

## Abschnitt V. Methoden zur Vermeidung der Doppelbesteuerung

### Artikel 23 A Befreiungsmethode

(1) Bezieht eine in einem Vertragsstaat ansässige Person Einkünfte oder hat sie Vermögen und können diese Einkünfte oder dieses Vermögen nach diesem Abkommen im anderen Vertragsstaat besteuert werden, so nimmt der erstgenannte Staat vorbehaltlich der Absätze 2 und 3 diese Einkünfte oder dieses Vermögen von der Besteuerung aus.

MA

(2) <sup>1</sup>Bezieht eine in einem Vertragsstaat ansässige Person Einkünfte, die nach den Artikeln 10 und 11 im anderen Vertragsstaat besteuert werden können, so rechnet der erstgenannte Staat auf die vom Einkommen dieser Person zu erhebende Steuer den Betrag an, der der im anderen Staat gezahlten Steuer entspricht. <sup>2</sup>Der anzurechnende Betrag darf jedoch den Teil der von der Anrechnung ermittelten Steuer nicht übersteigen, der auf die aus dem anderen Staat bezogenen Einkünfte entfällt.

(3) Einkünfte oder Vermögen einer in einem Vertragsstaat ansässigen Person, die nach dem Abkommen von der Besteuerung in diesem Staat auszunehmen sind, können gleichwohl in diesem Staat bei der Festsetzung der Steuer für das übrige Einkommen oder Vermögen der Person einbezogen werden.

(4) Absatz 1 gilt nicht für Einkünfte oder Vermögen einer in einem Vertragsstaat ansässigen Person, wenn der andere Vertragsstaat dieses Abkommen so anwendet, dass er diese Einkünfte oder dieses Vermögen von der Besteuerung ausnimmt oder Absatz 2 des Artikels 10 oder des Artikels 11 auf diese Einkünfte anwendet.

### Artikel 23 B Anrechnungsmethode

(1) <sup>1</sup>Bezieht eine in einem Vertragsstaat ansässige Person Einkünfte oder hat sie Vermögen und können diese Einkünfte oder dieses Vermögen nach diesem Abkommen im anderen Vertragsstaat besteuert werden, so rechnet der erstgenannte Staat

MA

- a) auf die vom Einkommen dieser Person zu erhebende Steuer den Betrag an, der der im anderen Staat gezahlten Steuer vom Einkommen entspricht;
- b) auf die vom Vermögen dieser Person zu erhebende Steuer den Betrag an, der der in dem anderen Vertragsstaat gezahlten Steuer vom Vermögen entspricht.

<sup>2</sup>Der anzurechnende Betrag darf jedoch in beiden Fällen den Teil der vor der Anrechnung ermittelten Steuer vom Einkommen oder vom Vermögen nicht übersteigen, der auf die Einkünfte, die im anderen Staat besteuert werden können oder auf das Vermögen, das dort besteuert werden kann, entfällt.

(2) Einkünfte oder Vermögen einer in einem Vertragsstaat ansässigen Person, die nach dem Abkommen von der Besteuerung in diesem Staat auszunehmen sind, können gleichwohl in diesem Staat bei der Festsetzung der Steuer für das übrige Einkommen oder Vermögen der Person einbezogen werden.

### Kommentierung der OECD zu Artikel 23 A/B des Musterabkommens

MK

#### Vorbemerkung

#### Bedeutung der Artikel

1. Die Artikel behandeln die so genannte „juristische Doppelbesteuerung“, die darin besteht, dass dieselben Einkünfte oder dasselbe Vermögen bei derselben Person in mehr als einem Staat der Besteuerung unterliegen.

2. Dieser Fall ist insbesondere von der so genannten „wirtschaftlichen Doppelbesteuerung“ zu unterscheiden, d. h. der Besteuerung derselben Einkünfte oder desselben

# Art. 23 A/B OECD-MA

---

- (MK) Vermögens bei zwei verschiedenen Personen. Wollen zwei Staaten Probleme der wirtschaftlichen Doppelbesteuerung lösen, so muss dies in bilateralen Verhandlungen geschehen.

3. Eine internationale juristische Doppelbesteuerung kann in drei Fällen auftreten:

- wenn jeder Vertragsstaat dieselbe Person mit ihrem gesamten Einkommen oder Vermögen besteuert (konkurrierende unbeschränkte Steuerpflicht; vgl. Ziffer 4);
- wenn eine in einem Vertragsstaat (W)<sup>1)</sup> ansässige Person Einkünfte aus dem anderen Vertragsstaat (Q oder B) bezieht oder dort Vermögen hat und beide Staaten diese Einkünfte oder dieses Vermögen besteuern (vgl. Ziffer 5);
- wenn eine in keinem der Vertragsstaaten ansässige Person von jedem Vertragsstaat mit den aus einem Vertragsstaat bezogenen Einkünften oder mit dem dort belegenen Vermögen besteuert wird; dies ergibt sich z. B., wenn eine nichtansässige Person eine Betriebsstätte in einem Vertragsstaat (B) hat, durch die sie Einkünfte aus dem anderen Vertragsstaat (Q) bezieht oder dort Vermögen hält (konkurrierende beschränkte Steuerpflicht; vgl. Ziffer 11).

4. Der Konflikt im Fall a) wird durch Anwendung des Artikels 4 auf den Konflikt des Falles b) reduziert. Dies ergibt sich daraus, dass dieser Artikel den Ausdruck „eine in einem Vertragsstaat ansässige Person“ unter Bezugnahme auf die nach innerstaatlichem Recht auf Grund des Wohnsitzes, des ständigen Aufenthalts, des Orts der Geschäftsleitung oder eines anderen ähnlichen Merkmals bestehende Steuerpflicht (Artikel 4 Absatz 1) definiert und für den Fall des doppelten Wohnsitzes besondere Merkmale aufzählt, nach denen zu bestimmen ist, welcher der beiden Staaten Wohnsitzstaat (W) im Sinne des Abkommens ist (Artikel 4 Absätze 2 und 3).

5. Der Konflikt im Fall b) lässt sich durch Verteilung der Besteuerungsbefugnisse zwischen den Vertragsstaaten lösen. Die Verteilung kann dadurch erfolgen, dass entweder der Quellen- bzw. Belegenheitsstaat (Q) oder der Staat, in dem die Betriebsstätte liegt (B), oder aber der Wohnsitzstaat (W) auf das Besteuerungsrecht verzichtet, oder dass das Besteuerungsrecht zwischen den beiden Staaten aufgeteilt wird. Die Abschnitte III und IV des Abkommens in Verbindung mit den Artikeln 23 A und 23 B regeln dies.

6. Bezuglich einiger Einkünfte und Vermögensteile wird einem der Vertragsstaaten ein ausschließliches Besteuerungsrecht zuerkannt, wobei es in dem betreffenden Artikel heißt, die in Frage stehenden Einkünfte oder Vermögensteile „können nur in einem Vertragsstaat besteuert werden“.<sup>2)</sup> Die Worte „können nur in einem Vertragsstaat besteuert werden“ schließen die Besteuerung durch den anderen Vertragsstaat aus, wodurch die Doppelbesteuerung vermieden wird. Der Staat, dem das ausschließliche Besteuerungsrecht zuerkannt wird, ist in der Regel jener, in dem der Steuerpflichtige nach Artikel 4 ansässig ist, d. h. der Staat W; aber nach vier Artikeln<sup>3)</sup> kann das ausschließliche Besteuerungsrecht dem anderen Vertragsstaat (Q), in dem der Steuerpflichtige nach Artikel 4 nicht ansässig ist, eingeräumt werden.

7. Bei anderen Einkünften und Vermögensteilen ist die Zuteilung des Besteuerungsrechts nicht ausschließlich; der entsprechende Artikel sieht in solchen Fällen vor, dass die Einkünfte oder Vermögensteile in dem Vertragsstaat (Q oder B), in dem der Steuerpflichtige nach Artikel 4 nicht ansässig ist, „besteuert werden können“. In diesem Fall muss der Wohnsitzstaat (W) eine Entlastung gewähren, um die Doppelbesteuerung zu

1) In der Kommentierung der Artikel 23 A und 23 B werden durchweg die Buchstaben „W“ zur Bezeichnung des Wohnsitzstaats im Sinne des Abkommens, der Buchstabe „Q“ zur Bezeichnung des Quellen- oder Belegenheitsstaats und der Buchstabe „B“ zur Bezeichnung des Staates verwendet, in dem eine Betriebsstätte oder feste Einrichtung liegt.

2) Vgl. Artikel 7 Absatz 1 Satz 1, Artikel 8 Absatz 1 und 2, Artikel 12 Absatz 1, Artikel 13 Absatz 3 und 4, Artikel 14 Absatz 1 Satz 1, Artikel 15 Absatz 1 Satz 1 und Absatz 2, Artikel 18, Artikel 19 Absatz 1 und 2, Artikel 21 Absatz 1 sowie Artikel 22 Absatz 3 und 4.

3) Vgl. Artikel 8 Absatz 1 und 2, Artikel 13 Absatz 3, Artikel 19 Absatz 1 und 2 Buchstabe a) sowie Artikel 22 Absatz 3.

vermeiden. Artikel 23 A Absatz 1 und 2 und Artikel 23 B Absatz 1 schreiben die erforderliche Entlastung vor. (MK)

8. Die Artikel 23 A und 23 B sind anzuwenden, falls eine im Staat W ansässige Person Einkünfte aus dem anderen Vertragsstaat B oder Q (der nicht Wohnsitzstaat im Sinne des Abkommens ist) bezieht oder dort Vermögen hat und diese Einkünfte bzw. dieses Vermögen nach dem Abkommen im Staat B oder Q besteuert werden können. Die Artikel gelten daher nur für den Wohnsitzstaat, lassen es aber offen, wie der Vertragsstaat B oder Q vorzugehen hat.

9. Bezieht eine im Vertragsstaat W ansässige Person Einkünfte aus diesem Staat W durch eine Betriebsstätte, die sie im anderen Vertragsstaat B hat, so kann der Staat B diese Einkünfte (ausgenommen solche aus unbeweglichem Vermögen, das im Staat W liegt) besteuern, wenn sie dieser Betriebsstätte zuzurechnen sind (Artikel 21 Absatz 2). Auch in diesem Fall muss der Staat W nach Artikel 23 A oder 23 B Entlastung für die Einkünfte gewähren, die der im Staat B belegenen Betriebsstätte zuzurechnen sind, obwohl die betreffenden Einkünfte ursprünglich aus Staat W stammen (vgl. Ziffer 5 der Kommentierung zu Artikel 21). Kommen die Vertragsstaaten jedoch überein, dem Staat W, der die Befreiungsmethode anwendet, als dem Quellenstaat von Dividenden oder Zinsen ein begrenztes Besteuerungsrecht innerhalb der in Artikel 10 Absatz 2 oder Artikel 11 Absatz 2 gezogenen Grenzen einzuräumen (vgl. Ziffer 5 der Kommentierung zu Artikel 21), so sollten die beiden Staaten auch vereinbaren, dass Staat B für die im Staat W erhobene Steuer eine Anrechnung in Anlehnung an Artikel 23 A Absatz 2 oder Artikel 23 B Absatz 1 zu gewähren hat.

10. Bezieht eine im Staat W ansässige Person Einkünfte aus einem dritten Staat durch eine Betriebsstätte, die sie im Staat B hat, so kann dieser Staat die Einkünfte (ausgenommen solche aus unbeweglichem Vermögen, das im dritten Staat liegt) besteuern, wenn die Einkünfte der Betriebsstätte zuzurechnen sind (Artikel 21 Absatz 2). Staat W muss nach Artikel 23 A oder 23 B für die Einkünfte, die der im Staat B belegenen Betriebsstätte zuzurechnen sind, Entlastung gewähren. Das Abkommen enthält keine Bestimmung über eine Entlastung, die der Vertragsstaat B hinsichtlich der Steuern zu gewähren hat, die in dem dritten Staat erhoben werden, aus dem die Einkünfte stammen; nach Artikel 24 Absatz 4 ist aber jede Entlastung, die nach dem innerstaatlichen Recht des Staates B (unter Ausschluss etwaiger Doppelbesteuerungsabkommen) den in diesem Staat ansässigen Personen zusteht, auch einer im Staat B belegenen Betriebsstätte eines Unternehmens des Staates W zu gewähren (vgl. Ziffern 49 bis 54 der Kommentierung zu Artikel 24).

11. Der Konflikt im Fall c) der vorstehenden Ziffer 3 liegt außerhalb des Geltungsbereichs des Abkommens, da diese nach Artikel 1 nur für Personen gilt, die in einem Vertragsstaat oder in beiden Vertragsstaaten ansässig sind. Er lässt sich aber durch das Verständigungsverfahren lösen (vgl. auch Ziffer 10).

## Darstellung der Methoden zur Vermeidung der Doppelbesteuerung

12. Die bestehenden Abkommen verwenden zur Vermeidung der Doppelbesteuerung durch den Wohnsitzstaat des Steuerpflichtigen zwei Hauptmethoden. Der Einfachheit halber wird im Folgenden nur auf die Einkommensbesteuerung Bezug genommen, jedoch gelten die Grundsätze in gleicher Weise auch für die Vermögensbesteuerung.

### Befreiungsmethode

13. Nach der Befreiungsmethode besteuert der Wohnsitzstaat W nicht solche Einkünfte, die nach dem Abkommen in Staat B oder Q besteuert werden können (selbstverständlich auch nicht die Einkünfte, die nur im Staat B oder Q besteuert werden können, vgl. Ziffer 6).

14. Die Befreiungsmethode kann grundsätzlich auf zwei Arten angewendet werden:

- Die Einkünfte, die im Staat B oder Q besteuert werden können, bleiben im Staat W steuerlich völlig außer Betracht. Der Staat W darf die so befreiten Einkünfte bei der Ermittlung der auf die übrigen Einkünfte entfallenden Steuer nicht einbeziehen. Diese Methode wird als „uneingeschränkte Befreiung“ bezeichnet.

# Art. 23 A/B OECD-MA

---

- (MK) b) Die Einkünfte, die im Staat B oder Q besteuert werden können, werden im Staat W zwar nicht besteuert, jedoch behält der Staat W das Recht, diese Einkünfte bei der Ermittlung der auf die übrigen Einkünfte entfallenden Steuer einzubeziehen. Diese Methode wird als „Befreiung mit Progression“ bezeichnet.

## Anrechnungsmethode

15. Nach der Anrechnungsmethode berechnet der Wohnsitzstaat W seine Steuer nach dem Gesamteinkommen des Steuerpflichtigen einschließlich der aus dem anderen Staat B oder Q stammenden Einkünfte, die nach dem Abkommen im anderen Staat besteuert werden können (wobei jedoch die Einkünfte nicht einbezogen werden, die nur im Staat Q besteuert werden können; vgl. Ziffer 6). Der Wohnsitzstaat erlaubt dann von seiner eigenen Steuer den Abzug der im anderen Staat gezahlten Steuer.

16. Die Anrechnungsmethode kann grundsätzlich auf zwei Arten angewendet werden:

- Staat W erlaubt den Abzug des Gesamtbetrags der Steuer, die im anderen Staat auf Einkünfte gezahlt wurde, welche dort besteuert werden können. Diese Methode wird als „uneingeschränkte Anrechnung“ bezeichnet.
- Der vom Staat W gewährte Abzug für die im anderen Staat gezahlte Steuer wird auf den Teil seiner eigenen Steuer beschränkt, der auf solche Einkünfte entfällt, die im anderen Staat besteuert werden können. Diese Methode wird als „gewöhnliche Anrechnung“ bezeichnet.

17. Der wesentliche Unterschied zwischen den Methoden besteht darin, dass die Befreiungsmethoden auf die Einkünfte, die Anrechnungsmethoden aber auf die Steuer abstellen.

## C. Auswirkungen der Methoden

18. Die Auswirkungen der verschiedenen Methoden lassen sich am besten an Hand eines Zahlenbeispiels veranschaulichen: Von einem angenommenen Einkommen von 100 000 stammen 80 000 aus dem einen Staat (Wohnsitzstaat W) und 20 000 aus dem anderen Staat (Quellenstaat Q). Der Steuersatz im Staat W sei 35 % bei einem Einkommen von 100 000 und 30 % bei einem Einkommen von 80 000. Ferner sei der Steuersatz im Staat Q entweder 20 % (Fall 1) oder 40 % (Fall 2), so dass die dort bei einem Einkommen von 20 000 zu entrichtende Steuer im Fall 1 4 000, im Fall 2 8 000 beträgt.

19. Würde das Gesamteinkommen des Steuerpflichtigen von 100 000 aus Staat W stammen, so würde seine Steuerschuld 35 000 betragen. Bei einem gleich hohen Einkommen, das sich in der oben erwähnten Weise zusammensetzt, beträgt die gesamte Steuer, falls das innerstaatliche Recht des Staates W keine Entlastung vorsieht und kein Abkommen zwischen den Staaten W und Q besteht, im Fall 1  $35\ 000 + 4\ 000 = 39\ 000$ , im Fall 2  $35\ 000 + 8\ 000 = 43\ 000$ .

## Die Befreiungsmethoden

20. Bei Anwendung der Befreiungsmethoden beschränkt Staat W seine Besteuerung auf den Teil des Gesamteinkommens, den er nach den verschiedenen Artikeln des Abkommens besteuern kann, d. h. auf 80 000.

- Uneingeschränkte Befreiung

Staat W besteuert 80 000 zu dem für 80 000 vorgesehenen Satz, d. h. zu 30 %.

|                                    | Fall 1 | Fall 2 |
|------------------------------------|--------|--------|
| Steuer im Staat W, 30 % von 80 000 | 24 000 | 24 000 |
| zzgl. Steuer im Staat Q            | 4 000  | 8 000  |
| Gesamtsteuer                       | 28 000 | 32 000 |
| Entlastung im Staat W              | 11 000 | 11 000 |

## b) Befreiung mit Progression

(MK)

*Staat W besteuert 80 000 zu dem Satz, der für das Gesamteinkommen (100 000) ohne Rücksicht auf die Herkunft der Einkünfte gilt, d. h. zu 35 %.*

|                                    | Fall 1 | Fall 2 |
|------------------------------------|--------|--------|
| Steuer im Staat W, 35 % von 80 000 | 28 000 | 28 000 |
| zzgl. Steuer im Staat Q            | 4 000  | 8 000  |
| Gesamtsteuer                       | 32 000 | 36 000 |
| Entlastung im Staat W              | 7 000  | 7 000  |

*21. Die Höhe der Steuerbelastung im Staat Q wirkt sich weder in den Fällen unter a) noch in den Fällen unter b) auf den Steuerbetrag aus, auf den Staat W verzichtet. Ist die Steuer von den Einkünften aus Staat Q in diesem Staat niedriger als die vom Staat W zu gewährende Entlastung – Fälle a1, a2 und b1 -, so ist der Steuerpflichtige in einer günstigeren Lage, als wenn sein Gesamteinkommen nur aus Staat W stammte; im anderen Fall (b2) ist das Ergebnis für den Steuerpflichtigen ungünstiger.*

*22. Das Beispiel zeigt auch, dass die im Staat W bei Anwendung der Methode der uneingeschränkten Befreiung zu gewährende Entlastung höher sein kann als die im Staat Q erhobene Steuer, wenn in diesem Staat höhere Steuersätze gelten als im Staat W. Dies ergibt sich daraus, dass bei der Methode der uneingeschränkten Befreiung nicht nur auf die Steuer des Staates W auf die aus Staat Q bezogenen Einkünfte verzichtet wird (35 % von 20 000 = 7 000, wie bei der Befreiung mit Progression), sondern dass auch die Steuer auf die übrigen Einkünfte (80 000) um einen Betrag herabgesetzt wird, der dem Unterschied zwischen den für die beiden Einkommensbeträge im Staat W geltenden Sätzen entspricht (35 abzüglich 30 = 5 % von 80 000 = 4 000).*

## Die Anrechnungsmethoden

*23. Bei den Anrechnungsmethoden bleibt Staat W zwar berechtigt, das Gesamteinkommen des Steuerpflichtigen zu besteuern, er lässt aber einen Abzug von der Steuer zu.*

### a) Uneingeschränkte Anrechnung

*Staat W berechnet die Steuer vom Gesamteinkommen (100 000) zum Satz von 35 % und zieht die im Staat Q auf die Einkünfte aus diesem Staat entfallende Steuer ab.*

|                                     | Fall 1 | Fall 2 |
|-------------------------------------|--------|--------|
| Steuer im Staat W, 35 % von 100 000 | 35 000 | 35 000 |
| abzgl. Steuer im Staat Q            | –4 000 | –8 000 |
| Steuerschuld                        | 31 000 | 27 000 |
| Gesamtsteuer                        | 35 000 | 35 000 |
| Entlastung im Staat W               | 4 000  | 8 000  |

### b) Gewöhnliche Anrechnung

*Staat W berechnet die Steuer vom Gesamteinkommen (100 000) zum Satz von 35 % und zieht die im Staat Q auf die Einkünfte aus diesem Staat entfallende Steuer ab; der Abzug übersteigt aber keinesfalls den Teil der Steuer des Staates W, der auf die Einkünfte aus dem Staat Q entfällt (Höchstbetrag der Anrechnung). Der Höchstbetrag der Anrechnung beläuft sich auf 35 % von 20 000 = 7 000.*

## Art. 23 A/B OECD-MA

(MK)

|                                     | Fall 1 | Fall 2 |
|-------------------------------------|--------|--------|
| Steuer im Staat W, 35 % von 100 000 | 35 000 | 35 000 |
| abzgl. Steuer im Staat Q            | -4 000 |        |
| abzgl. Höchstbetrag der Anrechnung  |        | -7 000 |
| Steuerschuld                        | 31 000 | 28 000 |
| Gesamtsteuer                        | 35 000 | 36 000 |
| Entlastung im Staat W               | 4 000  | 7 000  |

24. Ein wesentliches Merkmal der Anrechnungsmethoden im Vergleich zu den Befreiungsmethoden besteht darin, dass Staat W niemals einen Abzug zuzulassen hat, der höher ist als die im Staat Q geschuldete Steuer.

25. Ist die im Staat Q geschuldete Steuer niedriger als die Steuer im Staat W, die auf die Einkünfte aus dem Staat Q entfällt (Höchstbetrag der Anrechnung), so hat der Steuerpflichtige stets insgesamt den Steuerbetrag zu zahlen, den er schulden würde, wenn er nur im Staat W besteuert würde, d.h., als stammte sein Gesamteinkommen nur aus dem Staat W.

26. Dasselbe ergibt sich, wenn die im Staat Q geschuldete Steuer höher ist und Staat W die Methode der uneingeschränkten Anrechnung anwendet, zumindest solange der Gesamtbetrag der im Staat W geschuldeten Steuer gleich hoch ist wie der im Staat Q geschuldete Steuerbetrag oder diesen übersteigt.

27. Ist die im Staat Q geschuldete Steuer höher, und ist die Anrechnung begrenzt (gewöhnliche Anrechnung), so wird dem Steuerpflichtigen kein Abzug in Höhe der gesamten im Staat Q gezahlten Steuer gewährt. In diesem Fall ist das Ergebnis für den Steuerpflichtigen weniger günstig, als wenn sein gesamtes Einkommen aus Staat W stammte; die Methode der gewöhnlichen Anrechnung führt dann zu dem gleichen Ergebnis wie die Methode der Befreiung mit Progression.

Tabelle I: Gesamtbetrag der Steuern in den vorstehend dargestellten Fällen

|  |  |        |
|--|--|--------|
| A. Das gesamte Einkommen stammt aus Staat W  | Gesamtsteuer = 35 000  |        |
| B. Einkünfte stammen aus zwei Staaten, nämlich 80 000 aus Staat W und 20 000 aus Staat Q | Gesamtsteuer bei einer Steuer im Staat Q von<br>4 000                    8 000<br>(Fall 1)                (Fall 2) |        |
| Kein Abkommen (19) <sup>1)</sup>   | 39 000   | 43 000 |
| Uneingeschränkte Befreiung (20a)   | 28 000   | 32 000 |
| Befreiung der Progression (20b)  | 32 000   | 36 000 |
| Uneingeschränkte Anrechnung (23a)  | 35 000   | 35 000 |
| Gewöhnliche Anrechnung (23 b)  | 35 000   | 36 000 |

1) Die Zahlen in den Klammern beziehen sich auf die Ziffern der Kommentierung zu Artikel 23 A und 23 B.

Tabelle II: Entlastung durch den Wohnsitzstaat

(MK)

|  | Bei einer Steuer im Staat Q von |          |
|--|---------------------------------|----------|
|  | 4 000                           | 8 000    |
|  | (Fall 1)                        | (Fall 2) |
| Kein Abkommen                                  | 0                               | 0        |
| Uneingeschränkte Befreiung (20a) <sup>1)</sup> | 11 000                          | 11 000   |
| Befreiung der Progression (20b)                | 7 000                           | 7 000    |
| Uneingeschränkte Anrechnung (23A)              | 4 000                           | 8 000    |
| Gewöhnliche Anrechnung (23 B)                  | 4 000                           | 7 000    |

#### D. Die durch die Artikel vorgeschlagenen Methoden

28. In den zwischen Mitgliedstaaten der OECD geschlossenen Abkommen finden sich beide Methoden. Einige Staaten ziehen die erste, andere die zweite Methode vor. Theoretisch könnte eine einzige Methode für wünschenswerter gehalten werden, doch wurde wegen der unterschiedlichen Auffassungen jedem Staat die Wahl freigestellt.

29. Es erschien aber wichtig, innerhalb jeder Methode die Zahl der zulässigen Möglichkeiten zu begrenzen. Deshalb sind die Artikel so abgefasst, dass den Mitgliedstaaten die Wahl zwischen zwei Methoden freigestellt ist:

- der Methode der Befreiung mit Progression (Artikel 23 A) und
- der Methode der gewöhnlichen Anrechnung (Artikel 23 B)

30. Übernehmen beide Vertragsstaaten dieselbe Methode, so genügt es, den entsprechenden Artikel in das Abkommen aufzunehmen. Wählen die beiden Vertragsstaaten jedoch unterschiedliche Methoden, so können die beiden Artikel zu einem Einzigem zusammengefasst werden, wobei die Bezeichnung des Staates in den nach der von ihm gewählten Methode jeweils zutreffenden Teil des Artikels einzusetzen ist.

31. Die Vertragsstaaten können auch beide Methoden kombinieren. Dies ist für einen Vertragsstaat W, der im Allgemeinen die Befreiungsmethode anwendet, bezüglich der Einkünfte erforderlich, die nach den Artikeln 10 und 11 im Vertragsstaat Q einer begrenzten Steuer unterworfen werden können. Artikel 23 A sieht in einem solchen Fall in Absatz 2 eine Anrechnung der begrenzten Steuer vor, die im Vertragsstaat Q erhoben wird. Ferner können Staaten, die sich im Allgemeinen der Befreiungsmethode bedienen, Wert darauf legen, bestimmte Einkünfte von der Befreiung auszunehmen und auf diese Einkünfte die Anrechnungsmethode anzuwenden. In solchen Fällen lässt sich Artikel 23 A Absatz 2 durch einen Hinweis auf die betreffenden Einkünfte ergänzen.

31.1 Ein Beispiel, in dem Absatz 2 in dieser Weise abgeändert wird, ist dasjenige, in dem ein Staat, der im Allgemeinen die Freistellungsmethode anwendet, der Auffassung ist, dass diese Methode nicht auf Einkünfte angewendet werden sollte, die auf Grund einer Steueraufnahme, die nach der Unterzeichnung des Abkommens eingeführt worden ist, im anderen Vertragsstaat in den Genuss einer steuerlichen Vorzugsbehandlung kommen. Um diese Einkünfte einzuschließen, könnte Absatz 2 wie folgt geändert werden:

„(2) Bezieht eine in einem Vertragsstaat ansässige Person Einkünfte, die

- a) nach den Artikeln 10 und 11 im anderen Vertragsstaat besteuert werden können, oder

1) Die Zahlen in den Klammern beziehen sich auf die Ziffern der Kommentierung zu Artikel 23 A und 23 B.

## Art. 23 A/B OECD-MA

---

- (MK) b) nach diesem Abkommen im anderen Vertragsstaat besteuert werden können, aber in diesem anderen Staat in den Genuss einer steuerlichen Vorzugsbehandlung kommen auf Grund einer Steuermaßnahme,
1. die in dem anderen Vertragsstaat nach der Unterzeichnung des Abkommens eingeführt worden ist
  2. und in Bezug auf die der erstgenannte Staat den zuständigen Behörden des anderen Vertragsstaats vor der Erzielung dieser Einkünfte und nach Beratung mit dem anderen Vertragsstaat mitgeteilt hat, dass dieser Absatz Anwendung finden soll,

so rechnet der erstgenannte Staat auf die vom Einkommen dieser Person zu erhebende Steuer den Betrag an, der der im anderen Staat gezahlten Steuer entspricht. Der anzurechnende Betrag darf jedoch den Teil der vor der Anrechnung ermittelten Steuer nicht übersteigen, der auf die aus dem anderen Staat bezogenen Einkünfte entfällt.“

32. Die beiden Artikel sind allgemein gehalten und enthalten keine detaillierten Regeln über die Berechnung des Befreiungs- oder Anrechnungsbetrags; dies bleibt dem entsprechenden innerstaatlichen Recht und der innerstaatlichen Praxis überlassen. Vertragsstaaten, die es für erforderlich halten, etwaige Probleme im Abkommen selbst zu regeln, können dies bei ihren bilateralen Verhandlungen tun.

### E. Qualifikationskonflikte

32.1 Die Artikel 23 A und 23 B fordern beide, dass Entlastung, je nach den Umständen entweder durch die Befreiungs- oder durch die Anrechnungsmethode, gewährt wird, wenn eine Einkunftsart oder ein Vermögenswert nach dem Abkommen durch den Quellenstaat besteuert werden darf. Daher muss der Ansässigkeitsstaat auf eine Einkunftsart oder einen Vermögenswert die Freistellungs- oder Anrechnungsmethode anwenden, wenn das Abkommen dem Quellenstaat erlaubt, diese Einkünfte oder diese Vermögen zu besteuern.

32.2 Die Auslegung der Worte „nach diesem Abkommen besteuert werden können“, die in beiden Artikeln verwendet werden, ist besonders wichtig in Fällen, in denen der Ansässigkeitsstaat und der Quellenstaat dieselbe Einkunftsart oder denselben Vermögenswert für die Zwecke des Abkommens unterschiedlich qualifizieren.

32.3 In dieser Hinsicht müssen verschiedene Fallgestaltungen in Betracht gezogen werden. Wenn auf Grund von Unterschieden zwischen dem innerstaatlichen Recht des Quellenstaats und dem des Ansässigkeitsstaats der erstere in Bezug auf bestimmte Einkünfte oder einen bestimmten Vermögenswert andere Abkommensbestimmungen anwendet als die, die der Ansässigkeitsstaat auf dieselbe Einkunftsart oder denselben Vermögenswert angewendet hätte, werden die Einkünfte immer noch nach dem Abkommen, so wie es vom Quellenstaat ausgelegt und angewendet wird, besteuert. In diesem Fall erfordern die beiden Artikel daher, dass der Ansässigkeitsstaat ungeachtet des Qualifikationskonflikts, der sich aus den Unterschieden des innerstaatlichen Rechts ergibt, die Doppelbesteuerung vermeidet.

32.4 Dieser Punkt mag durch das folgende Beispiel erläutert werden: Eine Geschäftstätigkeit wird im Staat B durch eine Betriebstätte von einer dort errichteten Personengesellschaft ausgeübt. Ein Gesellschafter, der im Staat W ansässig ist, veräußert seinen Anteil an der Personengesellschaft. Staat B behandelt die Personengesellschaft als steuerlich transparent, während Staat W sie als Steuersubjekt ansieht. Staat B hält daher für Zwecke seines mit Staat W abgeschlossenen Abkommens die Veräußerung des Anteils an der Personengesellschaft für eine Veräußerung der zu Grunde liegenden Vermögenswerte des von der Personengesellschaft betriebenen Geschäfts durch den Gesellschafter, die nach Artikel 13 Absatz 1 oder 2 in diesem Staat besteuert werden kann. Da Staat W die Personengesellschaft als Steuersubjekt behandelt, ist er der Auffassung, dass die Veräußerung des Anteils an der Personengesellschaft der Veräußerung eines Anteils an einer Kapitalgesellschaft entspricht, die auf Grund von Artikel 13 Absatz 5 nicht von Staat B besteuert werden darf. In einem solchen Fall ergibt sich der Qualifikationskonflikt ausschließlich aus der unterschiedlichen Behandlung von Personengesellschaften nach dem innerstaatlichen Recht der beiden Staaten, und

*Staat B muss von Staat W so angesehen werden, als ob er den Veräußerungsgewinn für Zwecke der Anwendung der Artikel 23 A oder 23 B „nach dem Abkommen“ besteuert hätte. Staat W muss daher Freistellung nach Artikel 23 A oder eine Steueranrechnung nach Artikel 23 B gewähren, ungeachtet der Tatsache, dass er nach seinem innerstaatlichen Recht den Veräußerungsgewinn als Einkünfte aus der Veräußerung von Anteilen an einer Körperschaft behandelt und dass er keine Entlastung nach Artikel 23 A oder 23 B gewähren müsste, wenn die Einkünftequalifikation des Staates B mit seiner übereinstimmt. In diesem Fall kommt es daher nicht zu einer Doppelbesteuerung.*

32.5 Artikel 23 A und Artikel 23 B verlangen aber nicht, dass der Ansässigkeitsstaat die Doppelbesteuerung in allen Fällen vermeidet, in denen der Quellenstaat seine Steuer erhoben hat, indem er auf bestimmte Einkünfte eine andere Abkommensbestimmung anwendet, als der Ansässigkeitsstaat für anwendbar hält. Wenn Staat B z. B. in dem obigen Beispiel für Zwecke der Anwendung von Artikel 13 Absatz 2 der Auffassung ist, dass die Personengesellschaft ihre Geschäftstätigkeit durch eine feste Geschäftseinrichtung ausübt, während Staat W Absatz 5 anwendet, weil die Personengesellschaft keine feste Geschäftseinrichtung in Staat B habe, besteht in Wirklichkeit eine Meinungsverschiedenheit darüber, ob Staat B die Einkünfte nach dem Abkommen besteuert hat. Dasselbe kann gesagt werden, wenn Staat B bei der Anwendung von Artikel 13 Absatz 2 die Worte „Betriebsvermögen einer Betriebsstätte“ so auslegt, dass bestimmte Wirtschaftsgüter dazu gehören, die nach der Auslegung des Staates W nicht dazu gehören. Solche Konflikte, die sich durch unterschiedliche Beurteilung der Tatsachen oder durch unterschiedliche Auslegung der Abkommensbestimmungen ergeben, müssen von den oben beschriebenen Qualifikationskonflikten unterschieden werden, bei denen die Abweichung nicht auf unterschiedlichen Auslegungen der Abkommensbestimmungen, sondern auf unterschiedlichen Bestimmungen des innerstaatlichen Rechts beruht. Im ersten Fall kann Staat W geltend machen, Staat B habe seine Steuer nicht dem Abkommen gemäß erhoben, wenn er seine Steuer auf Grund einer nach Auffassung des Staates W falschen Beurteilung der Tatsachen oder falschen Auslegung des Abkommens erhoben hat. Die Staaten sollten die Bestimmungen des Artikels 25 (Verständigungsverfahren), vor allem dessen Absatz 3, nutzen, um diese Art von Konflikt in Fällen zu lösen, in denen sich andernfalls eine ungemilderte Doppelbesteuerung ergeben würde.

32.6 Die Worte „nach diesem Abkommen besteuert werden“ müssen auch in Bezug auf mögliche Fälle einer doppelten Nichtbesteuerung ausgelegt werden, die sich nach Artikel 23 A ergeben können. Wenn der Quellenstaat der Ansicht ist, dass ihn die Abkommensbestimmungen daran hindern, bestimmte Einkünfte oder Vermögenswerte zu besteuern, die er sonst besteuert hätte, sollte es der Ansässigkeitsstaat für Zwecke der Anwendung von Artikel 23 A Absatz 1 so ansehen, dass die Einkünfte vom Quellenstaat nicht nach dem Abkommen besteuert werden dürfen, selbst wenn der Ansässigkeitsstaat das Abkommen anders angewendet hätte, so dass er die Einkünfte besteuert hätte, wenn er in der Lage des Quellenstaates gewesen wäre. Deshalb ist der Ansässigkeitsstaat nach Absatz 1 nicht gehalten, die Einkünfte freizustellen, ein Ergebnis, das mit der Grundfunktion des Artikels 23, die Doppelbesteuerung zu vermeiden, in Einklang steht.

32.7 Diese Fallgestaltung mag unter Bezugnahme auf eine Abwandlung des oben beschriebenen Beispiels beleuchtet werden. Im Staat B wird von einer dort errichteten Personengesellschaft eine Geschäftstätigkeit durch eine feste Geschäftseinrichtung ausgeübt. Ein Gesellschafter, der im Staat W ansässig ist, veräußert seinen Anteil an der Personengesellschaft. In Abänderung des Sachverhalts wird nunmehr angenommen, dass Staat B die Personengesellschaft als Steuersubjekt behandelt, während Staat W sie als steuerlich transparent behandelt. Ferner wird angenommen, dass Staat W die Befreiungsmethode anwendet. Da Staat B die Personengesellschaft als Steuersubjekt behandelt, sieht er die Veräußerung des Anteils an der Personengesellschaft wie eine Veräußerung eines Anteils an einer Kapitalgesellschaft an, die er auf Grund von Artikel 13 Absatz 5 nicht besteuern kann. Staat W ist andererseits der Ansicht,

# Art. 23 A/B OECD-MA

---

(MK) dass die Veräußerung des Anteils an der Personengesellschaft von Staat B als Veräußerung der zu Grunde liegenden Wirtschaftsgüter des von der Personengesellschaft betriebenen Geschäfts hätte besteuert werden sollen, auf die Artikel 13 Absatz 1 oder 2 anwendbar gewesen wären. Bei der Entscheidung, ob er verpflichtet ist, die Einkünfte nach Artikel 23 A Absatz 1 freizustellen, sollte Staat W es gleichwohl so ansehen, als dürfe Staat B angesichts der Art und Weise, wie die Abkommensbestimmungen in Verbindung mit dem innerstaatlichen Recht dieses Staates angewendet werden, die Einkünfte nach dem Abkommen nicht besteuern. Staat W unterliegt daher nicht der Verpflichtung, die Einkünfte freizustellen.

## II. Kommentierung zu den Bestimmungen des Artikels 23 A

### (Befreiungsmethode)

#### Absatz 1

##### A. Verpflichtung des Wohnsitzstaates, Befreiung zu gewähren

33. Der Artikel sieht vor, dass der Wohnsitzstaat W Einkünfte und Vermögen, die nach dem Abkommen im anderen Staat B oder Q „besteuert werden können“, von der Steuer zu befreien hat.

34. Der Wohnsitzstaat muss dementsprechend Einkünfte und Vermögenswerte, die nach dem Abkommen im anderen Vertragsstaat besteuert werden können, ohne Rücksicht darauf befreien, ob das Besteuerungsrecht vom anderen Staat auch tatsächlich ausgeübt wird. Dies dürfte die zweckmäßigste Methode sein, da sie dem Wohnsitzstaat Untersuchungen über die tatsächlichen steuerlichen Verhältnisse im anderen Staat erspart.

34.1 Die dem Ansässigkeitsstaat auferlegte Verpflichtung, bestimmte Einkünfte oder Vermögenswerte freizustellen, hängt davon ab, ob diese in dem Quellenstaat nach dem Abkommen besteuert werden dürfen. In den Ziffern 32.1 bis 32.7 wird erörtert, wie diese Voraussetzung ausgelegt werden sollte. Wenn die Voraussetzung erfüllt ist, kann die Verpflichtung vorbehaltlich der Ausnahmen in den Absätzen 2 und 4 als absolut angesehen werden. Absatz 2 behandelt den bereits in Ziffer 31 erwähnten Fall von Einkünften, die im Quellenstaat nur einer beschränkten Besteuerung unterworfen werden dürfen. Für solche Einkünfte sieht der Absatz die Anrechnungsmethode vor (siehe Ziffer 56.1 bis 56.3). Absatz 4 betrifft die Fälle von bestimmten Qualifikationskonflikten, die infolge der Anwendung des Abkommens zu einer doppelten Nichtbesteuerung führen würden, wenn der Wohnsitzstaat verpflichtet ist, Befreiung zu gewähren (vgl. Ziffern 56.1 bis 56.3).

35. Um eine doppelte Nichtbesteuerung zu vermeiden, können es die verhandelnden Staaten unter bestimmten Umständen für angebracht halten, in Fällen, in denen weder Absatz 3 noch Absatz 4 Anwendung finden würde, eine Ausnahme von der unbedingten Verpflichtung zur Steuerbefreiung durch den Wohnsitzstaat vorzusehen. Dies kann der Fall sein, wenn das innerstaatliche Recht des Quellenstaates eine Besteuerung bestimmter Einkünfte oder Vermögenswerte nicht vorsieht oder die Steuer auf Grund besonderer Umstände wie etwa wegen eines Verlustausgleichs, eines Versehens oder des Ablaufs der Verjährungsfrist tatsächlich nicht erhoben wird. Um eine doppelte Nichtbesteuerung bestimmter Einkünfte zu vermeiden, können die Vertragsstaaten vereinbaren, den entsprechenden Artikel selbst zu ändern (vgl. Ziffer 9 der Kommentierung zu Artikel 15 und Ziffer 12 der Kommentierung zu Artikel 17; für den umgekehrten Fall, in dem die Entlastung im Quellenstaat von der tatsächlichen Besteuerung im Wohnsitzstaat abhängt vgl. Ziffer 20 der Kommentierung zu Artikel 10, Ziffer 6 der Kommentierung zu Artikel 12, Ziffer 21 der Kommentierung zu Artikel 13 und Ziffer 3 der Kommentierung zu Artikel 21). Eine Ausnahme von der allgemeinen Regel könnte zur Erreichung eines gewissen Grades von Gegenseitigkeit auch dann zugelassen werden, wenn einer der Staaten die Befreiungsmethode und der andere die Anrechnungsmethode verwendet. Schließlich kann auch von der allgemeinen Regel abgewichen werden, wenn ein Staat für bestimmte Einkünfte die Anrechnungsmethode statt der Befreiungsmethode verwenden möchte (vgl. Ziffer 31).

36. [gestrichen]

## B Alternativfassung des Artikels

(MK)

37. Eine Auswirkung der Befreiungsmethode, wie sie im Artikel geregelt ist, besteht darin, dass das sonst im Wohnsitzstaat der Steuer unterliegende Einkommen oder Vermögen um den Betrag vermindert wird, den der Wohnsitzstaat von der Steuer zu befreien hat. Ist der bezüglich der Einkommensteuer ermittelte Betrag des Einkommens in einem bestimmten Staat auch für andere Zwecke maßgebend, z. B. für die Berechnung von Sozialleistungen, so kann die Befreiungsmethode in der vorgeschlagenen Form dazu führen, dass diese Leistungen Personen zugute kommen, für die sie nicht bestimmt sind. Um dies zu vermeiden, kann der Artikel dahingehend geändert werden, dass die betreffenden Einkünfte in das im Wohnsitzstaat steuerpflichtige Einkommen einbezogen werden. Der Wohnsitzstaat muss dann auf den Teil der Gesamtsteuer verzichten, der auf die betreffenden Einkünfte entfällt. Dieses Verfahren würde zu demselben Ergebnis führen wie die in dem Artikel vorgeschlagene Methode. Die Staaten können den Artikel in diesem Sinne ändern. Wünscht dies ein Staat, so kann Absatz 1 die folgende Fassung erhalten:

„Bezieht eine in einem Vertragsstaat ansässige Person Einkünfte oder hat sie dort Vermögen und können diese Einkünfte oder dieses Vermögen nach diesem Abkommen in dem anderen Vertragsstaat oder dürfen sie nur dort besteuert werden, so ermäßigt der erstgenannte Staat, vorbehaltlich des Absatzes 2, die Steuer vom Einkommen oder vom Vermögen um den Betrag dieser Steuer, der auf die aus dem anderen Staatbezogenen Einkünfte oder das dort befindliche Vermögen entfällt.“

Durch diese Fassung wird Absatz 3 entbehrlich und kann gestrichen werden.

## Verschiedene Probleme

38. Artikel 23 A enthält zwar den Grundsatz, dass der Wohnsitzstaat Befreiung zu gewähren hat, er enthält jedoch keine detaillierten Regelung über die Art und Weise der Durchführung. Dies entspricht dem allgemeinen Wesen des Musterabkommens. Auch die Artikel 6 bis 22 enthalten Grundsätze, nach denen das Besteuerungsrecht für die verschiedenen Einkunftsarten und Vermögenswerte zugewiesen wird, ohne sich in der Regel mit der Bestimmung des steuerpflichtigen Einkommens oder Vermögens mit den Abzügen, Steuersätzen u.ä. zu befassen (vgl. jedoch Artikel 7 Absatz 3 und Artikel 24). Die Erfahrung hat gezeigt, dass dadurch viele Probleme entstehen können. Dies trifft insbesondere auf Artikel 23 A zu. Einige dieser Probleme werden nachstehend behandelt. Enthält das Abkommen keine besondere Bestimmung, so sind die jeweiligen innerstaatlichen Rechtsvorschriften der Vertragsstaaten anzuwenden. Einige Abkommen weisen ausdrücklich auf das innerstaatliche Recht hin, aber dies kommt selbstverständlich nicht in Betracht, wenn das innerstaatliche Recht die Befreiungsmethode nicht vorsieht. In diesen Fällen sollten die Vertragsstaaten, die sich diesem Problem gegenübersehen, Regelungen für die Anwendung des Artikels 23 A treffen, erforderlichenfalls nach Abstimmung mit der zuständigen Behörde des anderen Vertragsstaates (Artikel 25 Absatz 3).

## Freizustellender Betrag

39. Der Wohnsitzstaat hat die Einkünfte mit dem Betrag freizustellen, mit dem sie ohne das Abkommen nach den innerstaatlichen Vorschriften seiner Einkommensteuer unterliegen würden. Der Betrag kann daher von dem Einkommensbetrag abweichen, der im Quellenstaat nach dessen innerstaatlichem Recht besteuert wird.

40. In der Regel bildet das gesamte Nettoeinkommen, d. h. das Roheinkommen nach Berücksichtigung der zulässigen Abzüge, die Bemessungsgrundlage der Einkommenssteuer. Freizustellen ist also das aus dem Quellenstaat bezogene Roheinkommen abzüglich aller darauf entfallenden (im Einzelnen oder anteilig zu ermittelnden) Abzüge.

41. Probleme ergeben sich daraus, dass die meisten Staaten in ihrem Steuerrecht zusätzliche Abzüge vom Gesamteinkommen oder bestimmten Einkünften zur Ermittlung des zu versteuernden Einkommens vorsehen. Ein Zahlenbeispiel soll das Problem veranschaulichen:

## Art. 23 A/B OECD-MA

---

|      |  |     |
|------|--|-----|
| (MK) | a) Inländische Einkünfte (Roheinkünfte abzüglich absetzbarer Ausgaben)   | 100 |
| b)   | Einkünfte aus dem anderen Staat (Roheinkünfte abzüglich absetzbarer Ausgaben)  | 100 |
| c)   | Gesamteinkommen  | 200 |
| d)   | Abzüge für andere Ausgaben, die nach dem Recht des Wohnsitzstaats zugelassen sind und die nicht mit Einkünften unter a) oder b) in Zusammenhang stehen, wie z. B. Versicherungsprämien, Zuwendungen an wohltätige Einrichtungen. | -20 |
| e)   | Nettoeinkommen   | 180 |
| f)   | Persönliche Freibeträge und Freibeträge für den Familienstand  | -30 |
| g)   | Zu versteuerndes Einkommen   | 150 |

Zu prüfen ist, welcher Betrag von der Steuer freizustellen ist, wie z. B.

- 100 (Zeile b)), wodurch ein zu versteuernder Betrag von 50 verbleibt;
- 90 (Hälfte des Betrags von Zeile e) entsprechend dem Verhältnis zwischen den Beträgen der Zeilen b) und c)), wodurch 60 verbleiben (der Betrag von Zeile f) wird in voller Höhe von den inländischen Einkünften abgezogen);
- 75 (Hälfte des Betrags von Zeile g), entsprechend dem Verhältnis zwischen den Beträgen der Zeilen b) und c)), wodurch 75 verbleiben;
- ein anderer Betrag

42. Ein Vergleich der Rechtsvorschriften und der Praxis der Mitgliedstaaten der OECD zeigt, dass zwischen den Staaten beträchtliche Unterschiede hinsichtlich des freizustellenden Betrags bestehen. Zu welcher Lösung ein Staat kommt, hängt von grundsätzlichen Erwägungen und vom Steuersystem des betreffenden Staates ab. Ein Staat kann z. B. dem Grundsatz folgen, dass die in seinem Gebiet ansässigen Personen stets in den uneingeschränkten Genuss der persönlichen Freibeträge, der Freibeträge für den Familienstand und anderer Abzüge gelangen. Andere Staaten teilen diese steuerfreien Beträge proportional auf. Die persönlichen Freibeträge und die Freibeträge für den Familienstand sind in vielen Staaten Teil des progressiven Tarifs oder sie werden vom Steuerbetrag abgezogen oder es gibt sie überhaupt nicht, weil der Familienstand durch Anwendung unterschiedlicher Tarife berücksichtigt wird.

43. Wegen der Vielgestaltigkeit der steuerlichen Zielsetzungen und Verfahren in den verschiedenen Staaten bezüglich der Ermittlung der Steuer, insbesondere der Abzüge, Freibeträge und ähnlicher Vergünstigungen, wurde es vorgezogen, im Musterabkommen keine ausdrückliche und einheitliche Lösung vorzuschlagen, sondern jedem Staat die Anwendung seiner Rechtsvorschriften und Verfahrensregelungen zu überlassen. Vertragsstaaten, die besondere Probleme in ihren Abkommen regeln wollen, können dies selbstverständlich bei bilateralen Verhandlungen tun. Schließlich sei noch darauf hingewiesen, dass das Problem auch für die Staaten, die die Anrechnungsmethode verwenden, von Bedeutung ist (vgl. Ziffer 62).

### Behandlung von Verlusten

44. Bei Anwendung des Artikels 23 A behandeln einige Staaten die in einem anderen Staat entstandenen Verluste ebenso wie die aus diesem Staat stammenden Einkünfte: Als Wohnsitzstaat W lassen sie Verluste, die bei dem im anderen Staat (B oder Q) belegtem unbeweglichen Vermögen oder bei einer dort belegenen Betriebsstätte entstanden sind, nicht zum Abzug zu. Ist im anderen Staat ein Verlustvortrag zulässig, so erleidet der Steuerpflichtige keinen Nachteil, da er lediglich daran gehindert wird, denselben Verlust zweimal, nämlich im Staat B (oder Q) und im Staat W, abzuziehen. Einige andere Staaten lassen es, wenn sie Wohnsitzstaat W sind, zu, dass ein im Staat B (oder Q) entstandener Verlust das von ihnen zu veranlagende Einkommen mindert. In diesem Fall sollte Staat W berechtigt sein, die Befreiung, die er nach Artikel 23 A Absatz 1 für die im anderen Staat B (oder Q) später erzielten Gewinne oder Einkünfte gewährt, zu mindern, indem er von diesen späteren Gewinnen oder Einkünften die früheren Verluste abzieht, die für den Steuerpflichtigen im Staat B (oder Q) vortrags-

fähig sind. Da die Lösung in erster Linie vom innerstaatlichen Recht der Vertragsstaaten abhängt, und da die Rechtsvorschriften der Mitgliedstaaten der OECD voneinander wesentlich abweichen, kann im Artikel selbst keine Lösung vorgeschlagen werden; es bleibt vielmehr den Vertragsstaaten überlassen, erforderlichenfalls die vorstehende Frage und sonstige Probleme im Zusammenhang mit Verlusten (vgl. Ziffer 62 bezüglich der Anrechnungsmethode) zweiseitig zu klären, und zwar entweder im Artikel selbst oder durch ein Verständigungsverfahren (Artikel 25 Absatz 3). (MK)

## Besteuerung des verbleibenden Einkommens

45. Außer bei der Anwendung von progressiven Steuersätzen, die nunmehr in Absatz 3 des Artikels behandelt ist (vgl. Ziffern 55 und 56), können sich auch aus bestimmten steuerrechtlichen Vorschriften Probleme ergeben. So sieht das Steuerrecht einiger Staaten z. B. vor, dass die Besteuerung erst ab einem bestimmten Mindestbetrag des steuerpflichtigen Einkommens einsetzt (steuerliche Freigrenze). Das Gesamteinkommen vor Anwendung des Abkommens kann zwar die Steuerfreigrenze deutlich überschreiten, aber auf Grund der Befreiung nach dem Abkommen, die zum Abzug der steuerfreien Einkünfte vom zu versteuernden Gesamteinkommen führt, kann sich das verbleibende zu versteuernde Einkommen auf einen Betrag verringern, der unterhalb der Freigrenze liegt. Aus den in Ziffer 43 erwähnten Gründen kann keine einheitliche Lösung vorgeschlagen werden. Bemerkt sei, dass sich das Problem nicht stellt, wenn die Alternativfassung von Artikel 23 A Absatz 1 (wie sie in Ziffer 37 vorgeschlagen ist) verwendet wird.

46. Einige Staaten haben besondere Systeme zur Besteuerung von Gesellschaftseinkünften eingeführt (vgl. Ziffern 40 bis 67 der Kommentierung zu Artikel 10). Für Staaten, die einen gespaltenen Körperschaftssteuertarif verwenden (Ziffer 43 der genannten Kommentierung), kann sich die Frage ergeben, ob die zu befreien Einkünfte von den nichtausgeschütteten Gewinnen (für die der ermäßigte Satz gilt) abzuziehen sind oder ob die zu befreien Einkünfte teilweise den ausgeschütteten und teilweise den nichtausgeschütteten Gewinnen zuzurechnen sind. Wird nach dem Recht eines Staates mit gespaltenem Körperschaftssteuertarif bei der Muttergesellschaft eine zusätzliche Steuer auf Dividenden erhoben, die diese von einer inländischen Tochtergesellschaft bezogen, aber nicht weiter ausgeschüttet hat (wobei die Zusatzsteuer als Ausgleich für den Vorteil eines niedrigeren Steuersatzes angesehen wird, der der Tochtergesellschaft für die Ausschüttungen zustand), stellt sich die Frage, ob die Zusatzsteuer auch dann erhoben werden darf, wenn die Tochtergesellschaft ihre Dividenden aus den nach dem Abkommen steuerfreien Einkünften zahlt. Schließlich kann sich ein ähnliches Problem im Zusammenhang mit Steuern („précompte“, „Advance Corporation Tax“) ergeben, die von den ausgeschütteten Gewinnen einer Gesellschaft im Hinblick auf die den Gesellschaftern zustehende Steuergutschrift erhoben wird (vgl. Ziffer 47 der Kommentierung zu Artikel 10). Hier erhebt sich die Frage, ob diese mit den Gewinnausschüttungen zusammenhängenden Sondersteuern auch insoweit erhoben werden können, als die Ausschüttungen aus steuerfreien Gewinnen vorgenommen werden. Die Vertragsstaaten können diese Fragen in bilateralen Verhandlungen regeln.

## Absatz 2

47. In den Artikeln 10 und 11 wird das Recht zur Besteuerung der Dividenden und Zinsen zwischen Wohnsitzstaat und Quellenstaat aufgeteilt. In diesen Fällen ist es dem Wohnsitzstaat freigestellt, nicht zu besteuern (vgl. z. B. Ziffern 72 bis 78) und die Befreiungsmethode auch auf diese Einkünfte anzuwenden. Macht der Wohnsitzstaat jedoch von seinem Recht auf Besteuerung dieser Einkünfte Gebrauch, so kann er zur Vermeidung der Doppelbesteuerung nicht die Befreiungsmethode verwenden, da er damit sein Recht auf Besteuerung der betreffenden Einkünfte gänzlich aufgäbe. Für den Wohnsitzstaat dürfte in der Regel die Anrechnungsmethode zu einer befriedigenden Lösung führen. Außerdem können, wie bereits in Ziffer 31 erwähnt, Staaten, die im Allgemeinen die Befreiungsmethode verwenden, Wert darauf legen, bei bestimmten Einkünften die Anrechnungsmethode statt der Befreiungsmethode zu verwenden. Der Absatz ist daher entsprechend den Bestimmungen über die Methode der gewöhnli-

## Art. 23 A/B OECD-MA

---

(MK) chen Anrechnung abgefasst. Die Kommentierung zu Artikel 23 B gilt sinngemäß auch für Artikel 23 Absatz 2.

48. In den Fällen der vorhergehenden Ziffer sind bestimmte Höchstsätze für die dem Quellenstaat vorbehaltene Steuer vorgesehen. In solchen Fällen ist der Steuersatz im Wohnsitzstaat häufig höher als im Quellenstaat. Die Beschränkung des abzugsfähigen Betrags, die im zweiten Satz des Absatzes 2 entsprechend der Methode der gewöhnlichen Anrechnung vorgesehen ist, hat daher nur für eine beschränkte Zahl von Fällen Bedeutung. Wollen die Vertragsstaaten in diesen Fällen auf die Beschränkung verzichten und die Methode der uneingeschränkten Anrechnung verwenden, so genügt es, den zweiten Satz des Absatzes 2 wegzulassen (vgl. auch Ziffer 63).

Dividenden aus wesentlichen Beteiligungen einer Gesellschaft

49. Die Absätze 1 und 2 des Artikels 10 bewirken im Zusammenhang mit Artikel 23 (je nach den Umständen Artikel 23 A oder 23 B), dass der Wohnsitzstaat des Gesellschafters die aus dem anderen Staat stammenden Dividenden besteuern darf, dass er aber auf seine Steuer auf diese Dividenden die Steuer anrechnen muss, die von dem Staat, aus dem die Dividenden stammen, nach dem in Artikel 10 Absatz 2 festgelegten Satz erhoben worden ist. Diese Regelung ist auch anzuwenden, wenn der Empfänger der Dividenden eine Muttergesellschaft ist, die die Dividenden von einer Tochtergesellschaft bezieht; in diesem Fall ist die im Staat der Tochtergesellschaft einbehaltene – und im Staat der Muttergesellschaft anzurechnende – Steuer auf 5 % des Bruttobetrags der Dividenden gemäß Artikel 10 Absatz 2 Buchstabe a) begrenzt.

50. Diese Bestimmungen vermeiden zwar die juristische Doppelbesteuerung der Dividenden, nicht aber die Mehrfachbelastung der an die Muttergesellschaft ausgeschütteten Gewinne durch Körperschaftsteuern, nämlich zunächst bei der Tochtergesellschaft und dann bei der Muttergesellschaft. Diese Mehrfachbelastung beeinträchtigt die internationale Investitionstätigkeit wesentlich. Viele Staaten haben dies anerkannt und in ihr innerstaatliches Recht Bestimmungen aufgenommen, die dieses Hindernis beseitigen sollen. Darüber hinaus werden häufig entsprechende Bestimmungen in die Doppelbesteuerungsabkommen aufgenommen.

