



Prof. Dr. Stefan Bendlinger

Die Besteuerung grenzüberschreitender Personengesellschaften – unter Berücksichtigung der Verrechnungspreisrichtlinien 2021

» ÖStZ 2022/169

Die steuerliche Behandlung von Personengesellschaften (im Folgenden: PersGes), die in einem Staat errichtet worden sind, deren Gesellschafter jedoch in einem anderen Staat ansässig sind, zählt zu den umstrittensten Problemstellungen im internationalen Steuerrecht. Insb dann, wenn die beteiligten Staaten auf solche Rechtsgebilde unterschiedliche Ertragsteuerkonzepte anwenden, oder es PersGes im Sinne einer rechtsformneutralen Besteuerung ermöglichen, wie Kapitalgesellschaften besteuert zu werden und damit Einkünfte in zwei (oder mehreren) Staaten verschiedenen Personen zugerechnet werden. Ausländische PersGes können unter ganz bestimmten Voraussetzungen aber auch zu steuerplanerischen Zwecken genutzt werden. Der vorliegende Beitrag fasst die derzeitige österreichische Sichtweise der Besteuerung grenzüberschreitender PersGes zusammen, unter Berücksichtigung aktueller Rechtsprechung und Verwaltungspraxis und der Ausführungen der Anfang Oktober 2021 veröffentlichten österreichischen Verrechnungspreisrichtlinien 2021.¹

1. PersGes im österreichischen Steuerrecht

1.1. Das Mitunternehmerschaftskonzept

Die Unternehmensbesteuerung in Österreich unterscheidet zwischen dem Kapitalgesellschaftskonzept (*Intransparenz- bzw Trennungsprinzip*) und dem Mitunternehmerkonzept (*Durchgriffs- bzw Transparenzprinzip*). PersGes wie OG, KG, GmbH & Co KG, GesbR, atypische stille Gesellschaft oder die Europäische Wirtschaftliche Interessenvereinigung (EWIV) sind Mitunternehmerschaften und ertragsteuerlich *kein Steuersubjekt*. Der erwirtschaftete Gewinn wird anteilig den Mitunternehmern zugerechnet. Betriebliche Tätigkeit vorausgesetzt begründet eine steuerliche Mitunternehmerschaft eine Betriebsstätte für die an ihr beteiligten Mitunter-

nehmer.² Im Umsatzsteuerrecht wird einer PersGes allerdings Teilrechtsfähigkeit zuerkannt. Die Einkünfteermittlung hat nach einem einheitlichen, von der Einkommensteuerveranlagung der Mitunternehmer gesonderten Verfahren zu erfolgen (§ 188 BAO). Bei einer nach bürgerlichem Recht nicht rechtsfähigen Personenvereinigungen (Personengemeinschaft), zB einer GesbR bzw einer ARGE ist gem § 188 Abs 4 lit d BAO keine einheitliche und gesonderte Feststellung der Einkünfte vorzunehmen, wenn sich deren alleiniger Zweck auf die Erfüllung *eines einzigen Werkvertrages* oder *Werkliefervertrages beschränkt*, es sei denn, dass der mit dem Auftraggeber bei Auftragsvergabe vereinbarte Auftragswert 700.000 € übersteigt. PersGes sind demnach *Gewinnermittlungs-subjekte*, aber keine *Einkommensteuersubjekte*. Nicht die PersGes als solche betreibt das Unternehmen, sondern jeder einzelne Gesellschafter.³ Die Gewinnverwendung durch die Gesellschafter gilt *nicht als Dividende*, sondern als *steuerneutrale Entnahme*. Die österreichischen Grundsätze der Besteuerung von Mitunternehmerschaften gelten sowohl im „*Inbound-Fall*“, als auch im „*Outbound-Fall*“, wenn im Ausland ansässige Gesellschafter an einer österreichischen PersGes bzw in Österreich ansässige Gesellschafter an einem dem Typus einer österreichischen PersGes vergleichbaren ausländischen Rechtsgebilde beteiligt sind.

1.2. Der Typenvergleich

Der für die Einordnung ausländischer Rechtgebilde relevante Typenvergleich beruht auf der mehr als 90 Jahre alten „*Venezuela-Entscheidung*“ des RFH.⁴ Darin hat das Gericht festgehalten, dass sich die Beurteilung der inländischen Steuerpflicht einer ausländischen Gesellschaft ausschließlich nach den Leitgedanken des deutschen Ertragsteuerrechts zu richten hat und deren zivil- und steuerrechtliche Behandlung im Ausland bzw eine allfällige Rechtsfähigkeit nach ausländischem Recht für die steuerliche Würdigung im Inland nicht maßgeblich ist. Ein ausländisches Rechtsgebilde muss demnach unter Beachtung seiner *wirtschaft-*

1 Richtlinie des BMF vom 7. 10. 2021, 2021-0.586.616, BMF-AV Nr 140/2021 (VPR 2021, Verrechnungspreisrichtlinien 2021).

2 BFG 14. 9. 2021, RV/7101206/2015.

3 VwGH 15. 12. 1992, 88/14/0093.

4 RFH 12. 2. 1930, VI A 899/27, RStBl 1930, 444.

lichen Bedeutung und ihres rechtlichen Aufbaus mit dem Typus einer inländischen Kapital- oder PersGes verglichen werden, um aus österreichischer Sicht beurteilen zu können, ob der PersGes als solcher oder deren Gesellschafter Steuersubjekteigenschaft zukommt. Entscheidend ist eine rechtliche und wirtschaftliche Gesamtwürdigung der maßgebenden ausländischen Bestimmungen über Organisation und Struktur der Gesellschaft sowie deren konkrete Ausformung in ihrer Satzung.⁵ Die steuerliche Behandlung der Gesellschaft und ihrer Gesellschafter im anderen Staat – also in ihrem Sitz- bzw Gründungsstaat – ist nicht relevant.⁶ In KStR 2013 Rz 133 und einer Vielzahl von EAS-Anfragebeantwortungen des BMF⁷ finden sich Indizien für die Vergleichbarkeit ausländischer Gesellschaften mit österreichischen Kapitalgesellschaften. Für den Abgleich ausländischer Rechtsformen mit inländischen Gesellschaftsformen ist auch die Tabelle 1 im Anhang der deutschen Betriebsstätten-Verwaltungsgrundsätze („Christkindl-Erlass“ v. 24. 12. 1999)⁸ sehr hilfreich. Ebenso das BMF-Schreiben zur steuerlichen Einordnung der nach dem Recht der Bundesstaaten der USA gegründeten „Limited Liability Company“⁹ bzw jenes zur Anwendung von Doppelbesteuerungsabkommen auf PersGes.¹⁰ Das österreichische BMF vertritt die Ansicht, dass im Zweifel das Gutachten eines österreichischen Wirtschaftsprüfers unter Anschluss der ausländischen Rechtsvorschriften und der Satzung der Gesellschaft Klarheit verschaffen soll.¹¹

2. PersGes im internationalen Umfeld

Ein internationaler Vergleich zeigt, dass die Behandlung von PersGes als steuerlich transparente Gebilde, die ertragsteuerlich als solche nicht erfasst werden, sondern deren Gewinne auf Ebene der dahinterstehenden Gesellschafter besteuert werden, eher die Ausnahme als die Regel ist. Viele Staaten besteuern PersGes generell nach dem Kapitalgesellschaftskonzept (zB Bul-

garien, Estland, Kroatien, Litauen, Rumänien, Russland, Slowenien, Spanien, Ungarn).¹² Andere unterscheiden zwischen unbeschränkt und beschränkt haftenden Gesellschaftern und besteuern nur letztere nach dem Kapitalgesellschaftskonzept. So zB die Slowakei und Tschechien, wo der Gewinnanteil des Komplementärs einer Kommanditgesellschaft (k.s.) wie bei Gesellschaftern einer OG (v.o.s.) auf Gesellschafterebene erfasst wird, jener des Kommanditisten jedoch in den Händen der Gesellschaft. Andere Staaten wiederum eröffnen bestimmten Gesellschaftsformen die Möglichkeit, zwischen den beiden Besteuerungskonzepten zu wählen, wie zB die USA durch die „check the box“-Regelung. Oder Deutschland, das im Zuge des Gesetzes zur Modernisierung des Körperschaftsteuerrechts (KöMoG)¹³ ein Optionsmodell geschaffen hat, wonach ab 2022 Personenhandels- und Partnerschaftsgesellschaften die Wahl haben, ohne zivilrechtlichen Formwechsel wie eine Kapitalgesellschaft besteuert zu werden.¹⁴

3. PersGes in den DBAs

3.1. Die DBA-Berechtigung von PersGes

Gem Art 1 Abs 1 OECD-MA sind nur jene Personen berechtigt, ein DBA in Anspruch zu nehmen, die in einem oder in beiden Vertragsstaaten ansässig sind. Als „Person“ gelten gem Art 3 Abs 1 lit a des OECD-Musterabkommens (OECD-MA)¹⁵ „...natürliche Personen, Gesellschaften und andere Personenvereinigungen...“. Gem Art 3 Abs 1 lit b OECD-MA bedeutet der Ausdruck „Gesellschaft“ „...juristische Personen oder Rechtsträger, die für die Besteuerung wie juristische Personen behandelt werden.“ Art 4 Abs 1 OECD-MA definiert die abkommensrechtliche „Ansässigkeit“, wonach „eine in einem Vertragsstaat ansässige Person“ eine Person ist, die nach dem Recht dieses Staates dort aufgrund des Wohnsitzes, ihres ständigen Aufenthalts, des Ortes ihrer Geschäftsleitung oder eines anderen ähnlichen Merkmals steuerpflichtig ist, also in einem der DBA-Staaten der unbeschränkten Steuerpflicht unterliegt. Österreichische PersGes sind kein Steuersubjekt, nicht unbeschränkt steuerpflichtig und damit auch nicht vom persönlichen Anwendungsbereich eines DBA umfasst.

Eine partielle DBA-Berechtigung für PersGes ist allerdings in Art 28 Abs 6 DBA-Schweiz und in Art 28 Abs 4 DBA-Italien vorge-

5 BFH 18. 5. 2021, I R 12/18.

6 VPR 2021 Rz 378.

7 EAS 303 v 15. 9. 1993; EAS 493 v 19. 9. 1994; EAS 1151 v 31. 10. 1997; EAS 1159 v 31. 10. 1997; ES 1454 v. 10. 5. 1999; EAS 1756 v 20. 11. 2000; EAS 1828 v 5. 4. 2001; EAS 1849 v 7. 6. 2001; EAS 1919 v 17. 8. 2001; EAS 2248 v 3. 3. 2003; EAS 2375 v 21. 11. 2003; EAS 2683 v 21. 12. 2005; EAS 2633 v 5. 7. 2005; EAS 2783 v 23. 10. 2006; EAS 2835 v 25. 4. 2007; EAS 2829 v 25. 4. 2007; EAS 2843 v 4. 5. 2007; EAS 2869 v 2. 7. 2007; EAS 2938 v 5. 2. 2008; EAS 3018 v 18. 11. 2008; EAS 3040 v 11. 2. 2009; EAS 3041 v 24. 3. 2009; EAS 3114 v 15. 1. 2010; EAS 3217 v 18. 4. 2011; EAS 3274 v 20. 4. 2012; EAS 3336 v 4. 7. 2014; EAS 3394 v 15. 1. 2018; EAS 3396 v 23. 1. 2018.

