

MAGISTERARBEIT

Titel der Magisterarbeit

„Qualifikationskonflikte in Dreiecksachverhalten
am Beispiel von grenzüberschreitender
Mitunternehmerschaft – Analyse aus
steuerrechtlicher Sicht“

Verfasserin

Agnieszka Kopec B.Sc.

angestrebter akademischer Grad

Magistra der Sozial- und Wirtschaftswissenschaften
(Mag. rer. soc. oec.)

Wien, 2012

Studienkennzahl lt. Studienblatt:
Studienrichtung lt. Studienblatt:
Betreuer / Betreuerin:

A 066 914
Magisterstudium Internationale Betriebswirtschaft
Univ.-Prof. Dr. Eduard Lechner

Inhaltsverzeichnis

Abkürzungsverzeichnis.....	4
Abbildungsverzeichnis.....	8
1 Einleitung.....	9
1.1 Gegenstand und Ziel der Arbeit.....	9
1.2 Methodik und Gang der Untersuchung.....	10
2 Mitunternehmenschaften im innerstaatlichen Recht Österreichs, Deutschlands und Belgiens.....	11
2.1 PersGes im österreichischen Recht.....	12
2.2 PersGes im deutschen Recht	13
2.3 PersGes im belgischen Recht	14
3 Qualifikationskonflikte aus der unterschiedlichen Einordnung von ausländischen Mitunternehmenschaften nach nationalem Recht	15
3.1 Methoden der Qualifikation von ausländischen MU.....	15
3.1.1 Typenvergleich in Österreich.....	15
3.1.2 Typenvergleich in Deutschland.....	15
3.1.3 Besteuerung Nichtansässiger in Belgien.....	16
3.2 Folgen der Qualifikation von ausländischen MU.....	16
4 Abkommensrechtliche Prinzipien der Einordnung von Mitunternehmenschaften	21
4.1 Abkommensberechtigung und Ansässigkeit von Personalgesellschaften.....	22
4.2 Abkommensberechtigung bei Qualifikationskonflikten.....	24
5 Anwendung der Doppelbesteuerungsabkommen auf Mitunternehmenschaften bei internationalen Dreiecksachverhalten.....	27
5.1 Personalgesellschaft mit Sitz in Österreich.....	27
5.1.1 Abkommensrechtlicher Anwendungsbereich.....	27
5.1.2 Besteuerung laufender Gewinne	28
5.1.2.1 Unternehmensgewinne und Dividenden.....	28
5.1.2.2 Extraterritorialeinkünfte.....	31
5.1.3 Vermeidung der Doppelbesteuerung.....	32
5.1.3.1 Unternehmensgewinne	32
5.1.3.2 Dividenden.....	33
5.1.3.3 Extraterritorialeinkünfte.....	33

5.1.4 Steuerliche Implikationen.....	33
5.1.4.1 Steuerfolgen im Quellenstaat.....	33
5.1.4.2 Steuerfolgen im Sitzstaat der PersGes.....	35
5.1.4.3 Steuerfolgen im Wohnsitzstaat des Gesellschafters	37
5.1.4.3.1 Österreich.....	37
5.1.4.3.2 Deutschland	37
5.1.4.3.3 Belgien	38
5.1.5 Zwischenfazit.....	38
5.2 Personalgesellschaft mit Sitz in Deutschland	39
5.2.1 Abkommensrechtlicher Anwendungsbereich.....	39
5.2.2 Besteuerung laufender Gewinne	41
5.2.2.1 Unternehmensgewinne und Dividenden.....	41
5.2.2.2 Extraterritorialeinkünfte.....	41
5.2.3 Vermeidung der Doppelbesteuerung.....	43
5.2.3.1 Unternehmensgewinne	43
5.2.3.2 Dividenden.....	43
5.2.3.3 Extraterritorialeinkünfte.....	43
5.2.4 Steuerliche Implikationen.....	44
5.2.4.1 Steuerfolgen in Quellenstaat.....	44
5.2.4.2 Steuerfolgen im Sitzstaat der PersGes.....	45
5.2.4.3 Steuerfolgen im Wohnsitzstaat des Gesellschafters	47
5.2.4.3.1 Österreich.....	47
5.2.4.3.2 Deutschland	49
5.2.4.3.3 Belgien	50
5.2.5 Zwischenfazit.....	50
5.3 Personalgesellschaft mit Sitz in Belgien	51
5.3.1 Abkommensrechtlicher Anwendungsbereich.....	51
5.3.2 Besteuerung laufender Gewinne	53
5.3.2.1 Unternehmensgewinne und Dividenden.....	53
5.3.2.2 Extraterritorialeinkünfte.....	54
5.3.3 Vermeidung der Doppelbesteuerung.....	55
5.3.3.1 Unternehmensgewinne	55
5.3.3.2 Dividenden.....	56
5.3.3.3 Extraterritorialeinkünfte.....	56

5.3.4 Steuerliche Implikationen.....	56
5.3.4.1 Steuerfolgen in Quellenstaat.....	56
5.3.4.2 Steuerfolgen im Sitzstaat der PersGes.....	59
5.3.4.3 Steuerfolgen im Wohnsitzstaat des Gesellschafters	60
5.3.4.3.1 Österreich.....	60
5.3.4.3.2 Deutschland	62
5.3.4.3.3 Belgien	64
5.3.5 Zwischenfazit.....	64
6 Zusammenfassung und Schlussbetrachtung.....	65
Summary.....	68
Anhang.....	69
Literaturverzeichnis	73
Lebenslauf	85

Abkürzungsverzeichnis

Abb.	Abbildung
ABGB	Allgemeines bürgerliches Gesetzbuch
Abs.	Absatz
AO	Abgabenordnung
Art.	Artikel
Aufl.	Auflage
BAO	Bundesabgabenordnung
BE	Belgien
BFH	Bundesfinanzhof
BGB	Bürgerliches Gesetzbuch
BGBI	Bundesgesetzblatt
BMF	Bundesministerium für Finanzen
BS	Betriebsstätte
BStBl.	Bundessteuerblatt
bzw.	beziehungsweise
DBA	Doppelbesteuerungsabkommen
DBA DE/BE	Abkommen zwischen der Bundesrepublik Deutschland und dem Königreich Belgien zur Vermeidung der Doppelbesteuerung auf dem Gebiet der Steuern vom Einkommen und vom Vermögen v. 11.4.1967
DBA DE/FR	Abkommen zwischen der Bundesrepublik Deutschland und der Französischen Republik zur Vermeidung der Doppelbesteuerung auf dem Gebiet der Steuern vom Einkommen und vom Vermögen v. 21.7.1959
DBA Ö/BE	Abkommen zwischen der Republik Österreich dem Königreich Belgien zur Vermeidung der Doppelbesteuerung auf dem Gebiet der Steuern vom Einkommen und vom Vermögen v. 29.12.1971
DBA Ö/DE	Abkommen zwischen der Republik Österreich der Bundesrepublik Deutschland zur Vermeidung der Doppelbesteuerung auf dem Gebiet der Steuern vom Einkommen und vom Vermögen v. 24.8.2000
DE	Deutschland

d.h.	das heißt
DStRE	Deutsches Steuerrecht-Entscheidungsdienst (Zeitschrift)
EAS	ExpressAntwortService
ESt	Einkommensteuer
EStG	Einkommensteuergesetz
EStG-BE	belgisches Einkommensteuergesetz
EStG-DE	deutsches Einkommensteuergesetz
EStH	Einkommensteuer-Hinweis
EStR	Einkommensteuerrichtlinie
EU/EWG	Europäische Union/Europäische Wirtschaftsgemeinschaft
EuGH	Europäischer Gerichtshof
ff.	und folgende
FG	Finanzgericht
Fn.	Fußnote
GB-LLP	großbritannische Limited Liability Partnership
GbR	Gesellschaft bürgerlichen Rechts
gem./Gem.	gemäß
GewSt	Gewerbsteuer
GewStG	Gewerbsteuergesetz
GmbH	Gesellschaft mit beschränkter Haftung
GmbH & Co. KG	Gesellschaft mit beschränkter Haftung & Compagnie Kommanditgesellschaft
GrS	Großer Senat
G'ter	Gesellschafter
GZ	Geschäftszahl
HGB	Handelsgesetzbuch
hM	herrschende(r) Meinung
Hrsg.	Herausgeber
HS	Halbsatz
IBFD	International Bureau of Fiscal Documentation
iHv	in Höhe von
inkl.	inklusive

insb.	insbesondere
iSd	im Sinne des/der
IStR	Internationales Steuerrecht (Zeitschrift)
iVm	in Verbindung mit
IWB	Internationale Wirtschaftsbriefe
KG	Kommanditgesellschaft
KSt	Körperschaftsteuer
KStG	Körperschaftsteuergesetz
KStR	Körperschaftsteuerrichtlinie
lit.	litera
LLC	Limited Liability Company
MA	Musterabkommen
mE/ME	meines Erachtens
MK	Musterkommentar
MTR	Mutter-Tochter-Richtlinie
MU	Mitunternehmerschaft
Nr.	Nummer
NWB	Neue Wirtschaftsbriefe
OECD	Organisation for Economic Co-operation and Development
OECD-MA	OECD-Musterabkommen zu Vermeidung von Doppelbesteuerung
OG	Offene Gesellschaft
O. Verf.	Ohne Verfasser
ÖStZ	Österreichische Steuerzeitung
PersGes	Personengesellschaft
PV	Progressionsvorbehalt
QuSt	Quellensteuer
RFH	Reichsfinanzhof
Rn.	Randnummer
RStBl	Reichssteuerblatt
Rz.	Randziffer
S.	Satz / Seite
Stbg.	Die Steuerberatung (Zeitschrift)

SWI	Steuer und Wirtschaft International (Zeitschrift)
Tz.	Textziffer
u.U.	unter Umständen
UGB	Unternehmensgesetzbuch
UGB-BE	belgisches Unternehmensgesetzbuch
USA	Vereinigte Staaten von Amerika
v.	von/vom
Vgl.	Vergleich
vH	vom Hundert
VO	Verordnung
Vol.	Volume (Band)
VwGH	Verwaltungsgerichtshof
z. B.	zum Beispiel

Abbildungsverzeichnis

Abbildung 1: Steuerliche Zuordnung der PersGes mit Sitz in Österreich nach nationalem Recht Belgiens, Deutschlands und Österreichs.....	19
Abbildung 2: Steuerrechtliche Zuordnung der PersGes mit Sitz in Deutschland nach nationalem Recht Belgiens, Deutschlands und Österreichs.....	20
Abbildung 3: Steuerrechtliche Zuordnung der PersGes mit Sitz in Belgien nach nationalem Recht Belgiens, Deutschlands und Österreichs.....	21

1 Einleitung

1.1 Gegenstand und Ziel der Arbeit

Das vereinigte Europa ist ein Raum sich ständig entwickelnder zwischenstaatlicher Kapitalfusionen, wobei die Internationalisierung operativer Unternehmenstätigkeiten durch die Integration des europäischen Binnenmarktes verstärkt wird.¹

Grenzüberschreitende Aktivitäten können grundsätzlich mittels Kapital- oder Personengesellschaften durchgeführt werden. Mit international ausgestalteten Investitionen mit dem Einsatz von Personengesellschaften sind unterschiedlich länderspezifisch geprägte Besteuerungskonzepte verbunden, die es verdienen, näher beleuchtet zu werden.

Im wirtschaftlichen Raum gilt die Personengesellschaft als ein attraktives Investitionsvehikel und steht in Konkurrenz zu den Kapitalgesellschaften.² Kennzeichnend für Personengesellschaften ist die Personenbezogenheit des Gesellschaftsverhältnisses.³

Personengesellschaften werden im europäischen Raum steuerlich meist als „transparent“ behandelt. Dies bedeutet, dass sie selbst keine Ertragssteuersubjekte sind und deswegen weder der Einkommen- noch der Körperschaftsteuer unterliegen. Der Besteuerung unterliegen die dahinter stehenden Gesellschafter, denen die Gewinne anteilig zuzurechnen sind. Einige Länder wie bspw. Spanien und Portugal folgen hingegen dem Trennungsprinzip.⁴ In solchen Fällen wird den Personengesellschaften eine eigene Rechtspersönlichkeit eingeräumt, demzufolge sie selbst Steuersubjekte sind und der Körperschaftsteuerpflicht unterliegen. Abweichend zu diesen Prinzipien bestehen in solchen Ländern wie Frankreich oder den USA wechselseitige Optionen zur Körperschafts- und Einkommensbesteuerung.⁵ Dies bedeutet, dass unter bestimmten Voraussetzungen Personengesellschaften intransparent und Kapitalgesellschaften transparent behandelt werden. Einen interessanten Fall dabei stellt die amerikanische Limited Liability Company (LLC)⁶ dar, bei den die Gesellschafter in sogenanntem „check the box“-Verfahren zwischen

1 Vgl. *Stöckler* (1998), S. 1.

2 Vgl. *Kessler/Schiffers* (2009), in Beck'sches Handbuch der Personengesellschaften, § 1 Rz. 27ff.

3 Vgl. *Kessler/Schiffers* (2009), in Beck'sches Handbuch der Personengesellschaften, § 1 Rz. 17ff.

4 Vgl. *Hey/Bauersfeld* (2005), S. 650.

5 Vgl. *Hey/Bauersfeld* (2005), S. 651.

6 Limited Liability Company ist eine hybride Rechtsform, zu genauerer Beschreibung der Besteuerung siehe auch BMF-Schreiben v. 19.03.2004, IV B4-S1301 USA 22/04, BStBl 2004 I S. 411 (DBA USA: Steuerliche Einordnung der nach dem Recht der Bundesstaaten der USA gegründeten Limited Liability Company).

Personen- und Kapitalgesellschaften optieren können. Die Qualifikationskonflikte entstehen nicht nur bei abweichender Einordnung von Personengesellschaften. Diese können sich sogar bei der gleichen Besteuerungsform ergeben. Das beispielsweise im deutschen und österreichischen Steuerrecht angewendete Mitunternehmerkonzept ist in anderen Ländern nicht bekannt. Diese weltweit unbekannte Betrachtungsweise kann zu steuerlichen Problemen führen, was einen erheblichen Einfluss auf die Steuerlastgestaltung bei grenzüberschreitenden Investitionen nach sich zieht.

Die vorstehende Arbeit analysiert die steuerlichen Konsequenzen unterschiedlicher Einordnung von Mitunternehmerschaften bei internationalen Dreiecksachverhalten. In dieser Arbeit soll untersucht werden, wem das Besteuerungsrecht zugeteilt wird, falls Quellenstaat, Sitzstaat der Personengesellschaft und Wohnsitzstaat des Gesellschafters auseinanderfallen, wenn die Staaten unterschiedliche Besteuerungskonzepte für Mitunternehmerschaften anwenden. Außerdem werden die bisher zur Beseitigung von Qualifikationskonflikten entwickelten Lösungsansätze dargelegt. Da das Ziel dieser Arbeit eine rein steuerliche Betrachtung ist, wird das Problem der Wahl eines Investitionsstandortes nicht berührt und der Standort als gegeben angenommen. Es wird hier die laufende Besteuerung betrachtet, aperiodische Besteuerungssachverhalte sowie Veräußerungs- und Aufgabegewinne bleiben unbeachtet. Es werden nur gewerbliche Mitunternehmerschaften in Betracht gezogen, also Personengesellschaften, die gewerbliche Einkünfte erzielen.

1.2 Methodik und Gang der Untersuchung

Der Ausgangspunkt der Arbeit wird im Kapitel 2 dargestellt, wo die Mitunternehmerschaften im innerstaatlichen Recht Österreichs, Deutschlands und Belgiens erörtert werden. Dabei wird jeweils auf die ausgewählten länderspezifischen Rechtsordnungen Bezug genommen. Im dritten Kapitel werden die sich aus abweichender steuerlicher Betrachtung von Personengesellschaften ergebenden Qualifikationskonflikte beleuchtet. Dieser Teil stellt nur nationalrechtliche Rahmenbedingungen mit dem Ziel dar, die Problematik der Qualifikationskonflikte zu veranschaulichen. Kapitel 4 befasst sich mit den abkommensrechtlichen Prinzipien der Betrachtung von Mitunternehmerschaften. Dabei wird das Spektrum der Besteuerung von Personengesellschaften um die Anwendung der Doppelbesteuerungsabkommen durch die jeweiligen Staaten erweitert.

Den Schwerpunkt der Arbeit bildet Kapitel 5, in dem untersucht wird, wie sich die Besteuerung von grenzüberschreitender Tätigkeit gestaltet, wenn die Investition in drei Ländern stattfindet und die Staaten abweichende Prinzipien hinsichtlich der Einordnung von Personengesellschaften folgen. In diesem Kapitel wird analysiert, welche Methoden zur Beseitigung von Qualifikationskonflikten und daraus resultierenden Doppelbesteuerungen und -nichtbesteuerungen entwickelt wurden. Es werden sowohl die abkommensrechtlichen als auch die länderspezifischen Ansätze dargelegt. Die Analyse von Steuerfolgen wird auf der Ebene der Personengesellschaft und auf der Ebene der Gesellschafter erfolgen. Die steuerlichen Implikationen im Quellenstaat werden ebenfalls erläutert. Im Anschluss daran werden im Kapitel 6 die gewonnenen Ergebnisse zusammenfasst, wobei die angewandten Lösungsansätze bei den ausgewählten Dreieckskonstellationen beurteilt werden.

Der vorliegenden Arbeit werden folgende Rahmenbedingungen zugrunde gelegt: Die Untersuchung ist räumlich auf Staaten der Europäischen Union beschränkt und hierbei speziell auf Deutschland, Österreich und Belgien. Die Gesellschafter sind drei natürliche Personen, die in Österreich, Deutschland und Belgien ihren Wohnsitz und gewöhnlichen Aufenthalt haben. Die Gewinne sind positiv (kein Verlustfall). Die Investition ist ausschließlich mit Eigenmitteln finanziert. Als Gründungsstaat der Personengesellschaft gelten jeweils Deutschland und Belgien. Die Einkunftsquelle befindet sich in Deutschland oder in Belgien, wobei der Quellenstaat jeweils ein anderer Staat ist als der Gründungsstaat der Personengesellschaft. Es bestehen keine schuldrechtlichen Beziehungen zwischen Gesellschaftern und der Gesellschaft, sodass auf die Problematik der Sondervergütungen nicht eingegangen wird.

2 Mitunternehmerschaften im innerstaatlichen Recht Österreichs, Deutschlands und Belgiens

Da das Zivilrecht nach dem Grundsatz der Einheitlichkeit der Rechtsordnung für die Besteuerung aller Rechtsformen eine wichtige Grundlage darstellt,⁷ widmet sich das folgende Kapitel den Grundsätzen des Zivilrechts und Ertragssteuerrechts der Personengesellschaften in Österreich, Deutschland und Belgien. Darauf aufbauend werden die maßgeblichen Rahmenbedingungen der Besteuerung von Personengesellschaften in den genannten Ländern beleuchtet.

⁷ Vgl. *Niehus/Wilke* (2010), S. 1.

2.1 PersGes im österreichischen Recht

Das österreichische Gesellschaftsrecht offeriert nur eine abzählbare Anzahl von Rechtsformen, die einem Investor bzw. einem Gesellschafter zur Auswahl stehen. Das Unternehmensgesetzbuch und das ABGB sehen folgende Typen von Personengesellschaften vor:

1. Kommanditgesellschaft (KG)⁸,
2. Offene Gesellschaft (OG)⁹,
3. Stille Gesellschaft¹⁰ und
4. Gesellschaft bürgerlichen Rechts (GbR)¹¹.

Andere Gesellschaftsformen sind nicht zulässig, jedoch sind Typenverbindungen denkbar, wie z. B. die GmbH & Co. KG.¹²

Nach dem österreichischen Steuerrecht haben die Personengesellschaften keine eigene Rechtspersönlichkeit und unterliegen weder der Einkommen- noch der Körperschaftsteuerpflicht.¹³ Das Einkommen wird daher anteilig den Gesellschaftern zugeteilt und auf deren Ebene der Besteuerung unterworfen. Bei der Personengesellschaft erfolgt lediglich eine einheitliche Gewinnermittlung.¹⁴ Es gilt daher das Transparenzprinzip.

Eine Mitunternehmerschaft im österreichischen Recht ist ein besonderer steuerrechtlicher Begriff und kann nur dann vorliegen, wenn betriebliche Einkünfte erzielt werden.¹⁵ Mitunternehmer können sowohl natürliche als auch juristische Personen sein. Bei der Einkünfteermittlung gilt die sogenannte Bilanzbündeltheorie, d. h. neben den Gewinnanteilen werden auch Vergütungen für die Leistungen (Ergebnisse aus Sonder- bzw. Ergänzungsbilanzen), die die Gesellschafter aufgrund von schuldrechtlichen Beziehungen mit der Gesellschaft bezogen haben.¹⁶

8 §§ 161ff. UGB.

9 §§ 105ff. UGB.

10 §§ 178ff. UGB.

11 §§ 1175ff. ABGB.

12 Vgl. *Toifl/Schuchter* (2010), S. 1174.

13 § 1 EStG-Ö und §§ 1, 2 KStG-Ö. Siehe auch Jakom EStG 2011, § 23, Rz. 121.

14 § 188 BAO. die Einkünfte einer Mitunternehmerschaft einheitlich und gesondert festzustellen, vgl. *Toifl/Schuchter* (2010), S. 1182.

15 § 23 EStG-Ö. Gem. EStR Rz. 5804 ist die Voraussetzung einer Mitunternehmerschaft das Vorliegen von Unternehmerwagnis und Unternehmerinitiative. Vgl. auch Jakom EStG 2011, § 23, Rz. 124-125.

16 Vgl. Jakom EStG 2011, § 23, Rz. 136 und *Toifl/Schuchter* (2010), S. 1184-1185.

2.2 PersGes im deutschen Recht

Im Sinne des deutschen Rechts sind als Personengesellschaften alle privatrechtlich begründeten Personenzusammenschlüsse zu einem gemeinsamen Zweck anzusehen.¹⁷ Die am häufigsten gewählten Grundtypen von PersGes sind GbR¹⁸, OHG¹⁹, KG²⁰ und die stille Gesellschaft²¹. Im Praxisfall steht auch eine GmbH & Co. KG als eine Mischform zur Auswahl. Diese Rechtsgebilde sind Gesamthandsgemeinschaften und besitzen daher keine eigene Rechtspersönlichkeit.²² Sie sind nur begrenzt rechtsfähig und können unter ihrer Firma Rechte erwerben, Verbindlichkeiten eingehen, Eigentum und andere dingliche Rechte erwerben sowie vor Gericht klagen und geklagt werden.²³ Sie sind im Unterschied zu Kapitalgesellschaften keine juristischen Personen.

Das Steuerrecht verwendet nur den Begriff „Mitunternehmerschaft“ und für Zwecke der Besteuerung ist der Begriff der Personengesellschaft eigentlich zweitrangig.²⁴

Bei der Besteuerung der Mitunternehmerschaften herrscht im deutschen Steuerrecht das Transparenzprinzip. Dies bedeutet, dass die Steuersubjekte die hinter der PersGes stehenden Gesellschafter (Mitunternehmer²⁵) sind.

Da die Personengesellschaften für Zwecke der Ertragsbesteuerung keine Steuersubjekte sind, unterliegen sie weder der Einkommen- noch der Körperschaftsteuer. PersGes sind jedoch Gewerbesteuerobjekte gem. § 5 Abs. 1 S. 3 GewStG.²⁶ Dem Transparenzprinzip folgend werden die Einkünfte zum Zeitpunkt der Gewinnentstehung den Gesellschaftern anteilig zugerechnet und je nach persönlichem Status werden die Gesellschafter entweder der ESt oder KSt unterworfen. Auf Ebene der Gesellschaft findet lediglich die Einkünfteermittlung

17 Vgl. *Vogl* (2011), in Beck'sches Steuer- und Bilanzrechtslexikon, Rn. 1.

18 §§ 705ff. BGB.

19 §§ 105ff. HGB. Die sind zugleich die allgemeinen Verweisungsnormen, vgl. *Kessler/Schiffers* (2009), in Beck'sches Handbuch der Personengesellschaften, § 1 Rz. 1ff.

20 §§ 161ff. HGB.

21 §§ 230ff. HGB.

22 Vgl. *Niehus/Wilke* (2010), S. 24. Das Vermögen der Gesellschaft steht gem. § 719 BGB aufgrund ihrer fehlenden Rechtspersönlichkeit allen Gesellschaftern zur gesamten Hand zur Verfügung.

23 § 124 HGB, vgl. *Rehm* (2010), in Wassermeyer/Richter/Schnittker (Hrsg.), S. 10-25.

24 Mitunternehmerschaft ist nach dem deutschen Steuerrecht definiert als Zusammenschluss von mehreren Mitunternehmer zu einer Personengesellschaft, um ein gemeinsames Ziel zu verwirklichen und hierbei gewerbliche Einkünfte erzielen; GrS des BFH v. 25.06.1984, BStBl. II 1984, 751.

25 Die Voraussetzung, dass ein Gesellschafter der PersGes als Mitunternehmer iSd. § 15 Abs. 1 Nr. 2 EStG-DE angesehen werden kann, ist, dass er sowohl Mitunternehmerinitiative als auch ein Mitunternehmerisiko trägt, H 15.8 Abs. 1 EStH.

26 Die Steuerpflicht wird an den Betrieb der Personengesellschaft angeknüpft und diese ist Steuerschuldner. Die Gesellschafter können jedoch gem. § 35 EStG-DE eine anteilige, pauschalierte Anrechnung der Gewerbesteuer auf ihre persönliche Einkommensteuer vornehmen.

statt.²⁷ Auf der Gesellschafterebene werden zusätzlich noch Sonderleistungen erfasst, die aus den schuldrechtlichen Beziehungen zwischen Gesellschaft und ihren Gesellschaftern resultieren.²⁸ Es handelt sich demnach um eine zweistufige Gewinnermittlung. Durch die Einkünftequalifikation und die Einkünfteermittlung auf der Gesellschaftsebene wird der PersGes somit eine Teilrechtsfähigkeit zugesprochen.

2.3 PersGes im belgischen Recht

Personengesellschaften werden zivilrechtlich nicht als juristische Personen betrachtet, demnach ist ihnen keine Rechtspersönlichkeit eingeräumt.²⁹ Art. 2 UGB-BE zählt taxativ, welche Rechtsformen als juristische Personen behandelt werden. Zu den gängigsten Formen gehören:

- ⤴ BVBA/SPRL (*bestolen vennootschap met beperkte aansprakelijkheid/société personne à responsabilité limitée*) entspricht der österreichischen GmbH,
- ⤴ VOF/SNC (*vennootschap onder firma/société en nom collectif*) entspricht der OHG und
- ⤴ GCV/CS (*gewone commanditaire vennootschap/société en commandit simple*) entspricht einer KG.³⁰

Für Zwecke der Ertragsbesteuerung sind die PersGes jedoch eigenständige Steuerrechtssubjekte.³¹ Personengesellschaften, soweit sie gewerblich tätig sind, werden nach belgischem Steuerrecht ohne Ausnahme der Körperschaftsteuer unterworfen und werden somit ertragssteuerlich intransparent behandelt.³² Das bedeutet, dass aufgrund der strikten Trennung der Gesellschaftsebene von der Gesellschafterebene die Gewinnermittlung und Besteuerung bei den Personengesellschaften separat von ihren Gesellschaftern erfolgt. Die Gesellschafter unterliegen erst im Zeitpunkt der Ausschüttung der Steuerpflicht. Des Weiteren werden die schuldrechtlichen Vereinbarungen zwischen der Gesellschaft und ihren Gesellschaftern anerkannt und gewinnmindernd bei der Personengesellschaft

27 Der Gewinn der PersGes wird vom zuständigen Finanzamt „einheitlich und gesondert“ festgestellt und anschließend auf die Gesellschafter verteilt, § 180 Abs. 1 Nr. 2 lit. AO („Gesonderte Feststellung von Besteuerungsgrundlagen“).

