Herausgeber:
Prof. Dr. Dr. h.c. Franz Wassermeyer
Vors. Richter am BFH a. D., RA, StB
Prof. Dr. Detlev Jürgen Piltz, RA, FAfStR
Prof. Dr. Jürgen Lüdicke, RA, StB
Prof. Dr. Dr. h.c. Wolfgang Schön
Vizepräsident der Max-Planck-Gesellschaft

IStR
INTERNATIONALES STEUERRECHT

Heft 10 · Seiten 349 – 384

23. Jahrgang • 15. Mai 2014

Herausgeber:
Martin Kreienbaum, Ministerialdirigent
Dr. Christian Kaeser
Präsident der Deutschen IFA
Wissenschaftliche Schriftleiter:
Dipl.-Kfm. Dr. Jens Schönfeld, RA, FAfStR
Prof. Dr. Jutta Förster, Richterin am BFH

Organ der Deutschen Vereinigung für Internationales Steuerrecht, International Fiscal Association.
In Zusammenarbeit mit der Bundessteuerberaterkammer

Mitbegründer: *Dr. Hans Flick, Dr. Wilfried Dann* † Ständige Mitarbeiter: *Andreas Benecke*, LL.M., BMF, Berlin; *Prof. Dr. Klaus-Dieter Borchardt*, Europäische Kommission, Brüssel; *Dr. Roland Felkai*, StB, Rödl & Partner, Budapest; *Hans F. W. Flick*, CPA, KPMG, Detroit; *Dr. Pierre-Olivier Gehriger*, Pestalozzi Lachenal Patry, Zürich; *Dr. Wolfgang Haas*, BASF, Ludwigshafen; *Albrecht Hagert*, KPMG Wideri, Helsinki; *Dr. Hartmut Hahn*, Ministerialrat a. D., Hagen; *Franz Hruschka*, Ltd. Regierungsdirektor, München; *Charles Kern*, Expert comptable, FIBA, Straßburg; *Andreas Kolb*, RA, Bern; *Prof. Dr. Dr. h.c. Michael Lang*, WU Wien; *Dr. Eduard Lobis*, Dott. Commercialista, Revisore Contabile, Mailand; *Michael Lorenz*, RA in Thailand, Hongkong und Vietnam, Lorenz & Associates, Bangkok; *Prof. Dr. Helmut Loukota*, Ministerialrat, Wien; *Manfred Naumann*, Ministerialrat, Berlin; *Dr. Rosemarie Portner*, LL.M., RA, StB, Deloitte, Düsseldorf; *Prof. Dr. Hans Georg Ruppe*, Graz/Wien; *Prof. Dr. Christian Schmidt*, StB, PwC, Technische Hochschule Georg Simon Ohm, Nürnberg; *Etienne Spierts*, Loyens & Loeff, Amsterdam; *Prof. Dr. Peter Urbatsch*, LL.M., MBA, Mülheim a. d. Ruhr; *Lucie Vorlíčková*, LL.M., Vorlíčková & Leitner, Prag; *Michael Wichmann*, Ministerialrat, Berlin; *Caroline Wunderlich*, StB, PwC, Hamburg

INTERNATIONALES STEUERRECHT

AUFSÄTZE

Hybride Personengesellschaften – Umsetzung des OECD Partnership Reports in Deutschland, Österreich und der Schweiz

Von Prof. Dr. Dr. Georg Kofler, Linz,
Prof. Dr. Jürgen Lüdicke, Hamburg und
*Prof. Dr. Madeleine Simonek, Zürich**

Anfang der 90er Jahre untersuchte die OECD die Anwendung des OECD-MA auf Personengesellschaften. Ergebnis war der am 20. 1. 1999 verabschiedete OECD Partnership Report[1], eine an 18 Beispielen dargestellte Analyse. Ein Schwerpunkt des Reports ist die steuerliche Behandlung von Personengesellschaften, wenn diese in den betroffenen Staaten unterschiedlichen Steuerprinzipien – Transparenzprinzip versus Trennungsprinzip – unterliegen. Der Report enthält Vorschläge zur Änderung des OECD-MA und des dazugehörigen Kommentars, die sämtlich im Update des OECD-MA und des OECD-MK im Jahr 2000 umgesetzt wurden[2]. Die Umsetzung des OECD Partnership Reports in den Mitgliedstaaten der OECD erfolgte uneinheitlich. Dabei zählen Zurechnungskonflikte auch mehr als eine Dekade nach der Veröffentlichung des OECD Partnership Reports und der darauf basierenden Änderungen des OECD-MK[3] zu den anspruchsvollsten und umstrittensten Problemstellungen des Abkommensrechts. Der folgende Beitrag, der einem Projekt des D-A-CH-Steuerausschusses[4] entsprungen ist, soll aber nicht die facettenreichen Diskussionen im Schrifttum[5] und die verschiedenen Zugänge nationaler Gerichte[6] diskutieren, sondern vielmehr anhand eines relativ einfachen Modellfalls darstellen, wie ein typischer Zurechnungskonflikt in einer Dreistaatenkonstellation von der Verwaltungspraxis in Deutschland, Österreich und der Schweiz gelöst wird.[7]

1. Beispielsachverhalt

Eine in Deutschland, eine in Österreich und eine in der Schweiz ansässige natürliche Person (im Folgenden D, A und CH) sind Gesellschafter einer ungarischen KG (betéti társa-

* *Prof. Dr. Dr. Georg Kofler*, Universität Linz, *Prof. Dr. Jürgen Lüdicke*, PwC/Universität Hamburg und *Prof. Dr. Madeleine Simonek*, Universität Zürich. Die drei Autoren danken Frau Steuerberaterin *Kerstin Holst*, PricewaterhouseCoopers AG, Hamburg, für wertvolle Unterstützung bei der Koordinierung und Abfassung des Manuskripts.

1 OECD, The Application of the OECD Model Tax Convention to Partnerships, Issues in International Taxation No. 6 (1999).

2 Zu Änderungen des Musterabkommens und des Musterkommentars durch die Revision 2000 vgl. *Krabbe* IStR 2000, 196.

3 Siehe nunmehr Art. 1 Tz. 2 ff., Art. 4 Tz. 8.8 und Art. 23 Tz. 32.1 ff., Tz. 56.1 ff. und Tz. 69.1 ff. OECD-MK.

4 Der D-A-CH Steuerausschuss (D steht für Deutschland, A für Österreich und CH für die Schweiz) ist ein Ausschuss der Bundessteuerberaterkammer, Berlin, der Kammer der Wirtschaftstreuhänder, Wien, und der Treuhandkammer, Zürich, in dem von Experten und Expertinnen international-steuerrechtliche Fragestellungen im Hinblick auf die drei Länder behandelt werden.

5 Dazu aus dem jüngeren deutschen Schrifttum *Lüdicke* IStR 2011, 91; *Wassermeyer* IStR 2011, 85; *Becker/Loose* BB 2011, 1559; aus dem jüngeren österreichischen Schrifttum z. B. *Lang* IStR 2010, 114; *Toifl,* Internationales Steuerrecht in: Bergmann/Ratka (Hrsg.), Handbuch Personengesellschaften (2011) Rz. 16/1 ff.; *Kofler/Moshammer* SWI 2013, 6; aus dem schweizerischen Schrifttum: *Kolb* FStR 2006, 137; *Torrione*, Application des conventions fiscales aux sociétés de personnes, in: Locher/Rolli/Spori (Hrsg.), Internationales Steuerrecht in der Schweiz: Aktuelle Situation und Perspektiven, FS Walter Ryser, 2005, S. 227 ff.

6 Dazu *Lang* IStR 2011, 1; *Suchanek/Herbst* Ubg 2011, 779.

7 Zu Zweistaatenkonstellationen aus österreichischer Sicht siehe zuletzt ausführlich *Kofler/Moshammer/Tumpel*, Zurechnungs- und Qualifikationskonflikte im DBA-Recht – Behandlung in der österreichischen Verwaltungspraxis –, in: Lang/Schuch/Staringer (Hrsg.), Einkünftezurechnung im Internationalen Steuerrecht (2012), S. 261 ff.

ság). Die Geschäftsleitung der KG befindet sich in Ungarn. Es werden zwei Varianten betrachtet. In der Variante 1 ist die KG vermögensverwaltend tätig, wobei sich deren Vermögen auf die Stammrechte an den Dividenden, Zinsen und Lizenzen (s. u.) beschränkt. In der Variante 2 ist die KG unternehmerisch in einer Betriebsstätte in Ungarn tätig. Die den nachfolgend betrachteten Erträgen zugrunde liegenden Vermögenswerte gehören tatsächlich zu der Betriebsstätte.

Die KG erhält Lizenzgebühren und Zinserträge von fremden Lizenz- und Darlehensnehmern, die in Deutschland, in Österreich und in der Schweiz ansässig sind und die Lizenzen und Darlehen in Betrieben in den jeweiligen Ansässigkeitsstaaten nutzen. Des Weiteren erhält sie Dividenden aus Beteiligungen von jeweils weniger als 10 % an Kapitalgesellschaften[8] in Deutschland, in Österreich und in der Schweiz.

Folgende Fragestellungen werden jeweils aus deutscher, österreichischer und schweizerischer Sicht untersucht:

- Wie besteuern Deutschland, Österreich und die Schweiz als Quellenstaaten die Lizenzzahlungen, Zinszahlungen und Dividenden? Findet ein Steuerabzug statt? Welches DBA/welche DBA finden Anwendung? Wer kann DBA-Schutz geltend machen?
- Wie besteuern Deutschland, Österreich und die Schweiz die von der KG erzielten Lizenzgebühren, Zinserträge und Dividenden in der Hand der jeweils ansässigen Gesellschafter? Welches DBA/welche DBA finden Anwendung? Kann eine von Ungarn auf die laufenden Erträge erhobene Körperschaftsteuer angerechnet werden?
- Welche Bedeutung hat für die Besteuerung der Gesellschafter in Deutschland, in Österreich und in der Schweiz ein „Gewinntransfer" seitens der KG? Handelt es sich um eine Ausschüttung oder um eine Entnahme? Kann eine von Ungarn auf den Gewinntransfer erhobene Kapitalertragsteuer in Deutschland, in Österreich oder in der Schweiz angerechnet werden?
- Wie wird eine Veräußerung des Gesellschaftsanteils an der KG in Deutschland, in Österreich oder in der Schweiz besteuert?

8 Die Mutter-Tochter-Richtlinie ist daher nicht anwendbar, obwohl die ungarische KG im Anhang der Richtlinie aufgeführt ist; vgl. auch *Kofler*, Mutter-Tochter-Richtlinie, LexisNexis, Art. 5 Rz. 5.

2. Besteuerung von Personengesellschaften; Qualifikationsverkettung bei Zurechnungskonflikten?

2.1 Deutsche Sichtweise

1Personengesellschaften werden in Deutschland nach dem Transparenzprinzip besteuert. Die von der Personengesellschaft erzielten Einkünfte unterliegen auf Ebene der Gesellschafter der Besteuerung.[9] Bei ausländischen Gesellschaften richtet sich die Behandlung der Gesellschaft als Personengesellschaft oder Körperschaft ausschließlich nach deutschem Steuerrecht, dabei ist der sog. Rechtstypenvergleich maßgeblich.[10] Aus deutscher Sicht ist die ungarische KG nach dem maßgeblichen Typenvergleich als transparent anzusehen. Dies gilt ungeachtet ihrer Besteuerung als Körperschaftsteuersubjekt nach ungarischem Steuerrecht, wie der BFH ausdrücklich bestätigt hat.[11] Eine Qualifikationsverkettung, nach der der Ansässigkeitsstaat der Gesellschafter an die Behandlung des Quellenstaates der Gesellschaft gebunden ist, lehnt der BFH ab. Der BFH betont, dass für die Frage, welcher Person bestimmte Einkünfte steuerlich zuzurechnen sind, das jeweilige nationale Steuerrecht maßgebend ist. Soweit im OECD Partnership Report „eine andere – „abkommensorientierte" – Auffassung und damit eine Bindung des Ansässigkeitsstaats an den Quellenstaat" vertreten wird, „ist dieser Auffassung … nicht beizupflichten".[12] Auch die Tatsache, dass die Personengesellschaft nach dem DBA als ansässige Person[13] anzusehen ist, ändert hieran nichts. Die Einkünfte der KG sind daher anteilig ihren Gesellschaftern im Zeitpunkt ihres Entstehens zuzurechnen.

2.2 Österreichische Sichtweise

Im österreichischen Steuerrecht werden Personengesellschaften nach dem Transparenzprinzip besteuert. Ebenso wie nach der deutschen Rechtsprechung[14] ist auch in Österreich die Behandlung einer ausländischen juristischen Person für ertragsteuerliche Zwecke danach zu beurteilen, ob die ausländische Gesellschaft mit einer Gesellschaft des österreichischen Rechts vergleichbar ist („Typenvergleich").[15] Ergibt sich dabei eine weitgehende Übereinstimmung mit dem

9 Vgl. § 15 Abs. 1 Nr. 2 EStG; eine Ausnahme besteht für das Gewerbesteuerrecht, in dem die Personengesellschaft selbst Steuersubjekt ist.

10 Vgl. BMF v. 16. 4. 2010 zur Anwendung der DBA auf Personengesellschaften, Tz. 1.2, BStBl I 2010, 354, BeckVerw 237484. Es liegt ein Entwurf aus November 2013 zur Überarbeitung des BMF-Schreibens vor. Soweit nicht anders gekennzeichnet, sieht der Entwurf keine inhaltlichen Änderungen in Bezug auf die für diesen Beispielsfall relevanten Ausführungen im BMF-Schreiben vor.

11 BFH v. 25. 5. 2011, I R 95/10, IStR 2011, 688. Auch im Urteil v. 26. 6. 2013, I R 48/12, IStR 2013, 881, zur S-Corp. bestätigt der BFH ausdrücklich, wenn auch für den umgekehrten Fall einer aus deutscher Sicht vorliegenden Kapitalgesellschaft, die anwenderstaatsorienterte Auslegung.

12 BFH I R 95/10 (Fn. 11), Tz. unter II. 2. a) bb).

13 Zur Diskussion auch *Pohl* in Schönfeld/Ditz, DBA, Art. 3 Rn. 15 m. w. N.

14 Z. B. RFH v. 12. 2. 1930, RFHE 27, 73; BFH v. 17. 7. 1968, BStBl II 1968, 695; v. 23. 6. 1992, IX R 182/87, BStBl II 1992, 972, BeckRS 1992, 22010354.

15 Siehe nur Rz. 110 f. KStR 2001 und Rz. 278 VPR 2010.

Aufbau und der wirtschaftlichen Bedeutung einer österreichischen Gesellschaft, so ist die ausländische Gesellschaft für das österreichische Steuerrecht entsprechend der vergleichbaren Rechtsform zu behandeln. Die steuerliche Qualifikation der Gesellschaft im Ausland spielt dafür keine Rolle.[16] Eine Qualifikationsverkettung besteht nicht.[17] Kommt es aufgrund einer unterschiedlichen Qualifikation der Gesellschaft zu einer abweichenden Zurechnung der Einkünfte, spricht die österreichische Verwaltungspraxis von einem „Zurechnungskonflikt".[18]

Die für den Ausgangsfall relevante ungarische KG ist nach diesen Grundsätzen der österreichischen Kommanditgesellschaft vergleichbar und wird daher in Österreich als steuerlich transparent behandelt.[19] Daran ändert auch nichts, dass das ausländische Rechtsgebilde im Anhang zur Mutter-Tochter-Richtlinie als qualifizierte Gesellschaftsform genannt ist.[20] Österreichisches Steuerrecht ist dabei nicht nur für die Frage maßgeblich, ob die Einkünfte der ausländischen Gesellschaft den in- oder ausländischen Gesellschaftern anteilig zuzurechnen sind[21], sondern auch bei der Beurteilung, welcher Art die bezogenen Einkünfte sind und in welcher Höhe sie zuzurechnen sind.[22] Insbesondere ist auch die Frage, ob die ausländische Personengesellschaft betrieblich oder vermögensverwaltend tätig ist und damit betriebliche oder außerbetriebliche Einkünfte vermittelt, nach österreichischem Steuerrecht zu beurteilen.[23]

2.3 Schweizerische Sichtweise

Personengesellschaften sind nach dem schweizerischen Einkommensteuerrecht keine Steuersubjekte[24], ihre Einkünfte werden ihren Teilhabern anteilsmäßig zur Besteuerung zugewiesen.[25] Eine Ausnahme vom Transparenzprinzip statuieren Art. 11 DBG und die entsprechenden kantonalen Normen für ausländische Handelsgesellschaften und andere ausländische Personengesamtheiten ohne juristische Persönlichkeit, die in der Schweiz aufgrund wirtschaftlicher Zugehörigkeit steuerpflichtig sind. Solche Personengesellschaften entrichten ihre Steuern nach den Bestimmungen über die juristischen Personen und unterliegen demnach der Gewinnsteuer.[26] Abgesehen von dieser Sonderregelung ist nach dem schweizerischen Einkommensteuerrecht – wie nach dem deutschen und österreichischen – für die innerstaatliche Qualifikation einer ausländischen Gesellschaftsform ein Typenvergleich vorzunehmen.[27] Angesichts ihrer Merkmale steht die ungarische KG einer Kommanditgesellschaft nach Art. 594 ff. OR am nächsten, und stellt nach innerstaatlichem Recht demnach kein selbständiges Steuersubjekt dar.