51. Der Fiskalausschuss hat geprüft, ob es angemessen wäre diese Frage durch eine Änderung des Artikels 23 des Musterabkommens zu regeln. Obwohl zahlreiche Staaten die Aufnahme einer entsprechenden Bestimmung in das Musterabkommen befürworten, ergaben sich viele Schwierigkeiten im Hinblick auf die Unterschiedlichkeit der Auffassungen und die Vielzahl der möglichen Lösungen. Einige Staaten wollten sich aus Gründen möglicher Steuerumgehungen ihre Handlungsfreiheit vorbehalten und die Frage lediglich im Rahmen ihres innerstaatlichen Rechts regeln.

52. Es erschien schließlich zweckmäßig, den Staaten die Lösung des Problems zu überlassen. Staaten, die das Problem in ihren Abkommen regeln wollen, werden meist nach einem der nachstehenden Grundsätze verfahren:

a) Befreiung mit Progression

Der Staat, in dem die Muttergesellschaft ansässig ist, befreit die Dividenden, die diese von der Tochtergesellschaft im anderen Staat bezieht, kann diese Dividenden aber bei der Ermittlung der Steuer berücksichtigen, die die Muttergesellschaft für das übrige Einkommen zu zahlen hat. (Diese Regelung dürfte häufig von Staaten getroffen werden, die die Befreiungsmethode des Artikel 23 A verwenden.)

b) Anrechnung von gezahlten Steuern

Bei den von der Tochtergesellschaft bezogenen Dividenden rechnet der Staat, in dem die Muttergesellschaft ansässig ist, gemäß Artikel 23 A Absatz 2 oder Artikel 23 B Absatz 1 nicht nur die auf die Dividenden selbst entfallende Steuer, sondern auch die von der Tochtergesellschaft auf die ausgeschütteten Gewinne gezahlte Steuer an. (Diese Regelung dürfte häufig von den Staaten getroffen werden, die allgemein die Anrechnungsmethode des Artikels 23 B verwenden).

c) Gleichstellung mit der Beteiligung an einer inländischen Tochtergesellschaft (MK)

Die Dividenden, die die Muttergesellschaft von einer ausländischen Tochtergesellschaft bezieht, werden im Staat der Muttergesellschaft steuerlich ebenso behandelt, wie Dividenden, die die Muttergesellschaft von einer in diesem Staat ansässigen Tochtergesellschaft bezieht.

53. Erhebt der Staat der Muttergesellschaft Steuern vom Vermögen, so sollte eine entsprechende Regelung auch für diese Steuern getroffen werden.

54. Die Staaten können darüber hinaus den Rahmen und das Verfahren für die Anwendung dieser Grundsätze festlegen (Definition und Mindestdauer der Beteiligung; Betrag, um den die Dividenden wegen der Verwaltungs- und Finanzierungskosten als vermindert gelten) oder die auf Grund dieser besonderen Regelung zu gewährende Entlastung davon abhängig machen, dass die Tochtergesellschaft in dem Staat, in dem sie ansässig ist, eine echte wirtschaftliche Tätigkeit ausübt, oder dass sie ihre Einkünfte größtenteils aus diesem Staat bezieht, oder dass sie dort mit ihrem Gewinn einer erheblichen Besteuerung unterliegt.

Absatz 3

55. Das Musterabkommen von 1963 hat die Anwendung der progressiven Steuersätze ausdrücklich dem Wohnsitzstaat vorbehalten (Artikel 23 A Absatz 1 letzter Satz) und die meisten zwischen den Mitgliedstaaten der OECD abgeschlossenen Abkommen, die auf die Befreiungsmethode abstehen, sind diesem Grundsatz gefolgt. Nach Artikel 23 A Absatz 3 behält der Wohnsitzstaat das Recht, die von der Besteuerung ausgenommenen Einkünfte oder das von der Besteuerung ausgenommene Vermögen bei der Festsetzung der Steuer für das übrige Einkommen oder Vermögen einzubeziehen. Diese Regelung gilt selbst dann, wenn die ausgenommenen Einkünfte (oder Vermögenswerte) und das steuerpflichtige Einkommen (oder Vermögen) Personen (z. B. Ehegatten) zugerechnet werden, deren Einkommen (oder Vermögen) nach innerstaatlichem Recht gemeinsam besteuert wird. Dieser Progressionsvorbehalt gilt für Einkünfte oder Vermögenswerte, die nach Artikel 23 A Absatz 1 ausgenommen sind, sowie für Einkünfte oder Vermögenswerte, die nach den übrigen Abkommensbestimmungen nur im anderen Vertragsstaat besteuert werden können (vgl. Ziffer 6). Deshalb wurde der Progressionsvorbehalt im Musterabkommen von 1977 aus Artikel 23 A Absatz 1 in einen neuen Absatz dieses Artikel übernommen, und es wurde Bezug genommen auf Einkünfte oder Vermögen, die „nach dem Abkommen“ in diesem Staat auszunehmen sind.

56. Artikel 23 A Absatz 3 bezieht sich nur auf den Wohnsitzstaat. Die Fassung des Artikels schließt nicht aus, dass der Quellenstaat sein innerstaatliches Recht bezüglich der Progression anwendet.

Absatz 4

56.1 Der Zweck dieses Absatzes besteht darin, eine doppelte Nichtbesteuerung als Ergebnis von Uneinigkeiten zwischen dem Ansässigkeitsstaat und dem Quellenstaat über die Tatumstände eines Falles oder über die Auslegung von Abkommensbestimmungen zu vermeiden. Dieser Absatz findet Anwendung, wenn auf der einen Seite der Quellenstaat die Tatumstände eines Falles oder die Abkommensbestimmungen in einer Weise auslegt, dass bestimmte Einkünfte oder Vermögenswerte unter eine Abkommensbestimmung fallen, die sein Besteuerungsrecht ausschließt oder beschränkt, während auf der anderen Seite der Ansässigkeitsstaat eine andere Auslegung der Tatumstände oder Abkommensbestimmungen vertritt und deshalb der Ansicht ist, dass die Einkünfte oder Vermögenswerte nach dem Abkommen im Quellenstaat besteuert werden können, was ohne diesen Absatz dazu führen würde, dass der Ansässigkeitsstaat verpflichtet wäre, nach Absatz 1 Freistellung zu gewähren.

56.2 Der Absatz gilt nur, soweit der Quellenstaat die Abkommensbestimmungen so anwendet, dass er bestimmte Einkünfte oder Vermögenswerte freistellt, oder Absatz 2 der Artikel 10 oder 11 auf bestimmte Einkünfte anwendet. Er würde deshalb nicht gelten, wenn der Quellenstaat der Ansicht ist, er könne bestimmte Einkünfte oder Vermögenswerte nach dem Abkommen besteuern, nach dem innerstaatlichen Recht die-

# Art. 23 A/B OECD-MA

---

(MK) ses Staates aber tatsächlich keine Steuer auf diese Einkünfte oder Vermögenswerte anfällt. In einem solchen Fall muss der Ansässigkeitsstaat die Einkünfte nach Absatz 1 freistellen, weil sich die Befreiung im Quellenstaat nicht aus der Anwendung der Abkommensbestimmungen ergibt, sondern aus dem innerstaatlichen Recht des Quellenstaats (s. Ziffer 24). Wenn der Quellen- und der Ansässigkeitsstaat nicht nur in Bezug auf die Qualifikation der Einkünfte, sondern auch über deren Betrag unterschiedlicher Meinung sind, gilt Absatz 4 in ähnlicher Weise nur für den Teil der Einkünfte, den der Quellenstaat in Anwendung des Abkommens von der Steuer befreit oder auf den er Absatz 2 der Artikel 10 oder 11 anwendet.

56.3 Fälle, in denen der Absatz Anwendung findet, müssen von Fällen unterschieden werden, in denen die Qualifikation der Einkünfte nach dem innerstaatlichen Recht des Quellenstaates so mit den Abkommensbestimmungen zusammenwirkt, dass er daran gehindert ist, die Einkünfte oder Vermögenswerte zu besteuern, und gleichzeitig die Qualifikation nach dem innerstaatlichen Recht des Ansässigkeitsstaates nicht zu diesem Ergebnis geführt hätte. In einem solchen Fall, der in den Ziffern 32.6 und 32.7 erörtert wird, legt Absatz 1 dem Ansässigkeitsstaat nicht die Verpflichtung auf, Freistellung zu gewähren, weil die Einkünfte nach dem Abkommen nicht im Quellenstaat besteuert werden dürfen. Da Absatz 1 keine Anwendung findet, sind die Bestimmungen des Absatzes 4 in einem solchen Fall nicht erforderlich, um das Besteuerungsrecht des Ansässigkeitsstaats sicher zu stellen.

## III. Kommentierung zu den Bestimmungen des Artikels 23 B (Anrechnungsmethode)

### Absatz 1

#### Methoden

57. Artikel 23 B, der auf der Anrechnungsmethode beruht, geht von der Methode der gewöhnlichen Anrechnung aus: Der Wohnsitzstaat W rechnet auf die Steuer, die er vom Einkommen oder Vermögen der in seinem Gebiet ansässigen Person erhebt, einen Betrag in Höhe der Steuer an, die im anderen Staat B (oder Q) für die aus diesem Staat bezogenen Einkünfte oder das dort befindliche Vermögen gezahlt worden ist, wobei aber der Anrechnungsbetrag den entsprechenden Teil der Steuer des Wohnsitzstaats nicht übersteigen darf.

58. Die Methode der gewöhnlichen Anrechnung soll auch für einen Staat gelten, der zwar die Befreiungsmethode verwendet, aber nach Artikel 23 A Absatz 2 die Steuer anrechnen muss, die im anderen Staat nach begrenzten Sätzen auf Dividenden und Zinsen erhoben wird (vgl. Ziffer 47). Die in den Ziffern 47 und 48 (uneingeschränkte Anrechnung) erwähnten Änderungsmöglichkeiten können selbstverständlich auch bei Dividenden und Zinsen von Bedeutung sein, die an eine in einem Staat ansässige Person gezahlt werden, der die Methode der gewöhnlichen Anrechnung verwendet (vgl. auch Ziffer 63).

59. Die einem Staat W durch Artikel 23 B auferlegte Verpflichtung, die Steuer anzurechnen, die in dem anderen Staat B (oder Q) auf bestimmte Einkünfte oder bestimmte Vermögenswerte erhoben worden ist, hängt davon ab, ob diese Einkünfte oder Vermögenswerte nach dem Abkommen von Staat B (oder Q) besteuert werden dürfen. In den Ziffern 32.1 bis 32.7 wird erörtert, wie diese Voraussetzung ausgelegt werden sollte. Einkünfte und Vermögenswerte, die nach Artikel 8, Artikel 13 Absatz 3, Artikel 19 Absatz 1 Buchstabe a) und Absatz 2 Buchstabe a) sowie Artikel 22 Absatz 3 „nur“ im anderen Vertragssstaat „besteuert werden können“, sind von vornherein im Staat W von der Steuer befreit (vgl. Ziffer 6); für diese steuerfreien Einkünfte und Vermögenswerte ist die Kommentierung zu Artikel 23 A zu beachten. Hinsichtlich des Progressionsvorbehalt wird auf Absatz 2 des Artikels (und Ziffer 79) hingewiesen.

60. Artikel 23 B enthält zwar die wesentlichen Grundsätze der Anrechnungsmethode, er enthält aber keine Einzelheiten über die Art und Weise der Berechnung und die praktische Durchführung der Anrechnung. Dies entspricht dem allgemeinen Wesen des Musterabkommens. Erfahrungsgemäß können sich zahlreiche Probleme ergeben. Einige davon werden nachstehend behandelt. Im innerstaatlichen Recht vieler Staaten bestehen bereits eingehende Vorschriften über die Anrechnung ausländischer Steu-

ern. Daher verweisen einige Abkommen auf das innerstaatliche Recht der Vertragsstaaten und sehen darüber hinaus vor, dass diese innerstaatlichen Regelungen den in Artikel 23 B niedergelegten Grundsatz nicht beschränken. Wendet das innerstaatliche Recht die Anrechnungsmethode nicht an, so sollte dieser Vertragsstaat Regelungen für die Anwendung des Artikels 23 B treffen, erforderlichenfalls nach Abstimmung mit der zuständigen Behörde des anderen Vertragsstaats (Artikel 25 Absatz 3). (MK)

61. Der Betrag der ausländischen Steuer, für den eine Anrechnung gewährt wird, entspricht der Steuer, die in Übereinstimmung mit dem Abkommen im anderen Vertragsstaat tatsächlich gezahlt wurde. Probleme können sich z. B. dann ergeben, wenn diese Steuer nicht unter Zugrundelegung des Einkommens für das Jahr, für das sie erhoben wird, sondern des Einkommens eines früheren Jahres oder des Durchschnittseinkommens zweier vorhergehender Jahre berechnet wird. Weitere Fragen können sich im Zusammenhang mit den Unterschieden in den Methoden der Einkommensermitzung und mit den Änderungen der Wechselkurse (Ab- oder Aufwertung) ergeben. Für diese Probleme lassen sich jedoch kaum ausdrückliche Abkommensregelungen finden.

62. Der vom Wohnsitzstaat W zu gewährende Anrechnungsbetrag darf nach Artikel 23 B Absatz 1 zweiter Satz den Teil der Einkommensteuer nicht übersteigen, der auf die aus dem Staat Q oder B bezogenen Einkünfte entfällt (so genannter „Höchstbetrag der Anrechnung“). Dieser Höchstbetrag kann entweder durch Aufteilung der auf das Gesamteinkommen entfallenden Gesamtsteuer nach dem Verhältnis der Einkünfte, für die die Anrechnung gewährt wird, zum Gesamteinkommen berechnet werden oder durch Anwendung des für das Gesamteinkommen geltenden Steuersatzes auf die Einkünfte, für die die Anrechnung zu gewähren ist. Ist die Steuer im Staat B (oder Q) ebenso hoch wie die entsprechende Steuer des Staates W oder ist sie höher als diese, so wirkt sich die Anrechnungsmethode in der gleichen Weise aus wie die Methode der Befreiung mit Progression. Bei der Anrechnungsmethode ergeben sich auch ähnliche Probleme hinsichtlich des Einkommensbetrags, des Steuersatzes usw., wie sie in der Kommentierung zu Artikel 23 A behandelt sind (vgl. insbesondere die Ziffern 39 bis 41 und 44). Aus den in den Ziffern 42 und 43 der Kommentierung angeführten Gründen ist vorzugsweise auch für die Anrechnungsmethode im Musterabkommen keine ausdrückliche und einheitliche Regelung vorgesehen, sondern jedem Staat ist die Anwendung seiner eigenen Rechtsvorschriften und Verfahrensregelungen gestattet. Dies gilt auch für einige weitere Probleme, die nachstehend behandelt werden.

63. Der Höchstbetrag der Anrechnung wird in der Regel aus der Steuer vom Nettoeinkommen ermittelt, d. h. von den Einkünften aus Staat B (oder Q) nach Berücksichtigung der darauf entfallenden (im Einzelnen oder anteilig zu ermittelnden) zulässigen Abzüge (vgl. Ziffer 40). Daher kann der Höchstbetrag der Anrechnung häufig niedriger sein als die im Staat B (oder Q) tatsächlich gezahlte Steuer. Dies dürfte insbesondere dann zutreffen, wenn z. B. eine im Staat W ansässige Person, die Zinsen aus dem Staat Q bezieht, bei einem Dritten Geld aufgenommen hat, um das zinsbringende Darlehen zu finanzieren. Da die Zinsen für die aufgenommenen Mittel mit den aus dem Staat Q bezogenen Zinsen verrechnet werden können, kann das im Staat W zu versteuernde Nettoeinkommen sehr niedrig sein, oder es wird sogar überhaupt kein Nettoeinkommen erzielt. Dieses Problem könnte dadurch gelöst werden, dass im Staat W gemäß Ziffer 48 die Methode der uneingeschränkten Anrechnung angewendet wird. Eine andere Lösung bestünde darin, diese Einkünfte im Staat Q von der Steuer zu befreien, wie dies von der Kommentierung für Zinsen aus Warenkrediten und Bankdarlehen vorgeschlagen wird (vgl. Ziffer 15 der Kommentierung zu Artikel 11).

64. Bezieht eine im Staat W ansässige Person Einkünfte verschiedener Art aus dem Staat Q und Besteuerter der letztgenannte Staat nach seinem Steuerrecht nur eine Einkunftsart, so entspricht der vom Staat W zu gewährende Höchstbetrag der Anrechnung in der Regel dem Teil seiner Steuer, der lediglich auf die im Staat Q besteuerte Einkunftsart entfällt. Andere Lösungen sind jedoch möglich, insbesondere im Hinblick auf das folgende allgemeinere Problem: Die Tatsache, dass eine Anrechnung z. B. für verschiedene Einkünfte zu gewähren ist, die im Staat Q nach unterschiedlichen Sätzen besteuert werden, oder für Einkünfte aus verschiedenen Staaten – ohne Rücksicht

## Art. 23 A/B OECD-MA

---

(MK) darauf, ob mit oder ohne Abkommen –, wirft die Frage auf, ob der Anrechnungshöchstbetrag beziehungsweise die Anrechnung gesondert für jede Einkunftsart oder jeden Staat oder aber für die gesamten ausländischen Einkünfte, die nach innerstaatlichem Recht und auf Grund von Abkommen für die Anrechnung in Betracht kommen, zu ermitteln ist. Im Rahmen eines Systems der „Gesamtanrechnung“ werden alle ausländischen Einkünfte zusammengefasst und der Gesamtbetrag der ausländischen Steuern wird auf die inländische Steuer angerechnet, die auf den Gesamtbetrag der ausländischen Einkünfte entfällt.

65. Weitere Probleme können sich bei Verlusten ergeben. Bei einer im Staat W ansässigen Person, die Einkünfte aus dem Staat B (oder Q) bezieht, können im Staat W, Staat B (oder Q) oder in einem dritten Staat Verluste entstanden sein. Für die Steueranrechnung wird im Allgemeinen ein in einem bestimmten Staat entstandener Verlust mit anderen Einkünften aus demselben Staat verrechnet. Ob ein außerhalb des Staates W (z. B. in einer Betriebsstätte) entstandener Verlust von anderen – aus dem Staat W oder einem anderen Staat bezogenen – Einkünften abzuziehen ist, hängt vom innerstaatlichen Recht des Staates W ab. Hier können sich ähnliche Probleme ergeben, wie sie in der Kommentierung zu Artikel 23 A behandelt sind (vgl. Ziffer 44). Stammen alle Einkünfte aus dem Ausland und entsteht im Staat W nur ein Verlust, der die Auslandseinkünfte nicht übersteigt, so entfällt die gesamte Steuer des Staates W auf die Einkünfte aus dem Staat Q, und der vom Staat W zu gewährende Höchstbetrag der Anrechnung entspricht daher der Steuer des Staates W. Andere Lösungen sind möglich.

66. Die erwähnten Probleme werden weitgehend vom innerstaatlichen Recht und der innerstaatlichen Verwaltungspraxis bestimmt und daher ist die Lösung jedem Staat überlassen. Bemerkt sei in diesem Zusammenhang, dass einige Staaten bei der Anwendung der Anrechnungsmethode sehr großzügig verfahren. Manche Staaten erwägen auch die Möglichkeit des Übertrags nicht in Anspruch genommener Anrechnungsbeträge oder haben diesen Übertrag bereits zugelassen. Die Vertragsstaaten können selbstverständlich den Artikel in bilateralen Verhandlungen ändern, um jeglichen der erwähnten Probleme zu begegnen.

67. In Fällen so genannter „Unterkapitalisierung“ kann der Staat der Schuldnergesellschaft nach dem Musterabkommen unter bestimmten Voraussetzungen Zinszahlungen entsprechend seinem innerstaatlichen Recht wie Gewinnausschüttungen behandeln, wesentliche Voraussetzung ist, dass derjenige, der das Darlehen gegeben hat, tatsächlich die eingegangenen Risiken der Gesellschaft teilt, die das Darlehen aufgenommen hat. Daraus ergeben sich zwei Folgen:

- Die Erhebung der Quellensteuern von diesen „Zinsen“ nach dem für Dividenden vorgesehenen Satz (Artikel 10 Absatz 2);
- die Einbeziehung dieser „Zinsen“ in den steuerpflichtigen Gewinn der Gesellschaft, die das Darlehen gegeben hat.

68. Sind die dafür maßgebenden Voraussetzungen gegeben, so hat der Wohnsitzstaat des Darlehensgebers die juristische oder wirtschaftliche Doppelbesteuerung der Zinsen dadurch zu vermeiden, dass er eine Befreiung gewährt, als sei die Zahlung tatsächlich eine Dividende. Er sollte dazu die tatsächlich auf diese Zinsen zu dem für Dividenden vorgesehenen Satz erhobene Abzugsteuer des Wohnsitzstaates des Darlehensnehmers anrechnen und sollte darüber hinaus auf solche „Zinsen“ die für das Mutter-/Tochter-Verhältnis vorgesehenen Entlastungen gewähren, wenn der Darlehensgeber eine Muttergesellschaft der Schuldnergesellschaft ist. Eine Verpflichtung hierzu kann sich ergeben

- a) aus dem jeweiligen Wortlaut des Artikels 23 des Abkommens, wenn dieser Entlastungen in Bezug auf Einkünfte vorsieht, die in Artikel 10 als Dividenden definiert sind, oder die unter Artikel 10 fallen;

b) aus dem Zusammenhang des Abkommens, d. h. aus dem Zusammenwirken der Artikel 9, 10, 11 und 23 und, soweit nötig, durch ein Verständigungsverfahren (MK)

- wenn die Zinsen im Wohnsitzstaat der Schuldnergesellschaft nach Regelungen, die im Einklang mit Artikel 9 Absatz 1 oder Artikel 11 Absatz 6 stehen, als Dividende behandelt wurden und der Wohnsitzstaat des Darlehensgebers dies als zutreffend ansieht und zu einer Gegenberichtigung bereit ist;
- wenn der Staat des Darlehensgebers ähnliche Unterkapitalisierungsbestimmungen anwendet und die Zahlung im umgekehrten Fall (d. h. wenn sie von einer in seinem Gebiet errichteten Gesellschaft an eine im anderen Vertragsstaat ansässige Person geleistet worden wäre) selbst als Dividende behandeln würde;
- in allen anderen Fällen, in denen der Wohnsitzstaat des Darlehensgebers es als angemessen anerkennt, dass der Wohnsitzstaat des Schuldners die Zinsen als Dividende behandelt hat.

69. Bezuglich der Dividenden aus wesentlichen Beteiligungen von Gesellschaften wird auf die Ziffern 49 bis 54 hingewiesen.

69.1 Probleme können entstehen, wenn die Vertragsstaaten Rechtsträger wie z. B. Personengesellschaften unterschiedlich behandeln. Angenommen z. B., dass der Quellenstaat eine Personengesellschaft als Körperschaft und der Ansässigkeitsstaat eines Gesellschafters sie als steuerlich transparent behandelt. Der Quellenstaat darf vorbehaltlich der anwendbaren Abkommenbestimmungen die Personengesellschaft mit ihren Einkünften besteuern, wenn diese Einkünfte erzielt werden, und vorbehaltlich des Absatzes 2 des Artikels 10 darf er auch die Gewinnausschüttung der Personengesellschaft an ihre nicht ansässigen Gesellschafter besteuern. Demgegenüber besteuert der Ansässigkeitsstaat nur den Gesellschafter mit seinem Anteil an den Einkünften der Personengesellschaft, wenn diese Einkünfte von der Personengesellschaft erzielt werden.

69.2 Die erste Frage, die sich in diesem Fall stellt, geht dahin, ob der Ansässigkeitsstaat, der den Gesellschafter mit seinem Anteil an den Einkünften der Personengesellschaft besteuert, nach dem Abkommen verpflichtet ist, die Steuer, die im Quellenstaat von der dort als selbständiges Steuersubjekt behandelten Personengesellschaft erhoben wird, anzurechnen. Die Antwort darauf muss positiv sein. Soweit der Ansässigkeitsstaat die Einkünfte der Personengesellschaft an den Gesellschafter durchleitet, um ihn zu besteuern, muss er folgerichtig zur Vermeidung der Doppelbesteuerung, die durch die Besteuerung des Gesellschafters entsteht, die Steuer, die von der Personengesellschaft gezahlt wird, an den Gesellschafter durchleiten. Mit anderen Worten, wenn der Status einer Körperschaft, den der Quellenstaat der Personengesellschaft gewährt, vom Ansässigkeitsstaat für Zwecke der Besteuerung des Gesellschafters nicht beachtet wird, sollte er gleichermaßen für Zwecke der ausländischen Steueranrechnung unbeachtet bleiben.

69.3 Eine zweite Frage, die sich in diesem Fall stellt, bezieht sich auf den Umfang, in dem der Ansässigkeitsstaat die Steuer, die vom Quellenstaat auf die im Ansässigkeitsstaat nicht besteuerte Ausschüttung erhoben hat, anrechnen muss. Die Antwort auf diese Frage ergibt sich aus der Tatsache der Nichtbesteuerung. Da die Ausschüttung im Ansässigkeitsstaat nicht besteuert wird, ist im Ansässigkeitsstaat einfach keine Steuer vorhanden, auf die die Steuer, die im Quellenstaat auf die Ausschüttung erhoben wird, anzurechnen wäre. Man muss klar unterscheiden zwischen der Entstehung der Gewinne und deren Ausschüttung. Vom Ansässigkeitsstaat darf nicht erwartet werden, dass er die Steuer des Quellenstaats auf die Ausschüttung auf seine Steuer auf die Gewinnentstehung anrechnet (siehe den ersten Satz in Ziffer 64 oben).

## Bemerkungen zu den Vermögenssteuern

70. Nach dem Wortlaut des Absatzes 1 dürfen Einkommenssteuern nur auf eine gleichartige Steuer angerechnet werden; das Gleiche gilt für Vermögenssteuern. Eine Anrechnung für oder auf Vermögenssteuer ist also nur möglich, wenn beide Vertragsstaaten eine Vermögenssteuer erheben.

# Art. 23 A/B OECD-MA

---

(MK) 71. Die Staaten können bei bilateralen Verhandlungen übereinstimmen, dass eine als Vermögenssteuer bezeichnete Steuer ihrem Wesen nach einer Einkommenssteuer sehr nahe kommt und sie können deshalb vorsehen, dass die Vermögenssteuer auf die Einkommenssteuer angerechnet wird und umgekehrt. Häufig wird keine Doppelbesteuerung des Vermögens eintreten, weil einer der Staaten keine Vermögenssteuer erhebt oder beide Staaten nur im Inland belegene Vermögen besteuern. In diesen Fällen erübrigt sich selbstverständlich die Erwähnung der Vermögenssteuer. Ferner können die Staaten wünschen, ungeachtet der Art der unter das Abkommen fallenden Steuern den Gesamtbetrag der im Quellen- oder Belegenheitsstaat erhobenen Steuern auf den Gesamtbetrag der im Wohnsitzstaat zu erhebenden Steuern anzurechnen. Umfasst ein Abkommen jedoch sowohl eigentliche Vermögenssteuern als auch solche Vermögenssteuern, die ihrem Wesen nach Steuern vom Einkommen sind, so können die Staaten vorsehen, dass nur die letzteren Vermögenssteuern auf die Einkommenssteuer angerechnet werden. Die Staaten können in solchen Fällen den vorgeschlagenen Artikel entsprechend ändern.

## Fiktive Steueranrechnung

72. Einige Staaten gewähren ausländischen Investoren verschiedene Arten von Steuervergünstigungen, um ausländische Investitionen anzuziehen. Wenn der Ansässigkeitsstaat des ausländischen Investors die Anrechnungsmethode anwendet, kann der Vorteil, der vom Quellenstaat eingeräumt wird, insoweit vermindert werden, als der Ansässigkeitsstaat, wenn er das begünstigte Einkommen besteuert, nur die tatsächlich im Quellenstaat erhobene Steuer anrechnet. Wenn der Ansässigkeitsstaat die Befreiungsmethode anwendet, dies aber vorbehaltlich einer bestimmten Höhe der Steuerbelastung im Quellenstaat tut, kann die Gewährung einer Steuerminderung im Quellenstaat eine vergleichbare Wirkung haben, dem Investor in seinem Ansässigkeitsstaat die Anwendung der Befreiungsmethode zu versagen.

73. Um eine solche Wirkung im Ansässigkeitsstaat zu vermeiden, werden einige Staaten, die Steuervergünstigungsmaßnahmen ergriffen haben, Bestimmungen, die gewöhnlich als Vorschriften über die fiktive Steueranrechnung bezeichnet werden, in ihre Abkommen aufnehmen wollen. Der Zweck dieser Bestimmungen geht dahin, den nicht ansässigen Personen zu ermöglichen, eine Anrechnung für Steuern zu erlangen, die nach dem Steuervergünstigungsprogramm des Quellenstaates „eingespart“ werden sind, oder sicher zu stellen, dass diese Steuern für Zwecke der Anwendung bestimmter Voraussetzungen, die mit Steuerbefreiungssystemen verbunden sein können, berücksichtigt werden.

74. Vorschriften über die fiktive Steueranrechnung stellen eine Abweichung von den Artikeln 23 A und 23 B dar. Sie können verschiedene Formen annehmen, wie z. B.:

- a) Der Ansässigkeitsstaat lässt den Abzug des Steuerbetrags zu, den der Quellenstaat nach seiner allgemeinen Gesetzgebung oder mit der Beschränkung durch das Abkommen (z. B. Steuersatzbegrenzungen für Dividenden und Zinsen nach den Artikeln 10 und 11) hätte erheben können, selbst wenn der Quellenstaat auf diese Steuer nach Sonderbestimmungen zur Förderung seiner wirtschaftlichen Entwicklung ganz oder teilweise verzichtet hat.
- b) Als Gegenstück für die Steuerermäßigung durch den Quellenstaat gesteht der Ansässigkeitsstaat den Abzug eines (teilweise fiktiven) Betrags zu einem höheren Satz von seiner eigenen Steuer zu.
- c) Der Ansässigkeitsstaat stellt die Einkünfte, die in den Genuss von Steuervergünstigungen im Quellenstaat gekommen sind, frei.

75. Ein Bericht des Fiskalausschusses aus dem Jahre 1998 mit dem Titel „Fiktive Steueranrechnung: Ein Überdenken“<sup>1)</sup> analysiert die steuerpolitischen Erwägungen, die Vorschriften über die fiktive Steueranrechnung zu Grunde liegen, sowie deren Fassung. Der Bericht nennt einige Bedenken, die den Nutzen der Gewährung fiktiver

1) Abgedruckt in der amtlichen Loseblattausgabe des OECD-Musterabkommens, Bd. II, S. R(14)-1.

Steueranrechnungen insgesamt in Frage stellen. Diese Bedenken beziehen sich insbesondere auf Folgendes: (MK)

- die Missbrauchsansfälligkeit von Vorschriften über die fiktive Steueranmeldung,
- die Wirksamkeit der fiktiven Steueranrechnung als Instrument der ausländischen Hilfe zur wirtschaftlichen Entwicklung des Quellenstaates, und
- allgemeine Bedenken gegen die Art und Weise, wie die fiktive Steueranrechnung Staaten ermutigen kann, Steuervergünstigungen zu nutzen.

76. Die Erfahrung hat gezeigt, dass die fiktive Steueranrechnung sehr anfällig für den Missbrauch durch Steuerpflichtige ist. Dies kann in Form von Aufkommensverlusten sowohl für den Ansässigkeitsstaat als auch für den Quellenstaat sehr kostspielig sein. Diese Art von Missbrauch lässt sich schwer aufdecken. Selbst wenn er aufgedeckt wird, ist es überdies für den Ansässigkeitsstaat schwer, schnell auf solchen Missbrauch zu reagieren. Der Vorgang der Streichung oder Abänderung bestehender Vorschriften über die fiktive Steueranrechnung ist oft langwierig und mühsam.

77. Des Weiteren ist die fiktive Steueranrechnung nicht unbedingt ein wirksames Werkzeug, um die wirtschaftliche Entwicklung zu fördern. Eine Verminderung oder Streichung des Vorteils der Steuervergünstigung durch den Ansässigkeitsstaat wird in den meisten Fällen nur eintreten, soweit Gewinne repatriert werden. Durch die Förderung der Repatriierung von Gewinnen kann die fiktive Anrechnung für ausländische Investoren von sich aus einen Anreiz bieten, kurzfristige Investitionsvorhaben durchzuführen, und ein Hemmnis für eine langfristige Tätigkeit im Quellenstaat schaffen. Auch sind Systeme der Anrechnung ausländischer gewöhnlich so ausgestaltet, dass ein ausländischer Investor bei der Berechnung des Anrechnungsbetrags in gewissem Umfang die Steuerminderung, die sich durch einen bestimmten Steueranreiz ergibt, mit höheren Steuern in demselben oder einem anderen Land ausgleichen kann, so dass letztlich vom Ansässigkeitsstaat als Ergebnis des Steueranreizes keine höheren Steuern erhoben werden.

78. Schließlich hat die immer schnellere Integration nationaler Volkswirtschaften manche Teile der nationalen Steuergrundlagen zunehmend geographisch beweglich gemacht. Diese Entwicklungen haben einige Staaten dazu veranlasst, Steuerregelungen einzuführen, deren Hauptzweck die Erosion der Steuergrundlagen anderer Staaten ist. Diese Arten von Steueranreizen sind speziell so zugeschnitten, dass sie auf hoch bewegliche Finanzdienstleistungen und andere Dienstleistungen abzielen, die in besonderem Maße von Steuerunterschieden betroffen werden. Die potenziell schädlichen Wirkungen solcher Regelungen können noch verstärkt werden, wenn in Abkommen schlecht gestaltete Vorschriften über die fiktive Steueranrechnung enthalten sind. Dies gilt insbesondere, wenn der Staat eine Steuerregelung nach dem Abschluss von Abkommen einführt und die Regelung so zuschneidet, dass sie von dem Geltungsbereich bestehender Bestimmungen über die fiktive Steueranrechnung erfasst wird.

78.1 Der Ausschuss kam zu dem Schluss, dass die Mitgliedstaaten nicht unbedingt von der Aufnahme von Vorschriften über die fiktive Steueranrechnung Abstand nehmen sollten. Er vertrat jedoch die Auffassung, dass Vorschriften über die Anrechnung fiktiver Steuern nur in Hinblick auf Staaten in Betracht gezogen werden sollten, deren wirtschaftlicher Stand wesentlich unter dem von Mitgliedstaaten der OECD liegt. Die Mitgliedstaaten sollten objektive wirtschaftliche Kriterien anwenden, um Staaten, die für Vorschriften über die fiktive Steueranrechnung in Betracht kommen, zu definieren. Wenn Staaten mit der Einführung von Vorschriften über die fiktive Steueranrechnung einverstanden sind, werden sie daher ermutigt, die Leitlinien zu befolgen, die in Abschnitt VI des Berichts über die fiktive Steueranrechnung aufgestellt werden. Der Gebrauch dieser „besten Praktiken“ wird das Potenzial für den Missbrauch solcher Vorschriften auf ein Minimum herabsetzen, weil sie sicherstellen, dass diese Vorschriften nur auf echte wirtschaftliche Investitionen, die auf die Entwicklung der heimischen Infrastruktur des Quellenstaates abzielen, Anwendung finden. Eine eng gefasste Vorschrift, die für wirkliche Investitionen gilt, würde auch schädlichen Steuerwettbewerb um geographisch mobile Tätigkeiten eindämmen.

# Art. 23 A/B OECD-MA

---

## (MK) Absatz 2

79. Dieser Absatz ist angefügt worden, um dem Wohnsitzstaat das Recht zu erhalten, die in diesem Staat von der Besteuerung befreiten Einkünfte oder Vermögenswerte bei der Festsetzung der Steuer für das übrige Einkommen oder Vermögen einzubeziehen. Dieses Recht bezieht sich auch auf solche Einkünfte und Vermögenswerte, die „nur“ im anderen Staat besteuert werden können. Die Progressionswirkung bleibt somit dem Wohnsitzstaat nicht nur für Einkünfte und Vermögensteile, die im anderen Staat „besteuert werden können“, erhalten, sondern auch für Einkünfte und Vermögen, die „nur“ im anderen Staat „besteuert werden können“. Die Kommentierung zu Artikel 23 A Absatz 3 in Bezug auf den Quellenstaat gilt auch für Artikel 23 B Absatz 2.

### Bemerkungen zum Kommentar

80. Die Niederlande befürworten im Grundsatz, die Fälle von Doppelbesteuerungen und doppelten Nichtbesteuerungen, die auf Qualifikationskonflikten zwischen den Vertragsstaaten beruhen, zu lösen, da nach Ansicht der Niederlande solche Fälle von den Vertragsstaaten nicht beabsichtigt sind und überdies dem Sinn und Zweck eines Steuerabkommens widersprechen. Die Niederlande sind jedoch nicht einverstanden mit der in den Ziffern 32.4 und 32.6. vertretenen Auslegung der Worte „nach dem Abkommen besteuert werden können“ in den Artikeln 23 A und 23 B des Abkommens, nach der in Fällen von Qualifikationskonflikten, die auf Unterschiede im innerstaatlichen Recht zwischen dem Quellenstaat und dem Ansässigkeitsstaat zurückzuführen sind, die Qualifikation durch den Quellenstaat für die Zwecke der Anwendung der Artikel 23 A oder 23 B regelmäßig maßgebend sein würde. Die Niederlande möchten sich vorbehalten, die Lösung für einen bestimmten Qualifikationskonflikt und ihre Ausgestaltung von dem Umständen des jeweils vorliegenden Falles und der Beziehung mit dem betroffenen Vertragsstaat abhängig zu machen. Die Niederlande halten sich daher nur an die genannte Auslegung in den Ziffern 32.4 und 32.6, wenn und soweit sie in einem bestimmten Steuerabkommen, als Ergebnis eines Verständigungsverfahrens im Sinne von Artikel 25 des Abkommens oder von einer unilateralen Politik ausdrücklich bestätigt wird.

81. Die Schweiz behält sich vor, die in Ziffer 32 niedergelegten Regeln nicht anzuwenden in Fällen, in denen sich ein Qualifikationskonflikt durch eine Änderung des innerstaatlichen Rechts des Quellenstaates nach Abschluss eines Abkommens ergibt.

### Vorbehalte zum Artikel

82. Portugal macht einen Vorbehalt zu Absatz 4.

|  | Inhalt | Rz.      |
|--|--------|----------|
| A. Inhalt und Bedeutung . . . . .  |        | 1 – 27   |
| I. Norminhalt . . . . .  |        | 1 – 18   |
| 1. Sachlicher Geltungsbereich und Wirkung . . . . .                            |        | 1 – 6    |
| 2. Vor- und Nachteile der Methoden . . . . .                                   |        | 7 – 14   |
| 3. Rechtsentwicklung . . . . .   |        | 14 – 18  |
| II. Verhältnis zu anderen Regelungen . . . . .                                 |        | 19 – 27  |
| 1. Andere Vorschriften des Abkommens . . . . .                                 |        | 19 – 23  |
| 2. Verhältnis zu nationalen Vorschriften . . . . .                             |        | 24       |
| 3. Vorschriften des EG-Rechts . . . . .  |        | 25 – 27  |
| B. Befreiungsmethode für Ertragsteuern (Art. 23 A Abs. 1) . . . . .            |        | 28 – 181 |
| I. Inhalt des OECD-Musterabkommens . . . . .                                   |        | 28 – 94  |
| 1. Freistellungsmethode . . . . .  |        | 28 – 55  |
| a) Ansässige Person . . . . .  |        | 29       |
| b) Einkünfte . . . . .   |        | 30 – 42  |
| aa) Anwendung des § 3 c EStG auf freigestellte Bruttoeinkünfte . . . . .       |        | 34       |
| bb) Aufwandszuordnung nach Abkommensrecht und innerstaatlichem Recht . . . . . |        | 35 – 39  |

|  | Rz.                            |
|--|--------------------------------|
| cc) Auswirkungen von Teilwertabschreibungen bei Anwendung des Methodenartikels . . . . .                                   | 40–42                          |
| c) Vermögen . . . . .  | 43                             |
| d) „Beziehen“ bzw. Zurechnung von Einkünften . . . . .   | 44–47                          |
| e) Aus anderem Vertragsstaat stammende Einkünfte . . . . .   | 48–49                          |
| f) Verluste . . . . .  | 50–52                          |
| g) Besteuerung im anderen Vertragsstaat . . . . .  | 53                             |
| h) Befreiung im Ansässigkeitsstaat . . . . .   | 54                             |
| i) Vorrang des Art. 23 A Abs. 2 und 3 OECD-MA . . . . .  | 55                             |
| 2. Befreiung bei ausländischen Betriebsstätten . . . . .   | 56–63                          |
| a) Umfang der Befreiung . . . . .  | 56–58                          |
| b) Währungsgewinne und -verluste . . . . .   | 59                             |
| c) Zuordnung der Einkünfte zur Betriebsstätte . . . . .  | 60–61                          |
| d) Drittstaateneinkünfte und Dreiecksfälle . . . . .   | 62                             |
| e) Ober- und Unterbetriebsstätte . . . . .   | 63                             |
| 3. Besonderheiten bei Personengesellschaften unter Berücksichtigung des OECD-partnership-reports . . . . .                 | 64–94                          |
| a) Abkommensrechtliche Behandlung von Personengesellschaften . . . . .   | 64–73                          |
| aa) Abkommensberechtigung . . . . .  | 64                             |
| bb) Personengesellschaft wird im Sitzstaat intransparent behandelt . . . . .   | 65–70                          |
| cc) Transparente Besteuerung der Personengesellschaft im Sitzstaat . . . . .   | 71–72                          |
| dd) Ausdrückliche Regelungen im DBA . . . . .  | 73                             |
| b) Abkommensrechtliche Qualifikationskonflikte bei Personengesellschaften . . . . .  | 74–81                          |
| aa) Einordnungsprobleme . . . . .  | 75–76                          |
| bb) Auffassung der OECD und der Finanzverwaltung . . . . .   | 77–78                          |
| cc) Rechtsprechung des Bundesfinanzhofs . . . . .  | 79–81                          |
| c) Gewinne aus Anteilsveräußerung . . . . .  | 82–86                          |
| aa) Personengesellschaft erzielt Unternehmensgewinne . . . . .   | 82–83                          |
| bb) Personengesellschaft erzielt Einkünfte aus unbeweglichem Vermögen . . . . .  | 84–85                          |
| cc) Kritik am OECD-partnership-report . . . . .  | 86                             |
| d) Umfang der Freistellung . . . . .   | 87–94                          |
| aa) Grundsätzliches . . . . .  | 87                             |
| bb) Abkommensrechtliche Einkünftezurechnung zur Personengesellschaft . . . . .   | 88–91                          |
| cc) Grundstücksgesellschaften/Betriebsaufspaltung . . . . .  | 92–94                          |
| II. Freistellungsmethode in der deutschen Abkommenspraxis . . . . .  | 95–181                         |
| 1. Schachteldividenden . . . . .   | 95–113                         |
| a) Begriff . . . . .   | 95–104                         |
| b) Mindestbeteiligung . . . . .  | 105–106                        |
| c) Verbliebene Bedeutung des Art. 23 A/B OECD-MA im gegenwärtigen Körperschaftsteuersystem – Gewerbesteuersystem . . . . . | 107–113                        |
| 2. Betriebsstätten . . . . .   | 114–151                        |
| a) Aktivitätsvorbehalt . . . . .   | 114–121                        |
| aa) Allgemeiner Anwendungsbereich . . . . .  | 114–115                        |
| bb) Vereinbarkeit mit EU-Recht . . . . .   | 116                            |
| cc) Praktische Bedeutung der Aktivitätsklausel . . . . .   | 117–118                        |
| dd) Aktivitätsvorbehalte und Außensteuergesetz . . . . .   | 119–121                        |
| b) Ausgestaltung der Aktivitätsvorbehalte im Einzelnen und Auslegungsprobleme . . . . .                                    | 122–130                        |
| aa) Ausgestaltung von Aktivitätsvorbehalten . . . . .  | 122–127                        |
| bb) Aktivitätskatalog in einzelnen deutschen DBA . . . . .   | 128–130                        |
| c) Gemischte Einkünfte . . . . .   | 131–133                        |
| d) Folgen bei Nichterfüllen des Aktivitätsvorbehalt . . . . .  | 134                            |
| e) Verluste in Deutschland/Verhältnis zu § 2a EStG . . . . .   | 135–151                        |
| aa) Besteuerungsrecht nur bei Betriebsstättenstaat . . . . .   | 137–139                        |
| bb) Wechsel der Methode . . . . .  | 140                            |
| cc) Aktivitätsvorbehalt am Beispiel DBA Tschechoslowakei . . . . .   | 141–148                        |
| dd) Passive Einnahmen auf DBA-Ebene . . . . .  | 149–151                        |
| 3. Switch-over-Klauseln . . . . .  | 152–161                        |
| 3. Erg.-Lfg./August 2005   | Schmidt, Chr./Blöchle/Seite 23 |

|   |           |
|---|-----------|
|   | Rz.       |
| a) Wirkungsweise und Bedeutung . . . . .  | 152 – 154 |
| b) Wortlaut und Verwendung in einzelnen Abkommen . . . . .                                  | 155 – 158 |
| c) Nicht- oder Niedrigbesteuerung im Sinne der switch-over-Klauseln . . . . .               | 159 – 160 |
| d) Erfolgloses Verständigungsverfahren . . . . .  | 161       |
| 4. Subject-to-tax-Klauseln (Rückfallklauseln) . . . . .                                     | 162 – 181 |
| a) Begriff, Anwendungsvoraussetzung und Bedeutung . . . . .                                 | 162 – 169 |
| aa) Ansässigkeitsstaaten betreffende subject-to-tax-Klauseln . . . . .                      | 164 – 166 |
| bb) Abgrenzung zu switch-over-Klauseln . . . . .  | 167 – 169 |
| b) Wortlaut, Auslegung und Verwendung in einzelnen Abkommen . . . . .                       | 170 – 179 |
| c) Rückfallklauseln bezogen auf alle Einkunftsarten in deutschen DBA . . . . .              | 180       |
| d) Rückfallklauseln bezogen auf bestimmte Einkunftsarten in deutschen DBA . . . . .         | 181       |
| C. Anrechnungsmethode (Art. 23 A Abs. 2) . . . . .  | 182 – 210 |
| I. Inhalt des OECD-Musterabkommens . . . . .  | 182 – 205 |
| 1. Einkünfte mit Quellenbesteuerung im anderen Staat . . . . .                              | 183 – 185 |
| 2. Anrechnung im Ansässigkeitsstaat . . . . .   | 186 – 205 |
| a) Ermittlung der ausländischen Einkünfte . . . . .   | 187 – 188 |
| b) Herkunft der Einkünfte aus ausländischem Staat . . . . .                                 | 189 – 190 |
| c) Anrechnung der im anderen Staat gezahlten Steuer . . . . .                               | 191 – 193 |
| d) Zeitpunkt der Anrechnung von im Ausland gezahlten Steuern . . . . .                      | 194       |
| e) Anrechnung der Gewerbeertragsteuer . . . . .   | 195       |
| f) Höhe der Anrechnung von im Ausland gezahlten Steuern auf Steuern vom Einkommen . . . . . | 196 – 203 |
| aa) Anzurechnende ausländische Steuer . . . . .   | 198       |
| bb) Inländische Gesamtsteuer . . . . .  | 199 – 200 |
| cc) Summe der Einkünfte . . . . .   | 201       |
| dd) Per-country-limitation . . . . .  | 202 – 203 |
| g) Fiktive Quellensteuern . . . . .   | 204 – 205 |
| II. Umsetzung in der deutschen Abkommenspraxis . . . . .                                    | 206 – 210 |
| a) Fallgruppe 1 . . . . .   | 207       |
| b) Fallgruppe 2 . . . . .   | 208       |
| c) Fallgruppe 3 . . . . .   | 209       |
| d) Fallgruppe 4 . . . . .   | 210       |
| D. Progressionsvorbehalt (Art. 23 A Abs. 3) . . . . .                                       | 211 – 232 |
| I. Inhalt des OECD-Musterabkommens . . . . .  | 211 – 231 |
| 1. Anwendungsbereich . . . . .  | 211       |
| 2. Verhältnis zum nationalen Recht . . . . .  | 212 – 222 |
| a) Zuzug und Wegzug . . . . .   | 214 – 215 |
| b) Doppelwohnsitz . . . . .   | 216 – 217 |
| c) Beschränkte Steuerpflicht . . . . .  | 218 – 220 |
| d) Fiktive unbeschränkte Steuerpflicht . . . . .  | 221       |
| e) Erweitert beschränkte Steuerpflicht . . . . .  | 222       |
| 3. Wirkung des Progressionsvorbehaltes . . . . .  | 223 – 231 |
| a) Ermittlung der Einkünfte . . . . .   | 223 – 224 |
| b) Positiver Progressionsvorbehalt . . . . .  | 225 – 226 |
| c) Negativer Progressionsvorbehalt . . . . .  | 227 – 228 |
| d) Zusammentreffen von positiven und negativen steuerfreien Einkünften . . . . .            | 229       |
| e) Progressionsvorbehalt und Körperschaftsteuer . . . . .                                   | 230       |
| f) Ermittlung des Steuersatzes . . . . .  | 231       |
| II. Umsetzung in der deutschen Abkommenspraxis . . . . .                                    | 232       |
| E. Durchbrechung von Art. 23 A Abs. 1 (Abs. 4) . . . . .                                    | 233 – 235 |
| I. Inhalt des OECD-Musterabkommens . . . . .  | 233 – 234 |
| II. Umsetzung in der deutschen Abkommenspraxis . . . . .                                    | 235       |
| F. Durchbrechung des Abkommenschutzes durch nationale Vorschriften . . . . .                | 236 – 246 |
| I. Auswirkung des § 2a Abs. 3 EStG a. F. . . . .  | 237       |
| II. Auswirkungen des § 50d EStG . . . . .   | 238 – 241 |

|  |           |
|--|-----------|
|  | Rz.       |
| 1. § 50d Abs. 1 EStG . . . . .                     | 239       |
| 2. § 50d Abs. 3 EStG . . . . .                     | 240       |
| 3. § 50d Abs. 8 EStG . . . . .                     | 241       |
| III. Auswirkungen des ASTG . . . . .               | 242       |
| IV. Auswirkungen des AuslInvestmG/InvStG . . . . . | 243 – 244 |
| V. Treaty override und Verfassungsrecht . . . . .  | 245       |
| VI. Organschaft . . . . .                          | 246       |

### Richtlinien und andere Verwaltungsanweisungen

BMF v. 30.12.1983, IV C 5 – S 1300 – 386/83, DStZ/E 1984, 19 (Schachtelregelung in den DBA: hier persönlicher Geltungsbereich); BMF v. 30.10.1991, IV C 5 – S 1300 – 227/91, EWS 1992, 76 (Grundlinien der deutschen Abkommen zur Vermeidung der Doppelbesteuerung (DBA) bei den Steuern vom Einkommen und vom Vermögen); BMF v. 18.2.1992, IV C 6 – S – 2293 – 17/91, BStBl I 1992, 123 (Anrechnung ausländischer Steuern gem. § 34c EStG); OFD München v. 10.5.1995, S – 1300 – 95 – St 425 (DBA Rückfallklausel); OFD Düsseldorf v. 11.12.1996, S – 1301 A – St 1121, ISr 1997, 53 (Ertragsteuerliche Auswirkungen der sog. Rückfallklauseln in einigen DBA); BMF v. 13.1.1997, IV C 5 – 1 1301 Tsche – 2 /96, BStBl I 1997, 97 (betr. steuerliche Behandlung tschechischer/slowakischer Personengesellschaften und ihrer Gesellschafter); BMF v. 25.8.1997, IV C 6 – S – 1301 Tun – 1/97, BStBl I 1997, 796 (betr. steuerliche Behandlung einer tunesischen Société en commandite simple und einer tunesischen Société en nom collectif sowie ihrer Gesellschafter); BMF v. 1.10.1997, IV C 6 – S – 1301 Rum – 7/97, BStBl I 1997, 863 (betr. steuerliche Behandlung rumänischer Personengesellschaften und ihrer Gesellschafter); BMF v. 28.5.1998, IV C 5 – S – 1301 Spa – 2/98, BStBl I 1998, 557 (betr. steuerliche Behandlung spanischer Personengesellschaften nach dem deutsch-spanischen Doppelbesteuerungsabkommen); OFD Frankfurt a. M. v. 18.12.1998, S 1301 A – 55 – St III 1a, ISr 1999, 248 (Rückfallklauseln, subject-to-tax-Klauseln, remittance-base-Prinzip und switch-over-Klauseln in den DBA); Betriebsstätten-Verwaltungsgrundsätze v. 24.12.1999, IV B 4 – S – 1300 – 111/99, BStBl I 1999, 1076; (Betriebsstättenerlass); BMF v. 28.12.1999, IV D 3 – S – 1300 – 25/99, BStBl I 1999, 1121 (zur steuerlichen Behandlung von Gewinnanteilen aus atypisch stillen Beteiligungen nach den Doppelbesteuerungsabkommen); BMF v. 20.11.2000, IV B 4 – S – 1300 – 222/00; OFD Nürnberg v. 26.8.2002, S 2295 – 30/St 31, DStR 2002, 1905 (Anwendung des Progressionsvorbehalts bei zu zeitweiser unbeschränkter Steuerpflicht und bei Doppelwohnsitz); OFD Berlin v. 15.1.2003, St 127 – S 2295 – 1/97, DStR 2003, 509 (Anwendung des Progressionsvorbehalts bei nur zeitweise unbeschränkter Einkommensteuerpflicht); OFD Frankfurt a. M. v. 8.7.2003, S – 1301 A – 55 – St II 5 (Rückfallklauseln, subject-to-tax-Klauseln, remittance-base-Prinzip und switch-over-Klauseln in den DBA); OFD Koblenz v. 11.9.2003, G – 1422/G – 1425A – St 33 2, ÜM 2003, 123 (Auswirkungen des Halbeinkünfteverfahrens auf die GewSt); OFD Berlin v. 22.1.2004, St 127 – S 1300 – 3/04, IstR 2004, 136 (Steuerermäßigung bei ausländischen Einkünften: Anrechnung ausländischer Steuern nach § 34c EStG, § 36 KStG).