8 Bundesministerium der Finanzen, Grundsätze der Verwaltung für die Prüfung der Aufteilung der Einkünfte bei Betriebsstätten international tätiger Unternehmen (Betriebsstätten-Verwaltungsgrundsätze), 24. 12. 1999, IV B 4 – S 1300 – 111/99, BStBl I 1999, 1076.

9 Bundesministerium der Finanzen, DBA USA; Steuerliche Einordnung der nach dem Recht der Bundesstaaten der USA gegründeten Limited Liability Company, 19. 3. 2004, IV B 4 – S 1301 USA – 22/04, BStBl I 2004, 411; FG München, Beschluss v. 10. 11. 2020 – 6 V 1784/20 zur Colorado LLC; Scheffbuch/Rüdenburg, Steuerliche Risiken aus Qualifikationskonflikten bezüglich einer US-LLC, IStR 2021, 546.

10 Bundesministerium der Finanzen, Anwendung der Doppelbesteuerungsabkommen (DBA) auf Personengesellschaften, v 26. 9. 2014, IV B 5 – S 1300/09/10003, BStBl I 2014, 1258.

11 EAS 2869 v 20. 7. 2007; EAS 2938 v 5. 2. 2008.

12 VPR 2021 Rz 377.

13 BGBl I 2021/37.

14 Brühl/Weiss, Die Option zur Körperschaftsteuer nach der endgültigen Fassung des KöMoG, DStR 2021, 1617; Müller/Lucas/Mack, Das Optionsmodell im Internationalen Steuerrecht, IWB 2021, 528; Schlager, Deutschland: Option zur Körperschaftsteuer für Personengesellschaften, SWK 2021, 1061; Hohenwarter-Mayr/Holzer, „Check the box in Germany“: Die Folgen der KöMoG für Österreich, RdW 2021, 582; Blöchle/Dumser/Schaffer, Deutschland: Neue Option zur Körperschaftsteuer für Personengesellschaften („Check the Box“), SWI 2021, 527; Schreiben des Bundesministerium der Finanzen zur Option zur Körperschaftbesteuerung (§ 1a KStG) v 10. 11. 2021, IV C 2 – S 2707/21/10001 :0004.

15 Verweise auf das OECD-MA und den OECD-MK beziehen sich – soweit sich kein anderer Hinweis findet – auf die aktuelle Fassung aus 2017. OECD (2017), Model Tax Convention on Income and on Capital: Condensed Version 2017.

sehen, wonach PersGes die in den DBA vorgesehenen *Quellensteuerentlastungen* für Dividenden, Zinsen und Lizenzgebühren *in Anspruch nehmen* können, sofern mindestens drei Viertel der Gewinne der PersGes Personen zustehen, die in dem Vertragsstaat ansässig sind, in dem die PersGes ihren Sitz bzw ihre Geschäftsleitung hat. Gem *Art 4 Abs 4 DBA-Liechtenstein* gilt eine PersGes nur insoweit als eine in einem Vertragsstaat ansässige Person, als auch die an ihr beteiligten Gesellschafter nach den Bestimmungen des Art 4 DBA-Liechtenstein in diesem Vertragsstaat ansässig sind. Im Verhältnis zu Japan wird in Art 10 Abs 3 lit b DBA-Japan zB Pensionsfonds iSd Art 3 Abs 1 DBA-Japan die Abkommensberechtigung zuerkannt, um aus Vereinfachungsgründen solchen Einrichtungen eine unmittelbare Entlastung von Quellensteuern auf Dividenden zu ermöglichen.

Aus der Sicht des Ansässigkeitsstaates, der ein ausländisches Rechtsgebilde als steuerlich transparent qualifiziert, hat die Ergebnisfreistellung oder Steueranrechnung iSd Art 23A OECD-MA oder Art 23B OECD-MA nicht auf Ebene der PersGes, sondern *auf Gesellschafterebene* zu erfolgen.

3.2. Bindung des Quellenstaates durch Art 1 Abs 2 OECD-MA 2017

Die unterschiedlichen Konzepte der Besteuerung von PersGes können erhebliche abkommensrechtliche Irritationen zur Folge haben. Deshalb hat sich der OECD-Steuerausschuss bereits 1999 im „*Partnership Report*“¹⁶ mit der Anwendung von DBAs auf PersGes beschäftigt, dessen Ergebnisse zum Teil in das BEPS-Projekt übernommen worden sind und anlässlich des Update 2017 in das OECD-MA und den Kommentar dazu (OECD-MK) Eingang gefunden haben.¹⁷ Dadurch sollen bilaterale Qualifikationskonflikte gelöst und daraus resultierende Doppel- bzw Doppel-Nichtbesteuerung verhindert werden, indem durch die Ergänzung des Art 1 OECD-MA, der die unter das Abkommen fallende Personen definiert, der Quellenstaat an das Besteuerungskonzept des anderen Staates gebunden werden soll. Gem Art 1 Abs 2 OECD-MA sind iSd Abkommens „... *Einkünfte, die von einem oder über einen Rechtsträger oder eine Einrichtung bezogen werden, welche unter dem Steuerrecht eines der Vertragsstaates als ganz oder teilweise steuerlich transparent angesehen werden, als Einkünfte eines Ansässigen eines Vertragsstaates zu betrachten, jedoch nur insoweit als sie zum Zweck der Besteuerung durch diesen Vertragsstaat als Einkünfte eines Ansässigen dieses Vertragsstaates behandelt werden.*“¹⁸

Das bedeutet, dass zwecks DBA-Anwendung der Quellenstaat an die steuerliche *Einordnung eines Rechtsgebildes durch den Sitz-*

*Geschäftsleitungs- bzw Gründungsstaat gebunden ist*¹⁹ und dem im anderen DBA-Staat als steuerlich intransparent behandelten Rechtsgebilde abkommensrechtliche Quellensteuerentlastungen gewähren muss.²⁰ Wird in einem DBA-Staat eine PersGes nach dem Kapitalgesellschaftskonzept besteuert, gilt diese abkommensrechtlich auch als „Gesellschaft“, wozu gem Art 3 Abs 1 lit b OECD-MA „... *juristische Personen oder Rechtsträger zählen, die für die Besteuerung wie juristische Personen behandelt werden.*“ Eine analoge Regelung wurde bereits 1996 in Art 4 Abs 1 lit b DBA-USA aufgenommen. Demnach ist „*eine in einem Vertragsstaat ansässige Person*“ auch eine PersGes, ein Nachlass oder Trust, die Einkünfte bezogen oder gezahlt haben, jedoch nur insoweit als die von diesen Rechtsgebilden bezogenen Einkünfte in diesem Staat als Einkünfte einer dort ansässigen Person besteuert werden und zwar entweder bei der PersGes, dem Nachlass oder dem Trust selbst oder bei deren Gesellschaftern, den Begünstigten oder dem Besteller. Diese Regelung ist insb auf US-PersGes anwendbar, die in den USA nach den „*check the box*“-Regelungen die Option gezogen haben, wie eine Kapitalgesellschaft besteuert zu werden.²¹

Art 1 Abs 2 OECD-MA bewirkt, dass auch Rechtsgebilde, die nach dem Steuerrecht des Quellenstaates als transparent behandelt werden, Anspruch auf eine abkommensrechtliche Steuerentlastung haben, wenn diese im anderen Staat (also dem Sitz- oder Geschäftsleitungsstaat) nach dem Kapitalgesellschaftskonzept besteuert werden. Daraus kann jedoch *keine Verpflichtung der DBA-Staaten* abgeleitet werden, *ihre innerstaatlichen Grundsätze der Einkünftezurechnung* anzupassen.²² Österreich kann deshalb auf die nach einem Typenvergleich als Mitunternehmerschaft zu qualifizierende PersGes, die im Ausland als Kapitalgesellschaft besteuert wird, das Transparenzprinzip anwenden und zB im „Inbound-Fall“ die Gewinne einer österreichischen Betriebsstätte den Gesellschaftern der ausländischen PersGes zurechnen. Der andere DBA-Staat wäre zur Steuerfreistellung (Art 23A OECD-MA) oder Anrechnung der österreichischen Steuern (Art 23B OECD-MA) verpflichtet, und zwar *auf der Ebene der von Österreich als Steuersubjekt qualifizierten Person*. Ungeachtet dessen, dass Österreich nicht die Gesellschaft, sondern deren Gesellschafter besteuert und im Fall von natürlichen Personen als Gesellschafter der in Österreich als steuerlich transparent qualifizierten PersGes keine Körperschaftsteuer, sondern eine Einkommensteuer erhebt.²³



Beispiel:

Eine deutsche GmbH & Co KG, deren Kommanditist eine in Deutschland ansässige natürliche Person ist, unterhält in Österreich eine Betriebsstätte. Die GmbH & Co KG hat gem § 1a dKStG zur Körperschaftsbesteuerung optiert. Nachdem die Option aus österreichischer Sicht nichts an

¹⁶ OECD, The Application of the OECD Model Tax Convention to Partnerships, Issues in International Taxation No 6 (1999); Kofler/Lüdicke/Simonek, Hybride Personengesellschaften – Umsetzung des OECD Partnership Reports in Deutschland, Österreich und der Schweiz, IStR 2014, 349.

¹⁷ VPR 2021 Rz 381; Rz 2 OECD-MK zu Art 1 OECD-MA.

¹⁸ Im österreichischen DBA-Netz findet sich eine korrespondierende Bestimmung nur in dem seit 2019 wirksamen Art 1 Abs 2 DBA-Japan.

¹⁹ Weggenmann/Nehls in Vogel/Lehner (Hrsg), DBA Kommentar⁷ (2021) Rz 62 zu Art 1 OECD-MA.

²⁰ VPR 2021 Rz 381.

²¹ Loukota in Gröhs/Jirousek/Lang/Loukota (Hrsg), Kommentar zum neuen Doppelbesteuerungsabkommen Österreich-USA (1997) Rz 7 zu Art 4.

²² Tz 14 OECD-MK zu Art 1 OECD-MA.

²³ VPR 2021 Rz 379.

der steuerlichen Transparenz der dem Typus einer österreichischen PersGes vergleichbaren deutschen GmbH & Co KG ändert, sind die Einkünfte der Betriebsstätte anteilig dem deutschen Kommanditisten zuzurechnen, die der österreichischen Einkommensteuer unterliegen.

