

Forschungsergebnisse aus dem
Revisionswesen und der betriebswirtschaftlichen Steuerlehre

Band 12

**Behandlung von
Sondervergütungen der Mitunternehmer
im internationalen Steuerrecht**

**unter besonderer Berücksichtigung der deutschen
und österreichischen Rechtslage**

Von

Dr. Claudia Ostendorf



Duncker & Humblot · Berlin

CLAUDIA OSTENDORF

**Behandlung von Sondervergütungen der Mitunternehmer
im internationalen Steuerrecht unter besonderer Berücksichtigung
der deutschen und österreichischen Rechtslage**

**Forschungsergebnisse aus dem
Revisionswesen und der betriebswirtschaftlichen Steuerlehre**

**Herausgegeben von Prof. Dr. Erich Loitlsberger, Prof. Dr. Dieter Rückle
und Prof. Dr. Jörg Baetge**

Band 12

Behandlung von Sondervergütungen der Mitunternehmer im internationalen Steuerrecht

**unter besonderer Berücksichtigung der deutschen
und österreichischen Rechtslage**

Von

Dr. Claudia Ostendorf



Duncker & Humblot · Berlin

Die Deutsche Bibliothek – CIP-Einheitsaufnahme

Ostendorf, Claudia:

Behandlung von Sondervergütungen der Mitunternehmer im internationalen Steuerrecht : unter besonderer Berücksichtigung der deutschen und österreichischen Rechtslage /
von Claudia Ostendorf. –

Berlin : Duncker und Humblot, 1994

(Forschungsergebnisse aus dem Revisionswesen und der betriebswirtschaftlichen Steuerlehre ; Bd. 12)

Zugl.: Wien, Univ., Diss., 1993

ISBN 3-428-08172-2

NE: GT

Alle Rechte vorbehalten

© 1994 Duncker & Humblot GmbH, Berlin

Fotoprint: Berliner Buchdruckerei Union GmbH, Berlin

Printed in Germany

ISSN 0720-6909

ISBN 3-428-08172-2

Gedruckt auf alterungsbeständigem (säurefreiem) Papier
gemäß der ANSI-Norm für Bibliotheken

Vorwort des Herausgebers

Die steuerliche Behandlung von Sondervergütungen ist bei Mitunternehmerschaften ein sehr umstrittener Problembereich. Gemäß § 15 Abs. 1 Nr. 2 EStG stellen die Sondervergütungen gewerbliche Einkünfte dar. Obwohl aufgrund der historischen Entwicklung auch im österreichischen Steuerrecht eine annähernd identische Vorschrift existiert, werden Sondervergütungen in Österreich nicht in jedem Fall als gewerbliche Einkünfte behandelt. In den meisten anderen Staaten gibt es eine vergleichbare Vorschrift nicht. Sondervergütungen werden dort als Betriebsausgaben der Personengesellschaft anerkannt und beim Mitunternehmer gesondert erfaßt, z.B. als Gehälter, Miet- oder Zinseinkünfte. Insofern hat die steuerliche Behandlung von Sondervergütungen nicht nur Auswirkungen auf die internationale Standortwahl, sondern auch auf laufende betriebswirtschaftliche Dispositionen.

Zunächst untersucht die Verfasserin die Behandlung von Sondervergütungen in Deutschland und in Österreich. Zu Recht führt sie dazu aus, daß die Nichtabziehbarkeit der Sondervergütungen bei Personengesellschaften zu einer Diskriminierung dieser Gesellschaften gegenüber Kapitalgesellschaften führt. Zusätzlich zur ausführlichen Darstellung für Deutschland und Österreich werden Hinweise zur steuerlichen Behandlung von Sondervergütungen für ausgewählte weitere Staaten gegeben.

Die unterschiedliche nationale steuerliche Behandlung führt bei international organisierten Personengesellschaften regelmäßig zu Qualifikationskonflikten, die zu Doppelbesteuerungen oder Doppelfreistellungen führen können. Da Deutschland und Österreich mit sehr vielen Staaten Doppelbesteuerungsabkommen (DBA) abgeschlossen haben, stellt sich die Frage, ob sich diese Qualifikationskonflikte auf Abkommensebene lösen lassen. Aufbauend auf einer umfassenden Auswertung der hierzu in der Literatur vertretenen Lösungsansätze, die insgesamt zu unbefriedigenden Ergebnissen führen, erarbeitet die Verfasserin ein Konzept, das zu eindeutigen Ergebnissen führt. Ausgangspunkt sind die Regeln zur Auslegung von DBA, die ausführlich aufbereitet werden. Die Verfasserin kommt zu dem wohlgegründeten Schluß, daß die Auslegung nach dem nationalen Recht, die zwingend zu Qualifikationskonflikten führt, nur eine letzte Möglichkeit sein soll und der Auslegung nach dem Abkommenszusammenhang der Vorrang einzuräumen ist.