28 Bei Mitunternehmer werden die Sonderleistungen gem. § 15 Abs. 1 Nr. 2 EStG-DE stets in Einkünfte aus Gewerbebetrieb umqualifiziert.

29 Art. 2 § 2 UGB-BE (Wetboek van vennootschappen/Code des sociétés). Vgl. auch *Vanhaute* (2008), S. 13, *Offermanns* (2009), S. 32.

30 Art. 201 und 203 bis 209 UGB-BE, siehe auch *Straka* (2011), in *Debatin/Wassermeyer*, Rn. 9-11.

31 Vgl. *Wehrße* (2011), S. 18.

32 Vgl. *Wehrße* (2011), S. 19.

erfasst.³³

3 Qualifikationskonflikte aus der unterschiedlichen Einordnung von ausländischen Mitunternehmerschaften nach nationalem Recht

Im vorherigen Abschnitt wurde gezeigt, wie unterschiedlich die PersGes im Zivilrecht und Steuerrecht von Staat zu Staat konzipiert sein können. Weitere Probleme ergeben sich bei der abweichenden Qualifikation von ausländischen Personengesellschaften nach dem nationalen Recht. Aus diesem Grund ist zu beleuchten, nach welchen Kriterien ausländische MU in Österreich, Deutschland und Belgien einzustufen sind.

3.1 Methoden der Qualifikation von ausländischen MU

3.1.1 Typenvergleich in Österreich

Nach dem österreichischen Steuerrecht erfolgt die Besteuerung von ausländischen Personengesellschaften auf der Grundlage des Rechtstypenvergleiches.³⁴ Dies bedeutet, dass eine ausländische Gesellschaft für Zwecke der Besteuerung nach dem Transparenz- bzw. Trennungsprinzip behandelt wird, wenn sie nach dem nationalen Steuerrecht als eine Personengesellschaft bzw. Kapitalgesellschaft einzustufen ist. Die steuerliche Behandlung im ausländischen Recht spielt in diesem Sinne keine Rolle. Bei dem Typenvergleich ist eine materielle Vergleichbarkeit von Bedeutung. Entscheidend sind das Gesamtbild der Verhältnisse und insbesondere die Ausgestaltung der Gesellschaft.³⁵ Die typischen Merkmale, die über Kapitalgesellschaft bzw. Personengesellschaft entscheiden, sind in ständiger Rechtsprechung und in Verwaltungsanweisungen näher erläutert³⁶.

3.1.2 Typenvergleich in Deutschland

Mit der *Venezuela-Entscheidung* wurde für Zwecke Besteuerung entschieden, dass

³³ Vgl. *Wehrße* (2011), S. 19.

³⁴ EAS-Auskunft des BMF, GZ BMF-010221/0794-IV/4/2011 v. 18.04.2011, EAS-Auskunft des BMF, GZ L 45/15-IV/4/00 v. 20.11.2000 und EAS-Auskunft des BMF, 010221/0794-IV/4/2011 v. 18.4.2011 (EAS 3217).

³⁵ Vgl. *Toifl/Schuchter* (2010), in: Wassermeyer/Richter/Schnittker (Hrsg.), S. 1190-1195.

³⁶ KStR 2001, Rz. 551: Kapitalgesellschaften und BMF v. 2.7.2007, EAS 2869: Personengesellschaften.

die Behandlung von ausländischen Gesellschaften nach dem Rechtstypenvergleich erfolgt.³⁷ Die steuerliche Einstufung der Gesellschaft nach dem deutschen Steuerrecht entspricht dem Rechtstypenvergleich nach dem österreichischen Steuerrecht und demnach wird auf diese Problematik an dieser Stelle nicht weiter eingegangen.³⁸

3.1.3 Besteuerung Nichtansässiger in Belgien

Auf das in Belgien erzielte Einkommen von nichtansässigen natürlichen Personen und Rechtspersonen wird eine Steuer der beschränkt Steuerpflichtigen (*belasting van niet-inwoners*) erhoben, dies gilt für natürliche und juristische Personen.³⁹ Personengesellschaften, die weder Sitz noch Geschäftsleitung in Belgien haben, werden mit den Rechtsformen nach belgischem Recht verglichen und entsprechend eingestuft.⁴⁰ Da Personengesellschaften nach dem belgischen Steuerrecht als eigenständige Rechtssubjekte zu behandeln sind, werden demnach ausländische PersGes, soweit vergleichbar, für steuerliche Zwecke intransparent betrachtet (bis zum Jahr 1986 gab es für PersGes ein Wahlrecht, in der transparenten Besteuerung zu optieren).⁴¹ Das bedeutet, dass die PersGes, die ihren Sitz oder ihre Geschäftsleitung nicht in Belgien hat, als solche besteuert wird.⁴² Der Besteuerung unterliegen nur die in Belgien erzielten Einkünfte.

3.2 Folgen der Qualifikation von ausländischen MU

Wenn derselbe Sachverhalt von zwei Staaten steuerrechtlich unterschiedlich eingeordnet wird, ist von einem Qualifikationskonflikt zu sprechen.⁴³ Die Qualifikationskonflikte können aus zwei Gründen resultieren:

- ♣ zu einem geht es um eine Subjektqualifikation: Einordnung der nach ausländischem Recht errichteten Gesellschaft zu Mitunternehmerschaften oder zu Kapitalgesellschaften;

37 RFH v. 12.2.1930, VI A 899/27 RStBl 1930, 444ff.

38 Mehr zu dem Typenvergleich im deutschen Steuerrecht siehe auch *Jacobs* (2011), S. 492.

39 Geregelt in Art. 227-248 EStG-BE (Wet op de inkomstenbelasting, WIB).

40 O. Verf. (2008): *Vademecum van de onderneming, Inkomstenbelastingen*, http://economie.fgov.be/nl/binaries/2_1_nl_tcm325-66802.pdf, S. 131.

41 Vgl. *Straka* (2011): Überblick über das Steuerrecht Belgiens, Rn. 9-11, in: *Debatin/Wassermeyer*, DBA, 112. Aufl., 2011.

42 Vgl. *Barenfeld* (2005), S. 73.

43 Vgl. *Kempermann* (2011), in *Wassermeyer/Richter/Schnittker*, Rz. 3.5, 3.13 und 6.3.

- ♣ zu anderem geht es um eine Objektqualifikation: Qualifikation der Einkünfte, die ein inländischer Mitunternehmer von seiner ausländischen Personengesellschaft bekommt, für steuerliche Zwecke als gewerbliche Einkünfte oder als Dividenden/Zinsen/Lizenzgebühren.⁴⁴

Ausschlaggebend für die vorliegende Untersuchung ist die Subjektqualifikation. Wie bereits im Kapitel 2 dargelegt, kann eine Gesellschaft im Bezug auf Steuersubjektivität in zweierlei Weise (als transparent oder intransparent) eingeordnet werden, sodass ein Qualifikationskonflikt entstehen kann. Im Fall des Staates gibt es somit zwei Einordnungsmöglichkeiten. Bei Dreiecksachverhalten steigt die Kombination auf acht Einordnungsmöglichkeiten (drei Staaten mit zwei Einordnungsmöglichkeiten: $2^3 = 8$).⁴⁵

In der Literatur lassen sich zahlreiche unterschiedliche Arten und Definitionen von Qualifikationskonflikten finden. Hierbei wird häufig eine Unterscheidung der Konflikte anhand ihrer Wirkung vorgenommen. Es werden folgende Arten von Qualifikationskonflikten differenziert:

- ♣ echte und unechte Qualifikationskonflikte: der erste ist gegeben, wenn die Vertragsstaaten unterschiedliche Abkommensvorschriften anwenden, der zweite liegt vor, wenn zwar dieselbe Vorschrift angewendet wird, jedoch eine unterschiedliche Auslegung erfolgt⁴⁶ (ein unechter Qualifikationskonflikt wird im Schrifttum auch als Konflikt ohne Auswirkung bezeichnet, wenn unterschiedliche Vorschriften angewendet wurden, die im Endeffekt zu gleichen Steuerbelastungen führen⁴⁷);
- ♣ positive und negative Qualifikationskonflikte: ein positiver Qualifikationskonflikt liegt bei Bestehen von Doppelbesteuerung vor, ein negativer Qualifikationskonflikt führt zu einer Nichtbesteuerung.⁴⁸

Der allgemeine Mechanismus von Qualifikationskonflikten wird anhand von zwei

44 Vgl. *Jacobs* (2011), S. 490 und *Neu* (2009), in: Müller/Hoffmann (Hrsg.), S. 1640 Rz. 32.

45 Siehe Anhang I.

46 Vgl. *Wassermeyer* (2010), S. 213.

47 Vgl. O. Verf., SWI 2/1999, S. 77 und *Hannes* (1992), S. 35.

48 Vgl. *Wassermeyer* (2010), S. 213 und *Hannes* (1992), S. 35.

Beispielen erläutert.

I. Fall 1: Sitzstaat der Gesellschaft behandelt Personengesellschaft als transparent, der Wohnsitzstaat des Gesellschafters dagegen als intransparent

Der Sitzstaat behandelt die Personengesellschaft als transparent (z. B. Österreich), deswegen unterliegen ihre Gesellschafter und nicht sie der (un)beschränkten Steuerpflicht. Die Gesellschafter sind in ihrem Wohnsitzstaat (Annahme: Belgien) mit den Einkünften aus ausländischen Personengesellschaften erst dann steuerpflichtig, wenn aus belgischer Sicht eine Ausschüttung angenommen wird. Aufgrund der transparenten Behandlung der PersGes unterliegt der Gesellschafter zum Zeitpunkt der Entnahme im Ausland grundsätzlich keiner Besteuerung. In Belgien muss der Gesellschafter infolge des Intransparenzprinzips die Ausschüttungsgewinne versteuern. Problematisch in dieser Sichtweise ist der Aspekt, dass eine Ausschüttung nie stattfindet, da die PersGes in ihrem Sitzstaat unabhängig von belgischer Betrachtung stets als ein transparentes Gebilde behandelt wird.

II. Fall 2: Sitzstaat der Gesellschaft behandelt Personengesellschaft als intransparent, der Wohnsitzstaat des Gesellschafters als transparent

Die Personengesellschaft ist in ihrem Sitzstaat (Annahme: Belgien) aufgrund des Intransparenzprinzips ein eigenständiges Steuersubjekt, demnach wird ihr Gewinn mit KSt besteuert. Infolge des Trennungsprinzips ergibt sich beim Gesellschafter im Zeitpunkt der Gewinnentstehung noch keine Steuerpflicht. Im Wohnsitzstaat (Annahme: Österreich) erfolgt ein Rechtstypenvergleich, demzufolge das Transparenzprinzip zum Tragen kommt. Der Gesellschafter ist mithin in seinem Wohnsitzstaat im Zeitpunkt der Gewinnentstehung mit seinen Gewinnanteilen einkommensteuerpflichtig. Bei der Ausschüttung aus einer intransparenten Personengesellschaft ist der Gesellschafter mit den Dividendeneinnahmen im Ausland beschränkt steuerpflichtig. Aus der österreichischen Sicht liegt durch das Durchgriffsprinzip jedoch keine Ausschüttung vor. Demnach werden die Einkünfte aus der ausländischen Personengesellschaft einer Mehrfachbesteuerung unterliegen.

Dieser Überlegung folgend, lässt sich festhalten, dass die Qualifikationskonflikte bei

grenzüberschreitenden Mitunternehmenschaften ihre Ursache im nationalen Steuerrecht haben. Bei dem Rechtstypenvergleich ist zwar eine Gleichbehandlung von wirtschaftlich vergleichbaren Sachverhalten gesichert, unabhängig von der ausländischen Betrachtung, jedoch ist die Wahrscheinlichkeit des Auftretens von Zuordnungskonflikten sehr hoch. Deshalb wäre eine Rechtstypenübernahme eine günstigere Methode zur Ausschließung von Zuordnungskonflikten, da die Wertung von ausländischen Rechtsgebilden anerkannt wird.

Für die vorliegende Untersuchung sind demnach folgende Qualifikationsszenarien relevant:

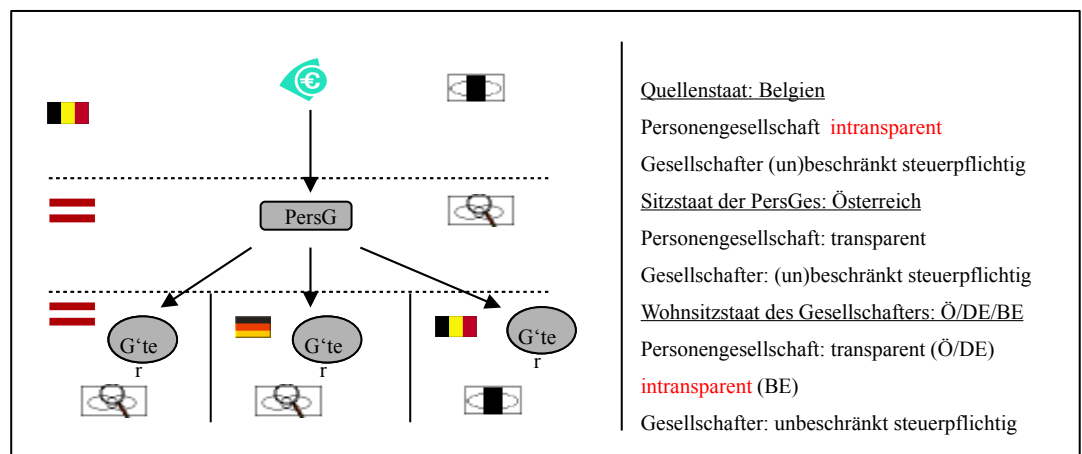


Abbildung 1: Steuerliche Zuordnung der PersGes mit Sitz in Österreich nach nationalem Recht Belgiens, Deutschlands und Österreichs

Im ersten Fall (Abb. 1) wird die PersGes im Quellenstaat (Belgien) als intransparent im steuerrechtlichen Sinne betrachtet, das bedeutet, dass der Besteuerung die PersGes als solche unterliegt. Sie ist demnach in Belgien beschränkt steuerpflichtig. Die Gesellschafter werden aus belgischer Sicht erst zum Zeitpunkt der Ausschüttung steuerpflichtig. Aus deutscher Sicht ist die PersGes ein transparentes Gebilde und die Besteuerung erfolgt auf Ebene der Gesellschafter.

Der deutsche Mitunternehmer ist demnach in Deutschland unbeschränkt steuerpflichtig und in Österreich beschränkt steuerpflichtig, der Mitunternehmer aus Österreich unterliegt in Österreich der unbeschränkten Steuerpflicht. Der belgische Gesellschafter ist in Belgien mit seinen Ausschüttungsgewinnen unbeschränkt steuerpflichtig und beschränkt steuerpflichtig in Deutschland. Das Problem besteht hierbei darin, dass aus österreichischer Sicht eine Ausschüttung wegen des

Durchgriffsprinzips steuerlich irrelevant ist.

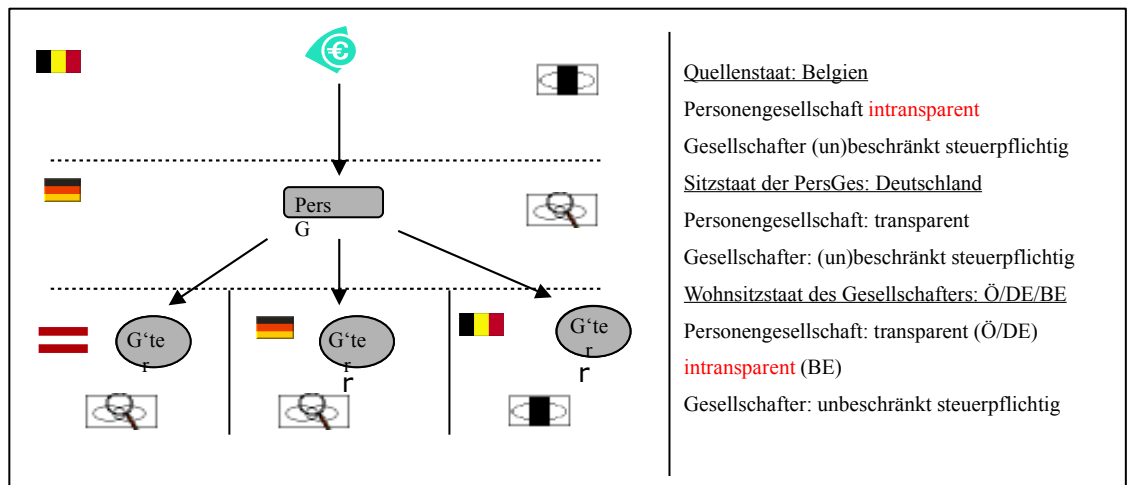


Abbildung 2: Steuerrechtliche Zuordnung der PersGes mit Sitz in Deutschland nach nationalem Recht Belgiens, Deutschlands und Österreichs

Aus der Abbildung 2 lässt sich entnehmen, dass, wenn Belgien die Personengesellschaft als ein intransparentes Gebilde einstuft, die PersGes im Quellenstaat beschränkt steuerpflichtig ist. Unabhängig von der belgischen Betrachtung behandelt Deutschland die PersGes als transparent. Österreich qualifiziert nach der Methode des Rechtstypenvergleichs die PersGes auch als ein transparentes Rechtsgebilde.

Der in Belgien ansässige Gesellschafter ist in Belgien unbeschränkt steuerpflichtig und durch transparente Behandlung zusätzlich in Deutschland beschränkt steuerpflichtig. Der deutsche und der österreichische Gesellschafter sind in ihren Wohnsitzstaaten unbeschränkt steuerpflichtig und beschränkt steuerpflichtig in Belgien.

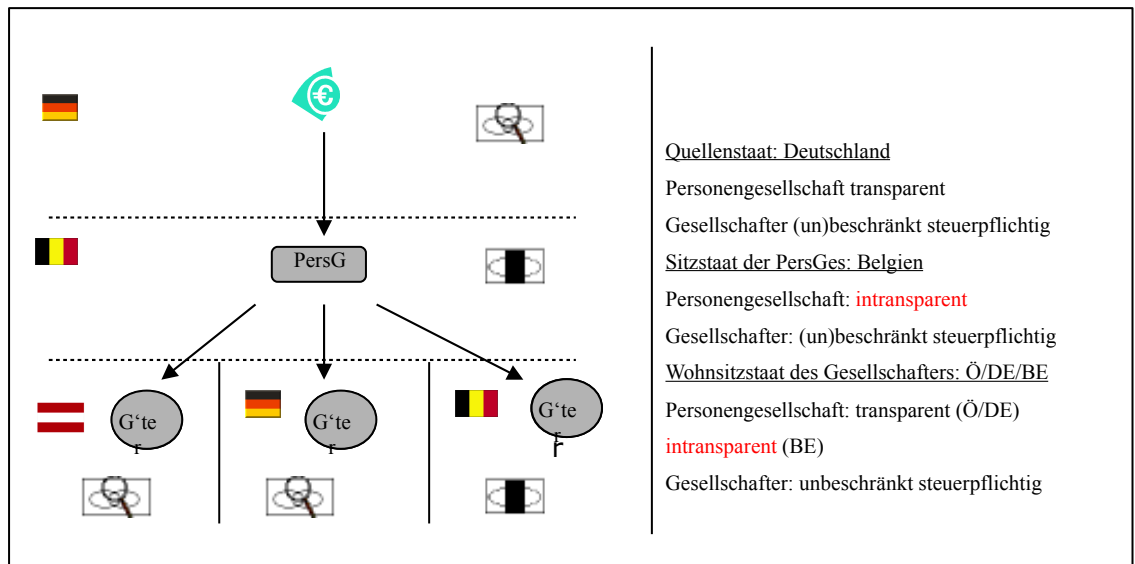


Abbildung 3: Steuerrechtliche Zuordnung der PersGes mit Sitz in Belgien nach nationalem Recht Belgiens, Deutschlands und Österreichs

Aus der Abbildung 3 folgt, dass im Quellenstaat gem. dem Durchgriffsprinzip die PersGes für steuerliche Zwecke transparent behandelt wird, somit werden alle Gesellschafter dort mit ihren Einkünften (un)beschränkt steuerpflichtig. Im Gegensatz dazu qualifiziert Belgien die PersGes als ein intransparentes Gebilde, infolgedessen die Gesellschaft in ihrem Sitzstaat unbeschränkt steuerpflichtig ist.

Die Gesellschafter sind in diesem Fall wie folgt steuerpflichtig: Der belgische Gesellschafter ist mit seinen inländischen Einkünften unbeschränkt steuerpflichtig, der deutsche und der österreichische Gesellschafter unterliegen in ihren Wohnsitzstaaten der unbeschränkten Steuerpflicht und der beschränkten Steuerpflicht in Belgien.

4 Abkommensrechtliche Prinzipien der Einordnung von Mitunternehmenschaften

In den vorangegangenen Abschnitten wurde gezeigt, dass es in der hier analysierten Investitionsstruktur zu einer Mehrfachbesteuerung desselben Vorganges kommt. Dies ist darin begründet, dass auf internationaler Ebene keine einheitliche Besteuerungsmethode für Personengesellschaften existiert.⁴⁹ Diese steuerlich mehrfache Belastung sollte folglich abkommensrechtlich vermieden werden.

⁴⁹ Vgl. Feldgen (2010), S. 232.

Österreich, Deutschland und Belgien haben miteinander Abkommen zur Vermeidung der Doppelbesteuerung abgeschlossen. Der Sinn und Zweck dieser bilateralen Verträge ist es, die Doppelbesteuerung im Anwendungsbereich der einzelnen Vorschriften zu beseitigen, indem der Steueranspruch eines Vertragsstaates beschränkt wird.⁵⁰ Das bedeutet, dass die Steuergüter zwischenstaatlich gerecht zugeordnet werden, wobei die Zurechnung von Einkünften nach innerstaatlichem Steuerrecht nicht verändert wird.⁵¹ In diesem Kapitel wird gezeigt, wann PersGes einen abkommensrechtlichen Schutz genießen können und wie die Qualifikationskonflikte im Recht des DBAs zu handhaben sind.

4.1 Abkommensberechtigung und Ansässigkeit von Personalgesellschaften

Da die Qualifikation von Personengesellschaften international nicht einheitlich erfolgt, sind OECD-MA-Vorschriften eine mögliche Lösung einer uniformen Einordnung von PersGes bei grenzüberschreitenden Investitionen.⁵² In Folge der abkommensautonomen Auslegung müssen Personengesellschaften isolierend von innerstaatlicher Betrachtungsweise beurteilt werden.⁵³

Gemäß Art. 1 OECD-MA wird das DBA auf Personen angewendet, die in einem der beiden Vertragsstaaten ansässig sind. Im Sinne des DBAs sind Personen „natürliche Personen, Gesellschaften und alle anderen Personenvereinigungen“⁵⁴. Dieser Begriff umschließt die Personengesellschaften nicht ausdrücklich, allerdings sind nicht nur diese Gesellschaften erfasst, die zugleich juristische Personen sind.⁵⁵ Dieser Auslegung folgend, lässt sich feststellen, dass Personengesellschaften als solche die Träger von Abkommensrechten sein können.

Nach hM ist die Abkommensberechtigung von Personalgesellschaften – vorbehaltlich etwaiger Vorschriften des DBAs – teilweise von deren Einordnung in

50 Vgl. *Lang* (2011b), S. 282.

51 Vgl. *Liebchen* (2008), S. 105, *Beiser* (2011), S. 454 und *Gündisch* (2004), S. 38. Das DBA kann allerdings keine neuen Steueransprüche schaffen.

52 Vgl. *Prokisch* (2008), Rz. 18.

53 Vgl. *Wassermeyer*, Art. 3 MA Rz. 71 und *Gündisch* (2004), S. 10.

54 Art. 3 Abs. 1 lit. a DBA MA. Die gleiche Definition ist in DBA Ö/DE enthalten. In Verträgen zwischen DE/BE und AT/BE fehlt der Ausdruck: „(...) oder alle anderen Personenvereinigungen“. Das bedeutet, dass die PersGes im Sinne des DBA DE/BE oder DBA Ö/BE sind, wenn sie als Gesellschaft eingestuft wird.

55 Vgl. *Gründisch* (2004), S. 74.

ihrem Ansässigkeitsstaat abhängig.⁵⁶ Es muss somit unterschieden werden, ob das zu beurteilende Rechtsgebilde als steuerlich transparent oder intransparent zu bezeichnen ist. Werden Personalgesellschaften intransparent besteuert, sind sie nach Ansicht des Fiskalausschusses „Personen“, weil sie entweder unter dem Begriff „Gesellschaft“ fallen oder – wenn das nicht der Fall ist – andere Personenvereinigungen („*other bodies of persons*“) sind.⁵⁷ Des Weiteren sind intransparente Personalgesellschaften iSd Art. 3 Abs. 1 OECD-MA auch ansässig gem. Art. 4 Abs. 1 OECD-MA und demnach abkommensberechtigt. Wenn beide Vertragsstaaten eine Personengesellschaft intransparent besteuern, ist die Auslegung des DBA eindeutig.⁵⁸

Nach der Begründung des Fiskalausschusses werden auch transparente Personalgesellschaften als Personen iSd Art. 3 Abs. 1 OECD-MA gesehen. Die Argumentation basiert hierbei darauf, dass die transparent besteuerten Personalgesellschaften unter den Begriff „andere Personenvereinigungen“⁵⁹fallen. Hiermit kommt also die Wortauslegung des Art. 3 Abs. 1 lit. a OECD-MA zum Tragen.⁶⁰ Nach Ansicht des Fiskalausschusses kann eine Personengesellschaft nicht iSd Art. 4 Abs. 1 OECD-MA jedoch ansässig sein.⁶¹ Gem. dieser Vorschrift ist eine Person in einem Vertragsstaat steuerpflichtig und bei einer transparenten PersGes ist das nicht erfüllt, da steuerpflichtig die hinter der Gesellschaft stehenden Gesellschafter sind und nicht die Gesellschaft selbst.⁶² Somit wird eine transparente PersGes nicht abkommensberechtigt.⁶³ Um jedoch einen Abkommenschutz bei Einkünften einer PersGes zu gewährleisten, geht die Abkommensberechtigung auf die Gesellschafter über.⁶⁴ Der Fiskalausschuss argumentiert damit, dass die Einkünfte durch die PersGes hindurch zu ihren Gesellschaftern fließen, die in ihren Ansässigkeitsstaaten steuerpflichtig seien.⁶⁵ Des Weiteren sollte die

56 Prokisch (2008), OECD Art. 1 Unter das Abkommen fallende Personen, Rz. 17 und Felden (2010), S. 236.

57 Vgl. OECD-Partnership-Report Tz. 30.

58 Vgl. Gündisch (2004), S. 72.

59 OECD-Partnership-Report Tz. 30: „Partnerships will also be considered to be 'persons' (...) because they constitute other bodies of persons“.