Deutschland behandelt aufgrund der von der GmbH & Co KG ausgeübten Option die Einkünfte der Betriebsstätte jedoch als solche einer Kapitalgesellschaft, die gem Art 23 Abs 1 lit a DBA-Deutschland aus der Bemessungsgrundlage der deutschen Körperschaftsteuer auszunehmen sind. Werden diese Gewinne von den Kommanditisten der optierten GmbH & Co KG „entnommen“, liegt aus deutscher Sicht eine Gewinnausschüttung vor, die der deutschen Abgeltungssteuer zzgl Solidaritätszuschlag (insgesamt zwischen 26,38 und 27,99 %) unterliegt.

Art 23 Abs 1 lit a DBA-Deutschland verpflichtet den Ansässigkeitsstaat (Deutschland) dazu, diese Mehrfachbesteuerung zu vermeiden. Darin heißt es, dass bei einer in Deutschland ansässigen Person (der Kommanditist) von der Bemessungsgrundlage der deutschen Steuer die Einkünfte ausgenommen werden müssen, „...die nach diesem Abkommen in der Republik Österreich besteuert werden dürfen.“ Das schließt auch die deutsche Abgeltungssteuer (zuzüglich Solidaritätszuschlag) mit ein, weil „nach diesem Abkommen“ eben nur Österreich die Betriebsstateneinkünfte der in Deutschland ansässigen natürlichen Personen besteuern darf.

3.3. Ansässigkeitsbescheinigung für österreichische PersGes

Nachdem PersGes in Österreich steuerlich transparent behandelt werden, darf die österreichische Finanzverwaltung Ansässigkeitsbescheinigungen²⁴, die für eine abkommensrechtliche Entlastung von Einkünften im ausländischen Quellenstaat meistens vorgelegt werden müssen, grundsätzlich nur für deren Gesellschafter ausstellen. Etwas anderes würde gelten, wenn das Rechtsgebilde als Steuersubjekt behandelt würde und damit aus der Sicht ihres Sitz-, Geschäftsleitungs- bzw Gründungsstaates abkommensrechtlich ansässig wäre.²⁵

Aus Vereinfachungsgründen ist die österreichische Finanzverwaltung jedoch bereit, wenn für Einkünfte einer PersGes im DBA-Ausland keine abkommenskonforme Entlastung von Abzugssteuern erwirkt werden kann, Ansässigkeitsbescheinigungen auch für inländische PersGes auszustellen, wenn für alle in der PersGes zusammengeschlossenen Gesellschafter die Abkommensberechtigung bereits länger als zwei Jahre besteht und diese eine schriftliche Erklärung abgeben, dass sie für die im Ausland zu entlastenden Einkünfte der PersGes bislang weder eine

eigene Ansässigkeitsbescheinigung erhalten bzw beantragt haben noch zukünftig eine beantragen werden.²⁶

3.4. Mitunternehmerschaft und betriebliche Tätigkeit

Der Begriff der „PersGes“ ist in einem weiten Sinne zu verstehen. Er schließt Personenvereinigungen ein, in denen eine zu Gemeinschaftlichkeit führende Verbundenheit bezüglich der Einkünfte besteht. Geboten ist ein gemeinschaftsrechtliches, gesellschaftsrechtliches oder selbst nur ein faktisches gemeinschaftliches Band in Bezug auf die originäre Erzielung der Einkünfte der Beteiligten.²⁷ Voraussetzung für die Anwendung der abkommensrechtlichen Verteilungsnorm für Unternehmensgewinne (Art 7 OECD-MA) ist, dass eine PersGes in der Lage ist, grenzüberschreitend durch Betriebsstätten iSd Art 5 OECD-MA Einkünfte zu erzielen. Das setzt den Bestand einer Mitunternehmerschaft voraus, die eine unternehmerische Tätigkeit im Rahmen eines Betriebes bzw einer Betriebsstätte ausübt, also im Quellen- bzw Tätigkeitsstaat betriebsstättenbegründende Einkünfte erwirtschaftet.²⁸ Verfügt eine PersGes über eine feste Geschäftseinrichtung iSd Art 5 Abs 1 OECD-MA, durch die sie unternehmerisch tätig wird und wird sie in einem DBA-Staat dem Mitunternehmerkonzept folgend steuerlich transparent behandelt, so begründet die PersGes eine Betriebsstätte für jeden einzelnen Gesellschafter der PersGes. Nicht die PersGes als solche betreibt das Unternehmen, sondern jeder einzelne Gesellschafter, wobei jeweils so viele Unternehmen bestehen, wie Gesellschafter vorhanden sind. Das gilt auch für doppelstöckige PersGes, woraus folgt, dass Betriebsstätten der Untergesellschaft abkommensrechtlich Betriebsstätten der Obergesellschaft sind.²⁹

Die Mitunternehmerstellung, gekennzeichnet durch Unternehmerwagnis, Unternehmerinitiative und die Übernahme von Unternehmerrisiko³⁰ ist grundsätzlich für jeden Gesellschafter einer PersGes zu prüfen. Ist ein Gesellschafter nach diesen Kriterien kein Mitunternehmer, kann er zB echter stiller Gesellschafter oder Kapitalgeber sein, der dann Einkünfte aus Kapitalvermögen erzielt, aber auch ein weisungsgebundener Dienstnehmer.³¹ In diesem Fall wäre nicht Art 7 OECD-MA einschlägig, sondern die auf die jeweilige Einkunftsart anzuwendende spezielle Vertei-

²⁴ Dafür sind die Vordrucke ZS-AD (in Deutsch) und ZS-AE (in Englisch) vorgesehen.

²⁵ Burger/Daurer/Anderl, Abzugsteuern für grenzüberschreitende Leistungen – Vertragsgestaltung/Haftungsvermeidung, RdW 2021, 809 (810).

²⁶ BMF v 23. 8. 2004, 04 0101/31-IV/4/04, Entlastung steuerpflichtiger Auslandseinkünfte in Österreich ansässiger Steuerpflichtiger auf Grund von Doppelbesteuerungsabkommen; Verwendung von Ansässigkeitsbescheinigungen, AÖF 2004/230 idF 2006/62, 2007/125, 2013/188, Abs 6.

²⁷ VPR 2021 Rz 382.

²⁸ VPR 2021 Rz 383.

²⁹ VPR 2021 Rz 375.

³⁰ VwGH 27. 2. 2008, 2005/13/0050: „Voraussetzung für die Annahme einer Mitunternehmerschaft ist, dass für die beteiligten Personen mit ihrer Position Unternehmerwagnis verbunden ist, was sich in der Unternehmerinitiative und dem Unternehmerrisiko ausdrückt. Unternehmerinitiative entfaltet, wer auf das betriebliche Geschehen Einfluss nehmen kann. Das Unternehmerrisiko besteht in der Teilnahme am Wagnis des Unternehmens und kommt u.a. in der Beteiligung am Gewinn und Verlust und an den stillen Reserven einschließlich des Firmenwertes zum Ausdruck.“

³¹ EStR 2000 Rz 5804; VPR 2021 Rz 386.



lungsnormen (zB Art 11 OECD-MA für Zinsen oder Art 15 OECD-MA für Einkünfte aus unselbstständiger Arbeit).

Typische Erscheinungsformen einer Mitunternehmerschaft sind in Österreich die *OG*, die *KG*, die *GmbH & Co KG*,³² oder die (*unechte stille Gesellschaft*).³³ Letztere ist dadurch gekennzeichnet, dass sich ein atypisch stiller Gesellschafter am Unternehmen eines anderen beteiligt und dadurch mit diesem eine Mitunternehmerschaft begründet. Besteht eine atypisch stille Beteiligung *am Unternehmen einer betrieblich tätigen KG*, wird die Mitunternehmerschaft gleichrangig von den Gesellschaftern der KG und den atypisch stillen Gesellschaftern gebildet.³⁴ Soweit in einem DBA jedoch (undifferenziert) die Einkünfte stiller Gesellschafter ausdrücklich in der Verteilungsnorm für Unternehmensgewinne genannt sind, werden auch die Einkünfte des *typischen (echten) stillen Gesellschafters* dem Betriebsstättenstaat zur Besteuerung überlassen und sind im Ansässigkeitsstaat des Gesellschafters je nach DBA-rechtlicher Regelung durch die Befreiungs- oder die Anrechnungsmethode zu entlasten.³⁵ Der echte stille Gesellschafter kann zwar *begrifflich über keine Betriebsstätte* iSd Art 7 OECD-MA verfügen. In Bezug auf stille Gesellschafter ist das DBA jedoch in teleologischer Auslegung so zu verstehen, dass das Besteuerungsrecht dem Staat zugewiesen werden soll, in dem sich die Betriebsstätte des Unternehmens befindet, an dem sich der Investor als echter stiller Gesellschafter beteiligt hat.³⁶

Die Gesellschafter einer *GesBR* sind Mitunternehmer, wenn die *GesBR nach außen ausreichend in Erscheinung tritt* und *jeder Gesellschafter die Kriterien einer Mitunternehmerschaft* erfüllt. Ein nach außen nicht in Erscheinung tretender Gesellschafter einer als *reine Innengesellschaft* ausgestalteten *GesBR* kann nur dann Mitunternehmer sein, wenn er am Betriebserfolg und am Betriebsvermögen beteiligt ist. Eine bloße Umsatzbeteiligung reicht zur Begründung einer Mitunternehmerschaft nicht aus.³⁷ Die Beteiligung an einer EWIV vermittelt ebenso eine Mitunternehmerstellung, mit der Folge, dass die Einkünfte der daran Beteiligten abkommensrechtlich Art 7 OECD-MA zuzuordnen sind.³⁸

Eine *Unterbeteiligung* kann eine Mitunternehmerstellung bewirken, wenn dem Unterbeteiligten nicht nur ein Anteil am Gewinn oder Verlust des Hauptgesellschafters zusteht, sondern dieser auch an den stillen Reserven und am Firmenwert beteiligt ist.³⁹ Ob ein Unterbeteiligter der ausländischen PersGes oder der ausländischen Steuerbehörde bekannt ist oder nicht, ändert bspw nichts an der

Anrechnungsverpflichtung des Ansässigkeitsstaates in Bezug auf den dem Unterbeteiligten zuzuordnenden Anteil jener Steuer, die im Quellenstaat dem Hauptgesellschafter vorgeschrieben wird.⁴⁰

Auch eine *Erbengemeinschaft* kann eine Mitunternehmerschaft sein, wenn die Erben eines Einzelunternehmens dessen Betrieb fortführen. In diesem Fall ist die Mitunternehmerstellung jedes einzelnen Erben nach den allgemeinen Regeln zu beurteilen.⁴¹ Ist eine Person an einem Gesellschaftsanteil *Fruchtgenussberechtigter*, ist die Person nur dann Mitunternehmer; wenn sie die dem Fruchtgenussbesteller zustehenden Einflussmöglichkeiten an der Geschäftsführung ausüben kann und am Betriebserfolg, den stillen Reserven und am Firmenwert beteiligt ist.⁴² Eine bloße Gewinnbeteiligung reicht zur Begründung einer Mitunternehmerstellung des Fruchtnießers nicht aus.⁴³