### Schrifttum

**Achter**, Der Salto mortale des ersten Senats hinweg über die Dogmatik des Progressionsvorbehalts, IstR 2003, 203; **Andresen**, Progressionsvorbehalt nach § 32b Abs. 1 Nr. 3 EStG bei unterjährigem Wechsel der Ansässigkeit und Doppelansässigkeit, IstR 2002, 627; **Baranowski**, Besteuerungsrecht an der Tätigkeitsvergütung des Kommanditisten einer doppelstöckigen Personengesellschaft, IWB Fach 3a Gruppe 1, 909, 914 (2000); **Bendlinger**, Personengesellschaften im Recht der Doppelbesteuerungsabkommen, SWI 2000, 16; **Cordewener**, Europäische Grundfreiheiten und nationales Steuerrecht, Köln 2002; **Daragan**, Nochmals: Treaty override und Grundgesetz, IstR 1998, 225; **Debatin**, Zur Behandlung von Beteiligungen an Personengesellschaften unter dem Doppelbesteuerungsabkommen im Lichte der neueren Rechtsprechung des Bundesfinanzhofs, BB 1992, 1181; **Debatin**, System und Auslegung der Doppelbesteuerungsabkommen, DB 1985, Beilage 23, 2; **Djanani/Hartmann**, Der Progressionsvorbehalt im Nichtansässigkeitsstaat und bei subjektiven Qualifikationskonflikten, IstR 2000, 321; **Dubberke**, Die steuerliche Behandlung von Engineering im Zusammenhang mit Großanlagenprojekten im Ausland, IstR 1998, 662; **Ebling**, Der Teilwert von Beteiligungen an ausländischen Kapitalgesellschaften im Anlagevermögen, DStR 1990, 327; **Fischer** in Staaten und Steuern, FS Vogel, Heidelberg 2000, 963; **FW**, Auslegung der Rückfallklausel im DBA Kanada, IstR 1998, 84; **FW**, DBA Ungarn: Beteiligung an einer ungarischen vermögensverwaltenden GmbH & Co. KG, IstR 2000, 627; **Gassner**, Hofbauer in Lang, Gassner, Lechner, Die beschränkte Steuerpflicht; **Grotherr**, Vorbehaltsklauseln in deutschen Doppelbesteuerungsabkommen, IWB Fach 3 Deutschland Gruppe 2, 643; **Grotherr**, Zweifelsfragen bei der Anwendung der Rückfallklausel („subject to tax clause“) gemäß DBA (Welche Einkünfte sind bei Nichtbesteuerung in einem DBA-Staat trotz Vereinbarung der Freistellungs-

methode im Inland steuerpflichtig?), IWB Fach 3 Deutschland Gruppe 2, 689 (1997); **Hartmann**, Gestaltungsmöglichkeiten bei Abfindungen in ausgewählten Sonderfällen, INF 2000, 396; **Haas**, Die Gewerbesteuerpflicht von Dividenden aus Streubesitz nach § 8 Nr. 5 GewStG und ihre Auswirkungen auf 100%-Beteiligungen, DB 2002, 549; **Herzig/Dautzenberg**, Der EWG-Vertrag und die Doppelbesteuerungsabkommen: Rechtsfragen im Verhältnis zwischen Doppelbesteuerungsabkommen und den Diskriminierungsverboten des EWGV, DB 1992, 2519; **Hey**, DBA-USA: „Subject-to-tax-clause“, RIW 1997, 82; **Hohenlohe, Prinz zu**, Auswirkung der Änderungen des § 15 Nr. 2 KStG gemäß UntStFG bei nach Doppelbesteuerungsabkommen steuerbefreiten Auslandsdividenden von Organgesellschaften, DB 2002, 1073; **Holthaus**, Anwendung der Aktivitätsklauseln in den DBA Polen und Tschechoslowakei bei Betriebsstätteneinkünften deutscher Unternehmen, IStr 2003, 632; **Holthaus**, Die Änderung der Freistellungspraxis im StÄndG 2003 beim ausländischen Arbeitslohn in § 50d EStG – Auswirkungen einer globalen Rückfallklausel in allen Anwendungsfällen der DBA, IStr 2004, 16; **Holthaus**, Aktuelle Anwendung der Rückfallklauseln der DBA in der Praxis – Wo und wann kann die Finanzverwaltung trotz geänderter Rechtsauffassung des BFH noch „weiße Einkünfte“ verhindern, IStr 2005, 337; **Jacob**, Das deutsch-amerikanische Doppelbesteuerungsabkommen von 1989, Festbeitrag zum 65. Geburtstag von Adalbert Uelner am 27. Oktober 1992, DStZ/A 1992, 669; **Jacob**, Nichtbesteuerung in Kanada lässt kein deutsches Besteuerungsrecht entstehen, IStr 2004, 242; **Kessler/Schmitt/Janson**, Berücksichtigungsverbot abkommensrechtlich befreiter Betriebsstättenverluste, IStr 2001, 729; **Kessler/Spen-gel**, EG-rechtliche Vorgaben für die Neuordnung der direkten Steuern in Deutschland, DB 2003, Beilage 5; **Kippenberg**, Anmerkung zu BFH Urteil v. 19.12.2001, I R 63/00, IStr 2002, 243; **Kluge**, Das Internationale Steuerrecht, 4. Aufl. 2000; **Köhler**, Aktuelles Beratungs-Know-how Internationales Steuerrecht, DSTR 2003, 1156; **Körner**, Das „Bosal“-Urteil des EuGH – Vorgaben für die Abzugsfähigkeit der Finanzierungsaufwendungen des Beteiligungserwerbs, BB 2003, 2436; **Krabbe**, Betriebsausgaben im Zusammenhang mit ausländischen Schachtelbeteiligungen, DB 1994, 242; **Krabbe**, Anmerkung zum Urteil des BFH über die Anrechnung schweizerischer Einkommensteuer vom 20. Dezember 1995, I R 57/94, IStr 1996/132, IStr 1996, 172; **Krabbe**, Steuerliche Behandlung, IWB 1998 Fach 3 Deutschland Gruppe 2, 753; **Krabbe**, Die Personengesellschaft, StBjB 2000/2001, 183 ff.; **Krabbe**, Abkommensrechtliche Behandlung von Sondervergütungen – Eine Replik, FR 2001, 129; **Krabbe**, Verständigungsverfahren bei Doppelbesteuerung, DSWR 2002, 14; **Krabbe**, Anmerkung zum BMF-Schreiben v. 19.3.2004, IV B 4 – S 1301 USA – 22/04 betr. Steuerliche Einordnung der nach dem Recht der Bundesstaaten der USA gegründeten Limited Liability Company, IStr 2004, 354; **Lampe**, Rückfallklauseln, subject-to-tax-Klauseln, remittance-base-Prinzip und switch-over-Klauseln in DBA, IStr 1999, 248; **Lampe**, Auslegung der so genannten Rückfallklauseln in DBA, IWB Fach 3 Deutschland Gruppe 2, 773 (1999); **Lang**, Qualifikationskonflikte bei Personengesellschaften, IStr 2000, 129; **Lang**, Seminar B, Teil 2: Das OECD-Musterabkommen – 2001 und darüber hinaus: Welche Bedeutung haben die nach Abschluss eines Doppelbesteuerungsabkommens erfolgten Änderungen des OECD-Kommentars?, IStr 2001, 536; **Lüdicke**, Die Besteuerung von international tätigen Personengesellschaften – geänderte Rechtsauffassungen der Finanzverwaltung im Betriebsstättenerlass und anderen BMF-Schreiben, Vortrag vom 6.6.2000, Hefte zur internationalen Besteuerung, Heft 134, Hamburg o. J.; **Lüdicke** (Hrsg), Besteuerungspraxis bei grenzüberschreitender Tätigkeit 2003, S. 208 ff.; **Lüdicke**, Internationale Aspekte des Steuervergünstigungsabbaugesetzes, IStr 2003, 433 ff.; **Melicke**, Anmerkungen zu EuGH v. 18.9.2003, Rs. 168/01 („Bosal-Holding BV“), DB 2003, 2100; **Menhorn**, Anrechnungshöchstbetrag gem. § 34c EStG noch gemeinschaftskonform?, IStr, 2002, 15; **Mössner**, Anmerkung zu BFH Urteil v. 19.12.2001, I R 63/00, IStr 2002, 239, 242; OECD-Bericht „The Application of the OECD Model Tax Convention to Partnerships“, Issues in International Taxation No. 6, Paris 1999; **Neyer**, Neue Nachweisanforderungen bei steuerbefreiten Einkünften, BB 2004, 519; **Peteireit**, Die sog. switch-over-Klausel in den deutschen Doppelbesteuerungsabkommen, IStr 2003, 577; **Pistone**, The Impact of Community Law on Tax Treaties: Issues and Solutions, New York 2002; **Plewka/Watrín**, Besteuerung von Auslandsinvestmentfonds auf dem Prüfstand von Verfassungs- und Europarecht, DB 2001, 2264; **Prinz/Simon**, Kuriositäten und Ungereimtheiten des UntStFG: Ungewollte Abschaffung des gewerbesteuerlichen Schachtelprivilegs für Kapitalgesellschaften?, DSTR 2002, 149; **Puls**, Zur Frage des Progressionsvorbehalts nach § 32 Abs. 1 Nr. 3 EStG bei Doppelansässigkeit, DStZ 2003, 755; **Sabatschus**, Zweifel an der BFH-Rechtsprechung zum Progressionsvorbehalt, IStr 2002, 623; **Schmidt**, Zur DBA-Anwendung und inländischen Steuerpflicht bei im Sitzstaat rechtsfähigen ausländischen Personengesellschaften, IStr 1996, 14; **Schmidt**, Personengesellschaften im internationalen Steuerrecht nach dem OECD-Bericht „The Application of the Model Tax Convention to Partnerships“ und den Änderungen im OECD-MA und im OECD-Kommentar im Jahr 2000, IStr 2001, 489; **Schmidt**, Personengesellschaften im Abkommensrecht, (Teil 1) WPg 2002, 1134 und (Teil 2) WPg 2002, 1232; **Schmidt**, Personengesellschaften im internationalen Steuerrecht nach dem OECD-Bericht „The Application of the OECD Model Tax Convention to Partnerships“ und den Änderungen im OECD-MA und im OECD-Kommentar im Jahre 2000, IStr 2001, 489; **Schmidt/Blöchle**, Einkünfte aus Auslandsinvestmentfonds

bei Anwendung von Doppelbesteuerungsabkommen – Zugleich grundsätzliche Überlegungen zur Relevanz des Abkommensrechts bei der Einkünftezurechnung –, IStR 2002, 645; **Schmidt/Blöchle**, Anrechnungs- oder Freistellungsmethode bei bloßen Immobilieneinkünften aus Personengesellschaften, wenn die Zielländer dem Intransparenzprinzip folgen, IStR 2003, 688; **Schuch**, Die Zeit im Recht der DBA, Wien 2002; **Seer**, Grenzen der Zulässigkeit eines treaty overriding am Beispiel der Switch-over-Klausel des § 20 ASTG, IStR 1997, 481 und 520; **Sonntag**, Die Behandlung von Engineering im Rahmen der Besteuerung internationaler Großanlagenprojekte, IStR 1996, 463; **Starlinger**, Sondervergütungen von Personengesellschaften, in Gassner/Lang (Hrsg.), Besteuerung und Bilanzierung international tätiger Unternehmen, 1998, 363; **Stoschek/Reichel/Peter**, Besteuerung des Veräußerungsgewinns aus unbeweglichem Vermögen in Großbritannien, IWB Fach 5 Großbritannien Gruppe 2, 379 (2001); **Strunk/Kaminski**, Aktuelle Entwicklungen bei der Besteuerung von ausländischen Betriebsstätten und Personengesellschaften in Abkommensfällen, IStR 2003, 181; **Valová/Bodenloher/Koch**, Die Rückfallklausel im Doppelbesteuerungsabkommen, IStR 2002, 405; **Vetter**, Offene Fragen zur „Minderbesteuerung“ als Folge des Qualifikationskonflikts im deutschen DBA-Netz, IWB Fach 3 Deutschland Gruppe 2, 729 (1997); **Vogel**, Die Mär von den „Rückfallklauseln“ in Doppelbesteuerungsabkommen, IStR 1997, Beifechter zu Heft 24; **Vogel**, Probleme der Auslegung von Doppelbesteuerungsabkommen, SWI 2000, 103; **Vogel**, Das oberste österreichische Steuergericht erklärt Verluste bei DBA-Freistellung für abzugsfähig, IStR 2002, 91; **Vogel**, Progressionsvorbehalt, Progressionserhöhung und Progressionserstreckung, IStR 2003, 419; **Vogel**, Vortrag Bayerische IFA, München 19.2.2004, nicht veröffentlicht; **Vogel**, Völkerrechtliche Verträge und innerstaatliche Gesetzgebung – Eine neue Entscheidung des BVerfG hat Bedeutung auch für die Beurteilung des treaty override, IStR 2005, 29; **Wagner**, Die Anwendung des Methodenartikels eines DBA auf Dividenden-, Zins- und Lizenz-einkünfte einer ausländischen Betriebsstätte, IWB Fach 3 Deutschland Gruppe 2, 1067 ff.; **Wassermeyer** in Staaten und Steuern, FS Vogel, Heidelberg 2000, 987; **Wassermeyer**, Der BFH und der Progressionsvorbehalt, IStR 2002, 289; **Wassermeyer**, Der Wirrwarr mit den Aktivitätsklauseln im deutschen Abkommensrecht, IStR 2000, 65; **Wassermeyer**, Zur „Selbsttherlichkeit“ des BFH, IStR 2003, 421; **Wassermeyer**, Die Vermeidung der Doppelbesteuerung im Europäischen Binnenmarkt, DStJG (19) Köln 1996, 151; **Weggenmann**, Sondervergütungen, IStR 2002, 1 ff.; **Weggenmann**, Die Empfehlungen der OECD an den Ansässigkeitsstaat zur Lösung von Einordnungskonflikten in Bezug auf Sondervergütungen, IStR 2002, 614; **Weggenmann**, Einordnungskonflikte bei Personengesellschaften im Recht der deutschen Doppelbesteuerungsabkommen unter besonderer Berücksichtigung des OECD-Partnership-Reports 1999, Nürnberg 2002; **Weggenmann**, EG-rechtliche Aspekte steuerlicher Meistbegünstigung im Abgabenrecht, IStR 2003, 677; **Weggenmann**, Personengesellschaften im Lichte der Doppelbesteuerungsabkommen, Bonn 2005; **Wohlschlegel**, Doppelbesteuerungsabkommen: Treaty override und Grundgesetz, FR 1993, 48.

## A. Inhalt und Bedeutung

### I. Norminhalt

#### 1. Sachlicher Geltungsbereich und Wirkung

Art. 23 A und B OECD-MA enthalten die beiden im Abkommensrecht gängigen Alternativen zur Vermeidung der Doppelbesteuerung. Sie wenden sich ausschließlich an den Ansässigkeitsstaat als Normadressat. In sachlicher Hinsicht greift die Norm, wenn in den Verteilungsartikeln (Art. 6 bis 22 OECD-MA) das Besteuerungsrecht nicht schon durch die Formulierung „können nur“ eindeutig und ausschließlich dem Quellenstaat zugeordnet wurde (→ OECD-MK zu Art. 23 Tz. 6). Mit anderen Worten kommt es zur Anwendung der Art. 23 A und B OECD-MA (Methodenartikel) nur dann, wenn sich die Vermeidung der Doppelbesteuerung nicht schon aus einem sog. Verteilungsartikel ergibt.<sup>1)</sup>

In Art. 23 A OECD-MA ist die sog. Freistellungsmethode verankert, nach der Einkünfte, die im Quellenstaat besteuert werden können, im Ansässigkeitsstaat von der Besteuerung ausgenommen werden. Durchbrochen wird dieser Grundsatz für Einkünfte,

1) Vgl. Vogel in Vogel/Lehner, 4. Aufl. 2003, Vor Art. 6–22 OECD-MA Rz. 4, z. B. in Art. 7 Abs. 1 Halbsatz 1 OECD-MA. Anders sieht dies wohl der BFH, der auch bei einem ausschließlichen Besteuerungsrecht des Quellenstaates dem Ansässigkeitsstaat dennoch die Anwendung des Methodenartikels zugestellt; so jedenfalls in Bezug auf den Progressionsvorbehalt. Vgl. BFH v. 17.12.2003, I R 14/02, BFH/NV 2004, 562.

die im Quellenstaat lediglich einer in der Höhe beschränkten Besteuerung unterliegen, wie dies bei Dividenden, Zinsen und Lizzenzen der Fall ist. Für diese Einkünfte ist grundsätzlich die Anrechnung der ausländischen Steuern vorgesehen. Damit enthält auch Art. 23 A OECD-MA partiell die Anrechnungsmethode, die in Reinform in Art. 23 B OECD-MA geregelt ist. Soweit die Freistellungsmethode angewandt wird, bleiben die jeweiligen ausländischen Einkünfte auf dem Niveau der ausländischen Steuerbelastung besteuert. Allerdings steht die Freistellung bei natürlichen Personen unter dem Progressionsvorbehalt, so dass die übrigen Einkünfte mit einem Steuersatz versteuert werden, bei dessen Ermittlung die freigestellten Einkünfte im Ansässigkeitsstaat mit einzubeziehen sind.

- 3 Soweit als alleinige Methode zur Vermeidung der Doppelbesteuerung durch den Ansässigkeitsstaat Art. 23 B OECD-MA angewandt wird, wird das Steuerniveau grundsätzlich auf die Höhe der Steuerbelastung im Ansässigkeitsstaat hochgeschleust. Grundsätzlich wäre es auch denkbar, dass es im Falle eines niedrigeren Steuerniveaus im Ansässigkeitsstaat zu einer Herabschleusung der Steuerbelastung käme. Dies wird aber im Normalfall durch im innerstaatlichen Recht verankerte Anrechnungsbeschränkungen verhindert.
- 4 Im Rahmen der Anrechnungsmethode sind zwei grundsätzliche Formen denkbar: Zum einen die unbegrenzte Anrechnung und zum anderen die begrenzte Anrechnung in ihren unterschiedlichsten Ausgestaltungen.<sup>1)</sup> Bei der unbegrenzten Anrechnung wird die gesamte ausländische Steuer von der Inlandssteuer zum Abzug zugelassen. Indessen werden bei der begrenzten Anrechnung nach unterschiedlichen Kriterien (Einkünfte aus dem gleichen Land, Einkünfte derselben Einkunftsart) baskets gebildet, die zu Anrechnungsüberhängen führen können. Dies ist in der Praxis relativ oft gegeben, wenn etwa im Quellenstaat Mindestbesteuerungsregelungen gelten oder die persönlichen Verhältnisse bei natürlichen Personen (weitgehend) unberücksichtigt bleiben und es so zu einer vergleichsweise hohen Steuerbelastung für die im Quellenstaat erzielten Einkünfte kommt. Des Weiteren können die Einkunftsvermittlungsvorschriften des Quellenstaates zu einer anderen (höheren) Bemessungsgrundlage führen, als im Ansässigkeitsstaat (z. B. begrenzte Abzugsmöglichkeit von Werbungskosten oder niedrigere Abschreibungssätze); bei der Berechnung des Anrechnungshöchstbetrages ist dagegen regelmäßig eine Umrechnung der ausländischen Einkünfte nach den Einkunftsvermittlungsvorschriften des Ansässigkeitsstaates erforderlich (vgl. z. B. für Deutschland als Ansässigkeitsstaat § 34c Abs. 1 EStG).
- 5 Die Vertragsstaaten können jeweils unabhängig voneinander entscheiden, durch welche der jeweiligen Methoden (Anrechnung oder Freistellung) Doppelbesteuerungen vermieden werden sollen. Die einmal getroffene Wahl im Rahmen der Verhandlungen ist jedoch bindend, es sei denn, Fälle des treaty override sind gegeben. So ist es durchaus üblich, dass ein DBA für ansässige Personen des einen Staates die Freistellungsmethode vorsieht, während für die des anderen Staates die Anrechnungsmethode zur Anwendung gelangt.<sup>2)</sup> Die Anwendung der Anrechnungsmethode ist vor allem im angelsächsischen Rechtskreis verbreitet, während in weiten Teilen Kontinentaleuropas die Freistellungsmethode vorherrscht. In der Abkommenspraxis wird auf eine Untergliederung des Artikels in die Teile A und B verzichtet.
- 6 Der Methodenartikel wirkt als **Steuerbefreiungsnorm**, soweit der Ansässigkeitsstaat die Freistellungsmethode anwendet; er wirkt als **Steuerermäßigungsnorm**, soweit dadurch ausländische Steuern angerechnet werden können.<sup>3)</sup> Ist die Steueranrechnung im nationalen Steuerrecht bereits verankert, kann die Norm auch Schrankenwirkung<sup>4)</sup> entfalten; dies bedeutet, dass das DBA die Anrechnungslage für den StpfL verschlechtern kann. Dies wäre etwa der Fall, wenn Deutschland Ansässigkeitsstaat wäre und durch das DBA die in § 34c Abs. 1 Satz 1 EStG vorgesehene Anrechnung auf

1) Vgl. Jacobs, 5. Aufl. 2002, 11 f.

2) Vgl. z. B. → Art. 23 DBA Vereinigte Staaten.

3) Vgl. BFH v. 27.2.1991, I R 15/89, BStBl II 1991, 444 und Wassermeyer in D/W, Art. 23 A OECD-MA Rz. 1a (Oktober 2002).

4) Vgl. Grotherr in B/H/G/K, Art. 23 A/23 B OECD-MA Rz. 1 (März 2002).

Basis der sog. „per country limitation“, die für alle Einkünfte aus einem Staat gilt, auf bestimmte Einkünfte reduziert wird. In diesem Fall ist § 34c Abs. 6 EStG in Verbindung mit dem jeweiligen DBA vorrangig.

## 2. Vor- und Nachteile der Methoden

Die Vor- und Nachteile der Methoden ergeben sich aus deren Wirkungsweise. Bei der Anrechnungsmethode wird die Steuerbelastung auf das Steuerniveau des Ansässigkeitsstaates hochgeschleust, sofern dieses über dem Steuerniveau des Quellenstaates liegt. Im umgekehrten Fall entspricht die Steuerbelastung dem höheren Steuerniveau des Quellenstaates. Bei der Freistellungsmethode bleibt das ausländische Steuerniveau grundsätzlich erhalten. Die beiden Systeme unterscheiden sich daher vor allem in ihrer wettbewerbspolitischen Ausrichtung. Die Anrechnungsmethode gewährleistet die Wettbewerbsfähigkeit nach der Kapitalexportneutralität, während die Freistellungsmethode sie nach Maßgabe der Kapitalimportneutralität sicherstellt.<sup>1)</sup>

Die **Kapitalexportneutralität** führt dazu, dass aus steuerlicher Sicht In- und Auslandsinvestitionen gleichgestellt sind. Der Kapitalexport ist neutral bezogen auf den Wirtschaftsraum des Ansässigkeitsstaates.

(Fortsetzung Seite 29)

7

8

1) Vgl. Jacobs, 5. Aufl. 2002, 19 ff.



Vorteil: absolute Steuerneutralität bezogen auf den Ansässigkeitsstaat; keine steuerliche Vorteilhaftigkeit von Auslandsinvestitionen. 9

Nachteile: Nachteil beim Wettbewerbsfaktor Steuern in niedriger besteuerten Gebieten (Quellensteuer),

Steueranreize durch Investitionsland (z. B. Entwicklungsland) wird durch Ansässigkeitsstaat aufgesogen.

Die **Kapitalimportneutralität** stellt ausländische Investitionen neutral im Verhältnis zu im Investitionsland ansässigen Wettbewerbern. Die Kapitalimport ist neutral bezogen auf den Wirtschaftsraum des Investitionstaates. 10

Vorteil: Kein Nachteil beim Wettbewerbsfaktor Steuern im Quellenstaat. 11

Nachteile: Durchbrechung der Besteuerung nach der Leistungsfähigkeit im Ansässigkeitsstaat, Erhöhung der Attraktivität von Einkunftsverlagerungen in Niedrigsteuerländern.

Ein weiterer Vorteil ist der niedrigere administrative Aufwand der Freistellungsmethode im Vergleich zur Anrechnungsmethode. Zu beachten ist aber, dass die ausländischen Einkünfte trotz Freistellungsmethode im Ansässigkeitsstaat für Zwecke des Progressionsvorbehalts nochmals nach dessen inländischem Recht ermittelt werden müssen. 12

13

| Freistellungsmethode  | Anrechnungsmethode  |
|---|---|
| Steuerliche Wettbewerbsneutralität am jeweiligen Wirtschaftsstandort<br>(Kapitalimportneutralität)  | Steuerliche Gleichbehandlung von Inlands- und Auslandsinvestitionen<br>(Kapitalexportneutralität)   |
| Steuerliche Verwaltungsökonomie<br>(einfachere Handhabung der steuerverfahrenstechnischen Durchführung)   | Sicherung des nationalen Steueraufkommens<br>(Vermehrung der Steuereinnahmen im Inland bei einer geringen Steuerbelastung im Ausland durch sog. Hochschleusungseffekt)  |
| Optimale Kapitalallokation<br>(der Stpf. könnte durch die Anrechnungsmethode dazu geneigt sein, bei Beteiligung an einer ausländischen Kapitalgesellschaft die Gewinne dort zu thesaurieren, um eine steuerliche Belastung im Inland zu vermeiden.) | Verhinderung einer Steuerflucht<br>(Hochschleusungseffekt hebt den Vorteil einer geringeren Steuerbelastung im Ausland auf und schwächt den Anreiz zur Steuerflucht)    |
| Förderung von Direktinvestitionen im Ausland<br>(als Investitionsreiz des anderen Vertragsstaates gewährte Steuervergünstigungen bleiben erhalten)  | nur Vermeidung der effektiven Doppelbesteuerung<br>(Freistellungsmethode vermeidet bereits virtuelle Doppelbesteuerung, was zur doppelten Nichtbesteuerung führen kann) |
| Selbstbeschränkung der staatlichen Souveränität durch Anwendung der Territorialitätsprinzips  | Besteuerung nach der wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit bei positiven und negativen ausländischen Einkünften   |

Abb.: Steuerpolitische Gesichtspunkte für die Wahl von Freistellungs- oder Anrechnungsmethode.<sup>1)</sup>

In Abhängigkeit des in den Vertragsstaaten geltenden Regelungsumfangs zur Ermittlung der Steuerbemessungsgrundlage kann die Vorteilhaftigkeit von einer der beiden Methoden aus Sicht des Stpf. nur für den jeweiligen Einzelfall beurteilt werden.<sup>2)</sup> 14

1) In Anlehnung an: Grotherr in B/H/G/K, Art. 23 A/23 B OECD-MA Rz. 34 (März 2002).

2) Vgl. Vogel in Vogel/Lehner, 4. Aufl. 2003, Art. 23 OECD-MA Rz. 6.

### 3. Rechtsentwicklung

- 14 Zwischen dem Jahr 1963 und heute hat das OECD-MA lediglich in fünf unterschiedlichen Versionen bestanden.
- 15 Die Regelungen zum Progressionsvorbehalt waren im OECD-MA 1963 noch in **Abs. 1** enthalten und wurden erst im OECD-MA 1977 in Abs. 3 ausgegliedert. Die Formulierung des Art. 23 A Abs. 1 OECD-MA 1963 weicht, abgesehen vom Progressionsvorbehalt, wörtlich von denen der OECD-MA 1977, 1992, 2000, 2003 zwar ab, dies ist inhaltlich aber ohne Bedeutung. Die Formulierungen der vier letzten Musterabkommen sind hinsichtlich des Art. 23 A Abs. 1 OECD-MA identisch.
- 16 Auch Art 23 A Abs. 2 OECD-MA wurde nur im Vergleich 1963 zu 1977 verändert; allerdings sind auch hier nur Formulierungen inhaltsgleich abgeändert worden. Die Musterabkommen der Jahre 1977, 1992, 2000 und 2003 sind in Art. 23 A Abs. 2 OECD-MA identisch formuliert.
- 17 Der Progressionsvorbehalt in Art. 23 A Abs. 3 OECD-MA wurde erstmals im OECD-MA 1977 als eigener Absatz formuliert. Im OECD-MA 1963 war – wie ausgeführt – der Progressionsvorbehalt noch in Abs. 1 geregelt. Die Regelungen der OECD-MA 1963 und 1977 weichen von den Formulierungen deutlich voneinander ab, ohne aber zu sachlichen Änderungen geführt zu haben. Die OECD-MA 1977, 1992, 2000 und 2003 sind in Art. 23 A Abs. 3 OECD-MA wortgleich.
- 18 Art. 23 A Abs. 4 OECD-MA wurde erst im Jahr 2000 angefügt und ist somit völlig neu (Formulierung). Eine vergleichbare Regelung bestand bisher nicht. Er ist Ausfluss des OECD-partnership-reports, um vor allem eine teilweise Nichtbesteuerung von Sondervergütungen bei Personengesellschaften zu vermeiden.<sup>1)</sup>

## II. Verhältnis zu anderen Regelungen

### 1. Andere Vorschriften des Abkommens

- 19 Der Methodenartikel mit Art 23 A/B OECD-MA baut systematisch auf den vorangehenden Artikeln auf. Er vermeidet demzufolge die Doppelbesteuerung für unter das Abkommen fallende Personen und Steuern (Art. 1 und 2 OECD-MA) unter Zugrundelegung der Begriffsbestimmungen in Art. 3 bis 5 OECD-MA für die in Art. 6 bis 21 OECD-MA bestimmten Einkünfte und Vermögen i. S. v. Art. 22 OECD-MA. Er kann folglich nur dann angewandt werden, wenn in den Verteilungsnormen der Art. 6 bis 21 OECD-MA das Besteuerungsrecht auch dem Ansässigkeitstaat zugewiesen wird. Anhand der DBA wird grundsätzlich die virtuelle – also nicht die tatsächliche – Doppelbesteuerung vermieden. Es kommt somit nicht darauf an, ob der Quellenstaat seinen Steueranspruch durch innerstaatliches Steuerrecht auch tatsächlich ausfüllt. Etwas anderes gilt nur dann, wenn eine sog. subject-to-tax-Klausel vereinbart ist (hierzu ausführlich → Rz. 162 ff.).
- 20 Werden im Quellenstaat Steuern erhoben, die nicht unter das Abkommen fallen, wie dies bei den state taxes oder den city taxes in den USA der Fall ist, besteht sachlich kein Abkommenschutz. In diesem Fall greifen die unilateralen nationalen Vorschriften zur Vermeidung der Doppelbesteuerung, für Deutschland etwa die des § 34c i. V. m. § 34d EStG.
- 21 Hat der Quellenstaat Steuern nicht in Übereinstimmung mit dem Abkommen erhoben, besteht kein Anspruch auf Vermeidung der Doppelbesteuerung im Ansässigkeitstaat. Hier steht allerdings das in DBA regelmäßig vorgesehene Verständigungsverfahren zur Verfügung, innerhalb der EU die EU-Schiedsverfahrenskonvention (→ Art. 25 OECD-MA Rz. 8f., 50f.). Besteuert der Quellenstaat aus deutscher Sicht nicht in Übereinstimmung mit dem DBA, gewährt Deutschland keine Anrechnung dieser Quellensteuer (§ 34c Abs. 1 EStG).<sup>2)</sup>

1) Vgl. hierzu ausführlich Schmidt, Chr., IStR 2001, 489 ff.

2) Vgl. BFH v. 15.3.1995, I R 98/94, BSTB II 1995, 580.

**Beratungshinweis:** Bei Dienstleistungen im Ausland wird der ausländische Staat in einigen Fällen eine Tätigkeit annehmen, die unter den Lizenzartikel fällt und eine Quellensteuer auslöst. Diese Quellensteuer ist dann in Deutschland nicht anrechenbar, wenn Deutschland bei der Abkommensanwendung den Lizenzartikel nicht anwendet. Durch entsprechende Vertragsgestaltung kann der Anrechnungsverlust vielfach vermieden werden.

Die Anrechnungsmethode und die Freistellungsmethode schließen einander hinsichtlich einer Verteilungsnorm grundsätzlich aus. Die Anrechnungsmethode wird von einigen Staaten (z. B. USA) in Reinform praktiziert. Bei der Freistellungsmethode ist dies kaum denkbar. Daher wird die Freistellungsmethode regelmäßig mit der Anrechnungsmethode kombiniert. Dabei findet die Freistellungsmethode zumeist wie auch in den von Deutschland abgeschlossenen DBA Anwendung, wenn die Einkünfte in engem Zusammenhang mit der ausländischen Volkswirtschaft stehen. Dies ist regelmäßig der Fall bei Einkünften aus unbeweglichem Vermögen (Art. 6 OECD-MA), Unternehmensgewinnen (Art. 7 OECD-MA), Seeschifffahrt, Binnenschifffahrt und Luftfahrt (Art. 8 OECD-MA), bestimmten Veräußerungsgewinnen (Art. 13 OECD-MA) sowie in den meisten Fällen von Einkünften aus unselbstständiger Tätigkeit (Art. 15 OECD-MA).

Wichtig ist die Frage, wie das Verhältnis Methodenartikel zu Verteilungsnormen zu sehen ist, insbes. im Hinblick auf zwei Aspekte. Dies ist einerseits die Frage, ob die Definitionen in den Verteilungsnormen hinsichtlich des Umfangs der Einkünfte auch für den Methodenartikel verbindlich sind und andererseits die Frage, wie die Zurückverweisungen der Verteilungsnormen auf andere Verteilungsnormen auf die Anwendung des Methodenartikels wirken (→ Rz. 162 ff.).

## 2. Verhältnis zu nationalen Vorschriften

Die Entscheidung über die Freistellung ausländischer Einkünfte erfolgt regelmäßig im Einkommen-, Körperschaft- oder Gewerbesteuerbescheid. Bei der Beteiligung an ausländischen Personengesellschaften ist nach § 157 Abs. 2 AO ein Feststellungsbescheid zu erlassen, falls mindestens zwei unbeschränkt StpfL. beteiligt sind bzw. die Einkünfte im Rahmen einer inländischen Veranlagung erfasst werden (vgl. § 180 Abs. 3 AO). Ausnahmsweise kann eine einheitliche und gesonderte Feststellung der Einkünfte auch erfolgen, wenn unterschiedliche Finanzämter zuständig sind (vgl. § 180 Abs. 1 Nr. 2 Buchst. b AO). Ein Feststellungsbescheid hat auch hier Bindungswirkung für die Folgebescheide.

## 3. Vorschriften des EG-Rechts

Das EG-Recht<sup>1)</sup> ist in primäres und sekundäres Recht zu unterteilen. Aus dem Bereich des primären EG-Rechts sind vor allem der für die Beseitigung der Doppelbesteuerung wichtige Art. 293 EG über die Verpflichtung der Mitgliedstaaten zur Beseitigung der Doppelbesteuerung,<sup>2)</sup> Art. 307 EG zum Verhältnis Völkerrecht zum Gemeinschaftsrecht und die durch den EG-Vertrag garantierten Grundfreiheiten von Bedeutung.<sup>3)</sup> Das primäre EG-Recht gewinnt vor allem für das innerstaatliche Steuerrecht mit den den Grundfreiheiten immanenten Diskriminierungsverboten immer

1) Vgl. hierzu auch Lehner in Vogel/Lehner, 4. Aufl. 2003, Einl. Rz. 250 ff.

2) Nach st. Rspr. des EuGH verpflichtet Art. 293 EG nur die Mitgliedstaaten. Der Norm können keine Rechte entnommen werden, auf die sich ein Einzelner vor einem nationalen Gericht berufen kann. Vgl. etwa EuGH v. 11.7.1985, 137/84, EuGHE 1985, 2681, Rz. 11.

3) Insbesondere Freizügigkeit der Arbeitnehmer (Art. 39 bis 42 EG), Niederlassungsfreiheit (Art. 43 bis 48 EG), Dienstleistungsfreiheit (Art. 49 bis 55 EG) und Kapital- und Zahlungsverkehrsfreiheit (Art. 56 bis 60 EG).

mehr an Bedeutung.<sup>1)</sup> Das sekundäre EG-Recht, das aus Verordnungen, Richtlinien und Entscheidungen der Organe der EG besteht, verpflichtet die Staaten vielfach, die Regelungen in das innerstaatliche Recht umzusetzen.<sup>2)</sup>

- 26 Das primäre Gemeinschaftsrecht ist gegenüber dem Abkommensrecht vorrangig.<sup>3)</sup> Daher ist eine gemeinschaftswidrige Abkommensregelung nicht anwendbar. Im Rahmen des Art. 23 A OECD-MA sind insbes. die Aktivitätsklauseln in deutschen DBA mit EU-Mitgliedstaaten sowie unterschiedliche Beteiligungsquoten, Betriebsstätten-dauern, unterschiedliche Quellensteuersätze<sup>4)</sup> problematisch; aber auch treaty-over-riding-Vorschriften des innerstaatlichen Rechts sollen gegen EG-Recht verstößen.<sup>5)</sup>
- 27 Aus dem Bereich des sekundären EG-Rechts sind für steuerliche Zwecke die Richtlinien von besonderem Interesse. Diese können unmittelbaren oder mittelbaren Abkommensbezug haben. Richtlinien mit unmittelbarem Abkommensbezug als Ergänzung oder Änderung sind bisher nicht ergangen.<sup>6)</sup> Richtlinien, wie die Mutter-Tochter-Richtlinie, zielen auf die Umsetzung in nationales Recht ab und haben daher nur mittelbaren Abkommensbezug.<sup>7)</sup>

## B. Befreiungsmethode für Ertragsteuern (Art. 23 A Abs. 1)

### I. Inhalt des OECD-Musterabkommens

#### 1. Freistellungsmethode

- 28 Bei der Freistellungsmethode nimmt der Ansässigkeitsstaat, die im DBA auch dem Quellenstaat zur Besteuerung überlassenen Einkünfte von der Besteuerung aus.
- a) *Ansässige Person*
- 29 Die Vorschrift des Art. 23 A Abs. 1 OECD-MA setzt eine „ansässige Person“ für die Gewährung der Abkommensvergünstigungen voraus. In den von Deutschland abgeschlossenen DBA wird der Methodenartikel regelmäßig unterteilt und für beide Vertragsstaaten getrennt voneinander geregelt. Dabei wird jeweils normiert, welche Methode zur Vermeidung der Doppelbesteuerung der einzelne Vertragsstaat als Ansässigkeitsstaat anwenden will (zur Definition der Person → Art. 3 OECD-MA Rz. 12 f.; sowie zur Ansässigkeit der Person → Art. 4 OECD-MA Rz. 22 ff.).

Die Person muss zum Zeitpunkt des Beziehens der Einkünfte ansässig sein, um sich auf das Abkommen berufen zu können. Dabei ist grundsätzlich nach Art. 3 Abs. 2 OECD-MA hinsichtlich der Einkünftentstehung auf das nationale Recht zurückzugreifen, falls nicht ausnahmsweise das DBA selbst Regelungen enthält (z.B. für Schachteldividenden). Besonders bei Wohnsitznahme (Erst- oder Zweitwohnsitz) oder Wohnsitzaufgabe hat die Frage des Zeitpunktes des letzten bzw. ersten Ansässigkeits-tages eine entscheidende Bedeutung.

*Beispiel:* Arbeitnehmer A hatte bis zum 30.6.03 seinen ausschließlichen Wohnsitz im Staaate S, wo er auch seine nichtselbstständige Arbeit ausübt. Zum 1.7.03 gab er seinen Wohnsitz in S

- 1) Eine Liste zu EU-widrigen innerstaatlichen Vorschriften enthält Kessler/Spengel, DB 2003, Beilage 5.
- 2) Vgl. z. B. Mutter-Tochter-Richtlinie, Fusionsrichtlinie.
- 3) Zwar fallen DBA unter die Zuständigkeit der Mitgliedstaaten, doch dürfen sie nicht dem Gemeinschaftsrecht zuwiderlaufen, was auch aus einem Umkehrschluss aus Art. 307 EG folgt. Vgl. hierzu Herzog/Dautenberg, DB 1992, 2519, 2521.
- 4) Vgl. Weggenmann, IStR 2003, 677 ff.
- 5) Vgl. hierzu Seer, IStR 1997, 481 ff. und 520 ff.
- 6) Vgl. Lehner in Vogel/Lehner, 4. Aufl. 2003, Einl. Rz. 269.
- 7) Ausführliche Auseinandersetzungen mit dem Verhältnis von EG-Recht und dem nationalen Steuerrecht enthalten Cordewener, Europäische Grundfreiheiten und nationales Steuerrecht 2002; Pistone, The Impact of Community Law on Tax Treaties: Issues and Solutions, 2002; Jacobs, 5. Aufl., 262 – 268; Kessler/Spengel, DB 2003, Beilage 5.

auf und begründete seinen Wohnsitz in D. Am 3.7.03 überwies sein Arbeitgeber eine Abfindungszahlung für die Auflösung des Arbeitsverhältnisses, um A für die Zeit bis zur Aufnahme einer neuen Tätigkeit zu unterstützen. Nachdem es sich hierbei nicht um nachträgliche Vergütungen handelt, die, etwa wie Tantiemen, unmittelbar Ausfluss des Arbeitsverhältnisses sind, fallen sie nicht unter Art. 15 OECD-MA, sondern unter Art. 21 OECD-MA, mit der Folge, dass der Ansässigkeitsstaat das alleinige Besteuerungsrecht hat.<sup>1)</sup> Ansässigkeitsstaat ab 1.7.03 ist D. D hat das Besteuerungsrecht für die Einkünfte.<sup>2)</sup>

### b) Einkünfte

In Art. 23 A/B OECD-MA werden **Einkünfte** von der Besteuerung ausgenommen. In den Verteilungsartikeln ist aber uneinheitlich von Gewinnen (Art. 7 OECD-MA), Zinsen, Lizzenzen oder Dividenden die Rede. Gegenstand der Verteilungsartikel sind demnach teilweise Nettogrößen und teilweise Bruttogrößen. Der Begriff Einkünfte ist im DBA selbst nicht geregelt.

Der Methodenartikel regelt, wie die nach den Verteilungsnormen Art. 6 bis 22 OECD-MA dem Quellenstaat zugewiesenen Besteuerungsrechte und die hieraus resultierenden Steuern – sofern der Quellenstaat sein Besteuerungsrecht ausübt – im Ansässigkeitsstaat behandelt werden, um eine Doppelbesteuerung zu vermeiden. Rechtsgrundlage für die Freistellung der Einkünfte ist regelmäßig Art. 23 A OECD-MA. Ausnahmsweise kann auch eine Verteilungsnorm schon das Besteuerungsrecht des Ansässigkeitsstaates ausschließen, wenn dort das Besteuerungsrecht durch den Wortlaut „können nur“ ausschließlich dem Quellenstaat zugesprochen wird (z. B. Art. 15 Abs. 1 Halbsatz 1 und Abs. 2 OECD-MA).

Soweit der Ansässigkeitsstaat das Abkommen anwendet, ist er hinsichtlich der Verteilungsnormen nicht generell an die Qualifikation des Quellenstaates gebunden.<sup>3)</sup> Er wendet vielmehr das Abkommen eigenständig an und subsumiert Einkünfte unter die Verteilungsnormen entsprechend seiner Rechtsauffassung wie das Abkommen auszulegen ist.<sup>4)</sup> Etwas anderes gilt nur dann, wenn im Abkommen selbst eine Qualifikationsverkettung, wie in Art. 10 Abs. 3 letzte Alternative OECD-MA, angeordnet ist.<sup>5)</sup>

**Beratungshinweis:** Die unterschiedliche Anwendung des Abkommens durch die Vertragsstaaten ist vielfach Ursache für Doppelbesteuerung. Bei Auslandsinvestitionen ist es daher erforderlich auch die Auslegung der ausländischen Berater zu kennen um gegebenenfalls auftretende Doppelbesteuerungsrisiken im Vorfeld durch zivilrechtliche Vertragsgestaltungen zu vermeiden.

Der Methodenartikel knüpft an die Einkünftequalifikation bei Anwendung der Verteilungsnormen an, so dass z. B. der Dividenden- oder Zinsbegriff in Verteilungs- und Methodenartikel inhaltsgleich sind (hierzu aber auch → Rz. 56 ff.).<sup>6)</sup> Teilweise wird hierzu in der Literatur auch eine andere Auffassung vertreten.<sup>7)</sup> Aus dem Abkommenszusammenhang folgt, dass der Einkünftebegriff des Art. 23 A OECD-MA für die jeweilige Verteilungsnorm aus dem Abkommen heraus auszulegen ist und nicht nach der lex-fori-Klausel des Art. 3 Abs. 2 OECD-MA für jeden Anwenderstaat aus seinem

1) Vgl. Vogel in Vogel/Lehner, 4. Aufl. 2003, Vor Art. 6–22 OECD-MA Rz. 4.

2) Vgl. BFH v. 10.7.1996, I R 83/95, BStBl II 1996, 341, generell zum Problemkreis Abfindungen Prokisch in Vogel/Lehner, 4. Aufl. 2003, Art. 15 OECD-MA Rz. 17 f.; Hartmann, INF 2000, 396.

3) Vgl. Wassermeyer in D/W, Art. 23A OECD-MA Rz. 20 (Oktober 2002).

4) Insoweit handelt es sich auch bei der Methodik zur Vermeidung einer doppelten Nichtbesteuerung im OECD-partnership-report nicht um eine Qualifikationsverkettung, wie teilweise angenommen wird, sondern lediglich um eine teleologische Reduktion von Art. 23 A OECD-MA, bei der der Ansässigkeitsstaat an die Qualifikation im Quellenstaat weder für die Abkommensanwendung noch für das nationale Recht gebunden ist.

5) Vgl. Tischbirek in Vogel/Lehner, 4. Aufl. 2003, Art. 10 OECD-MA Rz. 184; Schmidt, WPg 2002, 1232, 1237.

6) Vgl. Schaumburg, 2. Aufl. 1998, Rz. 16.537.

7) Vgl. Wassermeyer in D/W, Art. 23 A OECD-MA Rz. 21 (Oktober 2002).

nationalen Recht abzuleiten sein soll.<sup>1)</sup> Da die Verteilungsnormen das Besteuerungsrecht des Quellenstaates teilweise auf Bruttogrößen (Art. 10 bis 12, 15, 16 und 18 bis 20 OECD-MA) und teilweise auf Nettogrößen (Art. 6 bis 8, 13, 14 und 17 OECD-MA) beziehen, ergibt sich nur bei diesem Verständnis der Auslegung des Einkünftebegriffes des Art. 23 A OECD-MA für die jeweilige Verteilungsnorm ein sachgerechtes Ergebnis.<sup>2)</sup> Die Höhe der freizustellenden Bruttoeinkünfte, insbes. die Behandlung der damit zusammenhängenden Aufwendungen, bestimmt sich nach dem innerstaatlichen Recht des Ansässigkeitsstaates.

aa) Anwendung des § 3 c EStG auf freigestellte Bruttoeinkünfte

- 34** Sofern das DBA Einkünfte in Deutschland von der Besteuerung freistellt, ist ergänzend § 3c EStG bei freigestellten Bruttoeinkünften anzuwenden. Dadurch soll sichergestellt werden, dass zumindest Ausgaben, die in unmittelbarem wirtschaftlichen Zusammenhang mit den steuerfreien Einkünften stehen, steuerlich nicht geltend gemacht werden können. Bei freigestellten Nettoeinkünften wird teilweise vertreten, § 3c EStG analog anzuwenden und teilweise die Einkünfte dann nach dem allgemeinen Veranlassungszusammenhang zu ermitteln.<sup>3)</sup> Im Falle der Freistellung nach dem Nettoprinzip ist u. E. eine analoge Anwendung von § 3c EStG nicht erforderlich. Denn aus der Freistellung der Nettoeinkünfte nach dem DBA ergibt sich zwangsläufig eine Ermittlung der Einkünfte nach dem Veranlassungszusammenhang. Folglich sind auch Nettoeinkünfte, die nach deutschen Vorschriften zu ermitteln sind, befreit, sofern aus dem Abkommen selbst keine anderweitigen Zuordnungsregelungen zu entnehmen sind.<sup>4)</sup>

bb) Aufwandszuordnung nach Abkommensrecht und innerstaatlichem Recht

- 35** Da die Verteilungsnormen im Abkommen inhaltlich anders ausgestaltet sind als die Einkunftsbezüge der innerstaatlichen Steuerrechte (etwa die sieben Einkunftsarten des deutschen EStG), muss auch das Abkommensrecht gewisse Zuordnungsregelungen beinhalten, denen dann auch die entsprechenden Aufwendungen zuzuordnen sind. Dennoch werden diese **abkommensrechtlichen Zuordnungsregelungen** durch das Recht des Ansässigkeitsstaates regelmäßig ergänzt.

*Beispiel:* Nach Art. 6 Abs. 2 OECD-MA werden Vergütungen aus Mineralölvorkommen dem unbeweglichen Vermögen zugeordnet. Auch wenn nach innerstaatlichem deutschen Steuerrecht gewerbliche Einkünfte vorliegen, sind die für die Vergütungen anfallenden Betriebsausgaben bei der Abkommensanwendung dem Art. 6 OECD-MA zuzuordnen. Die Höhe der abziehbaren Aufwendungen (z. B. Abschreibungen) wird dann wiederum durch das innerstaatliche Recht des Anwenderstaates bestimmt.

- 36** Nach bisheriger Rspr. zur Quellensteueranrechnung war bei Dividenden, Zinsen und Lizenzen im Betriebsvermögen davon auszugehen, dass die abkommensrechtliche Qualifikation für die Anwendung des innerstaatlichen Rechtes so wirkt, dass für die Ermittlung der innerstaatlichen Einkünfte die Regelungen für Überschusseinkünfte greifen sollten.<sup>5)</sup> Für die Berechnung der anrechenbaren Quellensteuer hat der Gesetzgeber die Nichtherücksichtigung von nur mittelbar im wirtschaftlichen Zusammenhang mit den Einkünften stehenden Betriebsausgaben durch die Änderung des § 34c EStG<sup>6)</sup> abschaffen wollen.

1) Vgl. Wassermeyer in D/W, Art. 23A OECD-MA Rz. 21 (Oktober 2002); Vogel in Vogel/Lehner, 4. Aufl. 2003, Art. 23 OECD-MA Rz. 36.

2) Vgl. BFH v. 29.5.1996, I R 167/94, BSTBl II 1997, 60; Wassermeyer in D/W, Art. 23A OECD-MA Rz. 21 (Oktober 2002); Schaumburg, 2. Aufl. 1998, Rz. 16.537; a. A. Wolff in D/W, Art. 10 DBA-USA Rz. 95 (Juli 1997).

3) Zur analogen Anwendung von § 3c EStG bei der Steuerfreistellung von Nettoeinkünften vgl. Krabbe, DB 1994, 242 f. und zur Ermittlung nach dem Veranlassungszusammenhang Wassermeyer in D/W, Art. 23A OECD-MA Rz. 21 (Oktober 2002).

4) Vgl. BFH v. 13.9.1989, I R 117/87, BSTBl II 1990, 57.

5) Vgl. BFH v. 16.3.1994, I R 42/93, BSTBl II 1994, 799.

6) § 34c Abs. 1 Satz 4 EStG eingefügt durch StVergAbG v. 16.5.2003.

**Beratungshinweis:** Es ist aber davon auszugehen, dass im Grundsatz an der Aussage des BFH<sup>1)</sup> festgehalten werden kann. Daher sind bei Einkünften im Rahmen der Gewinneinkünfte nach § 2 Abs. 2 Nr. 1 EStG solche DBA-Einkünfte, die in der Verteilungsnorm einer Überschusseinkunftsart zuzuordnen sind, für die Freistellungsmethode nur solche Einnahmen und Ausgaben berücksichtigt werden, die auch im Rahmen der Überschusseinkünfte berücksichtigt werden könnten.

**Beispiel:** Die in Deutschland ansässige A-GmbH ist Eigentümerin eines Grundstücks im Vertragsstaat Q. Das Grundstück ist vollständig vermietet. Die A-GmbH erzielt Mieteinnahmen für das Jahr 02 von 100 000 €. Sie fließen vollständig in 02 zu. Die direkt zuordbaren Aufwendungen im Zusammenhang mit dem Mietobjekt betragen 20 000 €. Die GmbH erzielt aus gewerblicher Tätigkeit Umsätze von 900 000 € ohne USt. und hat Verwaltungskosten von 100 000 €. Das Finanzamt möchte 10 % der allgemeinen Verwaltungskosten (also 10 000 €) nicht als Betriebsausgaben im Inland anerkennen, weil es die Verwaltungskosten im Verhältnis der Umsätze Inland zu Mieteinnahmen Ausland aufteilt und damit im Ergebnis die auf das Ausland entfallenden Betriebsausgaben nicht abzugsfähig sind. Die Verwaltungskosten sollen den nach DBA steuerfreien Mieteinnahmen zugeordnet werden.

37

Nach der BFH-Rspr.<sup>2)</sup> folgt aus der abkommensrechtlichen Unterscheidung der Verteilungsnormen, dass den Einkünften, die aus deutscher Sicht Überschusseinkünfte sind, kein Aufwand zugeordnet werden darf, der dem Grunde nach zu einer anderen Einkunftsart gehört. Werden solche Einkünfte als Teil einer gewerblichen Tätigkeit erzielt, so sind ihnen als Betriebsausgaben nur solche Aufwendungen zuzuordnen, die im Sinne der direkten Gewinnermittlungsmethode einen Bezug zu den Einkünften haben. Allgemeine Verwaltungskosten können nur dann aufwandsmäßig zugeordnet werden, wenn sie durch die Verwaltung des Grundstückes angefallen sind. Es ist mit der **abkommensrechtlich gebotenen Abgrenzung** zwischen den **Einkunftsarten** unvereinbar, den Einkünften aus unbeweglichem Vermögen einen nach einem indirekten Aufteilungsschlüssel global ermittelten Aufwand zuzurechnen.

38

Nach ständiger Rspr. des BFH bezieht sich die Freistellung der DBA-Schachteldividenden auf die Bruttobeträge der Dividenden und nicht auf Nettobeträge.<sup>3)</sup> Deshalb ist es Aufgabe des nationalen Rechts zu regeln, ob Ausgaben im Zusammenhang mit den steuerfreien Dividenden zum Abzug zugelassen werden. Diese Funktion übernimmt § 3c EStG. Die Vorschrift regelt das Abzugsverbot für Betriebsausgaben und Werbungskosten, die in unmittelbarem wirtschaftlichen Zusammenhang mit steuerfreien Einnahmen stehen. Die Regelung des § 3c EStG wird in der Rspr. für den Stpf. günstig ausgelegt.<sup>4)</sup> Ein **unmittelbarer wirtschaftlicher Zusammenhang** wird nur dann bejaht, wenn Aufwendungen in wirtschaftlichem Zusammenhang mit der Beteiligung (z. B. Finanzierungsaufwendungen) und Dividendeneinnahmen im selben Wj. anfallen. Überdies greift die Abzugsbeschränkung auch nur bis zur Höhe der steuerfreien Einnahmen. Durch die Einführung des § 8b Abs. 7 KStG a. F. ab 1999 und des § 8b Abs. 5 KStG ist diese Rspr. für Ausschüttungen ausländischer KapGes weitgehend gegenstandslos geworden. Die vorgenannten Vorschriften regeln für Gewinnausschüttungen ausländischer Kapitalgesellschaften eine fiktive Ermittlung nicht abziehbarer Betriebsausgaben in Höhe von 5 % der Ausschüttung. Im Gegenzug sind alle tatsächlichen Aufwendungen abziehbar. Das in der Praxis als Gegenkonzept angewandte „ballooning“, also die Thesaurierung der Gewinne bis die Finanzierung

39

1) Vgl. BFH v. 16.3.1994, I R 42/93, BStBl II 1994, 799; v. 9.4.1997, I R 178/94, BStBl II 1997, 657.

2) Vgl. BFH v. 16.3.1994, I R 42/93, BStBl II 1994, 799.

3) Vgl. BFH v. 25.10.1966, I 26/64, BStBl III 1967, 92; v. 21.4.1971, I R 97/68, BStBl II 1971, 694; v. 21.2.1973, I R 26/72, BStBl II 1973, 508; v. 5.12.1984, I R 62/80, BStBl II 1985, 311.

4) Vgl. BFH v. 29.5.1996, I R 15/91, BStBl II 1997, 57; v. 29.5.1996, I R 167/94, BStBl II 1997, 60; v. 29.5.1996, I R 21/95, BStBl III 1997, 63; v. 29.3.2000, I R 15/99, BStBl II 2000, 577. Eine weiter gehende teleologische Reduktion von § 3c EStG dahin gehend, dass das Abzugsverbot nicht eingreift, wird von der Rspr. abgelehnt. Vgl. BFH v. 29.5.1996, I R 21/95, BStBl II 1997, 63.

zurückgeführt ist und keine Finanzierungsaufwendungen mehr anfallen, ist daher bei Auslandsdividenden und seit 1.1.2004 auch bei Inlandsdividenden nicht mehr relevant. Die Neuregelungen sehen in Übereinstimmung mit der Mutter-Tochter-Richtlinie eine pauschale Berechnung nicht abzugsfähiger Betriebsausgaben auf Basis der Dividenden vor. Ein Betrag von 5 % wird dabei als nichtabzugsfähige Betriebsausgabe pauschaliert. Sofern die tatsächlichen Aufwendungen nachweisbar niedriger sind, könnte bis VZ 2003 ein Verstoß gegen den EG-Vertrag vorliegen, weil bei inländischen Beteiligungen (noch) auf tatsächliche Aufwendungen abgestellt wurde.<sup>1)</sup> Ab VZ 2004 gilt § 8b Abs. 5 KStG auch für Inlandsdividenden, so dass die Europarechtswidrigkeit inzwischen behoben ist.<sup>2)</sup>

*Beispiel:* Eine Kapitalgesellschaft erwirbt eine Beteiligung an einer ausländischen KapGes. Der Beteiligungserwerb wird fremdfinanziert und verursacht jährliche Zinsaufwendungen von 100 000 €. Im Jahr 01 wird nicht ausgeschüttet, im Jahr 02 wird ein Betrag von 80 000 € ausgeschüttet, im Jahr 03 ein Betrag von 120 000 €.

Die Zinsaufwendungen waren nach alter Rechtslage (bis VZ 1998) im Jahr 01 voll abzugsfähig, im Jahr 02 in Höhe von 20 000 € abzugsfähig und im Jahr 03 gar nicht abzugsfähig (Rechtslage bis VZ 1998). Unter Berücksichtigung der ab dem Jahr 1999 geltenden neuen Rechtslage sind die Zinsen in jedem Jahr voll abzugsfähig, es gilt jedoch im Jahr 02 ein Betrag von 4 000 € und im Jahr 03 von 6 000 € als nicht abzugsfähig.

- cc) Auswirkungen von Teilwertabschreibungen bei Anwendung des Methodenartikels
- 40 Bei Teilwertabschreibungen auf Wirtschaftsgüter sind drei Fallgruppen zu unterscheiden: Bei der **1. Fallgruppe** wird sowohl das Recht für die **Besteuerung** des laufenden Gewinns als auch das des Veräußerungsgewinns nach DBA dem **Quellenstaat** zugesiesen. Dies gilt etwa für im ausländischen Betriebsvermögen gehaltene Anteile an KapGes. Die **Teilwertabschreibung** auf das Wirtschaftsgut wirkt sich im Ansässigkeitsstaat nur über den Progressionsvorbehalt aus. Ansonsten entfaltet die Teilwertabschreibung oder deren Äquivalent allenfalls im Quellenstaat steuerliche Wirkung, wenn sie dort nach nationalem Recht zulässig ist.<sup>3)</sup> Das ergibt sich aus dem DBA.
- 41 In der **2. Fallgruppe** hat der **Ansässigkeitsstaat** sowohl das **Besteuerungsrecht** auf den laufenden Gewinn, wie auch auf den Veräußerungsgewinn, ist also allenfalls zur Anrechnung der ausländischen Steuern verpflichtet. Dies gilt etwa für Anteile an KapGes, die keiner ausländischen Betriebsstätte zugeordnet werden können. Aus der Besteuerung im Quellenstaat können sich Besonderheiten ergeben.<sup>4)</sup> In solchen Fällen ist eine Teilwertabschreibung in Deutschland nach den allgemeinen Grundsätzen zulässig. Die Vorschrift des § 2a EStG, der den Verlustausgleich an bestimmte Aktivitätsvoraussetzungen knüpft, gilt es hierbei aber zu beachten.
- 42 Wird in einem DBA das **Besteuerungsrecht** für die Veräußerung und für die laufenden Einkünfte aus einem Wirtschaftsgut **unterschiedlichen Vertragsstaaten** zugeteilt (**3. Fallgruppe**), ist zu beachten, dass nach deutschem Verständnis eine Teilwertabschreibung dem laufenden Gewinn zuzuordnen ist und daher steuerlich wirksam ist, wenn Deutschland das Besteuerungsrecht für die laufenden Einkünfte innehat.<sup>5)</sup>

---

1) Vgl. EuGH v. 18.9.2003, C-168/01 – Bosal –, IStR 2003, 666 ff.

2) A. A. Körner, BB 2003, 2436; Meilicke, DB 2003, 2100.

3) Ausnahmsweise kann das nationale Recht eine Durchbrechung der DBA-Freistellung beinhalten, dann werden auch solche Verluste in Deutschland steuerlich erfasst. Das kann z. B. durch einen nicht erfüllten Aktivitätsvorbehalt geschehen. Für eine Verlustverrechnung in Deutschland ist dann § 2a EStG zu beachten.

4) Vgl. BFH v. 22.1.1992, I R 42/91, BFH/NV 1992, 600.

5) Vgl. Ebling, DStR 1990, 327, 330 f.

c) Vermögen

Da in Deutschland (derzeit) keine Vermögensteuer erhoben werden darf,<sup>1)</sup> wird auf eine Begriffsdefinition und die Kommentierung des Tatbestandsmerkmals „Vermögen“ verzichtet.

d) „Beziehen“ bzw. Zurechnung von Einkünften

Das Beziehen von Einkünften ist zentrale Tatbestandsvoraussetzung von Art. 23 A Abs. 1 OECD-MA. Da weder der Begriff noch der Zeitpunkt des „Beziehens“ im OECD-MA näher bestimmt wird, ist bei Anwendung des OECD-MA ein Rückgriff auf das nationale Recht erforderlich. Fraglich ist, inwieweit ein solcher Rückgriff auf das OECD-MA, also das Abkommenssubjekt (die abkommensberechtigte Person) und das Abkommensobjekt (die zwischen den Vertragsstaaten zu verteilenden Einkünfte des Abkommenssubjekts), berücksichtigt werden muss. Dies wird z. B. von Wassermeyer verneint. Er vertritt die Ansicht, dass das Abkommen Einkünfte nur der Art nach anspricht und definiert, aber die Zurechnung der Einkünfte in persönlicher und zeitlicher Hinsicht genauso wie die Ermittlung der Höhe der Einkünfte nach innerstaatlichem Recht erfolgen muss.<sup>2)</sup> Der Ansässigkeitsstaat ist nach dieser Auffassung in keiner Weise an die Zurechnung im Quellenstaat gebunden. Dies wird auch seitens der FinVerW vertreten.<sup>3)</sup>

Eine andere Auffassung geht von einer stärker abkommensrechtlich geprägten (autonomen) Auslegung aus.<sup>4)</sup> Die stärkere Gewichtung des OECD-MA ist allerdings nur dort möglich, wo aus dem OECD-MA heraus auch tatsächlich Anhaltspunkte für eine solche Auslegung vorhanden sind. Bei dem Vorhandensein abkommensberechtigter Personen kann nach diesem Verständnis aus dem Zusammenhang des OECD-MA geschlossen werden, dass diesen Personen (auf Abkommensebene) auch die Einkünfte zugerechnet werden sollen, weil ansonsten durch die abweichende Einkünfte-zurechnung des innerstaatlichen Rechts das OECD-MA leer laufen könnte.<sup>5)</sup> Relevant ist die Frage der Zurechnung in Fällen, in denen ausländische Rechtsgebilde grundsätzlich als Abkommenssubjekt und damit abkommensberechtigt zu qualifizieren sind, aus innerstaatlichem Recht aber nicht<sup>6)</sup> oder im Falle der Abkommenssubjekt-qualifikation die Einkünfte mittels innerstaatlichem Recht einer anderen Person zugerechnet<sup>7)</sup> werden.

Die **Einkünftezurechnung** erfolgt nach h. M. auch auf Abkommensebene nach nationalem Steuerrecht.<sup>8)</sup> In den meisten Fällen führt dies auch zu sachgerechten Lösungen. Bei PersGes und im Anwendungsbereich von Spezialsteuergesetzen (z. B. AuslInvestmG) kann hierdurch aber der Abkommensschutz, insbes. bei **Aktivitätsvorbehalten**, „ausgehebelt“ werden.

Beispiel: An einer ausländischen DBA-PersGes, die nach dem Recht des Sitzstaates wie eine Körperschaft besteuert wird und daher abkommensberechtigt ist, sind zu 100 % in Deutschland unbeschränkt StpfL. beteiligt. Die PersGes erzielt Einkünfte aus Gewerbebetrieb.