60 Vgl. Gündisch (2004), S. 74.

61 OECD-Partnership-Report Tz. 34.

62 Vgl. Felden (2010), S. 233 und Gündisch (2004), S. 74.

63 Die Abkommensberechtigung wird versagt, wenn Person nach Art. 3 Abs. 1 OECD-MA oder Ansässigkeit nach Art. 4 Abs. 1 OECD-MA nicht gegeben ist.

64 Vgl. Felden (2010), S. 234 und Gündisch (2004), S. 77.

65 Vgl. OECD-Partnerships-Report Tz. 48: (...) the income as having 'flowed through' the transparent partnership to the partners (...).“

Abkommensberechtigung von PersGes für die steuerliche Behandlung des Gesellschafters durch seinen Ansässigkeitsstaat keinen Einfluss haben.⁶⁶

Die Problematik der Abkommensberechtigung von transparenten Personalgesellschaften wird aber auch in Protokollen zu mehreren DBA aufgegriffen. Bedeutsam für diese Arbeit wird das Schlussprotokoll zu DBA DE/BE sein, in dem auf die steuerliche Behandlung von Personenvereinigungen näher eingegangen wird.⁶⁷

4.2 Abkommensberechtigung bei Qualifikationskonflikten

Wie schon erwähnt, handelt es sich um einen Qualifikationskonflikt im abkommensrechtlichen Sinne, wenn es in Folge der Anwendung von unterschiedlichen Verteilungsnormen durch die Vertragsstaaten zu einer Doppelbesteuerung oder einer doppelten Nichtbesteuerung kommt.⁶⁸

Der OECD-Steuerausschuss hat in seinem Bericht aus dem Jahre 1999⁶⁹ einen Lösungsvorschlag hinsichtlich der Qualifikationskonflikte ausgearbeitet. Nach dieser Auffassung ist im Falle von Qualifikationskonflikten die Qualifikation im Ansässigkeitsstaat an die Qualifikation im Quellenstaat anzulehnen.⁷⁰ Der Zusammenhang ist auch in Art. 3 Abs. 2 OECD-MA verankert, wo festgeschrieben ist, dass in Fällen, wenn keine Lösung gewonnen werden kann, auf das innerstaatliche Recht des jeweiligen Anwendestaates zurückgegriffen werden kann.⁷¹ Die aus der unterschiedlichen Abkommensauslegung resultierende Doppelbesteuerung sollte im Rahmen des Methodenartikels beseitigt werden.⁷² Das bedeutet, wenn die Einkünfte einer Personengesellschaft im Quellenstaat steuerlich belastet sind, ist der Wohnsitzstaat des Gesellschafters verpflichtet, diese steuerlich zu entlasten (Art. 23 Abs. 1 OECD-MA).⁷³ Ebenso soll nach gleichem Prinzip die

⁶⁶ Vgl. *Lüdicke* (2011), S. 92.

⁶⁷ Solche Stellungnahmen kann man auch in DBA Finnland, Island, Italien, Portugal oder Spanien finden.

⁶⁸ Vgl. *Lang* (2010), S. 117.

⁶⁹ OECD-Partnership-Report.

⁷⁰ OECD-Partnership-Report, Rz. 105.

⁷¹ Diese Vorschrift hat jedoch nur dann eine Bedeutung, wenn bestimmte Begriffe im Abkommen nicht ausdrücklich definiert sind und bei der Abkommensauslegung notwendig sind. Ausführlich zu den Art. 3 Abs. 2 OECD-MA siehe auch *Lang* (2011), Art. 3 Abs. 2 OECD-MA und die Auslegung von Doppelbesteuerungsabkommen, IWB 8/2011, S. 281-294. Kritisch über Art. 3 Abs. 2 OECD-MA siehe auch *Schuch/Bauer* (2000), S. 36.

⁷² OECD-Partnership-Report Rz. 113 und *Schuch/Bauer* (2000), S. 31.

⁷³ Vgl. *Gündisch* (2004), S. 97.

doppelte Nichtbesteuerung vermieden werden. Somit ist die vom Fiskalausschuss angewandte Auslegung des Abkommens eine Auslegung nach *lex causae*.⁷⁴ Im Falle der doppelten Nichtbesteuerung sollte aber unterschieden werden, ob nach dem nationalen Recht des Quellenstaates ein Steueranspruch besteht oder nicht. Falls der Quellenstaat nach seinem innerstaatlichen Recht Einkünfte einer PersGes nicht besteuert und nach dem Abkommen diese Einkünfte im Wohnsitzstaat freigestellt werden, muss die Doppelnichtbesteuerung in Kauf genommen werden. In solchen Fällen wäre die Bindung an das Recht des Quellenstaates unmöglich, da die Abkommensanwendung im Quellenstaat wegen Mangels an Besteuerungstatbeständen überhaupt nicht zum Tragen kommen könnte.

Diese Abkommensinterpretation, dass Doppelbesteuerung oder -nichtbesteuerung durch den Ansässigkeitsstaat beseitigt werden soll, wurde im Schrifttum oft negativ beurteilt.⁷⁵ Da die Doppelbesteuerung bzw. Doppelnichtbesteuerung nur innerhalb des Anwendungsbereichs des Abkommens vermieden werden kann, können Qualifikationskonflikte – trotz des Bestehens bilateraler Verträge – nicht restlos ausgeschlossen werden.⁷⁶ Das kann eine Bestätigung der Aussage von Gündisch⁷⁷ sein, der meint, dass es keine einheitlich anwendbaren Auslegungsmethoden gibt, die Qualifikationskonflikte lösen könnten. Anderer Meinung sind Aigner/Züger und Lang, deren Ansicht nach ein Rückgriff auf das innerstaatliche Recht nicht nötig ist und Qualifikationskonflikte durch einheitliche Auslegung und Anwendung von Abkommensvorschriften unter Berücksichtigung des Abkommenszusammenhanges gelöst werden können.⁷⁸

Die österreichische Finanzverwaltung folgt in ihren Auskünften der von der OECD vorgeschlagenen Abkommensinterpretation. In EAS 1309 vom 03.08.1998, EAS 1434 vom 12.04.1999, EAS 303 vom 15.09.1993, EAS 3217 vom 18.04.2011, EAS 3168 vom 21.06.2010 und EAS 2375 vom 21.11.2003 erklärte das BMF, dass die steuerliche Behandlung im Quellenstaat entscheidend ist und Österreich als Wohnsitzstaat verpflichtet sei, die Einkünfte zu befreien, wenn sie im Ausland nach innerstaatlichem Steuerrecht zwingend der Besteuerung unterliegen, bzw. die

74 Vgl. Gündisch (2004), S. 20ff. und 97-98.

75 Vgl. Aigner/Züger (2000a), S. 50.

76 Vgl. Schuch/Bauer (2000), S. 35.

77 Gündisch (2004), S. 188.

78 Vgl. Aigner/Züger (2000a), S. 67, Fn. 95 und 96.

Einkünfte zu besteuern, falls diese im Quellenstaat aufgrund einer Wertung des innerstaatlichen Rechtes des anderen Staates nicht oder minderbesteuert werden. Im Endeffekt kommt es zu einem Methodenwechsel.⁷⁹

Die deutsche Finanzverwaltung erklärt ihrerseits die Qualifikationsproblematik bei Personengesellschaften auf der internationalen Ebene im BMF-Schreiben vom 16.04.2010⁸⁰ zur Anwendung der DBA auf Personengesellschaften. Das BMF stellt dabei eine gegen den Wortlaut des OECD-MA verstoßende Lösung dar. Nach Ansicht der Finanzverwaltung sind transparente PersGes nicht ansässig und somit nicht abkommensberechtigt.⁸¹ Diese Ansicht ist nach Brähler/Mayeraber fehlerhaft und zu dem Wortlaut des Abkommens widersprüchlich.⁸² Des Weiteren sieht die Finanzverwaltung in ihrem Schreiben vor, wenn nach deutschem Recht eine Gesellschaft transparent, in ihrem Sitzstaat aber intransparent behandelt wird, dass bei Auslegung des DBA das innerstaatliche (deutsche) Recht den Vorrang hat.⁸³ Bei Gesellschaften, die aus deutscher Sicht intransparent, im Ausland aber transparent behandelt sind, ist dagegen das Recht des Sitzstaates bei der Abkommensauslegung maßgeblich.⁸⁴

Die belgische Finanzverwaltung regelt die Abkommensberechtigung von ausländischen Personalgesellschaften im Schreiben CIRC 16.01.04/1⁸⁵. In diesem Rundschreiben wird nicht eindeutig festgestellt, welches Recht im Fall von Qualifikationskonflikten bei Personalgesellschaften maßgeblich ist. Abhängig vom Einzelfall kann einerseits die Einordnung im Sitzstaat der Gesellschaft entscheidend sein oder andererseits die innerstaatliche Betrachtung zum Tragen kommen. Beispielsweise kam der belgische Hof van Cassatie in dem Urteil vom 02.12.2004⁸⁶ zu dem Entschluss, dass die französische Einordnung einer Personengesellschaft mit Sitz in Frankreich maßgeblich ist, und ordnete diese Gesellschaft als transparentes Gebilde ein (nach innerstaatlichem Recht Belgiens sind PersGes immer intransparent besteuert) ein.

79 Vgl. *Aigner/Züger* (2000a), S. 63.

80 BMF-Schreiben vom 16.4.2010, IV B 2 – S 1300/09/10003, BStBl I 2010, S. 354.

81 BMF-Schreiben v. 16.4.2010, Tz. 2.1.1.

82 Vgl. *Brähler/Mayer* (2010), IStR 2010, S. 678-683.

83 BMF-Schreiben v. 16.4.2010, Tz. 4.1.4.1.

84 BMF-Schreiben v. 16.4.2010, Tz. 4.1.4.2.

85 Circulaire nr. AFZ/2004/0053 (AFZ 5/2004) dd. 16.01.2004.

86 Arrest Nr. 584: <http://hvc-cdc.be.res7.mijnpreview.com/uploads/269/AC%202004%2012.pdf>.

5 Anwendung der Doppelbesteuerungsabkommen auf Mitunternehmerschaften bei internationalen Dreiecksachverhalten

5.1 Personalgesellschaft mit Sitz in Österreich

Nachfolgend wird eine Investition in Belgien mithilfe einer österreichischen Personalgesellschaft analysiert, deren Gesellschafter in Österreich, Deutschland und Belgien ansässig sind. Als Ausgangspunkt wird die Abkommensberechtigung in diesem Dreiecksachverhalt bestimmt und darauf aufbauend werden die steuerlichen Implikationen in den jeweiligen Staaten dargelegt. Die Dreieckskonstellation, in der Investitionen mittels einer österreichischen Gesellschaft in Deutschland getätigt werden, soll aufgrund der untergeordneten Bedeutung für diese Analyse nicht betrachtet werden.

5.1.1 Abkommensrechtlicher Anwendungsbereich

Die Prüfung der Abkommensberechtigung beginnt im Quellenstaat. Im zweiten Schritt erfolgt die Beurteilung aus Sicht des Sitzstaates der PersGes und schlussendlich wird der Anwendungsbereich aus der Sicht des Wohnsitzstaates der Gesellschafter geprüft. Kommt es zu Qualifikationskonflikten, werden mögliche Lösungsansätze untersucht.

In Belgien wird ein Rechtstypenvergleich angewendet und die österreichische PersGes als ein eigenständiges Steuerrechtssubjekt, im Sinne einer *Gesellschaft*, also eine *Person* im abkommensrechtlichen Sinne, betrachtet. Sie ist jedoch aus belgischer Sicht nicht abkommensberechtigt, weil sie in keinem der beiden Vertragsstaaten ansässig ist.⁸⁷ Sie ist zwar eine Person iSd Art. 3 Abs. 1 Z. 4 DBA Ö/BE, aber iSd Art. 4 Abs. 1 DBA Ö/BE nicht ansässig, da sie in Österreich nicht als Steuersubjekt behandelt wird.

Aus österreichischer Sicht kommt es zu einer anderen Beurteilung, hier ist die PersGes als transparentes Gebilde keine ansässige Person und somit sind ihre Gesellschafter als abkommensberechtigzte Personen anzusehen. Nach der im

⁸⁷ Art. 1 DBA Ö/BE.

Schrifttum vertretenden Ansicht sollte die PersGes nicht als „ansässige Person“ nach abkommensrechtlichem Sinne gelten, da ihr nach dem innerstaatlichen Recht des Sitzstaates (Österreich) keine Einkünfte direkt zugerechnet werden.⁸⁸ Demnach sind die Abkommensvorteile aus DBA Ö/BE unmittelbar den Gesellschaftern der PersGes zu gewähren.⁸⁹ Dieser unmittelbare Übergang des Abkommenschutzes gilt jedoch nur für die in Österreich und Belgien ansässigen Gesellschaftern. Der in Deutschland ansässige Gesellschafter kann aus den Bestimmungen des DBA Ö/BE nicht unmittelbar profitieren. Jedoch können ihm aufgrund des Gemeinschaftsrecht (spezifischer der Niederlassungsfreiheit) ausnahmsweise Vorteile aus diesem DBA gewährt werden, da der Staatsangehörige eines anderen Mitgliedstaates nicht ohne Rechtfertigung steuerlich schlechter als der inländische Staatsangehörige gestellt werden darf („Inländergleichbehandlung“).⁹⁰ Die DBA-Bestimmungen sollten somit auch auf Gesellschafter angewandt werden, die in Mitgliedstaaten ansässig sind, die nicht an diesen Abkommen beteiligt sind.⁹¹

In DBA DE/BE werden hingegen PersGes als Gesellschaften und somit als ansässige Personen betrachtet.⁹² Da die österreichische PersGes iSd DBA DE/BE in keinem der beiden Vertragsstaaten ansässig ist, wird die Anwendung dieses DBAs ausgeschlossen.

In dieser Konstellation könnte es zu einer Doppelbesteuerung kommen, wenn Österreich und Belgien hieraus für sich ein Besteuerungsrecht ableiten würden, oder es würde zu einer Nichtbesteuerung kommen, wenn sie auf das Recht verzichten würden.

5.1.2 Besteuerung laufender Gewinne

5.1.2.1 Unternehmensgewinne und Dividenden

Aus dem Kapitel 5.1.1 folgt zunächst, dass nicht die österreichische PersGes als transparentes Gebilde, sondern ihre Gesellschafter einen Abkommenschutz genießen.

88 Vgl. *Toifl* (2003), S. 117.

89 Vgl. *Lechner* (2000), S. 79.

90 Vgl. *Tumpel* (2000), S. 253 und 257.

91 EuGH-Urteil vom 21.9.1999, Rs C-307/97, Tz. 60.

92 Art. 3 Abs. 1 Z. 4 DBA DE/BE. Siehe auch *Schmidt* (2002), S. 1140.

Wie in den Annahmen getroffen, erzielt die österreichische PersGes nur gewerbliche Einkünfte. Im abkommensrechtlichen Sinne sind das (in der Regel) Unternehmensgewinne. Die Verteilung des Besteuerungsrechtes für Unternehmensgewinne regelt Art. 7 Abs. 1 DBA Ö/BE. In den DBA wird der Begriff „Unternehmensgewinne“ jedoch nur allgemein umschrieben, ohne ihn explizit zu definieren.⁹³ Da die Unternehmensgewinne aus den DBA nicht eindeutig abgegrenzt werden können, soll gem. Art. 3 Abs. 2 OECD-MA die Abgrenzung nach dem nationalen Recht erfolgen.⁹⁴

Die Voraussetzung für eine weitere sachlich adäquate Beurteilung ist die Entscheidung, ob ein Unternehmen iSd Abkommens vorliegt und wem dies zuzurechnen ist. Gem. Art. 3 Abs. 1 Z. 5 DBA Ö/BE und Art. 3 Abs. 1 lit. f DBA Ö/DE genießt ein Unternehmen ein Abkommenschutz, wenn es von einer in einem der beiden Vertragsstaaten ansässigen Person betrieben wird. Das heißt, die Ansässigkeit der Person, die das Unternehmen betreibt, bestimmt zugleich „ein Unternehmen des Vertragsstaates“.⁹⁵ Wenn ein Vertragsstaat die Personengesellschaft als transparentes Gebilde einstuft, ist es auf die Gesellschafter abzustellen.⁹⁶ Für diese Arbeit zieht dies nach sich, soweit der in einem Vertragsstaat ansässige Gesellschafter betroffen ist, handelt es sich um ein Unternehmen des einen Vertragsstaates, und soweit der im anderen Vertragsstaat ansässige Gesellschafter betroffen ist, handelt es sich um ein Unternehmen des anderen Vertragsstaates. Daraus lässt sich ableiten, dass eine transparente Personengesellschaft kein „Unternehmen des Vertragsstaates“ im Sinne des Abkommensrechts sein kann. Es bestehen so viele Unternehmen, wie Gesellschafter vorhanden sind⁹⁷, und die Verteilung des Besteuerungsrechtes auf Unternehmensgewinne erfolgt nach den Anteilen der Gesellschafter.

Nach dem Abkommensrecht gilt für die Unternehmensgewinne grundsätzlich das Betriebsstättenprinzip (Art. 7 iVm Art. 5 DBA Ö/DE und DBA Ö/BE). Demgemäß kann der Betriebsstättenstaat die Gewinne voll besteuern.⁹⁸ Ob eine Betriebsstätte

93 Vgl. *Krabbe* (2002), S. 147.

94 Ebenda.

95 Entscheidend ist folglich, wer das Unternehmen betreibt, vgl. *Vogel*, in: *Vogel/Lehner*, DBA Art. 3, Rz. 42-43, *Toifl* (2003), S. 116.

96 Vgl. *Krabbe* (2002), S. 146.

97 Vgl. *Schmidt* (2010), S. 420.

98 Art. 7 Abs. 1 DBA Ö/DE und DBA Ö/BE.

vorliegt, entscheidet sich nach Art. 5 DBA Ö/DE bzw. DBA Ö/BE. Nach dieser Vorschrift ist unter dem Ausdruck „Betriebsstätte“ „eine feste Geschäftseinrichtung, durch die die Tätigkeit eines Unternehmens ganz oder teilweise ausgeübt wird“, zu verstehen.⁹⁹ Daraus lässt sich ableiten, dass eine Betriebsstätte nur bei Vorliegen einer unternehmerischen Tätigkeit zu bejahen ist.¹⁰⁰ Wassermeyer definiert im DBA-Kommentar den Betriebsstättenbegriff wie folgt: „Die Betriebsstätte ist die Verbindung der unternehmerischen Tätigkeit mit einem geografisch bestimmten Punkt der Erdoberfläche“ und sei demjenigen zuzurechnen „für dessen Rechnung die unternehmerische Tätigkeit ausgeübt wird“.¹⁰¹ Dieser Ansicht folgend, lässt sich feststellen, dass aufgrund der transparenten Natur der Gesellschaft die Betriebsstätte anteilig den Gesellschaftern zugerechnet wird.¹⁰² Aus Art. 7 Abs. 1 S. 1 iVm S. 2 DBA Ö/BE folgt, dass die auf die belgische Betriebsstätte entfallenden Einkünfte in Belgien besteuert werden können, soweit diese tatsächlich der Betriebsstätte zuzurechnen sind. Ob die Betriebsstättengewinne auch im Ansässigkeitsstaat der Gesellschafter der Besteuerung unterliegen, bestimmt sich danach, ob im Abkommen die Anrechnungs- oder Befreiungsmethode vorgesehen ist.

Im Falle der in anderen DBA-Artikeln behandelten Einkünfte (wie Dividenden, Zinsen und Lizenzeinkünfte) sind diese nach der Systematik der DBA der Betriebsstätte zuzurechnen.¹⁰³ Das heißt, liegt eine Betriebsstätte in einem Vertragsstaat vor, so werden die Dividenden, Zinsen oder Lizenzeinkünfte, die der Betriebsstätte zuzurechnen sind, als Teil des Unternehmensgewinns betrachtet und besteuert.¹⁰⁴ In der Literatur wird auch die Meinung vertreten, dass diese Einkünfte i.S. einer isolierenden Betrachtungsweise nicht zu den Unternehmensgewinnen zugerechnet werden sollten.¹⁰⁵ Meines Erachtens ist die isolierende Betrachtungsweise, die bspw. auch bei beschränkter Steuerpflicht nach österreichischem oder deutschem Recht zur Anwendung kommt, in diesem Fall nicht

99 Ausführlich dazu siehe auch *Bendlinger, Stefan*: Die Betriebsstätte im OECD-Musterabkommen 2010, SWI 2/2011, S. 61-66 und *Bendlinger, Stefan*: Neuer OECD-Bericht zu Betriebsstättendefinition, SWI 12/2011, S. 531-538.

100 Die unternehmerische Tätigkeit wurde bereits im Kapitel 5.1.2 festgestellt.

101 Vgl. *Wassermeyer*, in: Debatin/Wassermeyer, DBA Art. 5 MA Rz. 26 und 41.

102 Vgl. *Tumpel* (1998), S. 150.

103 Der sogenannte Betriebsstättenvorbehalt: Art. 10 Abs. 4, Art. 11 Abs. 4, Art. 12 Abs. 3 OECD-MA. Dazu siehe auch Lang, Michael: Ist der Betriebsstättenvorbehalt bloß im Quellenstaat anwendbar?, SWI 7/2003, S. 319-324.

104 Eine Voraussetzung dafür ist, dass die Betriebsstätte eine Geschäftstätigkeit ausübt und die zugrunde liegenden Wirtschaftsgüter tatsächlich zu der Betriebsstätte gehören, Art. 10 Abs. 4, Art. 11 Abs. 4, Art. 12 Abs. 3 DBA Ö/DE; Art. 10 Abs. 4, Art. 11 Abs. 5, Art. 12 Abs. 4 DBA Ö/BE

105 Vgl. *Krabbe* (2002), S. 147.

anwendbar und diese Auffassung ist als falsch einzustufen. Des Weiteren widerspricht, wie Wassermeyer es richtig ausführt, dies der Systematik der DBA und der im Art. 10 Abs. 4, Art. 11 Abs. 4 und Art. 12 Abs. 3 verankerten Rückfallklausel.¹⁰⁶

Liegt in Belgien keine Betriebsstätte vor und werden lediglich Dividenden¹⁰⁷ aus Belgien bezogen, so ist durch den Spezialitätsgrundsatz¹⁰⁸ zunächst der Art. 10 DBA Ö/BE und BE/DE zu prüfen. Nach der Legaldefinition des Art. 10 Abs. 3 OECD-MA sind in erster Linie Dividenden als Einkünfte aus Gesellschaftsanteilen bzw. Ausschüttungen, die von einer Kapitalgesellschaft getätigt werden, definiert.¹⁰⁹ Weiterhin muss es sich um eine Dividende handeln, „*die eine in einem Vertragsstaat ansässige Gesellschaft an eine in dem anderen Vertragsstaat ansässige Person zahlt*“¹¹⁰. Wie im Kapitel 5.1.1 schon ausgeführt, ist die PersGes keine ansässige Person und demzufolge sind Empfänger der Dividende, also die Nutzungsberechtigten, die Gesellschafter dieser PersGes.¹¹¹ Nach belgischem Recht wird der PersGes eine Rechtssubjektivität gewährt. Dem Gleich ist sie selbst Nutzungsberechtigte, jedoch aus belgischer Sicht keine ansässige Person,¹¹² sodass der Abkommenschutz für die Dividendenzahlungen ins Leere liefe.

5.1.2.2 Extraterritorialeinkünfte

Es bleibt nachfolgend zu untersuchen, ob und wie die in Belgien erzielten Einkünfte nach dem DBA Ö/DE zu behandeln sind. Aufgrund des bilateralen Kontextes des Abkommens sind diese Einkünfte als Drittstaatseinkünfte zu sehen, da deren Quelle in keinem der beiden Vertragsstaaten (d. h. Deutschland oder Österreich) belegen ist.¹¹³ Dabei ist wieder zwischen Betriebsstätteneinkünften und Dividendenzahlungen zu unterscheiden. Wie bereits gezeigt, sind transparente PersGes keine ansässigen

106 Vgl. *Wassermeyer*, in: Debatin/Wassermeyer, DBA MA Art. 7 Rz. 15 und 16.

107 Abkommensrechtlich sind hier Dividenden, Zinsen und Lizenzeinkünfte von Bedeutung, zur besseren Veranschaulichung werden jedoch nur Dividenden betrachtet.

108 Art. 7 Abs. 7 DBA Ö/BE und Art. 7 Abs. 8 DBA Ö/DE.

109 Vgl. Paragraph 3.24 Commentary on Article 10, Model Tax Convention on Income and on Capital, Condensed Version, OECD 2010.

110 Art. 10 Abs. 1 DBA Ö/BE.

111 Als eine Dividende empfangende Person kann eine PersGes iSd Art. 10 OECD-MA nur dann gelten, wenn sie eine „ansässige Person“ nach Art. 4 OECD-MA ist und die Dividenden nach dem innerstaatlichen Recht des Sitzstaat der PersGes ihr zugeordnet werden, vgl. *Toifl* (2003), S. 141.

112 Siehe Kapitel 5.1.1.

113 Vgl. *Wassermeyer*, in Debatin/Wassermeyer, DBA MA Art. 21 Rz. 1 und BFH vom 19.12.2007, I R 66/06, BStBl 2008 II S. 510.

Personen und die Abkommensberechtigung geht auf ihre Gesellschafter über. Demzufolge wird im Fall von Betriebsstätteneinkünften jedem Gesellschafter abkommensrechtlich eine Betriebsstätte vermittelt. Nach dem Grundsatz der wirtschaftlichen Zugehörigkeit werden auch die Drittstaateneinkünfte der Betriebsstätte zugerechnet.¹¹⁴ Erzielt die österreichische PersGes Einkünfte aus einer belgischen Betriebsstätte, so könnte diese Betriebsstätte eine „Unterbetriebsstätte“ der österreichischen PersGes begründen. Dies würde die steuerliche Erfassung belgischer Betriebsstätteneinkünfte in Österreich nach sich ziehen. Es käme folglich zu einer Doppelbesteuerung dieser Einkünfte. Nach herrschender Meinung wird eine „Unterbetriebsstätte“ steuerlich nicht anerkannt¹¹⁵ und Einkünfte können nur einer Betriebsstätte zugeordnet werden.¹¹⁶ Demzufolge werden die Einkünfte aus einer belgischen Betriebsstätte unmittelbar dem Gesellschafter zugerechnet und hierbei ist das Abkommen zwischen Belgien und dem Wohnsitzstaat der Gesellschafter maßgeblich.