Aus abkommensrechtlicher Sicht folgt die schweizerische Verwaltungspraxis hingegen der Qualifikation einer ausländischen Personengesellschaft nach dem Recht ihres Sitzstaates. Die ungarische KG ist eine Person und als in Ungarn selbständig besteuertes Steuersubjekt in Ungarn ansässig. Sie ist nach schweizerischem Verständnis gestützt auf Art. 3 Abs. 1 lit. a und b sowie Art. 4 Abs. 1 DBA Schweiz-Ungarn abkommensberechtigt.[28] Führt die ungarische KG in Ungarn ein Unternehmen, sind ihre Gewinne nach Art. 7 Abs. 1 S. 1 DBA Schweiz-Ungarn ausschließlich in Ungarn steuerbar. Vorbehalten bleiben Einkünfte, die einer Betriebsstätte in der Schweiz zuzurechnen sind sowie schweizerische Quelleneinkünfte, die gemäß DBA Schweiz-Ungarn von der Schweiz besteuert werden können. Die Anerkennung der ungarischen KG als ansässige Person muss aber auch für eine bloß vermögensverwaltend tätige ungarische KG gelten. Aus abkommensrechtlicher Sicht ist Ungarn auch in diesem Fall berechtigt, die dem Ansässigkeitsstaat zustehende Besteuerung auszuüben; der Schweiz verbleiben wiederum nur die

---

16 Vgl. z. B. BMF v. 31. 10. 1997, EAS 1151 (zu einer US Limited Partnership); v. 24. 7. 1998, EAS 1228 (zu einer australischen Limited Liability Partnership); v. 20. 11. 2000, EAS 1756 (zu einer Organgesellschaft); v. 21. 11. 2003, EAS 2375 (zu einer rumänischen Personengesellschaft); v. 21. 12. 2005, EAS 2683 (zu einer französischen SCI); v. 11. 2. 2009, EAS 3040 (zu einer bulgarischen Personengesellschaft); v. 18. 4. 2011, EAS 3217 (zu einer bulgarischen Personengesellschaft).

17 Siehe auch BFH I R 95/10 (Fn. 11) m. Anm. *Schmidt*.

18 Siehe z. B. BMF v. 21. 9. 2009, EAS 3087 (zu einer kroatischen Kommanditgesellschaft); v. 23. 11. 2012, EAS 3303 und v. 23. 11. 2012, EAS 3304 (zu betrieblichen bzw. vermögensverwaltenden ungarischen Personengesellschaften); siehe dazu auch *Lang* IStR 2010, 114.

19 Vgl. BMF v. 9. 4. 1993, EAS 254; v. 15. 9. 1993, EAS 303; v. 25. 9. 2012, EAS 3300; v. 23. 11. 2012, EAS 3303 und v. 23. 11. 2012, EAS 3304. Siehe gleichermaßen für die slowakische „kommanditná spolocnost" (k.s.) BMF v. 18. 11. 2008, EAS 3018, v. 6. 2. 2006, EAS 2694, und v. 23. 10. 2006, EAS 2783, und für die kroatische „komanditno drustvo" (k.d.) BMF v. 21. 9. 2009, EAS 3087.

20 Siehe BMF v. 21. 12. 2005, EAS 2683 (zu einer französischen SCI); v. 18. 11. 2008, EAS 3018 (zu einer slowakischen Kommanditgesellschaft).

21 Rz. 276 ff. VPR 2010.

22 BMF v. 11. 2. 2009, EAS 3040 (zu einer bulgarischen Personengesellschaft).

23 Siehe BMF v. 2. 7. 1999, EAS 1477 (zu einer schweizerischen Wertpapier-KG); weiters Rz. 299 VPR 2010.

24 Die gleiche Beurteilung gilt für die auf kantonaler Ebene erhobene Vermögensteuer. Auf diese wird in der Folge aber nicht weiter eingegangen.

25 Art. 10 Abs. 1 DBG. Nicht dem Transparenzprinzip folgt hingegen das schweizerische Verrechnungssteuerrecht. Personengesellschaften, die verrechnungssteuerpflichtige Leistungen erbringen, sind dafür selbständig steuerpflichtig (Art. 9 Abs. 1 VStG).

26 Art. 11 i. V. m. Art. 49 Abs. 3 DBG. Die Besteuerung nach den Bestimmungen über die juristischen Personen gilt nach der Praxis der Steuerbehörden und der herrschenden Lehre aber nur anteilig für die im Ausland ansässigen Teilhaber der Personengesellschaft. Ein schweizerischer Teilhaber einer ausländischen Personengesellschaft mit wirtschaftlicher Zugehörigkeit zur Schweiz unterliegt für seinen quotalen Anteil einer transparenten Besteuerung und damit der ordentlichen Einkommensteuer. Im Besonderen zur Praxis im Kanton Zürich *Meuter* ZStP 2008, 1 sowie für das Verhältnis D-A-CH *Lang/Reich/Schmidt* IStR 2007, 1 sowie ST 2006, 763.

27 Art. 49 Abs. 3 DBG und die entsprechenden kantonalen Normen beziehen sich zwar nur auf den Typenvergleich innerhalb der Rechtsformen der juristischen Person; dieser ist aber auch auf die Grundfrage, ob eine ausländische Gesellschaftsform überhaupt einer inländischen juristischen Personen ähnlich ist, anwendbar. So auch Schweizerische Steuerkonferenz, Arbeitsgruppe Unternehmenssteuern, Praxishinweise zur steuerlichen Behandlung der US-amerikanischen Limited Liability Company bei den direkten Steuern vom September 2011, insb. Ziff. 1, auffindbar unter: http://www.steuerkonferenz.ch/downloads/merkblaetter/praxishinweise_steuerliche_behandlung_us_llc_2011_d.pdf.

28 So *Kolb* FStR 2006, 137 (145 f.), in Bezug auf eine französische Personengesellschaft sowie die US-amerikanische LLC sowie im Ergebnis Schweizerische Steuerkonferenz (Fn. 27). Zur Qualifikationsverkettung nach schweizerischer Verwaltungspraxis auch *Kollruss* FStR 2013, 284 (290).

nach dem DBA Schweiz-Ungarn dem Quellenstaat zustehenden Besteuerungsrechte.[29]

3. Besteuerung der Lizenzgebühren, Zinszahlungen und Dividenden im Quellenstaat

3.1 Deutsche Lösung

3.1.1 Innerstaatliche Beurteilung

Soweit die aus Deutschland stammende Lizenzgebühr anteilig auf A und CH entfällt, sind A und CH gemäß § 49 Abs. 1 Nr. 6 EStG beschränkt steuerpflichtig. Die Lizenzgebühr unterliegt dem Steuerabzug nach § 50a Abs. 1 Nr. 3 EStG i. H. von 15 %.[30] Soweit die Lizenzgebühr auf D entfällt, unterliegt sie keinem Steuerabzug. Die Tatsache, dass die Lizenzgebühr zivilrechtlich der KG als Gläubiger zusteht, ist für die – nur gegenüber beschränkt Steuerpflichtigen bestehende – Verpflichtung zum Steuerabzug unerheblich.

Deutschland erhebt auf die Zinszahlungen keine Zinsabschlagsteuer, da es sich um private Darlehensnehmer außerhalb des Kreditbereichs handelt (§ 43 Abs. 1 Nr. 7 lit. b EStG). Unter der Annahme, dass keine Sicherung durch inländischen Grundbesitz o. ä. gegeben ist, unterliegen die auf A und CH entfallenden Zinsen nicht der beschränkten Steuerpflicht nach § 49 EStG.

Die gesamte Dividendenzahlung aus der deutschen Kapitalgesellschaft unterliegt gemäß § 43 Abs. 1 Nr. 1 i. V. m. § 43a Abs. 1 S. 1 Nr. 1 EStG einem Steuerabzug i. H. von 25 %.[31] Die beschränkte Steuerpflicht von A und CH ergibt sich aus § 49 Abs. 1 Nr. 5 EStG.

3.1.2 Abkommensrechtliche Beurteilung; Entlastungsberechtigung

Für die Reduktion der nationalen Quellenbesteuerung für die Lizenzzahlungen und Dividenden nach Abkommensrecht wendet Deutschland nach herkömmlicher Auffassung die DBA mit Österreich und der Schweiz für den jeweiligen Anteil des A und des CH an. Die Quellensteuer für Lizenzen ist nach beiden Abkommen auf 0 % begrenzt. Bezogen auf die Dividende beträgt die Quellensteuer – unabhängig von der Beteiligungshöhe – nach beiden Abkommen 15 %, da Empfänger der Dividende keine Kapitalgesellschaft ist. Im Steuerabzugsverfahren kann dies nur bei Vorliegen einer (Teil-)Freistellungsbescheinigung gemäß § 50d Abs. 2 EStG berücksichtigt werden.[32]

Nach Tz. 2.1.2 des BMF-Schreibens vom 16. 4. 2010[33] zur Anwendung der DBA bei Personengesellschaften kann sich die KG wohl auf das DBA Deutschland-Ungarn berufen. Dasselbe ergibt sich seit dem 1. 7. 2013 aus § 50d Abs. 1 S. 11 EStG i. d. F. des AmtshilfeRLUmsG.[34]

Für Lizenzzahlungen ist nach dem DBA Deutschland-Ungarn kein Quellenbesteuerungsrecht vorgesehen.[35] Im Abzugsverfahren kann diese Begrenzung aber allenfalls bei Vorliegen einer Freistellungsbescheinigung berücksichtigt werden; letztlich ist dies jedoch noch unklar, denn § 50d Abs. 1 S. 11 EStG spricht nur von „Erstattung" und nicht – wie Abs. 3 der Vorschrift – von „Entlastung", die auch das Freistellungsverfahren umfasst.[36]

Der Quellensteuersatz für Dividenden beträgt nach dem DBA Deutschland-Ungarn ebenfalls 15 %, wenn – wie im Ausgangsfall – eine Beteiligung von weniger als 25 % vorliegt. Die KG kann danach die Erstattung der Kapitalertragsteuer für die Dividende beanspruchen, soweit sie 15 % übersteigt.

Bei Beteiligungen von mindestens 25 % würde sich die Frage stellen, ob eine Quellensteuerreduktion nach Art. 10 Abs. 2 lit. a DBA Deutschland-Ungarn auf 5 % in Betracht kommt. Fraglich ist, ob der Begriff „Gesellschaft", der nach Art. 3 Abs. 1 lit. e DBA Deutschland-Ungarn als „juristische Personen oder Rechtsträger, die für die Besteuerung wie juristische Personen behandelt werden", definiert wird, nach dem Recht Deutschlands oder Ungarns auszulegen ist. Nach in Deutschland wohl überwiegender Ansicht[37] ist auf das Recht des Quellenstaates abzustellen, so dass Deutschland die Frage, ob der Dividendenempfänger eine „Gesellschaft" ist, im Wege des Rechtstypenvergleichs mit Körperschaften nach § 1 KStG bestimmt und nicht an die Beurteilung des Ansässigkeitsstaates der Gesellschaft gebunden ist.

Fraglich und zweifelhaft ist, ob infolge der Regelung in § 50d Abs. 1 S. 11 EStG die Abkommensberechtigung von A und CH nach dem DBA Deutschland-Österreich und Deutschland-Schweiz bedeutungslos ist. Die Formulierung

---

29 Die Anerkennung einer bloß vermögensverwaltend tätigen ungarischen KG als ansässige Person entspricht einer konsequent abkommensorientierten Auslegung, die von der schweizerischen Verwaltungspraxis grundsätzlich und zu Recht verfolgt wird. Ebenso nach einem Teil der deutschen Lehre: *Schmidt/Blöchle* IStR 2003, 685 (688). Zur abkommensorientierten Auslegung als solcher siehe auch *Lüdicke* IStR 2011, 91.

30 Auf den zusätzlich erhobenen Solidaritätszuschlag in Höhe von 5,5 % der Einkommensteuer oder Körperschaftsteuer wird im Folgenden nicht näher eingegangen.

31 Eine Reduktion der Kapitalertragsteuer nach § 44a Abs. 9 EStG kommt nicht in Betracht, da der ausländische Dividendenempfänger aus deutscher Sicht keine beschränkt steuerpflichtige Körperschaft ist.

32 Eine Freistellung nach § 50d Abs. 2 EStG kommt nur für die Einkünfte aus den Lizenzgebühren, nicht jedoch für Dividenden aus Streubesitzbeteiligungen in Betracht.

33 Vgl. Fn. 10. Tz. 2.1.2 i. d. F. des Entwurfs zur Überarbeitung des BMF-Schreibens bezieht sich ausdrücklich auf § 50d Abs. 1 S. 11 EStG.

34 BGBl I 2013, 1809; vgl. auch *Lüdicke* in Brunsbach/Endres/Lüdicke/Schnitger, Deutsche Abkommenspolitik, IFSt-Schrift Nr. 480 (2012), 56 ff., und *Salzmann* IWB 2012, 359 (jeweils noch zur Fassung des Referentenentwurfs zum JStG 2013), sowie *Klein/Hagena* in H/H/R, EStG/KStG, § 50d EStG, Rn. 24 ff.

35 Sofern nach dem DBA zwischen Deutschland und dem Ansässigkeitsstaat der KG abweichend von den DBA Deutschland-Österreich und Deutschland-Schweiz Quellensteuer erhoben wird, können sich weitere Folgefragen ergeben. So besteht z. B. nach dem DBA Deutschland-Bulgarien ein Quellensteuerrecht von 5 % auf Lizenzzahlungen.

36 Für eine Erweiterung der Vorschrift auch auf das Freistellungsverfahren vgl. *Viebrock/Loose/Oskamp* Ubg 2013, 485 (492).

37 *Wassermeyer* in Wassermeyer, MA Art. 10 Rn. 71; *Grützner* in Gosch/Kroppen/Grotherr, DBA, Art. 10 Rn. 85 und *Gradel* in Strunk/Kaminski/Köhler, AStG/DBA, Art. 10 Rn. 47.1. Die Kommentierungen sind zum OECD-MA ergangen. Da Art. 3 Abs. 1 lit. e DBA Deutschland-Ungarn bzgl. der Definition der „Gesellschaft" der Regelung im OECD-MA entspricht, ergeben sich keine Abweichungen; vgl. auch *Pohl* (Fn. 13), Art. 3 Rn. 15.

des § 50d Abs. 1 S. 11 EStG deutet darauf hin, dass ein Erstattungsanspruch nur der KG zusteht.[38] In der Gesetzesbegründung[39] zum Entwurf des § 50d Abs. 1 S. 11 EStG wird auf den Kommentar zum OECD-MA, Nr. 5 zu Art. 1 OECD-MA verwiesen, wobei die Bedeutung dieses Hinweises unklar bleibt. Sollte das Gesetz in diesem Sinne zu verstehen sein, widerspräche dies dem Partnership Report, der in vergleichbaren Konstellationen von einer kumulativen Berechtigung der Gesellschaft und ihrer Gesellschafter ausgeht.[40] Die Frage hat namentlich Bedeutung, wenn – in Dreiecksverhältnissen – das Abkommen mit dem Ansässigkeitsstaat des Gesellschafters günstiger als dasjenige mit dem Ansässigkeitsstaat der Gesellschaft ist. Bedeutung hat die Frage auch dann, wenn der Gesellschafter ausgeschieden oder die Gesellschaft insolvent ist.[41] Ist jedoch die eigene Erstattungsberechtigung der Gesellschafter – richtigerweise – nicht ausgeschlossen, ergibt sich das praktische Problem, Doppelerstattungen zu verhindern.

Soweit die fraglichen Einkünfte dem in Deutschland ansässigen D zugerechnet werden, kommt Abkommensschutz zunächst in der Fallvariante in Betracht, in der die Einkünfte tatsächlich einer gewerblichen Betriebsstätte der KG in Ungarn zuzuordnen sind. Dies kann im Steuerabzugsverfahren aber weder im Wege der (Teil-)Freistellung noch im Wege der Erstattung nach § 50d Abs. 1 und 2 EStG berücksichtigt werden, sondern allein bei der Veranlagung des D im Rahmen der unbeschränkten Steuerpflicht.

Darüber hinaus setzt § 50d Abs. 1 S. 11 EStG für die Geltendmachung von Abkommensschutz durch die ungarische KG aber nicht voraus, dass deren Gesellschafter in Ungarn oder in dritten Staaten ansässig sind. Daher kann die KG sich auch insoweit auf das DBA Deutschland-Ungarn berufen, als die Einkünfte anteilig dem D zugerechnet werden und bei ihm im Rahmen der unbeschränkten Steuerpflicht zu erfassen sind.

3.2 Österreichische Lösung

3.2.1 Innerstaatliche Beurteilung

Die Einkünfte der KG sind nach österreichischem Steuerrecht anteilig den Gesellschaftern im Zeitpunkt ihres Entstehens zuzurechnen. Die ausländischen Anteilsinhaber D und CH unterliegen dabei hinsichtlich

- der anteiligen österreichischen Lizenzerträge in Österreich der beschränkten Steuerpflicht gemäß § 98 Abs. 1 Z 6 EStG i. V. m. § 28 Abs. 1 Z 3 EStG, wenn das Recht in einem inländischen Register eingetragen ist oder in einer inländischen Betriebsstätte verwertet wird.[42] Gemäß § 99 Abs. 1 Z 3 EStG ist dafür ein „Steuerabzug in besonderen Fällen" vorgesehen, der grundsätzlich 20 % (bei Option zur Berücksichtigung von Betriebsausgaben bzw. Werbungskosten allerdings 35 %) beträgt. Abkommensrechtlich steht freilich nach allen hier relevanten DBA das Besteuerungsrecht an den Lizenzgebühren ausschließlich dem Ansässigkeitsstaat des Empfängers zu.[43]
- der anteiligen österreichischen Zinsen nur dann der beschränkten Steuerpflicht gemäß § 98 Abs. 1 Z 5 EStG, wenn – verkürzt – eine unmittelbare oder mittelbare Besicherung der Forderung durch inländischen Grundbesitz besteht.[44] Nicht erfasste Zinsen sind auch vom (vorläufigen) Kapitalertragsteuerabzug befreit (§ 94 Z 13 TS 1 EStG). Abkommensrechtlich stünde nach allen hier relevanten DBA das Besteuerungsrecht an den Zinsen ohnehin ausschließlich dem Ansässigkeitsstaat des Empfängers zu.[45]
- der anteiligen österreichischen Dividenden der beschränkten Steuerpflicht gemäß § 98 Abs. 1 Z 5 lit. a EStG i. V. m. § 27 Abs. 2 Z 1 EStG. Die Steuer wird durch Kapitalertragsteuerabzug i. H. von 25 % erhoben (§§ 93 ff. EStG). Abkommensrechtlich darf Österreich im Verhältnis zu Deutschland und der Schweiz grundsätzlich eine 15%ige Quellensteuer erheben[46]; im Verhältnis zu Ungarn ist eine 10%ige Quellenbesteuerung vorgesehen, und zwar unabhängig von Art und Höhe der Beteiligung (kein Schachtelprivileg).[47]

Der inländische Anteilsinhaber A unterliegt demgegenüber grundsätzlich der unbeschränkten Steuerpflicht in Österreich. Stammen allerdings die Einkünfte – wie hier – aus einer österreichischen Quelle und fließen sie einer betrieblich tätigen Personengesellschaft in Ungarn („Personengesellschaftsbetriebsstätte") zu, entfaltet das DBA Österreich-Ungarn Sperrwirkung für die österreichische Besteuerung:

---

38 § 50d Abs. 1 S. 11 EStG i. d. F. AmtshilfeRLUmsG: „Ist der Gläubiger der Kapitalerträge oder Vergütungen eine Person, der die Kapitalerträge oder Vergütungen nach diesem Gesetz oder nach dem Steuerrecht des anderen Vertragsstaats nicht zugerechnet werden, steht der Anspruch auf völlige oder teilweise Erstattung des Steuerabzugs vom Kapitalertrag oder nach § 50a auf Grund eines Abkommens zur Vermeidung der Doppelbesteuerung nur der Person zu, der die Kapitalerträge oder Vergütungen nach den Steuergesetzen des anderen Vertragsstaats als Einkünfte oder Gewinne einer ansässigen Person zugerechnet werden." Laut *Wagner* in Blümich, EStG, § 50d Rn. 34 besteht kein Wahlrecht.