Nach nationalem deutschen Steuerrecht werden die Einkünfte der PersGes den Gesellschaftern zugerechnet. Diese Auffassung vertritt die h. M. auch für die DBA-Anwendung. Daher kommt neben Art. 7 OECD-MA auch Art. 23 A OECD-MA zur Anwendung.

**Kritische Stellungnahme:** Abkommensrechtlich kann jedoch mit guten Gründen vertreten werden, dass der abkommensberechtigten Person, was im Fall intransparenter Behandlung im

1) BVerfG v. 22.6.1995, 2 BvL37/91, BGBl. I 1995, 1191 = BSTBII 1995, 655.

2) Vgl. Wassermeyer in D/W, Art. 23 A OECD-MA Rz. 32 (Oktober 2002).

3) Vgl. z. B. BMF v. 28.5.1998, IV C 5 – S 1301 Spa – 2/98, BSTBII 1998, 557.

4) Vgl. Vogel in Vogel/Lehner, 4. Aufl. 2003, Einl. Rz. 122; Schmidt/Blöchle, IStR 2002, 645, 648 ff.

5) Vgl. Wassermeyer in F/W/B, § 20 ASTG Rz. 22 (Februar 1993).

6) Z. B. bei einer ausländischen PersGes, die im Sitzstaat körperschaftsteuerpflichtig ist.

7) Wie es bei Anwendung des AuslInvestmG der Fall ist: Der Fonds ist Abkommenssubjekt; die Einkünftezurechnung nach innerstaatlichem deutschen Steuerrecht erfolgt auf den Anleger.

8) Vgl. Piltz in D/W, Art. 7 OECD-MA Rz. 106 (September 2000); Weggenmann, 2002, 171 und 173.

Sitzstaat auch bei einer PersGes gegeben ist (hierzu → Rz. 65), für die Anwendung des DBA auch die Einkünfte zugerechnet werden müssen und insoweit Art. 23 OECD-MA gar nicht mehr geprüft werden muss.<sup>1)</sup> Denn exakt betrachtet werden bei der Zurechnung der Einkünfte nach nationalem deutschen Recht, diese an der ausländischen abkommensberechtigten Person vorbei „geschleust“. Die Abkommensberechtigung läuft dann außerhalb der Quellenbesteuerung ins Leere. Dies hat z. B. dann Bedeutung, wenn die abkommensberechtigte Person die Voraussetzungen für den Aktivitätsvorbehalt nicht erfüllt und daher nur die Anrechnungsmethode gewährt werden würde. Die Auffassung, die der abkommensberechtigten Person auch die Einkünfte zurechnet, würde im Ergebnis dazu führen, dass der Methodenartikel, wie bei einer ausländischen KapGes, nicht greift und auch ein eventueller Aktivitätsvorbehalt im DBA nicht zu prüfen wäre.

- 47 Der Ausdruck „beziehen von Einkünften“ beinhaltet auch eine **zeitliche Komponente**. Das OECD-MA ist nur für abkommensberechtigte Personen anwendbar. Abkommensberechtigt ist eine Person nur insoweit, als sie im Zeitpunkt des Beziehens der Einkünfte in einem Vertragsstaat ansässig ist. Daher kommt insbes. bei einem Wohnsitzwechsel der Frage Bedeutung zu, wann die Einkünfte in zeitlicher Hinsicht bezogen wurden. Während die Einkünfteermittlungsvorschriften aus dem nationalen Steuerrecht herangezogen werden, wird in zeitlicher Hinsicht das DBA zu Grunde gelegt. Maßgeblich auf DBA-Ebene ist daher nicht der Zufluss (auch nicht bei Überschusseinkünften), sondern der Zeitpunkt der der Einkünfteerzielung zu Grunde liegenden Tatbestandserfüllung.

*Beispiel:* A hat seinen einzigen Wohnsitz in den Jahren 01 und 02 in Deutschland. Während des Jahres 2002 war er an 200 Tagen im DBA-Staat C tätig. Im Jahr 02 ist er überhaupt nicht im Ausland tätig. A erhält im Jahr 02 eine Tantieme für die Auslandstätigkeit. Für die Tantieme ist festzustellen, dass sie eine Vergütung für eine im anderen Staat ausgeübte nicht-selbstständige Tätigkeit darstellt, die in einem Jahr verdient wurde, für das die 183 Tage Auslandstätigkeit überschritten sind. Deutschland hat nach dem DBA kein Besteuerungsrecht. Zu beachten ist allerdings § 50d Abs. 8 EStG, der – ab dem Veranlagungsjahr 2004 geltend – einen Nachweis erfordert, dass im Ausland entweder besteuert oder bewusst auf die Besteuerung verzichtet wurde. Ist dieser Nachweis nicht geführt, wendet Deutschland die Freistellungsmethode nicht an.

### e) Aus anderem Vertragsstaat stammende Einkünfte

- 48 Welche Einkünfte aus dem anderen Vertragsstaat stammen, ergibt sich aus dem OECD-MA. Dabei ist die „Herkunft“ der Einkünfte regelmäßig nicht nur im Methodenartikel bestimmt, sondern auch in den Verteilungsnormen. Im OECD-MA wird der Begriff noch in Art 11 und 12 OECD-MA verwendet. Nach der neueren BFH-Rspr.<sup>2)</sup> stammen Einkünfte aus dem anderen Vertragsstaat, wenn das DBA sie als solche definiert oder der andere Vertragsstaat im DBA ein Quellensteuerrecht für die entsprechenden Einkünfte hat. Dividenden, Zinsen und Lizenzen stammen nach dem OECD-MA demzufolge stets aus dem anderen Vertragsstaat.
- 49 Die **DBA mit subject-to-tax-clause** stellen für „das Stammen aus dem ausländischen Staat“ regelmäßig auf eine dort erfolgte Besteuerung ab. Andere Abkommen (z. B. → DBA Schweiz) definieren auch Einkünfte, für die der ausländische Staat kein Quellensteuerrecht hat, als ausländische Einkünfte. Da die Definition der ausländischen Einkünfte für das Anrechnungsvolumen von entscheidender Bedeutung ist, sind die jeweiligen DBA-Bestimmungen in dieser Hinsicht genau zu prüfen. Dies gilt insbes. für VZ bis 2002. Ab dem 1.1.2003 wurde die Vorschrift des § 34c Abs. 6 Satz 3 EStG derart ergänzt, dass Einkünfte, die zwar aus einem ausländischen Staat stammen dort aber nicht besteuert werden oder wegen des DBA nicht besteuert werden können, das Anrechnungsvolumen künftig nicht mehr erhöhen.

1) Vgl. Schmidt, IStR 1996, 14, 16 f.; Weggenmann, 2002, 308 ff.

2) Vgl. BFH v. 31.7.1991, I R 60/90, BFHE 165, 507; v. 20.12.1995, I R 57/94, BSTB II 1996, 261.

**f) Verluste**

Sofern für positive Einkünfte in DBA die Freistellungsmethode vorgesehen ist, hat der BFH in der Vergangenheit in ständiger Rspr. Verluste als Bestandteil des Einkünftebegriffs nicht zur Verrechnung mit inländischen Einkünften zugelassen, soweit eine Berücksichtigung nicht durch das nationale Recht<sup>1)</sup> ausdrücklich vorgesehen war.<sup>2)</sup> In der Literatur wird diese Rspr. teilweise kritisiert.<sup>3)</sup> Es wird angeführt, dass die DBA regelmäßig Befreiungs- oder Ermäßigungscharakter haben und keine steuerverschärfende Wirkung entfalten sollen.

Das OECD-MA sieht ein Ausnehmen von der Besteuerung vor. Die von Deutschland tatsächlich abgeschlossenen DBA weichen im Methodenartikel diesbezüglich vom OECD-MA regelmäßig derart ab, dass die steuerfreien Einkünfte von der Bemessungsgrundlage ausgenommen werden. Wassermeyer hält eine Änderung der Rspr. trotz gewichtiger Argumente für fraglich.<sup>4)</sup>

Nachdem der österreichische Verwaltungsgerichtshof<sup>5)</sup> die Frage nach der Ausgleichsfähigkeit von Auslandsverlusten mit inländischen österreichischen Einkünften in einer vielbeachteten Entscheidung unter Hinweis auf Art. 43 EG entgegen dem DBA als erforderlich angesehen hat, hat der BFH diese Frage nunmehr dem EuGH zur Vorabentscheidung vorgelegt. Mit Vorlagebeschluss vom 13.11.2002<sup>6)</sup> hat der BFH die Frage der **Verrechnung von Auslandsverlusten** an den EuGH gegeben. Dabei wurden an den EuGH zwei Fragen zur Vereinbarkeit des deutschen Rechts mit den EG-rechtlichen Grundfreiheiten gerichtet. Die erste Vorlagefrage betrifft die **Zulässigkeit des Ausschlusses von DBA-Auslandsverlusten**, die zweite die der **Nichtberücksichtigung der Verluste im Rahmen des negativen Progressionsvorbehalt**es durch § 2a Abs. 1 EStG.

*Kritische Stellungnahme:* Sollte der EuGH erwartungsgemäß<sup>7)</sup> feststellen, dass das deutsche Verständnis der DBA-Auslegung nicht mit den Grundfreiheiten des EG-Vertrags vereinbar ist, wäre die zweite Vorlagefrage nur noch indirekt bedeutsam. Die Vorschrift des § 2a Abs. 1 EStG würde dann nicht mehr im Bezug auf den Progressionsvorbehalt interessieren, sondern direkt hinsichtlich der Verlustverrechnungsbeschränkung bei der Ermittlung des zu versteuernden Einkommens. Es ist jedoch dann davon auszugehen, dass auch diese Beschränkung nicht zulässig ist. Sofern ausländische Verluste, zumindest aus EU-Staaten,<sup>8)</sup> künftig in Deutschland ausgleichsfähig sein sollten, sind diese nach den Vorschriften des deutschen Steuerrechts zu ermitteln und entsprechend zu berücksichtigen. Unklar dabei ist allerdings, ob Gewinne späterer Jahre in Deutschland ebenfalls besteuert werden dürfen. So lange hierzu keine gesetzliche Regelung besteht, ist dies u.E. ausgeschlossen. Ob allerdings eine gesetzliche Regelung außerhalb des jeweiligen DBA ausreichend wird, könnte in Anbetracht neuerer Stimmen zur Zulässigkeit eines treaty override fraglich sein (→ Rz. 245).

**g) Besteuerung im anderen Vertragsstaat**

Die Freistellungsmethode greift nach Art. 23 A OECD-MA dann ein, wenn der andere Vertragsstaat die Einkünfte nach dem DBA besteuern kann. Die Frage ist hier, ob es eine Art Qualifikationsverkettung gibt, nach der der Ansässigkeitsstaat an die Qualifikation des Quellenstaates gebunden ist, wie dies im OECD-partnership-report<sup>9)</sup> teilweise vertreten wird. Eine allgemeine Qualifikationsverkettung wird in der Literatur

- 1) Bis zum VZ 1998 ließ § 2a Abs. 3 EStG die Berücksichtigung ausländischer Betriebsstättenverluste zu.
- 2) Vgl. z. B. BFH v. 18.7.2001, I R 70/00, BFH/NV 2002, 91 m. w. N.
- 3) Vgl. Vogel/Lehner, 4. Aufl. 2003, Art. 23 OECD-MA Rz. 46 ff.; Vogel, IStR 2002, 91.
- 4) Vgl. Wassermeyer in D/W, Art. 23 OECD-MA Rz. 57 (Oktober 2002).
- 5) Vgl. ÖVerwGH v. 25.9.2001, 99/14/0217 E, IStR 2001, 754.
- 6) BFH v. 13.11.2002, I R 13/02, IStR 2003, 314 mit Anm. Vogel.
- 7) Vgl. Kessler/Schmitt/Janson, IStR 2001, 729, 731
- 8) Eine Berücksichtigung von Verlusten aus Drittstaaten könnte entweder über eine Art. 24 OECD-MA nachgebildeten Diskriminierungsklausel oder über eine Berufung auf die Kapitalverkehrsfreiheit, die auch für Drittstaaten gelten soll, möglich werden.
- 9) Vgl. OECD-partnership-report, Tz. 103; Schmidt, IStR 2001, 495.

zu Recht abgelehnt.<sup>1)</sup> Der Ansässigkeitsstaat muss die Anwendung des DBA aus seiner eigenen Perspektive prüfen. Das Besteuerungsrecht des Ansässigkeitsstaates wird daher grundsätzlich nicht durch die DBA-Auslegung des Quellenstaates beeinflusst. Bei PersGes ist die teleologische Reduktion des Art. 23 A Abs. 1 Satz 1 OECD-MA, durch Art. 23 A Abs. 4 OECD-MA, wie sie vom OECD-partnership-report vorgenommen wird, untechnisch ausgedrückt eine einseitige Qualifikationsverkettung in Fällen einer doppelten Nichtbesteuerung.<sup>2)</sup> Das DBA soll die virtuelle Doppelbesteuerung vermeiden. Verzichtet daher ein Staat auf die Ausübung des Besteuerungsrechts oder gibt ein Stpl. seine Einkünfte im Ausland nicht an, so schützt das DBA dennoch vor der deutschen Besteuerung, sofern keine Rückfallklausel im DBA enthalten ist<sup>3)</sup> oder das nationale Steuerrecht keine treaty-overrule-Regelung (vgl. z. B. § 50d Abs. 8 EStG) bereithält.

#### *h) Befreiung im Ansässigkeitsstaat*

- 54 Der Methodenartikel hat neben den Verteilungsnormen, die dem Quellenstaat ein ausschließliches Besteuerungsrecht zuweisen, für den Ansässigkeitsstaat self-executing-Wirkung, da er als Steuerbefreiungsnorm wirkt. Die **sachliche Steuerbefreiung des DBA** hat für die im DBA bezeichneten Einkünfte eine vollständige Steuerbefreiung zur Folge. Die Befreiung wirkt daher für die Gewerbesteuer ebenso, wie für Einkommen- und Körperschaftsteuer. Die Befreiungsnorm der Doppelbesteuerungsabkommen kann nur durch speziellere Normen<sup>4)</sup> beseitigt werden. Die Art und Weise der Umsetzung von Art. 23 A OECD-MA in das nationale Recht bleibt dem Ansässigkeitsstaat vorbehalten (z. B. bezüglich der Anrechnungsmethode oder der Ausgestaltung des Progressionsvorbehalts).

#### *i) Vorrang des Art. 23 A Abs. 2 und 3 OECD-MA*

- 55 Der Vorrang des Art. 23 A Abs. 2 und 3 OECD-MA gegenüber Art. 23 A Abs. 1 OECD-MA stellt sicher, dass nicht schon bei einer bloßen Quellenbesteuerung im Ausland der Ansässigkeitsstaat die Freistellung der Einkünfte gewähren muss. Vielmehr greift die **Freistellungsmethode nur** dann ein, wenn der Quellenstaat außerhalb eines beschränkten Quellensteuerrechts voll besteuern kann.

## **2. Befreiung bei ausländischen Betriebsstätten**

#### *a) Umfang der Befreiung*

- 56 In den von Deutschland abgeschlossenen DBA wird für **Unternehmensgewinne** meist die Freistellungsmethode angewandt, häufig flankiert durch Aktivitätsvorbehalte. Bisher war die h. M. davon ausgegangen, dass Nebenerträge der Betriebsstätte, wie Zinsen aus Geldanlagen, Dividenden aus funktional zugehörigen Beteiligungen, Lizzenzen aus der Verwertung von Know-how zumindest in DBA-Fällen ohne Aktivitätsvorbehalt, stets Bestandteil des Betriebstättengewinnes i. S. d. Art. 7 OECD-MA darstellen. Methodisch war dies aus der Verweisung des Art. 7 Abs. 7 OECD-MA, der auf die anderen Verteilungsnormen verweist und der Rückverweisung der Art. 10 Abs. 4, 11 Abs. 4 und 12 Abs. 3 OECD-MA auf Art. 7 OECD-MA zu folgern.<sup>5)</sup> Aus der Rückverweisung wurde allgemein geschlossen, dass diese auch für die Anwendung

1) Vgl. Wassermeyer in D/W, Art. 23 OECD-MA Rz. 46 (Oktober 2002).

2) Zur Reichweite und weiteren Details des OECD-partnership-reports vgl. Schmidt, IStR 2001, 495 ff.

3) Vgl. RFH v. 29.2.1940, III-206/39, RStBl. 1940, 532; BFH v. 7.7.1967, III 210/61, BStBl II 1967, 588; v. 13.9.1972, I R 130/70, BStBl II 1973, 57; v. 31.7.1974, I R 27/73, BStBl II 1975, 61; v. 4.8.1976, I R 152/74, I R 153/74, BStBl II 1976, 662; v. 14.12.1988, I R 148/87, BStBl II 1989, 319.

4) Sog. treaty override. Zur verfassungsmäßigen Zulässigkeit → Rz. 236 und 245.

5) Diese sog. Betriebsstättenvorbehalte gelangten jedenfalls dann zur Anwendung, wenn die Dividenden, Zinsen oder Lizenzgebühren tatsächlich, d. h. funktional, zur Betriebsstätte bzw. PersGes gehören.

des Art. 23 A OECD-MA gilt und daher die Befreiungsmethode für die originären Dividenden, Zinsen und Lizzenzen in DBA-Fällen ohne Aktivitätsvorbehalt gewährt wird.

Nach neuerer BFH-Rspr. scheint dies nicht mehr sichergestellt. Der BFH hat mit Urteil vom 7.8.2002<sup>1)</sup> zum → DBA Schweiz entschieden, dass Dividenden aus einer funktional zur Betriebsstätte gehörenden Beteiligung bei Anwendung des Aktivitätsvorbehalts in Deutschland jedenfalls nicht freigestellt werden. Dabei hat der BFH in einem obiter dictum angemerkt, dass selbst für DBA ohne Aktivitätsvorbehalt offen bleiben kann, ob die Freistellungsmethode zu gewähren ist.<sup>2)</sup>

Der BFH hat für sein obiter dictum keine Begründung im Urteil selbst gegeben. In der Literatur wurde aber vom Vorsitzenden Richter des I. Senats schon im Vorfeld die Begründung geliefert. Die Rechtsfolge des Art. 10 Abs. 4 OECD-MA (bzw. Art 11 Abs. 4 und 12 Abs. 3 OECD-MA) ist die Nichtanwendung des Art. 10 Abs. 1 und 2 OECD-MA. Die Dividendendefinition des Art. 10 Abs. 3 OECD-MA (Art. 11 Abs. 3 OECD-MA mit der Definition der Zinsen und Art. 12 Abs. 2 OECD-MA mit der Definition von Lizenzgebühren) wird aber nicht ausdrücklich abbedungen. Daraus wird geschlossen, dass die Dividenden weiterhin *Dividenden* bleiben und nicht *Unternehmensgewinne* werden.<sup>3)</sup>

**Kritische Stellungnahme:** Die Frage ist jedoch, welche Schlussfolgerungen daraus gezogen werden dürfen, insbes., ob es richtig ist, wenn der Ansässigkeitsstaat bei Anwendung des Methodenartikels dann die Vorschriften für Dividenden, Lizzenzen und Zinsen anwenden will, wie dies Wassermeyer vorschlägt. Dies ist fraglich, weil auch der OECD-MK bei der Anwendung des Betriebsstättenvorbehalts nur vom Quellenstaat spricht (→ OECD-MK zu Art. 10 Tz. 31; → OECD-MK zu Art. 11 Tz. 24; → OECD-MK Art. 12 Tz. 20).<sup>4)</sup> Die Argumentation von Wassermeyer ist vom Wortlaut des Art. 23 A/B OECD-MA grundsätzlich getragen. Auf Grund des Beibehaltens der Dividendendefinition kann die Auffassung vertreten werden, dass die **Dividenden** im Rahmen der Betriebsstätte anfallen und im Quellenstaat voll besteuert werden können. Für den Ansässigkeitsstaat muss nunmehr geprüft werden, ob bei Anwendung des Methodenartikels von Dividenden oder Betriebsstättengewinnen auszugehen ist. Aus der Rückverweisung auf den Betriebsstättartenikel muss u. E. geschlossen werden, dass es sich für die Anwendung des Art. 23 OECD-MA um Betriebsstätteneinkünfte handelt, die dann auch Dividenden und Zinsen erfassen. Dies muss u. E. auch vor dem Hintergrund des Art. 6 OECD-MA gesehen werden. Fallen nämlich Einkünfte aus unbeweglichem Vermögen im Rahmen einer gewerblichen Betriebsstätte an, so wird aus der fehlenden Rückverweisung auf Art. 7 OECD-MA eine ausschließliche Anwendbarkeit von Art. 6 OECD-MA geschlossen.<sup>5)</sup> Geht man davon aus, dass die Abkommensparteien der Frage der Rückverweisung oder fehlenden Rückverweisung Bedeutung zugemessen haben, so ist es nahe liegend, auch für den Methodenartikel die Norm anzuwenden, die in den Verteilungsnormen endgültig festgelegt wurde.

**Beratungshinweis:** Nach der hier vertretenen Auffassung sind für die Anwendung des Methodenartikels in DBA ohne Aktivitätsvorbehalt vom Betriebsstättenvorbehalt auch Dividenden, Zinsen und Lizzenzen erfasst, so dass die Freistellungsmethode gewährt werden muss. Angesichts der oben genannten BFH-Entscheidung kann diese Auffassung jedoch nicht als gesichert angesehen werden.

1) Vgl. BFH v. 7.8.2002, I R 10/01, BStBl II 2002, 848.

2) Vgl. z. B. Strunk/Kaminski, IStR 2003, 181 ff, Wagner, IWB Fach 3 Deutschland Gruppe 2, 1067, Lüdicke, Diskussionsbeitrag in Lüdicke (Hrsg), Besteuerungspraxis bei grenzüberschreitender Tätigkeit 2003, S. 208 ff.

3) Vgl. Wassermeyer in D/W, Art. 10 OECD-MA Rz. 139 (Juni 2001); a. A. Wolff in D/W, Art. 19 DBA-USA Rz. 101 (Juli 1997).

4) Vgl. Wassermeyer in D/W, Art. 23 A OECD-MA Rz. 52a (Oktober 2002).

5) Vgl. Schaumburg, 2. Aufl. 1998, Rz. 16.230; a. A. Wassermeyer in D/W, Art. 7 OECD-MA Rz. 17a (März 2001).

## b) Währungsgewinne und -verluste

- 59 Währungsgewinne und -verluste bei Einkünften, für die der Ansässigkeitsstaat die Freistellungsmethode anwendet, werden nach der BFH-Rspr. in Deutschland nicht berücksichtigt.<sup>1)</sup> Für die Vermögensüberlassung zwischen Gesellschafter und PersGes kann etwas anderes gelten.<sup>2)</sup> Schüttet eine ausländische KapGes Dividenden aus, sind die daraus resultierenden Währungsgewinne und -verluste den ausländischen Dividenden nur dann zuzurechnen, wenn sie im Zeitpunkt der Dividendenvereinnahmung entstehen; dies ist bei Überschussrechnung im Zeitpunkt des Einnahmezuflusses, bei Gewinnermittlung durch Vermögensvergleich der Zeitpunkt der Forderungsentstehung. Währungsgewinne und -verluste, die erst im Anschluss hieran entstehen, sind auf die Verwaltung der Dividende zurückzuführen.<sup>3)</sup>

## c) Zuordnung der Einkünfte zur Betriebsstätte

- 60 Freigestellt werden können nach Art. 23 A OECD-MA nur Einkünfte, die der ausländischen Betriebsstätte zuzuordnen sind. Während bei unbeweglichem Vermögen die Abgrenzung i. d. R. vergleichsweise einfach ist, ist bei gewerblichen Betriebsstätten, die im Verhältnis zum Stammhaus keine rechtlich separate Einheit darstellen, die Abgrenzung die zentrale Frage. Die Wirtschaftsgüter müssen zwischen Stammhaus und Betriebsstätte aufgeteilt bzw. zugeordnet werden. Bei vielen Wirtschaftsgütern, wird dies schon auf Grund der physischen Verwendung keine Schwierigkeiten bereiten. Bei anderen, z. B. immateriellen Wirtschaftsgütern, Zinserträgen oder Dividenerträgen aus Kapitalanlagen wird dies im Einzelfall schwieriger sein. So gewährt zwar Art. 7 Abs. 7 OECD-MA den anderen Abkommensnormen Vorrang, diese verweisen aber, wie Art. 10 Abs. 4, Art. 11 Abs. 4, Art. 12 Abs. 3 oder Art. 21 Abs. 2 OECD-MA wieder auf Art. 7 OECD-MA für die laufenden Einkünfte, wenn eine **tatsächliche Zugehörigkeit zur Betriebsstätte** vorliegt.

- 61 Nach Auffassung der Rspr.<sup>4)</sup> ist die tatsächliche Zugehörigkeit entscheidend, die nach dem Sinn und Zweck des Betriebsstättenvorbehalts festzustellen ist. Demnach erfordert eine tatsächliche Zugehörigkeit zur Betriebsstätte einen **funktionalen Zusammenhang** zu der in der Betriebsstätte ausgeübten Tätigkeit. Die Auslegung entsprechend der funktionalen Betrachtungsweise im AStG kann nach Ansicht des BFH<sup>5)</sup> sinngemäß herangezogen werden. Maßgeblich ist deshalb die Tätigkeit, der nach allgemeiner Verkehrsauffassung das Schwergewicht innerhalb der Betriebsstätte zukommt. Für Zinsen, Lizenzränge und Dividenden ist es daher erforderlich, dass es sich dabei um Erträge in funktionalem Zusammenhang mit der Betriebsstättentätigkeit handelt. Indiz gegen die tatsächliche Zugehörigkeit zur Betriebsstätte ist, wenn die aus einem Wirtschaftsgut erzielten Einkünfte in gleicher Weise vom Inland aus hätten erzielt werden können bzw. wenn die erzielten Einkünfte nicht zu der Kertätigkeit, also der unternehmerischen Tätigkeit im engeren Sinne, zählen (im Einzelnen → Art. 7 OECD-MA Rz. 91, 102).

## d) Drittstaateneinkünfte und Dreiecksfälle

- 62 Art. 6 OECD-MA und Art. 10 bis 13 OECD-MA behandeln allgemein bilaterale Konstellationen, bei denen eine Person in einem Staat ansässig ist und Einkünfte aus den Quellen des anderen Staates bezieht. Einkünfte einer Betriebsstätte aus Quellen eines dritten Staates sind von den vorgenannten Verteilungsnormen direkt nicht erfasst. Sie fallen vielmehr regelmäßig unter Art. 21 OECD-MA (→ Art. 21 OECD-MA Rz. 4, 9, 47).

1) Vgl. BFH v. 16.2.1996, I R 43/95, BStBl II 1997, 128.

2) Vgl. BFH v. 19.5.1993, I R 60/92, BStBl II 1993, 714.

3) Vgl. BFH v. 6.11.2000, I R 3/01, IStR 2002, 166.

4) Vgl. BFH v. 30.8.1995, I R 112/94, BStBl II 1996, 563; v. 27.2.1991, I R 15/89, BStBl II 1991, 444; v. 27.2.1991, I R 96/89, BFH/NV 1992, 385; v. 31.5.1995, I R 74/93, BStBl II 1995, 683.

5) Vgl. BFH v. 30.8.1995, I R 112/94, BStBl II 1996, 565.

### e) Ober- und Unterbetriebsstätte

Die Frage von Ober- und Unterbetriebsstätten stellt sich dann, wenn aus einer Betriebsstätte in einem Land Aktivitäten in einem anderen Land entfaltet werden, die dort zu einer Betriebsstätte führen. Dann stellt sich die Frage, ob diese Einkünfte der Unterbetriebsstätte der Oberbetriebsstätte zuzurechnen sind. In der deutschen Literatur<sup>1)</sup> und Rspr.<sup>2)</sup> wird dies zu Recht verneint. Es ist daher nicht möglich Betriebsstätten als Oberbetriebsstätte und Unterbetriebsstätte hintereinander zu schalten und auf diese Weise zu erreichen, das Ergebnis der Unterbetriebsstätte der Oberbetriebsstätte zuzurechnen. Wird durch Aktivitäten aus einer Betriebsstätte heraus in einem anderen Land eine Betriebsstätte begründet, stehen diese Betriebsstätten abkommensrechtlich nebeneinander (zu Details → Art. 21 OECD-MA Rz. 59 ff.).

63

*Beispiel:* Der deutsche Einzelunternehmer D hat im Land X eine Betriebsstätte. Die Mitarbeiter der Betriebsstätte im Land X sind auch im Land Y tätig und begründen dadurch eine Betriebsstätte im Land Y. Abkommensrechtlich ist für die Betriebsstätte im Land X auf das DBA zwischen Deutschland und X abzustellen. Die jeweiligen Regelungen des Methodenartikels kommen zum Ansatz. Für die Betriebsstätte im Land Y ist auf das DBA Deutschland Y abzustellen. Für die Gewinne aus dem Land Y hat X nach dem DBA zwischen Deutschland und X kein Besteuerungsrecht.

In einigen Ländern wird die Frage der Zurechnung von Ergebnissen von Unterbetriebsstätten zu Oberbetriebsstätten anders als in Deutschland gesehen.<sup>3)</sup>

## 3. Besonderheiten bei Personengesellschaften unter Berücksichtigung des OECD-partnership-reports

### a) Abkommensrechtliche Behandlung von Personengesellschaften

#### aa) Abkommensberechtigung

Der OECD-partnership-report und die daraufhin erfolgten Änderungen des OECD-MA sowie des OECD-MK im Jahre 2000 haben erheblichen Einfluss auf die Behandlung der PersGes in deutschen DBA. Das Konzept der OECD deckt sich in weiten Teilen mit dem der deutschen FinVerw., jedoch nicht mit dem der bisherigen BFH-Rspr.<sup>4)</sup> Für Art. 23 A OECD-MA eröffnet sich der Anwendungsbereich bei ausländischen PersGes mit inländischen Anteilseignern oder bei inländischen PersGes mit inländischen Gesellschaftern und ausländischen Betriebsstätten. Die zivilrechtliche Qualifikation ausländischer Gesellschaften ist für das nationale Recht nach dem sog. Rechtstypenvergleich zu ermitteln, was auf die Rspr. des RFH zurückgeht;<sup>5)</sup> dieser Rspr. folgt die ganz h. M.<sup>6)</sup> Nach dieser Auffassung ist grundsätzlich eine abstrakte Bewertung am ausländischen gesellschaftsrechtlichen Typus vorzunehmen. Ist kein einheitlicher gesetzlicher Typus festzustellen, ist die Klassifikation anhand des konkreten Gesellschaftsvertrages vorzunehmen. Ist demnach eine ausländische Gesellschaft als PersGes zu klassifizieren, so ist bei Anwendung des innerstaatlichen Rechts nicht das Trennungsprinzip (Intransparenzprinzip) und der Anwendungsbereich des KStG eröffnet. Vielmehr muss auf die einzelnen Gesellschafter (**Transparenzprinzip**) durchgesehen werden. Für die Anwendung des DBA ist es entscheidend, ob die ausländische PersGes abkommensberechtigt ist, weil sie ansässige Person ist. Bei transparenter Besteuerung im Sitzstaat der Gesellschaft ist für die Frage der Abkommensberechtigung auf die Ansässigkeit der einzelnen Gesellschafter abzustellen. Des Weiteren kann sich aus dem DBA eine Abkommensberechtigung für PersGes ergeben, wenn dies durch Spezialregelungen im DBA ausdrücklich vorgesehen ist.

64

1) Vgl. Buciek in F/W/W, Doppelbesteuerungsabkommen Deutschland-Schweiz, Art. 7 Rz. 232 (Juli 2003).

2) BFH v. 16.10..2002, I R 17/01, IStR 2003, 172 mit Anmerkung KB.

3) Vgl. Gassner, Hofbauer in Lang, Gassner, Lechner, Die beschränkte Steuerpflicht, S. 83 ff. (97).

4) Vgl. BFH v. 27.2.1991, I R 15/89, BStBl II 1991, 444.

5) Vgl. RFH v. 12.2.1930, VI A 899/27, RStBl. 1930, 444.

6) Vgl. z. B. Prokisch in Vogel/Lehner, 4. Aufl. 2003, Art. 1 OECD-MA Rz. 18.

bb) Personengesellschaft wird im Sitzstaat intransparent behandelt

- 65 Aus Sicht des Sitzstaates der PersGes erzielt diese bei Anwendung der Verteilungsnorm Gewinne aus Art. 7 Abs. 1 Satz 1 Halbsatz 1 OECD-MA. Die Gewinnverteilung an die Gesellschafter stellt, da eine persönliche Steuersubjektfähigkeit besteht, eine Dividende i. S. v. Art. 10 OECD-MA dar. Nach innerstaatlichem deutschen Recht ist die auf DBA-Ebene nach dem OECD-partnership-report anzuerkennende Dividende eine nicht steuerbare Entnahme aus einer PersGes.
- 66 Bei der Anwendung des Abkommens ist zunächst zu prüfen, wer **abkommensberechtigte Person** ist. Nach herrschender Auffassung ist die PersGes selbst in jedem Fall Person i. S. v. Art. 3 Abs. 1 Buchst. a OECD-MA, weil sie unter den Begriff „andere Personenvereinigung“ fällt.<sup>1)</sup> In den meisten von Deutschland abgeschlossenen DBA fehlt allerdings diese Begriffserweiterung, so dass die Abkommensberechtigung bereits am Personenbegriff scheitert. Im Falle einer **intransparenten Behandlung im Ausland** liegt eine Gesellschaft i. S. v. Art. 3 Abs. 1 Buchst. b OECD-MA vor, die dann auch als Person nach Art. 3 Abs. 1 Buchst. a OECD-MA qualifiziert wird, weil die PersGes entweder juristische Person ist oder zumindest für die Besteuerung als solche behandelt wird. Sie ist abkommensberechtigte Person, wenn sie in einem Vertragsstaat ansässig ist (Art. 1 und 4 OECD-MA). Entscheidend ist dabei die unbeschränkte persönliche Steuerpflicht der PersGes im Ausland auf Grund ihres Sitzes, des Ortes der Geschäftsführung oder eines ähnlichen Merkmals. Bei intransparenter Besteuerung im Ausland, sei es auf Grund einer Option (in den Vereinigten Staaten check-the-box) oder auf Grund des nationalen Steuersystems, sind diese Voraussetzungen regelmäßig erfüllt (→ Art. 1 OECD-MA Rz. 10 ff. und zur Ansässigkeit → Art. 4 OECD-MA Rz. 15 ff.).
- 67 Umstritten ist, ob die Behandlung der PersGes als juristische Person bzw. als Steuersubjekt in einem Staat für den anderen Staat bei der DBA-Anwendung bindend ist und wenn ja, wie weit die Bindungswirkung reicht. Die deutsche FinVerw. erkennt in Übereinstimmung mit dem OECD-partnership-report die Abkommensberechtigung ausländischer PersGes mit deutschen Anteilseignern an.<sup>2)</sup> Für die **Anwendung des Methodenartikels Art. 23 A/B OECD-MA** wirkt sich diese Anerkennung nach Ansicht der FinVerw. jedoch nicht vollständig aus. Bezuglich der Verteilungsnorm erkennt Deutschland die Abkommensberechtigung der PersGes an; für den laufenden Gewinn Art. 7 OECD-MA.

Irritierend<sup>3)</sup> ist in diesem Zusammenhang das BMF-Schreiben zur steuerlichen Einordnung der nach dem Recht der Bundesstaaten der USA gegründeten Limited Liability Company vom 19.3.2004.<sup>4)</sup> Danach soll bei einer intransparenten Behandlung der PersGes in ihrem Sitzstaat bei der Abkommensanwendung in Deutschland die Abkommensberechtigung der Gesellschafter – und nicht die der Gesellschaft – maßgebend sein. Nach unserer Einschätzung dürfte es sich hierbei jedoch (noch?) nicht um eine Abkehr von dem in der OECD gefundenen Konsens handeln, auch wenn es bedauerlich ist, „dass das BMF mit verschiedenen Zungen spricht.“<sup>5)</sup>

*Kritische Stellungnahme:* Trotz der grundsätzlichen Bindung des Ansässigkeitsstaates des Gesellschafters an die Behandlung der PersGes im Sitzstaat als ansässige Person (jedenfalls nach der im OECD-partnership-report und der im Nachgang erschienenen BMF-Schreiben), rechnet die FinVerw. die Einkünfte für die Anwendung des Art. 23 A/B OECD-MA nicht der abkommensberechtigten Person „PersGes“ zu, sondern ihren Gesellschaftern. Dies ist inkonsistent,<sup>6)</sup> weil in diesem Fall die Intransparenz nur im Sitzstaat der PersGes als Abkommenssubjekt „PersGes“ anerkannt wird, nicht jedoch eine Zurechnung der von ihr erzielten Ein-

- 1) Vgl. Wilke in B/H/G/K, Art. 3 OECD-MA Rz. 8 (Grundwerk 1997); Vogel in Vogel/Lehner, 4. Aufl. 2003, Art. 3 OECD-MA Rz. 17 f. m. w. N.
- 2) Vgl. BMF v. 28.5.1998, IV C 5 – S 1301 Spa – 2/98, BStBl I 1998, 557.
- 3) Vgl. auch Krabbe, IStR 2004, 354.
- 4) IV B 4 – S 1301 USA – 22/04, BStBl II 2004, 411.
- 5) Krabbe, IStR 2004, 354.
- 6) Zur Auffassung der deutschen FinVerw. vgl. BFH v. 16.10.2002, I R 17/01, BStBl II 2003, 631; vgl. zu dem Problemkreis ausführlich Schmidt/Blöchle, IStR 2003, 685,688.

künfte auf das Abkommenssubjekt erfolgt; die Einkünfte werden für die Anwendung des Methodenartikels vielmehr den einzelnen Gesellschaftern zugerechnet (→ Rz. 44).

Weitere Voraussetzung für die Anwendung der Freistellungsmethode im Rahmen des Art. 7 OECD-MA ist auch das Vorhandensein einer Betriebsstätte i. S. v. Art. 5 OECD-MA.

Die Auffassung der FinVerw., nach der für die Anwendung des Art. 23 A OECD-MA die Einkünfte nicht der abkommensberechtigten Person „PersGes“ zuzurechnen sind, hat vor allem Auswirkung auf die Wirksamkeit des abkommensrechtlichen Progressionsvorbehaltens und eines etwaigen Aktivitätsvorbehaltens.

*Kritische Stellungnahme:* Vertritt man – entgegen der FinVerw. – die Auffassung, dass die Abkommensberechtigung der PersGes wegen ihrer Ansässigkeit im anderen Staat auch die Zurechnung der Einkünfte zur abkommensberechtigten Person zur Folge hat – was u. E. konsequent wäre – würde der Anwendungsbereich des Art. 23 A/B OECD-MA gar nicht eröffnet, weil Ansässigkeitsstaat der PersGes der ausländische Staat ist und sich Art. 23 A/B OECD-MA nur an den Ansässigkeitsstaat wendet. Die deutschen Gesellschafter der ausländischen PersGes hätten abkommensrechtlich keine Einkünfte; das Besteuerungsrecht für den Gewinn der PersGes hätte nur der Sitzstaat der Gesellschaft (vgl. Art. 7 Abs. 1 Satz 1 Halbsatz 1 OECD-MA).<sup>1)</sup> Der abkommensrechtliche Aktivitätsvorbehalt und der Progressionsvorbehalt des DBA könnten nicht greifen. Dies gilt jedenfalls dann, wenn Gewinne der PersGes nicht an den Gesellschafter weitergegeben werden, also keine Ausschüttungen bzw. Entnahmen erfolgen.

*Beispiel:* Eine ungarische PersGes in der Rechtsform einer bt. (Kommanditgesellschaft nach ungarischem Recht) erzielt zu 70 % gewerbliche Einnahmen i. S. d. Art. 7 OECD-MA aus industrieller Produktion und zu 30 % Lizenzzeinnahmen aus selbst entwickelten Patenten.

Nach Auffassung der FinVerw.<sup>2)</sup> sind die Einkünfte für die Anwendung des Methodenartikels den Gesellschaftern zuzurechnen. Der Aktivitätsvorbehalt des → DBA Ungarn ist zu beachten. Die Freistellungsmethode greift nicht, weil die Einnahmen nicht fast ausschließlich aus aktiven Tätigkeiten stammen.

Vertritt man die Auffassung, die Abkommensberechtigung der ungarischen PersGes indiziert auch eine Einkunftszurechnung zur abkommensberechtigten Person, ist der Anwendungsbereich des Aktivitätsvorbehaltens (und des abkommensrechtlichen Progressionsvorbehaltens) nicht eröffnet<sup>3)</sup>.

Die Frage der Einkunftszurechnung entweder zur abkommensberechtigten Person oder zu den an der PersGes Beteiligten kann vor allem bei der Beurteilung der Besteuerung von (nachgeschalteten) Betriebsstätten zu unterschiedlichen Ergebnissen führen. Während bei der Zurechnung der Einkünfte zur PersGes Betriebsstätten der PersGes im Ausland nicht in den Anwendungsbereich des Art. 23 A OECD-MA fallen, kann sich bei der von der FinVerw. vertretenen Ansicht eine echte Doppelbesteuerung ergeben, wenn Deutschland z. B. auf Grund von Passivität der gesamten Tätigkeit einer PersGes samt Betriebsstätte lediglich die Anrechnungsmethode zulässt und der Sitzstaat der PersGes für ausländische Betriebsstätten der Personengesellschaft ein Besteuerungsrecht nach der Anrechnungsmethode ausübt (mit der Folge, dass – bei höherer Steuerbelastung im Sitzstaat – eine „Hochschleusung“ auf sein Besteuerungsniveau erfolgt, während Deutschland die im Sitzstaat der PersGes erhobenen Steuern nicht zur Anrechnung zulässt, weil nach deutschem DBA-Verständnis die nachgeschaltete Betriebsstätte nicht der vorgeschalteten Betriebsstätte im anderen Staat zuzurechnen ist).

*Beispiel:* Eine PersGes, die in ihrem Sitzstaat S der Körperschaftsteuer unterliegt hat im Staat B eine Betriebsstätte. Die Gesellschafter der PersGes sind in Deutschland ansässig. Die Tätigkeiten der PersGes und der Betriebsstätte sollen jeweils passiv i. S. d. Aktivitätsvorbehaltens des jeweiligen DBA sein. Der Gewinn der Betriebsstätte im Land B beträgt 1 000. Der Gewinn der PersGes ohne Betriebsstätte beträgt ebenfalls 1 000. Der Körperschaftsteuersatz im Land B soll 18 % betragen, der in S 31 %.

1) So auch Prokisch in Vogel/Lehner, 4. Aufl. 2003, Art. 1 OECD-MA Rz. 42.

2) Vgl. BMF v. 24.9.1999, IV D 3 – S-1301 Ung – 5/99, IStR 2000, 627.

3) Vgl. auch Schmidt, IStR 1996, 14, 22.

68

69

Nach Auffassung der herrschenden Meinung kommt für die Betriebsstätte im Land B das DBA Deutschland-B zur Anwendung. Für den Restgewinn der PersGes das DBA Deutschland X. Besteuer nunmehr Staat S die Einkünfte der PersGes unter Berücksichtigung der Einkünfte aus der Betriebsstätte im Staat B unter Anrechnung der dort gezahlten Steuern, beträgt die Steuerbelastung des Gewinnes 31 %, die Steuer 620. Nach Auffassung der h.M. wird Deutschland die Steuerdifferenz von 130 durch das Hochschleusen auf das Steuerniveau des Staates S in Deutschland nicht zur Anrechnung zulassen, weil die Einkünfte den Gesellschaftern der PersGes zugerechnet werden und daher das DBA mit dem Staat B für die Betriebsstäteneinkünfte nicht angewandt werden kann.

*Kritische Stellungnahme:* Nach unserer Auffassung, die eine Einkünftezurechnung zur abkommensberechtigten Person aus dem Abkommen herleitet, kommt es in solchen Fällen nicht zur Doppelbesteuerung, denn Art. 23 OECD-MA ist nach dieser Meinung nicht mehr zu prüfen. Das ausschließliche Besteuerungsrecht des Quellenstaates ergibt sich dann direkt aus Art. 7 Abs. 1 Satz 1 Halbsatz 1 OECD-MA. Gleichwohl ist zu konstatieren, dass die Aktivitätsvorbehalt des DBA in solchen Fällen ins Leere laufen.

## cc) Transparente Besteuerung der Personengesellschaft im Sitzstaat

- 71 Bei der Konstellation, dass Sitzstaat der PersGes und Ansässigkeitsstaat des Gesellschafters die PersGes als transparente Gebilde ansehen, stellt sich die Frage der Abkommensberechtigung der PersGes nur, wenn dennoch die PersGes im Abkommen selbst als abkommensberechtigte Person für bestimmte Fälle (insbes. bei der Quellensteuer) angesehen wird → Rz. 73. Im Übrigen sind nach der Auffassung beider Staaten die Gesellschafter diejenigen, die Einkünfte erzielen und denen sie zugeordnet werden. Abkommensrechtlich gilt die **Bilanzbündeltheorie**, nach der die PersGes als Betriebsstätte der Gesellschafter zu beurteilen ist.
- 72 Zu beachten ist allerdings, dass z.B. in **Österreich**, wo **Personengesellschaften** als **transparent** angesehen werden, nachgeschaltete Personengesellschaften der vorgeschalteten zugerechnet werden und insoweit etwa für eine ungarische Betriebsstätte einer österreichischen PersGes mit deutschen Anteilseignern das DBA Österreich-Ungarn aus österreichischer Sicht zur Anwendung kommt. Aus deutscher Sicht kommt das → DBA Ungarn zur Anwendung. So lange sowohl Österreich als auch Deutschland für die ungarische Betriebsstätte die Freistellungsmethode anwenden, ist die unterschiedliche Auffassung nur theoretischer Natur. Sofern aber beide Staaten für sich ein zusätzliches Besteuerungsrecht reklamieren würden, würde dies zu einer Doppelbesteuerung führen, die nur über ein Verständigungsverfahren bzw. über die EU-Schiedskonvention aufgelöst werden könnte.

## dd) Ausdrückliche Regelungen im DBA

- 73 Sofern im DBA PersGes ausdrücklich als abkommensberechtigte Personen anerkannt werden (z.B. → DBA Spanien, → DBA Portugal, → DBA Belgien, → DBA Polen (neu), → DBA Italien, → DBA Südafrika), bringt dies vor allem für die Quellensteuerermäßigung deutscher Personengesellschaften im Ausland Erleichterungen.<sup>1)</sup> Für die **Anwendung** des Art. 23 A OECD-MA ergibt sich nur eine Auswirkung, wenn mit der Abkommensberechtigung gleichzeitig eine **Zurechnung** der **Einkünfte zur abkommensberechtigten Person** einhergeht. Da dies die deutsche FinVerw. und auch die Rspr. bisher ablehnen und für die Einkunftszurechnung die nationalen Regelungen anwenden, läuft die Abkommensberechtigung für Personengesellschaften in Art. 23 A OECD-MA ins Leere. Dies ist nach dieser von der FinVerw. vertretenen Auffassung insoweit konsequent, als die abkommensrechtlichen Sozialregelungen für Personengesellschaften „lediglich“ zum Ziel haben, Personengesellschaften Quellensteuerermäßigung im Ausland zuzugestehen.

## b) Abkommensrechtliche Qualifikationskonflikte bei Personengesellschaften

- 74 Wie die Klassifikations- und die damit verbundenen Zurechnungskonflikte im Anwendungsbereich des Art. 23 OECD-MA wirken, wurde vorstehend aufgezeigt. Darüber

1) Vgl. hierzu Schmidt, WPg 2002, 1140 f.; Krabbe, IWB Fach 3 Gruppe 2, 758 f.

hinaus entstehen aber häufig auch Qualifikationskonflikte, weil die Besteuerungskonzepte der Vertragsstaaten unterschiedlich sein können. Während Deutschland nicht nur den Gewinnanteil zu den Einkünften des Gesellschafters der PersGes rechnet, sondern auch Sondervergütungen, wie Zinsen aus Gesellschafterdarlehen, Tätigkeitsvergütungen, Miet- und Pachtentgelte für die Überlassung von Sonderbetriebsvermögen I, Ausschüttungen aus der Komplementär-GmbH einer GmbH & Co. KG, deren Beteiligung zum Sonderbetriebsvermögen II gehört, ist dies in anderen Ländern teilweise abweichend geregelt. So sind z. B. in den Vereinigten Staaten Zinsen auf Gesellschafterdarlehen grundsätzlich steuerlich abzugsfähig.

#### aa) Einordnungsprobleme

Besondere Probleme ergeben sich bei der abkommensrechtlichen Einordnung von Sondervergütungen nach § 15 Abs. 1 Nr. 2 Halbsatz 2 EStG (zum Begriff Sondervergütungen → Rz. 74). Hier können Qualifikationskonflikte entstehen, wenn Sitzstaat der PersGes und Ansässigkeitsstaat der Gesellschafter diese Vergütungen nach ihrem innerstaatlichen Recht unterschiedlich beurteilen.<sup>1)</sup> Dies kann daher röhren, dass der Sitzstaat dem Intransparenzkonzept folgt oder das Transparenzkonzept anders gefasst hat und dadurch solche Vergütungen ganz oder teilweise zum Betriebsausgabenabzug zulässt.<sup>2)</sup> Hieraus kann es zur Nichtbesteuerung („weiße Einkünfte“) oder zur Doppelbesteuerung kommen.

*Beispiel:* Der deutsche Gesellschafter K ist als Kommanditist an einer gewerblich tätigen PersGes im Ausland beteiligt und gewährt dieser ein verzinsliches Darlehen. Der ausländische Staat folgt dem Transparenzprinzip, lässt aber gleichwohl die Zinsen bei der Gewinnermittlung der PersGes zum Abzug zu.<sup>3)</sup>

Nach innerstaatlichem deutschen Steuerrecht gehören die Zinsen als Sondervergütungen gem. § 15 Abs. 1 Nr. Halbsatz 2 EStG – im umgekehrten Fall einer Ausländerbeteiligung an einer deutschen PersGes gem. § 49 Abs. 1 Nr. 2 Buchst. a EStG – zu den Einkünften aus Gewerbebetrieb. Würde Deutschland deshalb auch die Zinsen dem Art. 7 Abs. 1 OECD-MA (Betriebsstättengewinne) zuordnen und hieraus folgend eine Freistellung gewähren, käme es diesbezüglich zu einer Nichtbesteuerung, wenn die Betriebsstättengewinne der Freistellung unter Progressionsvorbehalt unterliegen.

Gleichwohl subsumierte die frühere h. M. – ausgehend vom innerstaatlichen deutschen Steuerrecht – die Sondervergütungen unter Art. 7 OECD-MA.<sup>4)</sup> In → Art. 7 Abs. 7 Satz 2 DBA Schweiz wurde diese Auffassung bezogen auf den Sitzstaat der PersGes ausdrücklich verankert.

Um jedoch die negativen Folgen auf Grund der so entstehenden **Qualifikationskonflikte zu verhindern**,<sup>5)</sup> wurden in zahlreichen deutschen Abkommen sog. **switch-over-Klauseln**<sup>6)</sup> implementiert;<sup>7)</sup> sie gehören mittlerweile zum festen Bestandteil der deutschen Abkommenspraxis.<sup>8)</sup> Eine solche Bestimmung enthält erstmals das (alte) DBA Kanada aus dem Jahre 1981 in Prot. Ziff. 13.<sup>9)</sup> Durch eine switch-over-Klausel soll Deutschland als Ansässigkeitsstaat in die Lage versetzt werden, von der **Freistellungs- auf die Anrechnungsmethode überzugehen**, wenn es auf Grund von Quali-

1) Vgl. Schmidt, WPg 2002, 1236 ff.

2) Wohl die meisten ausländischen Steuersysteme, vgl. Weggenmann, ((Sondervergütungen)) ISTr 2002, 1.

3) Das Beispiel entspricht dem Sachverhalt des Beispiels 13 im OECD-partnership-report und dem des BFH v. 27.2.1991, IR 15/89, BSTB II 1991, 444.

4) Vgl. nur Debatin, BB 1992, 1181 ff., 1184 ff.; Staringer in Gassner/Lang, 363 ff., 371.

5) Zur Reichweite vgl. Vogel in Vogel/Lehner, 4. Aufl. 2003, Einl. Rz. 102d; Vetter, IWB Fach 3 Deutschland Gruppe 2, 729 ff.; Krabbe, IWB 1998 Fach 3 Deutschland Gruppe 2, 768 f.

6) Vgl. Schaumburg, 2. Aufl. 1998, Rz. 16.133 und 16.136 sowie Vogel in Vogel/Lehner, 4. Aufl. 2003, Einl. Rz. 102, 102d.

7) Vgl. die Übersicht bei Vogel in Vogel/Lehner, 4. Aufl. 2003, Einl. Rz. 102.

8) Vgl. BMF v. 30.10.1991, IV C 5 – S 1300 – 22/91, EWS 1992, 76 f.; Menck, in B/H/G/K, Grundlagen, Qualifikationskonflikte, Rz. 49 ff. (Grundwerk 1997).

9) Switch-over-Klauseln enthalten z. B. auch → DBA Vereinigte Staaten (Prot. Nr. 21), → DBA Norwegen (Prot. Nr. 10), → DBA Italien (Prot. Nr. 18).

fikationskonflikten zu einer Doppelfreistellung oder einer Doppelbesteuerung käme. Tatsächlich lässt sich an der Praktikabilität – auf Grund des erforderlichen Verständigungsverfahrens<sup>1)</sup> – und auch an ihrer Rechtmäßigkeit (verfassungsrechtlich gebotenen Bestimmtheit) zweifeln.<sup>2)</sup>

## bb) Auffassung der OECD und der Finanzverwaltung

- 77 Inzwischen<sup>3)</sup> folgt die deutsche FinVerw. den Vorschlägen des OECD-partnership-reports<sup>4)</sup> und wendet diese auch auf vorher abgeschlossene Abkommen an<sup>5)</sup>. Danach gilt eine teleologische Reduktion des Art. 23 A/B OECD-MA derart, dass eine Freistellung der Sondervergütungen nur erfolgt, wenn der Quellenstaat diese in Übereinstimmung mit dem Abkommen aus seiner Sicht tatsächlich (voll) besteuern kann. Sofern der Quellenstaat aus seiner Sicht den Zinsartikel anwendet und daher allenfalls ein Quellensteuerrecht für sich beansprucht, wird der Ansässigkeitsstaat nicht zur Freistellungsmethode verpflichtet, sondern leitet aus der Anwendung des Zinsartikels des Quellenstaates für sich insoweit für die Zinsen eine Besteuerung der Unternehmensgewinne nach Art. 23 A Abs. 2 OECD-MA ab. Daraus ergibt sich ein Übergang von der Freistellungs- auf die Anrechnungsmethode unmittelbar aus Art. 23 A Abs. 1 OECD-MA und es bedarf insoweit einer switch-over-Klausel nicht (mehr).<sup>6)</sup> Im vorgenannten Beispiel würde deshalb keine Freistellung der Zinsen erfolgen, weil der Quellenstaat diese Zinsen nach dem Abkommen unter Anwendung seines innerstaatlichen Rechts nicht besteuern kann. Die (deutsche) FinVerw. bleibt damit bei der Vorstellung, dass die Sondervergütungen unter Art. 7 Abs. 1 Halbsatz 2 OECD-MA einzurichten sind.<sup>7)</sup>

- 78 Hervorzuheben ist hierbei, dass nicht unterschieden wird, ob die ausländische PersGes in ihrem Sitzstaat als transparent oder intransparent behandelt wird.<sup>8)</sup> Dies zeigt, dass die deutsche FinVerw. die Rechtspersönlichkeit einer als intransparent behandelten PersGes auf Abkommensebene und die hieraus folgende Abkommensberechtigung<sup>9)</sup> nur partiell, im Wesentlichen begrenzt auf eine Einkünftezurechnung für Zwecke der Quellensteuer,<sup>10)</sup> anerkennen will.<sup>11)</sup>

1) Zur Dauer und Schwerfälligkeit vgl. auch Krabbe, DSWR 2002, 14, 16.

2) Vgl. hierzu ausführlich Weggenmann, 2002, Kap. III 1.2.9.1 m. w. N.

3) Allerdings ist die FinVerw. in einigen BMF-Schreiben für eine kurze Zeit auf die nachfolgend dargestellte BFH-Rspr. eingeschwankt, hat diese Linie aber offenbar mit dem OECD-partnership-report wieder verlassen. Im Einzelnen handelt es sich um die Schreiben v. 10.1.1997, IV C 7 – S – 1301 Öst – 15/96, BStBl I 1997, 97, Tz. 2c; v. 1.10.1997, IV C 6 – S -1301 Rum – 7/97, BStBl I 1997, 863, Rz. 4; v. 25.8.1997, IV C 6 – S – 1301 Tun – 1/97, BStBl I 1997, 796, Tz. 4.

4) Vgl. Krabbe, StBjb. 2000/2001, , 198 f. sowie BMF v. 28.5.1998, IV C 5 – S – 1301 – Spa 2/98, BStBl I 1998, 557, Tz. 4; Betriebsstätten-Verwaltungsgrundsätze v. 24.12.1999, IV B 4 – S – 1300 – 111/99, BStBl I 1999, 1076, Tz. 1.2.3 und BMF v. 28.12.1999, IV D 3 – S1300 – 25/99, BStBl I 1999, 1121.

5) Vgl. hierzu im Einzelnen Schmidt, WPg 2002, 1144 f. m. w. N., Krabbe, IWB Fach 3 Gruppe 2, 866 f. und als Beispiele BMF-Schreiben v. 28.12.1999, IV D 3 – S – 1300 – 25/99, BStBl I 1999, 1121, Tz. 2; v. 28.5.1998, IV C 5 – S 1301 Spa 2/98, BStBl I 1998, 557 unter Tz. 4 und v. 24.12.1999, IV B 4 – S 1300 – 111/99, BStBl I 1999, 1076 ff. Tz. 1.2.3.

6) Vgl. Krabbe, IWB Fach 3 Deutschland Gruppe 2, 768 f.

7) So ausdrücklich Krabbe, FR 2001, 129 und Krabbe, StBjb. 2000/2001, 198; Betriebsstätten-Erlass Tz. 1.2.3; vgl. auch die Nachweise bei Piltz in D/W, Art. 7 OECD-MA Rz. 108a (September 2000).

8) Vgl. BMF v. 24.12.1999, IV B 4 – S 1300 – 111/99 (Betriebsstätten-Erlass), BStBl I 1999, 1076, Tz. 1.2.3.

9) Vgl. hierzu Schmidt, WPg 2002, 1138.

10) Des Weiteren werden Personengesellschaften – im Unterschied zur OECD-Auffassung, die auf die einzelnen Gesellschafter abstehen – als Arbeitgeber i. S. d. Art. 15 Abs. 2 Buchst. b OECD-MA angesehen, hierzu im Einzelnen Schmidt, WPg 2002, 1242 m. w. N.; Schieber in D/W, Art. 15 MA Rz. 121, 114 (Mai 2000); Schaumburg, 2. Auflage 1998, Rz. 16.436.