Die vorrangige Auslegung der DBA aus sich selbst heraus wird auf das spezielle Problem der Sondervergütungen übertragen. Da DBA eigene Einkunftsarten verwenden, müssen die einzelnen Sondervergütungen entsprechend den Spezialbestimmungen in den jeweiligen DBA den speziellen Einkunftsarten (Zinsen, Lizenzen, selbständige und unselbständige Arbeit, etc.) zugeordnet werden. Die Verfasserin zeigt auf, daß diese Vorgehensweise zu eindeutigen Besteuerungsfolgen führt; Doppelbesteuerungen und Doppelfreibestellungen können vermieden werden.

In der vorliegenden Schrift wurde die umfassende Literatur und Rechtsprechung zu einer äußerst komplexen Thematik wahrhaft überzeugend aufbereitet. Die Verfasserin zeigt einerseits auf, wie die bisher herrschenden Auffassungen zu internationalen steuerlichen Wettbewerbsverzerrungen führen; andererseits gelangt sie zu bemerkenswerten eigenständigen Lösungen, die überzeugend erscheinen und erhebliche praktische Bedeutung besitzen. Die Schrift leistet somit einen wichtigen Beitrag zum internationalen Vergleich der Wirtschaftsstandorte und gibt Anregungen zur steueroptimalen Gestaltung laufender Betriebsprozesse.

Trier, im Oktober 1994

Prof. Dr. Dieter Rückle

Vorwort

Die vorliegende Abhandlung wurde im Sommersemester 1993 von der Sozial- und Wirtschaftswissenschaftlichen Fakultät der Universität Wien als Dissertation angenommen.

Mein besonderer Dank gilt Herrn Prof. Dr. Dieter Rückle für seine vielfältigen Anregungen und seinem Rat sowie Herrn Prof. Dr. Michael Tanzer, der die Entstehung der Arbeit mit großem Interesse begleitet hat.

Für die Aufnahme der Dissertation in die Schriftenreihe "Forschungsergebnisse aus dem Revisionswesen und der betriebswirtschaftlichen Steuerlehre" gebührt mein Dank den Herausgebern, den Herren Professoren Dr. Baetge, Dr. Loitsberger und Dr. Rückle.

München, im Oktober 1994

Claudia Ostendorf

Inhaltsverzeichnis

A. Einführung	17
B. Entwicklungsstand im jeweiligen nationalen Recht	19
I. Mitunternehmerschaft - Begriff und Ausprägungen	19
1. Begriff des Mitunternehmers	19
2. Kriterien der Mitunternehmerschaft	21
a) Mitunternehmerrisiko	21
b) Mitunternehmerinitiative.....	21
3. Abgrenzung Personengesellschaften/ Mitunternehmerschaften	22
4. Typische Formen der Mitunternehmerschaft.....	24
II. Steuerliche Behandlung der Mitunternehmer in Deutschland.....	24
1. § 15 Abs. 1 Nr. 2 EStG als zentrale Vorschrift für die Besteuerung der Mitunternehmer..	24
a) Grundlagen	24
b) Auslegung des § 15 Abs. 1 Nr. 2 EStG	25
aa) Historische Entwicklung	25
bb) Gegenwärtiger Meinungsstand	27
cc) Sinn und Zweck der Vorschrift	28
2. Einkünfte des Mitunternehmers.....	30
a) Gewinnanteil.....	30
b) Sondervergütungen.....	31
aa) Sachliche Abgrenzung.....	31
bb) Zivilrechtliche Beurteilung	31
cc) Steuerrechtliche Beurteilung und Folgen für die Besteuerung.....	31
(1) Tätigkeitsvergütungen	32
(a) Vergütungen aufgrund eines Arbeitsverhältnisses.....	32
(b) Vergütungen für freiberufliche Tätigkeiten	33
(2) Vergütungen für die Hingabe von Darlehen	35