39 BT-Drs. 17/10000, 72.

40 Vgl. Partnership Report (Fn. 1), Beispiel 9.

41 *Lüdicke* (Fn. 34), 56 ff.

42 Verwertung ist jede Nutzung der überlassenen Sachen und Rechte, etwa durch Nutzen, Benutzen oder Gebrauchen durch eine eigene Tätigkeit des Berechtigten; siehe Rz. 7974 EStR 2000.

43 Siehe Art. 12 Abs. 1 DBA Österreich-Deutschland, Art. 12 Abs. 1 DBA Österreich-Schweiz und Art. 12 Abs. 1 DBA Österreich-Ungarn.

44 Zum weiten Verständnis der „mittelbaren" Sicherung durch die Verwaltungspraxis siehe *Kofler/Tumpel* in Achatz/Kirchmayr (Hrsg.), KStG (2011) § 21 Tz. 97. Es sei darauf hingewiesen, dass aufgrund des AbgÄG 2014 (öBGBl I 2014/13) für nach dem 31. 12. 2014 anfallende Zinsen die beschränkte Steuerpflicht wesentlich erweitert wird; dazu ausführlich *Kofler/Marschner* SWK 2014, 455 (464 ff.).

45 Siehe Art. 11 Abs. 1 DBA Österreich-Deutschland, Art. 11 Abs. 1 DBA Österreich-Schweiz und Art. 11 Abs. 1 DBA Österreich-Ungarn.

46 Siehe Art. 10 Abs. 2 DBA Österreich-Deutschland, Art. 10 Abs. 2 DBA Österreich-Schweiz.

47 Art. 10 Abs. 2 DBA Österreich-Ungarn. Es kann daher offen bleiben, ob eine in ihrem Ansässigkeitsstaat intransparente Personengesellschaft bei unterstellter Abkommensberechtigung ein Schachtelprivileg nach dem Muster des Art. 10 Abs. 2 OECD-MA („Gesellschaft (jedoch keine Personengesellschaft)") in Anspruch nehmen könnte; dies ablehnend z. B. *Wassermeyer* (Fn. 37), MA Art. 10 Rz. 71, wonach auf das Recht des Quellenstaates abzustellen sei; ablehnend auch Art. 10 Tz. 11 OECD-MK und Tz. 71 des Partnership Reports (Fn. 1).

Die Dividenden-, Zins- und Lizenzgebührenzahlungen fallen aus österreichischer Perspektive zunächst nicht unter Art. 10, 11 oder 12 DBA Österreich-Ungarn, weil diese Artikel nur auf grenzüberschreitende Erträge anwendbar sind. Denn nach diesen Artikeln müssen der Quellenstaat und der Ansässigkeitsstaat verschiedene Staaten sein. Dies trifft aber im Fall eines österreichischen Gesellschafters nicht zu, da die österreichischen Dividenden-, Zins- und Lizenzgebührenzahlungen aus österreichischer Perspektive aufgrund der Transparenz der ungarischen Gesellschaft steuerlich an eine in Österreich ansässige Person gezahlt werden.[48] Kommen diese Artikel aber nicht zur Anwendung, ist Österreich verpflichtet, Einkünfte einer ungarischen Betriebstätte, zu denen auch die österreichischen Einkünfte gehören, in Österreich gemäß Art. 7 DBA Österreich-Ungarn von der Besteuerung freizustellen.[49] Diese Freistellung kann nach der Verwaltungspraxis unmittelbar durch den inländischen Abzugsverpflichteten erfolgen, vorausgesetzt, er verfügt über sämtliche Unterlagen, die die DBA-Freistellungsverpflichtung belegen.[50] Da aber der inländische Anteilsinhaber A zugleich Gesellschafter der betrieblich tätigen ungarischen Personengesellschaft ist, sind auch die Betriebsstättengewinne nach Art. 7 i. V. m. Art. 22 DBA Österreich-Ungarn in Österreich unter Progressionsvorbehalt freizustellen. Eine vergleichbare Verpflichtung zur Freistellung ergibt sich freilich dann nicht, wenn die Gesellschaft bloß vermögensverwaltend tätig ist.

3.2.2 Abkommensrechtliche Beurteilung; Entlastungsberechtigung

Im Hinblick auf die österreichische Quellensteuer, die auf den Dividenden- und Lizenzgebührenzahlungen sowie allenfalls auch den Zinszahlungen an den deutschen bzw. schweizerischen Gesellschafter lastet, bleibt zu prüfen, wem die Entlastungsberechtigung zukommt: Die abkommensrechtliche Entlastung kann in Österreich entweder durch eine Entlastung an der Quelle oder durch ein Rückerstattungsverfahren herbeigeführt werden. Diesbezüglich legt § 1 DBA-Entlastungsverordnung (DBA-EntlastungsVO)[51] als Grundsatz fest, dass die Entlastung von inländischer Abzugsteuer für Einkünfte von Steuerausländern („im Ausland ansässigen Personen") unter den Voraussetzungen der §§ 2 bis 4 DBA-EntlastungsVO – bei sonstiger zwingender Entlastung im Rückerstattungsverfahren – unmittelbar an der Quelle erfolgen kann. Eine solche Entlastung an der Quelle kann – trotz der bestehenden Durchführungsverordnung[52] – auch im Verhältnis zur Schweiz durchgeführt werden.[53] Nach der DBA-EntlastungsVO ist der Vergütungsschuldner (Abzugsverpflichtete) verpflichtet, die Richtigkeit der Unterlassung des Steuerabzugs zu beweisen bzw. nach § 138 BAO glaubhaft zu machen (§ 1 DBA-EntlastungsVO).

Nach österreichischer Verwaltungspraxis[54] ist auch eine im Ausland als Körperschaft besteuerte Personengesellschaft (hier: die ungarische KG), die in Österreich quellensteuerbelastete Einkünfte bezieht (insb. Dividenden und Lizenzgebühren), eigenständig berechtigt, eine Steuerentlastung nach dem DBA Österreich-Ungarn in Österreich in Anspruch zu nehmen. Dies gilt unabhängig davon, dass auf österreichischer Seite die Quellensteuer von Einkünften erhoben wurde, die nicht der KG, sondern deren Gesellschaftern zugerechnet wurden.[55] Das österreichische BMF ist daher bereit, hybriden Gebilden, denen im Ausland die DBA-Ansässigkeit bestätigt wird, einen DBA-Entlastungsanspruch zu gewähren, also auch dann, wenn die Gesellschafter in dritten Staaten ansässig sind.[56] Bezieht daher eine im Ausland als Körperschaft besteuerte Personengesellschaft quellensteuerbelastete Einkünfte aus Österreich, „ist sie ungeachtet des Umstandes, dass auf österreichischer Seite die Abzugsteuer von Einkünften erhoben wurde, die nicht der Personengesellschaft, sondern den Gesellschaftern dieser Personengesellschaft zugerechnet wurden, berechtigt, eine abkommenskonforme Steuerentlastung in Österreich in Anspruch zu nehmen".[57] Diese Rechtsansicht wurde unlängst allerdings durch EAS 3300 (zumindest für Veräußerungsgewinne) ohne nähere Begründung und abweichend von den Überlegungen der OECD dadurch in Zweifel gezogen, dass im Fall einer Veräußerung einer Inlandsbeteiligung durch eine ausländische hybride Personengesellschaft das österreichische Besteuerungsrecht nicht durch Art. 13 des entsprechenden DBA eingeschränkt sei.[58]

Legt man – trotz EAS 3300 – der Frage der Entlastungsberechtigung die überwiegende Verwaltungspraxis zu Grunde, kommt es für Personengesellschaften damit – im

48 Siehe z. B. BMF v. 16. 5. 2006, EAS 2724; und v. 24. 8. 2006, EAS 2762 (zum umgekehrten Fall deutscher Kapitalerträge einer österreichischen Personengesellschaft mit deutschem Gesellschafter); v. 23. 10. 2006, EAS 2783 (zu Gewinnausschüttungen einer inländischen GmbH an eine slowakische Kommanditgesellschaft mit österreichischen Kommanditisten).

49 BMF v. 23. 10. 2006, EAS 2783 (zu Gewinnausschüttungen einer inländischen GmbH an eine slowakische Kommanditgesellschaft mit österreichischen Kommanditisten).

50 BMF v. 24. 8. 2006, EAS 2762. Angemerkt sei, dass die DBA-EntlastungsVO auf diesen Fall keine Anwendung findet, weil der österreichische Steuerpflichtige keine „im Ausland ansässige Person" i. S. des § 1 Abs. 1 der Verordnung ist.

51 BGBl III 2005/92 i. d. F. BGBl II 2006/44.

52 Vereinbarung zwischen Österreich und der Schweiz über die Durchführung der Entlastung bei Dividenden, Zinsen und Lizenzgebühren, BGBl 1975/65.

53 Siehe § 6 Abs. 3 TS 5 DBA-EntlastungsVO.

54 Vgl. BMF v. 31. 10. 1997, EAS 1151 (zu einer US Limited Partnership); v. 24. 3. 2009, EAS 3044 (zu einem luxemburgischen Investmentfonds); v. 21. 6. 2010, EAS 3168 (zu ausländischen Hybridpersonengesellschaften); siehe auch Pkt. 15 des Erlasses zur „Anwendung von Doppelbesteuerungsabkommen auf steuerabzugspflichtige Einkünfte" (BMF v. 10. 3. 2006, BMF-010221/0101-IV/4/2006), AÖF 2006/127. BMF v. 24. 3. 2009, EAS 3044, beruft sich hierfür ausdrücklich auf Beispiel 5 des „Partnership Reports" (Fn. 1), und Art. 1 Tz. 6.4 OECD-MK.

55 *Toifl* (Fn. 5), Rz. 16/49.

56 BMF v. 31. 10. 1997, EAS 1151 (zu einer US Limited Partnership); v. 24. 3. 2009, EAS 3044 (zu einem luxemburgischen Investmentfonds).

57 BMF v. 21. 6. 2010, EAS 3168 (zu ausländischen Hybridpersonengesellschaften).

58 Siehe BMF v. 25. 9. 2012, EAS 3300; dazu kritisch *Lang* IStR 2012, 857.

Unterschied zu Investmentfonds[59] – auch nicht auf die Abkommensberechtigung der Gesellschafter an: „Wird die Personengesellschaft im anderen Staat als Körperschaft besteuert und unterliegen daher im anderen Staat die gesamten Zahlungen aus Österreich in ihren Händen der Besteuerung, so ist auch dann die Entlastungsberechtigung für die Gesamtzahlung gegeben, wenn einzelne Gesellschafter der Personengesellschaft in Drittstaaten ansässig sein sollten."[60] Auch eine unmittelbare Entlastung an der Quelle ist unter den Voraussetzungen der DBA-EntlastungsVO möglich.[61] Erfolgt allerdings keine vollständige Entlastung an der Quelle, kann sich das Problem der „Doppelerstattung" aufwerfen: Da nämlich bei Auseinanderfallen der Ansässigkeit von Gesellschaft und Gesellschaftern mehrere Abkommen – hier: das DBA Österreich-Ungarn für die Personengesellschaft und die DBA Österreich-Schweiz und Österreich-Deutschland jeweils für die Gesellschafter – simultan anwendbar sein können, ist nach einer (alten) Einzelerledigung als Vorkehrung gegen Doppelrückerstattungen vom zuständigen österreichischen Finanzamt der ausländischen Personengesellschaft dieser eine Erklärung abzuverlangen, dass die Gesellschafter keine gesonderten Rückerstattungsanträge einbringen werden.[62]

3.3 Schweizerische Lösung

3.3.1 Innerstaatliche Beurteilung

Dividenden, die die ungarische KG von einer schweizerischen Kapitalgesellschaft bezieht, unterliegen der schweizerischen Verrechnungssteuer von 35 %.[63] Einer solchen unterliegen auch Zinsen auf Obligationen oder Kundenguthaben[64], nicht hingegen auf privaten oder geschäftlichen Einzeldarlehen ohne Verbriefung. Vorbehalten bleibt der Fall, dass die Zinsen bzw. die Darlehensschuld durch schweizerische Grundstücke besichert sind, womit für die im Ausland ansässigen Gläubiger eine wirtschaftliche Zugehörigkeit nach Einkommensteuerrecht begründet und eine Quellensteuer ausgelöst wird.[65] Auf Lizenzgebühren erhebt die Schweiz keine Quellensteuer.

Verrechnungssteuerpflichtig ist der die Dividenden oder Zinsen entrichtende schweizerische Leistungsschuldner.[66] Er hat die geschuldete Verrechnungssteuer zwingend auf den Leistungsempfänger zu überwälzen[67], und zwar unabhängig davon, wer Leistungsempfänger ist. Dieser ist am Erhebungsverfahren nicht beteiligt und hat darin weder Rechte noch Pflichten.[68] Die Verrechnungssteuer ist im vorliegenden Fall demzufolge auf der gesamten Dividendenzahlung und gegebenenfalls auf der gesamten Zinszahlung geschuldet.

3.3.2 Abkommensrechtliche Beurteilung; Entlastungsberechtigung

Nach schweizerischer Verrechnungssteuerpraxis findet in der vorliegenden Konstellation das DBA Schweiz-Ungarn Anwendung. Nach Art. 10 Abs. 2 DBA Schweiz-Ungarn steht der Schweiz auf Dividenden eine Quellensteuer von 10 % zu.[69] Der gleiche Quellensteuersatz gilt nach Art. 11 Abs. 2 DBA Schweiz-Ungarn für Zinsen. Die ungarische KG ist als abkommensberechtigte Person[70] dem-

---

59 Dazu BMF v. 24. 3. 2009, EAS 3044 (zu einem luxemburgischen Investmentfonds), und Rz. 54 InvFR 2008, wo folgendes ausgeführt wird: „Für nach dem 31. 12. 2007 gestellte Anträge kann eine Rückzahlung inländischer KESt an einen ausländischen Kapitalanlagefonds nur dann erfolgen, wenn für den Fonds eine Ansässigkeitsbescheinigung erteilt worden ist, und dieser Fonds nachweist oder in schlüssiger Form glaubhaft macht, in welchem Ausmaß die österreichischen Kapitalerträge begünstigungsfähigen Anteilinhabern zugehen. Begünstigungsfähig sind Anteilinhaber, die in Staaten ansässig sind, mit denen Österreich ein dem OECD-MA im gegebenen Zusammenhang (insb. Dividenden) entsprechendes Doppelbesteuerungsabkommen abgeschlossen hat. Ist an einem Fonds ein Anteilsinhaber zumindest zu 10 % beteiligt, ist für eine Erstattung inländischer KESt zusätzlich die Ansässigkeitsbescheinigung dieses Anteilinhabers erforderlich."

60 Pkt. 15 des Erlasses zur „Anwendung von Doppelbesteuerungsabkommen auf steuerabzugspflichtige Einkünfte" (BMF v. 10. 3. 2006, BMF-010221/0101-IV/4/2006), AÖF 2006/127.

61 Nach § 3 Abs. 1 DBA-EVO muss die Personengesellschaft hierbei die Erklärung abgeben, dass ihre Betätigung über eine bloße Vermögensverwaltung hinausgeht und dass sie folglich eine betriebliche Tätigkeit entfaltet; siehe auch Pkt. 4 des Erlasses zur „Anwendung von Doppelbesteuerungsabkommen auf steuerabzugspflichtige Einkünfte" (Fn. 54). Auch in diesem Fall, wenn also der Einkünfteempfänger eine ausländische Personengesellschaft ist, die im Ausland wie eine Körperschaft besteuert wird, ist das österreichische Formular für juristische Personen („ZS-QU2") anwendbar; siehe Pkt. 3 des Erlasses zur „Anwendung von Doppelbesteuerungsabkommen auf steuerabzugspflichtige Einkünfte" (Fn. 54), und ebenso BMF v. 21. 6. 2010, EAS 3168 (zu ausländischen Hybridpersonengesellschaften). Nicht verlangt wird dabei, dass im Fall hybrider Personengesellschaften auch Ansässigkeitsbescheinigungen der Gesellschafter dem inländischen Abzugspflichtigen (dem Schuldner der Einkünfte) zugeleitet werden; siehe wiederum BMF v. 21. 6. 2010, EAS 3168 (zu ausländischen Hybridpersonengesellschaften).

