendbar ist, hat darüber hinaus der BFH mit der von der OECD vertretenen Auffassung, eine Bindung des Ansässigkeitsstaates an die Beurteilung im Quellenstaat anzunehmen, grundsätzlich aufgeräumt⁶³:

„[...] Denn die Frage, welcher Person bestimmte Einkünfte nach steuerlichen Gesichtspunkten zuzurechnen ist, ist nicht Gegenstand der abkommensrechtlichen Zuordnung des Besteuerungssubstrats. Es handelt sich hierbei vielmehr um eine unilateral eigenständig zu beantwortende Rechtsfrage, die Art 3 Abs 2 DBA-Ungarn dem jeweiligen Anwenderstaat – hier Deutschland – überantwortet. Soweit die Organisation for Economic Cooperation and Development (OECD) in ihrem sog. Partnership Report (The Application of the OECD Model Tax Convention to Partnerships, Issues in International Taxation, No. 6) aus dem Jahre 1999 (jedenfalls zum Teil und für bestimmte Sachkonstellationen) und dem folgend ein Teil des Schrifttums (z.B. Seitz in Wassermeyer/Richter/Schnittker, Personengesellschaften im Internationalen Steuerrecht, Rz 5.41 ff.; Weggenmann, daselbst, Rz 8.45 f.; Chr. Schmidt, Internationales Steuerrecht – IStR – 2010, 413, 426; Jacobs, Internationale Unternehmensbesteuerung, 7. Aufl., S. 532 ff., 539, 564 f.; Prokisch in Vogel/Lehner, DBA, 5. Aufl., Art. 1 Rz 38, jeweils m.w.N.) eine andere – ,abkommensorientierte' –

⁶¹ Dazu auch Koffler/Mooshammer, Zurechnungskonflikte bei Personengesellschaften, SWI 2013, 6 (12 f.).

⁶² Näher Lang, Zurechnungskonflikte im DBA-Recht: Unterschiedliche Auffassung des österreichischen Finanzministeriums und der OECD, IStR 2012, 857 (860 f.).

⁶³ BFH v. 25.5.2011, I R 95/10, Rz 16 bb, IStR 2011, 688 (zweif. Schmidt).

Auffassung und damit eine Bindung des Ansässigkeitsstaats an den Quellenstaat vertreten, ist dieser Auffassung --im Ausgangspunkt mit der Praxis der deutschen Finanzverwaltung (vgl. Bundesministerium der Finanzen – BMF –, Schreiben vom 16. April 2010, BStBl I 2010, 354 Tz. 4.1.4.1.) – nicht beizupflichten (ebenso z.B. Wassermeyer in Debatin/Wassermeyer, a.a.O., Art. 3 MA Rz 18; derselbe in Kessler/Förster/Watrin [Hrsg.], Unternehmensbesteuerung, Festschrift für Herzog, 2010, S. 897, 907 ff.; Gosch in Kirchhof, EStG, 10. Aufl., § 50d Rz 10a; derselbe in Gosch/Kroppen/Grotherr, DBA, Art. 13 OECD-MA Rz 63; Grotherr, daselbst, Art. 23A/Art. 23B OECD-MA Rz 80/3; Jü. Lüdicke, ISIR 2011, 91; Kempermann in Wassermeyer/Richter/Schnittker, a.a.O., Rz 3.68 f.; Niehaves in Haase, ASiG/DBA, Art. 7 Rz 93; Gaffron, daselbst, Art. 3 MA Rz 25; Rosenthal, ISIR 2007, 610; insoweit wohl auch M. Lang, Internationale Wirtschafts-Briefe 2011, 281, 290 ff.; Schuch/Bauer in Gassner/Lang/Lechner [Hrsg.], Personengesellschaften im Recht der Doppelbesteuerungsabkommen, 2000, S. 27 ff.; Aigner/Züger, daselbst, S. 47 ff., jeweils m.w.N.; s. auch bereits Senatsurteile in BFHE 217, 535, BStBl II 2007, 521; in BFHE 222, 521, BStBl II 2009, 263). Denn eine Bindung des Ansässigkeitsstaats des Gesellschafters – hier Deutschland – an die Qualifikation der in Rede stehenden Beteiligungsgesellschaft im Quellenstaat – hier Ungarn – lässt sich dem OECD-Musterabkommen (OECD-MustAbk) ebenso wenig wie dem DBA-Ungarn entnehmen:

Art 23 Abs 1 Buchst. a DBA-Ungarn – der sog. Methodenartikel – entspricht im Kern Art 23A Abs 1 OECD-MustAbk. Beide Vorschriften verlangen zwar im Ansässigkeitsstaat die Freistellung für Einkünfte, die, nach diesem Abkommen im anderen Vertragsstaat besteuert werden können. Doch erzwingt dies keineswegs eine Bindung des Ansässigkeitsstaats an die Subjektqualifikation im Quellenstaat. Wenn der sog. Methodenartikel nach Maßgabe der Freistellungsmethode die Besteuerung im Ansässigkeitsstaat davon abhängig macht, ob die Einkünfte nach dem Abkommen im Quellenstaat besteuert werden können, so beschreibt das nur einen objektiven Befund, besagt indessen nichts darüber aus, wessen rechtlicher Beurteilung dieses ‚Besteuern-Können‘ zu überantworten ist. Die Antwort auf diese Frage gibt deswegen in dem hier interessierenden Zusammenhang der Subjektqualifikation allein Art 3 Abs 2 DBA-Ungarn und damit das (nationale) Recht des Ansässigkeitsstaats des Gesellschafters als des sog. Anwenderstaats.