(3) Vergütungen für die Überlassung von Wirtschaftsgütern.....	36
(a) Allgemeines	36
(b) Sonderbetriebsvermögen	36
(4) Vergütungen, die ein Mitunternehmer im Rahmen seines eigenen Betriebes erhält	37
dd) Sondervergütungen an mittelbar beteiligte Mitunternehmer.....	39
c) Veräußerungsvorgänge zwischen Gesellschaft und Mitunternehmer.....	40
d) Einheitliche und gesonderte Feststellung der Einkünfte	41
3. Zwischenergebnis.....	42
 III. Steuerliche Behandlung der Mitunternehmer in Österreich	44
1. § 23 Z. 2 öEStG als Parallelvorschrift zu § 15 Abs. 1 Nr. 2 EStG	44
a) Historischer Rückblick	44
b) Regelungsinhalt des § 23 Z. 2 öEStG	45
c) Auslegung des § 23 Z. 2 öEStG.....	46
2. Steuerliche Behandlung der Sondervergütungen	47
a) Sondervergütungen aus Leistungsbeziehungen zwischen der Mitunternehmerschaft und der Person des Mitunternehmers	47
aa) Gleichstellung des Mitunternehmers mit dem Einzelunternehmer.....	47
bb) Steuerliche Folgen beim Gesellschafter.....	47
(1) Folgen für die Einkünfte.....	47
(2) Zeitliche Zuordnung und Auswirkungen	49
b) Sondervergütungen aus Leistungsbeziehungen zwischen der Mitunternehmerschaft und dem Betrieb des Mitunternehmers.....	50
c) Sondervergütungen an mittelbar beteiligte Mitunternehmer	52
d) Einheitliche und gesonderte Feststellung der Einkünfte	52
3. Veräußerungsvorgänge zwischen der Mitunternehmerschaft und ihren Mitunternehmern..	53
4. Zwischenergebnis.....	54
 IV. Steuerliche Behandlung von Sondervergütungen bei Drittstaaten-Personengesellschaften.....	56
1. USA.....	56
2. Schweiz	57
3. Großbritannien	59
4. Niederlande	60
5. Frankreich	61
6. Zwischenergebnis.....	62

C. Qualifikation im jeweiligen nationalen Recht bei grenzüberschreitenden Mitunternehmerschaften	64
I. Im Verhältnis Deutschland - Österreich.....	65
1. Österreichische Mitunternehmerschaft mit deutschen Gesellschaften.....	65
a) Steuerliche Behandlung in Deutschland	65
aa) Welteinkommensprinzip	65
bb) Ermittlung der Einkünfte des Mitunternehmers	66
(1) Zur Maßgeblichkeit inländischer Gewinnermittlungsvorschriften	66
(2) Besonderheiten bei Leistungsbeziehungen zwischen dem Betrieb eines Mitunternehmers und dem Betrieb der Mitunternehmerschaft	67
cc) Anwendbarkeit des § 1 AStG auf Leistungsbeziehungen zwischen Gesellschafter und Mitunternehmerschaft.....	68
dd) Einheitliche und gesonderte Feststellung der Einkünfte.....	71
b) Steuerliche Behandlung in Österreich.....	72
aa) Beschränkte Steuerpflicht	72
(1) Bestimmung der Einkunftsart.....	72
(2) Sondervergütungen und Isolationstheorie	74
bb) Ermittlung der Einkünfte	76
(1) Allgemeines.....	76
(2) Abgrenzungssprobleme	76
cc) Einheitliche und gesonderte Feststellung der Einkünfte.....	78
c) Vermeidung der Doppelbesteuerung.....	78
2. Deutsche Mitunternehmerschaft mit österreichischen Gesellschaften.....	79
a) Steuerliche Behandlung in Österreich.....	79
aa) Welteinkommensprinzip	79
bb) Ermittlung der Einkünfte	80
(1) Zur Maßgeblichkeit inländischer Gewinnermittlungsvorschriften	80
(2) Besonderheiten bei Leistungsbeziehungen zwischen dem Betrieb eines Mitunternehmers und dem Betrieb der Mitunternehmerschaft	80
b) Steuerliche Behandlung in Deutschland	81
aa) Beschränkte Steuerpflicht	81
(1) Bestimmung der Einkunftsart.....	81
(2) Isolierende Betrachtungsweise.....	82
bb) Ermittlung der Einkünfte	83
(1) Allgemeines.....	83
(2) Abgrenzungssprobleme	84
cc) Anwendbarkeit des § 1 AStG auf Leistungsbeziehungen zwischen Gesellschafter und Mitunternehmerschaft.....	84
c) Vermeidung der Doppelbesteuerung	86
3. Zwischenergebnis.....	86