62 BMF v. 31. 1. 1997, EAS 1151 (zu einer US Limited Partnership). Interessant ist die österreichische Lösung im umgekehrten Fall: Die österreichische Praxis erteilt unter gewissen Voraussetzungen auch Ansässigkeitsbescheinigungen für inländische Personengesellschaften (siehe Pkt. 5 des Erlasses „Entlastung steuerpflichtiger Auslandseinkünfte in Österreich ansässiger Steuerpflichtiger auf Grund von Doppelbesteuerungsabkommen; Verwendung von Ansässigkeitsbestätigungen" (BMF v. 23. 8. 2004, BMF-040101/31-IV/4/04), AÖF 2004/230 i. d. F. 2006/62). Nach dem Erlass muss aber diesfalls einerseits „gewährleistet sein, dass für alle in der Personengesellschaft zusammengeschlossenen Gesellschafter die Abkommensberechtigung bereits länger als zwei Jahre besteht", andererseits „müssen sämtliche Gesellschafter eine schriftliche Erklärung abgeben, dass sie für die zu entlastenden Einkünfte der Personengesellschaft bislang weder eine eigene Ansässigkeitsbestätigung erhalten bzw. beantragt haben noch künftig eine beantragen werden".

63 Art. 4 Abs. 1 lit. b i. V. m. Art. 13 Abs. 1 lit. a VStG.

64 Art. 4 Abs. 1 lit. a und d i. V. m. Art. 13 Abs. 1 lit. a VStG.

65 Art. 5 Abs. 1 lit. c und 94 DBG. Die gleiche Regelung enthalten gestützt auf Art. 4 Abs. 2 lit. c und 35 Abs. 1 lit. e StHG auch die kantonalen Steuergesetze. Auf diese Fallkonstellation wird im Folgenden aber nicht weiter eingegangen.

66 Art. 10 Abs. 1 VStG.

67 Art. 14 Abs. 1 VStG.

68 Dieser Grundsatz gilt auch für das Meldeverfahren als eine besondere Art der Erhebung der Verrechnungssteuer. Auch wenn das Meldeverfahren mit der Prüfung der Rückerstattungsberechtigung des Leistungsempfängers, die für das Meldeverfahren zwingend vorliegen muss, zusammenfällt, ist es ausschließlich vom Leistungsschuldner als steuerpflichtige Person zu führen. Auf das Meldeverfahren kann im Rahmen dieses Beitrags allerdings nicht weiter eingegangen werden.

69 Der Quellensteuersatz von 10 % gilt sowohl für Streubesitzdividenden wie auch für Dividenden auf qualifizierten Beteiligungen.

70 Vgl. Ziff. 2.3 vorne.

zufolge in beiden Fällen berechtigt, die Verrechnungssteuer im Umfang von 25 % zurückzuverlangen.[71] Voraussetzung ist, dass sie an den Dividenden bzw. Zinsen nutzungsberechtigt ist. Wie nach der österreichischen Verwaltungspraxis ist es auch nach der schweizerischen ohne Bedeutung, dass die Gesellschafter der ungarischen KG in Drittstaaten ansässig sind.

Die schweizerische Verrechnungssteuerpraxis folgt demnach den Empfehlungen des Partnership Reports und richtet sich bei abkommensberechtigten Personengesellschaften für die abkommensrechtliche Qualifikation nach der abkommenskonformen Einkünftezurechnung des Ansässigkeitsstaats.[72] Diese Praxis geht mit den Bemühungen der Schweiz einher, schweizerische Personengesellschaften in ihren Abkommen[73] – trotz innerstaatlich transparenter Behandlung – als ansässige und damit abkommensberechtigte Personen zu bezeichnen. Auch wenn die Abkommensberechtigung und die Einkünftezurechnung zwei voneinander getrennte Aspekte sind, wäre diese Abkommenspolitik zweck- und sinnlos, würde den abkommensberechtigten ausländischen Personengesellschaften über eine innerstaatlich differente Zurechnung der Einkünfte ein Anspruch auf das maßgebliche DBA wieder versagt.[74]

Ein Zurechnungskonflikt ergibt sich nach dem schweizerischen Steuerrecht zudem nicht in gleicher Weise wie nach dem deutschen und österreichischen.[75] Das Verrechnungssteuerrecht nimmt im Erhebungsverfahren keine Zurechnung der verrechnungssteuerbelasteten Einkünfte an einen bestimmten Leistungsempfänger vor; der Leistungsschuldner hat die verrechnungssteuerpflichtige Leistung „ohne Rücksicht auf die Person des Gläubigers"[76] zu kürzen. Der Leistungsempfänger ist erst am Rückerstattungsverfahren beteiligt. Bei einem im Ausland ansässigen Leistungsempfänger richtet sich die Rückerstattungsberechtigung dabei einzig nach dem maßgebenden DBA. Ein innerstaatlicher Anspruch auf Rückerstattung der Verrechnungssteuer besteht nicht.

Bei dieser Rechtslage stellt sich auch für die Schweiz die Frage, ob alternativ D und A gestützt auf das DBA Schweiz-Deutschland bzw. Schweiz-Österreich die auf der Dividende und gegebenenfalls auf den Zinsen erhobene Verrechnungssteuer zurückverlangen können. Nach dem DBA Schweiz-Deutschland wie auch Schweiz-Österreich steht dem Quellenstaat für Dividenden grundsätzlich eine Quellensteuer von 15 % zu.[77] Zinsen sind nach beiden DBA einzig im Ansässigkeitsstaat steuerbar.[78] Die schweizerische Verwaltungspraxis hat sich zu dieser Frage bislang nicht geäußert. Eine Mitteilung der Eidg. Steuerverwaltung liegt aber zum Verhältnis zwischen der Schweiz und Deutschland für diejenigen Fälle vor, in denen ¾ der Teilhaber einer Personengesellschaft im jeweiligen Staat ansässig sind.[79] In diesem Fall anerkennt die Eidg. Steuerverwaltung eine alternative Berechtigung, und die Beteiligten können wählen, ob die Personengesellschaft selbst oder die Gesellschafter einzeln die Rückerstattung geltend machen wollen.[80] In der schweizerischen Literatur wird eine alternative Berechtigung der Teilhaber der Personengesellschaft – entsprechend dem Partnership Report[81] – denn auch bejaht, wenn der Ansässigkeitsstaat der Gesellschafter einer transparenten Betrachtung folgt und die quellensteuerbelasteten Einkünfte innerstaatlich den Gesellschaftern zurechnet.[82] Der D und der A sind in Deutschland bzw. Österreich ansässig und demnach abkommensberechtigt; nach innerstaatlichem Recht werden ihnen die mit der schweizerischen Verrechnungssteuer belasteten Einkünfte zugerechnet. Sie können

---

71 *Kolb* FStR 2006, 137 (145) (in Bezug auf eine französische Personengesellschaft bzw. eine US-amerikanische LLC, die dafür optieren, als Kapitalgesellschaften besteuert zu werden) sowie im Ergebnis Schweizerische Steuerkonferenz (Fn. 27). Dazu auch *Kollruss* FStR 2013, 284 (290 f.). Vgl. im weiteren *Locher*, Einführung in das internationale Steuerrecht der Schweiz, 3. Aufl., 2005, S. 270; *Lissi*, Steuerfolgen von Gewinnausschüttungen schweizerischer Kapitalgesellschaften im internationalen Konzernverhältnis, Diss. Universität Zürich 2007, S. 155. Im weiteren auch BVGer v. 9. 9. 2010, A-2784/2010, E. 8.1.3.1 (in Bezug auf eine US LCC).

72 Dieser Betrachtungsweise stimmt die schweizerische Literatur nahezu einhellig zu: *Danon* Intertax 2004, 210 (217); *Danon/Salomé*, Double Non-Taxation, Cahiers de droit fiscal international, Vol. 89a, Amsterdam 2004, 684 ff.; *Lissi* (Fn. 71), S. 155 f.; *Oberson*, Précis de droit fiscal international, 3ème édition, 2009, § 7 N 338; *Torrione* (Fn. 5), S. 254 ff. Implizit auch *Waldburger* FStR 2002, 34 (36).

73 Entsprechende Bestimmungen finden sich u. a. in den DBA der Schweiz mit Belgien, Finnland, Frankreich, Großbritannien, Irland, Italien, Portugal, Schweden, sowie den USA. Ausführlich dazu *Salomé*, International Taxation of Partnerships: Divergences in the Personal Attribution of Income, 2002, S. 58 ff.; *Oberson* (Fn. 72), § 7 N 332 ff.

74 Ähnlich *Danon/Salomé* (Fn. 72), 685 f. Vgl. auch *Lissi* (Fn. 71), S. 155 f., m. w. N.

75 Anders stellt sich die Rechtslage allerdings dar, wenn auf die schweizerischen Einkünfte nicht die Verrechnungssteuer, sondern eine Quellensteuer nach Einkommensteuerrecht erhoben wird. Ausnahmsweise kann dies bei Zinsen der Fall sein, und zwar dann, wenn Zinsen auf durch Liegenschaften in der Schweiz gesicherte Forderungen ins Ausland entrichtet werden (Art. 5 Abs. 1 lit. c DBG sowie Art. 4 Abs. 2 lit. c StHG) und das maßgebende DBA eine (begrenzte) Quellenbesteuerung auf Zinsen zulässt. Nach Einkommensteuerrecht quellensteuerpflichtig ist der ausländische Leistungsempfänger. Der schweizerische Leistungsschuldner ist Steuersubstitut. In diesen Konstellationen ist demnach eine innerstaatliche Zurechnung vorzunehmen, und diese kann von derjenigen des Ansässigkeitsstaats abweichen, wobei die innerstaatliche Zurechnung nach schweizerischem Verständnis der abkommensrechtlichen weichen muss.

76 Zit. *Reich/Bauer-Balmelli* in Zweifel/Beusch/Bauer-Balmelli (Hrsg.), Kommentar zum Schweizerischen Steuerrecht, Bundesgesetz über die Verrechnungssteuer (VStG), 2. Aufl., 2012, Art. 14 N 22.

77 Art. 10 Abs. 2 lit. c DBA Schweiz-Deutschland; Art. 10 Abs. 2 DBA Schweiz-Österreich.

78 Art. 11 Abs. 1 DBA Schweiz-Deutschland und DBA Schweiz-Österreich.

79 Personengesellschaften können gemäß den DBA Schweiz-Deutschland und Schweiz-Österreich die Steuerentlastung auf Dividenden, Zinsen und Lizenzgebühren unter der Voraussetzung selber beantragen, dass mindestens drei Viertel der Gewinne der Gesellschaft Personen zustehen, die im Sitzstaat ansässig sind. Im Verhältnis zu Deutschland festgehalten im Verhandlungsprotokoll v. 16. 6. 1971 zu den Art. 10 bis 12. Im Verhältnis zu Österreich vereinbart in Art. 28 Abs. 6 DBA Schweiz-Österreich.

80 Mitteilung der Eidg. Steuerverwaltung v. 11. 3. 2005, Musterbeispiele für eine einheitliche Praxis, Personengesellschaft im Ausland/Erstattung von der VSt, in *Locher/Meier/von Siebenthal/Kolb*, Doppelbesteuerungsabkommen Schweiz-Deutschland 1971 und 1978, Loseblattsammlung, Band 6, B 10.3 Nr. 2. Vgl. auch *Lissi* (Fn. 71), S. 149 f.

81 Partnership Report (Fn. 1), Beispiel 9.

82 *Lissi* (Fn. 71), S. 156 f.; *Salom*, L'attribution du revenu en droit fiscal suisse et international, Diss. Univ. Neuchâtel, Genève 2010 (Schriftenreihe: Centre de droit commercial, fiscal et de l'innovation, Band 3), S. 220 f.; *Salomé* (Fn. 73), S. 80 f.

alternativ eine Rückerstattung der Verrechnungssteuer nach dem DBA Schweiz-Deutschland bzw. Schweiz-Österreich verlangen, sofern sie an den Dividenden bzw. Zinsen nutzungsberechtigt sind.

Anders stellt sich die Rechtslage für den CH dar. Der CH kann sich als in der Schweiz ansässige Person nicht auf das DBA Schweiz-Ungarn berufen und deshalb keinen abkommensrechtlichen Rückerstattungsanspruch geltend machen. Wird wiederum sinngemäß die Mitteilung der Eidg. Steuerverwaltung zur Rückerstattung der Verrechnungssteuer im Verhältnis Schweiz-Deutschland herangezogen[83], wird dem CH ein Rückerstattungsanspruch aber auch gestützt auf das Verrechnungssteuerrecht mit der Begründung verwehrt, dass die entsprechenden Dividenden und Zinsen in der Schweiz nicht steuerbar seien.[84] Sofern diese Argumentationslinie überhaupt zulässig ist[85], kommt sie hauptsätzlich zum Tragen, wenn die ungarische KG unternehmerisch tätig ist und der CH in Ungarn einen Geschäftsbetrieb führt, der sowohl nach innerstaatlichem Einkommensteuerrecht wie nach Art. 7 Abs. 1 i. V. m. Art. 24 Abs. 2 lit. a DBA Schweiz-Ungarn von der schweizerischen Einkommensteuer freigestellt ist.[86] Bei einer bloß vermögensverwaltend tätigen ungarischen KG trifft sie nur zu, wenn der konsequenten abkommensorientierten Auslegung gefolgt und der ungarischen KG als abkommensberechtigten Person auch die aus schweizerischen Quellen fließenden Dividenden und Zinsen uneingeschränkt zugerechnet werden.[87]

4. Besteuerung der Einkünfte auf Ebene des Gesellschafters

4.1 Deutsche Lösung

Infolge der nach Typenvergleich anzunehmenden Transparenz der KG sind die Lizenzeinkünfte/Zinseinkünfte und Dividenden dem D im Zeitpunkt ihres Entstehens anteilig zuzurechnen. Hieran ändert die abweichende Qualifikation der KG nach ungarischem Steuerrecht ebenso wenig etwas wie das mit Ungarn abgeschlossene DBA. Nach dem BFH-Urteil vom 25. 5. 2011[88] ändert die (mögliche) Abkommensberechtigung der KG, die aus ihrer Besteuerung als Körperschaftsteuersubjekt nach ungarischem Steuerrecht folgt, nichts an der Zurechnung der Einkünfte zu ihren Gesellschaftern. Auch die aufgrund des OECD Partnership Reports aufgenommene Tz. 6.1 S. 2 zu Art. 1 OECD-MK sieht keine Beschränkung des Besteuerungsrechts des Ansässigkeitsstaats der Gesellschafter vor.

4.1.1 Variante 1: Vermögensverwaltende Personengesellschaft

Im Falle einer vermögensverwaltenden KG stammen die Einkünfte aus deutscher Sicht nach Maßgabe des DBA Deutschland-Ungarn nicht aus Ungarn.

Soweit die dem D zuzurechnenden Lizenz- und Zinseinkünfte anteilig aus Deutschland stammen, kann Deutschland sie uneingeschränkt besteuern. Dies entspricht den Ausführungen des OECD Partnership Reports zu Example 16.[89] Soweit diese Einkünfte des D anteilig aus Österreich und der Schweiz stammen, steht nach den DBA mit Österreich und der Schweiz das alleinige Besteuerungsrecht Deutschland zu. Die Zinseinkünfte unterliegen in Deutschland der Abgeltungsteuer von 25 %.[90]

Soweit die dem D zuzurechnenden Dividenden anteilig aus Deutschland stammen, kann Deutschland sie uneingeschränkt besteuern; die Dividende unterliegt gemäß § 32d EStG der Abgeltungsteuer von 25 %; dies entspricht der ggf. einbehaltenen Kapitalertragsteuer. Soweit die dem D zuzurechnenden Dividenden anteilig aus Österreich und der Schweiz stammen, steht nach den DBA mit Österreich und der Schweiz den Quellenstaaten ebenfalls ein Besteuerungsrecht zu. Die Dividenden unterliegen in Deutschland nach § 32d EStG der Abgeltungsteuer. Die Doppelbesteuerung wird durch die Anrechnungsmethode vermieden[91], eine ggf. in Österreich und der Schweiz in Übereinstimmung mit dem jeweiligen DBA erhobene Steuer ist nach § 32d Abs. 5 EStG anzurechnen.

Im Verhältnis zu Ungarn kann es für alle Einkunftsströme zu einer Doppelbesteuerung kommen, soweit Ungarn diese der Körperschaftsteuer auf Ebene der KG unterwirft. Nach deutscher Praxis[92] wird dabei die anteilige von der KG entrichtete ungarische Körperschaftsteuer „berücksichtigt“,

---

83 Mitteilung der Eidg. Steuerverwaltung v. 11. 3. 2005 (Fn. 80).

84 Mitteilung der Eidg. Steuerverwaltung v. 11. 3. 2005 (Fn. 80), Beispiele 2 - 5; *Kolb* FStR 2006, 137 (143).

85 Das Verrechnungssteuerrecht knüpft die Rückerstattung der Verrechnungssteuer nicht an die tatsächliche Besteuerung der belasteten Einkünfte an. Zwar ist Voraussetzung für die Rückerstattung, dass die belasteten Einkünfte frist- und formgerecht in der Steuererklärung der steuerpflichtigen Person deklariert werden. Eine solche Deklaration geschieht für die Anwendung des Progressionsvorbehalts aber auch für die im Ausland freigestellten Einkünfte. Es ist deshalb fraglich, ob dem CH die Rückerstattung der Verrechnungssteuer aus innerstaatlicher Sicht tatsächlich verweigert werden darf. Kritisch ebenfalls *Lissi* (Fn. 71), S. 149 ff.