Ein stringentes ‚Auslegungskonzept (...)‘, wonach ‚auf der Ebene des Abkommens die Personengesellschaft einheitlich zu behandeln ist‘ (so aber Jacobs, a.a.O., S. 539) oder ein ‚Schluss von der Abkommensberechtigung ... auf die ... Einkunftsart‘ gerechtfertigt sein soll (so Prokisch in Vogel/Lehner, a.a.O., Art. 1 Rz 38; das aufgreifend Tischbirek, daselbst, Art. 10 Rz 191), ergibt sich weder aus dem Abkommenstext noch aus dem Abkommenszweck. Im Gegenteil widerspricht ein solches Konzept dem Grundsatz der sog. virtuellen Dop-

pelbesteuerung, welcher auch und gerade darauf abzielt, zugunsten einer erleichterten Steueradministration zu vermeiden, dass der jeweilige Anwenderstaat sich andernfalls mit der Steuerrechtsordnung des jeweils anderen Vertragsstaats auseinandersetzen müsste (vgl. Jankowiak, Doppelte Nichtbesteuerung im Internationalen Steuerrecht, 2009, S. 146 f., m.w.N.). Weitere tragfähige Gesichtspunkte treten hinzu: So verweist Art 3 Abs 2 OECD-MustAbk bei der Klärung von im Abkommen selbst nicht definierten Ausdrücken auf das innerstaatliche Recht des Anwenderstaats, wenn der Abkommenszusammenhang nichts anderes einfordert. Art 3 Abs 2 OECD-MustAbk unterscheidet dafür aber nicht zwischen Ansässigkeits- und Quellenstaat; Maßstab ist allein der jeweils abkommensanwendende Vertragsstaat. Es ist systematisch nicht erkennbar, weshalb Art 23A Abs 1 OECD-MustAbk daran etwas zu ändern vermöchte. Zudem wird in dem sog. Methodenartikel die Behandlung der betreffenden Einkünfte im jeweiligen Ansässigkeitsstaat geregelt, bei Vereinbarung der Freistellung – und damit einer ‚Anwendung‘ von Art 23A Abs 1 OECD-MustAbk – bedarf es dessen aber nicht, wenn bereits eine vorangehende Verteilungsnorm das alleinige Besteuerungsrecht einem der beiden Vertragsstaaten zuweist. Betrifft ein Qualifikationskonflikt einen solchen Fall, verböte sich eine Bindungswirkung aus systematischer Sicht bereits im Ansatz; sie lässt sich jedenfalls nicht aus Art 23A Abs 1 OECD-MustAbk ableiten.“

Zusätzlich relativierte der BFH die Bedeutung des OECD-Kommentars generell und schloss darüber hinaus die Bedeutung von Kommentarfassungen für die Auslegung von früher abgeschlossenen DBA aus⁶⁴:

„Zu berücksichtigen bleibt überdies, dass die Empfehlungen der OECD, wie sie sich im sog. Partnership Report niederschlagen, lediglich eine Hilfe für die Abkommensauslegung darstellen und so gesehen frühestens ab der entsprechenden Neufassung des OECD-Musterkommentars im Jahre 2000 (s. dort Art. 23A Nr. 32.3 ff.) beachtenswert sein können. Dies gilt aber nicht für seinerzeit schon bestehende Abkommen zur Vermeidung der Doppelbesteuerung, wie auch im Streitfall bei dem --bereits am 27. Oktober 1979 in Kraft getretenen (vgl. Art 29 Abs 2 DBA-Ungarn, BGBl II 1979, 1031)-- DBA-Ungarn; den Willen der Vertragsparteien jener Abkommen können die neueren Kommentierungen der OECD nicht widerspiegeln (ständige Rechtsprechung, vgl. zuletzt Senatsurteil vom 9. Februar 2011 I R 54, 55/10, BFHE 232, 476; konkret für den Partnership Report z.B. Weggenmann in Wassermeyer/Richter/Schnittker, a.a.O., Rz 8.42 f., 8.67; Kempermann, daselbst, Rz 3.15; Jankowiak, a.a.O., S. 138 ff., 143 ff.; Gosch in Schaumburg/Piltz [Hrsg.], Veröffentlichungsgewinne im Internationalen Steuerrecht, 2004, S. 103, 112).“

⁶⁴ BFH v. 25. 5. 2011, I R 95/10, Rz 19, ISiR 2011, 688 (zwei Schmidt).