11) Eventuell weiter gehend allerdings Krabbe, Steuerliche Behandlung, 756 f.: „Für Zwecke des DBA werden jedoch die nationalen Vorschriften durch die Abkommensbestimmungen verdrängt. Dies bedeutet, dass auch für den Begriff des Nutzungsberechtigten (beneficial owner), soweit es um die Anwendung des DBA geht, nicht mehr auf das nationale Recht, sondern auf

## cc) Rechtsprechung des Bundesfinanzhofs

Einen anderen Ansatz hat inzwischen der BFH gewählt. Er hat sich mit den beiden Urteilen vom 27.2.1991<sup>1)</sup> von seiner früheren Rspr. und der h. M. gelöst und sieht – sich stärker am Zivilrecht orientierend und anders als die FinVerw. – in den Sondervergütungen eigenständige Einkünfte im Sinne des Abkommens.<sup>2)</sup> Danach unterliegen Zinsen aus einem Gesellschafterdarlehen dem Zinsenartikel (Art. 11 OECD-MA), Lizenzgebühren an einen Gesellschafter dem Lizzenzenartikel (Art. 12 OECD-MA), Vergütungen aus einem Arbeitsvertrag mit dem Gesellschafter Art. 15 OECD-MA usw., wenn die Voraussetzungen dieser Artikel erfüllt sind.<sup>3)</sup> Damit sind Sondervergütungen nur dann Betriebsstättengewinne, wenn eine Rückverweisung in den einschlägigen Artikeln wieder zu Art. 7 Abs. 1 OECD-MA führt.<sup>4)</sup> Dies wäre bei Zinsen dann der Fall, wenn die Forderung, für die die Zinsen gezahlt werden, tatsächlich zu einer Betriebsstätte des Gesellschafters im anderen Staat gehören würde (Art. 11 Abs. 4 OECD-MA). Zur Beurteilung der **tatsächlichen Zugehörigkeit** kommt es hierbei nicht auf das innerstaatliche Recht, sondern ausschließlich auf das **Abkommensrecht** an, so dass die deutsche Qualifikation als Sonderbetriebsvermögen nicht zum Tragen kommt.<sup>5)</sup> Für die abkommensrechtliche Zuordnung muss der Vermögenswert (wie hier die Zinsen zu Grunde liegende Forderung) in einem **funktionalen Zusammenhang** mit den Tätigkeiten der PersGes stehen,<sup>6)</sup> so dass Sondervergütungen nur ausnahmsweise dem Art. 7 OECD-MA zuzuordnen sind.

Eine solche tatsächliche Zugehörigkeit (funktionale Zuordnung) hat der BFH<sup>7)</sup> für die Beteiligung des Kommanditisten einer GmbH & Co. KG an der Komplementär-GmbH bejaht, weil die Funktion der GmbH im Urteilsfall auf die Übernahme der persönlichen Haftung und der Geschäftsführung der KG beschränkt war.<sup>8)</sup>

Im Ergebnis bedeutet die Rspr. des BFH, dass – wie beim OECD-partnership-report<sup>9)</sup> – eine Nichtbesteuerung verhindert wird, da in den Fällen, in denen der Sitzstaat der PersGes solche Sondervergütungen nicht bzw. nur eingeschränkt mit einer Quellensteuer besteuern kann (z. B. Zinsen, Lizzenzen, sonstige Einkünfte), das Besteuerungsrecht regelmäßig in den Ansässigkeitsstaat (Deutschland) fällt. Deutschland übt sein Besteuerungsrecht auch aus, da es sich nach innerstaatlichem Steuerrecht um Einkünfte aus Gewerbebetrieb handelt (§ 15 Abs. 1 Nr. 2 EStG).

*Kritische Stellungnahme:* Ungereimtheiten der BFH-Rspr. sind allerdings feststellbar, wenn der ausländische Staat – wie Österreich – Forderungsabschreibungen auf Gesellschafterdarlehen steuerlich anerkennt und dadurch eine doppelte Verlustberücksichtigung droht. Denn nach dem BFH-Ansatz müsste eine Teilwertabschreibung auf ein nicht mehr werthaltiges Darlehen durch einen inländischen Gesellschafter an „seine“ ausländische PersGes in Deutschland ebenfalls abgeschrieben werden können, wenn die Darlehensforderung im Betriebsvermögen ist. Diese Konsequenz zieht der BFH<sup>10)</sup> jedoch mit einer kaum überzeugenden Begründung nicht.<sup>11)</sup>

die Abkommensbestimmungen abzustellen ist. ... Der Begriff des Nutzungsberichtigten erscheint zwar nur in den DBA-Bestimmungen über Dividenden, Zinsen und Lizenzgebühren ...; er hat aber auch für alle anderen Bestimmungen der DBA unausgesprochen Bedeutung.“

1) BFH v. 27.2.1991, I R 15/89, BStBl II 1991, 444 und v. 27.2.1991, I R 96/89, BFH/NV 1992, 385.

2) Vgl. auch die Folgeurteile: BFH v. 14.7.1993, I R 71/92, BStBl II 1994, 91; v. 21.7.1999, I R 71/98, BStBl II 2000, 336.

3) Vgl. grundlegend BFH v. 27.2.1991, I R 15/89, BStBl II 1991, 444; Piltz in D/W, Art. 7 OECD-MA Rz. 109, 113 ff. (Mai 2000).

4) Vgl. Piltz in D/W, Art. 7 OECD-MA Rz. 109, 113 (Mai 2000).

5) Vgl. Schaumburg, 2. Aufl. 1998, Rz. 18.60.

6) Vgl. BFH v. 30.8.1995, I R 112/94, BStBl II 1996, 563 ff., 565 unter 5. m. w. Urteilsnachweisen; Krabbe, StBjB, 2000/2001, 192 f.

7) Vgl. BFH v. 26.2.1992, I R 85/91, BStBl II 1992, 937.

8) Der Fall betrifft eine deutsche GmbH & Co. KG mit einem schweizerischen Gesellschafter. Die Tatsache, dass hier der BFH die Rückverweisung des → Art. 10 Abs. 5 DBA Schweiz auf → Art. 7 Abs. 1 DBA Schweiz als erfüllt sieht, muss aber auch für den umgekehrten Fall gelten.

9) Vgl. auch die Bemerkung der FinVerw. im Betriebsstätten-Erlass, Tz. 1.2.3.

10) Vgl. BFH v. 24.3.1999, I R 114/97, BStBl II 2000, 399 ff.

11) Vgl. hierzu die ausführliche Urteilskritik von Weggenmann, IStR 2002, 2 ff.

## c) Gewinne aus Anteilsveräußerung

### aa) Personengesellschaft erzielt Unternehmensgewinne

- 82 Nach innerstaatlichem deutschen Recht stellt ein Anteil an einer PersGes kein Wirtschaftsgut dar.<sup>1)</sup> Der Anteil eines Gesellschafters repräsentiert vielmehr die Summe der dem Gesellschaftsanteil entsprechenden Bruchteile an den einzelnen (positiven und negativen) Wirtschaftsgütern, die der PersGes gehören, zzgl. seines Sonderbetriebsvermögens (z.B. ein der Gesellschaft zur Nutzung überlassenes Grundstück).<sup>2)</sup>

Bei ebenfalls transparenter Behandlung der PersGes in ihrem Sitzstaat wendet Deutschland als Ansässigkeitsstaat für die Einkünftequalifikation auf Abkommensebene nicht Art. 13 Abs. 4 OECD-MA, sondern Art. 13 Abs. 1 und 2 OECD-MA an.<sup>3)</sup> Wie ausgeführt (→ Rz. 71), stellt abkommensrechtlich eine Beteiligung an einer gewerblich tätigen PersGes ein Unternehmen des Gesellschafters dar.<sup>4)</sup> Der Verkauf des Anteils ist deshalb ein Unternehmensverkauf, der als Betriebsstättenveräußerung im Sitzstaat der PersGes und in allen Staaten, in denen die PersGes eine Betriebsstätte unterhält und mit denen Deutschland ein Abkommen abgeschlossen hat, anzusehen ist.<sup>5)</sup>

- 83 Bei intransparenter Behandlung der PersGes im Sitzstaat der Gesellschaft geht die deutsche FinVerw. wegen der nur partiellen Abkommensberechtigung der PersGes (→ Rz. 78) nicht davon aus, dass eine unter Art. 13 Abs. 4 OECD-MA fallende Veräußerung eines Gesellschaftsanteils vorliegt.<sup>6)</sup> Sie sieht vielmehr auch in diesem Fall die Veräußerung einer Betriebsstätte und wendet Art. 13 Abs. 2 OECD-MA für das bewegliche Betriebsvermögen an.<sup>7)</sup> Mögliche Doppelfreistellungen sollen durch eine teleologische Reduktion von Art. 23 A OECD-MA, wie sie der OECD-partnership-report vorgibt, vermieden werden.<sup>8)</sup>

*Beispiel:* Ein in Deutschland ansässiger Gesellschafter (Kommanditist) einer spanischen Sociedades en Commandita (S. C.) veräußert seinen Kommanditannteil. Personengesellschaften sind nach Art. 28 des spanischen Zivilrechts juristische Personen und werden als solche auch besteuert. Der Anteil ist deshalb bei der Abkommensanwendung durch Spanien als Veräußerungsgewinn i. S. v. Art. 13. Abs. 4 OECD-MA (= Art. 13 Abs. 3 DBA Spanien) zu qualifizieren, so dass das Besteuerungsrecht nach Deutschland fällt. Wendet Deutschland als Ansässigkeitsstaat des Gesellschafters das Abkommen an, wäre nach Auffassung der deutschen FinVerw. Art. 13 Abs. 2 OECD-MA (= → Art. 13 Abs. 2 DBA Spanien) einschlägig und Spanien ein Besteuerungsrecht zuzubilligen. Dadurch, dass Spanien nach seinem innerstaatlichen Recht in Übereinstimmung mit dem Abkommen die Einkünfte nicht besteuert, braucht – entsprechend dem OECD-partnership-report<sup>9)</sup> – Deutschland aber nicht freizustellen.<sup>10)</sup>

Im umgekehrten Fall einer inländischen Personengesellschaft mit Gesellschaftern in einem Staat, der dem Intransparenzkonzept folgt, besteuert Deutschland die Veräußerungsgewinne, da abkommensrechtlich Einkünfte nach Art. 13 Abs. 2 OECD-MA vorliegen. Wendet der Ansässigkeitsstaat – was normalerweise der Fall sein wird<sup>11)</sup> – sein Intransparenzkonzept auch auf die deutsche PersGes dergestalt an, dass er den Anteil an ihr als Anteil an einer Kapitalge-

1) § 23 Abs. 1 Satz 4 EStG; vgl. aber auch z. B. BFH v. 25.2.1991, GrS 7/89, BStBl II 1991, 691.

2) Vgl. hierzu z. B. Wacker in Schmidt, 23. Aufl. 2004, § 16 EStG Rz. 407.

3) Vgl. z. B. Wassermeyer in D/W, Art. 13 OECD-MA Rz. 79 (Oktober 2002); Krabbe, Personengesellschaften, 202.

4) Vgl. auch Wassermeyer in D/W, Art. 13 OECD-MA Rz. 79 (Oktober 2002).

5) Vgl. hierzu auch Prokisch in Vogel/Lehner, 4. Aufl. 2003, Art. 13 OECD-MA Rz. 53a.

6) Was konsequent wäre, wenn man die Personengesellschaft als abkommensrechtliches Rechtssubjekt anerkennt, vgl. Schmidt/Blöchle, IStR 2003, 688 f.

7) Vgl. BMF v. 25.8.1997, IV C 6 – S – 1301 Tun 1/97, BStBl I 1997, 796, Tz. 3 und v. 28.5.1998, IV C 5 – S – 1301 Spa –2/98, BStBl I 1998, 557, Tz. 5.

8) Vgl. hierzu auch Krabbe, IWB Fach 3 Deutschland Gruppe 2, 769 f. sowie BMF v. 25.8.1997, IV C 6 – S – 1301 Tun 1/97, BStBl I 1997, 796, Tz. 3 und v. 28.5.1998, IV C 5 – S – 1301 Spa –2/98, BStBl I 1998, 557, Tz. 5.

9) Vgl. Schmidt, WPg 2002, 1236 ff.

10) Vgl. auch Krabbe, IWB Fach 3 Deutschland Gruppe 2, 769 f.

11) Vgl. auch Krabbe, IWB Fach 3 Deutschland Gruppe 2, 755.

sellschaft betrachtet, so fällt nach seiner Qualifikation der Veräußerungsgewinn unter Art. 13 Abs. 4 OECD-MA und kann von ihm (ebenfalls) besteuert werden. Die hieraus drohende Doppelbesteuerung soll – wiederum unter Anwendung der Grundsätze des OECD-Reports – nun dadurch vermieden werden, indem der Ansässigkeitsstaat auf sein Besteuerungsrecht verzichtet.<sup>1)</sup>

### bb) Personengesellschaft erzielt Einkünfte aus unbeweglichem Vermögen

Sofern die PersGes **Einkünfte aus unbeweglichem Vermögen** i. S. d. Art. 6 OECD-MA erzielt, ist umstritten, ob diese Einkünfte unter Art. 13 Abs. 1 oder unter Art. 13 Abs. 4 OECD-MA fallen.<sup>2)</sup> Es wird die Meinung vertreten, dass aus Sicht des deutschen Steuerrechts die Beteiligung an einer nicht gewerblichen Immobilien-PersGes etwas anderes ist, als das Grundvermögen selbst. Der Anteil an der PersGes sei ein eigenes Wirtschaftsgut, das bei Qualifikation durch Deutschland nach Art. 6 Abs. 2 OECD-MA kein „unbewegliches Vermögen“ i. S. dieses Artikels darstelle.<sup>3)</sup>

*Beispiel:* Ein im Ausland ansässiger Gesellschafter einer ebenfalls im Ausland ansässigen nicht gewerblich tätigen PersGes, zu deren Gesellschaftsvermögen in Deutschland belegener Grundbesitz gehört, veräußert seinen Anteil. Würde man der vorstehend vertretenen Meinung folgen, hätte Deutschland – trotz der im Inland bestehenden gegebenenfalls beschränkten Steuerpflicht gem. § 49 Abs. 1 Nr. 8 i. V. m. §§ 22 Nr. 2, 23 EStG, wenn die Haltefrist von zehn Jahren noch nicht abgelaufen ist – abkommensrechtlich kein Besteuerungsrecht, weil nicht Art. 13 Abs. 1 sondern Art. 13 Abs. 4 OECD-MA einschlägig wäre.

Diese Auffassung orientiert sich allerdings zu sehr am Zivilrecht und berücksichtigt nicht, dass einkommensteuerrechtlich der Gesellschaftsanteil kein Wirtschaftsgut darstellt, sondern „nur“ die Summe der Bruchteile an den Wirtschaftsgütern der Gesellschaft (→ Rz. 82). Es ist deshalb davon auszugehen, dass die deutsche FinVerw. unbewegliches Vermögen i. S. v. Art. 6 i. V. m. Art. 13 Abs. 1 OECD-MA annehmen wird<sup>4)</sup> und dies – entsprechend den obigen Grundsätzen (→ Rz. 83) – auch bei einer intransparenten Behandlung der PersGes im Sitzstaat.

### cc) Kritik am OECD-partnership-report

Die Auslegung des Art. 23 A OECD-MA durch die OECD und die deutsche FinVerw. stößt teilweise auf heftige **Kritik**.<sup>5)</sup> Dies gilt insbes. für die **teleologische Reduktion** des Art. 23 A bei Doppelfreistellung in Fällen bereits bestehender DBA. Denn nach herrschender Auffassung stellt der OECD-MK zwar ein wichtiges Auslegungsmittel dar, jedoch nur für die Abkommen, die nach dem Zeitpunkt der Änderung geschlossen wurden. Auf bereits vor Änderung des OECD-MK bestehenden Abkommen ist die Fassung anzuwenden, die beim Abschluss des Abkommens gültig war. Allerdings wird die Meinung vertreten, der OECD-MK habe zur Behandlung von PersGes bisher geschwiegen, weshalb die Neukommentierung auch für alte Abkommen klarstellend verwendet werden könne.<sup>6)</sup> Dieser Meinung ist entgegenzuhalten, dass die deutsche Abkommenspraxis zur Vermeidung solcher Doppelfreistellungen bisher switch-over-clauses vereinbart hatte, und Deutschland somit eine Auslegung im Sinne des OECD-partnership-reports nicht beabsichtigte. Im Übrigen sind die Neukommentierungen der OECD im Rahmen des partnership-reports nicht lediglich klarstellend. Sie stellen im Gegenteil eindeutige Änderungen der bisher von der OECD vertretenen Auffassung dar.<sup>7)</sup>

1) Vgl. Krabbe, IWB Fach 3 Deutschland Gruppe 2, 769; Schmidt, WPg 2002, 1143.

2) Vgl. Wassermeyer in D/W, Art. 13 OECD-MA Rz. 41 und 79 (Oktober 2002).

3) Vgl. Wassermeyer in D/W, Art. 13 OECD-MA Rz. 41 (Oktober 2002).

4) Dies dürfte schon wegen § 23 Abs. 1 Satz 4 EStG gelten, der die gesetzliche Fiktion enthält, dass die Anschaffung oder Veräußerung einer Personengesellschaftsbeteiligung als Anschaffung oder Veräußerung der anteiligen Wirtschaftsgüter gilt.

5) Vgl. z. B. Wassermeyer in D/W, Art. 1 OECD-MA Rz. 27 ff. (Juni 2001); Lang, IStR 2000, 129.

6) Vgl. Bendlinger, SWI 2000, 16 ff.

7) Vgl. Weggenmann, IStR 2002, 693.

## d) Umfang der Freistellung

### aa) Grundsätzliches

87 Zum Umfang der Freistellung → Rz. 56.

bb) Abkommensrechtliche Einkünftezurechnung zur Personengesellschaft

88 Die Frage der Zugehörigkeit von Wirtschaftsgütern stellt sich bei bloßen Betriebsstätten auf Grund deren rechtlichen Unselbstständigkeit nur nach der tatsächlichen Zugehörigkeit<sup>1)</sup> (auch → Rz. 60 ff.).

89 Bei PersGes kommt auf Grund ihrer rechtlichen Verselbstständigung der Frage Bedeutung zu, wie die Zuordnung zum Gesellschaftsvermögen (Gesamthandsvermögen) abkommensrechtlich erfolgt. Dies gilt insbes. für Finanzierungsmittel und Beteiligungen.

Zu den entsprechend anzuwendenden Kriterien des BFH zur geforderten tatsächlichen Zugehörigkeit zu einer Betriebsstätte → Rz. 61.

90 Indiz gegen die tatsächliche Zugehörigkeit zur Betriebsstätte ist, wenn die aus einem Wirtschaftsgut erzielten Einkünfte in gleicher Weise vom Inland aus hätten erzielt werden können, bzw. wenn die erzielten Einkünfte ohne Einfluss auf die Höhe der Einkünfte sind, die aus der unternehmerischen Tätigkeit im engeren Sinne erzielt werden. Auch bei PersGes gilt nichts anderes. Die **Zuordnung** von Beteiligungen oder Lizenzrechten zur PersGes ist nicht auf Basis der zivilrechtlichen Teilrechtsfähigkeit und dem tatsächlichen rechtlichen Eigentum oder des nationalen Steuerrechts (vgl. § 15 EStG) zu beantworten, sondern im Sinne der Kriterien für eine Betriebsstätte.<sup>2)</sup> Daher führt die zivilrechtliche Übertragung einer Beteiligung auf eine ausländische PersGes nicht automatisch dazu, dass die Einkünfte aus der Beteiligung an einer KapGes in Deutschland nicht mehr besteuert werden können bzw. die ausländische Steuer angerechnet wird.

91 Problematisch ist diese Konstellation besonders bei ausländischen PersGes, die nach dem Intransparenzprinzip besteuert werden, weil durch die Abkommensberechtigung der PersGes das Kriterium der tatsächlichen Zugehörigkeit für den ausländischen Staat nicht relevant ist. Die deutsche FinVerw. erkennt die Abkommensberechtigung der intransparenten ausländischen PersGes grundsätzlich an. Die Einkünfte rechnet sie aber den deutschen Gesellschaftern zu. Die Auffassung der FinVerw. und der h. M. würde u. E. bei einer intransparenten ausländischen PersGes, die funktionale Zuordnung der Wirtschaftsgüter zur Betriebsstätte i. S. v. Art. 7 OECD-MA erfordern, soweit die Freistellungsmethode bzw. im Falle der Anrechnungsmethode die Anrechenbarkeit der ausländischen Steuer begeht wird.

*Beispiel:* Der in Deutschland ansässige Unternehmer D übt seine unternehmerische Tätigkeit in Österreich mittels einer österreichischen GmbH & Co. KG aus, die Werkzeuge produziert. D erwirbt nunmehr eine Beteiligung an einer ertragsstarken schweizerischen KapGes, die Finanzprodukte in Österreich, Deutschland und der Schweiz vertreibt und funktional nicht mit der unternehmerischen Tätigkeit der PersGes zusammenhängt. D will die Beteiligung durch die österreichische GmbH & Co. KG erwerben lassen.

Aus deutscher Sicht würde der Betriebsstättenvorbehalt in diesem Fall nicht gelten. Es würde die Anrechnungsmethode für Dividenden greifen. Deutschland würde die österreichische Steuer auf die Dividenden nicht und die schweizerische Quellensteuer nur bis zur Höhe der im DBA zulässigen Quellensteuer für Dividenden anrechnen. Der Betriebsstättenvorbehalt würde nur greifen, wenn eine funktionale Zuordnung zur PersGes erfolgen könnte. Dies wäre

---

1) Vgl. BMF v. 24.12.1999, IV B 4 – S 1300 – 111/99, BStBl I 1999, 1076 (Betriebsstättenvorbehaltungsgrundsätze); geändert durch BMF v. 20.11.2000, IV B 4 – S-1300 – 222/00, BStBl I 2000, 1509, Tz. 2.4.

2) Vgl. Schaumburg, 2. Aufl. 1998, Rz. 18.60.

denkbar, wenn die schweizerische Kapitalgesellschaft z. B. Teile für die Werkzeugproduktion zuliefern würde und aus der PersGes heraus gesteuert würde. Findet eine funktionale Zuordnung zur Betriebsstätte statt, ist damit nicht gesagt, ob Deutschland die Freistellungsmethode auch für die Dividendenerträge anwendet (→ Rz. 57).

### cc) Grundstücksgesellschaften/Betriebsaufspaltung

Auch bei der Betriebsaufspaltung über die Grenze stellt sich die Frage des Umfangs bzw. des Vorhandenseins einer Betriebsstätte der Besitzgesellschaft und der Zuordnung der Anteile an der Kapitalgesellschaft zum Besitzunternehmen. Da sich Art. 23 A OECD-MA an den Ansässigkeitsstaat wendet, ist diese Frage hier nur für Outbound-Investitionen relevant.

Besteht also z. B. im Konzern eine Betriebskapitalgesellschaft im Ausland und eine Besitzpersonengesellschaft mit im Ausland befindlichem (Grund-)Vermögen oder ist das Eigentum an den die Betriebsaufspaltung vermittelnden Wirtschaftsgütern direkt bei den Anteilseignern der ausländischen Kapitalgesellschaft, könnte sich die Frage ergeben, ob Dividenden oder Veräußerungsgewinne aus den Anteilen der Kapitalgesellschaft im Ansässigkeitsstaat von der Freistellungsmethode erfasst werden.<sup>1)</sup>

Selbst wenn der abkommensrechtliche Betriebsstättenbegriff<sup>2)</sup> des Art. 5 OECD-MA ausnahmsweise erfüllt würde,<sup>3)</sup> wären die Dividendeneinkünfte u. E. abkommensrechtlich nicht geeignet, zusammen mit den Vermietungseinkünften unter Anwendung des Betriebsstättenvorbehaltes als Unternehmensgewinne i. S. d. Art. 7 OECD-MA angesehen zu werden. Eine starke Literaturmeinung geht davon aus, dass der Begriff „Unternehmensgewinne“ abkommensrechtlich auszulegen ist und nationale gesetzlich fiktive Rechtsinstitute, wie z. B. die gewerbliche Prägung nach § 15 Abs. 3 Nr. 2 EStG nicht ausreichen, den Unternehmensbegriff abkommensrechtlich auszufüllen.<sup>4)</sup> Dies gilt u. E. auch für die Betriebsaufspaltung mit der Folge, dass bzgl. der typischen Vermietungseinkünfte keine Unternehmensgewinne i. S. v. Art. 7 Abs. 7 i. V. m. Art. 6 OECD-MA vorliegen können, sondern nur Vermietungseinkünfte i. S. v. Art. 6 OECD-MA.<sup>5)</sup> Überdies wäre eine funktionale Zuordnung der Beteiligung zur – nur ausnahmsweise vorliegenden gewerblichen Vermietungsbetriebsstätte, z. B. bei umfangreicher Überwachungs- und Servicefunktionen – u. E. abkommensrechtlich grundsätzlich nicht möglich. Die Immobilie wäre zwar nach nationalem Recht wesentliche Betriebsgrundlage und damit auch funktional wesentlich für den Betrieb der Betriebskapitalgesellschaft. Umgekehrt wäre aber die Beteiligung funktional nicht der nationalen Betriebsstätte des Besitzunternehmens zuzurechnen. Dies deshalb, weil regelmäßig weder der abkommensrechtliche Begriff der Gewerblichkeit i. S. v. Art. 7 OECD-MA in Abweichung vom nationalen Recht<sup>6)</sup> durch die Vermietungstätigkeit erreicht wird, noch weil im Falle der ausnahmsweisen Überwindung dieser Hürde normalerweise auch keine feste Geschäftseinrichtung i. S. v. Art. 5 OECD-MA in Deutschland vorliegen wird.<sup>7)</sup>

*Beispiel:* Der deutsche Unternehmer A wird in der CR mittels der A s. r. o. einer produzierenden tschechischen Kapitalgesellschaft tätig. Die Grundstücke befinden sich aus haftungsrechtlichen Erwägungen in der A k. s., einer Kommanditgesellschaft, die ebenfalls von A und der Komplementär s. r. o zu 100 % gehalten wird. Die bebauten Grundstücke werden von der k. s. an die Betriebs-s. r. o. vermietet. Angestellte der k. s. bewirtschaften und bewachen das Gelände von einem eigens auf dem Gelände dafür eingerichteten Büro und bieten die Dienste auch Dritten an, so dass nach Art und Umfang der Tätigkeit Gewerblichkeit anzunehmen ist.

1) Zur Beurteilung in Zusammenhang mit dem Aktivitätsvorbehalt vgl. BFH v. 7.8.2002, I R 10/01, BStBl II 2002, 848.

2) Z. B. abhängiger Vertreter nach Art. 5 Abs. 5 OECD-MA durch die Betriebskapitalgesellschaft.

3) Vgl. Schäumburg, 2. Aufl. 1998, 880 Fn. 857.

4) Vgl. Anmerkung FW zum BMF v. 24.9.1999 – IV O 3 – S1301 Ung – 5/99, IStR 2000, 627.

5) Vgl. zum gleichzeitigen Vorliegen von Art. 6 und 7 OECD-MA Anmerkung FW, IStR 2000, 627.

6) Vgl. Wassermeyer in D/W, Art. 7 OECD-MA Rz. 49 (Mai 2000).

7) Vgl. Schmidt in Schmidt, 23. Aufl. 2004, § 15 EStG Rz. 862 m. w. N.

Können die Ausschüttungen der Betriebs-s. r. o. aus deutscher Sicht der k. s. funktional zuge-rechnet werden?

Das Büro ist eine feste Geschäftseinrichtung i. S. d. Art. 5 Abs. 1 OECD-MA. Die Vermietungs-einkünfte unterfallen aus deutscher Sicht Art. 6 OECD-MA. Die Vorschrift des Art. 7 Abs. 7 OECD-MA verweist auf Art. 6 OECD-MA, diese verweist aber nicht zurück auf Art. 7 OECD-MA, wie dies z. B. Art. 10 Abs. 4 OECD-MA vorsieht. Die Einkünfte aus der gewerblichen Dienstleistung sind Art. 7 OECD-MA zuzuordnen. Eine funktionale Zuordnung der Betei-ligung zur PersGes im Rahmen der Betriebsaufspaltung würde DBA-rechtlich erfordern, dass es sich bei der Dividende um Nebenerträge der Betriebsstätte handelt, die nach der Verkehrs-auffassung zu der Tätigkeit gehören, bei der das Schwergewicht der in der PersGes/Betriebs-stätte ausgeübten Unternehmens-tätigkeit liegt. Das ist nicht der Fall, weil die PersGes/Betriebsstätte gewerbliche Dienstleistungen ausübt, während die Kapitalgesellschaft produziert.

## II. Freistellungsmethode in der deutschen Abkommenspraxis

### 1. Schachteldividenden

#### a) Begriff

- 95 Die deutschen DBA enthalten im Methodenartikel fast alle Regelungen, nach denen Dividenden ausländischer Kapitalgesellschaften an inländische (deutsche) Kapitalge-sellschaften von der Besteuerung ausgenommen werden, wenn die vorgegebene Mindestbeteiligung von meist 10 % oder 25 % erfüllt ist (sog. internationales Schachtelpri-vileg) (→ Rz. 106). Regelmäßig ist wie folgt formuliert:

**„Auf Dividenden ist Satz 1 (Freistellungsmethode) nur anzuwenden, wenn die Divi-denden einer in der Bundesrepublik Deutschland ansässigen Kapitalgesellschaft von einer im anderen Vertragstaat ansässigen Gesellschaft gezahlt werden, deren stimm-berechtigte Anteile zu mindestens 10 vom Hundert (oder 25 vom Hundert) der erst-genannten Gesellschaft gehören.“**

- 96 Der **Dividendenbegriff** ist in Art. 10 Abs. 3 OECD-MA definiert (→ Art. 10 OECD-MA Rz. 55 ff.). Daher ist u. E. auch für die Anwendung des Methodenartikels auf diese Definition zurückzugreifen, selbst wenn dadurch teilweise von der FinVerw. nicht erwünschte Ergebnisse entstehen. So sind in vielen von Deutschland abgeschlossenen DBA auch **typisch stillen Beteiligungen** und **partiarische Darlehen** vom Dividenden-begriff des Art. 10 OECD-MA erfasst.<sup>1)</sup> Dies kann im Verhältnis zu Ländern, die solche Rechtsfiguren nicht kennen oder anders beurteilen, dazu führen, dass die auf sie ent-fallenden Vergütungen (Gewinnanteile) dort steuerlich zum Abzug zugelassen wer-den, während diese Vergütungen in Deutschland zusätzlich freizustellen sind.
- 97 In solchen Fällen wird teilweise die Auffassung vertreten, den Dividendenbegriff in Art. 10 Abs. 3 OECD-MA und im Methodenartikel unterschiedlich auszulegen, so dass Deutschland diese Einkünfte nicht freistellen muss.<sup>2)</sup>

*Kritische Stellungnahme:* Unseres Erachtens lässt sich eine solche Auslegung aus dem Abkommen heraus nicht vertreten. Vielmehr muss sich Deutschland an der getroffenen Rege-lung festhalten lassen, auch wenn die Einkünfte im Quellenstaat von der Steuerbemessungs-grundlage abgezogen werden können und in Deutschland nach dem DBA freizustellen sind. Aus dem OECD-partnership-report könnte geschlossen werden, dass nach Vorstellung der OECD bei Entstehung von „weißen Einkünften“ auf Grund von DBA-Regelungen durch eine Quasi-Qualifikationsverkettung<sup>3)</sup> die Nichtbesteuerung beseitigt werden soll. Dies ist aller-dings abzulehnen, da Deutschland die entsprechenden Einkünfte (partiarische Darlehen, stillen Beteiligung etc.) im Abkommen eindeutig und ausdrücklich mit Abschluss des DBA als Divi-denden definiert hat. Insoweit kann u. E. keine Regelungslücke entstehen, die ja Vorausset-zung für eine teleologische Auslegung (Reduktion) wäre. Darüber hinaus ist festzustellen, dass die Steuerfreiheit von Schachteldividenden in den entsprechenden Abkommen regel-

1) Vgl. hierzu ausführlich Schmidt in Grotherr, 2. Aufl. 2003, 1409 ff.

2) Für den atypisch stillen Beteiligten sollen die Vorschriften über die Mitunternehmerschaft (Art. 7 OECD-MA) gelten, die Bezüge des typisch stillen Gesellschafters stellen Zinsen dar (vgl. Tischbirek in Vogel/Lehner, 4 Aufl. 2003, Art. 10 OECD-MA Rz. 165 und 210).

3) Teleologische Reduktion von Art. 23 A Abs. 1 OECD-MA.

mäßig für beide Vertragsstaaten unterschiedlich geregelt sind und Deutschland die Anwendung der Schachtelbefreiung in solchen Fällen hätte einschränken können. Dies ist nicht geschehen. Aus diesem Umstand kann u. E. geschlossen werden, dass eine abweichende Beurteilung im Methodenartikel nicht gewollt war.

Die Regelungen der Schachteldividenden gelten nicht für natürliche Personen und deutsche Personengesellschaften als Anteilseigner/Dividendenempfänger. Die Anforderungen an den Anteilseigner sind in den einzelnen DBA zwar unterschiedlich ausgestaltet, wenden sich aber dennoch stets ausschließlich an körperschaftsteuerpflichtige Gebilde. Während einige Abkommen eine in Deutschland ansässige Kapitalgesellschaft als Anteilseigner fordern, hier also bezugnehmend auf die in § 1 Abs. 1 Nr. 1 KStG aufgeführten Rechtsformen, fordern andere Abkommen lediglich eine in Deutschland ansässige „Gesellschaft“ als Anteilseigner. Durch die Begriffsbestimmung in Art. 3 Abs. 1 Buchst. b OECD-MA sind damit alle juristischen Personen bzw. Rechtsträger, die für die Besteuerung wie juristische Personen behandelt werden, begünstigte Anteilseigner im Sinne der Dividendenfreistellung.

Die deutsche FinVerw. hat für alle DBA – unabhängig von der konkreten Fassung – den persönlichen Anwendungsbereich auch auf körperschaftsteuerpflichtige Personenvereinigungen, Vermögensmassen und Stiftungen ausgeweitet.<sup>1)</sup>

Die deutsche Abkommenspraxis für Schachteldividenden hat allerdings nach dem gegenwärtigen Körperschaftsteuerrecht nur noch in Einzelfällen Bedeutung, da § 8b Abs. 1 KStG eine (weiter gehende) unilaterale Befreiung vorsieht, welche die abkommensrechtliche Befreiungsmethode insoweit ins Leere laufen lässt (im Einzelnen → Rz. 107).

In einigen von Deutschland abgeschlossenen DBA ist Voraussetzung für die Inanspruchnahme der Schachtelbefreiung, dass die Dividenden **unmittelbar bezogen** werden. Werden in diesen Fällen die Dividenden unter Zwischenschaltung einer PersGes bezogen, greift die DBA-Schachtelbefreiung nicht. Dies ergibt sich aus dem Abkommenstext. Die Tatsache, dass die PersGes nach dem Recht des Anwenderstaates (eventuell auch zusätzlich nach dem Recht des Quellenstaates) transparent behandelt wird, ist hierbei unerheblich, da es nach abkommensrechtlichen Wertungen auf den **beneficial owner** ankommt. Personengesellschaften erfüllen die abkommensrechtliche Voraussetzung eines beneficial owners.

Aber auch bei DBA, die das Erfordernis der Unmittelbarkeit nicht explizit enthalten, lässt die Rspr. und herrschende Lehre die Zwischenschaltung einer PersGes oder eine andere mittelbare Beteiligung nicht ausreichen.<sup>2)</sup> Dies gilt u. E. allerdings nur dann, wenn die Anteile an der ausländischen Kapitalgesellschaft nicht nach § 39 AO dem Anteilseigner nach deutschem Steuerrecht direkt zugerechnet wird, wie dies etwa bei einer vermögensverwaltenden PersGes der Fall ist.<sup>3)</sup> Hingegen ist bei der Zwischenschaltung einer gewerblichen PersGes das **Unmittelbarkeitsfordernis** nicht erfüllt, so dass die DBA-Schachtelbefreiung nicht angewandt werden kann.

Nach den Regelungen einiger von Deutschland abgeschlossenen DBA muss die Dividende von einer im Ausland **ansässigen Gesellschaft** stammen. Den Begriff „ansässige Gesellschaft“ regelt das jeweilige DBA entsprechend der Art. 3 und Art. 4 OECD-MA. In aller Regel sind dies körperschaftsteuerpflichtige Gebilde mit Sitz und/oder

1) Vgl. BMF v. 30.12. 1983, IV C 5 – S 1300 – 386/83, DStZ/E 1984, 19; Wassermeyer in D/W, Art. 23A OECD-MA Rz. 55 (Oktober 2002); a. A offenbar Grotherr in B/H/G/K, Art. 23 A/B OECD-MA Rz. 85 (März 2002).

2) Vgl. BFH v. 15.6.1988, II R 224/84, BStBl II 1988, 761 m. w. N.; anders für die Gewerbesteuer, bei der eine mittelbare Beteiligung ausreicht, vgl. BFH v. 17.5.2000, I R 31/99, IStR 2001, 88. Offen ist u. E., ob diese Rspr. auch Auswirkung auf die Auslegung des Methodenartikels hat, wenn im jeweiligen DBA die Unmittelbarkeit nicht ausdrücklich gefordert wird. Eine solche Interpretation wäre u. E. möglich. Vgl. auch Vogel in Vogel/Lehner, 4. Aufl. 2003, Art. 23 OECD-MA Rz. 99: Entstehung der Steuer auf die Dividenden. Eine Gleichstellung von mittelbaren und unmittelbaren Beteiligung ist ausgeschlossen (vgl. BFH v. 19.2.1975, I R 26/73, BStBl II 1975, 585).

3) Vgl. BFH v. 2.9.1992, XI R 21/91, BStBl II 1993, 671.

98

99

100

101

102

103

Geschäftsleitung im Quellenstaat. Sofern eine PersGes im Ausland körperschaftsteuerpflichtig ist, kann sie nach dem jeweiligen DBA ansässige Gesellschaft und damit abkommensberechtigte Person sein, wenn man – wie die inzwischen herrschende Meinung – die Beurteilung nach dem Recht des Sitzstaates der Gesellschaft vornimmt und auch auf den anderen Anwenderstaat durchschlagen lässt. Stellt man dagegen auf das Recht des jeweiligen Anwenderstaates (z. B. Deutschland) ab, kommt man für ausländische Personengesellschaften, die in ihrem Sitzstaat körperschaftsteuerpflichtig sind, nicht zu dem Ergebnis, diese als ansässige Gesellschaft zu betrachten. Die Schlussfolgerungen hieraus sind zwar umstritten, für die Anwendung der Schachtelbefreiung jedoch praktisch nahezu unbedeutend.

- 104** In jedem Fall sind aber Dividenden von Gesellschaften, die nach dem **Rechtstypenvergleich** aus deutscher Sicht als **Kapitalgesellschaften** beurteilt werden, von der **Schachtelbefreiung** erfasst. Unseres Erachtens sind auch Dividenden von im Ausland steuerpflichtigen Personengesellschaften erfasst, wenn nicht ausdrücklich eine Kapitalgesellschaft als Beteiligungsgesellschaft gefordert werden. In vielen deutschen DBA wird aber ausdrücklich eine Kapitalgesellschaft als Beteiligungsgesellschaft gefordert. Nur wenn man in unserem Sinne differenziert, sind die unterschiedlichen Abkommenstexte verständlich. Dies insbes. vor dem Hintergrund, dass viele Länder Personengesellschaften zwar der Körperschaftsteuer unterwerfen, sie zivilrechtlich aber nicht als Kapitalgesellschaften einstufen. Praktische Bedeutung hat diese Unterscheidung innerhalb des Schachtelprivilegs allerdings kaum, weil Deutschland entweder eine nach dem DBA steuerfreie Dividende oder aber mangels Dividendenfähigkeit der Gesellschaft eine nicht steuerbare Entnahme annehmen muss. Bei Anwendung des nationalen deutschen Rechts handelt es sich dann in jedem Fall um eine nicht steuerbare Entnahme, wenn die ausländische Gesellschaft nach dem Rechtstypenvergleich als PersGes beurteilt wird.

*b) Mindestbeteiligung*

- 105** Nach dem DBA ist die Schachtelbefreiung anzuwenden, wenn eine Dividende von einer im Quellenstaat ansässigen Gesellschaft gezahlt wird und die in Deutschland ansässige Kapitalgesellschaft über die im DBA geforderten Anteile oder Stimmrechte verfügt. Nach dem Wortlaut der DBA liegt es nahe, die Beteiligungsquote auf den Zeitpunkt des Geldflusses bzw. der Verfügung über den Geldfluss abzustellen.<sup>1)</sup> Teilweise wird aber gefordert, zu differenzieren, ob der Dividendenempfänger Überschusseinkünfte erzielt oder bilanziert. Im letzteren Fall soll nach dieser Auffassung auf die wirtschaftliche Verfügungsmacht und damit auf den Gewinnverwendungsbeschluss abzustellen sein.<sup>2)</sup> Die Unterscheidung zwischen abkommensrechtlichen Überschuss- und Gewinneinkünften ist ständige Rspr.<sup>3)</sup>

*Kritische Stellungnahme:* Da in Art. 10 Abs. 1 OECD-MA ausdrücklich auf die Zahlung abgestellt wird, halten wir die Auffassung von Vogel, der auf das Entstehen der Quellensteuer abstellt, zwar im Sinne einer Auslegung aus dem Abkommen heraus für vertretbar, aber nicht mit der Rspr. des BFH<sup>4)</sup> und der herrschenden Meinung<sup>5)</sup> vereinbar.

- 106** Die deutsche Abkommenspraxis sieht regelmäßige Mindestbeteiligungen von 25 % vor, in neueren Abkommen meist nur noch 10 %. Die Beteiligungsquote muss im Zeitpunkt der Zahlung bzw. dem Zeitpunkt des Verfügens über den Anspruch erfüllt sein.

---

1) Vgl. Vogel in Vogel/Lehner, 4. Aufl. 2003, Art. 23 OECD-MA Rz. 99.

2) Grotherr in B/H/G/K, Art. 23 OECD-MA Rz. 101 (März 2002); Wassermeyer in D/W, Art. 23A OECD-MA Rz. 55 (Oktober 2002).

3) Vgl. BFH v. 16.3.1994, I R 42/93, BStBl II 1994, 799; v. 9.4.1997, I R 178/94, BStBl II 1997, 657; v. 29.3.2000, I R 15/99, BStBl II 2000, 577.

4) BFH v. 7.11.2001, I R 3/01, IStB 2002, 166.

5) Wassermeyer in D/W, Art. 23 OECD-MA Rz. 55 (Oktober 2002); Schuch, 223 ff.; Grotherr in B/H/G/K, Art. 23 OECD-MA Rz. 101 (März 2002).

c) Verbliebene Bedeutung des Art. 23 A/B OECD-MA im gegenwärtigen  
Körperschaftsteuersystem – Gewerbesteuersystem

Nach der Einführung des neuen Körperschaftsteuersystems und der unilateralen Befreiung der Dividenden nach § 8b Abs. 1 KStG hat die abkommensrechtliche Befreiung an Bedeutung verloren, weil im KStG alle Dividenden unabhängig von Mindestbeteiligung, Besitzzeit oder Aktivität der ausschüttenden Gesellschaft von der Körperschaftsteuer befreit sind. Gleichwohl bleibt die **abkommensrechtliche Befreiung** als **Rückfalllösung** relevant, wenn die unilaterale Befreiung (ausnahmsweise) nicht gewährt wird. So sieht § 8b Abs. 7 KStG für dort bestimmte Banken und Finanzdienstleistungsunternehmen die Steuerpflicht der Dividenden und Veräußerungsgewinne vor, wenn sie dem Erzielen eines kurzfristigen Eigenhandelserfolges dienen. Für Dividenden greift in diesem Falle die Befreiung für DBA-Schachtelbeteiligungen, wenn die im DBA genannte Mindestbeteiligung erfüllt ist, da die Vorschrift des § 8b Abs. 7 KStG nicht als treaty override ausgestaltet ist.

Weiterhin Bedeutung hat die Vorschrift für deutsche KapGes bei der Ermittlung des **Gewerbeertrages**, da die Gewerbesteuer regelmäßig in den sachlichen Anwendungsbereich der von Deutschland abgeschlossenen Abkommen fällt (Art. 2 OECD-MA). Sofern die unilaterale Steuerbefreiung nach § 8 Nr. 5 i. V. m. § 9 Nr. 7 GewStG nicht greift, etwa wenn eine Beteiligung während des VZ erworben und noch im gleichen VZ eine Gewinnausschüttung vorgenommen wurde, ist § 9 Nr. 7 GewStG nicht erfüllt, weil dort eine Beteiligung seit Beginn des Erhebungszeitraumes gefordert wird. Die **DBA-Schachtelbefreiung** schafft in diesen Fällen Abhilfe und führt zur **Gewerbesteuерfreiheit** der nach dem **DBA steuerbefreiten Gewinnausschüttung**. Da § 9 Nr. 2 a GewStG für die Kürzung inländischer Dividenden in zeitlicher Hinsicht lediglich eine Beteiligung zu Beginn des Erhebungszeitraumes fordert, ist die Vorschrift des § 9 Nr. 7 GewStG, die eine Beteiligung seit Beginn (bis zum Ende) des Erhebungszeitraumes fordert, u. E. für Beteiligungen mit Sitz innerhalb der EU nicht mit höherrangigem EU-Recht vereinbar. Zudem liegt im Anwendungsbereich der Mutter-/Tochterrichtlinie u. E. ein Verstoß gegen Art. 4 Abs. 1 der Richtlinie Nr. 90/435 vor, nach der eine Besteuerung im Staat der Muttergesellschaft entweder nicht erfolgen darf oder nur unter Anrechnung der ausländischen Steuern.

Gewinnausschüttungen, die die Voraussetzungen der Schacheldividende erfüllen, fallen nach h. M.<sup>1)</sup> nicht in den Anwendungsbereich der Hinzurechnung nach § 8 Nr. 5 GewStG, weil das DBA Vorrang hat und die Vorschrift nicht als treaty override ausgestaltet ist. Die von Sarrazin<sup>2)</sup> vertretene Auffassung, nach der die nationale Befreiungsnorm nach § 8b Abs. 1 KStG und damit auch § 7 Satz 1 GewStG dem DBA vorging, ist wenig überzeugend. Dass Abkommensrecht dem nationalen Recht gegenüber als lex specialis regelmäßig Vorrang genießt, jedoch durch eine noch speziellere oder jüngere nationale Vorschrift im Wege des treaty override beseitigt werden kann, ist noch herrschende Meinung (→ Rz. 236). Voraussetzung dafür ist jedoch, dass ein gesetzgeberischer Wille zur Abkommensverdrängung feststellbar ist.<sup>3)</sup> Bei § 8 Nr. 5 i.V.m § 9 Nr. 7 und 8 GewStG ist ein solcher gesetzgeberischer Wille gerade nicht feststellbar. Insofern bleibt die abkommensrechtliche Befreiung neben den nationalen nach § 8b Abs. 1 KStG erhalten. Wird im Gewerbesteuergesetz – ohne dies gesetzgeberisch zum Ausdruck zu bringen – die Befreiung nach § 8b Abs. 1 KStG für Gewerbesteuerzwecke teilweise wieder zurückgenommen, schützt die DBA-Regelung im Rahmen ihres Regelungsbereichs dennoch weiterhin.

*Beispiel:* Eine deutsche GmbH (Wj = Kj) ist seit 1.3.03 zu 60 % an einer japanischen KapGes beteiligt. Die japanische KapGes beschließt am 1.9.03 eine Gewinnausschüttung, die noch im selben Monat vollzogen wird.

1) Vgl. z. B. Prinz/Simon, DStR 2002, 149; Hass, DB 2002, 549; a. A. Sarrazin in Lenski/Steinberg, § 8 Nr. 5 Rz. 29.

2) Vgl. Sarrazin in Lenski/Steinberg, § 8 Nr. 5 Rz. 29.

3) Vgl. Schaumburg, 2. Aufl. 1998, Rz. 16.42.

Da die Voraussetzungen der abkommensrechtlichen Schachtfreistellung erfüllt sind, muss die Ausschüttung in Deutschland nach dem → DBA Japan steuerfrei gestellt werden. Die Dividendenstrafe nach § 8 b Abs. 5 KStG greift allerdings. Für die Körperschaftsteuer ergibt sich das auch aus § 8b Abs. 1 KStG. Die gewerbesteuerliche Kürzungsvorschrift des § 9 Nr. 7 GewStG ist mangels Beteiligung seit Beginn des Erhebungszitraumes nicht anwendbar. Eine Hinzurechnung nach § 8 Nr. 5 GewStG ist dennoch ausgeschlossen, da das Abkommen Vorrang hat. Hinweis: Bei mittelbaren Beteiligungen ist das DBA-Schachtelpivilieg i. d. R. nicht anwendbar. Folglich käme es dann zur gewerbesteuerlichen Hinzurechnung.

- 110** Sofern nach dem DBA eine Mindestbeteiligung von über 10 % gefordert wird, erweitert § 9 Nr. 8 GewStG unilateral die DBA-Freistellung für Gewerbesteuerzwecke auf Beteiligungen bereits ab 10 %, obwohl das abkommensrechtliche Schachtelpivilieg eine höhere Beteiligung fordert. Fraglich ist allerdings, ob die Vorschrift des § 9 Nr. 8 GewStG in der Fassung der Bekanntmachung vom 15.10.2002 überhaupt noch einen Anwendungsbereich hat. Der denkbare verbleibende Anwendungsbereich könnte dann gegeben sein, wenn die Voraussetzungen des § 9 Nr. 8 GewStG erfüllt sind, die abkommensrechtliche Mindestbeteiligung für die Schachteldividende aber noch nicht. In der Literatur wird dies in Zweifel gezogen, weil in der Kürzungsvorschrift eine Kürzung vom Gewinn i. S. d. § 7 GewStG vorgesehen ist. Die Vorschrift des § 7 GewStG ist mit dem Begriff Gewerbeertrag überschrieben. Dabei ist der Gewerbeertrag als einkommensteuerlicher bzw. körperschaftsteuerlicher Gewinn vermehrt und vermindert um die Beträge der §§ 8 und 9 GewStG definiert. Technisch ist die Ausschüttung im körperschaftsteuerlichen Einkommen i. S. d. § 7 GewStG wegen § 8b Abs. 1 KStG nicht enthalten. Die Hinzurechnung nach § 8 Nr. 5 GewStG muss erfolgen, weil einerseits die DBA-Freistellung begründende Beteiligungshöhe nicht erreicht wird und die Hinzurechnungsvorschrift des § 8 Nr. 5 GewStG im Falle der Kürzungsmöglichkeit des § 9 Nr. 8 GewStG die Hinzurechnung nicht verhindert. Bei einer wörtlichen Auslegung könnte man deshalb zu dem Ergebnis kommen, die Vorschrift des § 9 Nr. 8 GewStG ginge ins Leere, weil die Ausschüttung in dem Gewinn nach § 7 GewStG nicht enthalten und somit der Kürzungsvorschrift die Basis entzogen wäre. Im Ergebnis hätte daher § 9 Nr. 8 GewStG keinen Anwendungsbereich. Ein solches Ergebnis gilt es u. E. zu vermeiden. Deshalb ist es im Wege einer teleologischen Auslegung möglich, ein Ergebnis zu erreichen, das dem bisherigen Verständnis der Vorschrift entspricht und somit die Gewährung der Schachtfreistellung auch für Beteiligungen von mindestens 10 % sicherstellt. Die OFD Koblenz geht in einer Verfügung vom 11.9.2003 offensichtlich von einer Fortgeltung des § 9 Nr. 8 GewStG aus.<sup>1)</sup> Dies könnte bedeuten, dass bei einem Unterschreiten der höheren DBA-Beteiligungsgrenze dennoch die gewerbesteuerliche Kürzung möglich ist, so lange die in § 9 Nr. 8 GewStG verlangte Mindestbeteiligung von 10 % gegeben ist.

**Beratungshinweis:** Die Literaturauffassungen zu § 9 Nr. 8 GewStG sind umstritten. Da bei einer Beteiligung von lediglich 10 % regelmäßig kein Einfluss auf die Ausschüttungspolitik bestehen wird, kann u. E. diese Position in den Steuererklärungen eingenommen werden. Soweit Einwirkungsmöglichkeiten auf die Ausschüttungspolitik bestehen, empfiehlt sich im Vorfeld die Einholung einer verbindlichen Auskunft.

**Beispiel:** Die in Deutschland ansässige A-GmbH hält seit 2.1.2003 erstmals 10 % der Anteile an der US-Inc., die auch 10 % der Stimmrechte repräsentieren. Die US-Inc. nimmt am 30.9.2003 eine Gewinnausschüttung vor. Alternative: Die Anteile bestehen an einer Ltd. mit Sitz in Großbritannien.

Das → DBA Vereinigte Staaten sieht für die Gewinnausschüttung eine Schachtfreibefreiung vor, weil die Mindestbeteiligung von 10 % erfüllt ist. Für Körperschaftsteuerzwecke ergibt sich die Freistellung bereits aus § 8b Abs. 1 KStG. Die Gewinnausschüttung ist bei der A-GmbH nach §§ 7, 8 Nr. 5 i. V. m. § 9 Nr. 8 GewStG von der Gewerbesteuer befreit, wenn man den Ver-

1) OFD Koblenz v. 11.9.2003, G – 1422/G – 1425A – St 33 2, UM 2003, 123.

weis des § 9 Nr. 8 GewStG auf § 7 GewStG so versteht, dass in § 7 GewStG auch schon die Erhöhungen des § 8 GewStG enthalten sind. Dies gilt bei unveränderter Beteiligungshöhe auch für die Gewinnausschüttungen der folgenden Jahre, auch wenn die in § 9 Nr. 7 GewStG dargestellten Aktivitätsfordernisse nicht nachgewiesen werden können. Würde die Beteiligung der A-GmbH an einer englischen Ltd. bestehen, würde auf Grund der im → DBA Vereinigtes Königreich für die Freistellung geforderten Mindestbeteiligung von 25 % (Art. XVIII) zunächst keine DBA-Schachtelbefreiung bestehen. § 9 Nr. 8 GewStG erweitert aber den DBA-Anwendungsbereich diesbezüglich auch auf Beteiligungen ab 10 %, so dass die Gewinnausschüttung im Ergebnis sowohl körperschaftsteuerfrei (§ 8 b Abs. 1 KStG) als auch gewerbesteuerfrei (DBA i. V. m. § 9 Nr. 8 GewStG) ist, wenn man den Verweis des § 9 Nr. 8 GewStG auf § 7 GewStG so versteht, dass in § 7 GewStG auch schon die Erhöhungen des § 8 GewStG enthalten sind.

Auch bei einer schon längerfristig bestehenden Beteiligung kann die DBA-Freistellung für Schachteldividenden in Verbindung mit § 9 Nr. 8 GewStG einschlägig sein. Enthält doch § 9 Nr. 7 GewStG für Beteiligungen an Nicht-EU-Gesellschaften einen **Aktivitätsvorbehalt**, der sich nach § 8 Abs. 1 AStG richtet. Enthält das jeweilige DBA keinen Aktivitätsvorbehalt (z. B. → DBA Vereinigte Staaten, → DBA Kanada) oder einen mit weniger strengen Anforderungen als das AStG, so führt die Schachtelbefreiung nach dem DBA – evtl. in Verbindung mit § 9 Nr. 8 GewStG – zur Steuerbefreiung, wenn die Voraussetzungen der Vorschriften im Übrigen erfüllt sind. 111

Sofern eine gewerbesteuerliche Befreiung von Gewinnausschüttungen scheitert (z. B. wegen fehlender Mindestbeteiligung), kann die nach den DBA gezahlte und keinem Ermäßigungsanspruch mehr unterliegende ausländische Quellensteuer u. E. auf die Gewerbesteuer angerechnet werden, weil dann die Anrechnungsmethode nach dem DBA greift.<sup>1)</sup> Da bei natürlichen Personen als Dividendenempfänger die ausländische Quellensteuer grundsätzlich auf die Einkommensteuer anrechenbar ist und eine doppelte Anrechnung insoweit ausscheidet, wird diese Möglichkeit der Anrechnung vor allem bei KapGes als Dividendenempfänger von nicht gewerbesteuerbefreiten Dividenden genutzt werden können. 112

Da in Deutschland (derzeit) weder Vermögensteuer noch Gewerbekapitalsteuer erhoben wird, entfallen die im DBA hierfür vorgesehenen Steuerbefreiungen im innerstaatlichen deutschen Steuerrecht gegenwärtig keine Wirkung. 113

## 2. Betriebsstätten

### a) Aktivitätsvorbehalt

#### aa) Allgemeiner Anwendungsbereich

In vielen deutschen DBA sind – für die Abkommensanwendung durch Deutschland – **Aktivitätsvorbehalte** enthalten, die die Anwendung der Freistellungsmethode für bestimmte Einkünfte („passive Einkünfte“) ausschließen. Dies gilt vor allem auch für fast alle neuen DBA (vgl. z. B. die DBA mit den baltischen Staaten und → DBA Polen; Ausnahme: → DBA Österreich). Hintergrund dieser Regelung ist, nur solche Auslandseinkünfte auf dem – zumeist niedrigeren – ausländischen Steuerniveau zu belassen, die im volkswirtschaftlichen Sinne „gute“, nämlich produktive bzw. aktive Einkünfte sind und einer gewissen Kapitalinvestition sowie eines unternehmerischen Engagements in Bezug auf Kapitaleinsatz und einer gewissen Nähe zur jeweiligen Volkswirtschaft bedürfen. Damit ist der Aktivitätsvorbehalt – wie die switch-over-Klausel (→ Rz. 152 ff.) – ein Korrektiv der Freistellungsmethode und insoweit eine Bewegung hin zur Abkommenspolitik der Staaten, die generell die Anrechnungsmethode verwenden. 114

Die Aktivitätsvorbehalte finden sich oft nicht im Abkommenstext selbst, sondern in **Schlussprotokollen** oder **Notenwechseln**. Sie sind aber dadurch ebenfalls Teil des Abkommens und daher zu beachten (→ Einf. OECD-MA Rz. 18 f.). 115

1) Vgl. Vogel in Vogel/Lehner, 4. Aufl. 2003, Art. 23 OECD-MA Rz. 132; Wassermeyer in D/W, Art. 23 A OECD-MA Rz. 104 (Oktober 2002).

## bb) Vereinbarkeit mit EU-Recht

- 116** Aktivitätsklauseln diskriminieren Einkünfte, hier die passiven Einkünfte. Damit ist – zumindest innerhalb der EU – die Vereinbarkeit mit primärem EG-Recht, insbes. mit der Kapitalverkehrsfreiheit (Art. 56 EG) und wohl auch der Niederlassungsfreiheit (Art. 43 EG) fraglich und u. E. nicht zu rechtfertigen.<sup>1)</sup> Zwar enthalten von den „alten“ EU-Ländern „nur“ die → DBA Finnland, → DBA Portugal und → DBA Spanien einen Aktivitätsvorbehalt. Aber in den Abkommen mit den im Mai 2004 beigetretenen Ländern (wie z. B. → DBA Polen, → DBA Tschechien, → DBA Ungarn) ist die Aktivitätsklausel ausnahmslos enthalten.

*Kritische Stellungnahme:* Im Verhältnis zu EU-Ländern verstoßen Aktivitätsvorbehalte im DBA u. E. gegen EU-Recht und können deshalb seitens der Bundesrepublik Deutschland nicht aufrecht erhalten werden.