II. Im Verhältnis zu Drittstaaten	88
1. Qualifikation der Drittstaaten - Mitunternehmerschaften	88
a) Ausgangspunkt lex fori.....	88
b) Der steuerrechtliche Typenvergleich.....	91
c) Beispielhafte Darstellung einiger Drittstaaten-Personengesellschaften und deren Qualifikation.....	94
2. Steuerliche Behandlung der Sondervergütungen bei Beteiligung an Drittstaaten-Mitunternehmerschaften	96
a) Bei gleicher Qualifikation nach Mitunternehmerkonzept	96
b) Bei abweichender Qualifikation nach dem Kapitalgesellschaftskonzept	97
3. Steuerliche Behandlung der Sondervergütungen bei Beteiligung ausländischer Gesellschafter an inländischer Mitunternehmerschaft.....	98
4. Maßnahmen zur Vermeidung der Doppelbesteuerung.....	98
a) Im deutschen Steuerrecht: § 34 c EStG	98
aa) Anrechnungsverfahren	98
(1) Grundlagen	98
(2) Anrechnungsverfahren bei unterschiedlicher Subjektqualifikation?	100
(3) Probleme der Steueranrechnung bei Sondervergütungen	101
bb) Abzugsverfahren	101
cc) Pauschalierung	102
b) Im österreichischen Steuerrecht: § 48 BAO.....	103
5. Zwischenergebnis.....	104
D. Qualifikationskonflikte auf DBA-Ebene	107
I. Grundlagen des Abkommensrechts.....	107
1. Begriff und Wirkungsweise der DBA	107
2. Grundvoraussetzungen für die Anwendung eines DBA	110
3. Grundsätze zur Auslegung von DBA	111
a) Auslegung von DBA bei Fehlen einer Art. 3 Abs. 2 OECD-MA entsprechenden Auslegungsregel	112
aa) Berücksichtigung von Abkommensdefinitionen und speziellen Auslegungsanweisungen in den DBA	112
bb) Auslegung von DBA mit Hilfe der WÜRV.....	112
cc) Die Bedeutung des OECD-MA und seiner amtlichen Kommentierung	114
dd) Rückgriff auf das nationale Recht	115
b) Auslegung gemäß einer Art. 3 Abs. 2 OECD-MA entsprechenden Auslegungsregel ..	117
aa) Auslegung aus dem Zusammenhang des Abkommens.....	117

bb) Auslegung nach der lex fori	118
cc) Übersicht über Literaturmeinungen zur Auslegungsreihenfolge.....	120
4. Zwi schenergebnis.....	122
II. Qualifikation der Mitunternehmerschaft auf Abkommensebene (sog. persönliche Abkommensberechtigung)	123
1. Abkommensberechtigung der Mitunternehmerschaft nach OECD-MA.....	123
a) Mitunternehmerschaft als ansässige Person i.S. des OECD-MA.....	123
aa) Mitunternehmerschaft als "Person"	123
bb) Ansässigkeit der Mitunternehmerschaft.....	125
b) Abkommensberechtigung bei subjektiven Qualifikationskonflikten	126
2. Sonderregelungen in einzelnen DBA.....	129
a) Ausgewählte deutsche Abkommen	129
b) Ausgewählte österreichische Abkommen.....	131
3. Zwi schenergebnis.....	133
III. Qualifikation der Einkünfte eines Mitunternehmers auf DBA-Ebene	134
1. Einkunftsarten des DBA	134
a) Verhältnis zu den Einkunftsarten nach innerstaatlichem Recht.....	134
b) Abgrenzung der Einkunftsarten des DBA.....	136
aa) Ausdrückliche Begriffsdefinitionen	136
bb) Vorrang der Spezialartikel des DBA	136
2. Qualifikation des Gewinnanteils eines Mitunternehmers.....	137
a) Qualifikation bei beiderseitiger Anwendung des Mitunternehmerkonzeptes.....	138
aa) Unternehmensgewinne im Sinne des Art. 7 OECD-MA	138
bb) Anwendung des Betriebsstättenprinzips	140
b) Qualifikation bei Anwendung des Kapitalgesellschaftskonzeptes.....	140
3. Qualifikation der Sondervergütungen	141
a) DBA entsprechend OECD-MA	142
aa) Literaturmeinungen.....	142
(1) Qualifikation bei beiderseitiger Anwendung des Mitunternehmerkonzeptes .	142
(2) Qualifikation bei Anwendung des Kapitalgesellschaftskonzeptes.....	143
bb) Konsequente Anwendung der Spezialartikel	145
(1) Grundlagen für die Anwendung	145
(2) Zinsen für die Hingabe von Darlehen.....	145
(3) Vergütungen für die Überlassung von Wirtschaftsgütern.....	149
(a) Überlassung beweglicher Wirtschaftsgüter.....	149
(b) Überlassung unbeweglicher Wirtschaftsgüter.....	150