86 Es liegt die gleiche Situation vor, die sich ergibt, wenn verrechnungssteuerbelastete Dividenden oder Zinsen der ausländischen Betriebsstätte eines schweizerischen Unternehmens zugerechnet werden. In diesem Fall wird dem schweizerischen Unternehmen eine Rückerstattung der Verrechnungssteuer gestützt auf das Verrechnungssteuerrecht verweigert. Die Eidg. Steuerverwaltung gewährt dem schweizerischen Unternehmen in diesem Fall aber eine Rückerstattung der Verrechnungssteuer nach den im DBA mit dem Betriebsstättenstaat vereinbarten Rückerstattungssätzen (*Bauer-Balmelli/Küpfer*, Die Praxis der Bundessteuern, II. Teil: Stempelabgaben und Verrechnungssteuer, Band 2, VStG Art. 24 Abs. 3 Nr. 15). Auch wenn diese Praxis auf Billigkeitserwägungen beruht und sich nicht auf eine klare gesetzliche Grundlage stützen lässt, muss sie konsequenterweise auch auf den vorliegenden Fall zur Anwendung kommen, womit dem CH bei dieser Argumentationslinie – trotz fehlender Anwendbarkeit des DBA Schweiz-Ungarn – eine Rückerstattung der Verrechnungssteuer auf Dividenden von 20 % und eine vollumfängliche Rückerstattung der Verrechnungssteuer auf Zinsen zu gewähren ist.

87 Dazu auch Ziff. 2.3 vorne und Ziff. 4.3.1 hinten.

88 Vgl. Fn. 11.

89 Vgl. Tz. 127 des Partnership Reports (Fn. 1); zu dieser Frage gab es jedoch auch eine Mindermeinung, nach der der Ansässigkeitsstaat des Gesellschafters an einer Besteuerung der in seinem Gebiet entstandenen Einkünfte gehindert sei, vgl. Tz. 126 des Partnership Reports (Fn. 1).

90 Annahme: es liegt keine Ausnahme nach § 32d Abs. 2 EStG vor.

91 Art. 23 Abs. 1 lit. b DBA Deutschland-Österreich und Art. 24 Abs. 1 Nr. 2 DBA Deutschland-Schweiz.

92 So Tz. 4.1.4.1 des BMF-Schrb. v. 16. 4. 2010 (Fn. 10), wo nicht zwischen gewerblich tätigen und vermögensverwaltenden Personengesellschaften unterschieden wird; vgl. auch *Lüdicke* IStR 2011, 91 (94, Fn. 34 m. w. N.).

also angerechnet. Nach Auffassung der deutschen Finanzverwaltung spielt es dafür im Rahmen des § 34c EStG wohl keine Rolle, dass die fraglichen Einkünfte nicht i. S. des § 34d EStG originär aus Ungarn stammen.[93] Diese Auffassung ist zutreffend und steht in Übereinstimmung mit dem Partnership Report[94], denn aus ungarischer Sicht werden die Einkünfte der KG im Einklang mit dem Abkommensrecht besteuert. Daher spricht alles dafür, dass dasselbe auch für die Anrechnung im Rahmen der Abgeltungsteuer nach § 32d EStG gilt.

Soweit Deutschland neben der ungarischen Steuer auch die Quellensteuern aus Österreich bzw. der Schweiz anrechnet[95], sind nach dem Wortlaut des § 34c Abs. 1 EStG i. V. m. § 68a EStDV[96] jeweils zwei getrennte Höchstbeträge für die Anrechnung zu ermitteln („per country limitation").[97] Im Rahmen der Anrechnung nach § 32d Abs. 5 EStG ist allerdings keine staatenbezogene Höchstbetragsberechnung durchzuführen[98], sondern für jeden einzelnen Kapitalertrag die Höchstgrenze von 25 % ausländischer Steuer zu beachten.[99]

4.1.2 Variante 2: Unternehmerisch tätige Personengesellschaft

Die Einkünfte stammen nach Maßgabe des DBA Deutschland-Ungarn aus der ungarischen Betriebsstätte. Sofern die Voraussetzungen des Aktivitätsvorbehalts in Art. 22 Abs. 1 lit. c DBA Deutschland-Ungarn erfüllt sind, sind sie bei D unter Progressionsvorbehalt freizustellen; anderenfalls kann Deutschland sie besteuern.[100] In diesem Fall gilt zur Anrechnung der ungarischen Körperschaftsteuer gemäß § 34c EStG das zuvor zur vermögensverwaltenden KG Gesagte entsprechend; Quellensteuern aus Österreich und der Schweiz sind dann ebenfalls anzurechnen.[101]

4.2 Österreichische Lösung

4.2.1 Variante 1: Vermögensverwaltende Personengesellschaft

Der österreichische Gesellschafter ist mit den ihm nach österreichischem Steuerrecht unmittelbar zugerechneten Dividenden-, Zins- und Lizenzeinkünften in Österreich unbeschränkt steuerpflichtig. Aus abkommensrechtlicher Sicht ändert nach Ansicht des BMF der bloße Umstand, dass die Personengesellschaft in Ungarn intransparent ist, nichts an der Zurechnung der Einkünfte zu ihren Gesellschaftern.[102] Das DBA Österreich-Ungarn bewirkt allerdings nach Ansicht des BMF eine Einschränkung des österreichischen Besteuerungsrechts: Bereits bisher ging die Verwaltungspraxis ganz allgemein dann von einer Freistellungsverpflichtung nach dem Abkommen mit dem Personengesellschaftsstaat in Fällen von Qualifikationskonflikten aus, wenn der Personengesellschaftsstaat die Einkünfte als betriebliche und damit von Art. 7 OECD-MA erfasste ansieht und daher nach Art. 3 Abs. 2 OECD-MA auf Grund des Abkommens „besteuern darf" (Art. 23 Abs. 1 OECD-MA).[103] Die jüngere Verwaltungspraxis hat diesen Gedanken nunmehr generell auf Fälle von Zurechnungskonflikten in Dreistaatenkonstellationen ausgedehnt, in denen der Personengesellschaftsstaat (schon aufgrund der Intransparenz) nach seinem Recht und ohne Verletzung des österreichisch-ungarischen Abkommens die aus einem dritten Staat stammenden Dividenden-, Zins- und Lizenzeinkünfte besteuert[104] und deshalb eine Doppelbesteuerung droht.[105] In diesem Sinne führt das BMF zur hier fraglichen Konstellation folgendes aus:

„Ungarn ist durch das DBA-Ö/H nicht gehindert, den nach seinem Recht in seinem Staatsgebiet ansässigen Einkünfteempfänger (die in Ungarn als Kapitalgesellschaft zu besteuernde B.T.) mit den Kapitalerträgen und Lizenzgebühren zu besteuern. Diese Auffassung stützt sich auf Beispiel 17 und Abs. 131 des OECD-Partnership-Reports. Die dadurch eintretende Doppelbesteuerung ist auf der Grundlage des Methodenartikels (Art. 22 DBA-Ö/Ungarn) im Ansässigkeitsstaat des Gesellschafters zu beseitigen. Da im DBA-Ö/

---

93 Vgl. den Wortlaut der Tz. 4.1.4.1 des BMF-Schrb. v. 16. 4. 2010 (Fn. 10).

94 Vgl. zur Verpflichtung Deutschlands zur Anrechnung der ungarischen Körperschaftsteuer Tz. 129 mit Verweis auf Beispiel 18, Tz. 139 des Partnership-Reports (Fn. 1). Vgl. auch Art. 23 Tz. 69.2. OECD-MK.

95 Vgl. auch Tz. 4.1.2 des BMF-Schrb. v. 16. 4. 2010 (Fn. 10), letzter Satz, welcher nicht nach dem „Sitzstaat" der vermögensverwaltenden Personengesellschaft unterscheidet.

96 Die über die KG bezogenen Einkünfte müssen in Folge der sich aus dem DBA Deutschland-Ungarn ergebenen Verpflichtung zur Anrechnung der ungarischen Körperschaftsteuer als aus Ungarn stammend i. S. des § 68a EStDV angesehen werden.

97 Die damit zusammenhängende Problematik einer möglicherweise insgesamt „zu hohen" Anrechnung ist bislang – soweit ersichtlich – kaum erörtert.

98 Vgl. *Weber-Grellet* in Schmidt, EStG, § 32d Rn. 18 m. w. N.

99 Vgl. *Treiber* in Blümich, EStG, § 32d Rn. 110.

100 Die subject to tax-Klausel in Art. 22 Abs. 1 lit. a DBA Deutschland-Ungarn wird aufgrund der Besteuerung in Ungarn im Regelfall keine Anwendung finden. Zur Ablehnung der atomisierenden Betrachtungsweise im BMF-Schrb. v. 20. 6. 2013 (BStBl I 2013, 980, IStR 2013, 752) vgl. *Lüdicke* IStR 2013, 721 sowie *Gebhardt/Reppel* IStR 2013, 760.

101 So jetzt wohl auch die Finanzverwaltung, vgl. BMF (Fn. 100), Tz. 2.3 a. E.; dazu *Lüdicke* IStR 2013, 721 (730 f.). Zum Zusammentreffen zweier Anrechnungshöchstbeträge vgl. Fn. 97.

102 Z. B. BMF v. 18. 11. 2008, EAS 3018 (zu einer slowakischen Kommanditgesellschaft); v. 23. 11. 2012, EAS 3304 (zu einer vermögensverwaltenden ungarischen Personengesellschaft).

103 Siehe insb. BMF v. 2. 7. 1999, EAS 1477 (zu einer schweizerischen Wertpapier-KG). Ein besonderer Anwendungsfall dieser Sichtweise lag in der „gewerblichen Prägung" nach deutschem Steuerrecht: So ging die österreichische Verwaltungspraxis früher von einem Qualifikationskonflikt bei Annahme gewerblicher Prägung durch Deutschland aus (z. B. Beteiligung von Österreichern an einer deutschen GmbH & Co KG) und folgerte eine Verpflichtung zur Beseitigung der Doppelbesteuerung nach Art. 23 (i. V. m. Art. 3 Abs. 2) DBA Deutschland in Österreich; siehe insb. Rz. 301 VPR 2010; weiters z. B. BMF v. 31. 7. 2000, EAS 1668; und BMF v. 11. 5. 2011, EAS 3209. Diese Ansicht wird aber von Österreich nicht mehr aufrechterhalten, nachdem die deutsche Rechtsprechung nunmehr davon ausgeht, dass die gewerbliche Prägung nach nationalem Recht nicht auf das DBA-Recht „durchschlägt" (z. B. BFH v. 25. 5. 2011, vgl. Fn. 11; BFH v. 24. 8. 2011, I R 46/10, IStR 2011, 925 m. Anm. *Wassermeyer*); dazu BMF v. 27. 1. 2012, EAS 3256.

104 So nunmehr ausdrücklich BMF v. 23. 11. 2012, EAS 3304; ebenso bereits in diese Richtung wohl BMF v. 21. 9. 2009, EAS 3087.

105 Siehe zur Abgrenzung von Doppelnichtbesteuerungsfällen auch BMF v. 23. 11. 2012, EAS 3304, i. V. m. BMF v. 18. 11. 2008, EAS 3018 (zu einer slowakischen Kommanditgesellschaft).

Ungarn die Befreiungsmethode für die Beseitigung der Doppelbesteuerung in allen Fällen angewendet wird, in denen Einkünfte nach dem Abkommen in Ungarn besteuert werden dürfen, sind die aus der Vermögensverwaltung erzielten Einkünfte – soweit dies zur Vermeidung einer Doppelbesteuerung erforderlich ist – von der Besteuerung freizustellen (Z. 133 des Partnership-Reports und die dort enthaltene indirekte Verweisung auf Z 32.1 ff. des OECD-Kommentars zu Art. 23 OECD-MA).

Das erwähnte Beispiel 17 des Partnership-Reports befasst sich zwar nur mit Inlandseinkünften der Gesellschaft. Nach Auffassung des BMF wird diese Abkommensauslegung aber auch für Drittstaatseinkünfte der Gesellschaft gelten müssen, da sonst das Abkommen mit Ungarn in einer Art ausgelegt würde, dass es nicht mehr in der Lage ist, die Doppelbesteuerung zu beseitigen. Da Ungarn durch das DBA-Ö/Ungarn sonach nicht daran gehindert ist, die nach seinem Recht in Ungarn ansässige Gesellschaft auch mit den Drittstaatseinkünften zu besteuern, wird insoweit, als dies zur Vermeidung der Doppelbesteuerung erforderlich ist, in Österreich Steuerfreiheit unter Progressionsvorbehalt zustehen.

EAS 3018 steht mit diesem Auslegungskonzept nicht im Widerspruch. Denn die aus Z. 32.1 ff. des OECD-Kommentars zu Art. 23 OECD-MA ableitbaren Auslegungsregeln dienen der Vermeidung der Doppelbesteuerung (Z 32.3 letzter Satz) nicht aber der Herbeiführung einer Doppelnichtbesteuerung. Im Fall der EAS 3018 lag hinsichtlich der aus Österreich stammenden Gewinnausschüttungen keine Doppelbesteuerung vor, so dass damit die Grenze für eine extensive Auslegung von Art. 23 überschritten würde, wenn sie der Herbeiführung einer Keinmalbesteuerung dienlich gemacht werden sollte."[106]

4.2.2 Variante 2: Unternehmerisch tätige Personengesellschaft

In Österreich werden die Einkünfte nach nationalem Steuerrecht wieder unmittelbar anteilig den Gesellschaftern der ungarischen KG zugerechnet, wird doch diese aus österreichischer Perspektive als transparent betrachtet. Erzielt die ungarische Personengesellschaft jedoch die Einkünfte in einer ungarischen Betriebsstätte (und sind ihr die entsprechenden Einkünfte auch zuzurechnen)[107], dann stellen die ungarischen Betriebsstätten der ungarischen Gesellschaft anteilig Betriebsstätten des österreichischen Mitunternehmers dar.[108] In einem solchen Fall kommt dem Abkommen auch unstrittig eine Sperrwirkung zu. Die Verwaltungspraxis geht hier abkommensrechtlich von einer unmittelbaren Zurechnung der Personengesellschaftseinkünfte zu den Gesellschaftern im Jahr ihres Entstehens aus.[109] Daraus folgt aber weiters, dass die Verteilungsnorm für Betriebsstätteneinkünfte i. V. m. dem Methodenartikel (Art. 7 i. V. m. Art. 22 Abs. 1 DBA Österreich-Ungarn) Österreich zur Freistellung (unter Progressionsvorbehalt)[110] der der ungarischen Personengesellschaft zufließenden Einkünfte (Dividenden, Zinsen und Lizenzgebühren) verpflichtet, weil diese einer in Ungarn gelegenen Betriebstätte zuzurechnen sind.[111]

Wenn die in den Betriebsstättengewinn einfließenden Erträgnisse (Dividenden, Zinsen, Lizenzgebühren) mit deutschen oder schweizerischen Quellensteuern vorbelastet sind, besteht auf Grund der von Österreich mit diesen Staaten abgeschlossenen DBA Anrecht auf Herabsetzung dieser Quellensteuern.[112] Diese Entlastungsberechtigung tritt neben[113] jene, die sich aus dem von Ungarn mit den Drittstaaten geschlossenen Abkommen ergibt.[114] Nach Ansicht des österreichischen BMF ist Ungarn auf Grund seiner Abkommen mit diesen Staaten zur Steueranrechnung verpflichtet.[115] Unklar ist allerdings, ob die abkommensrechtlich freigestellten ungarischen Betriebsstättengewinne dazu führen, dass auch sämtliche diesen ungarischen Betriebsstättengewinnen zu Grunde liegenden Quellensteuern dritter Staaten (z. B. quellensteuerbelastete Ausschüttung einer deutschen Gesellschaft an die Betriebsstätte) angesichts der „per country"-Methode[116] auch dann von einer Anrechenbarkeit in Österreich ausgeschlossen sind, wenn aus diesen dritten Staaten weitere Einkünfte bezogen werden (z. B. der österreichische Gesellschafter bezieht zusätzlich noch direkt deutsche Dividenden). Das BMF hat sich zu dieser Frage noch nicht ausdrücklich geäußert, doch steht zu vermuten, dass eine Anrechnung in Österreich dann nicht möglich wäre, wenn eine Entlastung durch eine Anrechnung in Ungarn erfolgt ist oder erfolgen könnte und solcherart eine „Doppelanrechnung" erfolgen würde.

---

106 BMF v. 23. 11. 2012, EAS 3304.

107 Siehe z. B. BMF v. 18. 11. 2008, EAS 3018 (zu einer slowakischen Kommanditgesellschaft), wonach Österreich im Fall einer hybriden, betrieblich tätigen slowakischen K.S. keine Entlastungsverpflichtung für deren Dividendeneinkünfte trifft, wenn „die Beteiligungen nicht dazu dienen, diese betriebliche Tätigkeit zu ermöglichen, und wenn sie sonach nicht Teil des ‚notwendigen Betriebsvermögens' der slowakischen Personengesellschaftsbetriebstätten darstellen". Siehe auch BMF v. 23. 11. 2012, EAS 3303 (zu einer betrieblichen ungarischen Kommanditgesellschaft), unter Hinweis auf den „Authorized OECD Approach" (Rz. 179 ff. VPR 2010).

108 Siehe nur Rz. 276 VPR 2010; und z. B. BMF v. 23. 11. 2012, EAS 3303 (zu einer betrieblichen ungarischen Kommanditgesellschaft).

109 BMF v. 4. 2. 1993, EAS 231 (zu einer tschechischen Personengesellschaft); v. 24. 7. 1998, EAS 1228 (zu einer australischen Limited Liability Partnership); v. 21. 12. 2005, EAS 2683 (zu einer französischen SCI); v. 18. 11. 2008, EAS 3018 (zu einer slowakischen Kommanditgesellschaft); v. 11. 2. 2009, EAS 3040 (zu einer bulgarischen Personengesellschaft); v. 18. 4. 2011, EAS 3217 (zu einer bulgarischen Personengesellschaft).

110 A.A. *Toifl* (Fn. 5), Rz. 16/65, der davon ausgeht, die ungarische Gesellschaft sei als ungarisches Unternehmen i. S. des Art. 7 Abs. 1 erster Hs. DBA Österreich-Ungarn (entspricht dem OECD-MA) anzusehen, weshalb Österreich überhaupt kein Besteuerungsrecht an den der ungarischen Personengesellschaft zufließenden Einkünften (Dividenden, Zinsen und Lizenzgebühren) zukomme.