Dividendeneinkünfte unterliegen grundsätzlich dem Art. 10 DBA Ö/DE. Die Dividenden bezogen aus Belgien können iSd DBA Ö/DE nicht unter den Anwendungsbereich des Art. 10 DBA Ö/DE fallen, da diese Vorschrift nur Dividenden betrifft, die eine Person mit Wohnsitz in einem Vertragsstaat aus dem anderen Vertragsstaat bezieht. Sie gehören zu den sonstigen Einkünften des Art. 21 DBA Ö/DE. Diese Einkünfte können ohne Rücksicht auf ihre Herkunft im Wohnsitzstaat des Gesellschafters besteuert werden. Dieses Besteuerungsrecht kann sich zugunsten Österreichs umkehren, wenn die Dividenden tatsächlich zu der Betriebsstätte zugerechnet werden können (Betriebsstättenvorbehalt Art. 21 Abs. 2 DBA Ö/DE). Somit wird die vorrangige Besteuerung von Drittstaateneinkünften dem Betriebsstättenstaat gewährt.¹¹⁷

5.1.3 Vermeidung der Doppelbesteuerung

5.1.3.1 Unternehmensgewinne

Betriebsstättengewinne können sowohl in Belgien als auch im Wohnsitzstaat der Gesellschafter besteuert werden. Um eine Doppelbesteuerung zu vermeiden, muss

¹¹⁴ Vgl. *Gündisch* (20004), S. 130.

¹¹⁵ *Piltz* (1981), S. 215, *Heisen* (2003), S. 1479 und *Lang* (2011a), S. 4.

¹¹⁶ Vgl. *Gündisch* (2004), S. 131.

¹¹⁷ Vgl. *Lehner*, in: *Vogel/Lehner*, DBA Art. 21 Rz. 47.

der Ansässigkeitsstaat diese Gewinne von der Besteuerung freistellen oder die Steuer des Betriebsstättenstaates auf seine Steuer anrechnen. Österreich und Deutschland wenden als Wohnsitzstaat nach ihrem DBA mit Belgien die Freistellungsmethode an (Art. 23 Abs. 1 Z. 1 DBA Ö/BE und DBA DE/BE). Der Wohnsitzstaat hat aber das Recht, diese Gewinne bei der Festsetzung seiner Steuer zu berücksichtigen (Progressionsvorbehalt).¹¹⁸

5.1.3.2 Dividenden

Dividenden können in beiden Vertragsstaaten besteuert werden, wobei das Besteuerungsrecht des Vertragsstaates, in welchem die die Dividenden zahlende Gesellschaft ansässig ist, beschränkt wird und den Steuersatz von 15 % nicht übersteigen darf. Die in Belgien erhobenen Steuern können gem. Art. 23 Abs. 1 Z. 2 DBA Ö/BE und DE/BE auf die im Wohnsitzstaat erhobenen Steuern angerechnet werden.

5.1.3.3 Extraterritorialeinkünfte

Aus dem Art. 23 Abs. 1 Z. 1 DBA DE/BE folgt, dass die Betriebsätteneinkünfte (inklusive der der Betriebsstätte zugeordneten Dividenden) in Deutschland unter Progressionsvorbehalt von der Besteuerung ausgenommen sind.

5.1.4 Steuerliche Implikationen

5.1.4.1 Steuerfolgen im Quellenstaat

Wie aus den vorangegangenen Abschnitten folgt, werden Einkünfte aus der belgischen Betriebsstätte ausschließlich in Belgien besteuert. Im Ergebnis ist die Einmalbesteuerung durch die Freistellungsmethode gewährleistet. Da Belgien nach dem Rechtstypenvergleich die österreichische PersGes als Körperschaft behandelt, werden die Gewinne der PersGes der Körperschaftsteuer unterworfen.¹¹⁹ Ausländische Gesellschaften unterliegen in Belgien nur mit den Einkünften, die durch eine belgische Betriebsstätte hervorgebracht werden, der beschränkten

¹¹⁸ Art. 23 Abs. 1 Z. 1 letzter Satz DBA Ö/BE und DE/BE

¹¹⁹ Der Körperschaftsteuer ist in den Art. 179 bis 219 EStG-BE geregelt und bezieht sich auf das Gesamteinkommen von Handelsgesellschaften sowie sonstiger erwerbswirtschaftlich tätiger Formen mit Rechtspersönlichkeit, vgl. *Paquet* (2010), S. 52.

Steuerpflicht.¹²⁰ Der Steuersatz beträgt 33,99 %¹²¹ (inkl. Krisensteuer iHv 3 % gem. Art. 216 EStG-BE) wie bei unbeschränkt steuerpflichtigen Gesellschaften. Aus der Sicht Belgiens ist eine österreichische PersGes der Steuerschuldner und ihr werden die Einkünfte zugerechnet.

Wenn die ausländische PersGes steuerlich als eine Gesellschaft bürgerlichen Rechts oder als eine nicht rechtsfähige Vereinigung eingestuft würde, würde aufgrund der gesetzlichen Fiktion des Art. 229 § 3 EStG-BE jedem ausländischen Gesellschafter eine Betriebsstätte in Belgien vermittelt, sodass die Gesellschafter der Besteuerung mit ihren anteiligen Betriebsstätteneinkünften unterliegen würden. Die Einkünfte würden dann mit dem progressiven Steuertarif nach Art. 130 EStG-BE mit dem Grenzsteuersatz iHv 50 % besteuert.

Der Regierungsausschuss des belgischen Ministeriums für Finanzen hat in mehreren Beschlüssen die steuerliche Transparenz von ausländischen Personengesellschaften bestätigt.¹²² Die steuerliche Transparenz der betreffenden Gesellschaften wurde jedoch für die abkommensrechtlichen Zwecke anerkannt. Der Ausschuss argumentierte in allen seinen Beschlüssen wie folgt: Wenn die ausländische PersGes nach nationalem Recht keine eigene Rechtspersönlichkeit besitzt, soll sie für die Zwecke der Besteuerung in Belgien auch als transparentes Gebilde betrachtet werden. Infolgedessen wurden die Gewinne anteilig auf der Gesellschafterebene besteuert, wobei die belgischen Gesellschafter den Anspruch der Befreiung von der Doppelbesteuerung hatten. Diese Beschlüsse sind allerdings einzelfallbezogen und sollten nicht als Grund für allgemeine Besteuerungsregeln herangezogen werden.¹²³

Meines Erachtens könnte der Ausschuss in dem hier betrachteten Fall zum gleichen Ergebnis kommen und die österreichische PersGes steuerlich transparent einstufen. Die diesbezügliche Anfrage müsste jedoch direkt bei dem Regierungsausschuss

¹²⁰ Art. 228 § 3 und § 4 EStG-BE. Betriebsstättendefinition nach belgischem Recht ist in Art. 229 EStG-BE geregelt und zum größten Teil folgt die Definition der des OECD-MA, wobei es einige Abweichungen gibt: bspw. Bauausführungen oder Montage sind dann eine Betriebsstätte, wenn ihre Dauer 30 Tage überschreitet.

¹²¹ Art. 215 EStG-BE.

¹²² Beschlüsse Nr.: 400.373 und 500.003 vom 26. Mai 2005 und 400.233 vom 23. Juni 2005 über GB-LLP; 300.303 und 300.326 vom 30. Juni 2005 über deutscher KG; 500.232 vom 27. Oktober 2005 über dänischer KG; 500.198 vom 27. Oktober 2005 über US-KG. Dazu siehe auch Heyveart/Noyen: Belgium Recognizes Tax-Transparent Foreign Entities, in: Tax Notes International, Vol. 42, Nr. 5, May 1, 2006, S. 383ff.

¹²³ Vgl. *Hinnekens* (2008), S. 356.

erfolgen. Eine bessere und vor allem einheitliche Lösung wäre es, wenn die belgische Gesetzgebung eine Verordnung bzw. Anweisung verabschieden würde, welche die Regelungen für Qualifikation und Besteuerung bei ausländischen PersGes im abkommensrechtlichen Sinne allgemein festlegen und klarstellen.

Dividendeneinkünfte sind, unabhängig von der transparenten oder intransparenten Behandlung der österreichischen PersGes, in Belgien steuerpflichtig. Der normale Steuersatz für Dividendenzahlungen beträgt 25 % (Art. 269 § 2 EStG-BE). Die belgische Quellensteuer kann jedoch nach Maßgabe der DBA-Bestimmungen beschränkt werden und im Endeffekt 15 % betragen (Art. 10 Abs. 2 DBA Ö/BE).

5.1.4.2 Steuerfolgen im Sitzstaat der PersGes

Österreich wendet das Transparenzprinzip an und die Betriebsstätteneinkünfte können nur direkt den Gesellschafter zugeordnet werden. Der österreichische Staat kann allerdings nur die Gewinne des österreichischen Gesellschafters steuerlich erfassen, die Gewinne des deutschen und belgischen Gesellschafters werden hier nicht in Betracht gezogen.

Der Deutschland aus dem Art. 10 Abs. 1 DBA Ö/BE für Dividenden zugesprochene Steueranspruch wird aufgrund des Betriebsstättenvorbehaltes aus DBA Ö/DE aufgegeben.¹²⁴ Dies gilt, da das DBA Ö/BE und DBA Ö/DE zwei unabhängige Rechtskreise bilden und diese gleichberechtigt nebeneinander gültig sind.¹²⁵ Österreich hat folglich das Recht, die belgischen Dividenden im Rahmen des Betriebsstättenvorbehaltes zu besteuern. Somit sei möglich, die Steuerentlastung nach DBA Ö/BE in Erwägung zu ziehen. Die österreichische PersGes ist aber keine abkommensberechtigte Person und der persönliche Anwendungsbereich des DBA Ö/BE ist nicht erfüllt. Abkommensberechtigt sind dann der österreichische und der belgische Gesellschafter als Träger der Betriebsstätte. Der deutsche Gesellschafter ist nach DBA Ö/BE nicht abkommensberechtigt, da er seinerseits in keinem der beiden Vertragsstaaten ansässig ist. Die Anrechnungsverpflichtung für den deutschen Gesellschafter könnte sich aber aus dem Gleichbehandlungsgebot des DBA Ö/DE ergeben. Gem. Art. 24 Abs. 3 DBA Ö/DE darf die Besteuerung einer Betriebsstätte,

¹²⁴ Dies gilt für den deutschen Gesellschafter, bei dem belgischen Gesellschafter gilt analog der Betriebsstättenvorbehalt des DBA Ö/BE.

¹²⁵ Vgl. *Schaumburg* (1999), S. 159.

die ein Unternehmen eines Vertragsstaates im anderen Vertragsstaat hat, nicht ungünstiger sein als die Besteuerung von Unternehmen des anderen Staates, die die gleichen Tätigkeiten ausüben. Diese Bestimmung soll eine Gleichbehandlung von Unternehmen beider Vertragsstaaten gewährleisten, die eine Betriebsstätte in einem Vertragsstaat besitzen.¹²⁶ Der deutsche Gesellschafter wird insofern ungünstiger als der österreichische Gesellschafter der PersGes behandelt, als dass er als Betreiber der österreichischen Betriebsstätte nicht zur Geltendmachung der belgischen Quellensteuer berechtigt ist. Die Anrechnung der Quellensteuer für gebietsfremde Gesellschafter muss aber nicht gewährt werden, wenn Österreich auch bei eigenen Ansässigen keine Anrechnung vornimmt.¹²⁷

Im österreichischen EStG lässt sich eine Vorschrift, die beschränkt Steuerpflichtigen die Berücksichtigung einer ausländischen Steuer ermöglicht, nicht finden. Dagegen können in Österreich unbeschränkt steuerpflichtige Gesellschafter diese bei der Festsetzung der Steuerschuld nach § 48 BAO geltend machen. Durch das Gleichbehandlungsgebot des DBA Ö/DE soll dem deutschen Gesellschafter in Österreich eine Entlastung von der belgischen Quellensteuer gewährt werden, obwohl er in keinem der letztgenannten Staaten ansässig ist. Das österreichische BMF hat in seiner EAS 2522 v. 30.11.2004 eine Verwertung von Drittauslandsverlusten in der inländischer Betriebsstätte eines deutschen Gesellschafters anerkannt. Das BMF argumentierte, dass anhand des Gleichbehandlungsgebotes des Art. 24 DBA Ö/DE die inländische Personengesellschaftsbetriebsstätte des deutschen Gesellschafters nicht ungünstiger behandelt werden darf als die Personalgesellschaftsbetriebsstätte eines österreichischen Gesellschafters. Dieser Fall ist somit dem vorliegenden ähnlich und mE lässt sich aus dieser EAS-Auskunft ableiten, dass die Berücksichtigung der belgischen Quellensteuer dem deutschen Gesellschafter zu gewährleisten ist. Es ist jedoch nicht ausgeschlossen, dass die österreichische Finanzverwaltung die Anrechnung der ausländischen Steuer bei beschränkt Steuerpflichtigen verneinen könnte, da diese Problematik bis dato nicht explizit in der Rechtsprechung berührt wurde.

¹²⁶ Vgl. *Rust* (2011), in: Vogel/Lehner, Kommentierung zu Art. 24 DBA, Rz. 93 und 98.

¹²⁷ Vgl. *Zügner* (2001), S. 115. Die Ansicht folgt auch der OECD-Steuerausschuss, ausführlich zu der Problematik des Diskriminierungsverbotes bei PersGes siehe *Toifl* (2003), S. 330-335.

5.1.4.3 Steuerfolgen im Wohnsitzstaat des Gesellschafters

5.1.4.3.1 Österreich

Der österreichische Gesellschafter ist in Österreich unbeschränkt steuerpflichtig und die ihm anteilig zugerechneten Einkünfte aus der österreichischen PersGes (Betriebsstätteneinkünfte) werden als Einkünfte aus Gewerbebetrieb gem. § 23 Z. 2 EStG qualifiziert und unter Progressionsvorbehalt freigestellt. Die Dividendeneinkünfte gelten als ausländische Einkünfte iSd § 2 Abs. 8 EStG und werden ebenfalls in gewerblichen Einkünfte umqualifiziert. Zusätzlich besteht seitens des Gesellschafters das Recht, die in Belgien bezahlte Quellensteuer auf die in Österreich erhobene Steuer anzurechnen.¹²⁸ Werden die Dividendeneinnahmen jedoch der belgischen Betriebsstätte zugerechnet, ist diese Anrechnung nicht gestattet. Da die Gewinne in Österreich freigestellt sind, d. h. auf diese Einkünfte keine Steuer in Österreich erhoben werden, läuft diese Anrechnung ins Leere. Die Voraussetzung für die Anrechnung ist nämlich das Vorliegen von auf die ausländischen Einkünften entfallenden inländischen Steuern.¹²⁹ Nach der herrschenden Verwaltungspraxis ist ein Anrechnungsvortrag ebenso nicht möglich¹³⁰, somit wäre die belgische Quellensteuer in einem solchen Fall ein endgültiger Kostenfaktor.¹³¹

5.1.4.3.2 Deutschland

In Deutschland werden die ausländischen Gewinne – sowohl Betriebsstätteneinkünfte als auch die Dividenden – des deutschen Gesellschafters als gewerbliche Einkünfte nach § 15 EStG-DE qualifiziert¹³² und unter Progressionsvorbehalt freigestellt. Deutschland als Ansässigkeitsstaat ist angehalten, gem. § 34c EStG-DE, die Doppelbesteuerung der belgischen Dividenden zu vermeiden. Die nationale Umqualifizierung in gewerbliche Einkünfte erfolgt unabhängig von der abkommensrechtlichen Zuordnung.¹³³ Grundsätzlich sollte die

128 Art. 23 Abs. 1 Z. 2 DBA Ö/BE.

129 Vgl. VwGH v. 20.4.1999, 99/14/0012.

130 Vgl. VwGH v. 28.2.2007, 2003/13/0064.

131 Parallel zu den DBA besteht aber auch eine unilaterale Entlastung gem. § 48 BAO, die aufgrund der dazu ergangenen DoppelbesteuerungsVO (BGBl I 474/2002) zum Tragen kommt. Von dieser VO sind jedoch Fälle, in denen trotz Bestehen eines DBA eine Doppelbesteuerung eintritt, nicht erfasst.

132 §§ 34d Nr. 6 iVm 34d Nr. 2 lit a EStG-DE.

133 BFH vom 24.03.1999, I R 114/97, BStBl 2000 II, S. 399.

Anrechnung der belgischen Quellensteuer in Deutschland möglich und laut DBA DE/BE auch geboten sein.¹³⁴ Durch deren Zurechnung zu der österreichischen Betriebsstätte und der parallelen Freistellung nach Maßgabe des DBA Ö/DE kann Deutschland die ausländischen Steuern jedoch nicht anrechnen, da auf diese Einkünfte keine Steuern erhoben werden. Voraussetzung für die Anrechnung ist nämlich die tatsächliche Steuerpflicht in Deutschland.¹³⁵ Im vorliegenden Fall sind die Dividendeneinkünfte wegen der abkommensrechtlichen Freistellung kein Bestandteil der Bemessungsgrundlage in Deutschland, sodass die Anrechnung ins Leere läuft.¹³⁶ Eine alternative Lösung könnte noch § 34c Abs. 6 S. 6 EStG-DE bieten. Laut dieser Vorschrift ist der Steuerabzug dann gestattet, wenn der andere DBA-Vertragsstaat (hier Österreich) die Einkünfte besteuert, die nicht aus diesem Staat stammen (vorliegend Dividendeneinkünfte aus Belgien). Die Voraussetzung ist aber, dass diese Einkünfte der deutschen Besteuerung unterliegen.¹³⁷ Da das Besteuerungsrecht ausländischer Einkünfte bei Österreich liegt, ist die Voraussetzung nicht erfüllt und die Anrechnung in Deutschland bleibt weiterhin nicht anwendbar.

5.1.4.3.3 Belgien

Die Einkünfte aus der PersGes werden im Fall der Ausschüttung bei den belgischen Gesellschafter als Dividenden betrachtet und mit dem normalen Steuersatz für Dividendenzahlungen von 25 % (Art. 269 § 2 EStG-BE) besteuert. Der Steuersatz ist um die Krisenabgabe und um die Gemeindesteuer zu erhöhen. Der Steuerschuld ist somit abgegolten und die eventuelle Mehrbelastung wurde nivelliert. Werden keine Gewinne ausgeschüttet, ergeben sich für den belgischen Gesellschafter keine Steuerfolgen.

5.1.5 Zwischenfazit¹³⁸

Wie die vorangehenden Überlegungen verdeutlichen, wird trotz unterschiedlicher Einkünftezurechnung eine Einmal erfassung durch die Vertragsstaaten erreicht. Für den österreichischen und den deutschen Gesellschafter liefert die vorgebrachte

¹³⁴ § 34c Abs. 2 iVm Abs. 6 EStG-DE und BMF-Schreiben vom 16.4.2010, Tz. 4.1.1.2.1.

¹³⁵ Vgl. Heinsen (2003), S. 1474.

¹³⁶ Vgl. Heinsen (2003), S. 1473.

¹³⁷ § 34c Abs. 3 letzter Satz EStG-DE: „(...) soweit sie auf Einkünfte entfällt, die der deutschen Einkommensteuer unterliegen.“

¹³⁸ Zusammenfassende Darstellung in tabellarischer Form siehe Anhang II.

Situation die gleichen Ergebnisse. Aufgrund der Besonderheiten belgischer Regelungen sind die Steuerfolgen für belgische Gesellschafter anders. Zu beachten ist, dass die steuerliche Zusatzbelastung auf der Gesellschafterebene aufgrund der zweistufigen Besteuerung im Quellenstaat in die Gesamtbelastung nicht einzubeziehen ist, denn tatsächlich ist sie nie gegeben: Belgien behandelt PersGes intransparent, im Sitzstaat der PersGes kommt es jedoch zu nicht zu einer Ausschüttung, sondern zu einer nicht steuerbaren Entnahme. Weiterhin liefert die Lösungsansätze keine Abschirmwirkung gegen Drittlandsteuer auf Dividenden, wenn diese der Personalgesellschaftsbetriebsstätte zugerechnet werden. Eine transparente gewerblich tätige PersGes wird stets als Betriebsstätte betrachtet und als solche ist sie nicht abkommensberechtigt. Die sich aus dieser Konstellation ergebende Mehrbelastung muss in den meisten Fällen in Kauf genommen werden.¹³⁹

5.2 Personalgesellschaft mit Sitz in Deutschland

Nachfolgend wird fingiert, dass eine Investition in Belgien mittels deutscher PersGes getätigt wird. Als Gesellschafter gelten, genauso wie im Kapitel 5.1, ein österreichischer, ein deutscher und ein belgischer Gesellschafter, die in ihren Wohnsitzstaaten unbeschränkt steuerpflichtig sind. Eine Investition der deutschen PersGes in Österreich wird hier nicht betrachtet.

5.2.1 Abkommensrechtlicher Anwendungsbereich

Die Prüfung der Abkommensberechtigung erfolgt nach gleicher Vorgehensweise wie in Kapitel 5.1.1 dargelegt.

Belgien wendet auch im Fall von deutschen PersGes den Rechtstypenvergleich an und qualifiziert die deutsche PersGes als eigenständiges Steuerrechtssubjekt. Die nach dem Recht der Bundesrepublik Deutschland errichtete PersGes ist folglich als Gesellschaft nach Art. 3 Abs. 1 Nr. 4 DBA DE/BE definiert und zugleich ist sie Person iSd Abkommens.¹⁴⁰ Der Begriff „Gesellschaft“ hat für die Zwecke der Abkommensberechtigung jedoch eine untergeordnete Bedeutung, da letztlich die

¹³⁹ Das betrifft den Anteil von Drittlandsteuer des im Sitzstaat des PersGes beschränkt steuerpflichtigen Gesellschafters, wenn keine Möglichkeit zur Anrechnung ausländischer Steuer für beschränkt Steuerpflichtige besteht.

¹⁴⁰ Dies gilt unabhängig davon ab, ob die PersGes in DE oder in BE entrichtet wurde oder ob sie transparent oder intransparent besteuert wird. Vgl. *Wassermeyer* (2011), S. 86.

„ansässige Person“ entscheidend ist.¹⁴¹ Im Unterschied zu dem DBA Ö/BE beinhaltet das DBA DE/BE eine Sonderregelung. In Art. 4 Abs. 1 S. 1 2. HS DBA DE/BE werden deutsche PersGes als in Deutschland ansässig behandelt, wenn sie ihre tatsächliche Geschäftseinrichtung in Deutschland haben. Dies gilt allerdings nur für OHG und KG.¹⁴² Hintergrund dieser Regelung ist die unterschiedliche Behandlung der PersGes in beiden Vertragsstaaten. Diese Bestimmung bezweckt die Gleichbehandlung der OHG und KG¹⁴³, da nur auf diese Weise eine Doppelbesteuerung vermieden werden kann.¹⁴⁴ Demzufolge kann davon ausgegangen werden, dass die deutsche PersGes selbst abkommensberechtigt ist.

Wie oben erwähnt, verfolgt das deutsche Steuerrecht das Transparenzprinzip, deshalb können aus deutscher Sicht die Mitunternehmer die Abkommensvorteile in Anspruch nehmen, die sich aus dem DBA DE/BE ergeben. An dieser Stelle ist jedoch die Abkommensberechtigung des österreichischen Gesellschafters fraglich, da er seinerseits in keinem der beiden Vertragsstaaten (weder Deutschland noch Belgien) ansässig ist. Der deutsche BFH hat in seinem Urteil vom 19.5.2010¹⁴⁵ dazu Stellung genommen und beurteilt, dass auch die in Deutschland beschränkt steuerpflichtigen Mitunternehmer sich auf die Vorteile berufen können, die der maßgebend DBA einräumt.¹⁴⁶ Diese Entscheidung ist allerdings nur auf das DBA DE/FR gestützt und für den vorliegenden Fall bedeutet das, dass nur diese Mitunternehmer den Abkommenschutz genießen können, die selbst nach dem maßgebenden Abkommen abkommensberechtigt sind.¹⁴⁷ Der österreichische Gesellschafter könnte sich demnach auf die Steuervorteile berufen, die sich aus Bestimmungen des DBA Ö/DE bzw. DBA Ö/BE ergeben.

141 Vgl. *Marchgraber* (2011), S. 336.

142 Art. 3 Abs. 1 Nr. 4 DBA DE/BE. Andere Personenvereinigungen wie bspw. GbR oder stille Gesellschaft sind von dieser Regelung ausgenommen, vgl. *Malinski*, in: *Debatin/Wassermeyer*, DBA Art. 1 Rz. 16 und Art. 3 Rz. 17.

143 Die belgischen Erscheinungsformen der OHG und KG unterliegen in Belgien KSt und werden als eigenständige Rechtssubjekte betrachtet. Vgl. *Malinski*, in: *Debatin/Wassermeyer*, DBA Art. 4 Rz. 13 und 63.

144 Vgl. *Malinski*, in: *Debatin/Wassermeyer*, DBA Art. 1 Rz. 16.

145 BFH-Urteil vom 19.5.2010, I R 62/09, IStR 2010, S. 61.

146 Das steht hingegen mit dem Abkommensberechtigung nach OECD-MA nicht im Einklang.

147 Vgl. *Wassermeyer* (2011), S. 86.

5.2.2 Besteuerung laufender Gewinne

5.2.2.1 Unternehmensgewinne und Dividenden

Die allgemeinen Grundsätze der Besteuerung von laufenden Gewinnen wurden schon ausführlich in Kapitel 5.1 erläutert. Nachstehend wird auf diese Grundsätze verwiesen, soweit sie sich auf die folgenden Ausführungen übertragen lassen.

Die in Belgien erzielten Einkünfte der deutschen PersGes werden als Unternehmensgewinne betrachtet (Art. 7 Abs. 1 DBA DE/BE). Werden die Gewinne der belgischen Betriebsstätte zugeordnet, so steht das alleinige Besteuerungsrecht dem Betriebsstättenstaat zu.¹⁴⁸ Deutschland als Ansässigkeitsstaat der Gesellschaft muss diese Gewinne (unter Progressionsvorbehalt gem. Art. 23 Abs. 1 Z. 1 letzter Satz) freistellen. Gehören zu der Betriebsstätte auch Dividenden, Zinsen oder Lizenzzahlungen, werden sie als Teil der Unternehmensgewinne behandelt und auch derart besteuert (Art. 10 Abs. 6, Art. 11 Abs. 5 oder Art. 12 Abs. 4 DBA DE/BE).