## cc) Praktische Bedeutung der Aktivitätsklausel

- 117** Der Anwendungsbereich des Aktivitätsvorbehaltes im DBA hat sich mit Einführung des neuen Körperschaftsteuersystems für Schachteldividenden auf die Gewerbesteuer reduziert (→ Rz. 108). Da das AStG aber als treaty override verstanden wird (§ 20 AStG), sind bei nach dem AStG niedrig besteuerten Tochterkapitalgesellschaften mit passiven Einkünften nach Streichung des § 10 Abs. 5 AStG die Regelungen des AStG unabhängig vom DBA zu beachten. Im Rahmen des Schachtelprivilegs für Dividenden spielt – im Gegensatz zu dem bei Betriebsstätten – das zeitliche Moment insoweit eine Rolle, als für die Überprüfung der Aktivitätsvoraussetzungen zwei Zeitpunkte in Frage kommen. Einerseits könnte auf den Zeitraum der Gewinnerzielung abgestellt werden, andererseits auf den Zeitraum, für den die Ausschüttung erfolgt. In der Literatur wird in Anlehnung an A 76 Abs. 10 KStR 1995 ein Abstellen auf den Zeitraum, für den die Gewinnausschüttung erfolgt, gefordert.<sup>2)</sup>

*Kritische Stellungnahme:* Dies ist u. E. sachgerecht und praktikabel, weil ansonsten die Aktivitäten im Jahr der Gewinnentstehung ggf. über Jahre im Detail dokumentiert werden müssten. Es ist aber nicht zu erkennen, dass diese in A 76 Abs. 10 KStR zu § 26 KStG niedergelegte Verwaltungsauffassung die nachträgliche Umqualifizierung von passiven Gewinnen durch spätere aktive Tätigkeiten zulässt.

- 118** Im Übrigen hat der Aktivitätsvorbehalt im DBA vor allem für Gewinne ausländischer Betriebsstätten und PersGes Bedeutung, für die im Falle des Nichterfüllens lediglich die Anrechnungsmethode, statt der Freistellungsmethode, gilt. Da mit dem StVerg-AbG das AStG auch für einfache passive Tätigkeiten auf Personengesellschaften und Betriebsstätten ausgedehnt wurde, ist in diesen Fällen auch bei Nichtvorhandensein eines Aktivitätsvorbehaltes im DBA, der Aktivitätsvorbehalt nach dem AStG (§ 20 Abs. 2 AStG) zu beachten, der im Falle einer Niedrigbesteuerung als treaty override Vorrang hat. Jedoch ist u. E. der Aktivitätsvorbehalt nach dem AStG europarechtlich für DBA mit EU-Staaten im Hinblick auf die Kapitalverkehrsfreiheit und Niederlassungsfreiheit nicht haltbar (→ § 20 AStG Rz. 39 ff.).

## dd) Aktivitätsvorbehalte und Außensteuergesetz

- 119** Die Aktivitätsvorbehalte in den von Deutschland abgeschlossenen DBA sind sehr unterschiedlich ausgestaltet und teilweise bedeutend enger gefasst als die der § 8, § 10 Abs. 6 Satz 2 Halbsatz 2 AStG. Teilweise verweisen sie auch auf das AStG, teilweise sind sie bedeutend weiter gefasst als das AStG.
- 120** Da das AStG der Fassung des StVergAbG<sup>3)</sup> für ausländische PersGes und Betriebsstätten im niedrig besteuerten Ausland als treaty override dem DBA gegenüber vorrangig ist, bedeutet dies, dass die DBA mit großzügigeren Aktivitätsvorbehalten als das AStG von diesem verdrängt werden kann. Insofern entfaltet das DBA nur Wirkung, wenn

1) Vgl. auch Kessler/Spengel, DB 2003, Beilage 5, 9 m. w. N.

2) Grother in B/H/G/K, Art. 23 OECD-MA Rz. 55 (März 2002).

3) Aufgehoben durch StVergAbG v. 16.5.2003, BGBl. I 2003, 660 = BStBl I 2003, 321.

der Aktivitätsvorbehalt im DBA strenger ist, als die Aktivitätserfordernisse nach dem AStG, vorausgesetzt dieses ist auf Grund einer Niedrigbesteuerung überhaupt anwendbar. Liegt keine niedrige Besteuerung im Ausland vor, so verbleibt es beim Aktivitätsvorbehalt im jeweiligen DBA. Ein weiterer Unterschied zwischen den meisten Aktivitätsvorbehalten nach DBA und nach AStG besteht darin, dass bei Nichterfüllung das DBA vielfach insgesamt zur Anrechnungsmethode übergeht, während bei passiven Tätigkeiten nach AStG die Freistellung nur insoweit nicht greift, als passive Einkünfte vorliegen.

Für die Hinzurechnungsbesteuerung nach §§ 7 ff. AStG haben die Aktivitätsvorbehalte in den DBA keine Wirkung mehr, da § 10 Abs. 5 AStG mit Wirkung ab VZ 2003 aufgehoben wurde.<sup>1)</sup> Die Frage, ob Aktivitäten von ausländischen KapGes bei deutschen Anteilseignern der Hinzurechnungsbesteuerung unterliegen, ist demzufolge ausschließlich nach dem AStG zu beantworten (hierzu → Vor §§ 7–14 AStG Rz. 10 ff., 16 ff.).

*b) Ausgestaltung der Aktivitätsvorbehalte im Einzelnen und Auslegungsprobleme*

*aa) Ausgestaltung von Aktivitätsvorbehalten*

Die DBA mit den strengsten Anforderungen hinsichtlich des Aktivitätsvorbehaltens sind zumeist so ausgestaltet, dass nur der Kernbestand aktiver Tätigkeiten zu nicht schädlichen Einkünften führt. Eine solche Klausel würde nur folgende Tätigkeiten als begünstigt enthalten:

**„Herstellung und Verkauf von Gütern und Waren, technische Beratung oder technische Dienstleistung oder Bank- oder Versicherungsgeschäfte“**

Einnahmen aus anderen Tätigkeiten sind schädlich, qualifizieren sich also nicht für die Freistellungsmethode, es sei denn sie können als Nebenerträge aus aktiven Tätigkeiten beurteilt werden.

(Fortsetzung Seite 61)

1) Aufgehoben durch StVergAbG v. 16.5.2003, BGBl. I 2003, 660 = BStBl I 2003, 321.



**Beratungshinweis:** Damit sind oft typische gewerbliche bzw. sogar der Handwerksordnung unterliegende Berufe, wie z.B. Friseure nicht begünstigt. In der praktischen Handhabung zeigt es sich jedoch immer wieder, dass in solchen Fällen die FinVerw. großzügig verfahrt bzw. sachliche Unbilligkeitsgesichtspunkte gelten lässt, so lange die konkrete Tätigkeit dem Aktivitätskatalog des § 8 Abs. 1 AStG genügt. Es ist daher empfehlenswert, sich im Vorfeld mit der zuständigen FinBeh. (ggf. unter Einbeziehung der OFD) ins Benehmen zu setzen, um eventuell eine verbindliche Auskunft zu erhalten.

Wirtschaftlich zusammengehörende Tätigkeiten sind auch steuerlich einheitlich im Sinne einer funktionalen Betrachtungsweise zu beurteilen.<sup>1)</sup>

124

Wie unter → Rz. 57 ausgeführt, wich der BFH in einem Urteil zum → DBA Schweiz von der bisher dominierenden funktionalen Betrachtungsweise ab.<sup>2)</sup> Nach dieser Entscheidung sind gemischte **Betriebsstätteneinkünfte** in aktive und passive Einkünfte **aufzuteilen**. Aktive Einkünfte resultieren aus einer im Aktivitätskatalog des Abkommens enthaltenen aktiven Tätigkeit, während die passiven Einkünfte bzw. sonstigen Unternehmensgewinne Dividenden, Zinsen und Lizenzen umfassen. Insbesondere Beteiligungserträge (Dividenden) seien – selbst dann, wenn durch die Beteiligung der Bestand der Betriebsstätte gesichert werde – passiver Natur und nicht von der Besteuerung freizustellen.

125

In verschiedenen DBA wird der Dienstleistungsbegriff nicht auf technische Dienstleistungen beschränkt, sondern findet auf alle Dienstleistungen Anwendung. Soweit in diesen Fällen das AStG anwendbar ist, sind die dortigen Einschränkungen zu beachten und vorrangig. Die Herstellung und der Verkauf von Gütern und Waren werden bei entsprechend formulierten Aktivitätsvorbehaltens als unschädlich gewertet. Bei typischen **traditionellen Auslandsinvestitionen** von Unternehmen bereitet die Auslegung der Formulierung „Herstellung und Verkauf von Waren und Gütern“ kaum Schwierigkeiten. Bei der Beurteilung von anderen Aktivitäten kann dies im Einzelfall jedoch erhebliche Probleme bereiten.

126

**Beispiel:** Unternehmer A beabsichtigt im DBA-Land mit Aktivitätsklausel („Herstellung und Verkauf von Gütern und Waren, technische Beratung oder technische Dienstleistung oder Bank- oder Versicherungsgeschäfte“) und nicht niedriger Besteuerung eine Windkraftanlage zur Stromgewinnung und Einspeisung in das örtliche Stromnetz errichten zu lassen. Es stellt sich die Frage, ob diese Betätigung zu aktiven Einkünften i. S. d. DBA führt, wenn die Vorfrage des Vorliegens einer Betriebsstätte i. S. d. Art. 5 OECD-MA bejaht wird.

Da weder Waren noch Güter im BGB legal definiert sind und die Begriffe als Bestandteil des Sachenbegriffes (§ 90 BGB) zu verstehen sein könnten, der auf körperliche Gegenstände abzielt, wäre eine Beurteilung von Stromerzeugung als passive Tätigkeit denkbar. Unseres Erachtens ist jedoch mit der BGH-Rspr. zu Schadensersatzleistungen bei Strom hier eine weite Auslegung vorzunehmen, so dass die Stromerzeugung als aktive Tätigkeit zu beurteilt ist.

127

Der Begriff **technische Dienstleistung** ist als Teilmenge der Dienstleistung vor allem von **kaufmännischen Dienstleistungen** und der **Überlassung von Know-how abzugrenzen**. Technische Dienstleistungen sind dadurch geprägt, dass der Leistende sein Know-how bei der Erbringung seiner Dienstleistungen nutzt; das Know-how geht in der Dienstleistung also unter. Sie umfassen u. E. insbesondere Reparaturen, Instandhaltung und Einrichtung von Maschinen, Geräten, Anlagen etc. durch entsprechend ausgebildetes Personal. Darüber hinaus fallen unter diesen Begriff alle Dienstleistungen, die technisches Know-how als wesentliches Leistungselement enthalten, wie z. B.

- 1) Menck in Blümich, § 8 AStG Rz. 25 (Oktober 1997); BMF v. 14.5.2004, IV B 4 – S 1340 – 11/04, BStBl I 2004, Sondernummer 1/2004, Tz. 8.0.2.
- 2) Vgl. BFH v. 7.8.2002, I R 10/01, BStBl II 2002, 848; zur Entwicklung der Rspr. und Würdigung der aktuellen Entscheidung vgl. ausführlich Strunk/Kaminski, IStR 2003, 181 ff.

Qualitätssicherung, Planung von Anlagen, Fertigungssteuerung, Exploration, usw.<sup>1)</sup> Im Know-how-Vertrag erklärt sich der Leistende bereit, dem Leistungsempfänger spezielle Kenntnisse und Erfahrungen zu dessen Nutzung zu übermitteln, die nicht allgemein zugänglich sind. Bei der Anwendung durch den Leistungsempfänger wirkt der Leistende nicht mehr mit.

**bb) Aktivitätskatalog in einzelnen deutschen DBA**

- 128** Die Klausel „Herstellung und Verkauf von Gütern und Waren, technische Beratung oder technische Dienstleistung oder Bank- oder Versicherungsgeschäfte“ ist enthalten<sup>2)</sup> in den → DBA Ägypten, → DBA Bangladesch, → DBA China, → DBA Costa Rica (Entwurf), → DBA Côte d'Ivoire, → DBA Ecuador, → DBA Indien, → DBA Indonesien, → DBA Jamaika, → DBA Kenia, → DBA Malaysia, → DBA Mauritius, → DBA Mexiko, → DBA Mongolei (Entwurf), → DBA Namibia, → DBA Pakistan, → DBA Papua-Neuguinea (Entwurf), → DBA Philippinen, → DBA Sambia, → DBA Sri Lanka, → DBA Uruguay, → DBA Venezuela, → DBA Vietnam und → DBA Zypern.

In den → DBA Jugoslawien, → DBA Singapur und → DBA Tschechoslowakei ist die technische Beratung nicht mit aufgenommen, im → DBA Jugoslawien fehlen Bank- und Versicherungsgeschäfte. In manchen Abkommen werden bestimmte Aktivitäten gesondert genannt; dies stellt aber inhaltlich keine Erweiterung des Kataloges dar. Z. B. erfolgt eine gesonderte Nennung der Tätigkeiten „Handel“ im → DBA Schweiz, „Bearbeitung und Verarbeitung von Waren“ im → DBA Brasilien, → DBA Israel und → DBA Schweiz, „Bergbau“ im → DBA Trinidad und Tobago, „aufsuchen und die Gewinnung von Mineralien sowie deren Aufbereitung“ im → DBA Australien und → DBA Schweiz, „ihre Erforschung, Ausbeutung und Behandlung“ im → DBA Portugal, „Betrieb eines Steinbruchs, Rohstoffgewinnung und Grundstoffproduktion sowie Bau- und Montagearbeiten“ im → DBA Australien („Steinbruch“ auch → DBA Portugal).

- 129** Eine Erweiterung des Kernbestandes erfolgt dagegen, wenn sämtliche Dienstleistungen in den Aktivitätskatalog einbezogen werden, wie dies in den → DBA Finnland (Entwurf), → DBA Marokko, → DBA Schweiz, → DBA Tunesien und → DBA Ungarn der Fall ist. Zum Teil wird ganz allgemein von „Beratungen“ gesprochen (→ DBA Finnland) oder jedenfalls von kaufmännischen Dienstleistungen wie im → DBA Argentinien, → DBA Brasilien und → DBA Portugal. „Beförderungen und Lagerungen, Dienstleistungen des Fernmeldeverkehrs oder der Nachrichtübermittlung“ enthält das → DBA Australien, „Vermietungen“ die → DBA Argentinien, → DBA Brasilien, → DBA Portugal, → DBA Südafrika, auch „Verpachtungen“ das → DBA Sri Lanka. Im → DBA Bolivien ist die „Land- und Forstwirtschaft“ mit eingeschlossen. Zinsen und Lizenzgebühren, die in Verbindung mit produktiven Tätigkeiten gewährt werden, sowie Zinsen (!) aus staatlichen Anleihen und solchen Gebietskörperschaften gehören zu den aktiven Einkünften im → DBA Argentinien, → DBA Brasilien und → DBA Portugal.

- 130** Demgegenüber verweisen insbes. neuere DBA auf § 8 Abs. 1 Nr. 1 bis 6 AStG und den inzwischen aufgehobenen § 8 Abs. 2 AStG, ohne einen eigenen Aktivitätskatalog zu enthalten (→ DBA Estland, → DBA Kanada, → DBA Kasachstan, → DBA Korea, → DBA Kuwait, → DBA Lettland, → DBA Litauen, → DBA Malta, → DBA Polen (neu), → DBA Russische Föderation, → DBA Tschechien (Entwurf), → DBA Ukraine (Entwurf), → DBA Usbekistan, → DBA Vereinigte Arabische Emirate, → DBA Weißrussland (Entwurf)). Für Schachteldividenden wird auf das AStG verwiesen im → DBA Finnland (Entwurf) und im → Protokoll von 1992 DBA Schweiz.

**c) Gemischte Einkünfte**

- 131** In einigen DBA wird ein Ausüben der Tätigkeit im anderen Staat gefordert. Dabei wird teilweise die Auffassung vertreten, dass ein Ausüben von grundsätzlich aktiven Tätigkeiten außerhalb des Betriebsstättenstaates in Drittstaaten, ohne dort Betriebs-

1) Vgl. Sonntag, IStR 1996, 463; Dubberke, IStR 1998, 662.

2) Vgl. im Folgenden Vogel in Vogel/Lehner, 4. Aufl. 2003, Art. 23 OECD-MA Rz. 75.

stätten zu begründen, passive Tätigkeiten darstellen.<sup>1)</sup> Nach anderer Auffassung soll es für die Unschädlichkeit im Sinne der Aktivitätsklausel ausreichen, wenn die Gewinne der Betriebsstätte zugerechnet werden können.<sup>2)</sup>

*Kritische Stellungnahme:* Nach der hier vertretenen Ansicht sind die Aktivitätsvorbehalte klar formuliert, so dass ein Ausüben in einem anderen Staat, als dem Betriebsstättenstaat dazu führt, dass die Einkünfte als schädlich im Sinne des Aktivitätsvorbehaltes zu qualifizieren sind.

*Beispiel:* Ein Bauunternehmen hat eine Betriebsstätte in Rumänien. Auf Grund der hohen Nachfrage nach den angebotenen Leistungen auch im angrenzenden Ausland wird im Jahr 04 insgesamt 20 % des Umsatzes aus Bauleistungen in den Nachbarstaaten erzielt, ohne dort eine Betriebsstätte begründet zu haben.

Für die Einkünfte der Betriebsstätte gewährt Deutschland lediglich die Anrechnungsmethode zur Vermeidung einer Doppelbesteuerung (→ Prot. zur Art. 19 DBA Rumänen).

Zur Erfüllung des Aktivitätskataloges ist es regelmäßig ausreichend, wenn die **Einnahmen** ausschließlich oder fast ausschließlich aus den geforderten Tätigkeiten stammen. Im → DBA Brasilien ist festgelegt, dass die Einkünfte zu mindestens 90 % aus aktiven Tätigkeiten stammen müssen. In den meisten DBA sind keine festen Prozentsätze genannt, so dass der Begriff „**fast ausschließlich**“ ausgelegt werden muss. Nach überwiegender Auffassung ist der Begriff „**fast ausschließlich**“, auch wenn die Vorschrift auf keine feste Prozentzahl abstellt, in dem Sinne zu verstehen, dass **mindestens 90 %** der Einkünfte aus der geforderten Tätigkeit stammen müssen. Vogel sieht bei geringem Unterschreiten noch einen Spielraum bei der FinVerw.,<sup>3)</sup> den Aktivitätsvorbehalt nicht sofort zur Anwendung zu bringen, sondern ein geringfügiges Unterschreiten tolerieren zu können.

132

*Beratungshinweis:* Da der Begriff „**fast ausschließlich**“ in den meisten DBA nicht konkret definiert ist, kann bei geringfügigem Unterschreiten für die Steuerdurchsetzung die Auffassung von Vogel vertreten werden. Für die Gestaltungsberatung sollte aber die Einhaltung der 90 %-Grenze beachtet werden.

Die Aktivitätsklausel bezieht sich in den meisten Abkommen auf die **Einnahmen** des **Abkommenssubjekts**. In diesem Fall wird die Auffassung vertreten, dass darunter die Bruttoerträge i. S. d. § 8 Abs. 2 AStG a. F. zu verstehen sind.<sup>4)</sup> Allerdings wird in einigen von Deutschland abgeschlossenen DBA nicht auf die Einnahmen oder Bruttoerträge abgestellt, sondern auf **Gewinne bzw. Einkünfte**. Gewinne und Einkünfte sind **Nettogrößen**.

133

*Beratungshinweis:* Daher ist bei der Anwendung des Aktivitätsvorbehaltes der DBA die auf Nettogrößen abstellen im Grunde eine Spartenrechnung zu generieren, bei der auch Gemeinkosten aufgeteilt werden müssen, um die aktiven und passiven Anteile ermitteln zu können.

#### d) Folgen bei Nichterfüllen des Aktivitätsvorbehalt

In den allermeisten Fällen führt das **Nichterfüllen des Aktivitätsvorbehalt** im DBA dazu, dass auf Abkommensebene die Freistellungsmethode insgesamt, d. h. für alle Einkünfte des Abkommenssubjekts aus der betreffenden Einkunftsquelle nicht zur Anwendung kommt und stattdessen die Anrechnungsmethode angewandt wird. In

134

1) Vgl. Holthaus, IStR 2003, 632, 633.

2) Vgl. Reith in D/W, Art. 23 DBA-Ungarn Rz. 43 (September 2000).

3) Vgl. Vogel in Vogel/Lehner, 4. Aufl. 2003, Art. 23 OECD-MA Rz. 80.

4) Wassermeyer in F/W/B, § 8 AStG Rz. 339 ff. (November 2002).

einigen DBA (z. B. → DBA Schweiz, → DBA Finnland) ist jedoch die Aktivitätsklausel so ausgestaltet, dass aktive Einkünfte in jedem Fall unter die **Freistellungsmethode** fallen (basket-Betrachtung).<sup>1)</sup>

*Beispiel:* Ein deutscher Einzelunternehmer erbringt in einer festen Geschäftseinrichtung in einem DBA-Land Dienstleistungen, die nach dem Methodenartikel bzw. dem Protokoll nicht als aktiv eingestuft werden können. Der Gewinn nach ausländischem Steuerrecht soll 1 000 betragen, die Steuer 420. Der nach deutschen Vorschriften ermittelte Gewinn (= Einkünfte) soll 800 betragen, der Durchschnittssteuersatz 42%.

Die ausländischen Betriebsstätteneinkünfte werden nicht freigestellt, weil die Einkünfte nach dem Aktivitätskatalog als passiv zu qualifizieren sind. Deutschland rechnet die ausländische Steuer nach § 34c Abs. 6 EStG an. Alternativ kann die Steuer auch nach § 34c Abs. 2 EStG von den Einkünften abgezogen werden. In die Bemessungsgrundlage für die deutsche Steuer gehen die nach deutschen Vorschriften ermittelten Einkünfte von 800 ein. Bei einem deutschen Durchschnittsteuersatz von 42 % wird es zu einem Anrechnungsüberschuss kommen, so dass die ausländische Steuer nach § 34c Abs. 6 EStG nur insoweit angerechnet werden kann, als deutsche Steuer auf die Einkünfte entfällt.

## e) Verluste in Deutschland/Verhältnis zu § 2a EStG

- 135 Nachstehend soll der Frage nachgegangen werden ob Verluste in ausländischen Betriebsstätten – auch Personengesellschaften – in Ländern mit DBA, die einen Aktivitätsvorbehalt enthalten, in Deutschland nutzbar gemacht werden können
- 136 Für **Betriebsstättenverluste** gilt es sowohl das Abkommensrecht als auch das nationale deutsche Steuerrecht zu beachten. Nur wenn **Deutschland** auf Grund des DBA das **Besteuerungsrecht** für die **Betriebsstättenergebnisse zugewiesen** bekommt, stellt sich die Frage nach der Verlustberücksichtigung im nationalen deutschen Steuerrecht.<sup>2)</sup>
- aa) Besteuerungsrecht nur bei Betriebsstättenstaat
- 137 Hat allein der **Betriebsstättenstaat** nach dem DBA ein **Besteuerungsrecht** für die Betriebsstätteneinkünfte der Betriebsstätte oder PersGes, sieht z. B. → Art. 21 Abs. 1 Buchst. a DBA Polen in Deutschland eine Freistellung für die Einkünfte vor. Nach h. M.<sup>3)</sup> wären dann auch Betriebsstättenverluste nicht zu berücksichtigen. Daher gilt es somit zunächst das jeweilige DBA auf die **Aktivität in der Betriebsstätte** hin zu überprüfen. Ergibt sich daraus, dass Deutschland ein Besteuerungsrecht zugewiesen bekommt, ist anschließend nationales deutsches Steuerrecht für die Frage der weiteren Verlustberücksichtigung zu bemühen.
- 138 Sofern die Verluste in Deutschland ausgleichsfähig sind, kann es möglicherweise in späteren Jahren bei Gewinnsituationen zu einer Nachversteuerung kommen, mit anderen Worten das DBA würde dann erst nach der Nachversteuerung greifen.
- 139 Art. 7 Abs. 1 DBA OECD-MA weist dem Quellenstaat für dort belegene Betriebsstätten ein Besteuerungsrecht zu. Dieser ist danach berechtigt, Betriebsstättengewinne, soweit sie der Betriebsstätte zugerechnet werden können, zu besteuern.
- bb) Wechsel der Methode
- 140 Deutschland gewährt auf solche **Betriebsstättengewinne regelmäßig die Freistellung**. Damit wären auch Betriebsstättenverluste aus abkommensrechtlicher Sicht in

1) Vgl. Vogel in Vogel/Lehner, 4. Aufl. 2003, Art. 23 OECD-MA Rz. 82; BMF v. 26.3.1975, IV C 6 – S 1301 – Schweiz – 3/75, BStBl I 1975, 479.

2) Allerdings hat der BFH seine Zweifel an dieser Auffassung. Insbesondere könnte dies mit EG-Recht kollidieren. Der BFH hat daher am 13.11.2002 ein Vorabentscheidungsersuchen an den EuGH gerichtet und angefragt, ob die Nichtberücksichtigung ausländischer Verluste (hier aus Vermietung und Verpachtung) gemeinschaftsrechtswidrig ist. Vgl. BFH v. 13.11.2002, I R 13/02, BFH/NV 2003, 680.

3) Vgl. Wassermeyer in D/W, Art. 23A OECD-MA Rz. 57 m. w. N.; zweifelnd jedoch in Rz. 57a auf Grund der neuesten Rechtsentwicklung in Österreich.

Deutschland nicht zu berücksichtigen.<sup>1)</sup> Allerdings enthalten viele DBA eine Aktivitätsklausel, die die Einkünfte der Betriebsstätte nur unter dem **Vorbehalt** einer dort **näher bezeichneten Tätigkeit** freistellt. Danach **wechselt** Deutschland zur Vermeidung einer Doppelbesteuerung von der **Freistellungsmethode** zur **Anrechnungsmethode** am Beispiel → DBA Tschechoslowakei<sup>2)</sup>, wenn die Einnahmen der Betriebsstätte nicht ausschließlich oder fast ausschließlich aus bestimmten aktiven Tätigkeiten innerhalb Tschechiens bezogen werden (→ Rz. 141 ff.). Diese aktiven Tätigkeiten werden abschließend aufgezählt und sind nur: Herstellung oder Verkauf von Gütern oder Waren, technische Dienstleistungen oder Bank- bzw. Versicherungsgeschäfte. Die **tschechische PersGes** erzielt nur dann aktive und in Deutschland freizustellende Einkünfte, wenn sie ausschließlich oder fast ausschließlich Einnahmen aus der Herstellung oder dem Verkauf von Gütern oder Waren erzielt. Einnahmen aus der Herstellung oder dem Verkauf von Gütern oder Waren, also aus der Produktion und dem Verkauf, liegen nach h. M.<sup>3)</sup> und nach Auffassung der FinVerw.<sup>4)</sup> dann ausschließlich oder fast ausschließlich vor, wenn sie mindestens 90 % der Gesamteinnahmen betragen.

### cc) Aktivitätsvorbehalt am Beispiel DBA Tschechoslowakei

Das zwischen Deutschland und der Tschechoslowakei abgeschlossene DBA gilt auch für die Nachfolgestaaten der Tschechoslowakei, die Tschechische Republik und die Slowakische Republik.<sup>5)</sup> Der **Aktivitätsvorbehalt** ist im → DBA Tschechoslowakei sehr restriktiv gefasst. Produziert eine in der Tschechischen Republik unterhaltene PersGes beispielsweise industriell Backwaren und veräußert diese, so handelt es sich dabei grundsätzlich um eine Tätigkeit, die vor dem Hintergrund des DBA-Aktivitätsvorbehaltes aktiv ist, d. h. für die Freistellungsmethode qualifiziert. Werden daneben z. B. kaufmännische Dienstleistungen erbracht, so handelt es sich dabei um passive Tätigkeiten, die bei entsprechendem Umfang schädlich für die Anwendung der Freistellungsmethode sind. D.h. alle Tätigkeiten, welche eine tschechische PersGes jenseits der Herstellung oder des Verkaufs von Gütern oder Waren, technischen Dienstleistungen oder Bank- und Versicherungsgeschäften unternimmt, werden den **passiven Tätigkeiten** zugerechnet und sind somit für die Freistellung als schädlich anzusehen, wenn die **Einnahmen** daraus insgesamt **mehr als 10 %** der Gesamteinnahmen betragen würden.

Der Aktivitätsvorbehalt (→ Art. 23 Abs. 1 Buchst. c DBA Tschechoslowakei) schreibt weiter vor, dass die Einnahmen aus Tätigkeiten innerhalb der Tschechischen Republik bezogen werden sein müssen. Damit ist der Anwendungsbereich des Aktivitätsvorbehalts weiter eingeschränkt. Das heißt, **Tätigkeiten** (Herstellung und Verkauf von Backwaren) **außerhalb der Tschechischen Republik** zählen nicht zu den aktiven Einnahmen. Nach dem DBA ist eine Aktivität demnach nicht für Einnahmen gegeben, welche die tschechische PersGes aus Wirtschaftstätigkeiten außerhalb der Tschechischen Republik erzielt. Dies wäre etwa dann der Fall, wenn z. B. von der tschechischen Betriebsstätte (= PersGes) entsprechende Wirtschaftstätigkeiten im angrenzenden Ausland ausgeübt werden, also sowohl Personal als auch Sachmittel der tschechischen PersGes hierfür eingesetzt werden. In diesem Fall sind solche Wirtschaftstätigkeiten nicht „innerhalb der Tschechischen Republik“ ausgeübt und wären damit als passive Einnahmen zu qualifizieren.<sup>6)</sup> Ob der Export von Waren aus der

141

142

- 1) Vgl. Wassermeyer in D/W, Art. 23A OECD-MA Rz. 57 (Oktober 2002) m. w. N.; Probst in F/W/B, § 2a EStG Rz. 39 (April 2003); sowie H 5 „Allgemeines“ EStH 2003; a. A. Vogel in Vogel/Lehner, 4. Aufl. 2003, Art. 23 OECD-MA Rz. 48.
- 2) Es bestehen eine Vielzahl von DBA mit gleichen oder ähnlichen Aktivitätsvorbehalten wie das → DBA Tschechoslowakei es enthält. Diese Überlegungen sind daher auch auf andere DBA übertragbar.
- 3) Vgl. Reith in D/W, Art. 21 DBA Polen Rz. 43 (September 2000).
- 4) Vgl. Abschn. 76 Abs. 7 und Abs. 9 Satz 1 und 2 KStR 1995.
- 5) Vgl. zur Fortgeltung des DBA mit der Tschechischen Republik und der Slowakischen Republik BGBI. I 1993, 762.
- 6) Vgl. Reith D/W, Art. 21 DBA Polen Rz. 43 (September 2000). Allerdings ist bei dieser Konstellation darauf zu achten, dass hierdurch nicht auch in Litauen eine weitere Betriebsstätte begründet wird, da sonst das Verhältnis Deutschland – Litauen maßgebend wäre.

Tschechischen Republik bereits ausreicht, um solche Tätigkeiten als außerhalb der Tschechischen Republik ausgeübt zu beurteilen, muss u. E. verneint werden.<sup>1)</sup>

- 143** Eine weitere Möglichkeit, passive Tätigkeiten i. S. d. → DBA Tschechoslowakei annehmen zu können, bietet die sehr enge Formulierung aktiver Tätigkeit für „**technische Dienstleistung**“. Der Dienstleistungsbereich, der nach dem → DBA Tschechoslowakei als aktiv zu qualifizieren ist, beschränkt sich allein auf technische Dienstleistungen. Sämtliche kaufmännische Dienstleistungen wären demnach als passiv und damit für eine Freistellung als schädlich anzusehen.
- 144** Zusammengefasst lässt sich daher feststellen, dass die Freistellung der Betriebsstätenergebnisse in Deutschland dann nicht gewährt wird, wenn die Einnahmen der Betriebsstätte in der Tschechischen Republik nicht wenigstens zu 90 % aus aktiven Tätigkeiten innerhalb Tschechiens erwirtschaftet wurden. Als passive Einnahmen sind insbes. solche zu sehen, die aus Tätigkeiten außerhalb Tschechiens bezogen werden oder etwa aus kaufmännischen Dienstleistungen stammen. Auch **Finanzerträge** erfüllen das Aktivkriterium nicht. Betragen die passiven Einnahmen mehr als 10 %, werden die Betriebsstätteneinkünfte in Deutschland nicht freigestellt. Deutschland wendet dann nur zur Vermeidung der Doppelbesteuerung die Anrechnungsmethode gem. → Art. 23 Abs. 1 Buchst. c DBA Tschechoslowakei an. Ob danach die Verluste berücksichtigt werden können, regelt ausschließlich nationales Recht.
- 145** Für den **deutschen Träger der ausländischen Betriebsstätte/PersGes** gelangt somit § 2a EStG zur Anwendung.<sup>2)</sup> Nach § 2a Abs. 1 Nr. 2 EStG dürfen negative Einkünfte aus einer in einem ausländischen Staat belegenen gewerblichen Betriebsstätte nur mit positiven Einkünften der jeweils selben Art und aus demselben Staat ausgeglichen werden. Demnach könnten die Betriebsstättenerluste aus einem ausländischen Staate nur mit anderen Betriebsstättengewinnen demselben Staat ausgeglichen werden. Von diesem eingeschränkten Verlustausgleich macht § 2a Abs. 2 EStG eine Ausnahme. Insbesondere negative Einkünfte aus einer gewerblichen Betriebsstätte im Ausland, die die dort genannten Aktivitätsvoraussetzungen erfüllt, dürfen danach uneingeschränkt mit anderen positiven Einkünften der GmbH ausgeglichen werden.
- 146** Die Regelung wirkt sich bei negativen Einkünften aus ausländischen Staaten, mit denen kein DBA besteht oder mit denen ein DBA besteht, nach dem die Einkünfte von der deutschen Besteuerung nicht freigestellt sind, unmittelbar auf die Besteuerungsgrundlage aus.<sup>3)</sup> Wesentlich ist damit zum einen, dass die Einkünfte nach dem DBA nicht freigestellt sind und dass die Auslandsbetriebsstätte die **Aktivitätsvoraussetzungen** des § 2a Abs. 2 EStG erfüllt.
- 147** Die Aktivitätsvoraussetzungen stellen sich wie folgt dar: Gelingt der Nachweis, dass die negativen Einkünfte der ausländischen PersGes/Betriebsstätte ausschließlich oder fast ausschließlich die Herstellung oder Lieferung von Waren sowie die Bewirkung gewerblicher Leistungen zum Gegenstand hat, sind die Aktivitätsvoraussetzungen erfüllt. Die Bewirkung gewerblicher Leistungen darf dabei nicht in der Errichtung oder dem Betrieb von Anlagen, die dem Fremdenverkehr dienen, oder in der Vermietung oder der Verpachtung von Wirtschaftsgütern einschließlich der Überlassung von Rechten, Plänen, Mustern, Verfahren, Erfahrungen und Kenntnissen bestehen.
- 148** Wesentlich ist somit, dass die **Bewirkung gewerblicher Leistungen**, welche z. B. unter dem → DBA Tschechoslowakei noch als passive Einkünfte zu qualifizieren wären, etwa kaufmännische Dienstleistungen, im Rahmen des § 2a Abs. 2 EStG nun als aktiv zu sehen sind. Ausschließlich oder fast ausschließlich meint auch hier Einnahmen aus aktiven Tätigkeiten von mindestens 90 %.<sup>4)</sup> Die passiven Bruttoerträge dürfen somit

1) A. A. Holthaus, IStR 2003, 632.

2) § 2a EStG ist wegen § 8 Abs. 1 KStG auch für die GmbH anwendbar. Vgl. Probst in F/W/B, § 2a EStG Rz. 14.1 sowie Rz. 61 (April 2003).

3) Vgl. H 5 „Allgemeines“ EStH 2003.

4) Vgl. R 5 Abs. 3 Satz 3 EStR 2003 i. V. m. Abschn. R 76 Abs. 8 und Abs. 9 Sätze 1 und 2 KStR 1995.

10 % der gesamten Bruttoerträge (Solleinnahmen ohne durchlaufende Posten und ohne eine evtl. gesondert ausgewiesene USt) nicht übersteigen. Der BFH ist allerdings der Auffassung, dass es sich entgegen der FinVerw. nur um eine relative Bagatellegrenze handelt.<sup>1)</sup>

Handwerkliche und kaufmännische Leistungen, Transportleistungen und der Nachrichtenverkehr sind aktive gewerbliche Leistungen i. S. d. § 2a Abs. 2 EStG.<sup>2)</sup> Ebenso fällt die Tätigkeit der Handelsvertreter, Makler, Spediteure, Lagerhalter, Frachtführer, Versicherungsvertreter und Treuhänder im Allgemeinen unter den Begriff der gewerblichen Leistung i. S. d. genannten Vorschrift.<sup>3)</sup> Können folglich z. B. in der tschechischen Betriebsstätte/PersGes solche gewerblichen Leistungen erbracht werden, sind diese gem. § 2a Abs. 2 EStG den Einnahmen aus aktiver Tätigkeit zuzurechnen, während sie im Rahmen des → DBA Tschechoslowakei den passiven Tätigkeiten zugeordnet werden müssten. Die unterschiedliche Behandlung in den verschiedenen Regelungskreisen führt dann dazu, dass auf der einen Seite abkommensrechtlich die Freistellung zwar versagt würde, auf der anderen Seite nach den innerstaatlichen steuerrechtlichen Normen eine Verlustverrechnung damit eröffnet wäre. Allerdings muss innerhalb des DBA darauf geachtet werden, dass die zuvor beschriebenen Wirtschaftstätigkeiten nicht als Nebentätigkeit zur Haupttätigkeit zu sehen sind und damit wieder den aktiven Einnahmen zuzuordnen wären.

#### dd) Passive Einnahmen auf DBA-Ebene

Zusammengefasst lässt sich festhalten, dass eine **Verlustberücksichtigung** in **Deutschland** dann möglich ist, wenn es gelingt, auf **Abkommensebene passive Einnahmen** nachzuweisen. Während auf der Ebene des nationalen deutschen Steuerrechts der Aktivkatalog für die Verlustberücksichtigung in § 2a Abs. 2 EStG erfüllt wird. Was somit etwa auf Abkommensebene, je nach DBA z. B. für kaufmännische Dienstleistungen noch als passiv zu sehen war, lässt sich innerhalb § 2a Abs. 2 EStG als aktiv betrachten. Damit ist es möglich, im DBA für die Betriebsstäteneinkünfte von der Freistellungsmethode zur Anrechnungsmethode zu wechseln. Dies ermöglicht wiederum auf nationaler Ebene den Verlustausgleich des § 2a Abs. 1 und 2 EStG.

149

*Beispiel:* Unternehmer A beabsichtigt im DBA-Land mit Aktivitätsklausel („Einnahmen, die ausschließlich oder fast ausschließlich stammen aus der Herstellung und Verkauf von Gütern und Waren, technischer Beratung oder technischer Dienstleistung oder Bank- oder Versicherungsgeschäften“) und nicht niedriger Besteuerung eine industrielle Produktion von Backwaren. Dabei soll im Ausland eine PersGes errichtet werden. Man rechnet in den ersten drei Jahren mit Verlusten. Können die Verluste in Deutschland geltend gemacht werden?

Unter EU-rechtlichen Gesichtspunkten könnte nach Art. 39 EG eine Verlustverrechnung mit deutschen Gewinnen geboten sein.<sup>4)</sup> Dann würden voraussichtlich auch die Aktivitätsvorbehalte der DBA nicht haltbar sein. Nach den Normen des EStG und der DBA wäre im oben beschriebenen Fall eine Verlustverrechnung ausgeschlossen. Durch die Anreicherung der Tätigkeiten der ausländischen Personengesellschaft mit passiven Tätigkeiten (über 10 %) wäre jedoch die Anwendung der Freistellungsmethode nicht mehr möglich. Sind die passiven Tätigkeiten z. B. kaufmännische Dienstleistungen, steht einer Verlustverrechnung nach § 2a EStG nichts entgegen. Eine spätere Zurechnung im Gewinnafall dürfte bei derzeitiger Rechtslage nicht möglich sein, wenn dann die passiven Tätigkeiten entsprechend reduziert werden.

Ergänzend ist im Fall **ausländischer PersGes** § 15a EStG zu beachten. Die Konkurrenz zwischen den § 2a und § 15a EStG löst sich nach h. M.<sup>5)</sup> und Auffassung der FinVerw.<sup>6)</sup> zu Gunsten der weiter gehenden Norm. Das heißt, selbst wenn die Betriebsstättenver-

150

1) Vgl. BFH v. 30.8.1995, I R 77/94, BStBl II 1996, 122.

2) Vgl. Probst in F/W/B, § 2a EStG Rz. 171 (April 2003); sowie Heinicke in Schmidt, 23. Aufl. 2004, § 2a EStG Rz. 22.

3) Vgl. Probst in F/W/B, § 2a EStG Rz. 171 (April 2003); mit Verweis auf Betriebsstättenerlass, Tz. 3.1.

4) Vgl. z. B. die beim EuGH anhängige Rechtssache Ritter-Coulais, Az. C-152/03.

5) Vgl. Probst in F/W/B, § 2a EStG Rz. 27 (April 2003) m. w. N.

6) Vgl. R. 138d Abs. 5 EStR 2003.

luste nach § 2a EStG ausgleichsfähig wären, könnte der Ausgleich wegen § 15a EStG dennoch eingeschränkt sein. § 15a EStG ginge dann der Anwendung des § 2a EStG vor. Doppelbesteuerungsabkommen mit/ohne Aktivitätsklausel:

151

| DBA                        | Aktivitäts-klausel<br>ja /nein | Fundstelle   |
|----------------------------|--------------------------------|--|
| → DBA Ägypten              | ja                             | Art. 24 Abs. 1 Buchst. d   |
| → DBA Argentinien          | ja                             | Prot. Nr. 5 zu Art. 23   |
| → DBA Bangladesch          | ja                             | Art. 22 Abs. 1 Buchst. d   |
| → DBA Belgien              | nein                           |  |
| → DBA Bolivien             | ja                             | Prot. Nr. 8 zu Art. 23   |
| → DBA Brasilien            | ja                             | Prot. Nr. 8 zu Art. 24 <sup>1)</sup>   |
| → DBA Bulgarien            | ja                             | Art. 22 Abs. 1 Buchst. c   |
| → DBA China                | ja                             | Prot. Nr. 6 Buchst. b zu Art. 24 Abs. 2  |
| → DBA Costa Rica (Entwurf) |                                |  |
| → DBA Côte d'Ivoire        | ja                             | Art. 23 Abs. 1 Buchst. e   |
| → DBA Dänemark             | nein                           |  |
| → DBA Ecuador              | ja                             | Prot. Nr. 3 zu Art. 23   |
| → DBA Estland              | ja                             | Art. 23 Abs. 1 Buchst. c   |
| → DBA Finnland (Entwurf)   |                                |  |
| → DBA Finnland 1979        | ja                             | Prot. Nr. 5 zu Art. 23   |
| → DBA Frankreich           | nein                           |  |
| → DBA Griechenland         | ja                             | Art. XVII Abs. 2 Nr. 2 Buchst. b bb<br>(Aktivitätsklausel nach Art. VII<br>Abs. 2 Nr. 2 Buchst. b, bb; betrifft<br>nur Anrechnung) |
| → DBA Indien               | ja                             | Art. 23 Abs. 1 Buchst. e   |
| → DBA Indonesien           | ja                             | Art. 23 Abs. 1 Buchst. d   |
| → DBA Iran                 | ja                             | Art. 24 Abs. 1 Buchst. d   |
| → DBA Irland               | nein                           |  |
| → DBA Island               | ja                             | Prot. zu Art. 23 Abs. 1 Buchst. a  |
| → DBA Israel               | ja                             | Art. 18 Abs. 1 Buchst. d   |
| → DBA Italien              | nein                           |  |
| → DBA Jamaika              | ja                             | Prot. Nr. 2 Buchst. a zu Art. 23   |
| → DBA Japan                | nein                           |  |
| → DBA Jugoslawien          | ja                             | Art. 24 Abs. 1 Buchst. c   |
| → DBA Kanada 1981          | nein                           |  |
| → DBA Kanada 2001          | nein                           |  |
| → DBA Kasachstan           | ja                             | Art. 23 Abs. 2 Buchst. c   |

1) Das DBA Brasilien wurde von der Bundesrepublik Deutschland zum 1.1.2006 gekündigt (BGBl. II 2005, 599 = BSTBl. 2005, 799).

| DBA                             | Aktivitäts-klausel<br>ja /nein | Fundstelle                           |
|---------------------------------|--------------------------------|--------------------------------------|
| → DBA Kenia                     | ja                             | Prot. Nr. 6 zu Art. 23               |
| → DBA Korea                     | ja                             | Prot. Nr. 6 zu Art. 22               |
| → DBA Kuwait 1999               | ja                             | Art. 24 Abs. 1 Buchst. c             |
| → DBA Lettland                  | ja                             | Art. 23 Abs. 1 Buchst. c             |
| → DBA Liberia                   | ja                             | Prot. Nr. 7 zu Art. 23               |
| → DBA Litauen                   | ja                             | Art. 23 Abs. 1 Buchst. c             |
| → DBA Luxemburg                 | nein                           |                                      |
| → DBA Malaysia                  | ja                             | Prot. Nr. 7 Buchst. b zu Art. 23     |
| → DBA Malta 1974                | ja                             | Prot. Nr. 4 zu Art. 23               |
| → DBA Malta 2001                | ja                             | Art. 23 Abs. 1 Buchst. d             |
| → DBA Marokko                   | ja                             | Prot. Nr. 2 zu Art. 23               |
| → DBA Mauritius                 | ja                             | Prot. Nr. 4 zu Art. 24               |
| → DBA Mexiko                    | ja                             | Art. 23 Abs. 2 Buchst. d             |
| → DBA Mongolei (Entwurf)        |                                |                                      |
| → DBA Namibia                   | ja                             | Art. 23 Abs. 1 Buchst. c             |
| → DBA Neuseeland                | nein                           |                                      |
| → DBA Niederlande               | nein                           |                                      |
| → DBA Norwegen                  | nein                           |                                      |
| → DBA Österreich 2000           | nein                           |                                      |
| → DBA Pakistan                  | ja                             | Art. 22 Abs. 1 Buchst. c             |
| → DBA Papua-Neuguinea (Entwurf) |                                |                                      |
| → DBA Philippinen               | ja                             | Prot. Nr. 6 zu Art. 24               |
| → DBA Polen 1972/79             | ja                             | Prot. Nr. 6 zu Art. 21               |
| → DBA Polen 2003 (ab 2005)      | ja                             | Art. 24 Abs. 1 c                     |
| → DBA Portugal                  | ja                             | Prot. Nr. 8 zu Art. 24               |
| → DBA Rumänien                  | ja                             | Prot. Nr. 6 zu Art. 19               |
| → DBA Rumänien (ab 2004)        | ja                             | Art. 23 Abs. 2 Buchst. c             |
| → DBA Russland                  | ja                             | Art. 23 Abs. 2 Buchst. c             |
| → DBA Sambia                    | ja                             | Prot. Nr. 4 zu Art. 23               |
| → DBA Schweden                  | nein                           |                                      |
| → DBA Schweiz                   | ja                             | Art. 24 Abs. 1 Nr. 1 Buchst. a und b |
| → DBA Simbabwe                  | ja                             | Art. 23 Abs. 1 Buchst. d             |
| → DBA Singapur                  | ja                             | Prot. Nr. 3 zu Art. 23               |
| → DBA Sowjetunion               | nein                           |                                      |
| → DBA Spanien                   | ja                             | Notenwechsel zu Art. 23              |
| → DBA Sri Lanka (Ceylon)        | ja                             | Prot. Nr. 2 Buchst. a zu Art. 23     |
| → DBA Südafrika                 | ja                             | Notenwechsel zu Art. 20              |

| DBA                                      | Aktivitäts-klausel<br>ja /nein | Fundstelle                    |
|--|--------------------------------|-------------------------------|
| → DBA Thailand                           | ja                             | Notenwechsel zu Art. 22 Nr. 2 |
| → DBA Trinidad und Tobago                | ja                             | Prot. Nr. 5 zu Art. 22        |
| → DBA Tschechische Republik<br>(Entwurf) |                                |                               |
| → DBA Tschechoslowakei                   | ja                             | Art. 23 Abs. 1 Buchst. c      |
| → DBA Tunesien                           | ja                             | Prot. Nr. 2 zu Art. 23        |
| → DBA Türkei                             | nein                           |                               |
| → DBA Ukraine                            | ja                             | Art. 23 Abs. 1 Buchst. c      |
| → DBA Ungarn                             | ja                             | Art. 23 Abs. 1 Buchst. c      |
| → DBA Uruguay                            | ja                             | Prot. Nr. 5 zu Art 23         |
| → DBA Usbekistan                         | ja                             | Art. 23 Abs. 1 Buchst. c      |
| → DBA Venezuela                          |                                | Art. 23 Abs. 1 Buchst. d      |
| → DBA Vereinigte Arabische Emirate       | ja                             | Art. 24 Abs. 1 Buchst. c      |
| → DBA Vereinigtes Königreich             | nein                           |                               |
| → DBA Vereinigte Staaten                 | nein                           |                               |
| → DBA Vietnam                            | ja                             | Art. 23 Abs. 2 Buchst. d      |
| → DBA Weißrussland (Entwurf)             |                                |                               |
| → DBA Zypern                             | ja                             | Prot. Nr. 3 zu Art. 23        |

### 3. Switch-over-Klauseln

#### a) Wirkungsweise und Bedeutung

**152** So genannte **switch-over-Klauseln** sollen u. E. Doppelnichtbesteuerungen bzw. eine zu niedrige Besteuerung ebenso verhindern wie Doppelbesteuerungen, die auf Grund von Qualifikations- oder Zurechnungskonflikten bei Anwendung der Verteilungsnormen entstehen. Mit ihr wird der Ansässigkeitsstaat in die Lage versetzt, in diesen Fällen einer Störung der Abkommensharmonie von der Freistellungsmethode auf die Anrechnungsmethode umzuschalten (= switch over). Erstmals wurde eine switch-over-Klausel in das (alte) DBA Kanada aus dem Jahre 1981 in Prot. Ziff. 13 aufgenommen. Switch-over-Klauseln gehören mittlerweile zum festen Bestandteil der deutschen Abkommenspraxis<sup>1)</sup> und sollen – ebenso wie die Aktivitätsklauseln (→ Rz. 114 ff.) – ein **Korrektiv zur Freistellungsmethode** darstellen. Ihre Rechtmäßigkeit ist im Hinblick auf die verfassungsrechtlich gebotene Bestimmtheit aber zu bezweifeln.<sup>2)</sup>

**153** Switch-over-Klauseln sind ein schwerfälliges Instrument,<sup>3)</sup> da sie nur angewendet werden dürfen, wenn **zuvor** mit dem anderen Staat ein **Verständigungsverfahren** stattgefunden hat (→ Rz. 161).

*Kritische Stellungnahme:* In der tatsächlichen Anwendung spielt diese Klausel eher eine untergeordnete Rolle. Angeblich wendet sie die FinVerw. „hin und wieder“ an, so dass sich

1) Vgl. BMF v. 30.10.1991, IV C 5 – S 1300 – 227/91, EWS 1992, 76 f.; Menck in B/H/G/K, Abschn. 6 (Qualifikationskonflikte) Grundlagen Rz. 49 ff. (Grundwerk 1997).

2) Vgl. hierzu ausführlich Weggenmann, Kap. III 1.2.9.1 m. w. N.

3) Vgl. auch Krabbe, DSWR 2002, 14, 16.

ihre praktische Bedeutung eher auf ihre abschreckende Wirkung bei der Entwicklung von Steuermodellen zur Erzielung „weißer Einkünfte“ beschränken dürfte.<sup>1)</sup>

Durch die Entscheidung des Steuerausschusses der OECD, Art. 23 A Abs. 1 OECD-MA restriktiv auszulegen und eine Freistellung nur dann zu gewähren, wenn der Quellenstaat die betreffenden Einkünfte oder das Vermögen bei seiner Auslegung des Abkommens nach seinem innerstaatlichen Recht (gem. Art. 3 Abs. 2 OECD-MA) besteuern darf (→ Rz. 77), wird der Anwendungsbereich von switch-over-Klauseln erheblich eingeschränkt.<sup>2)</sup>

*b) Wortlaut und Verwendung in einzelnen Abkommen*

Eine switch-over-Klausel ist typischerweise wie folgt formuliert (Wortlaut → Protokoll Nr. 21 DBA-USA):

**„Die Bundesrepublik Deutschland vermeidet die Doppelbesteuerung durch Steueranrechnung nach Artikel 23 Absatz 2 Buchstabe b, und nicht durch Steuerbefreiung nach Artikel 23 Absatz 2 Buchstabe a,**

- a) wenn in den Vertragsstaaten Einkünfte oder Vermögen unterschiedlichen Abkommensbestimmungen zugeordnet oder verschiedenen Personen zugerechnet werden (außer nach Artikel 9) und dieser Konflikt sich nicht durch ein Verfahren nach Artikel 25 regeln lässt und
  - aa) wenn auf Grund dieser unterschiedlichen Zuordnung oder Zurechnung die betreffenden Einkünfte oder Vermögenswerte doppelt besteuert würden oder
  - bb) wenn auf Grund dieser unterschiedlichen Zuordnung oder Zurechnung die betreffenden Einkünfte oder Vermögenswerte in den Vereinigten Staaten unbesteuert blieben oder zu niedrig besteuert würden und in der Bundesrepublik Deutschland (abgesehen von der Anwendung dieses Absatzes) von der Steuer befreit blieben, oder
- b) wenn die Bundesrepublik Deutschland nach gehöriger Konsultation und vorbehaltlich der Beschränkungen ihres innerstaatlichen Rechts den Vereinigten Staaten auf diplomatischem Weg andere Einkünfte notifiziert hat, auf die sie die-

(Fortsetzung Seite 71)

1) Vgl. Petereit, IStR 2003, 577, 584.

2) Vgl. auch Vogel in Vogel/Lehner, 4. Aufl. 2003, Einl. Rz. 176.



sen Absatz anzuwenden beabsichtigt, um die steuerliche Freistellung von Einkünften in beiden Vertragsstaaten oder sonstige Gestaltungen zum Missbrauch des Abkommens zu verhindern.

Im Fall einer Notifikation nach Buchstabe b können die Vereinigten Staaten vorbehaltlich einer Notifikation auf diplomatischem Weg diese Einkünfte auf Grund dieses Abkommens entsprechend der Qualifikation der Einkünfte durch die Bundesrepublik Deutschland qualifizieren. Eine Notifikation nach diesem Absatz wird erst ab dem ersten Tag des Kalenderjahrs wirksam, das auf das Jahr folgt, in dem die Notifikation übermittelt wurde und alle rechtlichen Voraussetzungen nach dem innerstaatlichen Recht des notifizierenden Staates für das Wirksamwerden der Notifikation erfüllt sind.<sup>1)</sup>

Switch-over-Klauseln sind entweder in einem Artikel des DBA selbst oder im Protokoll zum DBA enthalten. 156

In einigen DBA stellt die Klausel nicht einseitig auf die Bundesrepublik Deutschland ab, sondern berechtigt auch den anderen Vertragsstaat zum Methodenwechsel. Regelmäßig ist dies bei Staaten der Fall, die – wie Deutschland – grundsätzlich die Freistellungsmethode anwenden. Manche Klauseln beziehen sich nur auf Einkünfte, nicht jedoch auf Qualifikations- und Zurechnungskonflikte, die das Vermögen betreffen. In einigen Abkommen werden nur Fälle der Nicht- oder Minderbesteuerung geregelt, dagegen nicht Fälle von Doppelbesteuerungen. Das → DBA Norwegen ist das einzige Abkommen, welches im Fall einer lediglich zu niedrigen Besteuerung keinen Übergang auf die Anrechnungsmethode vorsieht, sondern nur die Fälle der Doppelbesteuerung oder Doppel-Nichtbesteuerung berücksichtigt. Die Regelungen in den einzelnen DBA enthält nachstehende Tabelle<sup>1)</sup>:

| Nr. | DBA            | Fundstelle     | Anwendbar auf          | Zweck: Verhinderung der |                                       | Adressat              |
|-----|----------------|----------------|------------------------|-------------------------|---------------------------------------|-----------------------|
|     |                |                |                        | Doppelbesteuerung       | Nicht-/Niedrigbesteuerung             |                       |
| 1.  | → DBA Dänemark | Art. 45 Abs. 1 | Einkünfte und Vermögen | nein                    | unbesteuert oder zu niedrig besteuert | beide Vertragsstaaten |
| 2.  | → DBA Estland  | Prot. Nr. 7 b) | nur Einkünfte          | ja                      | unbesteuert oder zu niedrig besteuert | Deutschland           |
| 3.  | → DBA Indien   | Prot. Nr. 6 c) | nur Einkünfte          | ja                      | unbesteuert oder zu niedrig besteuert | Deutschland           |
| 4.  | → DBA Italien  | Prot. Nr. 18   | nur Einkünfte          | ja                      | nicht oder nur ermäßigt besteuert     | Deutschland           |
| 5.  | → DBA Kanada   | Prot. Nr. 9    | nur Einkünfte          | ja                      | nicht oder nur ermäßigt besteuert     | Deutschland           |

1) Vgl. Petereit, IStR 2003, 577, 578 f.

| Nr. | DBA               | Fundstelle        | Anwendbar auf          | Zweck: Verhinderung der |   | Adressat              |
|-----|-------------------|-------------------|------------------------|-------------------------|---|-----------------------|
|     |                   |                   |                        | Doppelbesteuerung       | Nicht-/Niedrigbesteuerung                       |                       |
| 6.  | → DBA Kasachstan  | Art. 23 Abs. 2 d) | Einkünfte und Vermögen | nein                    | unbesteuert oder zu niedrig besteuert           | Deutschland           |
| 7.  | → DBA Korea, Rep. | Art. 23 Abs. 1 e) | Einkünfte und Vermögen | nein                    | unbesteuert oder zu niedrig besteuert           | beide Vertragsstaaten |
| 8.  | → DBA Lettland    | Prot. Nr. 7 b)    | nur Einkünfte          | ja                      | unbesteuert oder zu niedrig besteuert           | Deutschland           |
| 9.  | → DBA Litauen     | Prot. Nr. 7 b)    | nur Einkünfte          | ja                      | unbesteuert oder zu niedrig besteuert           | Deutschland           |
| 10. | → DBA Mexiko      | Prot. Nr. 12      | Einkünfte und Vermögen | ja                      | unbesteuert oder unangemessen niedrig besteuert | Deutschland           |
| 11. | → DBA Mongolei    | Prot. Nr. 3 b)    | Einkünfte und Vermögen | ja                      | unbesteuert oder zu niedrig besteuert           | Deutschland           |
| 12. | → DBA Namibia     | Prot. Nr. 4 b)    | Einkünfte und Vermögen | ja                      | unbesteuert oder zu niedrig besteuert           | Deutschland           |
| 13. | → DBA Norwegen    | Prot. Nr. 10      | Einkünfte und Vermögen | ja                      | unbesteuert bleiben                             | beide Vertragsstaaten |
| 14. | → DBA Österreich  | Art. 28 Abs. 1    | Einkünfte und Vermögen | nein                    | unbesteuert oder zu niedrig besteuert           | beide Vertragsstaaten |
| 15. | → DBA Pakistan    | Prot. Nr. 5 b)    | nur Einkünfte          | ja                      | unbesteuert oder zu niedrig besteuert           | Deutschland           |
| 16. | → DBA Polen       | Art. 24 Abs. 3    | Einkünfte und Vermögen | nein                    | unbesteuert oder zu niedrig besteuert           | beide Vertragsstaaten |

| Nr. | DBA                                | Fundstelle        | Anwendbar auf          | Zweck: Verhinderung der |   | Adressat              |
|-----|------------------------------------|-------------------|------------------------|-------------------------|---|-----------------------|
|     |                                    |                   |                        | Doppelbesteuerung       | Nicht-/Niedrigbesteuerung                       |                       |
| 17. | → DBA Rumänien                     | Art. 23 Abs. 2 e) | Einkünfte und Vermögen | nein                    | unbesteuert oder zu niedrig besteuert           | Deutschland           |
| 18. | → DBA Russische Föderation         | Art. 23 Abs. 1 e) | Einkünfte und Vermögen | nein                    | unbesteuert oder zu niedrig besteuert           | beide Vertragsstaaten |
| 19. | → DBA Schweden                     | Art. 43 Abs. 1    | Einkünfte und Vermögen | ja                      | unbesteuert oder zu niedrig besteuert           | beide Vertragsstaaten |
| 20. | → DBA Ukraine                      | Prot. Nr. 3 b)    | nur Einkünfte          | ja                      | unbesteuert oder zu niedrig besteuert           | Deutschland           |
| 21. | → DBA Venezuela                    | Prot. Nr. 5       | Einkünfte und Vermögen | ja                      | unbesteuert oder unangemessen niedrig besteuert | Deutschland           |
| 22. | → DBA Vereinigte Arabische Emirate | Prot. Nr. 7       | Einkünfte und Vermögen | ja                      | unbesteuert oder zu niedrig besteuert           | Deutschland           |
| 23. | → DBA Vereinigte Staaten (USA)     | Prot. Nr. 21      | Einkünfte und Vermögen | ja                      | unbesteuert oder zu niedrig besteuert           | Deutschland           |
| 24. | → DBA Vietnam                      | Prot. Nr. 6 b)    | nur Einkünfte          | ja                      | unbesteuert oder zu niedrig besteuert           | Deutschland           |

c) Nicht- oder Niedrigbesteuerung im Sinne der switch-over-Klauseln

Die switch-over-Klausel setzt einen festgestellten **Qualifikations- oder Zurechnungskonflikt** voraus, als deren Folge die Einkünfte „unversteuert blieben oder zu niedrig besteuert wurden“. Eine Nichtbesteuerung (mit der Folge von „weißen Einkünften“) im Quellenstaat löst dagegen die switch-over-Klausel nicht aus, wenn die Nichtbesteuerung daraus resultiert, dass der Quellenstaat sein, ihm auf Grund des Abkommens zugewiesenes Besteuerungsrecht nach seinen innerstaatlichen Vorschriften nicht ausübt, also kein Qualifikations- oder Zurechnungskonflikt vorliegt. Eine solche (unschädliche) Nichtbesteuerung kann z. B. folgende Ursachen haben: (1) die Einkünfte sind im Quellenstaat gar nicht steuerbar oder von der Steuer befreit, (2) es kommt zu einer tatsächlichen Nichtbesteuerung, z. B. auf Grund eines Versehens der ausländischen Steuerbehörden oder weil der StpfL keine Steuererklärung abgegeben hat oder weil Festsetzungsverjährung eingetreten ist.