111 BMF v. 21. 12. 2005, EAS 2683 (zu einer französischen SCI); v. 18. 11. 2008, EAS 3018 (zu einer slowakischen Kommanditgesellschaft); v. 11. 2. 2009, EAS 3040 (zu einer bulgarischen Personengesellschaft); v. 23. 11. 2012, EAS 3303 (zu einer ungarischen Kommanditgesellschaft); dies entspricht im Ergebnis Beispiel 18 des Partnership Reports (Fn. 1).

112 BMF v. 23. 11. 2012, EAS 3303 (zu einer betrieblichen ungarischen Kommanditgesellschaft).

113 Zur deutschen Sichtweise im Rahmen des § 50d Abs. 1 S. 11 EStG siehe Punkt 3.1.2.

114 BMF v. 23. 11. 2012, EAS 3303 (zu einer betrieblichen ungarischen Kommanditgesellschaft), unter Hinweis auf Beispiel 9 des Partnership Reports (Fn. 1).

115 So BMF v. 23. 11. 2012, EAS 3303 (zu einer ungarischen Kommanditgesellschaft).

116 Dazu Rz. 7584 EStR 2000.

4.3 Schweizerische Lösung

4.3.1 Variante 1: Vermögensverwaltende Personengesellschaft

Eine vermögensverwaltend tätige Personengesellschaft führt nach innerstaatlichem Verständnis keinen ausländischen Geschäftsbetrieb, womit für die auf den CH entfallenden Einkünfte der ungarischen KG keine unilaterale Freistellung nach Art. 6 Abs. 1 DBG und den entsprechenden kantonalen Normen zum Tragen kommt. Diese Betrachtung dürfte nach der schweizerischen Verwaltungspraxis selbst für den Fall gelten, in welchem die ungarische KG eine gewerbsmäßige Tätigkeit in Form eines Quasi-Wertschriftenhandels ausübt.[117] Bei einer bloß vermögensverwaltend tätigen ungarischen KG werden deren Einkünfte nach innerstaatlichem Recht anteilsmäßig dem CH zur Besteuerung zugewiesen und beim CH entsprechend ihrer originären Qualifikation als Dividenden, Zinsen und Lizenzgebühren erfasst. Es stellt sich indes die Frage, ob das DBA Schweiz-Ungarn dieser innerstaatlichen Beurteilung entgegensteht.

Eine feststehende und publizierte Verwaltungspraxis besteht in der Schweiz zu dieser Frage nicht.[118] Wird der für die Verrechnungssteuer praktizierten abkommensorientierten Lösung gefolgt, die von der Verwaltungspraxis auch für die Besteuerung einer US-amerikanischen LLC angewendet wird[119], sind der ungarischen KG unabhängig davon, dass sie nur vermögensverwaltend tätig ist, sämtliche nach dem DBA Schweiz-Ungarn dem Ansässigkeitsstaat, d. h. Ungarn, zur Besteuerung zustehenden Einkünfte zuzurechnen. Die Schweiz ihrerseits muss diese Einkünfte gestützt auf Art. 23 Abs. 2 DBA Schweiz-Ungarn freistellen. Schweizerische Einkünfte können von der Schweiz nur besteuert werden, sofern sie die Schweiz als Quellenstaat gemäß dem DBA Schweiz-Ungarn besteuern darf.[120] Wie bereits dargelegt[121], lässt der Kommentar zum OECD-MA zwar zu, dass der Ansässigkeitsstaat des Gesellschafters den auf seinen ansässigen Gesellschafter entfallenden Gewinnanteil, unabhängig von der Qualifikation der Personengesellschaft in deren Sitzstaat besteuert.[122] Diese Lösung ist aber inkonsequent[123] und widerspricht der Rechtstatsache, dass sich die ungarische KG als in Ungarn ansässige Person vollumfänglich auf das DBA Schweiz-Ungarn, das dem innerstaatlichen Recht der Schweiz vorgeht, stützen kann.

4.3.2 Variante 2: Unternehmerisch tätige Personengesellschaft

Nach Art. 6 Abs. 1 i. V. m. 7 Abs. 1 DBG und den entsprechenden kantonalen Normen werden Geschäftsbetriebe im Ausland unter Progressionsvorbehalt von der Einkommensbesteuerung freigestellt. Der Begriff des Geschäftsbetriebs entspricht weitgehend demjenigen der Betriebsstätte und liegt vor, wenn eine in der Schweiz unbeschränkt steuerpflichtige Person an einer ausländischen Personengesellschaft beteiligt ist, die in festen Einrichtungen eine unternehmerische Tätigkeit ausübt, d. h. selbständig, gegen außen sichtbar und planmäßig wirtschaftliche Leistungen für Dritte erbringt.[124] Übt die ungarische KG eine unternehmerische Tätigkeit aus, besitzt der CH nach innerstaatlichem Recht demzufolge einen unilateral freigestellten Geschäftsbetrieb. Diese Freistellung gilt auch für die aus schweizerischen Quellen fließenden Einkünfte der ungarischen KG.

Nach schweizerischer Auffassung ist die Schweiz aber auch aus abkommensrechtlicher Sicht nicht berechtigt, die Einkünfte der ungarischen KG zu erfassen[125], es sei denn, diese führe in der Schweiz eine Betriebsstätte oder erziele Quelleneinkünfte aus der Schweiz, die die Schweiz gemäß DBA Schweiz-Ungarn besteuern darf.[126] Für die auf den Einkünften der ungarischen KG abkommenskonform erhobenen ausländischen Quellensteuern ist eine pauschale Steueranrechnung in der Schweiz infolge der Freistellung dieser Einkünfte nicht möglich.

5. Besteuerung des Gewinntransfers der ungarischen KG

5.1 Deutsche Lösung

5.1.1 Qualifikation des Gewinntransfers

Ein Gewinntransfer von der ungarischen KG zu ihren Gesellschaftern ist nach nationalem Steuerrecht zu beurteilen. Der Gewinntransfer von einer Personengesellschaft an den Gesellschafter stellt sich aus deutscher Sicht als steuerlich unbeachtliche Entnahme dar. Er löst keine deutsche Besteuerung aus.

5.1.2 Quellensteueranrechnung

Aus ungarischer Sicht stellt der Gewinntransfer hingegen eine Ausschüttung aus einer wie eine Kapitalgesell-

---

117 Der Begriff des Geschäftsbetriebs weist die gleichen qualitativen Merkmale wie eine Betriebsstätte auf. Die Begründung einer Betriebsstätte hat das Bundesgericht für einen gewerbsmäßigen Liegenschaftenhändler in einem Urteil v. 21. 8. 2007 aber verneint (E. 2.1, 2A.36/2007, StE 2009 B 11.3 Nr. 18). Sofern feste Geschäftseinrichtungen vorliegen, in der die gewerbsmäßige Tätigkeit ausgeübt wird, überzeugt diese Beurteilung aber nicht.

118 Nach einer informellen Stellungnahme einer kantonalen Steuerverwaltung zur vorliegenden Fallkonstellation soll der CH bei einer vermögensverwaltend tätigen Personengesellschaft auf seinem gesamten Anteil an den Einkünften der Personengesellschaft besteuert werden. Eine solche Lösung stimmt aber mit der in der schweizerischen Verwaltungspraxis grundsätzlich anerkannten Abkommensberechtigung einer in ihrem Ansässigkeitsstaat als Körperschaft besteuerten Personengesellschaft nicht überein.

119 So Schweizerische Steuerkonferenz (Fn. 27). Dazu auch *Kollruss* FStR 2013, 284 (290 f.).

120 So nach dem OECD Partnership Report die Meinung einer Minderheit der Staaten (OECD Partnership Report [Fn. 1], Beispiel 16), die auch in der schweizerischen Literatur vertreten wird. Dazu *Salom* (Fn. 82), S. 207 f. m. w. N.

121 Ziff. 4.1 vorne zur deutschen Lösung.

122 Tz. 6.1 zu Art. 1 OECD-MK.

123 So für Deutschland u. a. *Schmidt* IStR 2010, 413 (425), m. w. N. wie auch die Begründung des BMF für Österreich, Ziff. 4.2.1 vorne.

124 *Locher*, Kommentar zum DBG, Bundesgesetz über die direkte Bundessteuer, I. Teil, 2001, Art. 6 N 9 i. V. m. 4 N 3 f. In diesem Sinne auch BGer v. 17. 4. 2003 E. 6.1, 2A.328/2002, StE 2004 B 11.3 Nr. 16 (betreffend Beteiligung am Versicherungsmarkt Lloyd's of London).

125 Es gibt zu dieser Frage keine feststehende und publizierte Verwaltungspraxis. Ähnlich aber das Vorgehen der Schweizerischen Steuerkonferenz (Fn. 27), Ziff. 2.2.

126 So namentlich Dividenden und Zinsen aus der Schweiz. Vgl. Ziff. 3.3.2 vorne.

schaft besteuerten Gesellschaft dar.[127] Eine von Ungarn auf den Gewinntransfer (aus Sicht des ungarischen Steuerrechts: Dividende) erhobene Kapitalertragsteuer kann in Deutschland nicht angerechnet werden, da sie aus deutscher Sicht nicht auf aus Ungarn bezogene Einkünfte entfällt.[128] Die Verwaltungspraxis entspricht Example 18 des OECD Partnership Reports.[129]

5.2 Österreichische Lösung

5.2.1 Qualifikation des Gewinntransfers

Ein Gewinntransfer seitens der – aus ungarischer Sicht intransparenten – KG an ihre in Österreich ansässigen Gesellschafter ist aufgrund der Qualifikation des Art. 10 Abs. 3 DBA Österreich-Ungarn abkommensrechtlich als Dividende zu qualifizieren.[130] An dieser käme Österreich zwar nach Art. 10 Abs. 1 i. V. m. Art. 22 Abs. 2 DBA Österreich-Ungarn aus abkommensrechtlicher Sicht das Besteuerungsrecht zu[131] (verbunden mit einer Anrechnungsverpflichtung nach Art. 22 Abs. 2 DBA Österreich-Ungarn[132]). Allerdings ist der Gewinntransfer bereits nach nationalem österreichischen Recht eine steuerlich unbeachtliche Entnahme[133] und löst keine österreichische Besteuerung aus.[134] Die abkommensrechtliche Beurteilung ist daher aufgrund der Schrankenwirkung im Ergebnis irrelevant: Die Wertung auf Abkommensebene vermag nicht den Gewinntransfer auch auf der Ebene des innerstaatlichen Rechtes in eine Dividendenausschüttung „umzuqualifizieren".[135] Es wäre also unzulässig, „das unter Artikel 10 eingeräumte Besteuerungsrecht dafür zu nutzen, die im Gewinnerzielungsjahr freigestellten Betriebsstättengewinne insoweit einer Besteuerung in Österreich zu unterziehen als sie später ausgeschüttet werden. Gewinnerzielung und Gewinnverteilung sind zwei unterschiedliche Steuertatbestände, die keiner Vermischung zugänglich sind."[136]

5.2.2 Quellensteueranrechnung

Aus der Qualifikation der ausgeschütteten Dividende nach nationalem Recht als steuerneutrale Entnahme folgt grundsätzlich, dass eine in Ungarn – abkommenskonform[137] – abgezogene Quellensteuer mangels steuerpflichtiger Einkünfte in Österreich nicht auf die inländische Steuerschuld angerechnet werden kann.[138]

Die Behandlung der ungarischen Ausschüttung als steuerneutrale Entnahme wirft jedoch unter dem Gesichtspunkt der „per country"-Methode[139] die Frage auf, ob eine Anrechnung der in Ungarn auf den Gewinntransfer abgezogenen Quellensteuer (mit 10 %) nach der „per country"-Methode aber dann doch möglich wäre, wenn der österreichische Gesellschafter noch weitere, in Ungarn (mit 10 %) quellensteuerpflichtige[140] Dividenden direkt bezieht, die in Österreich der Besteuerung (mit 25 %) unterliegen. Das BMF lehnt hier eine Anrechnung ab, beziehe sich doch die „per country"-

127 Vgl. auch BMF v. 16. 4. 2010 (Fn. 10), Tz. 4.1.4.1.

128 Die Kapitalertragsteuer kann nicht angerechnet werden, da in Deutschland keine steuerpflichtigen Einkünfte vorhanden sind und somit keine Einkommensteuer entsteht, auf die nach § 34c EStG i. V. m. dem DBA Deutschland-Ungarn angerechnet werden könnte. Für eine Anrechnung der ausländischen Steuern werden ausländische Einkünfte vorausgesetzt, die – aufgrund der deutschen Beurteilung des Gewinntransfers als Entnahme – nicht vorliegen. Demzufolge kann eine Anrechnungsmöglichkeit auch nicht durch gezielte Planungen geschaffen werden, indem im selben Veranlagungszeitraum noch andere (!) Quelleneinkünfte aus Ungarn vorlägen, für die Deutschland das Besteuerungsrecht zusteht, und sich rechnerisch ein Anrechnungshöchstbetrag größer als Null ergäbe.

129 Vgl. Tz. 137 des Partnership Reports (Fn. 1) sowie Art. 23 Tz. 69.3 OECD-MK. Im deutschen Schrifttum ist die Frage umstritten; vgl. *Lüdicke* IStR 2011, 91 (94 f.), m. w. N.

130 BMF v. 24. 7. 1998, EAS 1228 (zu einer australischen Limited Liability Partnership).

131 Siehe nur BMF v. 15. 9. 1993, EAS 303 (zu einer ungarischen Kommanditgesellschaft).

132 BMF v. 24. 7. 1998, EAS 1228 (zu einer australischen Limited Liability Partnership).

133 BMF v. 21. 12. 2005, EAS 2683 (zu einer französischen SCI); v. 18. 11. 2008, EAS 3018 (zu einer slowakischen Kommanditgesellschaft); v. 11. 2. 2009, EAS 3040 (zu einer bulgarischen Personengesellschaft); v. 23. 11. 2012, EAS 3303 (zu einer betrieblichen ungarischen Kommanditgesellschaft); siehe auch *Toifl* (Fn. 5), Rz. 16/78. Zum Teil wird in der Verwaltungspraxis die mangelnde Besteuerung offenbar auch mit der Befreiungsverpflichtung nach Art. 7 i. V. m. Art. 23 eines DBA begründet; siehe BMF v. 5. 4. 2011, EAS 1828 (zu einer slowenischen Personengesellschaft), und v. 21. 11. 2003, EAS 2375 (zu einer rumänischen Personengesellschaft), jeweils unter Berufung auf Beispiel 18 des Partnership Reports (Fn. 1).

134 Vgl. z. B. BMF v. 4. 2. 1993, EAS 231 (zu einer tschechischen Personengesellschaft); v. 15. 9. 1993, EAS 303 (zu einer ungarischen Kommanditgesellschaft); v. 5. 4. 2011, EAS 1828 (zu einer slowenischen Personengesellschaft); v. 21. 11. 2003, EAS 2375 (zu einer rumänischen Personengesellschaft); v. 21. 12. 2005, EAS 2683 (zu einer französischen SCI); v. 23. 10. 2006, EAS 2783 (zu einer slowakischen Kommanditgesellschaft); v. 11. 2. 2009, EAS 3040 (zu einer bulgarischen Personengesellschaft). Dies entspricht der Lösung der OECD, siehe dazu Tz. 136 des Partnership Reports (Fn. 1) 49; Art. 23 Tz. 69.3 OECD-MK.

135 BMF v. 15. 9. 1993, EAS 303 (zu einer ungarischen Kommanditgesellschaft); v. 24. 7. 1998, EAS 1228 (zu einer australischen Limited Liability Partnership); v. 23. 11. 2012, EAS 3303 (zu einer betrieblichen ungarischen Kommanditgesellschaft).

136 BMF v. 23. 11. 2012, EAS 3303 (zu einer betrieblichen ungarischen Kommanditgesellschaft); siehe auch BMF v. 5. 4. 2011, EAS 1828 (zu einer slowenischen Personengesellschaft); und v. 21. 11. 2003, EAS 2375 (zu einer rumänischen Personengesellschaft), jeweils unter Berufung auf Beispiel 18 des Partnership Reports (Fn. 1).

137 Dazu BMF v. 11. 2. 2009, EAS 3040 (zu einer bulgarischen Personengesellschaft).

138 Z. B. BMF v. 15. 9. 1993, EAS 303 (zu einer ungarischen Kommanditgesellschaft); v. 24. 7. 1998, EAS 1228 (zu einer australischen Limited Liability Partnership); v. 5. 4. 2001, EAS 1828 (zu einer slowenischen Personengesellschaft); v. 21. 11. 2003, EAS 2375 (zu einer rumänischen Personengesellschaft); v. 23. 10. 2006, EAS 2783 (zu einer slowakischen Kommanditgesellschaft); v. 11. 2. 2009, EAS 3040 (zu einer bulgarischen Personengesellschaft); weiters *Toifl* (Fn. 5), Rz. 16/76 ff. Auch dies entspricht der Lösung der OECD, siehe dazu Tz. 136 des Partnership Reports (Fn. 1) 49, sowie Art. 23 Tz. 69.3 OECD-MK.

139 Dazu Rz. 7584 EStR 2000.

140 Nach Ansicht des VwGH (v. 26. 5. 2010, 2005/13/0031) können nach Art. 22 DBA Österreich-Ungarn nur jene Einkünfte in die Berechnung des Anrechnungshöchstbetrages einbezogen werden, die dem Abkommen zufolge im Quellenstaat besteuert werden dürfen (anders wohl Rz. 7585 EStR 2000, wonach die Einbeziehung von im Ausland nicht besteuerten Einkünften in die Höchstbetragsberechnung zulässig ist). An Einkünften aus Ungarn, die in die Höchstbetragsberechnung einbezogen werden könnten, verbleiben danach – im Lichte der Nullbesteuerung von Zinsen und Lizenzgebühren gemäß Art. 11 und 12 DBA Österreich-Ungarn – nur Dividendeneinkünfte, die nach dem Abkommen mit 10 % quellenbesteuert werden dürfen.