Die Besteuerung ändert sich in dem Fall, wenn die deutsche PersGes lediglich Dividenden (bzw. Zinsen oder Lizenzen) aus Belgien bekommt. Laut Art. 10 Abs. 1 DBA DE/BE wird die Dividende durch eine in einem Vertragsstaat ansässige Person an eine in anderem Vertragsstaat ansässige Person gezahlt. Im vorliegenden Fall ist der Nutzungsberechtigte die Personengesellschaft, da sie iSd Abkommen eine Gesellschaft ist und einer ansässigen Person gleicht. Gem. Art. 10 Abs. 2 kann Belgien mit max. 15 % Quellensteuer die Dividende besteuern und der Ansässigkeitsstaat des Dividendenempfängers ist laut Abkommen verpflichtet, die in Belgien bezahlten Steuern auf seine eigene anzurechnen. Im Unterschied zu den Ausführungen aus Kapitel 5.1 wird der Abkommenschutz für die Dividendenzahlungen gewährt. Im Ergebnis wird die deutsche PersGes einer intransparent besteuerten PersGes für abkommensrechtliche Zwecke gleichgestellt.¹⁴⁹

5.2.2.2 Extraterritorialeinkünfte

Für den österreichischen Mitunternehmer kommen allerdings die Vorschriften des DBA DE/BE nicht in Betracht. Aus der Perspektive des österreichischen

¹⁴⁸ Art. 7 Abs. 1 S. 2 iVm Art. 5 Abs. 1 iVm Art. 23 Abs. 1 Z. 1 DBA DE/BE.

¹⁴⁹ Vgl. *Schmidt* (2002), S. 1141.

Mitunternehmers sind die belgischen Einkünfte als Einkünfte aus einem Drittstaat gehandelt. Da sie in keinem der beiden Vertragsstaaten ihre Quelle haben, sind sie als Drittstaatseinkünfte gem. Art. 21 DBA Ö/DE zu qualifizieren.¹⁵⁰ Materiellrechtlich ist primär entscheidend, ob die anteiligen Gewinne bei ihm der Besteuerung unterliegen. Aus belgischer Sicht kommt DBA Ö/BE nicht zur Anwendung, da zwar der Gesellschafter eine ansässige Person iSd Art. 4 Abs. 1 Ö/BE ist, jedoch werden ihm keine Einkünfte zugerechnet. Aus der österreichischen Sicht werden hingegen die Einkünfte – infolge der steuerlich transparenten Betrachtung – direkt dem Gesellschafter zugeordnet. Ob und inwieweit das Besteuerungsrecht im Quellenstaat, Sitzstaat der PersGes oder im Ansässigkeitsstaat besteht, hängt von der Art dieser Einkünfte ab. Werden Unternehmensgewinne aus der belgischen Betriebsstätte bezogen, so können diese nach Maßgabe des Betriebsstättenprinzips im Quellenstaat (Belgien) besteuert werden. Österreich als Ansässigkeitsstaat sollte bezüglich dieser Gewinne nach dem DBA Ö/BE die Doppelbelastung vermeiden.¹⁵¹ Jedoch ist dieses Abkommen infolge der fehlenden Abkommensberechtigung aus belgischer Sicht nicht anwendbar, sodass eine Doppelbesteuerung möglicherweise vorgegeben ist.¹⁵²

Andere Aspekte ergeben sich, wenn es um die Dividenden geht. Das Abkommen Deutschland-Belgien scheidet aus, da der Gesellschafter nach diesem DBA keine ansässige Person ist, aber auch die Anwendung des Abkommens Österreich-Belgien steht unter dieser Frage. Nach Ansicht des OECD-Partnership-Report sollte die Quellensteuerermäßigung gem. dem DBA DE/BE gewährt werden.¹⁵³ Zur Anwendung kommt jedoch das DBA Ö/DE. Die Dividendeneinkünfte fallen allerdings nicht in den Anwendungsbereich des Art. 10 DBA Ö/DE, sondern werden als sonstige Einkünfte nach Art. 21 DBA Ö/DE qualifiziert.¹⁵⁴ Sind diese Einkünfte der deutschen PersGes zugerechnet, verliert Deutschland das ihm laut Art. 21 Abs. 1 DBA Ö/DE zugesprochene Besteuerungsrecht zugunsten Österreich (Betriebsstättenstaat).¹⁵⁵

150 Vgl. Kapitel 5.1.2.1.

151 Auf die Problematik der „Unterbetriebsstätte“ wird hier nicht weiter eingegangen, da ihre Existenz – wie im Kapitel 5.1.2.1. dargestellt – für steuerliche Zwecke verneint wird.

152 Vgl. *Heinsen* (2003), S. 1478-1479.

153 Vgl. Beispiel 2 des OECD-Partnership-Reports.

154 Siehe Kapitel 5.1.2.1.

155 Art. 21 Abs. 2 DBA Ö/DE.

5.2.3 Vermeidung der Doppelbesteuerung

5.2.3.1 Unternehmensgewinne

Die Betriebsstätteneinkünfte aus der in Belgien gelegenen Betriebsstätte dürfen laut Art. 7 Abs. 1 DBA DE/BE in Belgien besteuert werden. Gem. Art. 23 Abs. 1 Z. 1 DBA DE/BE soll der Ansässigkeitsstaat der PersGes diese Einkünfte von seiner Besteuerung freistellen. Die Doppelbesteuerung wird somit durch die Anwendung des Methodenartikels vermieden.

5.2.3.2 Dividenden

Die Dividendenzahlung dürfen laut Art. 10 DBA DE/BE in beiden Vertragsstaaten besteuert werden. Um eine Doppelbelastung zu vermeiden, darf der Quellenstaat (Belgien) nur 15 % QuSt beibehalten und der Ansässigkeitsstaat ist verpflichtet, nach Art. 23 Abs. 1 Z. 2 DBA DE/BE in Belgien einbehaltene Steuer auf die nach dem nationalen Recht bezahlten Steuer anzurechnen. An dieser Stelle stellt sich jedoch die Frage, welcher Staat zur Anrechnung berechtigt ist. In Schrifttum werden dazu unterschiedliche Meinungen vertreten. Vogel, Lang und Lechner¹⁵⁶ sind der Ansicht, dass selbst die Personengesellschaft der Abkommenschutz genießen sollte. Demzufolge hat der Ansässigkeitsstaat der PersGes das Recht, die ausländischen Steuern nach Maßgabe der DBA-Bestimmungen anzurechnen. Diese Auffassung steht jedoch nicht in Einklang mit OECD-MA-Kommentar, nach dem *ein anteiliger Abkommenschutz jedes einzelnen Gesellschafters* zu bejahen ist.¹⁵⁷

5.2.3.3 Extraterritorialeinkünfte

Die Vermeidung der sich aus Investitionen in Belgien ergebenden Doppelbesteuerung kann lediglich mit der Anwendung des DBA Ö/DE erfolgen. Gem. Art. 23 Abs. 2 lit. a werden die Einkünfte in Österreich unter Progressionsvorbehalt von der Besteuerung ausgenommen. Das Abkommen Österreich-Deutschland zwingt mit dem Art. 24 Abs. 3 DBA Ö/DE des Weiteren Deutschland dazu, die entsprechend des Steuerrechts eingeräumten Vorteile bezüglich belgischer Dividende nicht nur den deutschen Gesellschafter einzuräumen,

¹⁵⁶ Vgl. Lechner (2000), S. 81-83.

¹⁵⁷ OECD: Model Tax Convention on Income and on Capital, Kommentar zu Art. 1, Rz. 6.4. Siehe auch Wassermeyer (2011), S. 87.

sondern sie in gleicher Weise auch dem österreichischen Mitunternehmer zu gewähren.¹⁵⁸ Wird demnach nach dem innerstaatlichen Recht die Anrechnung der belgischen Quellensteuer gewährt, so soll auch die Anrechnung für die mittels einer Betriebsstätte in Deutschland gewerblich tätigen Österreicher ermöglicht werden.¹⁵⁹ Ob überhaupt und wie die Anrechnung nach dem deutschen Steuerrecht zustande kommt, wird in Kapitel 5.2.4.2 erläutert.

5.2.4 Steuerliche Implikationen

5.2.4.1 Steuerfolgen in Quellenstaat

Wie aus Kapitel 5.2.3 folgt, werden die Unternehmensgewinne nach dem Betriebsstättenprinzip besteuert, das heißt, dass das alleinige Besteuerungsrecht Belgien zusteht. Da die deutsche PersGes in Belgien als ein eigenständiges Rechtssubjekt eingestuft wird, erfolgt ihre Behandlung für steuerrechtliche Zwecke intransparent. Infolgedessen werden die in Belgien erzielten Gewinne der Körperschaftsteuer iHv 33,99 % unterworfen (Art. 215 und 216 EStG-BE).

Dividenden unterliegen in Belgien der Quellensteuer auf Dividenden iHv 25 % (Art. 269 Abs. 2 EStG-BE). Jedoch wird nach Maßgabe des DBA DE/BE die Steuererhebung betragsmäßig beschränkt. Im Endeffekt kann Belgien auf die Dividendenzahlung nur 15 % Steuer abziehen. Der Steuersatz ist einheitlich für alle Arten von Dividenden und darf 15 vH nicht übersteigen.¹⁶⁰

Darüber hinaus könnte an dieser Stelle, vergleichend zu dem Fall der österreichischen PersGes, die Anerkennung der steuerlichen Transparenz seitens des belgischen Ministeriums für Finanzen diskutiert werden.¹⁶¹ In Beschlüssen vom 30. Juni 2005, nos. 300.303 und 300.326¹⁶² hat sich der Regierungsausschuss des belgischen Finanzministeriums explizit zu den deutschen Personalgesellschaften (genauer Kommanditgesellschaften) geäußert. Diese Beschlüsse sind jedoch einzelfallbezogen und schaffen keine generellen Bestimmungen. Des Weiteren ist der Ausgangssachverhalt der hier vorliegenden Konstellation nicht umfassend

¹⁵⁸ Vgl. *Züger* (2001), S. 113.

¹⁵⁹ Ebenda.

¹⁶⁰ Vgl. *Malinski*, in: Debatin/Wassermeyer, DBA Art. 10 Rz. 19.

¹⁶¹ Siehe dazu Kapitel 5.1.4.1.

¹⁶² Mehr dazu *Heyvaert/Noyen*, Belgium recognizes tax-transparent foreign entities, Tax Notes International, Vol. 42/Number 5, May 1 2006, S. 383.

vergleichbar. Es kann folglich nicht davon ausgegangen werden, dass die hier betrachtete deutsche PersGes für steuerliche Zwecke in Belgien auch als transparente Gesellschaft anerkannt wird.

5.2.4.2 Steuerfolgen im Sitzstaat der PersGes

Nach der deutschen Einkommen-/Körperschaftsteuer wird die PersGes nicht als eigenständiges Steuersubjekt anerkannt. Steuersubjekte sind hingegen die hinter der PersGes stehenden Gesellschafter. Entsprechend der BMF-Auffassung betreibt jeder Gesellschafter einer PersGes abkommensrechtlich ein Unternehmen.¹⁶³ Nach der Auffassung der Finanzverwaltung soll, trotz der Abkommensberechtigung der Gesellschaft, die Zurechnung stets nach dem nationalen Steuerrecht Deutschlands erfolgen.¹⁶⁴ In Deutschland werden ausschließlich die Einkünfte des deutschen Mitunternehmers steuerlich erfasst. Aus Sicht des österreichischen bzw. belgischen Mitunternehmers handelt es sich um ein österreichisches bzw. belgisches Unternehmen, dessen Gewinne nach dem jeweiligen nationalen Recht zu besteuern sind.¹⁶⁵ Zu der Nichtzurechnung der Einkünfte aus einer ausländischen Betriebsstätte zum Gewinnanteil eines beschränkt steuerpflichtigen Mitunternehmers aus einer deutschen PersGes hat bereits der BFH in seinem Urteil vom 24.2.1988¹⁶⁶ Stellung genommen. Der BFH hat die Nichtzurechnung damit begründet, dass gemäß dem im § 49 Abs. 1 Nr. 2 lit. a EStG-DE verankerten *Quellenprinzip* nur diese Einkünfte der deutschen Besteuerung unterliegen, die durch im Inland unterhaltene Betriebsstätte bzw. durch den im Inland bestellten Vertreter (= inländische Quellen) ausgelöst sind.¹⁶⁷ Demzufolge sind die aus der belgischen Betriebsstätte erzielten Gewinne der österreichischen Mitunternehmer nicht als inländische Einkünfte iSd § 49 Abs. 1 Nr. 2 lit. a EStG-DE zu qualifizieren.

Soweit die Dividenden aus Belgien bezogen werden, hat Deutschland ein unbeschränktes Recht, diese zu besteuern. Nach Maßgabe des Art. 23 Abs. 1 Z. 2 DBA DE/BE ist er als Ansässigkeitsstaat dazu angehalten, belgische Quellensteuer auf seine eigenen Steuern anzurechnen. Die Anrechnungsmöglichkeit besteht jedoch

163 BMF-Schreiben v. 16.4.2010, Tz. 2.2.2.

164 Vgl. *Prokisch*, in: Vogel/Lehner (2008), DBA Art. 1 Rz. 34.

165 Ähnliches Beispiel in: *Krabbe, Helmut*: Personalgesellschaften und Unternehmensgewinne nach den DBA, IStR 5/2002, S. 146 (145-150).

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

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

nur für die anteiligen Einkünfte des deutschen Gesellschafters. Der österreichische Gesellschafter kann in Deutschland die auf ihn entfallende Quellensteuer nicht zur Anrechnung bringen lassen, da er nach dem DBA DE/BE mangels Ansässigkeit nicht abkommensberechtigt ist.¹⁶⁸

Aufgrund der Diskriminierungsklausel des Art. 24 Abs. 3 DBA Ö/DE darf aber die Anrechnung der belgischen Quellensteuer nicht nur auf die in Deutschland ansässigen Gesellschafter beschränkt werden. Die Anrechnung sollte auch dem in Deutschland durch eine Betriebsstätte tätigen Steuerpflichtigen, der in Österreich ansässig ist, gewährt werden. Faktisch wird somit das Abkommen zwischen Deutschland und Belgien auch auf den in Österreich ansässigen Mitunternehmer angewendet.¹⁶⁹ Der zulässige Anrechnungsbetrag ist nach Maßgabe des DBA DE/BE zu bestimmen und beträgt 15 %¹⁷⁰, wobei der anzurechnende Betrag den Teil, der sich ohne die Anrechnung der ergebenden Steuer, nicht übersteigen darf, der anteilig auf diese in Belgien steuerpflichtigen Einkünften entfällt.¹⁷¹ Dem österreichischen Mitunternehmer wird demnach eine *partielle Abkommensberechtigung* nach dem DBA DE/BE eingeräumt.¹⁷²

Auf nationaler Ebene hat jedoch der deutsche Gesetzgeber in § 50 Abs. 3 iVm 34c Abs. 1-3 EStG-DE eine Anrechnung von ausländischer Quellensteuer auch zugunsten ausländischer Inhaber inländischer Betriebsstätte vorgesehen.¹⁷³ Der Abzug ist aber nur dann zulässig, wenn *auf die ausländischen Einkünfte rechnerisch eine deutsche Steuer entfällt*.¹⁷⁴ Somit werden Lücken in DBA-Bestimmungen (die, wie schon gezeigt, nicht hinreichend an die Dreiecksachverhalte angepasst sind¹⁷⁵) nur angemessen im innerstaatlichen Recht gefüllt. Aufgrund dieser Bestimmung kann die Doppelbelastung bei dem beschränkt steuerpflichtigen Gesellschafter gemindert werden. Das ist nur deshalb gestattet, weil die deutsche PersGes als ansässige Person iSd Abkommens (Art. 3 Abs. 1 Nr. 4 DBA DE/BE) gilt.¹⁷⁶

168 Der österreichische Mitunternehmer könnte sich auf das DBA Ö/BE berufen. Weiter dazu im nachfolgenden Kapitel.

169 Vgl. *Züger* (2001), S. 115.

170 Die im DBA Ö/BE vorgesehenen Steuersätze bleiben außer Betracht.

171 Art. 23 Abs. 1 Z. 2 letzter Satz DBA DE/BE.

172 Vgl. *Prokisch*, in: Vogel/Lehner, DBA Art. 1 Rz. 10.

173 Vgl. *Wied*, in: Blühmich (2011), § 50 Abs. 3 EStG, Rz. 115.

174 FG Köln 7. Senat Urteil vom 11.07.2002 - 7 K 8572/98, DStRE 2002, 1445.

175 Vgl. *Prokisch*, in: Vogel/Lehner (2008), DBA Art. 1 Rz. 9.

176 Vgl. *Wied*, in Blühmich (2011), § 50 Abs. 3 Rz. 120.

Eine Anrechnung oder Abzug der in Belgien auf die Ausschüttung einbehaltener Quellensteuer entfallen, weil aus deutscher Sicht die Gewinnausschüttung als nicht steuerbare Entnahme gilt (Tz. 4.1.4.1 des BMF-Schreibens v. 16.4.2010, BStBl I 2010, S. 354).¹⁷⁷

Zusätzlich ist auf der Gesellschaftsebene die GewSt-Pflicht zu beachten. Da die Betriebsstätteneinkünfte in Deutschland freigestellt sind, ist die GewSt nur für die Dividendeneinkünfte relevant. Die Steuerpflicht bei der Gewerbesteuer knüpft an den Betrieb der PersGes an und diese ist Steuerschuldner¹⁷⁸. Laut § 7 GewStG iVm § 3 Nr. 40 d EStG-DE sind nur 60 % der ausländischen Dividende in der Ausgangsgröße für die Ermittlung des Gewerbeertrages enthalten. Nach § 8 Abs. 5 GewStG wird jedoch der steuerfreie Teil der ausländischen Dividende wieder hinzugerechnet. Die Hinzurechnung erfolgt ausschließlich, soweit die Voraussetzungen des § 9 Abs. 7 GewStG nicht erfüllt sind. Auf den so ermittelten Gewerbeertrag wird eine Gewerbesteuer erhoben.¹⁷⁹

5.2.4.3 Steuerfolgen im Wohnsitzstaat des Gesellschafters

5.2.4.3.1 Österreich

Aus der transparenten Behandlung der PersGes in Österreich folgt, dass steuerrechtlich die Gewinne der deutschen PersGes anteilig dem österreichischen Mitunternehmer zugerechnet werden. Die Unternehmensgewinne werden jedoch nach Maßgabe des jeweils anzuwendenden Methodenartikels nicht in Österreich, sondern in Belgien besteuert.

Während sich die Steuerfolgen bei Unternehmensgewinnen relativ konfliktlos für den Gesellschafter ergeben, ist die Besteuerung von Dividendeneinkünften problematischer. Die Dividenden werden aufgrund des Betriebsstättenvorbehaltes nur in Deutschland besteuert.¹⁸⁰ Die für die Rechnung der PersGes erhobene belgische Quellensteuer muss Österreich grundsätzlich nicht anrechnen. Das steht allgemein im Einklang mit der DBA-Auffassung, da das Abkommen nur der

¹⁷⁷ Siehe auch *Prokisch*, in: Vogel/Lehner (2008), DBA Art. 1 Rz. 34a.

¹⁷⁸ §§ 2 und 5 GewStG.

¹⁷⁹ Dieser setzt sich aus Steuermesszahl iHv 3,5 % (§ 11 Abs. 2 GewStG) und Hebesatz (§ 16 GewStG) zusammen.

¹⁸⁰ Art. 21 Abs. 2 iVm Art. 23 Abs. 2 lit. a DBA Ö/DE.

Vermeidung jener Doppelbesteuerung dienen soll, wenn dieselbe Person mit demselben Steuerobjekt in beiden Vertragsstaaten besteuert wird.¹⁸¹ Das heißt, die Voraussetzung für eine Anrechnung ist die Subjektidentität.¹⁸² Für den vorliegenden Fall zieht dies nach sich, dass Österreich diese Steuer des Quellenstaates bei dem österreichischen Mitunternehmer anzurechnen braucht, die er in Belgien geschuldet hat.¹⁸³ Dieser Auffassung folgend würde die Anrechnungsmöglichkeit mangels Subjektidentität ins Leere laufen.

In der Literatur wird jedoch eine andere Meinung vertreten. Vogel¹⁸⁴, Wassermeyer¹⁸⁵ und Lechner¹⁸⁶ sind der Auffassung, dass die Anrechnung trotz fehlender Subjektidentität ermöglicht werden sollte. Dies wird damit begründet, dass der Methodenartikel bei der Anrechnung gar keine Subjektidentität voraussetzt.¹⁸⁷

Auch die Finanzverwaltung hat in der EAS-Auskunft vom 31.10.1997, zwar dem hier behandelten Fall nicht ganz zuordenbar, dazu Stellung genommen, dass „(...) *in Österreich ansässigen Gesellschafter auf Grund des DBA-USA ein Anrecht besitzen, dass die in ihren Händen in Österreich besteuerten Einkünfte, von der Doppelbesteuerung entlastet werden; und zwar ungeachtet des Umstandes, dass infolge eines grenzüberschreitenden Zurechnungskonfliktes, die betreffenden Einkünfte im DBA-Partnerstaat in den Händen der inländischen Personengesellschaft besteuert wurden.*“¹⁸⁸ Durch die Bestimmungen des deutschen Einkommensteuergesetzes¹⁸⁹ kann der österreichische Mitunternehmer die Quellsteuerentlastung in Deutschland beanspruchen. Der Gesellschafter der deutschen PersGes, welche Einkünfte aus Belgien bezieht, könnte aber auch Steuerentlastung aus der DBA Wohnsitzstaat-Quellenstaat (hier DBA Ö/BE) genießen.¹⁹⁰ Wenn die Vermeidung der Doppelbesteuerung auf diesem Wege eine ausreichende Lösung garantiert, wird der § 50 Abs. 3 EStG-DE nicht berücksichtigt.¹⁹¹

181 Vgl. Lechner (2000), S. 74.

182 Vgl. Züger (2001), S. 116.

183 Ebenda.

184 Vogel, DBA Art. 23 Rz. 156.

185 Wassermeyer, in: Debatin/Wassermeyer, DBA MA Art. 1 Rz. 27-28.

186 Lechner (2000), S. 75.

187 Vgl. Lechner (2000), S. 75.

188 EAS-Auskunft des BMF (EAS 1162), GZ E 12/27-IV/4/97 vom 31.10.1997.

189 § 50 Abs. 3 EStG-DE, bereits in Kapitel 5.2.4.2 erläutert.

190 Wied, in: Blühmich (2011), § 50 Abs. 3 EStG Rz. 120.

191 Ebenda.

Aus dem Diskriminierungsverbot des Art. 24 Abs. 3 DBA Ö/DE folgt zusätzlich (wie bereits in Kapitel 5.2.4.2 erwähnt), dass der österreichische Gesellschafter in Deutschland die Anrechnung der belgischen Quellensteuer in Anspruch nehmen darf. Dies ist nur dann gestatten, soweit Deutschland auch für seine eigenen Gesellschafter eine derartige Möglichkeit vorsieht.¹⁹²

5.2.4.3.2 Deutschland

Wie bereits erläutert, rechnet Deutschland – aufgrund des Transparenzprinzips – die Gewinne aus belgischer Betriebsstätte direkt den Gesellschaftern zu. Gemäß dem Mitunternehmerkonzept (§ 15 Abs. 1 S. 1 Nr. 2 EStG-DE) werden die Gewinne aus einer PersGes als gewerbliche Einkünfte eingestuft.¹⁹³ Die Einkünfte setzen sich zusammen aus:

♣ den auf den Gesellschafter entfallenden Anteil am gesamthändisch erzielten Gewinnen der Gesellschaft (§ 15 Abs. 1 S. 1 Nr. 2 1. HS EStG-DE) und

♣ den Vergütungen, die der Gesellschafter von der Gesellschaft für seine Tätigkeit im Dienst der Gesellschaft oder für die Hingabe von Darlehen oder für die Überlassung von Wirtschaftsgütern bezogen hat¹⁹⁴ (§ 15 Abs. 1 S. 1 Nr. 2 2. HS EStG-DE).

Die anteiligen gewerblichen Einkünfte unterliegen grundsätzlich auf Gesellschafterebene dem tariflichen Einkommensteuersatz.¹⁹⁵ Der Gesellschafter könnte jedoch eine anteilige, pauschalierte Anrechnung der Gewerbesteuer (welche die PersGes auf ihrer Ebene auf die Gesamteinkünfte gezahlt hat¹⁹⁶) auf ihre persönliche Einkommensteuer vornehmen (§ 35 EStG-DE). Da die Betriebsstätteneinkünfte nur in Belgien besteuert sein dürfen, Deutschland als Ansässigkeitsstaat stellt sie gem. Art. 23 Abs. 1 Nr. 1 DBA DE/BE frei. Da alle Einkünfte der Gesellschaft Einkünfte aus Gewerbebetrieb darstellen, werden auch

192 Prinzip der Gleichbehandlung mit den Gebietsansässigen, siehe *Prokisch*, in: Vogel/Lehner DBA Art. 1 Rz. 11.

193 Soweit die Voraussetzungen für die Mitunternehmerschaft erfüllt sind. Dazu zählen: Erzielung gewerblicher Einkünfte und Gesellschafter der PersGes Mitunternehmerinitiative entfalten und Mitunternehmerisiko tragen.

194 Sog. Sondervergütungen. Diese werden, wie angenommen, in dieser Arbeit nicht betrachtet.

195 § 32a EStG-DE.

196 Siehe Kapitel 5.2.4.2.

Dividendeneinkünfte in gewerbliche Einkünfte umqualifiziert.¹⁹⁷ Die in Belgien einbehaltene Quellensteuer wird auf der deutschen Steuer angerechnet¹⁹⁸, wobei der Anrechnungsbetrag 15 % laut Art. 23 Abs. 1 Z. 2 lit a iVm Art. 10 Abs. 2 DBA DE/BE beträgt. Ohne Anrechnungsmöglichkeit bleibt aber die belgische Quellensteuer auf die Ausschüttung bestehen, da aus deutscher Sicht keine Ausschüttung, sondern eine nicht steuerbare Entnahme vorliegt.¹⁹⁹

5.2.4.3.3 Belgien

In der Besteuerung der belgischen Mitunternehmer ergeben sich keine Unterschiede zu der Fallkonstellation mit österreichischen PersGes. Die Gewinnanteile des Gesellschafters gelten bei dem belgischen Gesellschafter – wie in Kapitel 5.1.4.3.3 dargelegt – als Dividenden und werden mit dem normalen Steuersatz für Dividendenzahlungen von 25 % (Art. 269 § 2 EStG-BE) belastet. Diese Form der Besteuerung hat eine abgeltende Wirkung. Der Steuersatz ist um die Krisenabgabe und um die Gemeindesteuer zu erhöhen.

5.2.5 Zwischenfazit²⁰⁰

Obwohl eine Mehrfachbesteuerung vermieden und im Ergebnis eine Einmalbesteuerung für die Betriebsstättengewinne und Drittstaateneinkünfte gewährleistet wurde, kann es zwischen den hier beteiligten Staaten zu Gewinnabgrenzungskonflikten kommen.²⁰¹ Aus der obigen Fallkonstellation lässt sich ableiten, dass die deutsche PersGes eine abkommensberechtigte Person nach DBA DE/BE ist und für sich Abkommensvorteile genießen kann.