(4) Tätigkeitsvergütungen	152
(a) Selbständige Arbeit	152
(b) Unselbständige Arbeit	154
b) Sonderregelungen in einzelnen DBA	155
c) Betriebssättenvorbehalt	157
4. Zwischenergebnis.....	160
 IV. Folgen für die Besteuerung	162
1. Gewinnanteil.....	162
a) Besteuerung bei beiderseitiger Anwendung des Mitunternehmerkonzeptes (einheitliche Subjektqualifikation).....	162
b) Besteuerung bei unterschiedlicher Subjektqualifikation	165
2. Sondervergütungen	168
a) Besteuerung bei DBA entsprechend OECD-MA.....	168
aa) Steuerliche Behandlung bei Ignorierung des Vorrangs der Spezialartikel.....	168
bb) Steuerliche Behandlung bei Anwendung der Spezialartikel	171
(1) Zinsen.....	172
(2) Vergütungen für die Überlassung von Wirtschaftsgütern.....	173
(a) Lizenzgebühren	173
(b) Einkünfte aus unbeweglichem Vermögen	174
(3) Tätigkeitsvergütungen	175
(a) Selbständige Arbeit	175
(b) Unselbständige Arbeit	177
cc) Einfluß der Gewinnzurechnungsregeln des Art. 7 Abs 2, 3 OECD-MA auf die steuerliche Behandlung ?	180
b) Besteuerung bei DBA mit Sonderbestimmungen	181
3. Einheitliche und gesonderte Feststellung der Einkünfte	183
4. Zwischenergebnis.....	185
 E. Zusammenfassung und Schlußfolgerung	187
 Literaturverzeichnis.....	190

Abkürzungsverzeichnis

a.A.	anderer Ansicht
a.a.O.	am angegebenen Ort
Abs.	Absatz
Abschn.	Abschnitt
Anm.	Anmerkung
AO	Abgabenordnung
Art.	Artikel
ASiG	Außensteuergesetz
Aufl.	Auflage
AWD	Außenwirtschaftsdienst des Betriebs-Beraters (ab 1975 RIW/AWD) (Zeitschrift)
BAO	Bundesabgabenordnung
BB	Betriebs-Berater (Zeitschrift)
Bd.	Band
BdF	Bundesminister der Finanzen
Beil.	Beilage
BFH	Bundesfinanzhof
BFHE	Sammlung der Entscheidungen des Bundesfinanzhofs
BFH/NV	Sammlung amtlich nicht veröffentlichter Entscheidungen des Bundesfinanzhofs
BGH	Bundesgerichtshof
BIFD	Bulletin for International Fiscal Documentation (Zeitschrift)
BMF	Bundesministerium der Finanzen
BRD	Bundesrepublik Deutschland
BR-Drucks.	Bundesrats-Drucksache
Bsp.	Beispiel
BStBl.	Bundessteuerblatt
BTR	British Tax Review (Zeitschrift)

Buchst.	Buchstabe
B-VG	Bundes-Verfassungsgesetz
bzw.	beziehungsweise
CDFI	Cahiers de Droit Fiscal International
CGI	Code Generale des Impots
DB	Der Betrieb (Zeitschrift)
DBA	Doppelbesteuerungsabkommen
ders.	derselbe
d.h.	das heißt
dies.	dieselbe
Diss.	Dissertation
div.	diverse
DStR	Deutsches Steuerrecht (Zeitschrift)
DStZ	Deutsche Steuerzeitung (Zeitschrift)
DStZ/A	Deutsche Steuerzeitung, Ausgabe A (Zeitschrift)
EFG	Entscheidungen der Finanzgerichte
Einl.	Einleitung
einschl.	einschließlich
Erk.	Erkenntnis
Erl.	Erlaß
EStDV	Einkommensteuer-Durchführungsverordnung
EStG	Einkommensteuergesetz
EStR	Einkommensteuer-Richtlinien
ET	European Taxation (Zeitschrift)
etc.	und so weiter
F.	Fach
f.	folgende
ff.	fortfolgende
FJ	Finanzjournal (Zeitschrift)
FG	Finanzgericht
FinMin.	Finanzminister