Ein *Treuhänder* kann nur dann Mitunternehmer sein, wenn der Treugeber gegenüber dem Treuhänder bloß eine Geldforderung hat und keinen Anspruch auf die Herausgabe des Treuhandvermögens und der *Treuhänder selbst* persönliches *Unternehmerisiko* trägt und *Unternehmerinitiative* entfaltet.⁴⁴ Ist abkommensrechtlich vorgesehen, dass Doppelbesteuerung durch die Anrechnungsmethode vermieden wird, ist eine dem Treuhänder vorgeschriebene ausländische Steuer bei der Besteuerung des inländischen Treugebers anrechenbar, wenn die Einkünfte nach innerstaatlichem Recht nicht dem Treuhänder, sondern dem Treugeber zuzurechnen sind. Dies gilt auch dann, wenn der Treuhänder in einem Staat ansässig ist, mit dem der Staat der (PersGes-)Betriebsstätte kein DBA abgeschlossen hat.⁴⁵

Die Zuordnung der Gewinne der (PersGes-)betriebsstätte richtet sich aus österreichischer Sicht – so wie im Verhältnis zwischen Stammhaus und allen anderen Betriebsstättenformen – nach einem *eingeschränkten Fremdverhaltensgrundsatz* iSd „*AOA Light*“⁴⁶ Denn Österreich hat sich in einer „*Reservation*“ zu Art 7 OECD-MA vorbehalten, weiterhin die alte Version der Verteilungsnorm für Unternehmensgewinne idF vor dem Update 2010 des OECD-MA anzuwenden.⁴⁷

4. Vermögensverwaltende PersGes

Die Anwendung des Art 7 OECD-MA setzt voraus, dass ein in einem DBA-Staat ansässiges Unternehmen „...*seine Geschäftstätigkeit im anderen Staat durch eine dort belegene Betriebsstätte...*“ ausübt. Bloß vermögensverwaltende PersGes erfüllen diese Voraussetzung nicht, weil es begrifflich an der Existenz eines Unternehmens und damit auch am Bestand einer Betriebsstätte fehlt, wenn keine aktive gewerbliche Tätigkeit ausgeübt

32 VPR 2021 Rz 348.

33 EStR 2000 Rz 5815, VPR 2021 Rz 5815.

34 VwGH 22. 9. 2021, Ra 2020/15/0091, Tz 14; Zorn, VwGH zur atypisch stillen Gesellschaft, RdW 2021, 786.

35 Solche Regelungen finden sich zB in Art 7 Abs 8 DBA-Australien, Art 7 Abs 8 DBA-Dänemark, Art 7 Abs 8 DBA-Griechenland, Art 7 Abs 8 DBA-Indonesien, Art 7 Abs 8 DBA-Italien, Art 7 Abs 8 DBA-Kanada, Art 7 Abs 7 DBA-Korea, Art 7 Abs 8 DBA-Kroatien, Art 4 Abs 2 DBA-Luxemburg, Art 7 Abs 8 DBA-Malta, Art 7 Abs 8 DBA-Norwegen, Art 7 Abs 9 DBA-Philippinen, Art 7 Abs 8 DBA-Polen, Art 4 Abs 2 DBA-Schweden, Art 7 Abs 8 DBA-Schweiz, Art 7 Abs 8 DBA-Slowenien, Art 7 Abs 7 DBA-Spanien, Art 7 Abs 7 DBA-Tunesien oder in Art 7 Abs 8 DBA-Zypern.

36 VPR 2021 Rz 388.

37 EStR 2000 Rz 5821 ff; VPR 2021 Rz 385.

38 VPR 2021 Rz 393.

39 EStR 2000 Rz 5824 ff.

40 VPR 2021 Rz 390.

41 EStR 2000 Rz 5823; VPR 2021 Rz 389.

42 EStR 2000 Rz 5828.

43 VPR 2021 Rz 391.

44 EStR 2000 Rz 5829.

45 VPR 2021 Rz 392.

46 VPR 2021 Rz 376; Bendlinger, Betriebsstätten-Ergebnisabgrenzung nach den neuen Verrechnungspreisrichtlinien, TPI 2021, 175.

47 Tz 96 OECD-MK zu Art 7 OECD-MA.

wird, deshalb keine betrieblichen Einkünfte erzielt werden⁴⁸ und die PersGes eben nur passive Einkünfte erwirtschaftet.⁴⁹ Eine vermögensverwaltende PersGes hat folglich auch nicht den Status einer Mitunternehmerschaft.⁵⁰ Räumlichkeiten der PersGes, in denen lediglich vermögensverwaltende Funktionen ausgeübt werden, begründen für deren Gesellschafter keine Betriebsstätten iSd Art 5 OECD-MA.⁵¹ Auf die Einkünfte einer vermögensverwaltenden PersGes ist nicht Art 7 OECD-MA, sondern es sind die speziellen Verteilungsnormen, wie zB Art 6 OECD-MA (*Einkünfte aus unbeweglichem Vermögen*), Art 10 OECD-MA (*Dividenden*), Art 11 OECD-MA (*Zinsen*), Art 12 OECD-MA (*Lizenzgebühren*) oder Art 13 OECD-MA (*Gewinne aus der Veräußerung von Vermögen*) anzuwenden. Insofern haben die Grundsätze der Betriebsstätten-Ergebnisabgrenzung nach dem „AOA light“ auch keine Auswirkungen auf die Leistungsbeziehungen zwischen der vermögensverwaltenden PersGes und ihren Gesellschaftern.

Die in Deutschland praktizierte „Geprägetheorie“, wonach alle Einkünfte einer PersGes als gewerblich gelten, wenn ausschließlich eine oder mehrere Kapitalgesellschaften persönlich haftende Gesellschafter der PersGes sind und nur diese oder Personen, die nicht Gesellschafter sind, zur Geschäftsführung befugt sind (§ 15 Abs 3 Z 2 dEStG), wird von der österreichischen Finanzverwaltung nicht angewandt.⁵² Aus österreichischer Sicht können nur Räumlichkeiten, die der Ausübung eines Betriebes dienen, in denen also der Betrieb „umgeht“, eine Betriebsstätte begründen.⁵³ Geht Deutschland davon aus, dass eine von österreichischen Gesellschaftern gehaltene vermögensverwaltende deutsche GmbH & Co KG Unternehmensgewinne iSd Art 7 OECD-MA erwirtschaftet und das Besteuerungsrecht für sich in Anspruch nimmt, während Österreich die speziellen Verteilungsnormen für Dividenden (Art 10 DBA-Deutschland), Zinsen (Art 11 DBA-Deutschland) oder Lizenzgebühren (Art 12 DBA-Deutschland) anwendet und als Ansässigkeitsstaat der Gesellschafter besteuern könnte, ist dieser (positive) *Qualifikationskonflikt* auf Grundlage des Art 23 DBA-Deutschland zu lösen und hätte zur Folge, dass Österreich zur Steuerfreistellung verpflichtet wäre.⁵⁴ Denn Art 23 Abs 2 lit a DBA-Deutschland verpflichtet den Ansässigkeitsstaat – vorbehaltlich des Art 23 Abs 2 lit b und c OECD-MA – Einkünfte von der Besteuerung auszunehmen, wenn diese Einkünfte „...nach diesem Abkommen in der Bundesrepublik Deutschland besteuert werden [dürfen]...“.

5. Lösung positiver und negativer Qualifikationskonflikte durch den Methodenartikel

Die Formulierung in Art 23A OECD-MA und Art 23B OECD-MA, wonach der Ansässigkeitsstaat nur dann zu einer steuerlichen Ent-

lastung verpflichtet ist, wenn die im Quellenstaat erzielten Einkünfte „...nach diesem Abkommen im anderen Vertragsstaat besteuert werden [dürfen]...“, soll nach den Ausführungen im OECD-MK⁵⁵ sowohl zur Lösung *negativer* (Doppel-Nichtbesteuerung) als auch zur Lösung *positiver* Qualifikationskonflikte (Doppelbesteuerung) herangezogen werden, die sich aufgrund von *Unterschieden in den nationalen Rechtsordnungen der Vertragsstaaten* in Verbindung mit dem Abkommensrecht ergeben.⁵⁶ Demnach soll der Ansässigkeitsstaat zu keiner Steuerentlastung verpflichtet sein, wenn der Quellenstaat aufgrund seines innerstaatlichen Rechts an der Besteuerung von Einkünften gehindert ist.



Beispiel:

Veräußert ein in Österreich ansässiger Gesellschafter seinen Anteil an einer in einem DBA-Staat gelegenen PersGes, handelt es sich aus österreichischer Sicht um die Veräußerung von im Ausland gelegenen Betriebsvermögen einer Betriebsstätte, wofür Art 13 Abs 2 OECD-MA das Besteuerungsrecht dem Betriebsstättenstaat überlässt und Österreich DBA-spezifisch zur Anwendung der Befreiungsmethode (Art 23A OECD-MA) oder der Anrechnungsmethode (Art 23B OECD-MA) verpflichtet ist. Wenn nun der andere DBA-Staat die PersGes nach dem Kapitalgesellschaftskonzept besteuert, qualifiziert er den Vorgang als Veräußerung eines Gesellschaftsanteils, wofür Art 13 Abs 5 OECD-MA das Besteuerungsrecht Österreich als dem Ansässigkeitsstaat des Gesellschafters überlässt. Doppelte Nichtbesteuerung wäre die Folge. In diesem Fall wäre Österreich nicht zur Steuerfreistellung gem Art 23A OECD-MA verpflichtet. Denn der andere DBA-Staat wird durch sein gem Art 3 Abs 2 OECD-MA für die Abkommensauslegung maßgebliches innerstaatliches Steuerrecht zur Anwendung von Art 13 Abs 5 OECD-MA genötigt und ist damit „auf Grund des Abkommens“ an der Besteuerung gehindert. Weil die Einkünfte daher nicht „nach diesem Abkommen im anderen Staat besteuert werden [dürfen],“ ergibt sich aus Art 23A Abs 1 OECD-MA auf österreichischer Seite keine Freistellungs- bzw aus Art 23B Abs 1 OECD-MA keine Anrechnungsverpflichtung.

Aus dem Methodenartikel der DBA ist also abzuleiten, dass der Ansässigkeitsstaat auf Einkünfte die Freistellungs- oder Anrech-

⁴⁸ EStR 2000 Rz 6015.

⁴⁹ BFH 17. 12. 1997, I R 34/97, BStBl II 1998, 296.

⁵⁰ VPR 2021 Rz 399.

⁵¹ EAS 3304 v 23. 11. 2012.

⁵² VPR 2021 Rz 400 f; Bendlinger, Die Betriebsstätte in der Praxis des internationalen Steuerrechts (2021) 602.