4.3. Die Anrechnung der ausländischen Steuer in Österreich als Ansässigkeitsstaat des Gesellschafters

Wenn das BMF – hier im Einvernehmen mit der OECD – in den Konstellationen, in denen die Anrechnungsmethode vorgesehen ist, die Anrechnung der auf Ebene der ausländischen Personengesellschaft erhobenen Körperschaftsteuer auf die Körperschaft- oder Einkommensteuer des in Österreich ansässigen Gesellschafters befürwortet⁶⁵, dann sind ihm die vorhin geäußerten Argumente ebenfalls entgegenzuhalten: Eine derartige Anrechnung kann wohl – wenn überhaupt – nur dann in Betracht kommen, wenn Österreich als Ansässigkeitsstaat der Personengesellschaft Art 7 OECD-MA anwendet und die Beteiligung an der ausländischen Personengesellschaft gleichzeitig eine Betriebsstätte vermittelt.

Selbst dann ist aber zu bedenken, dass im anderen Vertragsstaat die Steuer nicht auf Ebene der Gesellschaft, sondern der Gesellschaft erhoben wird. Insofern liegt wirtschaftliche Doppelbesteuerung vor, da nicht dasselbe Steuersubjekt betroffen ist. Die Methodenartikel der DBA sind aber für den Fall juristischer Doppelbesteuerung gedacht, in dem im anderen Vertragsstaat dasselbe Steuersubjekt belastet wird. Eine Verpflichtung zur indirekten Anrechnung lässt sich dem Methodenartikel daher nicht ohne Weiteres entnehmen⁶⁶.

5. Würdigung

Die abkommensrechtliche Behandlung der Personengesellschaft wirft komplizierte Fragen auf. Die vorstehenden Überlegungen haben nur einige dieser Fragen angerissen und dabei illustriert, dass die Rechtslage äußerst strittig ist. Eine Vielzahl der Probleme sind letztlich auf die Tendenz der Verwaltungen zurückzuführen, abkommensrechtliche Fragen auch dann unter Rückgriff auf das innerstaatliche Recht zu lösen, wenn dazu keine Notwendigkeit besteht. Einige der dargelegten Rechtsauffassungen des BMF lassen erkennen, dass das BMF abkommensautonomer Interpretation zuletzt mehr Gewicht beimisst, dabei aber nicht hinreichend konsequent ist.

Das BMF ist von der Überlegung angetrieben, Fälle von Doppelbesteuerung und doppelter Nichtbesteuerung hintanzuhalten. Dabei verneint das BMF Rechtspolitik und Rechtsdogmatik: Es führt kein Weg an der Einsicht vorbei, dass die geltenden Abkommen einerseits vielfach auch doppelte Nichtbesteuerung ermöglichen, andererseits nicht alle Fälle von Doppelbesteuerung befriedigend lösen können.

⁶⁵ BMF 3.3.2003, EAS 2248, SWI 2003, 159; BMF 5.7.2005, EAS 2633, SWI 2005, 407.

⁶⁶ Vgl. Lang, Application 97 f.

Autorenverzeichnis

Univ.-Ass. Dr. Ewald Aschauer, Institut für Revisions-, Treuhand- und Rechnungswesen, WU Wien

Ass.-Prof. Dr. Sebastian Bergmann, LL.M., Institut für Finanzrecht, Steuerrecht und Steuerpolitik, Universität Linz

Univ.-Prof. Dr. Eva Eberhartinger, LL.M., Institut für Revisions-, Treuhand- und Rechnungswesen, Abteilung für Betriebswirtschaftliche Steuerlehre, WU Wien

RA o. Univ.-Prof. Dr. Friedrich Harrer, Universität Salzburg

Univ.-Prof. Dr. Klaus Hirscher, Institut für Revisions-, Treuhand- und Rechnungswesen, Abteilung für Betriebswirtschaftliche Steuerlehre, WU Wien

Univ.-Prof. Dr. Susanne Kalss, LL.M., Institut für Zivil- und Unternehmensrecht, WU Wien

Dr. Andreas Kauba, Steuerberater

Univ.-Prof. Dr. Michael Lang, Institut für Österreichisches und Internationales Steuerrecht, WU Wien

Univ.-Prof. Dr. Christian Nowotny, Institut für Zivil- und Unternehmensrecht, WU Wien

Alexandra Patloch, MSC (WU), Institut für Revisions-, Treuhand- und Rechnungswesen, Abteilung für Betriebswirtschaftliche Steuerlehre, WU Wien

Dr. Victor Purtscher, Partner bei Deloitte

Univ.-Prof. Dr. Roman Rohatschek, Universität Linz

Dr. Vera Sophie Schiemer, StB, Universitätsassistentin am Institut für Unternehmensrechnung und Wirtschaftsprüfung, Johannes Kepler Universität Linz. Weiters ist sie in der IFRS-Fachabteilung bei PwC Österreich beschäftigt.

Univ.-Prof. Dr. Claus Staringer, Institut für Österreichisches und Internationales Steuerrecht, WU Wien

Univ. Lektor Dr. Michael Umfahrer, Notar