Fn.	Fußnote
FR	Finanz-Rundschau (Zeitschrift)
FS	Festschrift
GbR	Gesellschaft bürgerlichen Rechts
gem.	gemäß
GesRZ	Der Gesellschafter (Zeitschrift)
GewStG	Gewerbesteuergesetz
GG	Grundgesetz
ggf.	gegebenfalls
GmbH	Gesellschaft mit beschränkter Haftung
Gr.	Gruppe
GrS	Großer Senat
h.M.	herrschende Meinung
Hrsg.	Herausgeber
i.d.F.	in der Fassung
IdW	Institut der Wirtschaftsprüfer
i.e.S.	im engeren Sinne
IFA	International Fiscal Association
Inf	Die Information über Steuer und Wirtschaft (Zeitschrift)
insbes.	insbesondere
IPR	Internationales Privatrecht
IRC	Internal Revenue Code
i.S.	im Sinne
IStR	Internationales Steuerrecht (Zeitschrift)
i.V.m.	in Verbindung mit
IWB	Internationale Wirtschaftsbriebe (Zeitschrift)
i.w.S.	im weiteren Sinne
JbFfSt	Jahrbuch der Fachanwälte für Steuerrecht
KG	Kommanditgesellschaft
Komm.	Kommentar
KommStG	Kommunalsteuergesetz
KStG	Körperschaftsteuergesetz

Losebl.	Loseblatt
MA	Musterabkommen
m.a.W.	mit anderen Worten
m.E.	meines Erachtens
m.w.N.	mit weiteren Nachweisen
Nr.	Nummer
nrkr.	nicht rechtskräftig
NRW	Nordrhein-Westfalen
n.v.	nicht veröffentlicht
ö	österreichisch (-e,-es)
OECD	Organisation for Economic Cooperation and Development
OECD-MA	Muster eines Abkommens zur Vermeidung der Doppelbesteuerung auf dem Gebiet der Steuern vom Einkommen und Vermögen
OFD	Oberfinanzdirektion
o.g.	oben genannt
OHG	Offene Handelsgesellschaft
OLG	Oberlandesgericht
ÖStZ	Österreichische Steuer-Zeitung (Zeitschrift)
ÖStZB	Die finanzrechtlichen Erkenntnisse, Beilage zur ÖStZ (Zeitschrift)
Prot.	Protokoll
RdW	Recht der Wirtschaft (Zeitschrift)
Reg.-Begr.	Regierungsbegründung
RFH	Reichsfinanzhof
RIW	Recht der Internationalen Wirtschaft (Zeitschrift)
rkr.	rechtskräftig
Rdn.	Randnummer
RStBl.	Reichssteuerblatt
Rz.	Randziffer
S.	Seite
Sec.	Section

s.o.	siehe oben
sog.	sogenannt
StJb	Steuerberater-Jahrbuch
StEK	Steuer-Erlaß-Kartei
StKongrRep	Steuer-Kongreß-Report
StBp	Die steuerliche Betriebsprüfung (Zeitschrift)
StuW	Steuer und Wirtschaft (Zeitschrift)
SWK	Steuer und Wirtschaftskartei (Zeitschrift)
Syst.	Systematik
Tz.	Textziffer
u.a.	und andere
UK	United Kingdom
USA	Vereinigte Staaten von Amerika
u.U.	unter Umständen
v.	vom
vgl.	vergleiche
VwGH	Verwaltungsgerichtshof
Wpg	Die Wirtschaftsprüfung (Zeitschrift)
WT	Der Wirtschaftstreuhänder (Zeitschrift)
WÜRV	Wiener Übereinkunft über das Recht der Verträge
Z.	Ziffer
z.B.	zum Beispiel
ZfV	Zeitschrift für Verwaltung (Zeitschrift)
z.T.	zum Teil
z.Z.	zur Zeit

A. Einführung

Mitunternehmerschaften besitzen in Deutschland und Österreich eine verhältnismäßig große Bedeutung.¹ Nach Inkrafttreten des EG-Binnenmarktes ist damit zu rechnen, daß sich das internationale Engagement von Mitunternehmerschaften noch verstärken wird. Die Beteiligung an Mitunternehmerschaften wird als Gestaltungsalternative für Auslandsaktivitäten eine immer gewichtigere Rolle einnehmen.