⁵³ VPR 2021 Rz 400; EAS 3308 v 21. 12. 2021.

⁵⁴ VPR 2021 Rz 401.

⁵⁵ Rz 32.3. OECD-MK zu Art 23A und Art 23B OECD-MA führt dazu aus: „Wenn aufgrund von Unterschieden im nationalen Recht des Quellenstaates und des Ansässigkeitsstaates der Quellenstaat in Bezug auf einzelne Einkünfte oder Vermögensteile Bestimmungen des Abkommens anwendet, die von jenen abweichen, die der Ansässigkeitsstaat auf die gleichen Einkünfte oder Vermögensteile angewandt hätte, wird das Einkommen dennoch in Übereinstimmung mit den Bestimmungen des Abkommens besteuert, entsprechend der Auslegung und Anwendung im Quellenstaat. In diesem Fall erfordern es die beiden Artikel [Art 23A OECD-MA und Art 23B OECD-MA], dass der Ansässigkeitsstaat ungeachtet des sich aus den nationalen Rechtsordnungen ergebenden Qualifikationskonflikts Doppelbesteuerung vermeidet.“ (Übersetzung des Verfassers der authentischen englischen Fassung des OECD-MK).

⁵⁶ VPR 2021 Rz 380.

nungsmethode anwenden muss, wenn ein DBA dem Quellenstaat erlaubt, diese Einkünfte zu besteuern.⁵⁷ Wenn also der Quellenstaat nach seinem innerstaatlichen Steuerrecht andere Abkommensregeln anwendet als der Ansässigkeitsstaat, ist letzterer verpflichtet, dieser Beurteilung zu folgen.⁵⁸

Im umgekehrten Fall, wenn also ein im DBA-Ausland ansässiger Gesellschafter einer österreichischen PersGes seinen Gesellschaftsanteil veräußern würde und Österreich Art 13 Abs 2 OECD-MA anwendet, während der andere Staat von einer Beteiligungsveräußerung iSd Art 13 Abs 5 OECD-MA ausgeht und ebenfalls das Besteuerungsrecht für sich beansprucht, wäre auf Grundlage der oben dargestellten Argumentation der andere DBA-Staat verpflichtet, gem Art 23A OECD-MA oder Art 23B OECD-MA die Doppelbesteuerung zu beseitigen.⁵⁹ Denn beide Staaten sind dann auf Grundlage der *lex-foi-Klausel* des Art 3 Abs 2 OECD-MA durch ihr voneinander abweichendes innerstaatliches Steuerrecht zur Besteuerung berechtigt, *sodass der Ansässigkeitsstaat zur Entlastung verpflichtet ist*. Österreich wäre auch dann zur Steuerfreistellung verpflichtet, wenn ein in Österreich ansässiger Gesellschafter seinen Gesellschaftsanteil an einem ausländischen Rechtsgebilde veräußern würde, das aus österreichischer Sicht als steuerlich intransparent qualifiziert wird (Art 13 Abs 5 OECD-MA), aus ausländischer Sicht jedoch als transparent (Art 13 Abs 2 OECD-MA) und beide Staaten so nach das Besteuerungsrecht für sich beanspruchen würden.

Wird eine PersGes in einem Staat transparent und im anderen Staat intransparent behandelt und erzielt diese *Einkünfte aus Drittstaaten* (Dreieckssachverhalt), können sich weitere DBA-rechtliche Konflikte ergeben. Im Fall einer in Österreich als transparent und in Ungarn als intransparent qualifizierten ungarischen „*betéti társaság*“ (BT),⁶⁰ die aus Drittstaaten, Dividenden, Zinsen und Lizenzgebühren bezogen hatte, hat das BMF festgehalten, dass sich die Verpflichtung der Drittstaaten zur Entlastung von Quellensteuern sowohl aus den von Ungarn abgeschlossenen DBA als auch aus jenen ergibt, die Österreich mit diesen Staaten abgeschlossen hat.⁶¹

6. Außerbetriebliche Leistungsbeziehungen

6.1. Sondervergütungen im österreichischen Steuerrecht

Bei den in § 23 Z 2 EStG taxativ aufgezählten Leistungsvergütungen (*Sondervergütungen*), die die PersGes an ihre Gesellschafter

leistet und bei *Betriebsveräußerungen* ist die Eigenschaft der PersGes als Gewinnermittlungssubjekt durchbrochen. § 23 Z 2 EStG zählt zu den Einkünften aus Gewerbebetrieb neben den Gewinnanteilen von Gesellschaftern einer Mitunternehmerschaft auch Vergütungen, die die Gesellschafter von der Gesellschaft für ihre Tätigkeit im Dienste der Gesellschaft, für die Hingabe von Darlehen oder für die Überlassung von Wirtschaftsgütern bezogen haben (*Sonderbetriebseinnahmen aus außerbetrieblichen Leistungsbeziehungen*). Gleiches gilt für Veräußerungsgewinne iSd § 24 EStG. Auch ein höherer Gewinnanteil, den ein Gesellschafter einer vermögensverwaltend tätigen PersGes für die Erreichung bestimmter Erfolgsziele erhält („*carried interest*“), gilt nicht als Aufwand der übrigen Gesellschafter, sondern als Gewinnanteil bzw Sondervergütung des jeweiligen Gesellschafters. Denn in dem höheren KG-Gewinnanteil kann keine grenzüberschreitend an den Gesellschafter fließende „Managementgebühr“ erblickt werden.⁶²

6.2. Sondervergütungen in den DBAs

Im OECD-MA findet sich *keine konkrete Umschreibung des Begriffs „Unternehmensgewinne“* iSd Art 7 OECD-MA. International ist deshalb umstritten, ob Einkünfte des Gesellschafters einer PersGes, wie zB Geschäftsführervergütungen, Zinsen oder Mietentgelte, die von der PersGes in die private Sphäre des Gesellschafters fließen, der Verteilungsnorm für Unternehmensgewinne (Art 7 OECD-MA) zuzuordnen sind, oder in isolierender Betrachtungsweise als Einkünfte aus nichtselbstständiger Arbeit (Art 15 OECD-MA), Zinsen (Art 11 OECD-MA) oder Einkünfte aus unbeweglichem Vermögen (Art 6 OECD-MA) zu qualifizieren sind. In einzelnen österreichischen DBAs finden sich *Sonderregelungen*, wonach solche Vergütungen ausdrücklich Art 7 OECD-MA zugeordnet werden.⁶³ Solchen Normen wird aus österreichischer Sicht jedoch *keine normative*, sondern nur eine *klarstellende Bedeutung* beigemessen.⁶⁴

Das BMF geht deshalb davon aus, gem Art 3 Abs 2 OECD-MA den Begriffsinhalt des Art 7 OECD-MA anhand des innerstaatlichen Begriff der „*Einkünfte aus Gewerbebetrieb*“ interpretieren zu können, der in § 23 Z 1 EStG auch Sondervergütungen umfasst.⁶⁵ Auch der von Österreich iZm der Betriebsstätten-Ergebnisab-

⁵⁷ Rz 32.1. OECD-MK zu Art 23A OECD-MA und Art 23B OECD-MA.

⁵⁸ Rz 32.3. OECD-MK zu Art 23A OECD-MA und Art 23B OECD-MA. Kritisch dazu *Lang*, DBA und Personengesellschaften – Grundfragen der Abkommensauslegung, IStR 2007, 606 (608).

⁵⁹ EAS 3300 v 25. 9. 2012; *Stiastny/Stradinger*, SWI Jahrestagung: Verkauf der Anteile einer inländischen Immobilien-GmbH durch eine ungarische Personengesellschaft mit deutschen Gesellschaftern, SWI 2013, 18; EAS 3363 v 29. 10. 2016; *Galli/Vock*, SWI-Jahrestagung: Beteiligungsveräußerung durch österreichische Personengesellschaft mit deutschen Gesellschaftern, SWI 2017, 308.

⁶⁰ *Bergmann*, Hybride Gesellschaften als Beteiligungsholding, GES 2019, 378.

⁶¹ EAS 3303 v 23. 11. 2012.

⁶² EAS 3280 v 14. 5. 2012.

⁶³ Ausdrückliche Regelungen für Einkünfte aus der Beteiligung an einer PersGes, die sich zum Teil auch auf *Sondervergütungen* beziehen, finden sich zB in Art 7 Abs 10 DBA-Ägypten, Art 7 Abs 8 DBA-Dänemark, Art 7 Abs 7 DBA-Deutschland, Art 7 Abs 8 DBA-Indonesien, Art 7 Abs 8 DBA-Italien, Art 7 Abs 8 DBA-Kanada, Art 7 Abs 7 DBA-Korea, Art 7 Abs 8 DBA-Kroatien, Art 7 Abs 8 DBA-Malta, Art 7 Abs 8 DBA-Norwegen, Art 7 Abs 9 DBA-Philippinen, Art 7 Abs 8 DBA-Polen, Art 7 Abs 8 DBA-Schweiz, Art 7 Abs 7 DBA-Spanien, Art 7 Abs 8 DBA-Slowenien, Art 7 Abs 7 DBA-Tunesien, Art 7 Abs 8 DBA-USA oder Art 7 Abs 8 DBA-Zypern.

⁶⁴ VPR 2021 Rz 376.

⁶⁵ Kritisch dazu *Lang*, der darauf verweist, dass nur dann, „...wenn der Zusammenhang nichts anderes erfordert...“ jeder im DBA nicht definierte Ausdruck die Bedeutung haben soll, die ihm nach dem Recht dieses Staates zukommt. Nachdem sich gem Art 3 Abs 1 lit c OECD-MA der Ausdruck „*Unternehmen*“ auf die „*Ausübung einer Geschäftstätigkeit*“ bezieht, sei dieser Begriff aus dem Abkommenszusammenhang historisch, systematisch und teleologisch zu interpretieren und nicht durch Rückgriff auf innerstaatliches Recht; *Lang*, IStR 2007, 606 (609).

grenzung praktizierte „AOA light“,⁶⁶ wonach die Betriebsstätten-Ergebnisabgrenzung auf der Grundlage eines *eingeschränkten Fremdverhaltensgrundsatzes* vorgenommen werden muss, wird nicht die Wirkung beigemessen, die Rechtsfolgen des § 23 Z 2 EStG zu beseitigen und Sondervergütungen abkommensrechtlich anders einzuordnen.⁶⁷ Deshalb sind Zinsen, die ein ausländischer Gesellschafter einer inländischen PersGes zB für die Gewährung eines Darlehens bezieht, gem Art 7 OECD-MA als Teil des Gewinns aus der inländischen (PersGes-)Betriebsstätte zu besteuern und im Ansässigkeitsstaat des Gesellschafters nach Maßgabe des Methodenartikels zu entlasten.