Methode nur auf „Einkünfte", nicht aber auch auf (nicht steuerbare) „Entnahmen":

„Die ungarische Dividendensteuer, die abkommenskonform in Höhe von 10 % von der Gewinnausschüttung der B.T. an den österreichischen Gesellschafter erhoben wird, scheidet aus dem DBA-Anrechnungssystem aus. Es könnte daher der österreichische Steuerpflichtige nicht unter Berufung auf die ‚per-country-limitation' erwirken, dass die von der Gewinnausschüttung der Personengesellschaft (z. B. 1 000) erhobene Quellensteuer von 10 % (100) auf jene österreichische Einkommensteuer angerechnet wird, die auf eine Dividende von einer ungarischen Kapitalgesellschaft entfällt, die in Höhe von 2 000 an ihn ausgeschüttet wird und mit 200 an ungarischer Dividendensteuer belastet ist. Die in Österreich zum Sondersteuersatz von 25 % erfasste ungarische Dividende (österreichische ESt 500) kann nur durch Anrechnung der von der Kapitalgesellschaft einbehaltenen Dividendensteuer gekürzt werden. Die gemäß dem DBA in Österreich zu erhebende Steuer beträgt sonach 300 (500 - 200) und nicht 200 (500 - 200 - 100). Denn auch eine Zusammenfassungsberechtigung bezüglich der anrechnungsbegünstigten Einkünfte nach der ‚per-country-limitation' kann sich nur auf ‚Einkünfte' (2 000), nicht aber auch auf (nicht steuerbare) ‚Entnahmen' (1 000) beziehen."[141]

5.3 Schweizerische Lösung

5.3.1 Qualifikation des Gewinntransfers

Aus abkommensrechtlicher Sicht sind Ausschüttungen der ungarischen KG an den CH nach Art. 10 Abs. 3 DBA Schweiz-Ungarn als Dividenden zu qualifizieren. Gestützt auf Art. 10 Abs. 1 DBA Schweiz-Ungarn könnte die Schweiz die Dividenden besteuern. Für eine solche Besteuerung müsste aber eine innerstaatliche Rechtsgrundlage vorhanden sein, was nicht der Fall ist. Namentlich kann die abkommensrechtliche Qualifikation als Dividende nicht auf das innerstaatliche Recht übertragen werden.[142] Entnahmen aus Personengesellschaften sind nach innerstaatlichem Recht gestützt auf das Transparenzprinzip nicht steuerbar. Bei einer unternehmerischen Tätigkeit führt der CH in Ungarn zudem einen Geschäftsbetrieb, der nach innerstaatlichem Recht unter Progressionsvorbehalt von der Einkommensbesteuerung freigestellt ist. Aber auch bei einer vermögensverwaltend tätigen ungarischen KG, deren Einkünfte im Zeitpunkt der Gewinnermittlung in Ungarn steuerbar waren, fehlt eine innerstaatliche Rechtsgrundlage. Zwar könnte versucht werden zu argumentieren, dass für diese in der Schweiz noch nicht besteuerten Einkünfte im Zeitpunkt des Gewinntransfers eine nachträgliche Besteuerung gestützt auf das innerstaatliche Transparenzprinzip greift. Die innerstaatlichen Bestimmungen sehen aber eine anteilige Zurechnung des von einer Personengesellschaft erzielten Einkommens im Gewinnermittlungsjahr vor[143]; eine aufgeschobene Zurechnung und Besteuerung erst im Zeitpunkt des Gewinntransfers kann kaum darauf gestützt werden.

5.3.2 Quellensteueranrechnung

Die in der Schweiz in Form der pauschalen Steueranrechnung praktizierte Anrechnung von abkommenskonform erhobenen ausländischen Quellensteuern setzt voraus, dass die entsprechenden Erträge der Einkommen- bzw. Gewinnsteuer des Bundes, der Kantone und der Gemeinden unterliegen.[144] Für die ungarische Quellensteuer auf die Dividende (Quellensteuer nach Art. 10 Abs. 2 DBA Schweiz-Ungarn von 10 %) ist mangels effektiver Besteuerung in der Schweiz eine pauschale Steueranrechnung demnach nicht möglich. An diesem Ergebnis ändert sich auch dann nichts, wenn der CH andere mit einer Quellensteuer belastete ungarische Einkünfte oder sonstige mit einer ausländischen Quellensteuer belastete Einkünfte bezieht.

6. Besteuerung der Veräußerung der Beteiligung an der KG

Abweichend von dem bisherigen Sachverhalt werden in der Variante der vermögensverwaltenden KG zwei Alternativen betrachtet. In der ersten Alternative beschränkt sich das Vermögen der KG auf die Stammrechte an den Dividenden, Zinsen und Lizenzen. Die zweite Alternative geht davon aus, dass das Vermögen der KG daneben überwiegend aus unbeweglichem Vermögen besteht.

6.1 Deutsche Lösung

6.1.1 Variante 1, Alternative 1: Vermögensverwaltende Personengesellschaft

Eine Veräußerung des Anteils an der KG durch D ist im Grundfall nur steuerbar, wenn die Beteiligung von D in einem Betriebsvermögen gehalten wird oder die Voraussetzungen des § 17 oder des § 20 Abs. 2 EStG hinsichtlich der Anteile an den Kapitalgesellschaften bzw. der des § 23 EStG (sog. privates Veräußerungsgeschäft) hinsichtlich der Forderungen und Lizenzrechte vorliegen.

Das veräußerte Vermögen gehört zwar zivilrechtlich der KG, stellt aber im Fall der vermögensverwaltenden Gesellschaft im Sinne des DBA Deutschland-Ungarn kein Vermögen dar, welches nach Art. 13 des DBA in Ungarn besteuert werden könnte, insbesondere kein zu einer Betriebsstätte in Ungarn gehörendes Unternehmensvermögen. Deutschland ist daher an der Besteuerung durch das DBA nicht gehindert.

Gleichermaßen hindert das DBA Deutschland-Österreich bzw. das DBA Deutschland-Schweiz (jeweils Art. 13 Abs. 5 OECD-MA) nicht an einer Besteuerung.

6.1.2 Variante 1, Alternative 2: Vermögensverwaltende Grundstückspersonengesellschaft

Soweit zu dem veräußerten Vermögen zusätzlich zur Alternative 1 auch in Ungarn belegenes Grundvermögen

141 BMF v. 23. 11. 2012, EAS 3303 (zu einer betrieblichen ungarischen Kommanditgesellschaft).
142 Ähnlich auch das Vorgehen der Schweizerische Steuerkonferenz (Fn. 27), Ziff. 2.2.
143 Art. 10 Abs. 1 DBG sowie die entsprechenden kantonalen Normen.
144 Art. 3 Abs. 1 Verordnung über die pauschale Steueranrechnung (SR 672.201).

gehört, kann der Veräußerungsgewinn aus deutscher Perspektive von Ungarn nach Art. 13 Abs. 1 DBA-Ungarn besteuert werden. Deutschland muss den Gewinn nach Art. 22 Abs. 1 lit. a DBA-Ungarn freistellen, wenn der Veräußerungsgewinn in Ungarn tatsächlich besteuert wird. Aus ungarischer Sicht handelt es sich um die Veräußerung eines Anteils an einer intransparent besteuerten Gesellschaft. Sofern dies nach nationalem ungarischen Steuerrecht steuerpflichtig ist, wird Ungarn durch das DBA Deutschland-Ungarn nicht an der Besteuerung gehindert. Denn aus der Sicht Ungarns kommt nicht Art. 13 Abs. 5, sondern Art. 13 Abs. 2 des DBA zur Anwendung, weil die Gesellschaft als Immobiliengesellschaft im Sinne dieser Bestimmung qualifiziert. Die entscheidende Frage geht demnach dahin, ob die „tatsächliche" Besteuerung der in Deutschland freizustellenden Einkünfte erfordert, dass Ungarn als anderer Vertragsstaat nicht nur denselben Veräußerungsvorgang besteuert, sondern dass sich diese Besteuerung auch auf dasselbe Veräußerungsobjekt bezieht. An Letzterem fehlt es, weil aus deutscher Sicht das ungarische Grundvermögen veräußert wird, aus ungarischer Sicht jedoch der Gesellschaftsanteil. Das BMF-Schreiben vom 20. 6. 2013[145] zur Anwendung von subject to tax-Klauseln äußert sich zu einer derartigen Konstellation nicht ausdrücklich. Nach Sinn und Zweck der subject to tax-Klausel, doppelt unbesteuerte Einkünfte zu verhindern, besteht kein Anlass, die Freistellung des Gewinns zu versagen, soweit er auf den ungarischen Grundbesitz entfällt.

6.1.3 Variante 2: Unternehmerisch tätige Personengesellschaft

In der Abwandlung wird aus der Sicht Deutschlands der Anteil des D an der ungarischen unternehmerischen Betriebsstätte veräußert. D erzielt damit Einkünfte aus Gewerbebetrieb. Das Besteuerungsrecht steht nach Art. 13 Abs. 3 des DBA Ungarn zu, Deutschland müsste den Gewinn nach Art. 22 Abs. 1 lit. a freistellen, wenn die Einkünfte in Ungarn tatsächlich besteuert werden (subject to tax-Klausel). Ungarn wird aber den Veräußerungsvorgang nicht besteuern, da aus ungarischer Sicht die Veräußerung einer Beteiligung an einer Kapitalgesellschaft (keine Immobiliengesellschaft) vorliegt, für die das Besteuerungsrecht nach Art. 13 Abs. 5 des DBA dem Ansässigkeitsstaat (D) zusteht. Demzufolge stellt Deutschland die Einkünfte nicht frei.[146]

Zum gleichen Ergebnis kommt der Partnership Report in Tz. 110[147] bei Anwendung der Freistellungsmethode durch den Ansässigkeitsstaat auch ohne Aufnahme einer subject to tax-Klausel. Der Sitzstaat der als intransparent angesehenen Gesellschaft sieht sich an der Veräußerung der Anteile an der „Kapitalgesellschaft" durch das Abkommen gehindert. Aus diesem Grund ist der Ansässigkeitsstaat der Gesellschafter nicht zur Freistellung verpflichtet.

6.1.4 Besteuerung der Veräußerung in Deutschland als Quellenstaat

Aufgrund der aus deutscher Perspektive transparenten Behandlung der KG könnte die Veräußerung durch A und CH in Bezug auf die deutsche Kapitalgesellschaftsbeteiligung, die Zinsforderung und die Lizenz zu einer beschränkten Steuerpflicht führen.

A und CH sind bzgl. der Kapitalgesellschaftsbeteiligung gemäß § 49 Abs. 1 Nr. 2 lit. e sublit. aa EStG beschränkt steuerpflichtig, wenn die Beteiligung innerhalb eines Fünfjahreszeitraums vor Veräußerung – mittelbar oder unmittelbar – mindestens 1 % betragen hat.[148] Beträgt die dem Personengesellschafter mittelbar zuzurechnende Beteiligung weniger als 1 %, wird keine beschränkte Steuerpflicht ausgelöst.

Wird die Darlehensforderung veräußert, löst dies in Deutschland keine beschränkte Steuerpflicht aus.[149]

Die Veräußerung des Stammrechts „Lizenz" unterfällt gemäß § 49 Abs. 1 Nr. 2 lit. f EStG nur der beschränkten Steuerpflicht in Deutschland, wenn das der Lizenz zugrundeliegende Wirtschaftsgut[150] in ein inländisches Register eingetragen ist oder die Verwertung in einer inländischen Betriebsstätte erfolgt.

Abkommensrechtlich verbleibt Deutschland aufgrund des Art. 13 Abs. 5 DBA Deutschland-Österreich für Zwecke der Veräußerung der Kapitalgesellschaftsbeteiligung[151] und des lizenztragenden Vermögens durch A grundsätzlich kein Besteuerungsrecht, weswegen der Veräußerungsvorgang insgesamt in Deutschland keine Besteuerung auslöst.[152]

Die Veräußerung der Kapitalgesellschaftsbeteiligung und des lizenztragenden Vermögens durch CH ist gemäß Art. 13 Abs. 3 DBA Deutschland-Schweiz (entspricht Art. 13 Abs. 5 OECD-MA) ausschließlich in der Schweiz zu besteuern.

6.2 Österreichische Lösung

6.2.1 Variante 1, Alternative 1: Vermögensverwaltende Personengesellschaft

Eine Veräußerung des Anteils an der vermögensverwaltenden ungarischen Personengesellschaft durch den österreichischen Gesellschafter ist nur dann steuerbar, wenn die

145 BStBl I 2013, 980, IStR 2013, 752; dazu *Lüdicke* IStR 2013, 721; *Schönfeld* IStR 2013, 757; *Gebhardt/Reppel* IStR 2013, 760.

146 Soweit Deutschland nach einem DBA ohne subject to tax-Klausel zur Freistellung des Veräußerungsgewinns verpflichtet wäre, ist § 50d Abs. 9 Nr. 1 EStG zu beachten. Nach dieser Bestimmung stellt Deutschland den Veräußerungsgewinn – ungeachtet der Bestimmungen des DBA – nicht frei, wenn sich der andere Vertragsstaat nach dem DBA an der Besteuerung gehindert sieht. Dies ist hier infolge abweichender innerstaatlicher Qualifikation des Vorgangs der Fall, da aus der Sicht des anderen Vertragsstaates ein sonstiger Vermögenswert i. S. des Art. 13 Abs. 5 OECD-MA veräußert wird. Hierfür hat nach Sichtweise des anderen Vertragsstaates ausschließlich Deutschland als Ansässigkeitsstaat ein Besteuerungsrecht.

147 Vgl. auch Art. 23 Tz. 32.7 OECD-MK.

148 Zu mittelbar über eine Personengesellschaft gehaltenen Beteiligungen siehe nur *Gosch* in Kirchhof, EStG, 12. Aufl., § 17 Rn. 28.

149 Ausnahmen gelten gemäß § 49 Abs. 1 Nr. 5 lit. d EStG bei sog. Tafelgeschäften.

150 Bspw. Patent, Marke.

151 Für den Fall einer Immobiliengesellschaft vgl. aber Art. 13 Abs. 2 DBA Deutschland-Österreich.

152 Der Vorgang löst auch keine Abzugsteuerverpflichtung aus.

Beteiligung – also aufgrund der unmittelbaren Vermögensbeteiligung: die anteiligen Wirtschaftsgüter der Personengesellschaft[153] – des österreichischen Gesellschafters entweder in einem Betriebsvermögen gehalten wird oder eine Steuerpflicht im außerbetrieblichen Bereich gegeben ist. Letzteres ist konkret dann der Fall, wenn eine Wertsteigerung der Kapitalgesellschaftsbeteiligung realisiert wird (§ 27 Abs. 3 EStG) oder im Hinblick auf das lizenztragende Vermögen ein Spekulationsgeschäft gemäß § 31 Abs. 1 EStG verwirklicht sein sollte. Abkommensrechtlich wird ein bestehendes innerstaatliches Besteuerungsrecht nicht eingeschränkt: Ist die ungarische KG nämlich bloß vermögensverwaltend tätig, wird für Gesellschafter A der Tatbestand des Art. 13 Abs. 2 DBA Österreich-Ungarn (ähnlich Art. 13 Abs. 2 OECD-MA) nicht erfüllt, zumal kein Vermögen veräußert wird, das zu einer ungarischen Betriebsstätte der KG zählt. Das Besteuerungsrecht wird daher gemäß Art. 13 Abs. 3 DBA Österreich-Ungarn (entspricht Art. 13 Abs. 5 OECD-MA) ausschließlich Österreich zugeordnet. Sollte sich aus der Veräußerung eine beschränkte Steuerpflicht des A in Deutschland oder in der Schweiz ergeben, werden die letztgenannten Staaten durch Art. 13 Abs. 5 DBA Österreich-Deutschland bzw. durch Art. 13 Abs. 3 DBA Österreich-Schweiz (beide entsprechen Art. 13 Abs. 5 OECD-MA) an der Besteuerung gehindert, es sei denn, die Kapitalgesellschaft wäre eine Immobiliengesellschaft i. S. des Art. 13 Abs. 2 DBA Österreich-Deutschland (vergleichbar Art. 13 Abs. 4 OECD MA).[154]

6.2.2 Variante 1, Alternative 2: Vermögensverwaltende Grundstückspersonengesellschaft

Besteht das Vermögen der ungarischen KG aus ungarischen Liegenschaften[155], unterliegt der österreichische Gesellschafter aufgrund des Transparenzprinzips im Falle der Veräußerung des Kommanditanteils sowohl im betrieblichen wie auch im außerbetrieblichen Bereich (§§ 30 ff. EStG) grundsätzlich der innerstaatlichen Steuerpflicht für die anteilige Veräußerung von Liegenschaftsvermögen. Allerdings ist dieser Veräußerungsvorgang abkommensrechtlich gemäß Art. 23 Abs. 1 i. V. m. Art. 13 Abs. 1 DBA Österreich-Ungarn von der österreichischen Besteuerung unter Progressionsvorbehalt freizustellen.[156]

6.2.3 Variante 2: Unternehmerisch tätige Personengesellschaft

Nach österreichischem Steuerrecht unterliegt der Verkauf eines Anteils an einer betrieblich tätigen ungarischen Personengesellschaft durch den in Österreich ansässigen A der Steuerpflicht (§§ 21 bis 24 EStG).[157] Jener Teil des Veräußerungsgewinns, der auf die ungarische Betriebsstätte entfällt, wäre aus österreichischer Perspektive nach Art. 13 Abs. 2 DBA Österreich-Ungarn in Ungarn zu besteuern. Aus ungarischer Sicht ist die Veräußerung jedoch als Verkauf von Körperschaftsanteilen zu behandeln, wonach die Generalnorm des Art. 13 Abs. 3 DBA Österreich-Ungarn (entspricht Art. 13 Abs. 5 OECD-MA) zur Anwendung kommt, die Österreich das ausschließliche Besteuerungsrecht zuweisen würde. Zur Lösung dieses Konflikts in Form der doppelten Nichtbesteuerung leistet die österreichische Verwaltungspraxis[158] dem Konzept der OECD[159] Folge: Aufgrund der gemäß Art. 3 Abs. 2 DBA Österreich-Ungarn (entspricht grds. Art. 3 Abs. 2 OECD-MA) für DBA-Zwecke maßgeblichen unterschiedlichen nationalen Rechtsvorschriften würde sich nunmehr eine doppelte Nichtbesteuerung ergeben. Diese wird aber auf Basis des Art. 22 Abs. 1 DBA Österreich-Ungarn (entspricht Art. 23 A Abs. 1 OECD-MA) verhindert: Die Einkünfte können in Ungarn nicht „nach diesem Abkommen" besteuert werden, weshalb Österreich nicht freistellt.