Des Weiteren hat der österreichische Mitunternehmer, aufgrund der Besonderheit im deutschen nationalen Steuerrecht, die Möglichkeit, die belgische Quellensteuer in Deutschland geltend zu machen. In diesem Zusammenhang erscheint diese Fallkonstellation im Vergleich zur Gestaltung aus Kapitel 5.1 günstiger, da die Drittlandsteuer nicht ohne Anrechnungsmöglichkeit bleiben. Ohne Abschirmwirkung

197 Im Sinne des § 3 Nr. 40d EStG-DE gelten sie als ausländische Einkünfte und werden beim Steuerpflichtigen zu 60 % erfasst.

198 Die Vermeidung der Doppelbesteuerung bei Dividenden erfolgt über die nationale Regelung des § 34c EStG-DE.

199 Siehe Kapitel 5.2.4.2.

200 Zusammenfassende Darstellung in tabellarischer Form siehe Anhang III.

201 Vgl. *Heinsen* (2003), S. 1479.

bleibt jedoch weiterhin die auf die Ausschüttung einbehaltene Quellensteuer in Belgien und muss als zusätzlicher Kostenfaktor in Kauf genommen werden.

5.3 Personalgesellschaft mit Sitz in Belgien

Der vorletzte Kapitel befasst sich mit einer Gestaltungsalternative, die auf folgenden Ausgangssachverhalten basiert: Eine belgische Personengesellschaft tätigt eine Investition in Deutschland. Als Gesellschafter dieser PersGes gilt eine in Österreich, in Deutschland und in Belgien ansässige Person. Als Besonderheit dieses Abschnittes ergibt sich, dass im Gegensatz zu den in Kapitel 5.1 und 5.2 betrachteten Fallbeispielen die PersGes in ihrem Sitzstaat als intransparentes Gebilde betrachtet wird.

5.3.1 Abkommensrechtlicher Anwendungsbereich

Die Schwierigkeit bei der Beurteilung der Abkommensberechtigung der PersGes liegt in der Tatsache begründet, dass die hier beteiligten Staaten von unterschiedlichen Steuersubjekten ausgehen. Deutschland wendet nach seinem nationalen Recht den Rechtstypenvergleich an und betrachtet die belgische PersGes für steuerliche Zwecke als transparent. Dem gleich wird bei der Anwendung des Abkommens aus deutscher Sicht nicht an die PersGes abgestellt, sondern auf die hinter der Gesellschaft stehenden Gesellschafter.

Nach Sichtweise der deutschen Finanzverwaltung wird die ausländische intransparente PersGes in Deutschland als transparent gesehen und trotz der Abkommensberechtigung der Gesellschaft soll bei der Anwendung der Verteilungsnormen die Zurechnung nach innerstaatlichem deutschem Steuerrecht maßgebend sein.²⁰² Dieser Auffassung folgt auch der deutsche BFH, demnach gewerblich tätige ausländische intransparente PersGes steuerlich in Deutschland weiterhin wie transparente PersGes behandelt werden.²⁰³ Infolgedessen erzielen die

202 BMF-Schreiben v. 13.1.1997, BStBl I 1997, S. 97; BMF-Schreiben v. 19.3.2004, IV B 4 – S 1301 USA – 22/04, BStBl I 2004, S. 411; Sächsisches FG-Urteil v. 22.9.2005 – 2 K 1687/02, DStRE 2006, S. 842 und zuletzt das BMF-Schreiben zur Anwendung der DBA auf Personengesellschaften v. 16.4.2010, BStBl I 2010, S. 354, insb. Tz. 4.14.1. iVm 4.1.1.

203 BHF-Beschluss v. 4.4.2007 – I R 110/05 (kritisch zu der in diesem Beschluss vertretenden Auffassung des BFH *Sliwka/Schmidt*: Offene Fragen zum Beschluss des BFH vom 4.4.2007 zur intransparenten Personengesellschaft im Ausland, IStR 19/2007, S. 694-695). In dem BFH-Urteil v. 19.5.2010, I B 191/09 wurde Antwort auf diese Frage ebenfalls offen gelassen.

Gesellschafter stets Betriebsstättengewinne, die direkt auf deren Ebene zu erfassen sind.²⁰⁴ Daraus folgt, dass nach der deutschen Betrachtungsweise nicht die PersGes selbst, obwohl sie als Abkommenssubjekt gilt, sondern die einzelnen Gesellschafter unter Abkommenschutz fallen. Diese Auslegung steht jedoch nicht im Einklang mit dem OECD-Partnerships-Report, worin darauf hingewiesen wurde, dass im Fall von Qualifikationskonflikten die Beurteilung des Ansässigkeitsstaates den Vorrang hat.²⁰⁵ In der Konsequenz werden die subjektiven Qualifikationskonflikte nicht vermieden.

Das deutsch-belgische Abkommen beinhaltet bezüglich Personalgesellschaften eine Sonderregelung. Nach Art. 3 Abs. 1 Z. 4 DBA DE/BE ist PersGes eine Gesellschaft und dem gleich einer ansässigen Person. Als Steuersubjekte der Körperschaftsteuer in dieser Hinsicht gelten nur *société en nom collectif/vennootschap onder firma* und *société en commandite simple/gewone commandite vennootschap*^{206, 207}.

Belgien sieht seine inländische PersGes nach nationalem Recht als intransparentes Gebilde.²⁰⁸ Nach dem Verständnis der Abkommensanwendung durch Belgien ist die PersGes aufgrund der dortigen unbeschränkten Körperschaftsteuerpflicht eine abkommensberechtigte Person iSd DBA DE/BE²⁰⁹. Somit kann nach dem innerstaatlichen belgischen Steuerrecht nur die Gesellschaft den abkommensrechtlichen Schutz in Anspruch nehmen.

Aus österreichischer Sicht ist die PersGes transparent zu behandeln. Infolgedessen sind die Einkünfte der belgischen PersGes direkt dem österreichischen Mitunternehmer zuzurechnen und das DBA Ö/DE kommt zur Anwendung (der Gesellschafter aus österreichischer Sicht ist eine ansässige Person iSd Art. 1 DBA Ö/DE).

Vorliegend kommt es demnach zu einer „doppelten Abkommensberechtigung“, da zwei DBAs anwendbar sind: DBA Ö/DE und DBA DE/BE.²¹⁰ Für diese

204 Vgl. *Prokisch*, in Vogel/Lehner: DBA Art. 1 Rz. 34.

205 OECD-Partnership-Report Tz. 27.

206 Entsprechen österreichischer OHG und KG.

207 Siehe Anlage zum BMF-Schreiben v. 16.4.2010, IV B 2 – S 1300/09/10003.

208 Personengesellschaften gelten in Belgien als juristische Personen, vgl. *Malinski*, in: Debatin/Wassermeyer, DBA Art. 3 Rz. 14.

209 Art. 3 Abs. 1 Nr. 4 iVm Art. 4 Abs. 1 DBA DE/BE. Nach Art. 4 Abs. 1 ist vielmehr die Steuerpflicht aufgrund ortsbezogenen Merkmals verlangt, das heißt, die PersGes muss unbeschränkt steuerpflichtig sein; vgl. *Malinski*, in: Debatin/Wassermeyer, DBA Art. 4 Rz. 7-10.

210 Dieser Fall wurde im OECD-Partnerships-Report im Example 9 behandelt: einerseits kann der

Konstellation sieht jedoch DBA-MK keine Lösung und besagt lediglich, „*wenn eine Personengesellschaft als in einem Vertragsstaat ansässige Person behandelt wird, sind die Bestimmungen des Abkommens, die das Recht des anderen Vertragsstaates beschränken, die Personengesellschaft mit ihrem Einkommen zu besteuern, nicht in der Weise anzuwenden, dass das Recht des anderen Staates beeinträchtigt wird, die Gesellschafter, die in ihrem Gebiet ansässig sind, mit ihrem Anteil am Einkommen der Personengesellschaft zu besteuern.*“²¹¹ Das bedeutet, dass DBA zwischen Belgien und dem Wohnsitzstaat des Gesellschafters das Besteuerungsrecht des Ansässigkeitsstaates der PersGes nicht beschränkt werden sollte.²¹² In diesem Beispiel, wenn die drei Staaten beteiligt sind und es zu einer doppelten Abkommensberechtigung kommt, ist das günstigere Abkommen anzuwenden, d. h. das Abkommen mit den niedrigeren Steuersätzen.²¹³

5.3.2 Besteuerung laufender Gewinne

5.3.2.1 Unternehmensgewinne und Dividenden

Erzielt die belgische PersGes Unternehmensgewinne, hat Belgien im Verhältnis zu Deutschland laut des Art. 7 Abs. 1 S. 1 1. HS DBA DE/BE das alleinige Besteuerungsrecht, es sei denn, die Einkünfte lassen sich einer deutschen Betriebsstätte zuordnen. In diesem Fall ist es unerheblich, nach welchem Verteilungsartikel (DBA DE/BE oder DBA Ö/DE) die Betriebsstättengewinne behandelt werden, da der Quellenstaat nach beiden Abkommen gem. des Betriebsstättenprinzips das uneingeschränkte Besteuerungsrecht hat.

Im Fall von Dividenden verneint Deutschland die Abkommensberechtigung der belgischen PersGes zugunsten ihrer Gesellschafter (obwohl sie als abkommensberechtigter Person gilt). Infolgedessen sieht Deutschland den Art. 10 DBA DE/BE als anwendbar an. Das Besteuerungsrecht Deutschlands wird auf 15 %²¹⁴ beschränkt und der Wohnsitzstaat des Gesellschafters wendet die

Gesellschafter die Vorteile des Abkommens Wohnsitzstaat-Quellenstaat geltend machen, andererseits, da PersGes im Errichtungsstaat als ansässige Person gilt, kann auch die PersGes sich selbst auf Vorteile des Abkommens Ansässigkeitsstaat – Quellenstaat berufen.

211 Ziff. 6.1 MK zu Art. 1 DBA-MA.

212 Vgl. *Prokisch*, in: Vogel/Lehner (2008), DBA Art. 1 Rz. 33a.

213 Ziff. 6.5 MK zu Art. 1 DBA-MA.

214 Der allgemeine deutsche Quellensteuersatz beträgt 25 %, §§ 43 Abs. 1 Nr. 1 iVm 43a Abs. 1 S. 1 Nr. 1 EStG-DE.

Anrechnungsmethode an.

Hätte Deutschland die belgische PersGes jedoch als eigenständiges Rechtssubjekt qualifiziert, müssten die Voraussetzungen für die Mutter-Tochter-Richtlinie²¹⁵ geprüft werden, da es sich sowohl aus deutscher als auch aus belgischer Sicht um eine Gesellschaft handelt. Quellensteuerbefreiung MTR gemäß greift nur für empfangende Gesellschaft, die innerhalb der EU/EWG domiziliert. Die belgische Gesellschaft fällt unter den Anwendungsbereich der MTR, da diese nach belgischem Recht begründet wurde und dort der Körperschaftsteuerpflicht unterliegt.²¹⁶ In der deutschen Gesetzgebung wurde diese Richtlinie im § 43b EStG-DE umgesetzt. Nach § 8b Abs. 1 KStG wird die Quellensteuerbefreiung für alle Dividenden unabhängig von der Beteiligungshöhe gewährleistet.²¹⁷ Demzufolge sollte die Quellensteuer in Deutschland nicht erhoben werden. Dem gleich kommt die Anwendung des DBA nicht zum Tragen, da bereits nach innerstaatlichem deutschem Recht keine Steuerlast entsteht und es zu keiner Doppelbesteuerung kommt.

An diesem Beispiel wird deutlich, dass die deutsche Sichtweise nicht konsequent und nicht nachvollziehbar ist.²¹⁸ Obgleich eine belgische PersGes als abkommensberechtigter Person angesehen wird, gilt dies nicht für die Verteilungsartikel.²¹⁹

5.3.2.2 Extraterritorialeinkünfte

Nachfolgend ist zu untersuchen, wie die in Deutschland erwirtschafteten Einkünfte nach DBA Ö/BE gehandhabt sind. Die österreichische Abkommensauslegung hat zur Folge, dass die deutschen Einkünfte anteilig den Gesellschaftern zugeordnet werden. Österreich wird aber aufgrund des Vorhandenseins der Personenbetriebsstätte in

215 Richtlinie 90/435/EWG des Rates vom 23. Juli 1990 über das gemeinsame Steuersystem der Mutter- und Tochtergesellschaften verschiedener Mitgliedstaaten. Die MTR findet allgemein Anwendung auf Gewinnausschüttungen von Kapitalgesellschaft eines Mitgliedstaates an eine Gesellschaft eines anderen Mitgliedstaates. Gesellschaften sind im Anhang der Richtlinie abschließend aufgezählt.

216 Darüber hinaus muss gem. § 43b Abs. 3 EStG-DE die direkt gehaltene Beteiligung mindestens 10 % betragen. Daneben muss die Beteiligung nachweislich ununterbrochen mindestens ein Jahr bestehen. Liegt die Beteiligungshöhe unter 10 %, wird der Quellensteuer auf die ausschüttende Dividende einbehalten, wobei deren Höhe nach Maßgabe des anzuwendenden DBA beschränkt werden kann.

217 Gem. § 8b Abs. 5 KStG-DE werden allerdings 5 % der Gewinnausschüttung pauschal als nichtabzugsfähige Betriebsausgaben nicht zum Steuerabzug zugelassen.

218 Vgl. *Schmidt* (2002), S. 1235.

219 Ebenda.

Belgien auch das DBA Ö/BE anwenden wollen, da u. U. die polnischen Einkünfte der belgischen Betriebsstätte zugeordnet werden. Aus belgischer Sicht liegen jedoch keine Extraterritorialeinkünfte vor, da die Intransparenz der Personalgesellschaft in Belgien eine gewisse „Abschirmwirkung“ gegen Exterritorialität gewährleistet.²²⁰

Aus österreichischer Sicht liegt eine transparente PersGes in Belgien vor, sodass abkommensrechtlich jedem Gesellschafter eine Betriebsstätte vermittelt wird.²²¹ Wie bereits in Kapitel 5.1.2.1 dargelegt, ist nach dem innerstaatlichen österreichischen Steuerrecht von zwei unabhängigen Betriebsstätten auszugehen (eine belgische und eine deutsche BS). Diese sind dem österreichischen Mitunternehmer zuzurechnen. In beiden Fällen können die Betriebsstätteneinkünfte nur im Betriebsstättenstaat besteuert werden.²²² Die Einmalbesteuerung ist folglich gegeben.

Für die Dividendeneinkünfte gilt der Art. 21 DBA Ö/BE. Da Dividenden von der Gesellschaft gezahlt wurden, die iSd DBA Ö/BE weder in Belgien noch in Österreich ansässig ist, werden sie als sonstige Einkünfte iSv Art. 21 DBA Ö/BE erfasst. Solche Einkünfte dürfen laut dieser Vorschrift nur im Ansässigkeitsstaat des Empfängers besteuert werden. Demzufolge hat Österreich das alleinige Besteuerungsrecht. Es stellt sich aber die Frage, ob durch das Vorhandensein einer Betriebsstätte in Belgien diese Einkünfte im Betriebsstättenstaat zu besteuern sind. Infolge des im Art. 21 DBA Ö/BE verankerten Betriebsstättenvorbehaltes wird das Besteuerungsrecht von Österreich nach Belgien verschoben. Des Weiteren kommt es im Zuge der intransparenten Betrachtung der PersGes in Belgien zur Trennung von Besteuerung der Einkünfteerzielung und Besteuerung der Einkünfteverwendung, die separat zu behandeln sind.²²³

5.3.3 Vermeidung der Doppelbesteuerung

5.3.3.1 Unternehmensgewinne

Betriebsstätteneinkünfte können sowohl in Deutschland als auch in Belgien besteuert werden. Gem. Art. 23 Abs. 2 Z. 1 DBA DE/BE ist Belgien verpflichtet, auf sein

²²⁰ Vgl. *Gündisch* (2004), S. 185.

²²¹ Es muss sich um eine gewerblich tätige PersGes handeln. Vorliegend ist das annahmegemäß erfüllt.

²²² Art. 7 Abs. 1 S. 1 2. HS iVm S. 2 DBA Ö/BE und Ö/DE.

²²³ Vgl. *Gündisch* (2004), S. 114-115.

Besteuerungsrecht zu verzichten. Infolgedessen steht Deutschland ein uneingeschränktes Besteuerungsrecht hinsichtlich dieser Einkünfte zu.

Auch für Österreich besteht die Obliegenheit, als Wohnsitzstaat des Gesellschafters die Doppelbesteuerung zu vermeiden. Dies begründet sich darin, dass Österreich durch die belgische PersGes durchblickt und den österreichischen Mitunternehmer als Betreiber des Unternehmers sieht. Laut Art. 23 Abs. 1 Z. 1 DBA Ö/DE stellt Österreich ebenfalls die deutschen Betriebsstätteneinkünfte unter PV frei.

5.3.3.2 Dividenden

Der Methodenartikel sieht vor, dass Deutschland sein Besteuerungsrecht bezüglich Dividenden beschränken soll und demzufolge nur 15 % an der Quelle einbehalten kann. Der Wohnsitzstaat ist dann verpflichtet, die ausländische QuSt anzurechnen.²²⁴

Würde die MTR zum Tragen kommen, zieht dies nach sich, dass die Doppelbesteuerung im Bezug auf Dividenden bereits auf dem nationalen Steuerrecht Deutschlands beseitigt werden würde, sodass auf die Bestimmung des Abkommens zwischen Deutschland und Belgien gar nicht mehr eingegangen werden müsste.

5.3.3.3 Extraterritorialeinkünfte

Gemäß dem Methodenartikel ist Österreich gebunden, die belgischen Betriebsstätteneinkünfte (inklusive die der Betriebsstätte zugerechneten Dividenden aus Deutschland) unter Progressionsvorbehalt freizustellen.²²⁵

5.3.4 Steuerliche Implikationen

5.3.4.1 Steuerfolgen in Quellenstaat

Der Quellenstaat Deutschland besteuert die dort gelegene Betriebsstätte der belgischen PersGes nach den Merkmalen ihres Gesellschafters, d. h. mit tariflicher ESt, weil die belgische PersGes aus deutscher Sicht ein transparentes Gebilde ist. Dies folgt aus dem Rechtstypenvergleich in Deutschland. Wenn somit die PersGes im Ansässigkeitsstaat als intransparent behandelt wird, werden dem Gesellschafter

²²⁴ Art. 23 Abs. 2 Z. 2 DBA DE/BE.

²²⁵ Art. 23 Abs. 1 Z. 1 DBA Ö/BE.

die Einkünfte der PersGes unmittelbar als eigene „originäre Einkünfte“ zugerechnet.²²⁶ Es bedeutet, dass die einzelnen Gesellschafter das Unternehmen in Deutschland betreiben und der Ansässigkeitsstaat die Einkünfte nach DBA freistellt. Eine partielle Steuerrechtssubjektivität der PersGes wird lediglich für Zwecke der Gewerbesteuer anerkannt.²²⁷ Infolgedessen wird die Bindung des Quellenstaates an die Behandlung der PersGes in ihrem Sitzstaat als ansässige Person durch eine transparente Anwendung der DBA-Verteilungsnormen durchgebrochen.²²⁸

Im Schrifttum wird aber auch die Meinung vertreten, dass die Abkommensberechtigung der Gesellschaft im selben Maße für die Zurechnung der Einkünfte gelten sollte.²²⁹ Wie Prokisch richtig ausführt, sollte der Quellenstaat für Zwecke der „Sachverhaltsermittlung“ in Betracht ziehen, dass die PersGes nach dem nationalen Recht ihres Staates als abkommensberechtigte Person gilt und demzufolge die Abkommensvergünstigungen in Anspruch nehmen kann.²³⁰ M.E. sind die zwei letztgenannten Auffassungen bezüglich ihrer Wirkung sinnvoller, da die Anwendung des DBA in seinem ganzen Bereich einheitlich praktiziert werden sollte, d. h. wenn man eine ausländische PersGes intransparent oder transparent qualifiziert, sollte auch die abkommensrechtliche Zurechnung der Einkünfte dementsprechend erfolgen²³¹.

Selbst der Steuerausschuss der OECD erscheint in seinem Bericht nicht konsequent. Der OECD-Bericht sieht vor, dass grundsätzlich die steuerliche Qualifizierung im Ansässigkeitsstaat des Gesellschafters und die Besteuerung der PersGes in ihrem Sitzstaat maßgebend sein sollten.²³² An anderer Stelle spricht er jedoch ausdrücklich aus, dass der Quellenstaat nicht daran gebunden sein soll, wie der Ansässigkeitsstaat Einkünfte für Abkommenszwecke qualifiziert: „*The way that the State of residence qualifies an item of income for treaty purposes has no relevance on how and in the hands of whom the State of Source taxes that item of income.*“²³³ Vielmehr soll die Einkünftezurechnung nach Maßgabe der nationalen Vorschriften bleiben.²³⁴ Die

226 Vgl. *Sliwka/Schmidt* (2007), S. 694 und *Schmidt* (2002), S. 1136.

227 Siehe bereits Kapitel 5.2.4.2.

228 Vgl. *Schmidt* (2002), S. 1234.

229 Vgl. *Schmidt* (2002), S. 1235.

230 Vgl. *Prokisch*, in *Vogel/Lehner*, DBA Art. 1 Rz. 33. Zusätzlich müssen noch Vorschriften des GewStG beachtet werden (insb. § 8 Nr. 5 iVm § 9 Nr. 7 GewStG).

231 Vgl. *Schmidt* (2002), S. 1235.

232 Vgl. *Lüdicke* (2000), S. 9

233 OECD-Partnership-Report, Tz. 103.

234 OECD-Partnership-Report, Tz. 27. Ausführlich zu dieser Problematik siehe *Lüdicke, Jürgen*: Die Besteuerung von international tätigen Personalgesellschaften – geänderte Auffassungen der

Auffassung der OECD folgend, ergibt sich für das vorliegende Beispiel, dass trotz intransparenter Behandlung der PersGes in Belgien, Deutschland die Einkünfte direkt den Gesellschaftern zuzurechnen kann und diese als abkommensberechtigzte Personen anzusehen sind.

Die Abkommensberechtigung der PersGes selbst, die sich aus der Sonderregelung des DBA DE/BE herleitet, bleibt aber unberührt. Da Deutschland sowohl mit Belgien als auch mit Österreich das Abkommen abgeschlossen hat, kommt es zu einer zweifachen Abkommensberechtigung. In diesem Fall ist der Quellenstaat daran gebunden, das günstigere Abkommen anzuwenden.²³⁵ Für die Unternehmensgewinne ist jedoch unerheblich, welches Abkommen zur Anwendung kommt, weil sowohl nach dem DBA DE/BE als auch nach DBA Ö/DE das alleinige Besteuerungsrecht der Quellenstaat – Deutschland – hat. Weil die Einkünfte den Gesellschaftern zugeordnet werden und diese der Steuerpflicht in Deutschland unterliegen, kommt das tarifliche ESt zum Tragen. Die Gewinne werden als gewerbliche Einkünfte nach § 49 Abs. 1 Nr. 2 lit. a EStG-DE eingestuft.

Im Fall von Dividenden wird das Besteuerungsrecht Deutschlands nach Maßgabe der DBA-Bestimmungen auf 15 vH beschränkt.²³⁶ Die Absenkung des QuSt wird direkt an der Quelle vorgenommen, wenn bestimmte Voraussetzungen des § 50 d EStG-DE erfüllt werden.²³⁷ Nach Abs. 3 dieses Artikels hat eine ausländische Gesellschaft keinen Anspruch auf Befreiung oder Ermäßigung von Kapitalertragsteuern, soweit Personen an der Gesellschaft beteiligt sind, denen die Steuerentlastung nicht zustände, wenn sie die Einkünfte unmittelbar erzielen („*persönliche Entlastungsberechtigung*“), und soweit die Funktionsvoraussetzungen des § 50d Abs. 3 EStG nicht vorliegen („*sachliche Entlastungsberechtigung*“).²³⁸ Für den vorliegenden Fall ist die *persönliche Entlastungsberechtigung* von Bedeutung.²³⁹

Finanzverwaltung im Betriebsstättenerslass und anderen BMF-Schreiben, Hefte zur Internationalen Besteuerung, Heft 134, Universität Hamburg, Hamburg 2000, S. 8ff.

²³⁵ Vgl. *Prokisch*, in: Vogel/Lehner (2008), DBA Art. 1 Rz. 33a.

²³⁶ Art. 10 Abs. 2 DBA DE/BE und Art. 10 Abs. 2 lit b) DBA Ö/DE.

²³⁷ Wird die Dividende mit einem normalen QuSt besteuert (was der Regelfall ist), hat der Empfänger die Möglichkeit, einen Antrag auf die Erstattung der Differenz zu stellen, § 50 d Abs. 1 S. 3 EStG-DE.

²³⁸ BMF-Schreiben v. 24.01.2012, GZ IV B 3 – S 2411/07/10016, „Entlastungsberechtigung ausländischer Gesellschaften (§ 50d Abs. 3 EStG)“. Für Zwecke der Entlastung von deutschen Abzugsteuern ist die Wertung nach dem Recht des Sitzstaates von Bedeutung und dem gleich wird die belgische PersGes als Gesellschaft iSd § 50d Abs. 3 EStG-DE gesehen.

²³⁹ Es wird angenommen, dass eine *sachliche Entlastungsberechtigung* gegeben ist (belgische

Nach dem Gesetzwortlaut ist die Entlastungsberechtigung gesondert für jeden Gesellschafter zu prüfen, wobei Gesellschafter mit Wohnsitz in Deutschland nicht entlastungsberechtigt sind.²⁴⁰ Diese Problematik wurde schon im Schrifttum erörtert, demnach zwar die PersGes als abkommensberechtigter Person gilt, aber nach innerstaatlichen Bestimmungen (§ 50d Abs. 1 EStG-DE) sind nur die Steuerpflichtigen quellensteuerermäßigungsrechtlich, also ausschließlich die Gesellschafter.²⁴¹ Daraus folgt, dass sich sowohl österreichische als auch belgische Gesellschafter auf die Abkommensvorteile berufen können. Der deutsche Gesellschafter ist logischerweise von der Entlastungsberechtigung ausgenommen.

5.3.4.2 Steuerfolgen im Sitzstaat der PersGes

Belgische Personalgesellschaften sind in Belgien stets Steuersubjekte. Alle Gewinne, die eine Gesellschaft erwirtschaftet, gelten als gewerbliche Einkünfte und gemäß des Art. 185 EStG-BE gilt das Welteinkommensprinzip. Die Gewinne belgischer PersGes unterliegen dem KSt iHv 33 % (Art. 215 EStG-BE). Dieser Steuersatz ist um die Krisensteuer iHv 3 % zu erhöhen, sodass der effektive Steuersatz 33,99 % beträgt.²⁴² Belgien stellt als Sitzstaat allerdings die Unternehmensgewinne die Einkünfte von der Besteuerung frei, die Deutschland als Quellenstaat voll besteuert. Der in Art. 155 EStG-BE vorgesehene Progressionsvorbehalt kommt allerdings nicht zum Tragen, da er nur für natürliche Personen gilt. Aufgrund des konstanten Körperschaftsteuertarifs bei PersGes bleibt in Belgien der PV daher ohne Auswirkungen.