Dies erfordert eine Auseinandersetzung mit dem bei Mitunternehmerschaften wesentlichen und bis heute sehr umstrittenen Problembereich der steuerlichen Behandlung von "Sondervergütungen". Vor allem die deutsche und österreichische steuerliche Handhabung der Sondervergütungen nimmt international eine Sonderstellung ein. Im Hinblick auf das wirtschaftliche Gewicht der beiden Länder im internationalen Rahmen ist daher eine Durchleuchtung der Thematik geboten.

Bereits im innerstaatlichen deutschen und österreichischen Recht lassen die Vorschriften - § 15 Abs. 1 Nr. 2 EStG und § 23 Z. 2 öEStG - für Sondervergütungen mehrere Deutungen zu. Unklar bleibt, ob Sondervergütungen in jedem Fall als gewerbliche Einkünfte zu qualifizieren sind oder ob Differenzierungen vorzunehmen sind. Obwohl aufgrund der historischen Entwicklung, die deutsche und die österreichische Vorschrift annähernd den gleichen Wortlaut haben, weicht die Auslegung in Österreich von der in Deutschland ab.

Auf zwischenstaatlicher Ebene führt die unterschiedliche steuerliche Behandlung der Sondervergütungen in den verschiedenen anderen Ländern zu steuerlich problematischen Ergebnissen. Bei grenzüberschreitenden Mitunternehmerschaften entstehen dadurch regelmäßig Qualifikationskonflikte, die zu Doppelbesteuerungen oder Doppelfreistellungen führen können.

Da Deutschland und Österreich mit einer großen Zahl von Staaten Abkommen zur Vermeidung der Doppelbesteuerung geschlossen haben, ist zu prüfen, ob sich die Qualifikationskonflikte der nationalen Steuerrechte auf der Ebene der Doppelbesteuerungsabkommen (DBA) fortsetzen oder ob sich die Konflikte auf dieser Ebene lösen lassen. Die Abkommen enthalten - mit Ausnahme des DBA Schweiz - keine expliziten Regelungen zur Qualifizierung von Sondervergütungen.

¹ Vgl. Philipp, A., Generalbericht zur IFA-Tagung 1973, Personengesellschaften und Arbeitsgemeinschaften im internationalen Steuerrecht, CDFI 1973, S. I/4; Manke, K., Personengesellschaften und DBA, in: Vogel, K. (Hrsg.), Grundfragen des Internationalen Steuerrechts, Köln 1985, S. 196.

Ziel dieser Arbeit ist es, die steuerliche Behandlung von Sondervergütungen in Deutschland und Österreich vergleichend gegenüberzustellen. Darüberhinaus soll aufgezeigt werden, daß sich Qualifikationskonflikte bei Sondervergütungen auf internationaler Ebene lösen lassen, wenn bei Bestehen eines Doppelbesteuerungsabkommens dieses aus sich selbst heraus ausgelegt wird.

Die steuerliche Behandlung von Sondervergütungen hat Auswirkungen auf unternehmerische Entscheidungen. Sie beeinflußt nicht nur Grundsatzentscheidungen, wie insbesondere die Rechtsformwahl oder die internationale Standortwahl sondern auch laufende betriebliche Dispositionen wie z.B. Finanzierungs- oder Investitionsentscheidungen. Eine Qualifizierung der Sondervergütungen als gewerbliche Einkünfte kann zu einer Einschränkung betriebswirtschaftlicher Gestaltungsmöglichkeiten führen. Die vorliegende steuerrechtliche Arbeit wird daher die steuerlichen Faktoren aufzeigen, die Auswirkungen auf betriebswirtschaftliche Wahlmöglichkeiten und Entscheidungen haben.

Im ersten Kapitel wird zunächst anhand von inländischen Mitunternehmerschaften die Behandlung von Sondervergütungen durch das deutsche und österreichische Steuerrecht dargestellt. Anschließend wird ein Überblick über die steuerliche Behandlung von Sondervergütungen in anderen ausgewählten Staaten gegeben.