6.2.4 Besteuerung der Veräußerung in Österreich als Quellenstaat

Durch die anteilige Veräußerung ihrer Anteile an der ungarischen – betrieblichen oder vermögensverwaltenden – Personengesellschaft verwirklichen der deutsche und der schweizerische Gesellschafter aus österreichischer Sicht aufgrund der Transparenzbetrachtung eine Veräußerung der zugrundeliegenden Wirtschaftsgüter. Der beschränkten Steuerpflicht in Österreich unterliegen sie aber i. S. der Isolationstheorie (nur) dann, wenn die realisierte Wertsteigerung eine zumindest 1%ige Beteiligung an einer österreichischen Kapitalgesellschaft betrifft (§ 98 Abs. 1 Z 5 lit. e EStG), während Einkünfte aus der Veräußerung eines Lizenzrechts oder einer Darlehensforderung keinen Tatbestand des § 98 EStG erfüllen und daher nicht steuerbar wären.

---

153 Siehe z. B. BMF v. 9. 11. 2006, EAS 2769. Zur unmittelbaren Beteiligung am Vermögen der vermögensverwaltenden Personengesellschaft und der entsprechenden Beurteilung von Veräußerungsgeschäften als anteilige Veräußerung der dieser Personengesellschaft zuzuordnenden Wirtschaftsgüter siehe allgemein z. B. Rz. 6022 EStR 2000. Diese Ansicht ist durch die Entscheidung des UFS Wien v. 21. 12. 2011, RV/1060-W/09, RV/1225-W/10, in Frage gestellt worden: Demnach sollen Anteile an einer vermögensverwaltenden Personengesellschaft im Veräußerungsfall als eigenes Wirtschaftsgut anzusehen sein, ohne dass ein Durchgriff auf die anteiligen Vermögensgegenstände erfolgt (Amtsbeschwerde zu Zl 2012/13/0021). Der Gesetzgeber soll dies nun i. S. der bisherigen Verwaltungspraxis klären: Durch das AbgÄG 2012 (BGBl I 2012/112) wurde in § 32 Abs. 2 EStG klargestellt, dass die Veräußerung einer Beteiligung an einer vermögensverwaltenden Personengesellschaft, eine anteilige Veräußerung der dieser Personengesellschaft zuzuordnenden Wirtschaftsgüter darstellt, so dass die jeweiligen Regelungen der §§ 27, 30 und 31 EStG auf diesen Vorgang anzuwenden sind. Diese Regelung findet sich unter der Überschrift „Gemeinsame Bestimmungen" und schlägt wohl auch auf die beschränkte Steuerpflicht nach §§ 98 ff. EStG „durch".

154 So zum umgekehrten Fall der Veräußerung einer Beteiligung an einer österreichischen Gesellschaft BMF v. 25. 9. 2012, EAS 3300 (zu einer ungarischen vermögensverwaltenden Kommanditgesellschaft mit deutschen Gesellschaftern). Eine vergleichbare Immobiliengesellschaftsklausel besteht indessen im Verhältnis zur Schweiz nicht.

155 Für den Fall der Veräußerung einer Beteiligung an einer österreichischen Immobilienkapitalgesellschaft durch eine ungarische KG siehe BMF v. 25. 9. 2012, EAS 3300, und dazu kritisch *Lang* IStR 2012, 857.

156 Siehe z. B. BMF v. 9. 11. 2006, EAS 2769.

157 Rz. 7913 EStR 2000.

158 Vgl. z. B. BMF v. 21. 11. 2003, EAS 2375 (Beteiligung an einer rumänischen Personengesellschaft); v. 6. 2. 2006, EAS 2694 (Beteiligung an einer slowakischen Kommanditgesellschaft); v. 14. 5. 2007, EAS 2846 (zu einer ungarischen Personengesellschaft). Dazu *Kofler/Moshammer/Tumpel* (Fn. 7), S. 261 (274 ff.).

159 Art. 23 Tz. 32.7 OECD-MK.

Österreich ist aber auch an der Ausübung eines allfälligen Besteuerungsrechtes für die Beteiligungsveräußerung durch Art. 13 Abs. 5 DBA Österreich-Deutschland und Art. 13 Abs. 3 DBA Österreich-Schweiz (entsprechen Art. 13 Abs. 5 OECD-MA) gehindert, da beide Verteilungsnormen das ausschließliche Besteuerungsrecht dem jeweiligen Ansässigkeitsstaat der Gesellschafter zuweisen. Nur im Verhältnis zu Deutschland wäre Österreich dann nicht an der Besteuerung gehindert, wenn die Kapitalgesellschaft eine Immobiliengesellschaft i. S. des Art. 13 Abs. 2 DBA Österreich-Deutschland (vergleichbar Art. 13 Abs. 4 OECD MA) wäre[160]; eine vergleichbare Immobiliengesellschaftsklausel besteht im Verhältnis zur Schweiz nicht.

6.3 Schweizerische Lösung

6.3.1 Variante 1, Alternative 1: Vermögensverwaltende Personengesellschaft

Ein mit der Veräußerung der Beteiligung an der ungarischen KG durch den CH erzielter Kapitalgewinn kann sowohl abkommensrechtlich wie grundsätzlich auch innerstaatlich in der Schweiz erfasst werden. Aus Sicht des DBA Schweiz-Ungarn liegt ein Kapitalgewinn aus Veräußerung von beweglichem Vermögen vor[161]; aus Sicht des innerstaatlichen Rechts ein Kapitalgewinn aus der Veräußerung der von der vermögensverwaltenden KG gehaltenen Vermögenswerte. Da Kapitalgewinne auf beweglichem Privatvermögen in der Schweiz nicht steuerbar sind, sollte der vom CH erzielte Veräußerungsgewinn in der Regel aber keine Steuerfolgen nach sich ziehen.

6.3.2 Variante 1, Alternative 2: Vermögensverwaltende Grundstückspersonengesellschaft

Besitzt die ungarische KG in Ungarn Liegenschaften, stellt sich die Rechtslage aus innerstaatlicher Sicht different zu Alternative 1 dar. Zwar wird vom CH aus abkommensrechtlicher Sicht weiterhin ein Kapitalgewinn aus Veräußerung von beweglichem Vermögen erzielt, aus innerstaatlicher – transparenter – Sicht liegt aber eine Veräußerung von ausländischen Grundstücken vor. Einkommen inkl. Veräußerungsgewinne auf ausländischen Grundstücken sind nach Art. 6 Abs. 1 DBG sowie den entsprechenden kantonalen Normen einseitig freigestellt. In dem Umfang, in welchem der Veräußerungsgewinn auf ungarische Liegenschaften fällt, ist eine Besteuerung in der Schweiz demzufolge nicht möglich.

6.3.3 Variante 2: Unternehmerisch tätige Personengesellschaft

Ein Kapitalgewinn, den der CH mit der Veräußerung der Beteiligung an der ungarischen KG erzielt, kann gemäß Art. 13 Abs. 4 DBA Schweiz-Ungarn in der Schweiz besteuert werden. Im Falle, in dem der CH in Ungarn einen unilateral freigestellten Geschäftsbetrieb führt, fehlt dazu aber wiederum eine innerstaatliche Rechtsgrundlage.

6.3.4 Besteuerung der Veräußerung in der Schweiz als Quellenstaat

Eine Veräußerung ihrer Kommanditanteile durch D und A kann in Bezug auf die von der ungarischen KG gehaltene Beteiligung an einer schweizerischen Kapitalgesellschaft keine Besteuerung in der Schweiz auslösen. Die Schweiz kennt keine Quellensteuer auf Kapitalgewinnen, und zwar unabhängig davon, ob die ungarische KG vermögensverwaltend oder unternehmerisch tätig ist. Eine Ausnahme wäre einzig denkbar, wenn die ungarische KG mehrheitlich an einer schweizerischen Immobiliengesellschaft beteiligt ist und eine Art. 13 Abs. 4 OECD-MA entsprechende Bestimmung im DBA Schweiz-Deutschland bzw. DBA Schweiz-Österreich enthalten wäre, was aber nicht der Fall ist. Die gleiche Lösung ergibt sich bei der Veräußerung einer Darlehensforderung oder wenn in der Schweiz lizenztragendes Vermögen liegen sollte. Eine Steuerpflicht für D und A wird dadurch in der Schweiz nicht ausgelöst.

7. Zusammenfassung

Personengesellschaften unterliegen nach dem jeweiligen innerstaatlichen Recht sowohl in Deutschland als auch in Österreich und der Schweiz einer Besteuerung nach dem Transparenzprinzip, d. h. die Einkünfte der Personengesellschaft werden auf Ebene der Gesellschafter besteuert. Die Einordnung von ausländischen Gesellschaften als Personen- oder Kapitalgesellschaft erfolgt in allen drei Ländern anhand eines Typenvergleichs. Unterschiedlich wird in den drei Staaten jedoch die Frage beantwortet, ob und inwieweit die innerstaatliche Qualifikation von ausländischen Personengesellschaften durch das Abkommensrecht bestimmt und verdrängt wird.

7.1 Quellensteuerbelastung; Entlastung nach DBA

Quellensteuern auf Lizenz- und Zinszahlungen sowie Dividenden werden nach zum Teil erheblich divergierenden nationalen Vorschriften erhoben.

Nach deutscher herkömmlicher Auffassung sind bezüglich der Entlastungsberechtigung für erhobene Quellensteuern die DBA mit den Ansässigkeitsstaaten der Gesellschafter anzuwenden. Auf Grundlage einer im Jahr 2010 veröffentlichten Anweisung der Finanzverwaltung und der zum 1. 7. 2013 anzuwendenden Gesetzesänderung – die Regelungen sind im Detail unklar – ist wohl das DBA mit Ungarn als Sitzstaat der Gesellschaft anzuwenden. Nach dem Wortlaut der gesetzlichen Regelung („nur“) sind die DBA mit den Ansässigkeitsstaaten der Gesellschafter möglicherweise nicht mehr anwendbar.

Die Entlastungsberechtigung für Quellensteuern bestimmt sich nach österreichischer Praxis grundsätzlich sowohl nach den DBA mit den Gesellschaftern als auch nach dem DBA mit Ungarn. Allerdings kann der österreichische Abzugsverpflichtete bei den Zahlungen an die ungarische Hybridgesellschaft – ungeachtet der Ansässigkeit ihrer Gesellschafter – das DBA-Ungarn bereits an der Quelle anwenden, sofern einige Nachweisanforderungen erfüllt sind. Eine Entlastung nach dem DBA mit Ungarn im Rückerstattungsverfahren ist jedoch nur dann möglich, sofern eine Erklärung

---

160 BMF v. 25. 9. 2012, EAS 3300 (zu einer ungarischen vermögensverwaltenden Kommanditgesellschaft mit deutschen Gesellschaftern).
161 Art. 13 Abs. 4 DBA Schweiz-Ungarn.

vorliegt, dass die Gesellschafter keine gesonderten Rückerstattungsanträge einbringen werden.

Auch nach schweizerischer Verrechnungssteuerpraxis ist die ungarische KG für einbehaltene Quellensteuern entlastungsberechtigt. Eine alternative Berechtigung des deutschen und österreichischen Gesellschafters wird bejaht, hingegen ist die alternative Rückerstattungsberechtigung des schweizerischen Gesellschafters nicht klar geregelt und umstritten.

7.2 Besteuerung der Einkünfte auf Ebene des Gesellschafters

In Deutschland unterliegen die Einkünfte aus der vermögensverwaltenden ungarischen KG der Besteuerung. Im Fall der gewerblich tätigen ungarischen KG sind die Einkünfte nach dem Methodenartikel freigestellt, jedoch unter Berücksichtigung des Aktivitätsvorbehalts. Sofern Deutschland das Besteuerungsrecht hat, kann auf die deutsche Steuer eine in Ungarn (auf die aus ungarischer Sicht intransparent besteuerte Gesellschaft) erhobene Körperschaftsteuer angerechnet werden.

Österreich stellt die Einkünfte sowohl im Fall der vermögensverwaltenden ungarischen KG als auch im Falle der gewerblich tätigen KG im Ergebnis unter Progressionsvorbehalt frei.

In der Schweiz besteht zu diesem Problemkreis keine gefestigte Verwaltungspraxis. Nach herrschender Auffassung können die Einkünfte sowohl einer vermögensverwaltend wie auch einer gewerblich tätigen ungarischen KG in der Schweiz nicht erfasst werden, es sei denn, der Schweiz stehe gestützt auf das DBA Schweiz-Ungarn als Quellenstaat ein Besteuerungsrecht zu.

7.3 Besteuerung des Gewinntransfers der ungarischen KG

Der Gewinntransfer aus der in Ungarn als Kapitalgesellschaft behandelten KG stellt in allen drei Ländern einen steuerlich irrelevanten Sachverhalt dar. Demzufolge kann eine von Ungarn auf den aus ungarischer Sicht als Dividende qualifizierten Gewinntransfer erhobene Quellensteuer in keinem der Länder angerechnet werden.

7.4 Besteuerung der Veräußerung der Beteiligung an der KG im Ansässigkeitsstaat der Gesellschafter

Die Veräußerung der Beteiligung durch den deutschen Gesellschafter unterliegt im Fall der vermögensverwaltenden KG in Deutschland der Besteuerung, sofern bestimmte innerstaatliche Voraussetzungen erfüllt sind. Ist die KG eine vermögensverwaltende Grundstücksgesellschaft, hat Ungarn anteilig für das Grundvermögen ein Besteuerungsrecht; Deutschland stellt die Einkünfte grundsätzlich frei. Ist die ungarische KG gewerblich tätig, erfolgt aufgrund der im DBA vereinbarten subject to tax-Klausel eine Besteuerung in Deutschland.

In Österreich ist die Veräußerung der Beteiligung an der KG in beiden Grundvarianten steuerpflichtig; im Fall der vermögensverwaltenden KG bei Erfüllung bestimmter innerstaatlicher Voraussetzungen und im Fall der gewerblichen tätigen KG aufgrund der Umsetzung der Empfehlungen des Partnership Reports. Im Fall der vermögensverwaltenden Grundstücksgesellschaft ist der Gewinn in Österreich freizustellen.

Veräußert der schweizerische Gesellschafter seine Beteiligung an der vermögensverwaltenden KG, steht das Besteuerungsrecht für den Veräußerungsgewinn aus abkommensrechtlicher Sicht der Schweiz zu. Soweit dieser als privater Kapitalgewinn zu qualifizieren ist, ist er jedoch steuerfrei. Im Fall der gewerblich tätigen KG liegt aus innerstaatlicher Sicht ein Geschäftsbetrieb im Ausland vor, der für den CH in der Schweiz – mit Progressionsvorbehalt – einseitig freigestellt ist. Diese Lösung ergibt sich auch für den Fall, dass die ungarische KG in Ungarn Liegenschaften besitzt. Die Freistellung für ausländische Geschäftsbetriebe und Liegenschaften gilt ferner auch für Veräußerungsgewinne.

7.5 Besteuerung der Veräußerung der Beteiligung an der KG in den „Quellenstaaten"

Eine in Deutschland als Quellenstaat in Bezug auf die veräußerten Wirtschaftsgüter ggf. bestehende beschränkte Steuerpflicht wird durch die abkommensrechtlichen Vorschriften eingeschränkt.

Sofern österreichisches Vermögen betroffen ist, kann in eingeschränkten Fällen (z. B. bei zumindest 1%iger Kapitalgesellschaftsbeteiligung) eine innerstaatliche beschränkte Steuerpflicht bestehen; deren Wahrnehmung ist allerdings i. d. R. abkommensrechtlich ausgeschlossen.

Eine Veräußerung ihrer Kommanditanteile durch D und A kann in der Schweiz als Quellenstaat grundsätzlich keine Besteuerung auslösen, und zwar unabhängig davon, ob die ungarische KG vermögensverwaltend oder gewerblich tätig ist.

8. Ausblick

Die vorstehende Untersuchung lässt erkennen, dass die Anwendung von DBA in Fällen hybrider Personengesellschaften mehr als ein Jahrzehnt nach Veröffentlichung des OECD Partnership Reports in den drei betrachteten Staaten Deutschland, Österreich und der Schweiz keineswegs einheitlich gehandhabt wird.[162] Für einige der Rechtsfragen, die sich bei dem in tatsächlicher Hinsicht vergleichsweise einfach gelagerten Sachverhalt stellen, existiert nicht einmal in allen drei Staaten eine rechtssicher erkennbare Verwaltungspraxis. Die jeweiligen Finanzverwaltungen bleiben aufgerufen, für grenzüberschreitende Investitionen mehr Planungssicherheit zu schaffen.

---

162 In ihrem am 19. 3. 2014 veröffentlichten Public Discussion Draft „BEPS Action 2: Neutralise the Effects of Hybrid Mismatch Arrangements (Treaty Issues)" räumt die OECD Schwierigkeiten bei der Umsetzung des Partnership Reports ein (S. 6): „… the fact that some countries have found it difficult to apply the conclusions of the Partnership Report …".