

# 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
c) 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 öESStG als Parallelvorschrift zu § 15 Abs. 1 Nr. 2 EStG.....	44
a) Historischer Rückblick.....	44
b) Regelungsinhalt des § 23 Z. 2 öESStG.....	45
c) Auslegung des § 23 Z. 2 öESStG.....	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) Abgrenzungsprobleme .....	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) Abgrenzungsprobleme .....	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 - Mitunternehmensschaften .....	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-Mitunternehmensschaften .....	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 Mitunternehmenschaft .....	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. Zwischenergebnis.....	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. Zwischenergebnis.....	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) Betriebsstättenvorbehalt .....	157
4. Zwischenergebnis .....	160
<b>IV. Folgen für die Besteuerung .....</b>	<b>162</b>
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
<b>E. Zusammenfassung und Schlußfolgerung .....</b>	<b>187</b>
<b>Literaturverzeichnis .....</b>	<b>190</b>