Deutschland hat in § 50d Abs 10 EStG ausdrücklich festgeschrieben, dass – soweit sich in einem DBA keine abweichende Regelung findet – Sondervergütungen für Zwecke der DBA-Anwendung ausschließlich Art 7 OECD-MA zuzuordnen sind.⁶⁸ Sind Einkünfte allerdings einer in einem anderen DBA-Staat ansässigen Person zuzurechnen und wird nachgewiesen, dass dieser Staat die Einkünfte (Sondervergütungen) besteuert, ohne die darauf entfallende deutsche Steuer anzurechnen, kann die in diesem Staat erhobene ausländische Steuer bis zur Höhe der anteilig auf diese Sondervergütungen entfallenden deutschen Einkommensteuer angerechnet werden.

Geschäftsführervergütungen, die ein in Österreich ansässiger Gesellschafter von einer ausländischen PersGes erhält, gelten als Vorweggewinn und sind selbst dann, wenn die Tätigkeit überwiegend in Österreich ausgeübt worden ist, als Teil des ausländischen Betriebsstättengewinns gem Art 7 OECD-MA dem Quellenstaat zur Besteuerung zu überlassen und gem Art 23A oder Art 23B OECD-MA in Österreich steuerlich zu entlasten.⁶⁹ Selbst wenn der Gesellschafter seinen Geschäftsführungsvertrag formell nicht mit der KG, sondern *mit der Komplementär GmbH* einer *GmbH & Co KG* abgeschlossen hat, sind seine Bezüge Anteile an den in den Betriebsstätten der PersGes erwirtschafteten Gewinnen. Im „Inbound-Fall“ besteht beschränkte Steuerpflicht gem § 98 Abs 1 Z 3 EStG, die abkommensrechtlich durch Art 7 OECD-MA bestätigt wird.⁷⁰ Wegen der gem Art 3 Abs 2 OECD-MA gegebenen Rückgriffsmöglichkeit auf innerstaatliches Recht können die Geschäftsführerbezüge nicht der Zuteilungsregel des Art 15 OECD-MA zugeordnet werden.⁷¹

Das österreichische BMF geht davon aus, dass dann, wenn sich im Verhältnis zu einem DBA-Staat aufgrund unterschiedlicher innerstaatlicher Rechtsvorschriften ein (negativer) Quali-

fikationskonflikt ergibt, weil Österreich die Geschäftsführerbezüge unter Art 7 OECD-MA subsumiert, während der andere Staat Art 15 OECD-MA anwendet und die auf die Österreich-Tätigkeiten entfallenden Bezüge von der Besteuerung freistellt, dieser (positive) Qualifikationskonflikt wie oben dargestellt auf Grundlage des Art 23A OECD-MA zu lösen ist und deshalb Österreich zu keiner Steuerfreistellung verpflichtet wäre.⁷²

7. Betriebliche Leistungsbeziehungen

Haben Leistungsbeziehungen ihre Ursache sowohl im Gewerbebetrieb der PersGes als auch in einem Betrieb des Gesellschafters, werden diese wie zwischen fremden Dritten abgeschlossen und abgewickelt und besteht keine (Mit-)Veranlassung durch das Gesellschaftsverhältnis, ist § 23 Z 2 EStG nicht anwendbar.⁷³ Abkommensrechtlich wären solche außerbetrieblichen Leistungsvergütungen nicht Art 7 OECD-MA sondern den auf die jeweilige Einkunftsart anzuwendenden Verteilungsnormen zuzuordnen, unter Anwendung der Grundsätze des „AOA light“.⁷⁴ Bei (Mit-)Veranlassung der Beziehung zur PersGes durch das Gesellschaftsverhältnis ist auf Ebene des innerstaatlichen Rechts § 23 Z 2 EStG sehr wohl anwendbar, mit der Folge, dass die empfangenen Entgelte Sonderbetriebseinnahmen aus der PersGes wären. Die innerstaatliche steuerliche Behandlung wird damit außerbetrieblichen Leistungsbeziehungen gleichgestellt.⁷⁵ Dem AOA (light) wird daher auch hier nicht die Wirkung beigemessen, die Rechtsfolgen des § 23 Z 2 EStG 1988 zu beseitigen.⁷⁶

8. Steueroptimierende Personengesellschaftsmodelle

8.1. Die Betriebsstätte im DBA-Niedrigsteuerland

Besteht mit einem Niedrigsteuerland, in dem eine PersGes-(Betriebsstätte) belegen ist ein DBA, das Art 7 OECD-MA entsprechend vorsieht, dass die einer Betriebsstätte zuzuordnenden Gewinne im Quellenstaat besteuert werden dürfen und hat sich Österreich im Verhältnis zu diesem Staat zur Anwendung der *Befreiungsmethode* iSd Art 23A Abs 1 OECD-MA verpflichtet, bleibt einer natürlichen Person als Gesellschafter der ausländischen PersGes grundsätzlich ein *niedriges ausländisches Steuerniveau erhalten*.⁷⁷ Die Gewinnverwendung des Gesellschafters der PersGes-(Betriebsstätte) gilt aus österreichischer Sicht als steuerneutrale Entnahme⁷⁸ und nicht als Dividende, sodass grundsätzlich weder im Quellenstaat noch in Österreich eine KEST erho-

⁶⁶ VPR 2021 Rz 279 ff.

⁶⁷ VPR 2021 Rz 394.

⁶⁸ *Hruschka*, Sondervergütungen und der AOA idF des AHIRUmsG – Das Verhältnis von § 1 AStG zu § 50d Abs 10 EStG, IStR 2013, 830; *Kudert/Kahlenberg*, Die Neufassung des § 50d Abs 10 EStG, IStR 2013, 801; *Hagemann/Kahlenberg*, Verschärfung der Rechtsunsicherheiten bei internationalem Sonderbetriebsvermögen – Zugleich Anmerkung BFH 11. 12. 2013, I R 4/13, IStR 2014, 233; *Kollruss*, Doppelte Nichtbesteuerung und deutsches Sondervergütungskonzept (§ 50d Abs 10 EStG), IStR 2018, 102.

⁶⁹ VPR 2021 Rz 395.

⁷⁰ VPR 2021 Rz 396.

⁷¹ VPR 2021 Rz 396 unter Verweis auf VwGH 23. 3. 1999, 99/14/0026 und EAS 1712 v 28. 8. 2000.

⁷² VPR 2021 Rz 395.

⁷³ EAS 3272 v 20. 4. 2012.

⁷⁴ VPR 2021 Rz 397 f.

⁷⁵ VPR 2021 Rz 397.

⁷⁶ VPR 2021 Rz 394.

⁷⁷ *Bendlinger*, Der steueroptimale Unternehmensstandort – Möglichkeiten und Grenzen internationaler Steuerplanung, SWI 2021, 167 (175).

⁷⁸ EAS 2683 v 21. 12. 2005; EAS 3018 v 18. 11. 2008; EAS 3040 v 11. 2. 2009.

ben werden darf.⁷⁹ Allerdings bewirkt der Progressionsvorbehalt (Art 23A Abs 4 OECD-MA), dass die übrigen Inlandseinkünfte der natürlichen Person zu dem Tarif zu besteuern sind, der auf das Welteinkommen entfällt. Sollte allerdings der Staat, in dem die PersGes-(Betriebsstätte) gelegen ist, diese nach dem Kapitalgesellschaftskonzept steuerlich als intransparent behandeln und auf die Gewinnausschüttung Quellensteuer erheben, was bis zu dem abkommensrechtlich vorgesehenen Satz auch zulässig ist, wäre diese aufgrund der aus österreichischer Sicht vorliegenden steuerneutralen Entnahme nicht verwertbar.⁸⁰

Auf dieser Grundlage haben Steuergestaltungen unter Nutzung von PersGes(-Betriebsstätten) in Niedrigsteuereändern, mit denen Österreich ein DBA abgeschlossen hat (zB Hongkong, Madeira,⁸¹ Malta, Schweiz, Singapur, Slowakei,⁸² VAR,⁸³ Zypern)⁸⁴, eine gewisse Anziehungskraft.⁸⁵

8.2. Zurechnung der Einkunftsquelle zur PersGes-(Betriebsstätte)

Entscheidende Voraussetzung für die Inanspruchnahme der durch die Etablierung ausländischer PersGes(-Betriebsstätten) mögli-

chen Steuervorteile ist, dass die für den Bestand einer PersGes-(Betriebsstätte) iSd Art 5 OECD-MA notwendigen *Substanzvoraussetzungen* erfüllt werden und die Einkünfteabgrenzung den Vorgaben des Art 7 OECD-MA entsprechend erfolgt. Es muss sichergestellt werden, dass die *den Einkünften zugrundeliegenden Wirtschaftsgüter* tatsächlich dem Betriebsvermögen der ausländischen Betriebsstätte zugeordnet werden können. Da im *Einheitsunternehmen nicht an reale Wirtschaftsbeziehungen* zwischen Stammhaus und Betriebsstätte bzw verschiedenen Betriebsstätten angeknüpft werden kann, ist für diese Zuordnung nicht das rechtliche, sondern das *wirtschaftliche Eigentum* maßgeblich.⁸⁶

Die ertragsteuerliche Zurechnung von Einkünften hat nach innerstaatlichem Steuerrecht in wirtschaftlicher Betrachtungsweise zu erfolgen, wofür die von *Ruppe* entwickelten „Formel“ einen Anhaltspunkt bildet.⁸⁷ *Ruppe* führt zur Frage der Einkünftezurechnung aus, dass dann, wenn das verbindende Element der Einkunftsquellen des Einkommensteuergesetzes tatsächlich die *Teilnahme am Marktgeschehen*, also der *Umsatz von Leistungen* ist, Zurechnungsobjekt der Einkunftsquelle die Person bzw jener Unternehmensteil ist, die/der über diese Teilnahme und über die Leistungserstellung disponieren kann, dh die Möglichkeit hat, *Marktchancen zu nutzen, Leistungen zu variieren*, im Extremfall auch *zu verweigern*, indem die Person ihre Tätigkeit einstellt, Kapital zurückzieht oder Mietverhältnisse kündigt.