Das zweite Kapitel erweitert die Betrachtung um grenzüberschreitende Mitunternehmerschaften. Es geht um die steuerliche Behandlung von Sondervergütungen, die ein in einem Staat ansässiger Mitunternehmer von einer Personengesellschaft mit Sitz im anderen Staat erhält, wobei das Verhältnis Deutschland - Österreich im Vordergrund steht. Für den Fall, daß die Sondervergütungen in beiden Staaten zu versteuern sind und zwischen diesen Ländern kein DBA geschlossen wurde, erfolgt am Ende dieses Kapitels eine Darstellung von Maßnahmen des internen deutschen und österreichischen Steuerrechts zur Vermeidung der Doppelbesteuerung.²

Im dritten Kapitel wird die Abkommensebene betrachtet. Um die Behandlung von Sondervergütungen auf DBA-Ebene beurteilen zu können, ist zunächst auf die allgemeinen Auslegungsregeln von DBA einzugehen, bevor die Qualifikation von Sondervergütungen und die damit verbundenen Besteuerungsfolgen aufgezeigt werden.

Da sich die deutschen und österreichischen DBA sehr stark an dem OECD-Musterabkommen orientieren, wird letzteres für die weiteren Ausführungen zugrundegelegt, wobei Abweichungen explizit erwähnt werden.

² Mit wachsender Zahl der Doppelbesteuerungsabkommen verlieren die nationalen Maßnahmen jedoch zunehmend an Bedeutung.

B. Entwicklungsstand im jeweiligen nationalen Recht

I. Mitunternehmerschaft - Begriff und Ausprägungen

1. Begriff des Mitunternehmers

Bei dem Begriff des Mitunternehmers handelt es sich um einen steuerrechtlichen Begriff, der sowohl im deutschen wie auch im österreichischen Einkommensteuerrecht verankert ist. Trotz seiner Bedeutung ist er gesetzlich nicht definiert. Da das deutsche und österreichische Steuerrecht aus gleicher Wurzel stammen, unterliegt der Begriff des Mitunternehmers in beiden Staaten weitgehend der gleichen Auslegung.¹

Nach herrschender Meinung ist der Mitunternehmerbegriff ein sog. "offener Typusbegriff", also ein Begriff der durch eine unbestimmte Anzahl von Merkmalen beschrieben wird.² Aus der Vielzahl der in Rechtsprechung und Schriftum entwickelten Kriterien haben sich zwei entscheidende Kriterien herausgebildet:

1. das Tragen von Mitunternehmerrisiko und
2. das Entfalten von Mitunternehmerinitiative.³

Sind diese beiden Kriterien erfüllt, wird eine Mitunternehmerstellung regelmäßig bejaht. Die Kriterien sind nicht isoliert, sondern stets im Gesamtzusammenhang zu würdigen; sie müssen nebeneinander vorliegen, wobei das eine oder andere Merkmal mehr oder weniger ausgeprägt sein kann.⁴ Allerdings kann Mitunternehmerinitiative allein nicht völlig fehlendes Mitunternehmerrisiko ersetzen. Ob Mitunternehmerschaft vorliegt, kann somit immer nur nach dem Gesamtbild des jeweiligen Einzelfalles entschieden werden.⁵

¹ Vgl. Margreiter, M., Mitunternehmer ohne formalrechtliche Gesellschafterstellung, Dienstnehmer und / oder Mitunternehmer, in: FJ 1985, S. 102.

² Vgl. Bröunner, H., Die Besteuerung der Gesellschaften, Stuttgart 1988, S. 139; Jacob, W., Einkommensteuer, München 1991, S. 222; Bitz, H., Begriff und steuerliche Folgen der Mitunternehmerschaft auf gesellschaftsrechtlicher und schuldrechtlicher Basis, in: DB 1984, S. 316.

³ Vgl. VwGH v. 2.4.1982, 13/2641/80, ÖStZB 1983, S. 62; BFH v. 25.2.1991, BStBl II 1991, S. 694; Schulze zur Wiesche D., Rechtsprechung des Bundesfinanzhofs der letzten zwei Jahre zur Personengesellschaft, in: FR 1987, S. 217ff.

⁴ BFH v. 25.6.1984, BStBl II 1984, S. 751ff.

⁵ Vgl. Schimetschek, B., Der Mitunternehmer, in: FJ 1982, S. 127.