Hinsichtlich der Dividenden gilt nach dem belgischen innerstaatlichen Steuerrecht ebenfalls eine Freistellung von der belgischen KSt (Art. 202 EStG-BE). Sie gelten als definitiv besteuerte Einkünfte und werden der Besteuerung nicht unterworfen.²⁴³ Aus dem steuerpflichtigen Einkommen werden allerdings dem Art. 204 EStG-BE gemäß 95 vH der deutschen Dividende herausgenommen. Dabei muss die belgische Gesellschaft zu mindestens 10 % oder zu EUR 2,5 Mio. an der deutschen

PersGes übt eine wirtschaftliche Tätigkeit in DE aus).

²⁴⁰Ebenda.

²⁴¹Vgl. *Schmidt* (2002), S. 1139.

²⁴²Im Falle, wenn das zu versteuernde Einkommen bis zu EUR 322.500 beträgt, ist ein progressiver Steuersatz anzuwenden: bis EUR 25.000: 24,9 %, EUR 25.001-90.000: 31,93 % und 90.001-322.500: 35,53 % (alle Sätze inkl. Krisensteuer).

²⁴³Vgl. *Malinski/Straka*, in: *Debatin/Wassermeyer*, DBA Belgien Art. 23, Rz. 41.

Gesellschaft beteiligt sein.²⁴⁴

Belgien rechnet erst zum Zeitpunkt der Gewinnverwendung die Gewinne aus der belgischen PersGes deren Gesellschaftern zu.²⁴⁵ Die Gesellschafter werden dann als abkommensberechtigter Gesellschafter einer Kapitalgesellschaft betrachtet. Die Gewinnausschüttungen der belgischen PersGes werden im DBA Ö/BE als Dividenden iSd Art. 10 Abs. 1 behandelt. Im Gegenfall zu deutscher PersGes, fallen die Ausschüttungen einer belgischer PersGes unter Anwendungsbereich des Art. 10 Abs. 1 DBA DE/BE, da die belgische PersGes als Gesellschaft nach Art. 3 Abs. 1 Nr. 4 DBA DE/BE gilt und der KSt unterliegt.²⁴⁶ Unabhängig von der Beteiligungshöhe kann Belgien max. 15 % einbehalten.²⁴⁷ Zwar stellt aus österreichischer und deutscher Sicht die Ausschüttung einer PersGes eine nicht steuerbare Entnahme dar, jedoch geht die abkommensrechtliche Definition der Dividende nach Art. 10 Abs. 3 DBA Ö/BE oder Art. 10 Abs. 5 DBA DE/BE vor.²⁴⁸

5.3.4.3 Steuerfolgen im Wohnsitzstaat des Gesellschafters

5.3.4.3.1 Österreich

Bei intransparenten PersGes besteuert der Gesellschafterstaat nur die Einkünfteverwendung.²⁴⁹ Da Österreich PersGes transparent für steuerliche Zwecke betrachtet, werden die Gewinne als nicht steuerbarer Gewinntransfer behandelt und im Zeitpunkt der Entstehung dem Gesellschafter zugerechnet.²⁵⁰ Nach Ansicht der österreichischen Finanzverwaltung ist demnach die Anrechnung der belgischen QuSt auf die Ausschüttung, die Österreich abkommensrechtlich zustehe, nicht gestattet, weil Österreich den Art. 10 DBA Ö/BE nicht anwendet.²⁵¹

Der OECD-Steuerausschuss sieht jedoch eine ganz andere Lösung vor.²⁵² Er postuliert, infolge der für den Ansässigkeitsstaat des Gesellschafters bindenden Verweisung in Art. 10 Abs. 3 DBA die Beurteilung im Sitzstaat der PersGes,

244 Art. 202 § 2 Nr. 1 EStG-BE.

245 Vgl. Fall 2 im Kapitel 3.1 sowie Kapitel 2.3.

246 Vgl. *Malinski*, in: Debatin/Wassermeyer, DBA Art. 10 Rz. 7 und 41.

247 Art. 10 Abs. 2 DBA Ö/BE und DBA DE/BE.

248 Vgl. *Prokisch* (2008), DBA Art. 1, Rz. 40ff.

249 Vgl. *Gündisch* (2004), S. 141.

250 Vgl. *Aigner/Züger* (2000c), S. 255.

251 Vgl. *Aigner/Züger* (2000c), S. 255.

252 Siehe Example 18 in OECD-Partnership-Report, Tz. 134ff.

demnach werden bei den Mitunternehmern die Beteiligungsgewinne aus der belgischen PersGes als Dividendeneinkünfte iSd Art. 10 Abs. 3 DBA Ö/BE gesehen.²⁵³ Unter dem Ausdruck „Dividenden“ sollten die Einkünfte aus Gesellschaftsanteilen verstanden werden.²⁵⁴ Die „Gesellschaftsanteile“ hängen von dem Vorliegen einer Gesellschaft iSd Abkommens ab. Da die belgische PersGes abkommensrechtlich als „Gesellschaft“ gesehen wird²⁵⁵, ist diese Definition erfüllt. Es lässt sich ableiten, dass die Auskehrungen aus belgischen PersGes als Dividenden zu beurteilen sind, was abkommensrechtlich für den Wohnsitzstaat des Gesellschafters als bindend gilt.²⁵⁶ Nach Maßgabe der Bestimmungen des Art. 10 DBA Ö/BE dürfen beide Vertragsstaaten diese Einkünfte besteuern. Da nach dem originären innerstaatlichen Steuerrecht kein Steuertatbestand vorliegt, schöpft Österreich das ihm abkommensrechtlich zustehende Besteuerungsrecht nicht aus.²⁵⁷ Österreich ist jedoch als Ansässigkeitsstaat verpflichtet, die Doppelbesteuerung zu vermeiden. Daher sollte die in Belgien auf die Dividendenzahlungen erhobene Quellensteuer auf die Steuerschuld in Österreich angerechnet werden.²⁵⁸ Im Regelfall wird dies derart praktiziert, dass der Ansässigkeitsstaat die Einkünfte der PersGes im Zeitpunkt der Erzielung schon besteuert, also bevor eine Ausschüttung zustande kommt.²⁵⁹ Nach hM sollte jedoch eine Anrechnung der ausländischen QuSt auch dann möglich sein, wenn sie nicht in derselben Periode gezahlt wurde, in der die Einkünfte, an die die QuSt entfällt, besteuert wurden.²⁶⁰

Fraglich bleibt hingegen die Anrechnung der Körperschaftsteuer, der die Gesellschaft selbst in Belgien unterzogen wurde. In einem solchen Fall, wenn eine wirtschaftliche Doppelbelastung vorliegt, ist die Anrechnung nach Auffassung des OECD-Kommentars zu verneinen.²⁶¹ Nach hM wird die Sichtweise des OECD-MA verfolgt

253 Vgl. *Lang/Wimpissinger* (2000), S. 90 und 91.

254 Art. 10 Abs. 3 DBA Ö/BE.

255 Art. 3 Abs. 1 Nr. 4 DBA Ö/BE.

256 EAS-Auskunft des BMF vom 21.4.1997, GZ I44/2-IV/4/97, EAS 1069.

257 Vgl. *Lang/Wimpissinger* (2000), S.93.

258 Art. 23 Abs. 1 Z. 2 lit. A iVm Art. 10 Abs. 1 DBA Ö/BE. Österreich rechnet 15 % an, die Belgien gem. Art. 10 Abs. 2 DBA Ö/BE einbehalten hat.

259 Vgl. *Aigner/Züger* (2000c), S. 257 und *Lang/Wimpissinger* (2000), S. 95.

260 Vgl. *Aigner/Züger* (2000c), S. 257 und *Lang/Wimpissinger* (2000), S. 98.

261 Im OECD-Kommentar wurde ausdrücklich gesagt, dass in die Anrechnungsmethode die „juristische Doppelbesteuerung“ hineinfällt: *These Articles deal with the so-called juridical double taxation where the same income or capital ist taxable in the hands of the same person by more than one State* (Rz. 1 des OECD-Kommentars zu Art. 23 A und B OECD-MA). Anders *Aigner/Züger* (2000c), S. 257.

und ebenfalls festgestellt, dass eine „indirekte Anrechnung“ nicht gestattet ist.²⁶² Anderer Meinung sind hingegen Gündisch und Lechner: Nach deren Ansicht ist die Anrechnung bei der wirtschaftlichen Doppelbelastung auch möglich, da der Methodenartikel des DBA keine Subjektidentität voraussetzt.²⁶³ Meines Erachtens ist dies richtig, da aus Sicht des österreichischen Mitunternehmers dieselbe Person wirtschaftlich doppelbelastet wird. Der OECD-Kommentar geht davon aus, dass „(...) *the same income or capital is taxable in the hands of the same person by more than one State.*“²⁶⁴ Bei der Anwendung des DBA durch Österreich ist also diese Voraussetzung vorhanden und eine abkommensrechtliche Vermeidung der Mehrbelastung sollte gewährleistet werden.

5.3.4.3.2 Deutschland

Wie bereits in Kapitel 5.3.2 erwähnt, ist Deutschland als Ansässigkeitsstaat des Gesellschafters daran gebunden, die bei Betriebsstättengewinnen und Dividenden entstehende Doppelbelastung zu vermeiden. Im Fall von Betriebsstätteneinkünften ist dieses Problem relativ leicht zu lösen. Nach Maßgabe der DBA-Bestimmungen hat Deutschland hinsichtlich der Unternehmensgewinne (inkl. die der Betriebsstätte zugerechneten Dividenden) das alleinige Besteuerungsrecht.²⁶⁵ Da Deutschland die belgische PersGes transparent behandelt und dem Gesellschafter die Einkünfte direkt zugerechnet werden, betreibt der deutsche Gesellschafter ein Unternehmen in Deutschland. Infolgedessen werden die Einkünfte als gewerbliche Einkünfte iSd § 15 EStG-DE qualifiziert und der tariflichen ESt unterworfen.²⁶⁶

Hinsichtlich der Dividenden kommt es aber zu gewissen Schwierigkeiten. Gem. dem Art. 10 DBA ist Deutschland verpflichtet, sein Besteuerungsrecht auf 15 % zu beschränken, der Wohnsitzstaat des Empfängers rechnet dann diese Steuer auf seine eigene Steuer an. Nach Ansicht Deutschlands ist der Empfänger der hinter der Gesellschaft stehende Gesellschafter. Da der deutsche Gesellschafter im Quellenstaat ansässig ist und kein grenzüberschreitender Zahlungsstrom vorliegt, kann er die

²⁶² Vgl. *Lang/Wimpissinger* (2000), S. 99; *Lüdicke* (2011), S. 93; *Vogel*, in *Vogel/Lehner* (2008), DBA Art. 23 Rz. 134; *Wassermeyer*, in *Debatin/Wassermeyer* (2011), Art. 1 Rz. 28c.

²⁶³ *Gündisch* (2004), S. 218 und *Lechner* (2000), S. 75.

²⁶⁴ OECD-Kommentar, Art. 23 A und B Rz. 1.

²⁶⁵ Siehe bereits Kapitel 5.3.3.1.

²⁶⁶ Ausführlich zu dieser Besteuerung siehe Kapitel 5.2.4.3.2.

Quellensteuerermäßigung nicht in Anspruch nehmen.²⁶⁷ Die Dividenden nach dem deutschen Steuerrecht sind als Einkünfte aus Kapitalvermögen gem. § 20 Abs. 1 Nr. 1 iVm § 2 Abs. 1 S. 1 Nr. 5 EStG-DE einkommensteuerpflichtig. Sie werden aber in die gewerblichen Einkünfte umqualifiziert. Die Einkommenssteuer iHv 25 % wird jedoch durch Abzug vom Kapitalertrag an der Quelle erhoben,²⁶⁸ weil kein inländischer Betrieb vorliegt²⁶⁹. Dieser Steuerabzug hat somit eine abgeltende Wirkung für den deutschen Gesellschafter. Im Endeffekt handelt es sich um einen rein nationalen Fall.²⁷⁰

Aus der anderen Sichtweise ist aber die belgische PersGes selbst abkommensberechtigt und kann genauso Abkommensvergünstigungen in Anspruch nehmen. Der Überlegung folgend ergibt sich, dass nicht dem Gesellschafter, sondern der PersGes die Quellensteuerreduktion der PersGes zusteht und Deutschland als Quellenstaat nur 15 % einbehalten darf.

Ein ähnlicher Fall wurde auch schon durch den OECD-Steuerausschuss behandelt (*Example 16*²⁷¹) und im Zuge dessen konnte sich nicht auf eine gemeinsame Lösung geeinigt werden.²⁷² Einerseits wurde die Ansicht vertreten, dass die PersGes in ihrem Sitzstaat steuerpflichtig ist und sich demnach auf die DBA-Bestimmungen berufen kann, andererseits wurde durch die Mehrheit des Steuerausschusses erläutert, dass der Quellenstaat den Fall nach seinem eigenen Steuerrecht bewerten soll und somit die Gesellschafter als abkommensberechtigzte Personen zu sehen sind.²⁷³ Das im OECD-Partnership-Report verankerte Prinzip, dass für die Anwendung des DBA die Beurteilung im Sitzstaat der PersGes maßgebend sein sollte, wird in der letztgenannten Auffassung durchgebrochen. Im Ergebnis ist demnach die Sonderregelung des DBA DE/BE über die Abkommensberechtigung von PersGes nutzlos und irreführend, da letztendlich die Abkommensvergünstigungen von der Beurteilung des Quellenstaates abhängen.²⁷⁴

267Vgl. *Aigner/Züger* (2000b), S. 310 und 312.

268§ 43 Abs. 1 Nr. 1 EStG-DE.

269Nach § 43 Abs. 2 Nr. 2 EStG-DE ist dann kein Steuerabzug vorzunehmen, wenn die Kapitalerträge Betriebseinnahmen eines inländischen Betriebs sind und der Gläubiger der Kapitalerträge dies gegenüber der auszahlenden Stelle nach amtlich vorgeschriebenem Muster erklärt.

270Vgl. *Gündisch* (2004), S. 93.

271 OECD-Partnership-Report, Tz. 124ff., in dem es um Lizenzzahlungen geht.

272 Vgl. *Aigner/Züger* (2000b), S. 309.

273 Vgl. *Gündisch* (2004), S. 92-93.

274 Vgl. *Aigner/Züger* (2000b), S. 311.

Unabhängig von der Abkommensberechtigung für den Dividendenfall ist die in Belgien von der PersGes entrichtete KSt in Deutschland auf die Einkommensteuerlast des Gesellschafters anrechenbar,²⁷⁵ da die für die Anrechnung nötige Identität der Steuersubjekte bei einer aus deutscher Sicht transparenten PersGes und ihrem Gesellschafter gegeben ist.²⁷⁶

Für die Auskehrung des Gewinns aus der belgischen Personengesellschaft ergeben sich grundsätzlich keine Steuerfolgen in Deutschland. Der Gewinnanteil ist in Deutschland ein nicht steuerbarer Tatbestand.²⁷⁷ Demzufolge übt Deutschland sein Besteuerungsrecht aus dem DBA DE/BE nicht aus, sodass die ausländische Quellensteuer eine definitive Belastung darstellt.²⁷⁸

5.3.4.3.3 Belgien

Steuerfolgen im Fall vom belgischen Gesellschafter gestalten sich im Vergleich zu den beiden anderen Gesellschaftern problemlos. Der belgische Gesellschafter ist erst im Zeitpunkt der Gewinnausschüttung der belgischen PersGes steuerpflichtig. Seine Einkünfte unterliegen der unbeschränkten Steuerpflicht. Die Gewinnanteile des Gesellschafters werden als Dividenden qualifiziert und sind somit mit dem normalen Steuersatz für Dividendenzahlungen von 25 % gem. Art. 269 § 2 EStG-BE zu belasten. Der Steuersatz ist um die Krisenabgabe und um die Gemeindesteuer zu erhöhen. Durch den Steuerabzug ist die Steuerschuld abgegolten.

5.3.5 Zwischenfazit²⁷⁹

Im Gegensatz zu transparenten Personengesellschaften kann eine intransparente PersGes aufgrund der unbeschränkten Steuerpflicht in ihrem Sitzstaat ausländische Steuer zur Anrechnung bringen. Durch die transparente Behandlung im Quellen- und im Wohnsitzstaat der Gesellschafter konnte der Qualifikationskonflikt jedoch nicht gelöst werden. Die Doppelbelastung kann nicht in vollem Umfang vermieden werden, da der Gewinn aus der Personengesellschaft auf Ebene des Gesellschafters

275 Vgl. *Wagner*, in: Blühmich, § 34c EStG, Rz. 12.

276 Bei der Qualifikation der ausländischen PersGes ist nur die deutsche Wertung maßgebend und die ausländische Steuer vom Gewinn der Gesellschaft in eine Steuer vom Gewinnanteil eines Gesellschafters umgewandelt wird; vgl. *Wagner*, in: Blühmich, § 34c EStG, Rz. 35.

277 Siehe auch Kapitel 5.2.4.3.2.

278 Vgl. *Sliwka/Schmidt* (2007), S. 695.

279 Zusammenfassende Darstellung in tabellarischer Form siehe Anhang IV.

doppelt berücksichtigt wird: zum einem bei der Gewinnentstehung, zum anderen bei der Gewinnverwendung.

Bemerkenswert in diesem Zusammenhang erscheint zusätzlich, dass die Sonderregelung im deutsch-belgischen Abkommen hinsichtlich Personengesellschaften kein Hilfsmittel für die Beseitigung von Qualifikationskonflikten ist. Im vorliegenden Fall wurde gezeigt, dass die Bindung des einen Vertragsstaates an die Beurteilung im anderen Vertragsstaat nur so weit gehen sollte, wie die abkommensrechtlichen Vorschriften es vorgeben.²⁸⁰

Als Besonderheit bei dieser Fallgestaltung ergibt sich die Problematik der Anrechnung der belgischen Körperschaftsteuer im Gesellschafterstaat. In der österreichischen Gesetzgebung ist eine solche Anrechnung leider nicht vorgesehen und wird auch nach hM verneint. Somit muss die in Belgien bezahlte KSt als zusätzlicher Kostenfaktor in Kauf genommen werden. Der deutsche Gesetzgeber ist hingegen in dieser Hinsicht großzügiger und nach § 34c EStG-DE besteht die Option, die belgische KSt in Deutschland geltend zu machen.

6 Zusammenfassung und Schlussbetrachtung

Personengesellschaften werden sowohl im Steuerrecht als auch im Zivilrecht dualen Rechtsstrukturen unterworfen. Sie werden folglich entweder als rechtsfähige Personen (Kapitalgesellschaften), wie z. B. in Belgien, anerkannt oder die Rechtsfähigkeit wird ihnen ganz oder teilweise abgesprochen, was in Österreich und in Deutschland der Fall ist. Der allgemeine Einflussfaktor für die Entstehung der Qualifikationskonflikte bei Personalgesellschaften ist die unterschiedliche Einordnung von ausländischen Personalgesellschaften durch einen Staat (auf Grundlage des Rechtstypenvergleichs). Wenn an einem Steuerfall drei Staaten beteiligt sind, deren nationale Zurechnungsvorschriften nicht übereinstimmen, kann es zu einer Mehrfachbelastung kommen. In manchen Fällen wird keine Möglichkeit zur Vermeidung dieser Mehrfachbesteuerung gesehen, wenngleich zwischen allen drei beteiligten Staaten ein Abkommen besteht. Obwohl das Schrifttum zu dieser Problematik sehr umfangreich ist, bleiben noch viele Fragen unlösbar. Als Lösung für solche Einordnungskonflikte hat die OECD in ihrem Bericht einen Grundsatz

²⁸⁰ Vgl. *Lang/Wimpissinger* (2000), S. 96.

ausgeführt, welcher besagt, dass die Personengesellschaften nach der Wertung ihres Sitzstaates behandelt werden sollen. Wie in dieser Arbeit jedoch gezeigt werden konnte, richten sich die meisten Staaten nicht nach diesem Grundsatz.

In Dreiecksachverhalten werden sich keine Probleme ergeben, wenn die Personengesellschaften als ansässige Personen und Nutzungsberechtigte betrachtet würden, da im Endeffekt die Anwendung des Abkommen Sitzstaat – Quellenstaat zum Tragen kommt. Keine Qualifikationskonflikte entstehen auch dann, wenn die beteiligten Länder ausländische Gebilde steuerlich so behandeln, wie dies im Gründungsstaat geschieht.

Sowohl aus österreichischer als auch aus deutscher Sicht werden die Einkünfte einer PersGes nach den nationalen Vorschriften zugeordnet, sodass die abkommensrechtlichen Bestimmungen ins Leere laufen. Behandelt der Quellenstaat die PersGes intransparent, während diese in ihrem Sitzstaat und Wohnsitzstaat des Gesellschafters transparent ist, so hat der Quellenstaat die Abkommensvorteile direkt dem Gesellschafter zu gewähren. In hier vorliegender Arbeit war dies der Fall, wenn Belgien die österreichische PersGes als intransparent einstufte und Österreich sie transparent behandelte. Obwohl die Einstufung der deutschen PersGes in Belgien die gleiche wie für die österreichische Gesellschaft ist, ergibt sich abkommensrechtlich ein anderes Ergebnis. Der Grund dafür ist die Sonderregelung im deutsch-belgischen Abkommen bezüglich der Personengesellschaften, was zu einem doppelten Abkommenschutz führt. Andererseits, wenn die intransparente PersGes ihre Einkünfte im Wohnsitzstaat des Gesellschafters erwirtschaftet, so löst sich der Dreiecksachverhalt in Zweierbeziehungen auf, wo das DBA Gesellschafterstaat – Quellenstaat und DBA Sitzstaat der PersGes – Quellenstaat anzuwenden sind. Die Intransparenz der Personengesellschaft bietet dann eine Abschirmwirkung gegen eine Mehrbelastung mit Drittlandsteuern. Dieser steuerliche Vorteil wird aber meist durch eine Zusatzbelastung gemindert: Aufgrund der Beurteilung der Gewinnauskehrung an Gesellschafter als nicht steuerbare Entnahme im Wohnsitzstaat kann die Quellensteuer auf Ausschüttung einer intransparenten Personengesellschaft nicht angerechnet werden und verursacht eine endgültige Mehrbelastung. Eine weitere Schwierigkeit, die sich im Zusammenhang mit Dreiecksachverhalten ergibt, ist die Mehrbelastung mit Körperschaftsteuer. Aufgrund der fehlenden Identität der

Steuersubjekte ist nach den geltenden Steuervorschriften eine Anrechnung von Körperschaftsteuer auf die Steuerschuld des Gesellschafters in Österreich nicht gestattet.

Zusammenfassend lässt sich festhalten, dass die Ursachen für Qualifikationskonflikte in den nationalen Rechten liegen und allein durch Abkommensbestimmungen nicht vollständig beseitigt werden können. Daher konnten Qualifikationskonflikte bei den dargestellten Fallkonstellationen nur in einem geringen Umfang als Gestaltungsinstrumente genutzt werden. Die hier dargelegten Kollisionsbeispiele zeigen, dass eine Gleichbehandlung von Personalgesellschaften im internationalen Steuer- und Privatrecht weitgehend sinnvoll und daher auch wünschenswert wäre.

Summary

In these times of the integration of international markets, capital flow is a permanently increasing process. Cross-border investments can be implemented via various entities, for example via partnerships structures and take place in more than two countries, so called triangular cases. Since there is no uniform tax treatment of partnerships among domestic tax regimes, conflicts of qualification of these entities can easily occur. As a consequence of such conflicts are often double taxation or double no taxation.

This thesis deal with qualification conflicts involving partnerships structures in triangular cases and their treatment in cross-border investments. Partnerships being transparent entities are generally not entitled to benefit from tax treaties whereas the intransparent partnerships have such an entitlement. In the case of triangular situations, qualification conflicts lead to the problem of the application of the proper tax treaty. The OECD recommends in the case of such disagreements as a general rule that the contracting state treat a partnership for tax treaty purposes according to its fiscal nature of in its residence country. This rule can in the most cases resolve the problems of qualification, so that the uniform application of tax treaty law is assured. In case of triangular situation when a transparent entity is target structure the treaty entitlement granted to the investors is however not sufficient to resolve the double taxation since the investor can either credit its tax liability in his home country or in the residence country of the partnership. In contrast by investments via intransparent partnership, both the intransparent partnership and the investor are entitle to profit from the treaty benefits between their countries and the country of source. Even if the conflicts of qualification are resolved on the tax treaty level, this remain unresolved at the national level. Especially in the case of taxes withheld on dividends paid by intransparent entities to its investors, this tax may not be credited against the tax liability of the investor if its country of residence does not respect the fiscal nature of the foreign partnership.

Bilateral tax treaties are not able to resolve qualification conflicts of partnerships in triangular situations separately from domestic taxation regimes. As a consequence where a cross-border investment requires a partnership structure attention should be paid on both domestic and tax treaty law.