In den DBAs selbst wird die einkommensteuerliche Zurechnung von Wirtschaftsgütern und den daraus erwirtschafteten Einkünften nicht geregelt.⁸⁸ Deshalb geht das BMF davon aus, dass bezüglich der Einordnung von Wirtschaftsgütern als Betriebs- oder Privatvermögen gem Art 3 Abs 2 OECD-MA auf innerstaatliches Recht zurückzugreifen ist, und bei grenzüberschreitenden Sachverhalten aufgrund des oft *fehlenden funktionalen Zusammenhangs* mit den Wirtschaftsgütern eine ausländische PersGes(-Betriebsstätte) über *kein gewillkürtes Betriebsvermögen* verfügen kann.⁸⁹

Aber selbst bei Einordnung als *notwendiges Betriebsvermögen* kann es an einem funktionalen Zusammenhang zwischen dem Wirtschaftsgut und den Aktivitäten einer PersGes(-Betriebsstätte) fehlen, der für eine *abkommensrechtliche Zuordnung des Wirtschaftsgutes* iSd „*authorized OECD-approach*“ (AOA) und auch des „*AOA light*“

79 Auf Betriebsstättengewinne könnte nur dann eine Abzugssteuer erhoben werden, wenn ein Staat nach seinem nationalen Steuerrecht eine „*branch profits tax*“ auf den „*dividend equivalent amount*“ erhebt und das auch abkommensrechtlich zugelassen wird, wie zB in Art 10 Abs 6 DBA-USA. In den USA wird eine solche „*branch profits tax*“ auf Gewinne von US-Betriebsstätten ausländischer Kapitalgesellschaften erhoben, soweit diese an das Stammhaus zurückgeführt werden. Dadurch sollen US-Betriebsstätten und US-Tochtergesellschaften ausländischer Unternehmen gleichbehandelt werden. *Gröhs* in *Gröhs/Jirousek/Lang/Loukota* (Hrsg), *Doppelbesteuerungsabkommen Österreich-USA (1997)* Rz 14 zu Art 10 OECD-MA. EAS 3040 v 11. 2. 2009.

80 Die Attraktivität Madeiras ergab sich aus Sondergenehmigungen zur Gewährung von Körperschaftsteuerermäßigungen, die von der EU-Kommission *Gebieten in äußerster Randlage* iSd Art 349 AEUV gewährt worden sind, in Verbindung mit dem DBA-Portugal, das gem Art 3 Abs 2 lit d Madeira in den geografischen Anwendungsbereich einbezieht. Allerdings hat die EU-Kommission Ende 2020 nach einem 2018 eingeleiteten förmlichen Verfahren festgestellt, dass die Beihilfenregelung für die „*Zona Franca da Madeira*“ nicht im Einklang mit den Beschlüssen der Kommission aus den Jahren 2007 und 2013 bzw den Vorschriften über staatliche Beihilfen durchgeführt worden ist und nicht als nach Art 107 Abs 3 lit a AEUV mit dem Binnenmarkt vereinbar angesehen werden kann. Deshalb wurde Portugal von der EU-Kommission dazu aufgefordert, von den Unternehmen, die *keine echten Wirtschaftstätigkeiten und Arbeitsplätze* nach Madeira brachten, die Beihilfen zurückzufordern; *Europäische Kommission – Pressemitteilung vom 4. 12. 2020*, Staatliche Beihilfen: Kommission stellt fest, dass bei der Durchführung der Beihilfenregelung für die Freizone Madeira die genehmigten Bedingungen nicht eingehalten wurden. Der von Portugal beantragten Aussetzung des Beschlusses der EU-Kommission wurde vom EuG abgewiesen (Beschluss v 22. 6. 2021, EUG T-95/21 R, ECLI:EU:T:2021:383).

82 *Bendlinger*, *Hybride Gesellschaften im internationalen Steuerrecht am Beispiel der slowakischen „komanditná spoločnosť“ (K.S.)*, AFS 2011, 194; *Bendlinger*, *Die Betriebsstätte*⁴ (2021) 620 ff.

83 Allerdings soll durch ein Protokoll zur Abänderung des DBA zwischen Österreich und den Vereinigten Arabischen Emiraten (DBA-VAE) die bislang für Unternehmensgewinne in Art 24 Abs 2 f DBA-VAE vorgesehene Befreiungsmethode (mit Progressionsvorbehalt) für alle Einkunftsarten durch die Anrechnungsmethode ersetzt werden (RV 1030 der Beilagen 27. GP 3).

84 *Bendlinger*, *Die Betriebsstätte*⁴ (2021) 612 ff.

85 Eine detaillierte Darstellung steueroptimierender Personengesellschaftsmodelle findet sich bei: *Bendlinger*, *Die Betriebsstätte*⁴, 612 ff und 620 ff.

86 VwGH 18. 10. 2017, Ro 2016/13/0015, Tz 16; EAS 3403 v 8. 6. 2018; VPR 2021 Rz 288.

87 *Ruppe* in *Tipke* (Hrsg), *Übertragung von Einkunftsquellen im Steuerrecht* (1979) 7 (18).

88 *Beiser*, *Das Durchgriffsprinzip bei Personengesellschaften im internationalen Steuerrecht – eine Einkünftezurechnung im Durchgriff auf in Österreich ansässige Gesellschafter ausländischer Gesellschaften*, ÖStZ 2021, 108 (109); VwGH 15. 10. 2020, Ro 2019/13/0007, Tz 49; Ausführlich zu dem Erkenntnis: *Lang*, *Neue VwGH-Rechtsprechung zur abkommensrechtlichen Behandlung hybrider ausländischer Gesellschaften*, SWI 2020, 642; *Zorn*, VwGH: Einkünfte aus Beteiligung an slowakischer k.s., RdW 2020, 949; *Schmidjell-Dommes*, *Rechtsprechung zum Internationalen Steuerrecht – VwGH zur Zurechnung einer österreichischen GmbH-Beteiligung an eine slowakische, hybride K.S.*, SWI 2021, 291; *Dziurz*, *Zurechnung von Beteiligungen und der funktionale Zusammenhang*, SWI 2020, 521; *Loukota*, *Aktuelle BEPS-konforme VwGH-Judikatur zu hybriden Personengesellschaften*, SWI 2021, 181.

89 VPR 2021 Rz 288; EAS 3018 v 18. 11. 2008.

notwendig ist.⁹⁰ Denn die Betriebsstättenvorbehalte in Art 10 Abs 4 OECD-MA, Art 11 Abs 4 OECD-MA, Art 12 Abs 3, Art 13 Abs 2 OECD-MA und Art 21 Abs 2 OECD-MA setzen voraus, dass die den Einkünften zugrundeliegenden Vermögenswerte „tatsächlich“ einer (PersGes-) Betriebsstätte zugeordnet werden können, um eine Anwendung der Verteilungsnorm des Art 7 OECD-MA zu ermöglichen.⁹¹ Die Erfassung der Beteiligung in den Büchern der PersGes-(Betriebsstätte) kann zwar Indizwirkung haben, ist jedoch per se nicht ausreichend für eine Zurechnung von Wirtschaftsgütern, ebenso wenig wie unternehmensrechtliche Vorgaben in Verbindung mit der Maßgeblichkeit der Unternehmensbilanz.⁹² Auch die in § 2 Abs 4 EStG verankerte Fiktion, wonach alle Einkünfte einer gewerblich tätigen PersGes als gewerbliche Einkünfte gelten, kann daran nichts ändern.⁹³

Wesentlich für die Zurechnung von Wirtschaftsgütern ist deren „tatsächliche“ Zugehörigkeit zur (PersGes-)Betriebsstätte, gemessen am funktionalen Zusammenhang zwischen dem Wirtschaftsgut (zB der Beteiligung an einer Kapitalgesellschaft) und den Aktivitäten der (PersGes-)Betriebsstätte. Das Wirtschaftsgut muss der operativen Tätigkeit der PersGes-(Betriebsstätte) dienen und deren Betriebszweck fördern. Bei Gesellschaftsanteilen wäre das dann der Fall, wenn die PersGes-(Betriebsstätte) und die Gesellschaft, an der eine Beteiligung besteht, zB im selben Wirtschaftszweig tätig sind.⁹⁴ Voraussetzung dafür ist eine zwischen den beiden Rechtsgebilden bestehende enge wirtschaftliche Beziehung.⁹⁵ So sind Finanzierungsmittel nur dann einer PersGes-(Betriebsstätte) zuzuordnen, soweit sie zur Absicherung ihrer Geschäftstätigkeit oder der Finanzierung ihrer Investitionen dienen.⁹⁶ Im Übrigen muss die PersGes-(Betriebsstätte) die wesentlichen Mitarbeiterfunktionen („significant people functions“) in Bezug auf das zuzurechnende Wirtschaftsgut ausüben, wozu bei Gesellschaftsanteilen zB das Risikomanagement zählt.⁹⁷ Der Umstand, dass eine Beteiligung das Betriebsstättenvermögen oder die Kreditwürdigkeit verstärkt, ist als Zurechnungskriterium nicht ausreichend.⁹⁸ Zur Frage der tatsächlichen Zugehörigkeit der Anteile an einer österreichischen GmbH zu einer – der Rechtsform der österreichischen KG vergleichbaren – slowakischen „komanditná spoločnosť“ (K.S.) ordnete der VwGH die Beteiligung dem „vermögensverwaltenden Kreis“ der K.S. zu, im Ergebnis also dem österreichischen Gesellschafter und nicht der slowakischen PersGes-(Betriebsstätte).⁹⁹

Für die Zuordnung immaterieller Wirtschaftsgüter ist nach den auch für die Betriebsstätten-Ergebnisabgrenzung relevanten Verrechnungspreisleitlinien der OECD 2017 (OECD-VPL)¹⁰⁰ entschei-

dend, wer sich für die sog. „DEMPE“-Funktionen,¹⁰¹ also für Entwicklung, Verbesserung, Erhaltung, Schutz und Verwertung des immateriellen Wirtschaftsgutes verantwortlich zeichnet.¹⁰² Maßgeblich ist nicht, wo formale Beschlussfassungen erfolgen, sondern wo die qualitativen Entscheidungen getroffen werden und das operative Management ausgeübt wird. Dabei kann auch wirtschaftliches Miteigentum mehrerer Unternehmen an einem immateriellen Wirtschaftsgut begründet werden.¹⁰³ Dem Versuch, Markenrechte einer maltesischen Betriebsstätte bzw einer abkommensrechtlich in Malta ansässigen Gesellschaft zuzurechnen, ist der VwGH – neben der Annahme einer nur treuhändischen Übertragung der Rechte – ua mit dem Argument entgegengetreten, dass in Malta nur unzureichende Kompetenzen zur Ausübung des wirtschaftlichen Eigentums an den Markenrechten wahrgenommen worden sind. Marketing, Werbung, die strategische Ausrichtung und alle maßgebenden Markenverwaltungs-, erhaltungs- und -bewirtschaftungsaufgaben – also die mit den Marken in Zusammenhang stehenden wertschöpfenden Aktivitäten – seien einzig und allein in Österreich vorgenommen worden.¹⁰⁴

8.3. Sondervorschriften für hybride Gestaltungen

Im Zuge des StRefG 2020¹⁰⁵ wurden die in BEPS Action 2¹⁰⁶ bzw Art 9 ATAD I¹⁰⁷ und ATAD II¹⁰⁸ vorgesehenen Maßnahmen gegen die steuerschonende Nutzung grenzüberschreitender hybrider Gestaltungen mit Wirkung ab 1. 1. 2020 in § 14 KStG übernommen. Die Bestimmung soll Steuerdiskrepanzen im Rahmen hybrider Gestaltungen (§ 14 Abs 2 KStG) und dadurch ausgelöste doppelte Nichtbesteuerung eliminieren. Eine solche kann entstehen, indem Aufwendungen in einem Staat steuerlich abzugsfähig sind, die in keinem anderen Staat erfasst werden (D/NI)¹⁰⁹ oder dieselben Aufwendungen in mehr als einem Staat als Betriebsausgabe ab-

erörtert, der vom Rat der OECD im Juli 2010 verabschiedet worden ist. OECD (2018), OECD-Verrechnungspreisleitlinien für multinationale Unternehmen und Steuerverwaltungen 2017 (OECD-VPL), Einleitung, Tz 12.

