

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 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 Gesellschaftern	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 Gesellschaftern	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 - 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 sterreichischen 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
 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