- 160** Solche Fälle der Nichtbesteuerung sind nur durch sog. subject-to-tax-Klauseln zu beseitigen (→ Rz. 162 ff.). Switch-over-Klauseln erfassen jedoch im Normalfall auch Einkünfte, die – wiederum nur auf Grund von Qualifikations- oder Hinzurechnungskonflikten – „zu niedrig“ besteuert wurden.

*Kritische Stellungnahme:* Das Merkmal der Minderbesteuerung schafft eine Rechtsunsicherheit, die im Hinblick auf die Unbestimmtheit die Verfassungsmäßigkeit der Klausel für Fälle der Minderbesteuerung in Frage stellt.<sup>1)</sup>

## d) Erfolgloses Verständigungsverfahren

- 161** Zu einem Methodenwechsel kommt es nicht, wenn der Qualifikations- oder Zurechnungskonflikt auf Grund einer **Verständigungsvereinbarung** gem. Art. 25 OECD-MA zwischen den beiden betroffenen Vertragsstaaten beseitigt wird. Bei richtiger Anwendung der innerstaatlichen Rechtsvorschriften beider Vertragsstaaten, kann ein Verständigungsverfahren zu keinem positiven Ergebnis führen,<sup>2)</sup> so dass (erst) im Anschluss daran die switch-over-Klauseln angewendet werden kann. Strittig ist lediglich, ob im Fall eines bereits durchgeführten (ergebnislosen) Verständigungsverfahrens, das die gleiche Rechtsfrage betraf, unmittelbar auf die switch-over-Klausel zurückgegriffen werden kann. Dies ist jedoch abzulehnen, weil diese Auffassung im Wortlaut der switch-over-Klauseln keine Stütze findet und zudem den Rechtsschutz des Steuerpflichtigen einschränken kann.

## 4. Subject-to-tax-Klauseln (Rückfallklauseln)

### a) Begriff, Anwendungsvoraussetzung und Bedeutung

- 162** In zahlreichen DBA hängt die Steuerbefreiung bzw. Steuerermäßigung davon ab, ob der andere Staat die betreffenden Einkünfte tatsächlich auch besteuert (sog. subject-to-tax-Klauseln). Hierbei ist zu unterscheiden in subject-to-tax-Klauseln, die auf den **Quellenstaat** angewandt werden, und solche, die auf den **Ansässigkeitsstaat** gerichtet sind (häufig auch als „Rückfallklauseln“ bezeichnet).<sup>3)</sup> Ursprünglich stammt der Begriff aus einer Abkommenspraxis, die bei Staaten, die grundsätzlich der Anrechnungsmethode folgen (z. B. Großbritannien), das Anrechnungsverfahren sicherstellen sollte, in dem im Abkommen definiert wurde, unter welchen Bedingungen die Einkunftsquelle im anderen Staat liegt. Demnach konnte der **Ansässigkeitsstaat** die Anrechnung von Quellensteuern nicht mehr deshalb verweigern, weil nach dessen Recht diese Einkünfte nicht aus dem anderen Staat stammen; er hatte mithin die Quellenregeln des anderen Staates zu berücksichtigen.<sup>4)</sup>

- 163** Demgegenüber erlauben **subject-to-tax-Klauseln** es dem **Quellenstaat**, durch das DBA vorgesehene Vergünstigungen für bestimmte Einkünfte dann nicht zu gewähren, wenn der Ansässigkeitsstaat diese ausländischen Einkünfte nicht besteuert. Beispiele für solche subject-to-tax-Klauseln finden sich etwa im →DBA Vereinigtes Königreich in Art. VI Abs. 1, Art. VII Abs. 1, Art. X Abs. 1 und 2 und Art. XV.<sup>5)</sup>

### aa) Ansässigkeitsstaaten betreffende subject-to-tax-Klauseln

- 164** Im Rahmen des Art. 23 A OECD-MA sind die auf den Quellenstaat bezogenen subject-to-tax-Klauseln nicht relevant. Auf diese wird im Einzelnen in der Kommentierung zu den Verteilungsnormen eingegangen. Nachfolgend soll allein auf **subject-to-tax-Klauseln** eingegangen werden, die den **Ansässigkeitsstaat** betreffen. Dabei wird der

1) Vgl. Grotherr in B/H/G/K, Art. 23 A/23 B OECD-MA Rz. 168 (März 2002); zu den Fallgruppen, in denen die subject-to-tax-Klauseln auf Grund einer Minderbesteuerung angewendet werden kann vgl. Petereit, IStR 2003, 577, 581 f.

2) Vgl. Petereit, IStR 2003, 577, 583.

3) Vgl. im Einzelnen Vogel in Vogel/Lehner, 4. Aufl. 2003, Vor Art. 6–22 OECD-MA Rz. 19–20 und 31–34.

4) Vgl. Grotherr, IWB Fach 3 Deutschland Gruppe 2, 689, 691.

5) Vgl. hierzu ausführlich und zu weiteren Beispielen, Vogel, IStR 1997, Beiheft zu Heft 24, 2.

Begriff Rückfallklausel synonym mit subject-to-tax-Klausel, die auf den Ansässigkeitsstaat gerichtet ist, verwendet.<sup>1)</sup>

Für die Abkommensanwendung kommt es auf eine tatsächliche Besteuerung im Quellenstaat grundsätzlich nicht an, weil ein Abkommen bereits die virtuelle Doppelbesteuerung unter seinen Schutz stellt. Dies könnte zu sog. „weißen Einkünften“ führen, wenn der Ansässigkeitsstaat freistellen muss, obwohl im Quellenstaat tatsächlich keine Besteuerung erfolgt. Um dieses nicht erwünschte Ergebnis zu vermeiden,<sup>2)</sup> gehörte es eine Zeit lang zum Forderungskatalog deutscher DBA-Verhandler, subject-to-tax-Klauseln im Abkommen zu vereinbaren.<sup>3)</sup> Diese auf den **Ansässigkeitsstaat** gerichteten Regelungen sollten diesen (wieder) in die Lage versetzen, Einkünfte dann nicht freistellen zu müssen, wenn sie im Quellenstaat nicht besteuert wurden. Eine subject-to-tax-Klausel bezeichnet nach diesem Begriffsverständnis somit eine Norm, die eine Steuerbegünstigung von der Voraussetzung abhängig macht, dass die betreffenden Einkünfte oder Einkommen oder Gewinne im anderen Staat der Steuer unterworfen waren.<sup>4)</sup> In diese Zeit fallen einige wichtige Abkommen (z. B. → DBA Italien, → DBA Vereinigte Staaten). Inzwischen wurde diese Abkommenspolitik allerdings aufgegeben, so dass die neueren DBA keine Rückfallklauseln mehr enthalten. Die OECD hat in ihrem Bericht vom November 1987 (→ OECD-MK zu Art. 1 Tz. 17, 18) bereits von der Vereinbarung von Einkommensarten übergreifenden subject-to-tax-Klauseln in DBA abgeraten.

Demgegenüber bestand der ursprüngliche Zweck von Rückfallklauseln darin, eine Anrechnung jener Steuer sicherzustellen, die in einem Vertragsstaat nach dem DBA erhoben werden durfte, deren Anrechnung jedoch im Ansässigkeitsstaat verweigert werden konnte, weil nach dessen Recht diese Einkünfte nicht aus dem ersten Staat stammten.<sup>5)</sup> Es handelte sich also ausschließlich um eine abkommensrechtliche Quellenregel bei der Anwendung der Anrechnungsmethode und nicht – wie bislang von der Finanzverwaltung<sup>6)</sup> beabsichtigt – um eine Abkommensvorschrift zur Sicherstellung des deutschen Besteuerungsanspruches im Falle einer drohenden doppelten Nichtbesteuerung, wenn der Quellenstaat von dem ihm nach den Verteilungsnormen eingeräumten Besteuerungsrecht für die jeweiligen abkommensrechtlichen Einkünfte keinen Gebrauch macht.<sup>7)</sup> Die Rückfallklausel erfüllt insoweit eine Doppelfunktion.<sup>8)</sup>

#### bb) Abgrenzung zu switch-over-Klauseln

In Abgrenzung dazu verfolgen switch-over-Klauseln das Ziel, Doppelbesteuerungen oder Doppelfreistellungen zu vermeiden, die auf Grund unterschiedlicher Abkommensanwendung der Vertragsstaaten entstehen.<sup>9)</sup> Im Unterschied zur switch-over-Klausel (→ Rz. 152 ff.) reicht es für die Rückfallklausel aus, wenn die Einkünfte im Quellenstaat tatsächlich nicht besteuert wurden, also auch wenn die Nichtbesteuerung auf Grund fehlender Steuerbarkeit, Steuerfreistellung oder schlachtweg auf Grund von Nichterhebung seitens der Verwaltung im Quellenstaat basiert. Sie haben damit – ebenfalls im Unterschied zu switch-over-Klauseln – eine erhebliche praktische Bedeutung für jene Staaten, in deren Abkommen sie verankert wurden.<sup>10)</sup> Enthalten Abkommen sowohl eine switch-over-Klausel als auch eine Rückfallklausel, sieht der

1) Zur Begrifflichkeit vgl. aber Vogel, IStR 1997, Beihefter zu Heft 24.

2) Insbesondere Baranowski begrüßte die deutsche Abkommenspraxis, zur Vermeidung „weißer Einkünfte“ Rückfallklauseln in die DBA aufzunehmen; vgl. Baranowski, IWB Fach 3a Gruppe 1, 909, 914.

3) Vgl. Kluge, 4. Auf. 2000, R 129 f.

4) Vgl. Lampe, IWB Fach 3 Deutschland Gruppe 2, 773, 780; Grotherr, IWB Fach 3 Deutschland Gruppe 2, 689 ff.; übereinstimmend BFH v. 19.5.1993, I R 64/92, BFH/NV 1994, 11, 12.

5) Vgl. Grotherr, IWB Fach 3 Deutschland Gruppe 2, 689, 691.

6) Vgl. OFD München v. 10.5.1995, S – 1300 – 95 – St 425; OFD Düsseldorf v. 11.12.1996, S – 1301 A – St 1121, IStR 1997, 53; Krabbe, IStR 1996, 172.

7) Vgl. Grotherr, IWB Fach 3 Deutschland Gruppe 2, 689, 691 ff.

8) Vgl. Grotherr, IWB Fach 3 Deutschland Gruppe 2, 689, 693 f.

9) Vgl. Kluge, 4. Aufl. 2000, R 334.

10) Vgl. etwa Valová/Bodenloher/Koch, IStR 2002, 405 ff.

BFH nur in der switch-over-Klausel eine Norm zur Vermeidung weißer Einkünfte, weil andernfalls die switch-over-Klausel durch den weiter gezogenen Anwendungsbereich der Rückfallklausel nahezu bedeutungslos würde.<sup>1)</sup>

- 168** Sehen die Verteilungsnormen (Art. 6 bis 21 OECD-MA) des jeweiligen DBA für die betreffenden Einkünfte jedoch ein ausschließliches Besteuerungsrecht (Abkommensformulierung: „können nur... besteuert werden“) des Quellenstaates vor (z. B. Einkünfte gem. Art. 7 Abs. 1 Satz 1 Halbsatz 1, Art. 8 Abs. 1 und 2 oder Art. 19 Abs. 1 Buchst. a OECD-MA), so gehen die ausschließlichen Besteuerungsrechte nach den Verteilungsnormen der Rückfallklausel vor.<sup>2)</sup> Der Ansässigkeitsstaat kann in diesen Fällen nicht automatisch von der Freistellungsmethode (Art. 23 A OECD-MA) auf die Anrechnungsmethode (Art. 23 B OECD-MA) durch Anwendung der Rückfallklausel übergehen, um – in jenen Fällen, in denen der Quellenstaat von seinem ausschließlichen Besteuerungsrecht keinen Gebrauch macht – eine doppelte Nichtbesteuerung der Einkünfte zu verhindern, da sich die **Rückfallklausel** nach dem eindeutigen Wortlaut **nur** auf die **Methodenartikel** bezieht.
- 169** Es muss somit stets vorab geprüft werden, ob die **Verteilungsnormen Raum** für die Anwendung der **Rückfallklausel** lassen.<sup>3)</sup> Diese Sichtweise findet inzwischen ihre Bestätigung durch die jüngste Rechtsprechung des BFH vom 17.12.2003. Zwar ergab sich im entschiedenen Fall ein ausschließliches Besteuerungsrecht bereits aus der Verteilungsnorm (Art. 19 Abs. 1 lit. a DBA-Kanada 1981) und dennoch prüfte der BFH im weiteren den Methodenartikel, insbesondere die Rückfallklausel des Art. 23 Abs. 3 DBA-Kanada 1981.<sup>4)</sup> Diese Prüfungsfolge lässt sich dennoch damit begründen, dass der Methodenartikel des DBA-Kanada 1981 Verteilungsnormen mit ausschließlichem Besteuerungsrecht für den Quellenstaat nochmals in Abweichung vom OECD-MA ausdrücklich in ihren Anwendungsbereich aufnahm.<sup>5)</sup> Jedenfalls hat sich der BFH der hier vertretenen Auffassung angeschlossen und den Methodenartikel für unanwendbar erklärt, wenn sich die Freistellung bereits ausdrücklich aus einer Verteilungsnorm ergibt. Den Progressionsvorbehalt hält der BFH allerdings weiterhin für einschlägig, weil dieser insoweit nur deklaratorische Bedeutung im Rahmen des Methodenartikels habe.<sup>6)</sup>

### b) Wortlaut, Auslegung und Verwendung in einzelnen Abkommen

- 170** Die Rückfallklausel kann in einem Artikel des Abkommens oder im Protokoll zum Abkommen enthalten sein. Die Standardformulierung einer Rückfallklausel lautet wie folgt (Beispiel → Art. 23 Abs. 2 Satz 2 DBA-USA):
- „Im Sinne dieses Absatzes gelten Gewinne oder Einkünfte einer in der Bundesrepublik Deutschland ansässigen Person als aus Quellen in den Vereinigten Staaten stammend, wenn sie in Übereinstimmung mit diesem Abkommen in den Vereinigten Staaten besteuert werden.“**

- 171** Im Zusammenhang mit solchen Vereinbarungen sind zwei Kernfragen strittig gewesen. Zum einen war zu klären, ob es sich bei der ausländischen Besteuerung um eine solche tatsächlicher Art handeln muss oder ob es genügt, wenn die betreffenden Einkünfte oder Gewinne ihrer Art nach der dortigen Besteuerung unterlegen haben. Erhebt der andere Vertragsstaat z. B. keine Steuern, weil Freibeträge oder Verlustvorträge die Bemessungsgrundlage entsprechend gekürzt hatten und deshalb nach dem Einkommensteuertarif keine Steuer zu erheben war, so könnte der vorstehenden Norm zufolge der Ansässigkeitsstaat die Voraussetzung einer „Nichtbesteuerung“ als erfüllt ansehen. Zum anderen ist fraglich, ob die Klausel auch dann Anwendung findet, wenn es zur Nichtbesteuerung deshalb kommt, weil die Vertragsstaaten auf

1) Vgl. BFH v. 17.12.2003, I R 14/02, BStBl II 2004, 260.

2) Vgl. Vogel in Vogel/Lehner, 4. Aufl. 2003, Einl. MK 19, Vor. Art. 6–22 Rz. 4 ff., Art. 23 MK 6; anders Grother, IWB Fach 3 Deutschland Gruppe 2, 643, 653 (zum DBA Kanada).

3) Vgl. Grother, IWB Fach 3 Deutschland Gruppe 2, 689, 695.

4) Vgl. BFH v. 17.12.2003, I R 14/02, BStBl II 2004, 260.

5) Vgl. Jacob, ISTR 2004, 242.

6) Vgl. BFH v. 17.12.2003, I R 14/02, BStBl II 2004, 260.

Grund ihrer unterschiedlichen innerstaatlichen Steuerrechtssysteme unterschiedliche Abkommensartikel anwenden oder die Einkünfte unterschiedlichen Personen zurechnen.<sup>1)</sup>

Lange Zeit ungeklärt war für solche Vorschriften schon die Grundvorstellung, ob tatsächlich von einer **subject-to-tax-Klausel** die Rede sein kann. Der BFH hatte dies in seinem Urteil vom 11.6.1996 noch positiv beantwortet,<sup>2)</sup> wogegen sich jedoch ein Teil der Literatur wendet.<sup>3)</sup> Im entschiedenen Fall wurden Einkünfte, die nach dem →DBA Vereinigte Staaten in den USA steuerpflichtig sind, nur deshalb dort nicht versteuert, weil der Kläger in den USA keine Steuererklärung abgegeben hatte. Der BFH wendete daraufhin →Art. 23 Abs. 2 Satz 2 DBA Vereinigte Staaten an und folgerte, dass die Einkünfte nicht aus Quellen in den USA stammen, weil sie dort tatsächlich nicht besteuert wurden. Kritisiert wird an dieser Auslegung des BFH, dass sie auf einem Umkehrschluss in Bezug auf diese Vorschrift beruhe, was nicht dem Sinn der Vorschrift entspreche. Besteuerten danach die USA die Einkünfte nach ihrem innerstaatlichen Recht, so sei für Deutschland gem. →Art. 23 Abs. 2 Satz 2 DBA Vereinigte Staaten davon auszugehen, dass die Einkunftsquelle in den USA liege, selbst dann, wenn Deutschland nach eigenem nationalen Recht diese Auffassung nicht teilen könne. Umgekehrt könne daraus aber nicht geschlossen werden, dass Einkunftsquellen nicht aus den USA stammen, wenn sie dort tatsächlich nicht besteuert wurden.<sup>4)</sup>

Eine ähnliche Formulierung beinhaltete das →DBA-Kanada 1981 in Art. 23 Abs. 3.<sup>5)</sup> Zunächst vertrat auch hier die Rspr. die Ansicht, dass Vergütungen für eine Arbeitnehmertätigkeit nur dann aus Quellen innerhalb Kanadas i. S. d. →Art. 23 Abs. 2 Buchst. a DBA Kanada 1981 stammten, wenn sie tatsächlich in Kanada besteuert wurden und verwies dabei auf →Art. 23 Abs. 3 DBA Kanada 1981. Durch die Regelung solle nicht mehr die sog. virtuelle, sondern nur noch die tatsächliche Doppelbesteuerung vermieden werden.<sup>6)</sup> Der BFH ging folglich in den beiden zum →DBA Vereinigte Staaten und →DBA Kanada 1981 ergangenen Urteilen davon aus, dass es sich bei den Bestimmungen um sog. Rückfallklauseln handelt. Die FinVerw. hat sich dieser Rspr. angeschlossen, indem sie solche subject-to-tax-Klauseln in diesem Sinne für anwendbar erklärt.<sup>7)</sup>

Auch im zuletzt ergangenen Urteil vom 27.8.1997 zum →DBA Kanada 1981<sup>8)</sup> schien der BFH an seiner bisherigen Rspr. festhalten zu wollen. Zwar betont der BFH hierin, die Streitfrage nach dem Verständnis von →Art. 23 Abs. 3 DBA Kanada 1981 als einer subject-to-tax-Klausel nicht abschließend beantworten zu wollen, jedoch finden sich in der Entscheidung Aussagen darüber, welche Bedingungen an →Art. 23 Abs. 3 DBA Kanada 1981 zu stellen sind. Zunächst sei davon auszugehen, dass Gewinne und Einkünfte i. S. d. →Art. 23 Abs. 3 DBA Kanada 1981 nur solche i. S. d. Verteilungsnormen in →Art. 6 bis 21 DBA Kanada 1981 sein können. Würden nun diese Einkünfte oder Gewinne in Kanada im Rahmen einer der bezeichneten Einkunftsarten dort besteuert, stammen sie aus kanadischen Quellen i. S. v. →Art. 23 Abs. 3 DBA Kanada 1981. So erkennt der BFH: „Darauf, in welchem Umfang die fraglichen Gewinne oder Einkünfte von der kanadischen Besteuerung erfasst werden oder ob dort alle Ein-

1) Vgl. Kluge, 4. Aufl. 2000, R 130 m. w. N. zum Meinungsstand in Literatur und Rspr.

2) Vgl. BFH v. 11.6.1996, I R 8/96, BStBl II 1997, 117 ff.

3) Vgl. Wolff in D/W, Art. 1 USA Rz. 13 (Juli 1997); Vogel, IStR 1997, Beiheft zu Heft 24; Wassermeyer, FS Vogel, 2000, 987, 995 f.; Hey, RIW 1997, 82 ff.; Jacob, DStZ/A 1992, 669, 672 ff.

4) Vgl. Wolff in D/W, Art. 1 DBA USA Rz. 13 (Juli 1997).

5) „Für die Zwecke dieses Artikels gelten Gewinne oder Einkünfte einer in einem Vertragsstaat ansässigen Person als aus Quellen innerhalb des anderen Vertragsstaats stammend, wenn sie in Übereinstimmung mit diesem Abkommen im anderen Vertragsstaat besteuert werden.“

6) Vgl. BFH v. 5.2.1992, I R 158/90, BStBl II 1992, 660 f.; dem folgend FG Köln v. 19.12.2001, 12 K 3387/99, EFG 2002, 447 f. (Rev. BFH I R 14/02). Zum →DBA Dänemark: FG Schleswig-Holstein v. 13.9.2000, V 122/00, EFG 2001, 479 f. (rkr.).

7) Vgl. BMF v. 24.12.1999, IV B 4 – S – 1300 – 111/99., BStBl I 1999, 1076 ff. („Betriebsstättenerlass“), Rz. 1.2.6.; OFD Frankfurt a. M. v. 8.7.2003, S 1301 – A – 55 – St III 1a., Kartei DBA ASIG S – 1301 DBA Allgemeines Rückfallklauseln Karte 1

8) Vgl. BFH v. 27.8.1997, I R 127/95, BStBl II 1998, 58 f.

kunftsteile im Rahmen der (ausländischen) Steuerveranlagung auch zu einer konkreten Steuerzahlungspflicht führen, kommt es hingegen nicht an. ... Ausschlaggebend ist insofern allein das innerkanadische Steuerrecht. Belassen die hiernach maßgeblichen Besteuerungsgrundlagen Besteuerungslücken, so ändert dies an der Herkunft der Einkünfte und Quellen aus Kanada so lange nichts, wie diese Kanada in Übereinstimmung mit dem → DBA Kanada zugeordnet worden sind.<sup>1)</sup>

- 175 Begründen lasse sich dies mit dem Wortlaut der Norm. Die Voraussetzung der Besteuerung sei lediglich an eine qualitativ-konditionale („wenn“) und nicht an eine quantitativ-konditionale („soweit“) Komponente gebunden. Diesem Begriffsverständnis für die Frage, wann eine ausländische Besteuerung anzunehmen ist, hat sich inzwischen auch die FinVerw. ganz allgemein für alle Abkommensfälle angeschlossen. Eine **ausländische Besteuerung** sei demnach auch dann noch anzunehmen, wenn die ausländische Steuer nur auf Grund von Freibeträgen, eines Verlusttausgleichs oder -abzugs entfällt oder im Ausland von negativen Einkünften ausgegangen wurde.<sup>2)</sup>
- 176 Damit ist beantwortet, wie die **Positivregelung** in → Art. 23 Abs. 3 DBA Kanada 1981 oder → Art. 23 Abs. 2 Satz 2 DBA Vereinigte Staaten anzuwenden ist. Stimmen beide Vertragsstaaten darin überein, Einkünfte einer bestimmten Verteilungsnorm zuzuordnen, die im Quellenstaat besteuert werden können, so genügt es, wenn der Quellenstaat die Einkünfte in seine hierfür maßgeblichen Besteuerungsgrundlagen mit einbezieht. Ob sich daraus eine Steuerschuld für die betreffenden Einkünfte ergibt, bleibt dabei unbeachtlich.
- 177 Nicht beantwortet blieb aber lange Zeit, ob aus solchen Positivregelungen auch der Umkehrschluss gezogen werden darf, dass Einkünfte oder Gewinne dann nicht aus dem anderen Vertragsstaat stammen, wenn sie dort nicht besteuert werden. Verneint man dies, würden solche Normen lediglich **Einordnungsverkettungen** enthalten. Besteuerst der andere Staat die Einkünfte und ist er nach dem DBA hierzu berechtigt, muss der Ansässigkeitsstaat nicht mehr prüfen, ob die Einkünfte tatsächlich nach seinem innerstaatlichen Recht aus dem anderen Staat stammen. Diese Einordnung ist dann zu übernehmen.<sup>3)</sup>

*Kritische Stellungnahme:* Das frühere Verständnis des BFH, mittels Umkehrschluss aus vorstehenden Regelungen Rückfallklauseln herzuleiten, war stets strittig gewesen. Auf eine Rückfallklausel lässt sich dann schließen, wenn man in die Vorschrift das Wort „nur“ hineinfliest. Gewinne und Einkünfte stammen „nur“ dann aus dem anderen Staat, wenn sie dort in Übereinstimmung mit dem Abkommen besteuert wurden. Tatsächlich ist das Wort „nur“ jedoch nicht enthalten, weshalb Gewinne und Einkünfte „auch“ dann aus dem anderen Staat stammen, wenn sie dort in Übereinstimmung mit dem Abkommen besteuert werden können. Eine **Negativregelung**, wann Einkünfte und Gewinne nicht aus dem anderen Vertragsstaat stammen, ist folglich nicht normiert. Solche Normen sind daher nicht i. S. v. Rückfallklauseln mit Negativregelung zu verstehen.<sup>4)</sup> Das Gegenargument, die FinBeh. würden im übereinstimmenden Verständnis Rückfallklauseln i. S. einer Negativregelung annehmen, vermag nicht zu überzeugen.<sup>5)</sup> Die aktuelle Abkommenspraxis zeigt hier gerade den Weg zu einer klaren Ausdrucksform für subject-to-tax-Klauseln auf. So lautet → Art. 15 Abs. 4 DBA Österreich 2000: „Für Zwecke dieses Artikels gilt die Arbeit im anderen Vertragsstaat nur dann als ausgeübt, wenn die Vergütungen in Übereinstimmung mit diesem Abkommen im anderen Vertragsstaat besteuert worden sind.“ Mit den Worten „nur dann“ wird deutlich zu verstehen gegeben, dass

- 1) BFH v. 27.8.1997, I R 127/95, BStBl II 1998, 58 f.
- 2) Vgl. OFD Frankfurt a. M. v. 8.7.2003, S 1301 – A – 55 – St III 1a, Kartei DBA AStG S – 1301 DBA Allgemeines Rückfallklauseln Karte 1; mit Verweis auf OFD Frankfurt a. M. v. 18.12.1998, S 1301 A – 55 – St III 1a, IStR 1999, 248.
- 3) Vgl. Wolff in D/W, Art. 1 DBA USA Rz. 13 (Juli 1997); Anmerkung FW, IStR 1998, 84 f.; Grottherr, IWB Fach 3 Deutschland Gruppe 2, 689, 691. Grotherr weist in diesem Zusammenhang nach, dass Rückfallklauseln ursprünglich dazu eingeführt wurden, um die Anrechnung im Ansässigkeitsstaat sicherzustellen. Der Ansässigkeitsstaat sollte auf Grund dieser Klauseln unterstellen, dass er es auch abweichend vom eigenen Recht mit ausländischen Einkünften zu tun hat.
- 4) Vgl. Fischer, FS Vogel 2000, 963, 969 f.; Wassermeyer, FS Vogel 2000, 987, 995 f.; Vogel, IStR 1997, Beiheft zu Heft 24; Lampe, IStR 1999, 248.
- 5) Vgl. Krabbe in D/W, Art. 24 DBA Dänemark Rz. 48 (März 1999).

Arbeiten im anderen Staat nicht als ausgeübt gelten, wenn sie dort nicht besteuert wurden. Damit ist zugleich auch aufgezeigt, wie subject-to-tax-Klauseln formuliert sein müssten, um tatsächlich von einer Rückfallklausel i. S. einer Negativregelung ausgehen zu können.

Inzwischen hat der BFH mit Urteil vom 17.12.2003 für Klarheit gesorgt und seine bisherige **Rspr. aufgegeben**. In dem zum →DBA Kanada 1981 strittigen Fall schließt sich der BFH der hier dargelegten Literaturmeinung an, indem er →Art. 23 Abs. 3 DBA Kanada 1981 lediglich als **Positivregelung** versteht. Im Wortlaut der Norm komme nicht hinreichend zum Ausdruck, dass diese auch „Keinmalbesteuerungen“ vermeiden solle. Entsprechend enthalte →Art. 23 Abs. 3 DBA Kanada 1981 keine Rückfallklausel in dem Sinne, dass das Besteuerungsrecht für Einkünfte, die einem ausschließlichen Besteuerungsrecht des Quellenstaates unterfallen, bei Nichtausübung desselben an den Ansässigkeitsstaat zurückfiele.<sup>1)</sup> Wir halten diese Rspr. gleichermaßen auf das →DBA Vereinigte Staaten übertragbar. Die dem entgegenstehende Verwaltungspraxis<sup>2)</sup> sollte damit obsolet sein.<sup>3)</sup>

Die bisher angeführten Rückfallklauseln dürfen hier nur beispielhaft betrachtet werden. Die Aussagen hierzu lassen sich grundsätzlich nicht verallgemeinern, da die in den einzelnen Abkommen getroffenen Formulierungen zum Teil voneinander abweichen.<sup>4)</sup> An der dargestellten Grundproblematik ändert sich hingegen nichts (→Rz. 171 ff.). Entgegen der Auffassung von Holthaus<sup>5)</sup> lässt sich etwa auch aus der Rückfallklausel des DBA Italien (Prot. Nr. 16 lit. d) keine Negativregelung aus dem Wortlaut ableiten. Auch der alleinige Bezug auf die Freistellungsmethode im Wortlaut der Norm lässt eine Auslegung i. S. e. Negativregelung nicht zu. Dies bestätigt der BFH in seiner o. g. Rspr. in zweifacher Hinsicht:<sup>6)</sup> Zum einen enthält das DBA Italien zusätzlich eine switch-over-Klausel in Prot. Nr. 18 und nach dem Verständnis des BFH soll lediglich die switch-over-Klausel weiße Einkünfte vermeiden. Die Rückfallklausel könnte damit nicht mehr i. S. e. Vermeidungsnorm für weiße Einkünfte verstanden werden, weil dies ansonsten die switch-over-Klausel überflüssig machen würde. Zum anderen hebt der BFH hervor, dass der Zweck der Keinmalbesteuerung auch im Wortlaut hinreichend zum Ausdruck kommen müsse. Dies ist auch im Prot. Nr. 16 lit. d zum DBA Italien nicht der Fall.

### c) Rückfallklauseln bezogen auf alle Einkunftsarten in deutschen DBA

Die nachstehende Übersicht führt die subject-to-tax-Klauseln (Rückfallklauseln) in den deutschen DBA, die sich auf **alle Einkunftsarten** des DBA beziehen, auf:

| DBA           | Fundstelle     | Text  |
|---------------|----------------|---|
| →DBA Dänemark | Art. 24 Abs. 3 | Für die Zwecke dieses Artikels gelten Gewinne oder Einkünfte einer in einem Vertragsstaat ansässigen Person als aus Quellen innerhalb des anderen Vertragsstaats stammend, wenn sie in Übereinstimmung mit diesem Abkommen im anderen Vertragsstaat besteuert werden. |

1) Vgl. BFH v. 17.12.2003, I R 14/02, BStBl II 2004, 260.

2) Vgl. OFD Düsseldorf v. 11.12.1996, S – 1301 A – St 1121, IStR 1997, 53; OFD Frankfurt a. M. v. 8.7.2003, S – 1301 A – 55 – St II 5, Kartei DBA AStG S – 1301 DBA Allgemeines Rückfallklauseln Karte 1; mit Verweis auf OFD Frankfurt a. M. v. 18.12.1998, S 1301 A – 55 – St III 1a, IStR 1999, 248.

3) Vgl. Holthaus, IStR 2005, 337.

4) Vgl. Vogel, IStR 1997, Beiheft zu Heft 24.

5) Vgl. Holthaus, IStR 2005, 338.

6) Vgl. BFH v. 17.12.2003, I R 14/02, BStBl II 2004, 260.

| DBA                           | Fundstelle                           | Text  |
|-------------------------------|--------------------------------------|---|
| → DBA Italien                 | Prot. Nr. 16<br>Buchst. d zu Art. 24 | Für die Zwecke des Art. 24 Abs. 3 Buchst. a gelten die Einkünfte einer in einem Vertragsstaat ansässigen Person als aus dem anderen Vertragsstaat stammend, wenn sie im anderen Vertragsstaat in Übereinstimmung mit dem Abkommen effektiv besteuert worden sind.     |
| → DBA Kanada 1981             | Art. 23 Abs. 3                       | Für die Zwecke dieses Artikels gelten Gewinne oder Einkünfte einer in einem Vertragsstaat ansässigen Person als aus Quellen innerhalb des anderen Vertragsstaats stammend, wenn sie in Übereinstimmung mit diesem Abkommen im anderen Vertragsstaat besteuert werden. |
| → DBA Neuseeland              | Art. 23 Abs. 3                       | Für die Zwecke dieses Artikels stammen Gewinne oder Einkünfte einer in einem Vertragsstaat ansässigen Person aus Quellen innerhalb des anderen Vertragsstaats, wenn sie in diesem anderen Staat gemäß diesem Abkommen besteuert worden sind.                          |
| → DBA Norwegen                | Art. 23 Abs. 3                       | Für die Zwecke dieses Artikels gelten Gewinne oder Einkünfte einer in einem Vertragsstaat ansässigen Person als aus Quellen im anderen Vertragsstaat stammend, wenn sie in Übereinstimmung mit dem Abkommen im anderen Vertragsstaat besteuert werden.                |
| → DBA Schweden                | Art. 23 Abs. 1 letzter Satz          | Im Sinne dieses Absatzes gelten Gewinne oder Einkünfte einer in der Bundesrepublik Deutschland ansässigen Person als aus Quellen in Schweden stammend, wenn sie in Übereinstimmung mit diesem Abkommen in Schweden besteuert werden.                                  |
| → DBA Vereinigte Staaten 1989 | Art. 23 Abs. 2 letzter Satz          | Im Sinne dieses Absatzes gelten Gewinne oder Einkünfte einer in der Bundesrepublik Deutschland ansässigen Person als aus Quellen in den Vereinigten Staaten stammend, wenn sie in Übereinstimmung mit diesem Abkommen in den Vereinigten Staaten besteuert werden.    |

*d) Rückfallklauseln bezogen auf bestimmte Einkunftsarten in deutschen DBA*

Die nachstehende Übersicht führt die subject-to-tax-Klauseln (Rückfallklauseln) in den deutschen DBA, die sich **nur auf bestimmte** Einkunftsarten des DBA beziehen, auf:

| DBA            | Fundstelle    | Text   |
|----------------|---------------|--|
| →DBA Luxemburg | Art. 7 Abs. 2 | Soweit der Vertragsstaat, in dem sich der Ort der Leitung befindet, das Besteuerungsrecht gegenüber einer Person mit Wohnsitz in dem andern Staat nicht ausübt, hat dieser andere Staat das Besteuerungsrecht (dies betrifft nur Einkünfte aus dem Betrieb oder an Bord von Schiffen oder Luftfahrzeugen). |

(Fortsetzung Seite 81)



| DBA                          | Fundstelle  | Text   |
|------------------------------|---|--|
| → DBA Luxemburg              | Art. 10 Abs. 3 Satz 2                                 | So lange dieser Staat die Einkünfte aus derartiger Arbeit nicht besteuert, hat der Wohnsitzstaat das Besteuerungsrecht für diese Einkünfte (dies betrifft nur Einkünfte aus nichtselbstständiger Arbeit, die an Bord von Schiffen oder Luftfahrzeugen geleistet werden). |
| → DBA Österreich             | Art. 15 Abs. 4  | Für Zwecke dieses Artikels gilt die Arbeit im anderen Vertragsstaat nur dann als ausgeübt, wenn die Vergütungen in Übereinstimmung mit diesem Abkommen im anderen Vertragsstaat besteuert worden sind (dies betrifft nur Einkünfte aus unselbstständiger Arbeit).        |
| → DBA Schweiz                | Art. 15 Abs. 4 Satz 2                                 | Besteuert dieser andere Vertragsstaat diese Einkünfte nicht, so können sie in dem Staat besteuert werden, in dem die natürliche Person ansässig ist (dies betrifft nur Einkünfte der Organe von Kapitalgesellschaften).  |
| → DBA Vereinigtes Königreich | Art. XVIII Satz 2 Buchst. a i. V. m. Art. VIII Abs. 1 | Die in Art. VIII Abs. 1 genannten Gewinne (solche aus der Veräußerung unbeweglichen Vermögen) werden aber nur dann ausgenommen, wenn sie im Vereinigten Königreich steuerpflichtig sind. <sup>1)</sup>   |

## C. Anrechnungsmethode (Art. 23 A Abs. 2)

### I. Inhalt des OECD-Musterabkommens

Die **Anrechnungsmethode** des Art. 23 A Abs. 2 OECD-MA ist als **Ergänzung zur Freistellungsmethode** zu sehen. Die Freistellungsmethode soll die **Kapitalimportneutralität** gewährleisten und somit für Investoren im Ansässigkeitsstaat sicherstellen, dass Auslandsinvestitionen die selbe Steuerbelastung erfahren, wie die im Investitionsland Ansässigen (→ Rz. 7). Die Freistellungsmethode soll allerdings nur in den volkswirtschaftlich erwünschten Bereichen greifen. Insbesondere für Kapital- und Lizenzentnahmen wird eine Freistellung regelmäßig nur gewährt, wenn eine Zugehörigkeit zu einer Betriebsstätte vorliegt. Andernfalls behält sich der Ansässigkeitsstaat das Recht vor, diese Einkünfte zu besteuern. Zur Vermeidung der Doppelbesteuerung ist in diesen Fällen die Anrechnungsmethode vorgesehen.<sup>2)</sup> Da das DBA selbst regelmäßig nur die **Methode** der Vermeidung einer Doppelbesteuerung beinhaltet, ist für die **Ermittlung** der tatsächlich anrechenbaren ausländischen Steuern das nationale Steuerrecht der Anwenderstaaten maßgeblich.

182

#### 1. Einkünfte mit Quellenbesteuerung im anderen Staat

In Art. 23 A Abs. 2 OECD-MA ist die Anrechnungsmethode für Dividenden (Art. 10 OECD-MA) und Zinsen (Art. 11 OECD-MA) vorgesehen, weil bei diesen Einkünften beiden Abkommensstaaten ein Besteuerungsrecht zugestanden wird und insoweit die

183

1) Vgl. hierzu Stoschek/Reichel/Peter, IWB Fach 5 Großbritannien Gruppe 2, 379 ff.

2) Vgl. OFD Berlin v. 22.1.2004, St 127 – S 1300 – 3/04, IStR 2004, 136, 288.

Vermeidung der Doppelbesteuerung sicherzustellen ist. In vielen von Deutschland abgeschlossenen DBA ist daneben für Lizenzen i. S. d. Art. 12 OECD-MA eine Quellensteuer für den Quellenstaat vorgesehen. Die Besteuerung von Dividenden, Zinsen und Lizenzen im Quellenstaat erfolgt regelmäßig auf Basis der Bruttogröße. Dies kann bei der Anrechnung im Ansässigkeitsstaat zu Anrechnungsüberhängen führen, wenn dort die Nettoeinkünfte besteuert werden. Unter europarechtlichen Gesichtspunkten könnte daher eine Besteuerung auf Bruttobasis gegen die Grundfreiheiten des EG-Vertrages verstößen.

- 184** Weiterhin hat die Anrechnungsmethode Bedeutung für Betriebsstätten und PersGes, die den Aktivitätsvorbehalt des DBA nicht erfüllen, sowie für DBA, die bei Einkünften aus unbeweglichem Vermögen nur die Anrechnungsmethode vorsehen (z. B. → DBA Schweiz, → DBA Spanien, → DBA Finnland).
- 185** Für andere Einkünfte ist das Besteuerungsrecht regelmäßig eindeutig zugeordnet, so dass die Frage der Vermeidung einer Doppelbesteuerung nicht auftritt.

## 2. Anrechnung im Ansässigkeitsstaat

- 186** Da die DBA keine Regelungen darüber enthalten, wie die **Anrechnung** der Höhe nach und in zeitlicher Hinsicht vorzunehmen ist, muss auf **nationale Regelungen** zurückgegriffen werden. In Fällen, in denen ein DBA besteht, ist die Regelung des § 34c Abs. 6 EStG zu beachten, die zuletzt durch das StVergAbG<sup>1)</sup> geändert wurde. Die Anrechnung kann demzufolge nur in der im DBA vorgesehenen Höhe erfolgen. Auf Grund der unterschiedlichen Formulierungen in den verschiedenen DBA können sich daher Unterschiede beim Umfang der Anrechnung ergeben.

### a) Ermittlung der ausländischen Einkünfte

- 187** Die Ermittlung der Einkünfte durch den Ansässigkeitsstaat ist zum einen unter Berücksichtigung der Begriffsbestimmungen des DBA vorzunehmen, zum anderen, soweit das DBA keine Regelung enthält, nach nationalem Recht. Die DBA beinhalten keine konkreten Anweisungen, wie die Anrechnung der ausländischen Steuer zu erfolgen hat (→ Rz. 186). Die DBA enthalten aber z. B. Anweisungen zur Art der Einkünfte nach DBA (partiарische Darlehen sind z. B. nach dem → DBA Tschechien Dividenden) und zur Höhe der Einkünfte nach DBA (regelmäßig brutto).
- 188** Die **Ermittlung der Einkünfte** erfolgt dem Grunde und der Höhe nach entsprechend nationalem deutschen Steuerrecht.<sup>2)</sup> Im Ausland nicht steuerbare oder steuerfreie Einkünfte sind dem Grunde nach ebenso zu berücksichtigen wie in Deutschland nicht abziehbare Betriebsausgaben, die im Ausland abgezogen wurden. Nicht zu berücksichtigen sind demnach auch in Deutschland steuerfreie Einkünfte, die im Ausland besteuert werden.<sup>3)</sup> Nach der BFH-Rspr.<sup>4)</sup> ist allerdings bei der Ermittlung der Einkünfte sowohl für Überschusseinkünfte, als auch für Gewinneinkünfte nach einheitlichen Grundsätzen vorzugehen. Demnach sind auch für Zinsen, Lizenzen und Dividenden, die im Betriebsvermögen erzielt werden, nur solche Aufwendungen – allerdings nach Bilanzierungsgrundsätzen – zu erfassen, die geeignet wären, im Rahmen der Einkünfte (z. B. aus Kapitalvermögen) als Werbungskosten berücksichtigt zu werden. Der BFH hat demzufolge aus der abkommensrechtlichen Qualifikation der Einkünfte auch Rückschlüsse auf die Frage der Ermittlung der Einkünfte nach nationalem Recht gezogen. Die FinVerw. hat diese Rspr. des BFH stets kritisiert und daher auch eine entsprechende Gesetzesänderung initiiert, die ab dem Veranlagungsjahr 2003 Gel tung erlangt hat.

*Kritische Stellungnahme:* Durch die Änderung des § 34c Abs. 1 Satz 4 EStG, den § 34c Abs. 6 Satz 2 EStG für entsprechend anwendbar erklärt, ist für die Ermittlung der **Einkünfte**, für die

1) StVergAbG v. 16.5.2003, BGBl. I 2003, 660 = BStBl I 2003, 321.

2) BFH v. 13.9.1989, I R 117/87, BStBl II 1990, 57.

3) Vgl. Gosch in Kirchhof, 3. Aufl. 2003, § 34c EStG Rz. 20.

4) BFH v. 16.3.1994, I R 42/93, BStBl II 1994, 799; v. 20.12.1995, I R 57/94, BStBl II 1996, 261; v. 9.4.1997, I R 178/94, BStBl II 1997, 657.

nach dem DBA die **Anrechnungsmethode** gilt, zu beachten, dass eine Eignung als Werbungskosten nicht mehr erforderlich ist. Vielmehr sind bei der Ermittlung der Einkünfte Betriebsausgaben und Betriebsvermögensminderungen abzuziehen, die mit den Einnahmen in wirtschaftlichem Zusammenhang stehen. Unklar ist allerdings, welche Aufwendungen die FinVerw. hier im Detail mit zu berücksichtigen gedenkt.<sup>1)</sup> In Frage kommen hier wohl vor allem allgemeine Verwaltungskosten und eventuell Finanzierungskosten, die nicht unmittelbar zugeordnet werden können. Hier dürfte damit zu rechnen sein, dass die FinVerw. allgemeine Aufwendungen, die durch die betreffenden Einkünfte wirtschaftlich verursacht wurden, im Wege einer Schlüsselung zuordnen möchte. Dies hätte zur Konsequenz, dass die ausländischen Einkünfte sowie die auf diese ausländischen Einkünfte entfallende deutsche Einkommensteuer und damit auch das Anrechnungsvolumen der ausländischen Steuer geringer werden.

**Beratungshinweis:** Sind Einkünfte, die nach dem DBA unter die Anrechnungsmethode fallen, negativ, so ist zu beachten, dass die Einkünfte unter § 2a EStG fallen können und insoweit der Verlustausgleichsbeschränkung unterliegen.

#### b) Herkunft der Einkünfte aus ausländischem Staat

In DBA-Fällen sind die Vorschriften des § 34c Abs. 1 Sätze 2 bis 5 und Abs. 2 EStG sinngemäß anzuwenden. Die Vorschrift des § 34c Abs. 1 Satz 1 und des § 34 d EStG sind jedoch in DBA-Fällen nicht bzw. nicht unmittelbar anzuwenden. Daraus folgt eine Bestimmung der Einkünfte, die zur Anrechnung berechtigen, aus dem DBA selbst. Das jeweilige DBA regelt also, welche Einkünfte der Verteilungsnormen aus einem ausländischen Staat stammen.

Für das → DBA Schweiz hat der BFH entschieden, dass Einkünfte dann aus der Schweiz stammen, wenn sie im → DBA Schweiz entweder als solche definiert werden oder, wenn der Schweiz für diese Einkünfte ein Quellenbesteuerungsrecht zusteht.<sup>2)</sup>

**Beratungshinweis:** Die Frage der Definition der Einkünfte als ausländische ist nach jedem geschlossenen DBA gesondert zu untersuchen. Ein unmittelbarer Rückgriff auf § 34d EStG ist nicht zulässig.

#### c) Anrechnung der im anderen Staat gezahlten Steuer

Eine ausländische Steuer ist nach Maßgabe des Art. 23 A Abs. 2 OECD-MA nur für Zinsen und Dividenden möglich. Ein anderweitiges Quellensteuerrecht wird dem anderen Vertragsstaat im OECD-MA nicht eingeräumt.

**Beratungshinweis:** Die von Deutschland abgeschlossenen DBA weichen regelmäßig von der Formulierung des OECD-MA ab. Insoweit ist auch hier das jeweils konkrete DBA zu prüfen.

Angerechnet werden nur **gezahlte unter das DBA fallende Ertragsteuern**, die in Übereinstimmung mit dem DBA erhoben wurden. Die in § 34c Abs. 1 Satz 1 EStG geforderten Voraussetzungen zur Anrechnung sind zwar nicht explizit im DBA oder in § 34c Abs. 6 EStG enthalten, dennoch geht die h. M.<sup>3)</sup> davon aus, dass nur eine festgesetzte, gezahlte und keinem Ermäßigungsanspruch unterliegende ausländische Steuer zur Anrechnung berechtigt. Was unter Zahlung zu verstehen ist, wird nach deutschem Recht ausgelegt. In §§ 224, 224a, 226, 249 AO ist aufgeführt, wann eine Steuer bezahlt ist. Die ausländische Steuer ist mit dem Währungskurs umzurechnen, der im Zeit-

1) Vgl. OFD Berlin v. 22.1.2004, St 127 – S 1300 – 3/04, IStR 2004, 136, 288.

2) BFH v. 20.12.1995, I R 57/94, BSTB II 1996, 261.

3) Wassermeyer in D/W, Art. 23 A OECD-MA Rz. 95 (Oktober 2002).

punkt der Zahlung bestand. Anrechenbar ist daher nur eine im Zeitpunkt des Anrechnungsbegehrrens **wirksam festgesetzte und gezahlte Steuer**. Sofern ein **Ermäßigungsanspruch** besteht, ist dies entsprechend zu berücksichtigen; eine Anrechnung ist insoweit nicht möglich. Wird zu einem späteren Zeitpunkt die Steuerfestsetzung im Ausland korrigiert, ist dies zu berücksichtigen. Die Änderung im deutschen Steuerbescheid erfolgt nach § 175 Abs. 1 Nr. 2 AO mit den entsprechenden Fristen.

- 193** Da die Erhebung von Quellensteuern regelmäßig auf Bruttobasis und die Besteuerung im Ansässigkeitsstaat auf Nettobasis (Einnahmen abzgl. Werbungskosten bzw. Betriebseinnahmen abzgl. Betriebsausgaben) erfolgt, kann die Frage gestellt werden, ob die Quellensteuer nur im Verhältnis der Bruttoeinkünfte zu den Nettoeinkünften angerechnet werden kann, wie es der BFH<sup>1)</sup> zeitweise gefordert hat. Würde man eine Kürzung der Quellensteuer zulassen, wäre eine zumindest teilweise Doppelbesteuerung die Regel.

*Beispiel:* A bezieht Zinsen in Höhe von 100. Die Quellensteuer soll 15 betragen. Es bestehen unstrittige Werbungskosten von 50. Würde man eine Kürzung der Quellensteuer im Verhältnis der Brutto- zu den Nettoerträgen zulassen, betrüge die anrechenbare Quellensteuer 7,5. Bei einem Steuersatz von 50 %, betrüge die tatsächliche Steuerlast 65 %  $((25+7,5)/50)$ .

*Kritische Stellungnahme:* Im Schrifttum<sup>2)</sup> wurde dieses Urteil zu Recht heftig kritisiert. Die Literaturmeinungen,<sup>3)</sup> welche der BFH-Rspr. beipflichten, verkennen den Geist der Abkommen, der eine Doppelbesteuerung nur in Ausnahmefällen zulässt. Daher ist es zu begrüßen, dass der BFH seine frühere Rspr. mit Urteil vom 2.2.1994<sup>4)</sup> inzwischen geändert hat und nunmehr ausländische Quellensteuern ohne o. g. Verhältnisrechnung zur Anrechnung zulässt.

#### d) Zeitpunkt der Anrechnung von im Ausland gezahlten Steuern

- 194** Der Zeitpunkt der Steueranrechnung ist im DBA selbst nicht geregelt und richtet sich daher nach innerstaatlichem Steuerrecht. Nach nationalem Steuerrecht ist die Steueranrechnung im Zeitpunkt der Erfassung der entsprechenden Einkünfte vorzunehmen. Allerdings ist hierbei zu beachten, dass eine Steueranrechnung nur möglich ist, wenn und soweit im **Zeitpunkt** der Veranlagung die ausländische Steuer gezahlt ist und kein Ermäßigungsanspruch besteht. Bei der **Steueranrechnung** ist zu differenzieren, ob es sich um Überschusseinkünfte handelt oder ob Gewinneinkünfte vorliegen. Im letzten Fall erfolgen Zufluss der Einkünfte und Steueranrechnung nach Bilanzierungsgrundsätzen, sofern nicht ausnahmsweise eine Gewinnermittlung nach § 4 Abs. 3 EStG vorgenommen wird.

*Beispiel 1:* Eine deutsche GmbH schließt mit einem kanadischen Unternehmen im Jahre 01 einen Lizenzvertrag wie folgt: Laufzeit fünf Jahre, feste Lizenzzahlungen von jährlich 1 000. Diese sind vorschüssig zu Beginn der Laufzeit zu zahlen (also 5 000). Kanada erhebt in Übereinstimmung mit dem Abkommen eine Quellensteuer von 500 (10 %).

Die Quellensteuer kann nur soweit angerechnet werden, als sie auf ausländische Einkünfte entfällt. Dies sind im Jahr 01 1 000 (unterstellt Einnahmen = Einkünfte), so dass in diesem Jahr eine Quellensteuer von 100 geltend gemacht werden kann. Die verbleibenden 400 sind als noch nicht anrechenbare Quellensteuer vorzutragen und mit der jährlichen Auflösung des passiven Rechnungsabgrenzungspostens anteilig geltend zu machen.

Bei Überschusseinkünften erfolgen Zufluss der Einkünfte und Steueranrechnung nach §§ 8, 11 EStG.

*Beispiel 2:* A erzielt im Rahmen der Einkünfte aus Kapitalvermögen Dividenden von einer Gesellschaft aus dem Staat B in Höhe von 1 000. Die Dividendenauszahlung erfolgt im Jahr 02.

1) Vgl. BFH v. 4.6.1991, X R 35/88, BStBl II 1992, 187; Nichtanwendungserlass BMF v. 18.2.1992, IV C 6 – S – 2293 – 17/91, BStBl I 1992, 123.

2) Vgl. Schaumburg, 2. Aufl. 1998, Rz. 16.570.

3) Vgl. z. B. Kluge, 4. Aufl. 2000, 365.

4) Vgl. BFH v. 2.2.1994, I R 66/92, BStBl II 1994, 727.

Die Kapitalgesellschaft behält eine Quellensteuer von 300 ein. Im Jahr 04 werden 150 Quellensteuer erstattet, weil nach dem entsprechenden DBA die höchstzulässige Quellensteuer 150 beträgt.

Bei der für das Jahr 02 abgegebenen Steuererklärung kann A im Rahmen des § 34c EStG ausländische Steuern in Höhe von 150 anrechnen.

*Beispiel 3:* Wie Beispiel 2, die ausländische Steuer wird jedoch erst im Jahr 04 in Höhe von 150 bezahlt.

A kann die ausländische Steuer nur in der Steuererklärung 02 geltend machen. Sofern er die Steuer im Zeitpunkt der Veranlagung noch nicht bezahlt hat, kann auch keine Anrechnung erfolgen. Erst nach Bezahlung der ausländischen Steuer im Jahr 04 kann A die Steuer bei der Steuererklärung 02 berücksichtigen. Der Steuerbescheid wird nach § 175 Abs. 1 Nr. 2 AO korrigiert.

*Beispiel 4:* Wie Beispiel 2, jedoch erzielt A die Dividende im Rahmen seines bilanzierenden Einzelunternehmens. Die Gesellschaft im Staat B ist eine 100 %-ige Tochtergesellschaft. Der Gewinnausschüttungsbeschluss wurde im November 01 gefasst.

Die Dividende ist in der Bilanz des Einzelunternehmens zum 31.12.01 als Forderung zu bilanzieren. Die ausländische Steuer ist daher in der Steuererklärung für das Jahr 01 anzurechnen. In zeitlicher Hinsicht allerdings erst dann, wenn die tatsächliche Zahlung erfolgt ist. Sofern die Zahlung also erst im Jahr 04 erfolgt, kann auch die Anrechnung der ausländischen Quellensteuer auf die Einkommensteuer 01 erst im Jahr 04 erfolgen.

#### e) Anrechnung der Gewerbeertragsteuer

Die Anrechnung der ausländischen Steuer im Ansässigkeitsstaat im Detail muss das innerstaatliche Recht des Ansässigkeitsstaates regeln, weil das DBA hierzu keine Aussagen trifft. Dem Grunde nach ist die **ausländische Ertragsteuer**, so sehen es die DBA allgemein vor, auf die deutsche Steuer vom Einkommen anzurechnen. Vermögenssteuern sind nicht auf Steuern vom Einkommen anrechenbar. Grundsätzlich zählt zu den deutschen Ertragsteuern **auch** die deutsche **Gewerbeertragsteuer**. Daher kann die ausländische Quellensteuer dem Grunde nach auf die Gewerbesteuer angerechnet werden, wenn in dem jeweiligen DBA eine Anrechnung nicht ausdrücklich ausgeschlossen ist (z. B. → DBA Schweiz) oder soweit nicht eine Doppelanrechnung bei Einkommensteuer und Gewerbesteuer erfolgen würde.<sup>1)</sup>

*Beispiel:* Die deutsche A GmbH ist mit 5 % an einer schweizerischen Kapitalgesellschaft beteiligt. Auf Grund der geringen Beteiligung ist weder das DBA-rechtliche Schachtelpatent noch das des § 9 Nr. 7 GewStG erfüllt. Die Schweiz erhebt auf die Ausschüttung von 100 eine Quellensteuer von 15. Die Gewerbesteuer auf die Ausschüttung beträgt 16. Die Quellensteuer von 15 ist auf die Gewerbesteuer anrechenbar.