101 „DEMPE“ steht für Development, Enhancement, Maintenance, Protection and Exploitation.

102 OECD-VPL, Kapitel VI, Tz 281; VPR 2021 Rz 293 und 141.

103 VPR 2021 Rz 293.

104 VwGH 27. 11. 2020, Ra 2019/15/0162-3, Rz 24; Schmidjell-Dommes, Rechtsprechung zum Internationalen Steuerrecht – Keine Ankerkennung von Lizenzzahlungen nach Malta, SWI 2021, 387; Dziwinski, Who Benefits from Intangibles? TP 2021, 104 (106); Knechtl, Abspaltung von Markenrechten und das daran bestehende wirtschaftliche Eigentum, BFGjournal 2021, 173; Staringer, Akte X – die geheimen Fälle des Bundesfinanzgerichts, AVR 2021, 12; Staringer, Justice Needs to Be Seen – nochmals zur Publizität der Rechtsprechung des BFG, AVR 2021, 97; Laudacher, Die Veröffentlichungspraxis des BFG in Verbindung mit komplexen Beschwerdefällen, ÖStZ 2021, 294; Brugger/Kofler/Schilcher, Aktuelle Rechtsprechung zum Konzern- und Unternehmenssteuerrecht, RdW 2021, 795.

105 BGBl I 2018/103.

106 OECD (2017), Neutralisierung der Effekte hybrider Gestaltungen, Aktionspunkt 2 – Abschlussbericht 2015, OECD/G20 Projekt Gewinnverkürzung und Gewinnverlagerung.

107 RL des Rates 2016/1164/EU v 12. 6. 2016 mit Vorschriften zur Bekämpfung von Steuervermeidungspraktiken mit unmittelbaren Auswirkungen auf das Funktionieren des Binnenmarktes, ABl L 2016/193, 1.

108 RL des Rates 2017/952/EU v 29. 5. 2017 zur Änderung der RL 2016/1164/EU bezüglich hybrider Gestaltungen mit Drittländern, ABl L 2017/144, 1.

109 D/I = Deduction/No Inclusion.

90 VwGH 18. 10. 2017, Ro 2016/13/0014; VwGH 15. 10. 2020, Ro 2019/13/0007, Rz 36; EAS 3403 v 8. 6. 2018; VPR 2021 Rz 291.

91 VwGH 18. 10. 2017, Ro 2016/13/0014, Tz 17.

92 EAS 3010 v 18. 12. 2008.

93 VwGH 18. 10. 2017, Ro 2016/13/0014, Tz 19.

94 BFG 15. 11. 2018, RV/7105347/2017; BFG 6. 7. 2020, RV/7101779/2017.

95 VPR 2021 Rz 291; EAS 3403 v 8. 6. 2018.

96 VPR 2021 Rz 290.

97 VPR 2021 Rz 291 ff; EAS 3010 v 18. 12. 2008; EAS 3317 v 8. 4. 2013.

98 VwGH 15. 10. 2020, Ro 2019/13/0007-4, Tz 38; VPR 2021 Rz 291.

99 VwGH 18. 2. 2017, 2016/13/0014; VwGH 15. 10. 2020, Ro 2019/13/0007-4.

100 Die OECD-VPL weisen ausdrücklich darauf hin, dass die darin erörterten Fragen sich auch bei der Behandlung von Betriebsstätten stellen, wie im Bericht über die Zurechnung von Gewinnen zu Betriebsstätten

gezogen werden können (DD)¹¹⁰ Eine Steuereinkrepanz entsteht gem § 14 Abs 3 KStG ua aufgrund von Unterschieden bei der Beurteilung der Steuersubjektivität des Zahlers oder Zahlungsempfängers (*hybrides Unternehmen*),¹¹¹ unterschiedlichen Zuordnungsregeln von Aufwendungen und Erträgen zu einer Betriebsstätte (*hybride Betriebsstätte*)¹¹² oder der Beurteilung über das Bestehen einer Betriebsstätte (*unberücksichtigte Betriebsstätte*),¹¹³ die zu einem doppelten Abzug von Aufwendungen eines hybriden Unternehmens oder einer Betriebsstätte führt. Sie kann sich ua zwischen Stammhaus und Betriebsstätte oder zwischen zwei oder mehreren Betriebsstätten desselben Unternehmens ergeben. Unterschiede in der zeitlichen Erfassung von Aufwendungen und Erträgen bewirken keine D/NI bzw DD-Steuerdiskrepanz.¹¹⁴

In *D/NI-Fällen* wird die Steuereinkrepanz eliminiert, indem im Inland Aufwendungen nicht abgezogen werden dürfen, bzw im Ausland abzugsfähige Aufwendungen bei der inländischen Körperschaft erfasst werden, wenn eine Zahlung eines ausländischen hybriden Unternehmens an die an ihm beteiligte *inländische Körperschaft* stattfindet (§ 14 Abs 6 KStG). In *D/D-Fällen* wird der Abzug von Aufwendungen bei der im Inland *beteiligten Körperschaft* versagt. Wird der Abzug im Ausland nicht verweigert, dürfen die Aufwendungen bei inländischen hybriden Unternehmen und Betriebsstätten nicht abgezogen werden (§ 14 Abs 7 KStG). Erträge im Ausland *unberücksichtigter Betriebsstätten* sind im Inland zu erfassen (§ 14 Abs 8 KStG).

Nachdem die Sondervorschriften für hybride Gestaltungen in persönlicher Hinsicht nur *unbeschränkt und beschränkt steuerpflichtige Körperschaften* iSd § 1 Abs 2 KStG und § 1 Abs 3 KStG betreffen,¹¹⁵ sind in Österreich ansässige natürliche Personen, die an hybriden Rechtsgebilden im Ausland beteiligt sind, von § 14 KStG nicht erfasst.¹¹⁶

9. Conclusio und Warnhinweise

Bei der Beurteilung der steuerlichen Folgen der Beteiligung an grenzüberschreitenden PersGes sind die Wechselwirkungen zwischen nationalen Besteuerungssystemen und abkommensrechtlichen Regelungen zu beachten, die eine Qualifikation eines Rechtsgebildes als „*hybride Gesellschaft*“ bzw „*hybrides Unternehmen*“ zur Folge haben können. Zur Vermeidung der sich daraus ergebenden Fälle von Doppel- und Doppelnichtbesteuerung bedient sich das BMF der Ausführungen im OECD-MK zu den Methodenartikeln und sieht sich zu steuerlichen Entlastungen verpflichtet bzw deren Verweigerung berechtigt, wenn der andere DBA-Staat aufgrund seines innerstaatlichen Steuerrechts (ohne das DBA zu verletzen) besteuern oder eben nicht besteuern kann bzw darf.

¹¹⁰ DD = Double Deduction.

¹¹¹ KStR 2013 Rz 1309hj ff.

¹¹² KStR 2013 Rz 1309hm ff.

¹¹³ KStR 2013 Rz 1309hr ff.

¹¹⁴ KStR 2013 Rz 1309gs.

¹¹⁵ KStR 2013 Rz 1309ge.

¹¹⁶ *Hummer/Höhfurtner*, Die slowakische Komanditná Spolocnosť – eine hybride Gestaltung? SWI 2019, 601 (603).

Natürliche Personen als Gesellschafter von PersGes, die in einem DBA-Staaten gelegen sind, denen gegenüber sich Österreich zur Steuerfreistellung von Betriebsstättengewinnen iSd Art 23A Abs 1 OECD-MA verpflichtet hat, können durch die Etablierung von PersGes-(Betriebsstätten) in Niedrigsteuerländern erhebliche Steuervorteile erwirken. Voraussetzung ist allerdings, dass dort die für die Anwendbarkeit der abkommensrechtlichen Verteilungsnorm für Unternehmensgewinne auf eine PersGes-(Betriebsstätte) notwendige *Substanz* vorhanden ist, die für die Gewinnerzielung relevanten Wirtschaftsgüter *funktional* tatsächlich diesem Rechtsgebilde *zugeordnet* werden können und auch die damit in Zusammenhang stehenden relevanten Personalfunktionen („*significant people functions*“) dort ausgeübt werden.

In diesem Zusammenhang sei vor Online-Angeboten internationaler Dienstleister, die unter dem Titel „*Steuerfrei in Österreich dank Organschaft im Niedrigsteuerland*“ oder „*Wohnen in Österreich mit steuerfreien Auslandseinkünften*“ mit vermeintlich steueroptimierenden Strukturen zu Pauschalpreisen werben, eindringlich gewarnt. Es ist nicht ausreichend, Gesellschaften im ausländischen Firmenbuch einzutragen, Registrierungen vornehmen zu lassen, Steuernummern zu eröffnen, Treuhänder zu Geschäftsführern zu bestellen, einen 20 m² großen Raum als Firmensitz anzumieten, am Gebäude ein glänzendes Firmenschild anzubringen, aber weiterhin von Österreich aus zu arbeiten. Steueroptimierende Strukturen durch Nutzung ausländischer PersGes(-Betriebsstätten) und hybrider Gebilde müssen „*gelebt*“ werden und erfordern eine Anpassung der Unternehmensorganisation, der innerbetrieblichen Abläufe und Prozesse.¹¹⁷ Für die handelnden natürlichen Personen haben steueroptimierende Gestaltungen meist auch einen Eingriff in die persönlichen Lebensverhältnisse zur Folge (notwendige physische Präsenz im Ausland, Wegzug etc), wozu nicht jeder oasenfreudige Unternehmer und Steuerbürger tatsächlich bereit ist.

¹¹⁷ *Bendlinger*, Der steueroptimale Unternehmensstandort – Möglichkeiten und Grenzen internationaler Steuerplanung, SWI 2021, 167 (180).



Der Autor:

Prof. Dr. **Stefan Bendlinger** ist Steuerberater und Senior Partner der ICON Wirtschaftstreuhand GmbH in Linz. Er ist Fachautor, Vortragender und Uni-Lektor. Er leitet stellvertretend die Arbeitsgruppe „Internationales Steuerrecht“ des Fachsenats für Steuerrecht der KSW und ist Mitglied facheinschlägiger Gremien in Österreich und im Ausland.

Aktuelle Publikationen:

Bendlinger, Die Betriebsstätte in der Praxis des internationalen Steuerrechts⁴ (2020); *Bendlinger/Kanduth-Kristen/Kofler/Rosenberger*, Internationales Steuerrecht² (2019).

🌐 lesen.lexisnexis.at/autor/Bendlinger/Stefan