Anhang

Anhang I: Einordnungsmöglichkeiten von Personalgesellschaften in Dreieckskonstellationen

Qualifikation im Quellenstaat	Qualifikation im Sitzstaat der Gesellschaft	Qualifikation im Wohnsitzstaat des G'ters	
Transparent	Transparent	Transparent	Rein transparentes Gebilde – kein Qualifikationskonflikt
Transparent	Transparent	Intransparent	Wird in der Arbeit nicht betrachtet
Intransparent	Intransparent	Intransparent	Rein intransparentes Gebilde – kein Qualifikationskonflikt
Intransparent	Transparent	Intransparent	Siehe Kapitel 5.1 bzw. 5.2 (im Bezug auf belgische G'ter)
Intransparent	Intransparent	Transparent	Wird in der Arbeit nicht betrachtet
Intransparent	Transparent	Transparent	Siehe Kapitel 5.1 bzw. 5.2 (im Bezug auf deutsch. und österr. G'ter)
Transparent	Intransparent	Transparent	Siehe Kapitel 5.3 (im Bezug auf deutsch. und österr. G'ter)
Transparent	Intransparent	Intransparent	Siehe Kapitel 5.3 (im Bezug auf belgische G'ter)

Anhang II: Fall I – PersGes mit Sitz in Österreich

	Quellenstaat	Sitzstaat	Gesellschafterstaat
Anwendungsbereich	DBA Ö/BE anwendbar, da G'ter in Ö und BE ansässig sind. DBA DE/BE nicht anwendbar.	DBA Ö/DE anwendbar, da G'ter in DE ansässig ist.	DBA Ö/BE und DE/BE anwendbar.
Verteilungsartikel	Unternehmensgewinne: Betriebsstättenprinzip (Art. 7 Abs. 1 DBA Ö/BE) Dividenden: QuSt 15 % (Art. 10 Abs. 2 DBA Ö/BE)	Unternehmensgewinne: kein Besteuerungsrecht für Betriebsstätteneinkünfte aus Quellenstaat Dividenden: wie Unternehmensgewinne	Unternehmensgewinne: G'ter als Betreiber des Unternehmens, Betriebsstättenprinzip Dividenden: wie Unternehmensgewinne
Methodenartikel	---	---	Freistellung der Unternehmensgewinne unter PV (Art. 23 Abs. 1 Z. 1 DBA Ö/BE) und Anrechnung der belgischen QuSt auf Dividenden (Art. 23 Abs. 1 Z. 2 DBA Ö/BE). Betriebsstättendiskriminierungsverbot für deutschen G'ter in Ö

Anhang III: Fall II – PersGes mit Sitz in Deutschland

	Quellenstaat	Sitzstaat	Gesellschafterstaat
Anwendungsbereich	DBA DE/BE anwendbar, da PersGes DE ansässig sind. DBA Ö/BE nicht anwendbar.	DBA DE/BE anwendbar, da G'ter in Ö ansässig ist.	DBA Ö/BE und DE/BE anwendbar.
Verteilungsartikel	Unternehmensgewinne: Betriebsstättenprinzip (Art. 7 Abs. 1 DBA DE/BE) Dividenden: QuSt 15 % (Art. 10 Abs. 2 DBA DE/BE)	Unternehmensgewinne: kein Besteuerungsrecht für Betriebsstätteneinkünfte aus Quellenstaat Dividenden: wie Unternehmensgewinne	Unternehmensgewinne: G'ter als Betreiber des Unternehmens, Betriebsstättenprinzip Dividenden: wie Unternehmensgewinne
Methodenartikel	---	Freistellung der Unternehmensgewinne unter PV (Art. 23 Abs. 1 Z. 1 DBA DE/BE) und Anrechnung der belgischen QuSt auf Dividenden (Art. 23 Abs. 1 Z. 2 DBA DE/BE)	Betriebsstättendis- kriminierungsverbot für österreichischen G'ter in DE

Anhang IV: Fall III – PersGes mit Sitz in Belgien

	Quellenstaat	Sitzstaat	Gesellschafterstaat
Anwendungsbereich	DBA DE/BE und Ö/DE anwendbar, da G'ter in BE und Ö ansässig sind.	DBA DE/BE (PersGes ansässig in BE) und DBA Ö/BE (G'ter ansässig in Ö) anwendbar.	DBA Ö/DE anwendbar, da G'ter in Ö ansässig.
Verteilungsartikel	Unternehmensgewinne: Betriebsstättenprinzip (Art. 7 Abs. 1 DBA DE/BE und DBA Ö/DE) Dividenden: QuSt 15 % (Art. 10 Abs. 2 DBA DE/BE)	Unternehmensgewinne: kein Besteuerungsrecht für Betriebsstätteneinkünfte aus Quellenstaat Dividenden: QuSt auf Ausschüttung an G'ter	Unternehmensgewinne: G'ter als Betreiber des Unternehmens, Betriebsstättenprinzip Dividenden: wie Unternehmensgewinne
Methodenartikel	---	Freistellung der Unternehmensgewinne unter PV (Art. 23 Abs. 2 Z. 1 DBA DE/BE) und Anrechnung der deutschen QuSt auf Dividenden (Art. 23 Abs. 2 Z. 2 DBA DE/BE)	Betriebsstättendis- kriminierungsverbot für österreichischen G'ter in DE.

Literaturverzeichnis

I. Sammelwerke, Kommentare und Handbücher

Baldauf, Anton/Kanduth-Kristen, Sabine/Laudacher, Marco/Lenneis, Christian/Marschner, Ernst: Jakom EStG-Jahreskommentar 2011, Linde Verlag, 4., aktualisierte Auflage 2011.

Blühmich: EStG, KStG, GewStG, Kommentar, herausgeben von Bern Heuermann und Peter Brandis, Stand November 2011, 113. Ergänzungslieferung, Franz Vahlen München.

Debatin, Helmut/Wassermeyer, Franz: Doppelbesteuerungsabkommen, Kommentar zu allen deutschen Doppelbesteuerungsabkommen, 116. EL, C.H. Beck, München 2012.

Grotherr, Siegfried (Hrsg.): Handbuch der internationalen Steuerplanung, 2. Auflage, NWB Verlag, 2003.

Müller, Welf/Hoffmann, Wolf-Dieter: Beck'sches Handbuch der Personengesellschaften: Gesellschaftsrecht, Steuerrecht, 3. Auflage, C.H. Beck, München 2009.

OECD: Model Tax Convention on Income and on Capital, Condensed Version, OECD 2010.

Vogel, Klaus/Lehner, Moris (Hrsg.): DBA: Doppelbesteuerungsabkommen Kommentar, 5. Auflage, C.H.Beck, München 2008.

Wassermeyer, Franz/Richter, Stefan/Schnittker, Helder (Hrsg.): Personengesellschaften im internationalen Steuerrecht, Otto Schmidt, Köln 2010.

II. Monographien

Barenfeld, Jesper: Taxation of cross-border Partnerships, Doctoral Series 9, IBFD, Amsterdam 2005.

Jacobs, Otto (Hrsg.): Internationale Unternehmensbesteuerung, Deutsche Investitionen im Ausland, Ausländische Investitionen im Inland, C.H. Beck, München 2011.

Lüdicke, Jürgen: Die Besteuerung von international tätigen Personalgesellschaften – geänderte Auffassungen der Finanzverwaltung im Betriebsstättenerlass und anderen BMF-Schreiben, Hefte zur Internationalen Besteuerung, Heft 134, Universität Hamburg, Hamburg 2000.

Niehus, Ulrich/Wilke, Helmuth: Die Besteuerung der Personengesellschaften, 5., aktualisierte Auflage, Schäffer-Poeschel Verlag, Stuttgart 2010.

Piltz, Detlef Jürgen: Die Personengesellschaften im internationalen Steuerrecht der Bundesrepublik Deutschland, Verlagsgesellschaft Recht- u. Wirtschaft, Heidelberg 1981 (Finanzrecht und Staatsverfassung; N.F.H. 18).

Vanhaute, Patrick: Belgium in International Tax Planning, 2. Auflage, IBFD, Amsterdam 2008.

Toifl, Gerald: Personalgesellschaften im Recht der Doppelbesteuerungsabkommen unter besonderer Berücksichtigung der gemeinschafts- und abkommensrechtlichen Diskriminierungsverbote, Schriftreihe zum Internationalen Steuerrecht, Herausgeben von Univ.-Prof. Dr. Michael Lang, Band 22, Linde, Wien 2003.

III. Beiträge in Sammelwerken, Zeitschriften und Zeitungen

Aigner, Hans-Jürgen/Züger, Mario (2000a): Die Lösung des OECD-Steuer Ausschusses für Qualifikationskonflikte bei Personalgesellschaften, in: Gassner/Lang/Lechner (Hrsg.): Personengesellschaften im Recht der Doppelbesteuerungsabkommen, Die Auswirkung des OECD-Reports auf die Abkommenspraxis, Linde, Wien 2000.

Aigner, Hans-Jürgen/Züger, Mario (2000b): Abkommensvergünstigungen für im Quellenstaat ansässige Gesellschafter von Personalgesellschaften?, in: SWI 2000, S. 308-312.

Aigner, Hans-Jürgen/Züger, Mario (2000c): Sind Entnahmen aus Personalgesellschaft abkommensrechtlich "Dividenden"?, in: SWI 2000, S. 254-258.

Beiser, Reinhold: Mitunternehmerschaften und DBA (Teil 1), in: ÖStZ 18/2011, S. 453-485.

Bendlinger, Stefan: Die Betriebsstätte im OECD-Musterabkommen 2010, in: SWI 2/2011, S. 61-66.

Bendlinger, Stefan: Neuer OECD-Bericht zu Betriebsstättendefinition, in: SWI 12/2011, S. 531-538.

Feldgen, René: Personengesellschaften im Abkommensrecht, Die Anwendung der DBA auf Personengesellschaften, in: IWB 7/2010, S. 232-240.

Hannes, Berthold: Qualifikationskonflikte im Internationalen Steuerrecht, in: Haberstock, Lothar/Haegert, Lutz/Siegel, Theodor/Wagner, Franz (Hrsg.): Reihe Schriften zum Steuer-, Rechnungs- und Prüfungswesen, Band 9, Steuer- und Wirtschaftsverlag, Hamburg 2000.

Heinsen, Oliver (2003): Behandlung von Dreiecksachverhalten unter Doppelbesteuerungsabkommen, in: Grotherr, Siegfried (Hrsg.): Handbuch der internationalen Steuer- planung, 2. Auflage, NWB Verlag, 2003.

Hey, Johanna/Bauersfeld, Heide: Besteuerung der Personen(handels)gesellschaften in den Mitgliedstaaten der Europäischen Union, der Schweiz und den USA, in: IStR 2005, S. 649-657.

Heyvaert, Werner/Noyen, Grégory: Belgium Recognizes Tax-Transparent Foreign Entities, in: Tax Notes International, Vol. 42, Nr. 5, May 1, 2006, S. 383-386.

Hinnekens, Philippe: Taxation of Partnerships in Belgium: An Imborglio?, Bulletin for International Taxation, August/September 2008, IBFD, S. 353-361.

Krabbe, Helmut: Personalgesellschaften und Unternehmensgewinne nach den DBA, in: IStR 5/2002, S. 145-150.

Lang, Michael: Ist der Betriebsstättenvorbehalt bloß im Quellenstaat anwendbar?, in: SWI 7/2003, S. 319-324.

Lang, Michael: Qualifikations- und Zurechnungskonflikte im DBA-Recht, in: IStR 4/2010, S. 114-118.

Lang, Michael (2011a): Steuerlich transparente Rechtsträger und Abkommensberechtigung, in: IStR 1/2011, S. 1-6.

Lang, Michael (2011b): Art. 3 Abs. 2 OECD-MA und die Auslegung von Doppelbesteuerungsabkommen, in: IWB 8/11, S. 281-294.

Lang, Michael/Wimpissinger, Christian: Die Einkünfte von Gesellschaftern einer Personalgesellschaft aus abkommensrechtlicher Sicht, in: Gassner, Wolfgang/Lang, Michael/Lechner, Eduard (Hrsg.): Personalgesellschaften im Recht der Doppelbesteuerungsabkommen, Die Auswirkung des OECD-Reports auf die Abkommenspraxis, Linde, Wien 2000.

Lechner, Eduard: Die Abkommensberechtigung von Personalgesellschaften, in: Gassner, Wolfgang/Lang, Michael/Lechner, Eduard (Hrsg.): Personalgesellschaften im Recht der Doppelbesteuerungsabkommen, Die Auswirkung des OECD-Reports auf die Abkommenspraxis, Linde, Wien 2000.

Liebchen, Daniel: Beteiligung an ausländischen Personengesellschaften, Steuerliche Gewinnermittlung und Einkunftsabgrenzung, in: Federmann, Rudolf/Kleineidam, Hans-Jochen (Hrsg.): Management, Rechnungslegung und Unternehmensbesteuerung, Schriftenreihe des Instituts für Betriebswirtschaftliche Steuerlehre, Band 28, Erich Schmidt, Berlin 2008.

Lüdicke, Jürgen: Beteiligung an ausländischen intransparent besteuerten Personalgesellschaften, in: IStR 3/2011, S. 91-98.

Marchgraber, Christoph: Der Begriff "Gesellschaft" im Recht der Doppelbesteuerungsabkommen, in: SWI 8/2011, S. 336-342.

Neu, Neubert: Die Personengesellschaften im internationalen Steuerrecht, in Müller, Welf/Hoffmann, Wolf-Dieter (Hrsg.): Beck'sches Handbuch der Personengesellschaften, 3. Aufl., C.H.Beck, München 2009.

Offermanns, René: Belgium, in: Taxation of companies in Europe, Guides to European Taxation, Volume II, International Bureau of Fiscal Documentation (IBFD), Amsterdam 2009.

Paquet, Evelyne: Belgien, Körperschaftsteuer, in: Mennel, Annemarie/Förster, Jutta: Steuern in Europa, Amerika und Asien, NWB 82. Lieferung, Berlin 2010.

Prokisch, Rainer: OECD-MA Art. 1 Unter das Abkommen fallende Personen, in Vogel, Klaus/Lehner, Moris (Hrsg.): DBA: Doppelbesteuerungsabkommen Kommentar, 5. Auflage, C.H. Beck 2008.

Schaumburg, Harald: Die Personalgesellschaft im internationalen Steuerrecht, in Stbg 1999, S. 156-166.

Schmidt, Christian: Personalgesellschaften im Abkommensrecht (Teil 1), in: Die Wirtschaftsprüfung, 12/2002, S. 1134-1145.

Schmidt, Christian: Personalgesellschaften im Abkommensrecht (Teil 2), in: Die Wirtschaftsprüfung, 22/2002, S. 1232-1242.

Schuch, Josef/Bauer, Josef: Die Überlegung des OECD-Steuerausschusses zur Lösung von Qualifikationskonflikten, in: Gassner, Wolfgang/Lang, Michael/Lechner, Eduard (Hrsg.): Personengesellschaften im Recht der Doppelbesteuerungsabkommen, Die Auswirkung des OECD-Reports auf die Abkommenspraxis, Linde, Wien 2000.

Sliwka, Thomas/Schmidt, Sebastian: Offene Fragen zum Beschluss des BFH vom 4.4.2007 zur intransparenten Personengesellschaft im Ausland, in: IStR 19/2007, S. 694-695.

Stöckler, Manfred: Die steuerlich optimale Rechtsform ausländischer Investoren in Deutschland, Steuer- und Wirtschaftsverlag, Berlin 1998 (Schriften zum Steuer- und

Rechnungs- und Prüfungswesen; Band 21).

Straka, Kurt: Überblick über das Steuerrecht Belgiens, in: Debatin, Helmut/Wassermeyer, Franz: Doppelbesteuerung DBA Kommentar, C.H. Beck, 112. Auflage, 2011.

Toifl, Gerald/Schuchter, Yvonne: Österreich, in: Wassermeyer, Franz/Richter, Stefan/Schnittker, Helder (Hrsg.): Personengesellschaften im internationalen Steuerrecht, Verlag Dr. Otto Schmidt, Köln 2010.

Tumpel, Michael: Die Beteiligung an einer Personengesellschaft als Betriebsstätte des Gesellschafters, in: Gassner/Lang/Lechner (Hrsg.): Die Betriebsstätte im Recht der Doppelbesteuerungsabkommen, Linde, Wien 1998.

Tumpel, Michael: Die abkommensrechtliche Behandlung von Personalgesellschaften aus dem Blickwinkel des Gemeinschaftsrechts, in: Gassner, Wolfgang/Lang, Michael/Lechner, Eduard (Hrsg.): Personalgesellschaften im Recht der Doppelbesteuerungsabkommen, Die Auswirkung des OECD-Reports auf die Abkommenspraxis, Linde, Wien 2000.

Vogl, Elmar: Personengesellschaften Rn. 1-39, in Beck'sche Steuer- und Bilanzlexikon, Edition 2/11, C.H. Beck Verlag, München 2011.

Wassermeyer, Franz: Qualifikationskonflikte, in: Wassermeyer, Franz/Richter, Stefan/Schnittker, Helder (Hrsg.): Personengesellschaften im internationalen Steuerrecht, Verlag Dr. Otto Schmidt, Köln 2010.

Wassermeyer, Franz: Die abkommensrechtliche Behandlung von Einkünften einer in einem Vertragsstaat ansässigen Personalgesellschaft, in: IStR 3/2011, S. 85-90.

Wehrße, Martin: Grenzüberschreitende Besteuerung von Personengesellschaften im internationalen Vergleich, in: Bischoff, Johannes Georg/Kellermann, Alfred/Sieben, Günter/Herzing, Norbert (Hrsg.): Reihe Steuer, Wirtschaft und Recht, Band 310, Josef Eul Verlag GmbH, Köln 2011.

Züger, Mario: Die Bedeutung von Diskriminierungsverboten für die Lösung von Zurechnungskonflikten bei Personalgesellschaften, in: SWI 3/2001, S. 111-120.

[O. Verf.]: Lösung internationalen Qualifikationskonflikte, SWI 2/1999, S. 70-77.

Entscheidungsverzeichnis

I. EuGH

EuGH, Urteil vom 21. 9. 1999 – C-307/97.

II. RFH

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

III. Ausländische Höchstgerichte

Circulaire nr. AFZ/2004/0053 (AFZ 5/2004) dd. 16.01.2004.

BFH-Beschluss vom 24.03.1999, I R 114/97, BStBl 2000 II, S. 399.

BHF-Beschluss vom 4.4.2007 – I R 110/05, IStR 2007, S. 516.

BFH-Beschluss vom 19.12.2007, I R 66/06, BStBl 2008 II, S. 510.

BFH-Urteil vom 19.5.2010, I R 62/09, IStR 2010, S. 61.

GrS des BFH v. 25.06.1984, BStBl II 1984, S. 751.

FG Köln 7. Senat, Urteil vom 11.07.2002 – 7 K 8572/98, DStRE 2002, S. 1445.

Sächsisches FG-Urteil v. 22.9.2005 – 2 K 1687/02, DStRE 2006, S. 842.

Verzeichnis der Verwaltungsanweisungen

EAS-Auskunft des BMF, GZ BMF-010221/0794-IV/4/2011 vom 18.04.2011.

EAS-Auskunft des BMF, GZ L 45/15-IV/4/00 vom 20.11.2000.

EAS-Auskunft des BMF, 010221/0794-IV/4/2011 vom 18.4.2011 (EAS 3217).

EAS-Auskunft des BMF, GZ BMF-010221/0247-IV/4/2004 vom 30.11.2004.

EAS-Auskunft des BMF (EAS 1162), GZ E 12/27-IV/4/97 vom 31.10.1997.

EAS-Auskunft des BMF vom 21.4.1997, GZ I44/2-IV/4/97, EAS 1069.

BMF-Schreiben vom 16.4.2010, IV B 2 – S 1300/09/10003, BStBl I 2010, S. 354.

BMF-Schreiben v. 19.03.2004, IV B 4 – S 1301 USA 22/04, BStBl 2004 I, S. 411.

BMF-Schreiben v. 13.1.1997, BStBl I 1997, S. 97.

BMF-Schreiben v. 19.3.2004, IV B 4 – S 1301 USA – 22/04, BStBl I 2004, S. 411.

BMF-Schreiben v. 24.01.2012, IV B 3 – S 2411/07/10016.

VwGH-Erkenntnis v. 28.2.2007, 2003/13/0064.

VwGH-Erkenntnis v. 20.4.1999, 99/14/0012.

De Belgische Dienst Voorafgaande Beslissingen, beslissing nr. 400.373 d.d. 26 mei 2005.

De Belgische Dienst Voorafgaande Beslissingen, beslissing nr. 500.003 d.d. 26 mei 2005.

De Belgische Dienst Voorafgaande Beslissingen, beslissing nr. 400.233 d.d. 23 juni 2005.

De Belgische Dienst Voorafgaande Beslissingen, beslissing nr. 500.232 d.d. 27 oktober 2005.

De Belgische Dienst Voorafgaande Beslissingen, beslissing nr. 300.303 d.d. 30 juni 2005.

De Belgische Dienst Voorafgaande Beslissingen, beslissing nr. 300.326 d.d. 30 juni 2005.

De Belgische Dienst Voorafgaande Beslissingen, beslissing nr. 500.198 d.d. 27 oktober 2005.

Andere Quellen

Arrest van het Hof van Cassatie Nr. 584: <http://hvc-cdc.be.res7.mijnpreview.com/uploads/269/AC%202004%2012.pdf>, letzter Zugriff: 15.02.2012.

Vademecum van de onderneming, Inkomstenbelastingen, http://economie.fgov.be/nl/binaries/2_1_nl_tcm325-66802.pdf, letzter Zugriff: 11.12.2011.

Gesetzestexte

Abgabenordnung (AO), in der Fassung der Bekanntmachung vom 1. Oktober 2002 (BGBl. I S. 3866; 2003 I S. 61), zuletzt geändert durch Artikel 5 des Gesetzes vom 22. Dezember 2011 (BGBl. I, S. 3044).

Allgemeines Bürgerliches Gesetzbuch (ABGB) für die gesamten deutschen Erbländer der Österreichischen Monarchie, JSG Nr. 946/1811, zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 58/2010 (NR: GP XXIV RV 771 AB 840 S. 74. BR: 8354 AB 8380, S. 787).

Abkommen zwischen der Bundesrepublik Deutschland und dem Königreich Belgien zur Vermeidung der Doppelbesteuerung auf dem Gebiet der Steuern vom Einkommen und vom Vermögen v. 11.4.1967, BGBl 1969 Teil II, S. 17.

Abkommen zwischen der Republik Österreich dem Königreich Belgien zur Vermeidung der Doppelbesteuerung auf dem Gebiet der Steuern vom Einkommen und vom Vermögen v. 29.12.1971, BGBl 415/1973, S. 2012.

Abkommen zwischen der Republik Österreich der Bundesrepublik Deutschland zur Vermeidung der Doppelbesteuerung auf dem Gebiet der Steuern vom Einkommen und vom Vermögen v. 24.8.2000, BGBl III 182/2002, S. 1129.

Bundesabgabenordnung (BAO), Bundesgesetz über allgemeine Bestimmungen und das Verfahren für die von den Abgabenbehörden des Bundes, der Länder und Gemeinden verwalteten Abgaben, BGBl. Nr. 194/1961 (NR: GP IX RV 228 AB 456 S. 70. BR: S. 178.), zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 22/2012 (NR: GP XXIV RV 1680 AB 1707 S. 148. BR: 8685 AB 8687, S. 806.).

Handelsgesetzbuch (HGB) in der im Bundesgesetzblatt Teil III, Gliederungsnummer 4100-1, veröffentlichten bereinigten Fassung, zuletzt geändert durch Artikel 2 Absatz 39 des Gesetzes vom 22. Dezember 2011 (BGBl. I, S. 3044).

Einkommensteuergesetz (EStG-Ö), Bundesgesetz vom 7. Juli 1988 über die

Besteuerung des Einkommens natürlicher Personen, BGBl. Nr. 400/1988 (NR: GP XVII RV 621 AB 673 S. 70. BR: 3534 AB 3547 S. 505.), zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 22/2012 (NR: GP XXIV RV 1680 AB 1707 S. 148. BR: 8685 AB 8687, S. 806).

Wet boek van de inkomstenbelastingen (EStG-BE), gevoegd bij het koninklijk besluit van 26 februari 1964 tot coördinatie van de wetsbepalingen betreffende de inkomstenbelastingen, bekendgemaakt in het Belgisch Staatsblad van 10 april 1964.

Einkommensteuergesetz (EStG-DE) in der Fassung der Bekanntmachung vom 8. Oktober 2009 (BGBl. I, S. 3366, 3862), zuletzt geändert durch Artikel 13 Absatz 4 des Gesetzes vom 12. April 2012 (BGBl. I, S. 579).

Einkommensteuerrichtlinien (EStR) vom 16. Dezember 2005 (BStBl I Sondernummer 1/2005 S. 3), zuletzt geändert durch Verwaltungsvorschrift vom 18. Dezember 2008 (BStBl I, S. 1017).

Gewerbsteuergesetz (GewStG) in der Fassung der Bekanntmachung vom 15. Oktober 2002 (BGBl. I, S. 4167), zuletzt geändert durch Artikel 5 des Gesetzes vom 7. Dezember 2011 (BGBl. I, S. 2592).

Körperschaftsteuergesetz (KStG-DE) in der Fassung der Bekanntmachung vom 15. Oktober 2002 (BGBl. I S. 4144), zuletzt geändert durch Artikel 4 des Gesetzes vom 7. Dezember 2011 (BGBl. I, S. 2592).

Körperschaftsteuerrichtlinien (KStR), Allgemeine Verwaltungsvorschrift zur Körperschaftsteuer vom 13. Dezember 2004 (BStBl I Sondernummer 2/2004).

Unternehmensgesetzbuch (UGB), Bundesgesetz über besondere zivilrechtliche Vorschriften für Unternehmen, dRGBI. S. 219/1897, zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 35/2012 (NR: GP XXIV RV 1685 AB 1708 S. 148. BR: 8686 AB 8688, S. 806).

Wetboek van Vennootschappen (UGB-BE), van 7 mei 1999, Wijziging: WET van 22-03-2012 gepubl. Op 12-04-2012 (Gewijzigde Art.: 110; 125).

Lebenslauf

Name: Agnieszka Kopeć
Anschrift: Pfeilgasse 1a/389
1080 Wien
Mobil: 0 681 20144895
E-mail: aga_kopec@yahoo.de



Persönliche Daten:

Geburtsdatum: 11.07.1986
Geburtsort: Krakow
Familienstand: ledig
Staatsangehörigkeit: polnische

Werdegang

03.2010 – andauernd Internationale Betriebswirtschaftslehre,
Schwerpunkt: Revision, Steuern und Treuhand,
Universität Wien

10.2009 – 09.2010 Master of European Studies an der Universität
„Viadrina“ in Frankfurt (Oder)

02.2008 – 07.2008 Auslandsemester in Leuven (Belgien) in Rahmen
des Sokrates/Erasmus Programm

10.2005 – 09.2009 Internationale Betriebswirtschaftslehre an der
Europa- Universität „Viadrina“ in
Frankfurt (Oder), Bachelor (Bachelorarbeit zum
Thema: „Wirtschaftliche Tätigkeiten eines
polnischen Einzelunternehmens in Deutschland –

Eine Untersuchung der ertragsteuerlichen Folgen“)

09.2002 - 04.2005

Oberschule in Nowy Targ

Berufserfahrung

seit 05.2011

Teilzeitstudentin bei LeitnerLeitner Wien, Abteilung
Banking & Finance

07.2011 – 09.2011

Praktikantin bei Ernst & Young Berlin, Abteilung
Business Tax Services

09.2007 – 01.2008

Praktikantin bei Daimler AG, Abteilung Corporate
Controlling and Accounting

04.2007 – 08.2007
und 10.2008 – 09.2010

Studentische Hilfskraft am Lehrstuhl für Allgemeine
Betriebswirtschaftslehre insbesondere Steuerlehre
und Wirtschaftsprüfung von Prof. Dr. St. Kudert

12.2006 – 05.2007

tätig in AIESEC (studentische Organisation) in
Finanz Team

Sprachkenntnisse

Polnisch: Muttersprache

Deutsch: fließend in Wort und Schrift

Englisch: verhandlungssicher in Wort und Schrift

Niederländisch: Grundlagen

Russisch: Gut

EDV- Kenntnisse

MS-Office: Word, Access, Excel, PowerPoint, Corel Draw,
Internet, Programm SAP R/3

Interessen und Aktivitäten

Polnische Börse, Autos, Kochen, Ski und Snowboard
Fahren, Reisen, Schwimmen, Fitness

Sonstiges

Teilnahme an Workshops:

- Internationale Arbeitnehmerbesteuerung im Rahmen der Veranstaltung Internationale Steuerlehre (PwC)
- Transaktion Tax Workshop 2010 zum Thema „Tax Due Diligence“ (Ernst & Young)
- “Mergers and Acquisitions Tax” (KPMG)
- “Internationales Steuerrecht” (PwC)
- Mitglied von AIESEC (12.2006 – 09.2007)

Führerschein Klasse B