#### f) Höhe der Anrechnung von im Ausland gezahlten Steuern auf Steuern vom Einkommen

Die Vorschrift des Art. 23 A Abs. 2 OECD-MA verweist auf die nationalen Vorschriften zur Steueranrechnung. Zwar enthält das OECD-MA Ansätze für die Regelung der Steueranrechnung, diese sind jedoch lückenhaft und werden durch das nationale Recht ausgefüllt, das letztlich maßgeblich ist.<sup>2)</sup> Für DBA-Fälle regelt die Vorschrift des § 34c Abs. 6 EStG die Steueranrechnung. Dabei wird in § 34c Abs. 6 EStG im Wesentlichen für die Anrechnung auf die Anrechnungsregelung für nicht DBA-Fälle in § 34c Abs. 1 EStG (§ 34c Abs. 1 Satz 1 gilt nicht) verwiesen.<sup>3)</sup>

195

196

1) Vgl. Vogel in Vogel/Lehner, 4. Aufl. 2003, Art. 23 OECD-MA Rz. 132; Wassermeyer in D/W, Art. 23 OECD-MA Rz. 104 (Oktober 2002).

2) Vgl. Wassermeyer in D/W, Art. 23 A OECD-MA Rz. 107 (Oktober 2002).

3) Vgl. Kaminski/Strunk in Korn, § 34c EStG Rz. 68 ff. (August 2003).

- 197** Die Formel für den Anrechnungshöchstbetrag nach § 34c Abs. 6 EStG i. V. m. Abs. 1 Satz 2 EStG lautet:

$$\begin{array}{lcl} \text{anzurechnende ausländische Steuer} & = & \frac{\text{inländische Gesamtsteuer nach §§ 32a, 32b, 32c, 34, 34b EStG}}{\text{Summe der Einkünfte}} \times \frac{\text{ausländische Einkünfte aus Staat } x}{\text{Summe der Einkünfte}} \end{array}$$

Anhand der obigen Formel wird der **maximale Anrechnungsbetrag** ermittelt. Selbst wenn sich eine volle Anrechnung auf Grund der Formel ergibt, ist es grundsätzlich denkbar, dass auf Grund anderer Anrechnungen im nationalen Steuerrecht, die vorrangig sind, das Anrechnungsvolumen nicht voll ausgeschöpft werden kann. In welcher Reihenfolge die Anrechnung der ausländischen Steuern im Verhältnis zu anderen Steueranrechnungen (z. B. Gewerbesteuer) erfolgt, ist dem nationalen Steuerrecht vorbehalten. Die ausländischen Quellensteuern sind vorrangig gegenüber der Gewerbesteuer auf die Einkommensteuer anrechenbar.

Fraglich ist allerdings, ob die **Anrechnungsbegrenzung** mit der Folge einer Doppelbesteuerung, wenn die ausländische Steuer nicht in vollem Umfang im Ansässigkeitsstaat angerechnet werden kann, mit dem Europarecht vereinbart werden kann. Dies ist zu bezweifeln.<sup>1)</sup>

aa) Anzurechnende ausländische Steuer

- 198** Angerechnet werden nur gezahlte unter das DBA fallende Ertragsteuern, die in Übereinstimmung mit dem DBA erhoben wurden (im Einzelnen → Rz. 192).

bb) Inländische Gesamtsteuer

- 199** Ausgehend vom zu versteuernden Einkommen wird die tarifliche Einkommensteuer unter Berücksichtigung von Sondervorschriften zur Ermittlung eines besonderen Steuersatzes (z. B. § 32b EStG, § 34 EStG) ermittelt. Dabei ist die ausländische Quellensteuer vorrangig vor der Gewerbesteuer auf die Einkommensteuer anzurechnen.

- 200** Auf eine pauschal festgesetzte inländische Steuer kann keine ausländische Steuer angerechnet werden.<sup>2)</sup>

cc) Summe der Einkünfte

- 201** Die Summe der Einkünfte wird in § 2 Abs. 2 EStG definiert. Was darin enthalten ist und was nicht, ergibt sich aus R 3 Abs. 1 und 2 EStR 2003.

dd) Per-country-limitation

- 202** Die ausländischen Einkünfte sind nach Abkommensrecht zu bestimmen (→ Rz. 189). Die Steueranrechnung richtet sich nach § 34c Abs. 6 i. V. m. Abs. 1 Satz 2 bis 5 EStG. Die **per-country-limitation** ist zu beachten.<sup>3)</sup> Das bedeutet, dass nicht die gesamte ausländische Steuer, soweit sie auf ausländische Einkünfte entfällt, anrechenbar ist; die ausländische Steuer aus dem Land A ist nur soweit anrechenbar, wie auch Einkünfte aus dem Land A zu einer deutschen Steuer führen. Ausländische Einkünfte aus verschiedenen Ländern können nicht verrechnet werden.

*Beispiel:* Der durchschnittliche Steuersatz von A beträgt 33 1/3%. A bezieht Zinseinnahmen aus dem Staat X in Höhe von 1 000, die mit einer Quellensteuer von 150 belastet sind. Daneben bezieht A Lizenzneinnahmen aus dem Staat Y in Höhe von ebenfalls 1 000, die mit einer Quellensteuer von 100 belastet sind. Die Werbungskosten für die Zinseinnahmen betragen 900, die Werbungskosten für die Lizenzneinnahmen betragen 100.

1) Vgl. Menhorn, IStR 2002, 15.

2) Vgl. Wassermeyer in D/W, Art. 23 A OECD-MA Rz. 111 (Oktober 2002).

3) Kaminski/Strunk in Korn, § 34c EStG, Rz. 31 f. (August 2003).

|         | Einnahmen | Werbungskosten | Einkünfte | Quellensteuer | Anrechnung |
|---------|-----------|----------------|-----------|---------------|------------|
| Staat X | 1 000     | 900            | 100       | 150           | 33,33      |
| Staat Y | 1 000     | 100            | 900       | 100           | 100        |

Würden Zins- und Lizenzeinkünfte aus einem Staat bezogen werden, so wäre die Quellensteuer voll anrechenbar.

Mit dem StVergAbG wurde ab 1.1.2003 eine weitere Neuregelung bei der Anrechnung ausländischer Quellensteuern in das EStG eingefügt, die zu einer Verschlechterung der Anrechnungsmöglichkeiten führt.<sup>1)</sup> Bei der Ermittlung der ausländischen Einkünfte sind die ausländischen Einkünfte nicht zu berücksichtigen, die in dem Staat, aus dem sie stammen, nach dessen Recht nicht besteuert werden oder auf Grund des DBA nicht besteuert werden können.

203

*Beispiel:* Der in Deutschland ansässige A, dessen durchschnittlicher Steuersatz bei  $33\frac{1}{3}\%$  liegt, bezieht Einkünfte aus der Schweiz. Die Dividenden in Höhe von 300 sind mit einer Quellensteuer von 150 belastet, die Zinsen in Höhe von 1 000 sind mit keiner Quellensteuer belastet (wurde erstattet). Die zugehörigen Werbungskosten betragen jeweils 100. Die Dividendeneinkünfte und die im Ausland steuerfreien Zinseinkünfte sind nach § 34c Abs. 6 Satz 3 EStG nicht – wie bis zum Veranlagungsjahr 2002 – zusammenzufassen. Vielmehr betragen die Dividendeneinkünfte 100 ( $(\text{Einnahmen } 300 \text{ }./.\text{ Werbungskosten } 100) / 2$  (Halbeinkünfteverfahren)). Die darauf entfallende deutsche Steuer  $33 \frac{1}{3} \cdot 100 = 116\frac{2}{3}$  ist nicht anrechenbar.

Im Veranlagungsjahr 2002 wären die in der Schweiz steuerfreien Einkünfte einzuberechnen gewesen. Die Einkünfte hätten 1 050 betragen. Die Quellensteuer wäre voll anrechenbar gewesen.

#### g) Fiktive Quellensteuern

Einige von Deutschland abgeschlossene DBA – vorwiegend mit Schwellen- und Entwicklungsländern – sehen die **Anrechnung** von **fiktiven Quellensteuern** vor. Das bedeutet, dass diese Steuern im Ausland entweder überhaupt nicht, oder nicht in der Höhe, wie das DBA eine Anrechnung vorsieht erhoben wurden.<sup>2)</sup>

204

Zur Ermittlung der Bemessungsgrundlage für die eine Anrechnung fiktiver Quellensteuer beantragt wird, ist die Höhe der tatsächlich einbehaltenden ausländischen Quellensteuer festzustellen. Entsprechende Nachweise hat der Stpl., z. B. durch Vorlage von Steuerbescheiden, Einzelabrechnungen des zum Einbehalt der Quellensteuer verpflichteten Schuldners oder Ertragsaufstellungen von Kreditinstituten, zu erbringen. Bei Einkünften, die keinem Quellensteuerabzug unterlagen, entspricht der zugeflossene Zinsbetrag der Bemessungsgrundlage. Wurde eine Quellensteuer einbehalten, ist der zugeflossene Ertrag zur Ermittlung der Bemessungsgrundlage um die einbehaltene Quellensteuer zu erhöhen.

205

*Beispiel:*

|                               | ohne Quellensteuerabzug | mit Quellensteuerabzug |
|-------------------------------|-------------------------|------------------------|
| Nettozins (= Zufluss)         | 100 €                   | 100 €                  |
| Quellensteuereinbehalt (10 %) | 0 €                     | 11,11 €                |
| steuerpflichtige Einnahmen    | 100 €                   | 111,11 €               |
| fiktiver Quellensteuersatz    | 15 %                    | 15 %                   |
| Quellensteueranrechnung       | 0 €                     | 11,11 €                |
| fiktive Quellensteuer         | 15 €                    | 5,56 €                 |

1) Vgl. hierzu auch Lüdicke, IStR 2003, 433 f.; Köhler, DStR 2003, 1156.

2) Vgl. BMF v. 12.5.1998, IV C 6 – S 1301 – 18/98, BStBl I 1998, 554 zur Anrechnung fiktiver Quellensteuern: Nachweis über das Vorliegen der Voraussetzungen.

## II. Umsetzung in der deutschen Abkommenspraxis

- 206** Die deutschen DBA sehen nur vereinzelt die Möglichkeit der Anrechnung einer fiktiven, d. h. einer tatsächlich nicht erhobenen ausländischen Quellensteuer vor. Die nachfolgende Darstellung unterteilt die bestehenden Regelungen einer fiktiven Anrechnungsmöglichkeit in systematischer Hinsicht. Bei den zz. bestehenden DBA sind bei den Vorschriften zur Anrechnung fiktiver Quellensteuer **vier Fallgruppen** zu unterscheiden.
- a) *Fallgruppe 1*
- 207** Doppelbesteuerungsabkommen, nach denen die Anrechnung fiktiver Quellensteuer davon abhängt, dass der andere Vertragsstaat auf Grund im DBA ausdrücklich aufgeführter **Rechtsvorschriften** auf die **Erhebung** einer **Quellensteuer verzichtet** (→ DBA Ägypten, → DBA Spanien und → DBA Mauritius).
- b) *Fallgruppe 2*
- 208** Doppelbesteuerungsabkommen, nach denen die Anrechnung fiktiver Quellensteuer davon abhängt, dass der andere Vertragsstaat zur **Förderung seiner wirtschaftlichen Entwicklung** auf die **Erhebung** einer **Quellensteuer verzichtet oder ermäßigt** (→ DBA Côte d'Ivoire, → DBA Griechenland, → DBA Iran, → DBA Israel, → DBA Jamaika, → DBA Kenia, → DBA Liberia, → DBA Malta, → DBA Marokko, → DBA Singapur, → DBA Trinidad und Tobago, → DBA Tunesien, → DBA Türkei, → DBA Venezuela und → DBA Zypern).
- c) *Fallgruppe 3*
- 209** In einer Reihe von DBA ist – zum Teil neben den vorgenannten Voraussetzungen – vorgesehen, dass sich der **Anrechnungshöchstsatz** für die Anrechnung fiktiver Quellensteuer entsprechend **verringert**, wenn der in dem **anderen Vertragsstaat** geltende **allgemeine Steuersatz** unter diesen Anrechnungshöchstsatz sinkt (→ DBA Ägypten, → DBA Israel, → DBA Jamaika, → DBA Kenia, → DBA Korea, → DBA Malaysia, → DBA Malta, → DBA Sri Lanka, → DBA Trinidad und Tobago sowie → DBA Türkei).
- d) *Fallgruppe 4*
- 210** Doppelbesteuerungsabkommen, nach denen eine **Anrechnung fiktiver Quellensteuern** ohne besondere Voraussetzungen **vorgesehen** ist (→ DBA Argentinien, → DBA Bangladesch, → DBA Bolivien, → DBA Brasilien<sup>1)</sup>, → DBA China, → DBA Ecuador, → DBA Indien, → DBA Indonesien, → DBA Irland, → DBA Mexiko, → DBA Mongolei, → DBA Papua-Neuginea, → DBA Philippinen, → DBA Portugal, → DBA Uruguay und → DBA Vietnam).

## D. Progressionsvorbehalt (Art. 23 A Abs. 3)

### I. Inhalt des OECD-Musterabkommens

- 1. Anwendungsbereich**
- 211** Die Vorschrift des Art. 23 A Abs. 3 OECD-MA enthält eine Regelung, die es dem Ansässigkeitsstaat erlaubt, die nach dem DBA steuerfreien Einkünfte für die Ermittlung des Steuersatzes für die steuerpflichtigen Einkünfte mit einzubeziehen. **Normadressat** im DBA ist daher ausschließlich der **Ansässigkeitsstaat**. Durch das Instrument des **Progressionsvorbehalts** soll sichergestellt werden, dass Stpfl., die in mehreren Ländern Einkünfte erzielen, durch die **Streuung** der **Einkünfte** keinen Progressionsvorteil erzielen. Der Progressionsvorbehalt soll eine **Besteuerung nach der Leistungsfähigkeit** des betroffenen Stpfl. sicherstellen und ist daher grundsätzlich als

1) Das DBA Brasilien wurde zum 1.1.2006 von der Bundesrepublik Deutschland gekündigt (BGBl. II 2005, 599 = BSTBl. 2005, 799).

sachgerecht anzusehen. Vielfach wird angeführt, der Progressionsvorbehalt würde eigentlich steuerfreie Einkünfte über die Steuersatzfindung faktisch besteuern. Diese Argumentation ist jedoch nicht zutreffend, da der Progressionsvorbehalt lediglich für

*(Fortsetzung Seite 89)*



die steuerpflichtigen Einkünfte steuertariferhörend wirkt. Die Einkünfte, die dem Progressionsvorbehalt unterliegen, können grundsätzlich positiv wie auch negativ sein.

## 2. Verhältnis zum nationalen Recht

Die Frage, ob die in den DBA enthaltenen Vorschriften, welche es dem Anwenderstaat zugestehen, die steuerfreien Einkünfte für die Ermittlung des Steuersatzes mit einzubziehen, konstitutiven oder lediglich klarstellenden Charakter haben, ist in Fällen des einzigen und ganzjährigen Wohnsitzes in Deutschland auf Grund der Umsetzung des Progressionsvorbehaltes im nationales Einkommensteuerrecht (vgl. § 32b Abs. 1 Nr. 3 EStG) ohne praktische Bedeutung. 212

Von Relevanz ist diese Frage jedoch in Fällen der **unterjährigen Wohnsitznahme oder -aufgabe und** in Fällen eines **Doppelwohnsitzes**, in denen Deutschland nicht Ansässigkeitsstaat im Sinne des anzuwendenden DBA ist. Aus der Formulierung des Art. 23 A Abs. 3 OECD-MA könnte geschlossen werden, nur der Ansässigkeitsstaat sei berechtigt den Progressionsvorbehalt auszuüben. Art. 23 OECD-MA richtet sich nur an den Ansässigkeitsstaat. Dies setzt voraus, dass in diesem Staat eine Person die Ansässigkeitskriterien des Art. 4 OECD-MA erfüllt. Erst dann gesteht Art. 23 A Abs. 3 OECD-MA diesem Staat den Progressionsvorbehalt zu. Ist der Anwenderstaat nur als Quellenstaat für bestimmte Einkünfte angesprochen, schließt dies die Anwendung des Methodenartikels und damit des Progressionsvorbehaltes prinzipiell aus. Der BFH sieht dies allerdings anders (→ Rz. 215). 213

Die deutsche Abkommenspraxis beim Progressionsvorbehalt sieht vor, dass alle Einkünfte, die nach dem DBA steuerbefreit sind, in Deutschland als Ansässigkeitsstaat dem Progressionsvorbehalt unterliegen. Da die neue BFH-Rspr. den abkommensrechtlichen Progressionsvorbehalt als nur deklaratorische Regelung sieht, er also keine konstitutive Wirkung hat, sind derzeit die nationalen Regelungen zum Progressionsvorbehalt maßgebend, nachdem die FinVerw. der BFH-Rspr. folgt. Daher kommt der Progressionsvorbehalt auch zur Anwendung, wenn Deutschland nicht Ansässigkeitsstaat ist und das Abkommen dem anderen Staat das Recht zur Anwendung des Progressionsvorbehaltes gibt. Die nachstehenden Fallgruppen verdeutlichen nochmals die derzeitige durch die Rspr. geprägte Praxis:

### a) Zuzug und Wegzug

Wird im Laufe eines VZ ein Wohnsitz in Deutschland errichtet, so regelt § 32b Abs. 1 Nr. 2 EStG, dass die im VZ nicht der deutschen Einkommensteuer unterlegenen ausländischen Einkünfte im Rahmen des Progressionsvorbehaltes zu berücksichtigen sind. Versteht man Art. 23 A Abs. 3 OECD-MA als konstitutive Regelung, würde § 32b Abs. 1 Nr. 2 EStG vollumfänglich nur bei Zuzug aus einem Nicht-DBA-Land greifen, da die Vorschrift nicht als treaty override verstanden wird. In DBA-Fällen wäre zu unterscheiden, ob Deutschland Ansässigkeitsstaat wird und wenn ja, ob man die Zuteilung des Progressionsvorbehaltes streng zeitbezogen versteht, mit der Folge, dass die steuerfreien ausländischen Einkünfte, die vor bzw. nach der Wohnsitzänderung erzielt wurden, nicht einzubeziehen wären. Würde man die Zuteilung des Progressionsvorbehaltes nicht streng zeitbezogen sehen, könnten selbst bei konstitutivem Verständnis der Vorschrift und Ansässigkeitswechsel beide Staaten den Progressionsvorbehalt voll beanspruchen. 214

Der BFH hat mit Urteil vom 19.12.2001 entschieden, dass der Progressionsvorbehalt im → DBA Vereinigte Staaten lediglich deklaratorischen Charakter habe und insoweit die Vorschrift des § 32b Abs. 1 Nr. 2 EStG ohne weiteres voll zur Anwendung gebracht werden kann.<sup>1)</sup> Falls das DBA ausdrücklich die Anwendung des Progressionsvorbehaltes verbietet, so der BFH, könne das deutsche EStG insoweit nicht greifen. Diese Rspr. hat der BFH in der Zwischenzeit immer wieder bestätigt,<sup>2)</sup> so dass sie als gesichert

1) Vgl. BFH v. 19.12.2001, I R 63/00, BStBl II 2003, 302.

2) Vgl. BFH v. 15.5.2002, I R 40/01, BStBl II 2002, 660; v. 19. 11.2003, I R 19/03, BStBl II 2004, 549.

anzusehen ist. Die FinVerw. wendet die Rspr. an, wie sich aus der Veröffentlichung der Urteile im BStBl zeigt.<sup>1)</sup>

**Kritische Stellungnahme:** Diese Entscheidung des BFH wurde vielfach kritisiert,<sup>2)</sup> weil aus dem Wortlaut des Progressionsvorbehaltes in den DBA geschlossen wird, dass nur der Ansässigkeitsstaat ein Besteuerungsrecht hat, die Vorschrift insoweit also in Übereinstimmung mit der alten BFH-Rspr.,<sup>3)</sup> konstitutiv auszulegen sei.<sup>4)</sup> In Übereinstimmung mit der h. M. und entgegen der BFH-Rspr. vom 19.12.2001 wird hier die Auffassung vertreten, dass der Progressionsvorbehalt im DBA konstitutiv ist. Ist Deutschland nicht Ansässigkeitsstaat, besteht u. E. daher auch keine Möglichkeit den Progressionsvorbehalt anzuwenden. War jedoch Deutschland im Jahr des Zu- oder Wegzugs Ansässigkeitsstaat, so ist u. E. der Progressionsvorbehalt zulässig, weil eine strenge zeitbezogene Anwendung des Art. 23 A Abs. 3 OECD-MA zu zufälligen Ergebnissen führen würde, die sachlich nicht gerechtfertigt sind.<sup>5)</sup> Im Übrigen schweigt sich das Abkommen zur zeitlichen Anwendung aus.

b) *Doppelwohnsitz*

- 216** Im Falle des Doppelwohnsitzes hätte ein Verständnis des Art. 23 A Abs. 3 OECD-MA als konstitutive Regelung die Folge, dass Deutschland das Recht seines innerstaatlich geregelten Progressionsvorbehaltes nach § 32b Abs. 1 Nr. 3 EStG durch das DBA genommen wird. Etwas anderes würde nur gelten, wenn die nationale Regelung als treaty override ausgestaltet wäre. Dies ist bei § 32b Abs. 1 Nr. 3 EStG jedoch ausdrücklich nicht so, stellt die Vorschrift doch explizit auf die Zulässigkeit des Progressionsvorbehalts nach DBA ab.
- 217** Vertritt man die Auffassung, die DBA-Regelung sei nicht konstitutiv, könnte das nationale Recht ohne Beachtung der abkommensrechtlichen Zuteilung des Progressionsvorbehaltes angewandt werden. Da aber die Vorschrift des § 32b Abs. 1 Nr. 3 EStG auf den abkommensrechtlichen Progressionsvorbehalt abstellt, wäre auch bei einem deklaratorischen Verständnis der Regelung die Anwendung des Progressionsvorbehaltes nicht möglich, wenn Deutschland nicht Ansässigkeitsstaat ist. Der BFH hat in der Entscheidung vom 19.12.2001, obwohl nicht entscheidungserheblich, für die Anwendung des § 32b Abs. 1 Nr. 3 EStG festgestellt, dass entgegen dem Wortlaut der Vorschrift, diese nicht nur angewandt werden darf, wenn das DBA Deutschland den Progressionsvorbehalt zugesteht, sondern auch in allen anderen Fällen, in denen ein DBA Deutschland die Anwendung des Progressionsvorbehaltes nicht ausdrücklich verbietet. Nach dieser Rspr. kann Deutschland auch in Doppelwohnsitzfällen den Progressionsvorbehalt anwenden, ohne Ansässigkeitsstaat sein zu müssen. Diese Auffassung des BFH ist zu Recht vielfach kritisiert<sup>6)</sup> worden und ist selbst bei einem nicht konstitutiven Verständnis des DBA-Progressionsvorbehaltes nur schwerlich mit dem Wortlaut des § 32b Abs. 1 Nr. 3 EStG in Einklang zu bringen. Zudem scheint sich der BFH über die Vorgaben des BVerfG hinwegzusetzen.<sup>7)</sup> Inzwischen hat der BFH seine Auffassung, der DBA-rechtliche Progressionsvorbehalt habe nur deklaratorische Bedeutung, mehrfach bestätigt,<sup>8)</sup> so dass mit einer Änderung der Rspr. trotz der aufgeführten erheblichen Bedenken vorläufig wohl nicht zu rechnen ist.<sup>9)</sup>

1) Vgl. aber auch z. B. OFD Berlin v. 15.1.2003, St 127 – S 2295 – 1/97, DStR 2003, 509 und OFD Nürnberg v. 26.8.2002, S 2295 – 30/St 31, DStR 2002, 1905.

2) Vgl. z. B. nur Achter, IStR 2003, 203; Puls, DStZ 2003, 755; Sabatschus, IStR 2002, 623; dagegen bereits vor der Änderung der BFH-Rspr. für die deklaratorische Funktion des abkommensrechtlichen Progressionsvorbehalts Djanani/Hartmann, IStR 2000, 352 ff., zustimmend wohl auch Andresen, IStR 2002, 627

3) Vgl. BFH v. 13.11.1991, I R 3/91, BStBl II 1992, 345 m. w. N.

4) Vgl. Kippenberg, IStR 2002, 243; Mössner, IStR 2002, 242; Wassermeyer, IStR 2002, 289; Schaumburg, 2. Aufl. 1998, Rz. 16.540; Weggenmann, (Einordnungskonflikte), IStR 2002, 614 ff.

5) Vgl. Wassermeyer in D/W, Art. 23 A OECD-MA Rz. 123 (Oktober 2002).

6) Vgl. etwa Vogel, IStR 2003, 419.

7) Vgl. Vogel, IStR 2003, 419; a. A. Wassermeyer, IStR 2003, 421.

8) Vgl. BFH v. 15.5.2002, I R 40/01, IStR 2002, 635; v. 17.12.2003, I R 14/02, BStBl II 2004, 260.

9) Vgl. Vogel, IStR 2003, 419.

### c) Beschränkte Steuerpflicht

Der Progressionsvorbehalt nach dem DBA richtet sich nur an den Ansässigkeitsstaat. Daher ist bei einem konstitutionellen Verständnis der Vorschrift der Progressionsvorbehalt des Quellenstaates in DBA Fällen nicht zulässig, es sei denn, die den Progressionsvorbehalt regelnde Norm kann als treaty override verstanden werden. Der BFH hierzu jedoch die Auffassung, das DBA habe insoweit nur deklaratorische Wirkung, so dass es dem nationalen Recht vorbehalten bleibt, einen Progressionsvorbehalt zu regeln (→ Rz. 212).

Für beschränkt Stpfl. ist dies in § 32b EStG nicht vorgesehen, soweit nicht § 50 Abs. 5 Satz 2 Nr. 2 EStG (Arbeitnehmer bei Antragsveranlagung) greift.<sup>1)</sup>

Für beschränkt steuerpflichtige EU/EWR Arbeitnehmer i. S. d. § 50 Abs. 5 Satz 2 Nr. 2 EStG greift der Progressionsvorbehalt des § 32b EStG unter Beachtung der Sonderregelung des § 32b Abs. 1 Nr. 3 Alternative 2 EStG und unter Berücksichtigung der in Deutschland lediglich dem Steuerabzug unterliegenden Einkünfte (§ 50 Abs. 5 Satz 2 Nr. 2 Satz 6 EStG). Die Beschränkung des Progressionsvorbehalt auf die positiven Einkünfte wird u. a. von Heinicke durch die Aufrechterhaltung der Anwendung von § 32b Abs. 1 Nr. 3 Alternative 1 EStG abgelehnt.<sup>2)</sup>

*Kritische Stellungnahme:* Im Ergebnis, insbes. unter Berücksichtigung EG-rechtlicher Erwägungen, kann dem zugestimmt werden, wenngleich der Gesetzestext vom Wortlaut u. E. die Anwendung des § 32b Abs. 1 Nr. 3 Alternative 1 EStG nicht erlaubt. Bei einem konstitutionellen Verständnis des DBA-rechtlichen Progressionsvorbehaltes stellt sich u. E. die Frage, ob bei beschränkt Stpfl. in EU/EWR-Staaten der Progressionsvorbehalt überhaupt angewandt werden kann. Da es sich um einen treaty override handelt, musste der Gesetzgeber wissen, dass mit diesen Staaten DBA bestehen und Deutschland keinesfalls Ansässigkeitsstaat sein kann. Bei der derzeitigen Rechtslage kann dies jedoch offen bleiben.

### d) Fiktive unbeschränkte Steuerpflicht

Für fiktiv unbeschränkt Stpfl. i. S. d. § 1 Abs. 3 bzw. § 1a EStG greift der Progressionsvorbehalt entsprechend den in → Rz. 212 dargestellten Grundsätzen.

### e) Erweitert beschränkte Steuerpflicht

Für erweitert beschränkt Stpfl. ist in § 2 Abs. 5 Satz 1 AStG ein gesonderter Progressionsvorbehalt geregelt, der vorsieht, sämtliche Einkünfte dieser Person bei der Ermittlung des Steuersatzes auf die im Rahmen der erweitert beschränkten Steuerpflicht zu erfassenden Einkünfte zu berücksichtigen (→ § 2 AStG Rz. 146 ff.). Die von der Fin. Verw. vertretene Auffassung<sup>3)</sup> stimmt insoweit mit der neuordnungs vom BFH<sup>4)</sup> vertretenen insoweit überein, als das **DBA lediglich deklaratorische Wirkung** habe. Da der Hauptanwendungsfall der erweitert beschränkten Steuerpflicht des AStG jedoch im Verhältnis zur Schweiz sein dürfte, ist zu beachten, dass → Art. 4 Abs. 3, 4 und 6 DBA Schweiz Sonderregelungen enthalten, die das deutsche Besteuerungsrecht für mindestens fünf Jahre unbeschränkt fortbestehen lassen; im Fall der normalen (nicht modifizierten) Pauschalbesteuerung in der Schweiz, erreicht der Wegzügler den Abkommensschutz überhaupt nicht.

1) Schiffers in Korn, § 32b EStG, Rz. 3 (Mai 2003).

2) Vgl. Heinicke in Schmidt, 23. Aufl. 2004, § 32b EStG Rz. 35; Schiffers in Korn, § 32b EStG Rz. 3 (Mai 2003).

3) BMF v. 14.5.2004, IV B 4 – S 1340 – 11/04, BStBl I 2004, Sondernummer 1/2004, Tz. 2.0.2.1 und Tz. 2.5.3.1.

4) Vgl. BFH v. 19.12.2001, I R 63/00, BFH/NV 2002, 584.

218

219

220

221

222

### 3. Wirkung des Progressionsvorbehalt

#### a) Ermittlung der Einkünfte

- 223** Die dem Progressionsvorbehalt unterliegenden Einkünfte müssen dem Grunde nach unter § 2 Abs. 1 EStG fallen<sup>1)</sup> und sind der Höhe nach nach deutschen Gewinnermittlungsvorschriften zu ermitteln.<sup>2)</sup> Die ausländischen Überschüsse bzw. Gewinne können daher grundsätzlich nicht ohne Anpassungen angesetzt werden. Aus Vereinfachungsgründen wird in der Praxis vielfach auf die Handelsbilanz II zurückgegriffen, die steuerlich angepasst wird. Bei mehr als einem Inlandsbeteiligten sind die Einkünfte einheitlich und gesondert nach § 180 AO festzustellen. Dies gilt insbes. bei der Beteiligung an ausländischen Personengesellschaften (z.B. geschlossene Immobilienfonds). Die Ermittlung der Einkünfte nach den Vorschriften des deutschen Einkommen- und Körperschaftsteuergesetzes ist zwar grundsätzlich zeitaufwändig, führt aber zumeist zu keinen unangemessenen Steuerfolgen.

*Beispiel:* Der in Deutschland weiterhin ansässige Arbeitnehmer A wird von seinem Arbeitgeber für die Zeit von zwei Kj. zur Tochtergesellschaft A in DBA-Land entsandt, die auch den Lohn wirtschaftlich trägt. Der Arbeitnehmer muss die Kosten für die Wohnung vor Ort selbst tragen.

Der nach dem DBA freigestellte Lohn ist für die Anwendung des Progressionsvorbehaltes um die Kosten der doppelten Haushaltsführung zu mindern. Lediglich die Einkünfte (Einnahmen abzgl. Werbungskosten) unterliegen dem Progressionsvorbehalt.

- 224** Werden jedoch in DBA Veräußerungsgewinne und laufende Gewinne nicht dem selben Staat zugeordnet, kann es in Sonderfällen zur Doppelbesteuerung kommen, wenn Anschaffungskosten z. B. im Rahmen des Progressionsvorbehalt vernichtet werden und bei einer späteren Veräußerung somit nicht mehr verfügbar sind.

*Beispiel:* Wird ein Anteil an einer ausländischen gewerblich tätigen PersGes, die im Ausland der Körperschaftsteuer unterliegt, veräußert, soll der Veräußerungsgewinn nach Auffassung der FinVerw. und des OECD-partnership-reports in Deutschland besteuert werden.<sup>3)</sup> Ist der Erwerber ebenfalls in Deutschland unbeschränkt steuerpflichtig, so werden seine Anschaffungskosten nach der so genannten Stufentheorie für die einzelnen Wirtschaftsgüter ermittelt und im Rahmen der laufenden Berücksichtigung beim Progressionsvorbehalt gemindert. Veräußert dieser Anteilseigner nunmehr seine Beteiligung an der PersGes, so unterliegt der Unterschiedsbetrag zwischen Buchwert und Veräußerungspreis erneut der deutschen Besteuerung. Unseres Erachtens darf in derart gelagerten Fällen der über dem Buchwert liegende Anschaffungspreis nicht abgeschrieben werden. Der Differenzbetrag sollte vielmehr in einem Merkposten ähnlich § 1 AStG fortgeführt werden. Eine solche Handhabung wurde in der Praxis mit der FinVerw. schon vereinbart.

#### b) Positiver Progressionsvorbehalt

- 225** Sind die ausländischen Einkünfte, die nach einem DBA steuerfrei sind, positiv, kann dennoch in Deutschland eine Besteuerung erfolgen, wenn in den Jahren bis 1998 von dem Antrag nach § 2a Abs. 3 EStG i. d. F. bis 1998 Gebrauch gemacht wurde, der eine Geltendmachung von ausländischen Betriebsstättenverlusten vorgesehen hat. In § 52 Abs. 3 EStG ist vorgesehen, dass Gewinne, die bis zum VZ 2008 entstehen, bis zur Gesamthöhe der in Deutschland geltend gemachten Verluste wieder hinzurechnen sind.
- 226** Weiterhin ist zu beachten, dass im Falle des sog. **Organschaftsmodells**, bei dem eine ausländische PersGes über eine deutsche KapGes mit Ergebnisabführungsvertrag zu einer deutschen PersGes, deren Gesellschafter regelmäßig natürliche Personen sind, gehalten wird, nach Einführung des § 32b Abs. 1a EStG im Jahr 1999 die Anwendung

---

1) Vgl. BFH v. 28.4.1982, I R 151/78, BStBl II 1982, 566.

2) Vgl. BFH v. 22.5.1991, I R 32/90, BStBl II 1992, 94.

3) Vgl. BMF v. 28.5.1998, IV C 5 – S 1301 Spa – 2/98, BStBl I 1998, 557.

des Progressionsvorbehaltes nicht mehr verhindert.<sup>1)</sup> Gleichwohl ermöglicht das Modell nach wie vor Steuervorteile in Bezug auf Quellensteuern im Verhältnis zu Ländern, die Personengesellschaften transparent besteuern, und Vorteile aus Steuersatzspreizungen bei Ländern, die Personengesellschaften transparent besteuern, ohne den deutschen Ergebnisabführungsvertrag nachzuvollziehen.

### c) Negativer Progressionsvorbehalt

Die Anwendung der Freistellungsmethode führt im Falle von negativen Ergebnissen nach bisher herrschender Meinung zu einer Nichtberücksichtigung im Rahmen der Ermittlung des zu versteuernden Einkommens. Nach ständiger Rspr. des BFH<sup>2)</sup> ist es jedoch möglich, die ausländischen, steuerbefreiten negativen Einkünfte im Rahmen des Progressionsvorbehaltes zu berücksichtigen. Dies ergibt sich u. E. inzwischen auch aus dem Gesetz, ist doch in § 32b Abs. 1 Nr. 3 Alternative 2 EStG für die dort bestimmten StpfL nur ein positiver Progressionsvorbehalt zulässig (Umkehrschluss).

Da der BFH derzeit davon ausgeht, der abkommensrechtliche Progressionsvorbehalt sei nicht konstitutiv, können im nationalen Recht die konkreten Berechnungsmodalitäten geregelt werden. Für die Rechtslage bis 1996 ist der BFH in verschiedenen Urteilen davon ausgegangen, dass die Verlustverrechnungsbeschränkungen der §§ 2a und 15a EStG auch beim **negativen Progressionsvorbehalt** im Rahmen der **Schattenveranlagung** zu berücksichtigen sind.<sup>3)</sup> Dies wird für die derzeitige Rechtslage ohne weitere Begründung vielfach übernommen. Ab 1996 ist jedoch das Konzept der Schattenveranlagung vom Gesetzgeber ausdrücklich aufgegeben worden und aus Vereinfachungsgründen eine Hinzu- und Abrechnungsmethode eingeführt worden.<sup>4)</sup> In der Literatur wird daher teilweise die Auffassung vertreten, dass die Vorschrift des § 2a EStG die Verlustverrechnung in der Neufassung des § 32b EStG nicht mehr verhindert.<sup>5)</sup> Die seit 1996 geltende Neufassung sieht vor, das zu versteuernde Einkommen um die steuerfreien Einkünfte zu vermehren oder zu vermindern. Gestützt wird diese Auffassung auch durch die neuere Rspr. des BFH.<sup>6)</sup>

**Kritische Stellungnahme:** Da die Ausgleichsbeschränkung des § 2a EStG systematisch nach der Einkunftsvermittlung ansetzt<sup>7)</sup> und auch im Gesetz bei der Ermittlung des Einkommens angesiedelt ist, kann u. E. entgegen der herrschenden Meinung die Auffassung vertreten werden, dass die Vorschrift des § 2a EStG bei der Ermittlung des negativen Progressionsvorbehaltes nicht berücksichtigt zu werden braucht. Es wird vertreten, dass für die Berechnung des Tarifs nur solche Einkünfte berücksichtigt werden können, die nicht schon nach nationalem Recht von der Berücksichtigung ausgeschlossen sind.<sup>8)</sup> Dem ist entgegenzuhalten, dass durch den Wegfall der Schattenveranlagung der Vor- und Rücktrag des Progressionsvorbehaltes weggefallen ist und daher ein Vergleich mit nationalem Recht, wo diese Möglichkeiten weiterhin bestehen, nicht zulässig ist. Die Vorschrift des § 2a EStG enthält Regelungen zur Ermittlung der Summe der Einkünfte, in dem sachliche Verrechnungsbeschränkungen aufgestellt werden. In § 2 Abs. 3 EStG werden betragsmäßige Verrechnungsbeschränkungen aufgestellt. Insoweit ist dem Grunde nach eine Verrechnung möglich, so dass selbst im Falle einer Befürwortung der Anwendbarkeit von § 2a EStG die Vorschrift des § 2 Abs. 3 EStG nicht vergleichbar ist und u. E. in jedem Fall nicht anwendbar sein dürfte. Wir vertreten daher für § 2 Abs. 3 EStG die Auffassung, dass der negative Progressionsvorbehalt dadurch nicht beschränkt wird. Für die in den §§ 15 bis 23 EStG enthaltenen Sonderregelungen zur Ermittlung negativer Einkünfte vertreten wir die Ansicht, dass diese zu beachten sind, weil sie Bestandteil der steuerlichen Einkunftsvermittlung sind.

- 1) § 32b Abs. 1a EStG eingefügt ab VZ 1999 durch das StEntLG 1999/2000/2002 v. 24.3.1999, BGBl. I 1999, 402 = BStBl I 1999, 304.
- 2) Vgl. z. B. BFH v. 11.10.1989, I R 124/86, BStBl II 1990, 157; v. 17.10.1990, I R 182/87, BStBl II 1991, 136.
- 3) Vgl. z. B. BFH v. 13.5.1993, IV R 69/92, BFH/NV 1994, 100.
- 4) BT-Drucks. 13/1173 = BT-Drucks. 13/901, 136.
- 5) Probst in H/H/R, § 32b EStG Rz. 136 („Beschränkung des Verlustausgleichs“).
- 6) Vgl. BFH v. 17.12.2003, I R 75/03, DB 2004, 683.
- 7) Vgl. BFH v. 17.10.1990, I R 182/78, BStBl II 1991, 136.
- 8) Krabbe in Blümich, § 32b EStG Rz. 20 (September 2000); Frenz in K/S/M, § 32b EStG Rz. A83 (Juli 2001).

227

228

*d) Zusammentreffen von positiven und negativen steuerfreien Einkünften*

- 229** Nach der hier vertretenen Auffassung ist im Falle des Zusammentreffens von negativen, i. S. d. § 2a EStG passiven steuerfreien DBA-Einkünften, negativen aktiven steuerfreien DBA-Einkünften und positiven aktiven steuerfreien DBA-Einkünften das zu versteuernde Einkommen um den Saldo aus diesen Einkünften zu erhöhen oder herabzusetzen und daraus der besondere Steuersatz i. S. d. § 32b Abs. 3 EStG zu ermitteln. Nach der wohl herrschenden Auffassung sind die passiven steuerfreien DBA-Einkünfte nur im Rahmen des § 2a Abs. 1 Satz 1 EStG mit positiven Einkünften derselben Art und aus demselben Staat mit ggf. weiteren Einschränkungen zu verrechnen. Die positiven und negativen aktiven Einkünfte, i. S. d. § 2a Abs. 2 EStG steuerfreien DBA-Einkünfte dürfen nach der herrschenden Meinung grundsätzlich verrechnet werden. Die Frage einer Verrechnungsbeschränkung nach § 2 Abs. 3 EStG im Rahmen des Progressionsvorbehaltes ist – soweit ersichtlich – in der Literatur nicht diskutiert.

*e) Progressionsvorbehalt und Körperschaftsteuer*

- 230** Der deutsche Körperschaftsteuersatz beträgt einheitlich 25 %; es handelt sich somit um einen linearen (nicht-progressiven) Tarif. Er ist anzuwenden auf ein positives zu versteuerndes Einkommen einer Körperschaft. Im Bereich der Körperschaftsteuer könnte sich der Progressionsvorbehalt deshalb nur dann auswirken, wenn die ausländischen Einkünfte negativ sind, betragsmäßig gleich oder größer als die inländischen Einkünfte sind und nach den Regelungen des § 2a EStG (wegen der EU-Rechtswidrigkeit der Vorschrift → Rz. 52) mit deutschen Gewinnen verrechenbar. In einer solchen Konstellation würde dies nach Auffassung von Herzig<sup>1)</sup> dazu führen, dass der Steuersatz durch den Progressionsvorbehalt für die Körperschaftsteuer auf null gestellt würde. Nach § 23 KStG beträgt der Steuersatz 25 % des zu versteuernden Einkommens. Das Gesetz sieht auch für ein negatives zu versteuerndes Einkommen keinen anderen Steuersatz vor.

*Kritische Stellungnahme:* Die herrschende Meinung lehnt die Anwendung des Progressionsvorbehaltes im Bereich der Körperschaftsteuer allerdings ab.<sup>2)</sup> Dies führt allerdings im Vergleich zur Besteuerung von natürlichen Personen u. E. zu einer Diskriminierung von Kapitalgesellschaften, die gegen Art. 9 GG (Vereinigungsfreiheit) und in EU-Fällen wohl auch gegen die Niederlassungs- und Kapitalverkehrs freiheit des EG-Vertrages verstößt.

*f) Ermittlung des Steuersatzes*

- 231** Der besondere Steuersatz für die Anwendung des Progressionsvorbehaltes wird ermittelt indem das zu versteuernde Einkommen vermehrt bzw. vermindert wird um die ausländischen steuerfreien Einkünfte. Zu beachten ist, für den Fall, dass außerordentliche Einkünfte – wie z. B. Veräußerungsgewinne – enthalten sind, dass der Steuersatz unter Anwendung der Fünftelregelung für diese Einkünfte ermittelt wird.

## II. Umsetzung in der deutschen Abkommenspraxis

- 232** Alle DBA, die Deutschland abgeschlossen hat, enthalten Regelungen, nach denen die in Deutschland nach den DBA steuerbefreiten Einkünfte in Deutschland als Ansässigkeitsstaat dem Progressionsvorbehalt unterliegen. Auf Grund der vorstehend geschilderten und in der Literatur heftig kritisierten BFH-Rspr. hat derzeit die abkommensrechtliche Zuteilung des Rechts zur Ausübung des Progressionsvorbehaltes nur deklaratorischen Charakter. Ist Deutschland nicht Ansässigkeitsstaat, verhindert die DBA-Regelung die Anwendung des nationalen Progressionsvorbehaltes derzeit nicht.

1) Vgl. Herzig, RIW/AWD 1979, 545.

2) Vgl. Wassermeyer in D/W, Art. 23 A OECD-MA Rz. 124 (Oktober 2002) m. w. N.

## E. Durchbrechung von Art. 23 A Abs. 1 (Abs. 4)

### I. Inhalt des OECD-Musterabkommens

Art. 23 A Abs. 4 OECD-MA regelt, dass die Freistellungsmethode für den Ansässigkeitsstaat nach Art. 23 A Abs. 1 OECD-MA nicht gelten soll, wenn der Quellenstaat das für ihn aus dem DBA resultierende Besteuerungsrecht nicht wahnimmt. Die Rechtsfolge des Art. 23 A Abs. 4 OECD-MA ist daher die Verweigerung der Freistellungsmethode durch den Ansässigkeitsstaat und stattdessen die Anwendung der Anrechnungsmethode.

Art. 23 A Abs. 4 OECD-MA ist keine subject-to-tax-Klausel. Vielmehr ist es Zweck der Vorschrift, eine doppelte Nichtbesteuerung auf Grund von **Uneinigkeiten zwischen den Vertragsstaaten** über Sachverhalt und DBA-Auslegung zu vermeiden. Verzichtet daher der Quellenstaat bewusst auf sein Besteuerungsrecht, führt Art 23 A Abs. 4 OECD-MA nicht zur Nichtanwendung der Freistellungsmethode (→ OECD-MK zu Art. 23 A Tz. 56).

### II. Umsetzung in der deutschen Abkommenspraxis

In den bisher von Deutschland abgeschlossenen DBA war eine Art. 23 Abs. 4 OECD-MA nachgebildete Regelung nicht enthalten. Soweit bisher in den DBA diese Vorschrift nicht enthalten ist, kann Sie allenfalls in Revisionsverhandlungen eingefügt werden. Es ist selbstverständlich, dass dem folgend keine Rückwirkung in Frage kommt.

## F. Durchbrechung des Abkommensschutzes durch nationale Vorschriften

Die Durchbrechung von DBA durch nationale Vorschriften ist in der deutschen Gesetzespraxis mehr und mehr festzustellen. Nach bisher h. M. war dieser Verstoß gegen ein entgegenstehendes DBA nicht justitiabel.<sup>1)</sup> Da Steuergesetz und DBA einfache Bundesgesetze sind, ist nach der traditionellen Ansicht der spezielleren Auffassung Vorrang einzuräumen. Sofern in der treaty-override-Norm der Vorrang vor den DBA explizit geregelt ist, kann nach der traditionellen Auffassung der Abkommensschutz durch ein spezielleres nationales Gesetz beseitigt werden.<sup>2)</sup>

### I. Auswirkung des § 2a Abs. 3 EStG a. F.

Sofern in einem DBA sich Deutschland für Betriebsstättengewinne dazu verpflichtet hat, diese nach dem Modell des Art 23 A Abs. 1 OECD-MA in Deutschland unter Progressionsvorbehalt von der Besteuerung freizustellen, wurde im Verlustfall bis in den VZ 1998 auf Antrag statt dem negativen Progressionsvorbehalt eine Berücksichtigung in Deutschland durch § 2a Abs. 3 EStG a. F. zugelassen. Nach § 52 Abs. 3 Sätze 2 bis 5 EStG gilt für eine Übergangszeit **bis VZ 2008** eine **Nachversteuerungspflicht**. Zu beachten ist diese Nachversteuerungspflicht vor allem auch bei Umstrukturierungen und vorweggenommener Erbfolge und Veräußerungen. Im Erbfalle hat die FinVerw. einen Übergang des Verlustes auf den Erben vorgesehen (R 5 Abs. 4 EStR 2003). Im Erbfall kommt es daher zu keiner Nachversteuerung.

*Beispiel:* Gesellschafter der A GmbH & Co. KG ist der im Inland ansässige A. Die Auslandsaktivitäten des Unternehmens werden in der Rechtsform ausländischer PersGes als Tochtergesellschaften der deutschen GmbH & Co. KG durchgeführt. Im Jahr 1998 erlitt die A-USA LP einen Verlust in Höhe von 1 000 000 €, der im Inland nach § 2a Abs. 3 EStG geltend gemacht

1) Vgl. z. B. Seer, IStR 1997, 483 m. w. N; a. A. Vogel, IStR 2005, 29.

2) Vgl. Vogel in Vogel/Lehner, Einl. Rz. 199 ff. m. w. N.

wurde. In den nachfolgenden Jahren erzielte die US-LP keinen Gewinn. Im Jahr 03 überträgt A sein Unternehmen, einschließlich der US-LP im Rahmen der vorweggenommenen Erbfolge auf seinen Sohn B.

Die unentgeltliche Übertragung löst bei A eine Nachversteuerung in Höhe von 1 000 000 € aus. Dies folgt aus § 52 Abs. 3 Satz 5 Nr. 2 EStG.

## II. Auswirkungen des § 50d EStG

- 238** Die Vorschrift des § 50d EStG enthält verschiedene Regelungen über die Besteuerung im Falle der Anwendbarkeit von DBA, die die Wirkung eines treaty override haben.

### 1. § 50d Abs. 1 EStG

- 239** Die Vorschrift des § 50d Abs. 1 EStG regelt, dass der Vergütungsschuldner die Quellensteuern nach den Vorschriften des EStG unbeachtlich der DBA-Regelungen einzubehalten hat und verweist den Vergütungsgläubiger auf das Erstattungsverfahren. In den einzelnen DBA können jedoch wiederum vorrangige Regelungen zu § 50d Abs. 1 EStG getroffen sein.

### 2. § 50d Abs. 3 EStG

- 240** Die Vorschrift des § 50d Abs. 3 EStG ist eine Missbrauchsregelung, die die Zwischenabschaltung von „funktionslosen“ Gesellschaften zur Quellensteuerreduzierung vermeiden soll. Eine ausländische Gesellschaft hat daher keinen Anspruch auf völlige oder teilweise Entlastung, soweit Personen an ihr beteiligt sind, denen die Erstattung oder Freistellung nicht zusteht, wenn sie die Einkünfte unmittelbar erzielen, und für die Einschaltung der ausländischen Gesellschaft wirtschaftliche oder sonst beachtliche Gründe fehlen und sie keine eigene Wirtschaftstätigkeit entfaltet.

### 3. § 50d Abs. 8 EStG

- 241** Die Vorschrift des § 50d Abs. 8 EStG wurde durch das StÄndG 2003 mit Wirkung ab dem VZ 2004 erstmals in das EStG eingefügt. Die Regelung sieht vor, dass bei Einkünften aus nichtselbstständiger Tätigkeit i. S. d. § 19 EStG die Einkünfte für die nach den DBA Deutschland kein Besteuerungsrecht hat, die Freistellung nur gewährt wird, wenn der Stpfl. die Besteuerung im Ausland oder den Besteuerungsverzicht des ausländischen Staates nachweist. In allen anderen Fällen verweigert Deutschland die Freistellung der eigentlich nach DBA von der deutschen Besteuerung ausgenommen Einkünfte.<sup>1)</sup> Für Nicht-DBA-Staaten regelt die Steuerfreiheit in Deutschland der sog. Auslandstätigkeitserlass.<sup>2)</sup> Es ist zu erwarten, dass bei nach dem Auslandstätigkeitserlass begünstigten Tätigkeiten die Nichtbesteuerung in Deutschland ebenfalls an einen solchen Nachweis geknüpft werden könnte.

*Kritische Stellungnahme:* In der Praxis wird die Regelung viele Schwierigkeiten bereiten, insbes., wenn der ausländische Staat die Einkünfte gewollt nicht besteuert.

## III. Auswirkungen des AStG

- 242** Die Vorschrift des § 20 AStG enthält Bestimmungen über die Anwendung des AStG im Falle des Bestehens von DBA (im Einzelnen → § 20 AStG Rz. 1 ff.). Demnach sind die Vorschriften der §§ 7 bis 18 AStG durch die Abkommen zur Vermeidung der Doppelbesteuerung nicht berührt. Ebenso fallen Einkünfte, die in der ausländischen Betriebsstätte eines unbeschränkt Stpfl. anfallen und im Falle des Beziehens durch eine KapGes Zwischeneinkünfte wären, unbeachtlich bestehender DBA nicht unter die Freistellungsmethode, sondern unter die Anrechnungsmethode. Wegen der For-

1) Vgl. Holthaus, IStR 2004, 16; Neyer, BB 2004, 519.

2) Vgl. BSTBl I 1983, 470.

mulierung in § 10 Abs. 1 Satz 3 AStG ist es u. E. im Gegensatz zum Aktivitätsvorbehalt nach DBA nicht möglich, dass über § 20 AStG Verluste nach Deutschland hereingeholt werden könnten (→ Rz. 149).

#### IV. Auswirkungen des AusInvestmG/InvStG

Zunächst ist festzuhalten, dass das AusInvestmG und das InvStG als Spezialgesetze<sup>1)</sup> den normalen Regelungen über die Besteuerung von KapGes und PersGes und ihrer Gesellschafter vorgehen.<sup>2)</sup> Sofern danach das für KapGes geltende Trennungsprinzip durchbrochen wird, ist dies anzuerkennen – soweit dies verfassungsrechtlich oder europarechtlich nicht zu beanstanden ist.<sup>3)</sup> Für ausländische PersGes hat es dann Bedeutung, wenn die Besteuerung durch das DBA nicht beeinflusst wird. Allerdings regelt § 2 AO den Vorrang eines Abkommens vor dem nationalen Steuerrecht.<sup>4)</sup> Die Vorrangstellung ist allerdings keine auf Grund höherrangigen Rechts, sondern das DBA geht „nur“ als Spezialregelung den allgemeinen Regeln vor,<sup>5)</sup> so dass der Gesetzgeber in bestimmten Einzelfällen, wiederum einen Vorrang des innerstaatlichen Rechts vor dem Abkommensrecht bestimmen kann; er muss allerdings deutlich machen, dass mit dieser Vorschrift § 2 AO durchbrochen werden soll.<sup>6)</sup>

Danach geht das DBA den Spezialregelungen des InvStG/AusInvestmG vor.<sup>7)</sup> Sollte sich anhand der konkreten Prüfung ergeben, dass das DBA dem Zugriff des deutschen Fiskus entgegensteht, würden die Besteuerungsfolgen des InvStG/AusInvestmG insoweit eingeschränkt.<sup>8)</sup> Durch abweichende Zurechnung kann das InvStG/AusInvestmG jedoch wieder durchgreifen.<sup>9)</sup>

#### V. Treaty override und Verfassungsrecht

Nach einer neuen Auffassung von Vogel<sup>10)</sup> soll der völkerrechtliche Vertrag unmittelbar auch zu Gunsten der Steuerbürger gelten und damit justitiabel sein.<sup>11)</sup> Begründet wird diese Auffassung damit, dass Art. 25 GG den allgemeinen Regeln des Völkerrechts unmittelbar Geltung verschafft. Die Geltung der Regelungen des besonderen Völkerrechts, zu denen auch die Abkommen zur Vermeidung der Doppelbesteuerung zählen, sind im Grundgesetz nicht enthalten. Diese Regelungslücke will Vogel in

1) Vgl. BFH v. 11.10.2000, I R 99/96, BStBl II 2001, 22 mit Anm. Buciek, DStZ 2001, 52 f. und v. 27.3.2001, I R 120/98, n. v.

2) § 7 Abs. 7 AStG i. d. F. des UntStFG regelt auch einen Vorrang gegenüber dem AStG.

3) Vgl. hierzu Plewka/Watrín, DB 2001, 2264, 2266 ff. Allerdings hat das FG Köln entschieden, dass, die „Strafbesteuerung“ des § 18 Abs. 3 Satz 1 Halbsatz 2 AusInvestmG weder gegen Art. 3 Abs. 1 GG noch gegen die in Art. 56 Abs. 1 EG garantierte Kapitalverkehrsfreiheit verstößt; FG Köln v. 22.8.2001, 14 K 35/99, EFG 2002, 144 (rkr.).

4) Vgl. hierzu im Einzelnen Wassermeyer in D/W, Art. 1 OECD-MA Rz. 8 (Oktober 2002); Wassermeyer, 1996, 151, 154 f.; Schaumburg, 2. Aufl. 1998, Rz. 3.25 f. und 16.41 ff. jeweils m. w. N.; Tipke/Kruse, 16. Aufl. 1996, § 2 AO Rz. 1 (Juli 2001).

5) Wassermeyer sieht in dem Abkommensrecht eher eine „lex alia“ anstelle einer „lex specialis“, vgl. Wassermeyer, DStJG 1996, 151, 154 f.

6) Vgl. Wassermeyer, DStJG 1996, 151, 155.

7) Sofern die Vorschriften des AusInvestmG nicht als die noch spezielleren Vorschriften anzusehen wären; → Rz. 243.

8) Vgl. im Einzelnen zum Verhältnis des Abkommensrechts zum innerstaatlichen Recht z. B. Vogel in Vogel/Lehner, 4. Aufl. 2003, Einl. Rz. 45 f.; Wassermeyer, DStJG 1996, 151, 152 ff.; Debatin, DB 1985, Beilage 23, 2.

9) Vgl. Schmidt/Blöchle, IStR 2002, 645.

10) Vogel in Vogel/Lehner, 4. Aufl. 2003, Einl. Rz. 204 f.; auch das FG Köln kommt im Urteil v. 14.3.2000, 8 K 543/99, EFG 2000, 1006, zum Ergebnis, dass Steuerfestsetzungen auf Grund eines treaty overriding zur Rechtswidrigkeit eines Steuerbescheides führen. Allerdings hat der BFH das Urteil des FG nicht bestätigt, vgl. BFH v. 19.12.2001, I R 63/00, BStBl II 2003, 302 (→ Rz. 215).

11) Vgl. hierzu bereits Daragan, FR 1993, 48 und IStR 1998, 225.

Übereinstimmung mit der inzwischen wohl herrschenden Meinung in Kontinental-europa so schließen, dass die besonderen völkerrechtlichen Verträge direkt über das Grundgesetz Geltung erlagen.<sup>1)</sup>

## VI. Organschaft

- 246** Die Vorschrift des § 15 Satz 2 KStG ist ebenfalls als treaty override für den Fall ausgestaltet, dass eine PersGes mit natürlichen Personen als Anteilseigner über eine Organkapitalgesellschaft an ausländischen KapGes beteiligt ist. Abkommensrechtlich ist die deutsche KapGes als abkommensberechtigte Person anzusehen, die auch für die Schachteldividenden qualifiziert. Die Regelung des § 15 Satz 2 KStG soll sicherstellen, dass die Dividenden nicht steuerfrei auf die natürlichen Personen durchlaufen. Bei der Neuordnung des Körperschaftsteuerrechts wurde dies zunächst übersehen, mit Gesetz vom 16.5.2003 wurde die Regelung eingefügt. Für die Jahre 2001 und 2002 war es demnach in oben dargestellten Strukturen grundsätzlich möglich diese Dividenden beim Anteilseigner steuerfrei zu vereinnahmen.<sup>2)</sup> Ausweislich des Gesetzegebungsverfahrens soll es sich bei der Änderung des § 15 Satz 2 KStG durch das Steuervergünstigungsabbaugesetz lediglich um eine Klarstellung handeln, so dass die FinVerw. wohl auch für die Jahre vor 2003 eine Freistellung auf Grund des DBA-Schachtelprivileges nicht akzeptieren wird.<sup>3)</sup> Unseres Erachtens ist dies vom Wortlaut allerdings nicht getragen.

---

1) Vgl. Vogel, IStR 2005, 29.

2) Vgl. Prinz zu Hohenlohe, DB 2002, 1073.

3) Vgl. BT-Drucks. 866/02 v. 28.11.2002.