

Strasser

•

Die Auslegung von Quellenstaatsregelungen in
Doppelbesteuerungsabkommen

Schriftenreihe zum Internationalen Steuerrecht
Herausgegeben von Univ.-Prof. Dr. Michael Lang

Band 37

Die Auslegung von Quellenstaatsregelungen in Doppelbesteuerungs- abkommen

von

Christof Strasser

Linde

Bibliografische Information Der Deutschen Bibliothek

Die Deutsche Bibliothek verzeichnet diese Publikation in der Deutschen Nationalbibliografie; detaillierte bibliografische Daten sind im Internet über <http://dnb.ddb.de> abrufbar.

Gedruckt mit Unterstützung des Bundesministeriums für Bildung,
Wissenschaft und Kultur in Wien.

Das Werk ist urheberrechtlich geschützt. Alle Rechte, insbesondere die Rechte der Verbreitung, der Vervielfältigung, der Übersetzung, des Nachdrucks und die Wiedergabe auf fotomechanischem oder ähnlichem Wege, durch Fotokopie, Mikrofilm oder andere elektronische Verfahren sowie der Speicherung in Datenverarbeitungsanlagen, bleiben, auch bei nur auszugsweiser Verwertung, dem Verlag vorbehalten.

ISBN 3-7073-0763-8

Es wird darauf verwiesen, dass alle Angaben in diesem Fachbuch trotz sorgfältiger Bearbeitung ohne Gewähr erfolgen und eine Haftung des Autors oder des Verlages ausgeschlossen ist.

© LINDE VERLAG WIEN Ges.m.b.H., Wien 2005
1210 Wien, Scheydgasse 24, Tel.: 01 / 24 630
www.lindeverlag.at

Druck: Hans Jentzsch & Co. GmbH., 1210 Wien, Scheydgasse 31

Vorwort

Die vorliegende Arbeit ist der systematischen Analyse abkommensrechtlicher Quellenstaatsregelungen gewidmet. Sie wurde im Wintersemester 2004 von der rechtswissenschaftlichen Fakultät der Universität Wien als Dissertation angenommen.

Besonderen Dank schulde ich Univ.-Prof. Dr. Michael Lang, nicht nur für die Anregung zu dieser Arbeit, sondern auch für die lehrreiche und herausfordernde Zeit an seinem Lehrstuhl. Univ.-Prof. Dr. Michael Tanzer danke ich für die rasche Erstellung des Zweitgutachtens sowie wertvolle Hinweise bei der Fertigstellung des Manuskripts.

Zu Dank bin ich insbesondere auch Univ.-Prof. Dr. Dr. h.c. Klaus Vogel verpflichtet, dessen zahlreiche rechtsvergleichende Arbeiten zum Quellenprinzip im internationalen Steuerrecht eine wesentliche Grundlage meiner eigenen Analyse darstellen. Professor David Rosenbloom von der New York University School of Law danke ich für die großzügige Unterstützung während eines Forschungsaufenthaltes an seiner Fakultät im Herbst 2003.

Widmen möchte ich diese Arbeit meinen Eltern, denn ihre Hilfe und fortwährende Geduld hat mir die Erstellung dieser Arbeit ganz wesentlich erleichtert.

Frankfurt am Main, im April 2005

Christof Strasser

Inhaltsverzeichnis

Vorwort	5
Inhaltsverzeichnis	7
Abkürzungsverzeichnis	13
A. Ziel der Arbeit	19
B. Welteinkommens- und Quellenbesteuerung	19
I. Völkerrechtliche Grenzen der Welteinkommens- besteuerung	20
1. Die Aushöhlung des Welteinkommensprinzips als Völker gewohnheitsrecht?	20
1.1. Das Quellenprinzip als Völker gewohnheitsrecht?	22
1.2. Quellenregeln als Völker gewohnheitsrecht?	24
2. Der „genuine link“ – Theorie und (Staaten-)Praxis	26
3. Zwischenergebnis	29
II. Freistellungs- und Anrechnungsmethode im Binnenmarkt	29
1. Art 90 ff, 293 EG – Steuerliche Regelungen im Primärrecht	30
2. Art 94 EG – Die Richtlinien im Bereich direkter Steuern	32
3. Vorrang der Freistellung als Ausfluss der Grund- freiheiten?	33
3.1. Die Gewährleistungen der Grundfreiheiten	33
3.2. Steueranrechnung als Schlechterstellung grenzüberschreitender Tätigkeiten?	34
3.3. Steueranrechnung als Verletzung der Grund- freiheiten?	36
4. Art 87 EG – Subventionsverbot und Freistellungs- methode	39
5. Art 3 EG – Das Ziel der wettbewerbsneutralen Steuerpolitik	42
6. Zwischenergebnis	45
III. Verwaltungsökonomie und „compliance costs“	46
1. Kostenargumente aus Sicht der Abgabenbehörden	46
2. Kostenargumente aus Sicht der Steuerpflichtigen	49
3. Zwischenergebnis	52

IV. Neutralität der Steuergesetze	52
1. Die Grundlagen des Welteinkommensprinzips: Kapitalexport- und Kapitalimportneutralität	52
2. Die Kritik am Welteinkommensprinzip	54
3. Zwischenergebnis	57
V. Ergebnis: Die Grenzen der Auslegung von Quellenregeln	58
C. Das Quellenprinzip in den Doppelbesteuerungsabkommen ...	63
I. Die Systematik der Doppelbesteuerungsabkommen	63
II. Die Bedeutung der Quellenregeln für die Vertragsstaaten ..	64
1. Die Bedeutung der Quellenregeln für den Ansässigkeitsstaat	64
1.1. Die Vermeidung der Doppelbesteuerung durch den Ansässigkeitsstaat	64
1.2. Der Anrechnungshöchstbetrag	65
2. Die Bedeutung der Quellenregeln für den „Quellenstaat“	67
2.1. Das (beschränkte) Besteuerungsrecht des „Quellenstaates“	67
2.2. Die Vermeidung der Doppelbesteuerung durch den „Quellenstaat“	68
III. Auslegungsversuche von Quellenregeln in Doppelbesteuerungsabkommen	68
1. Die Bedeutung der Entscheidungsharmonie bei der Auslegung von Quellenregeln	68
2. Auslegung von Quellenregeln nach dem innerstaat- lichen Recht des „Quellenstaates“	70
3. Auslegung von Quellenregeln unter Heranziehung gemeinschaftsrechtlicher Definitionen	72
4. Ergebnis: Die abkommensautonome Auslegung von Quellenregeln	75
D. Der Gegenstand der Auslegung	77
I. Drittstaats- und Ansässigkeitsstaatseinkünfte – der sachliche Bezugsbereich des Artikel 21 OECD-MA	77
1. Der Begriff der „vorstehenden Artikel“ in Artikel 21 Abs 1 OECD-MA	77
2. Die auf Drittstaats- und Ansässigkeitsstaatseinkünfte anwendbaren Verteilungsnormen	80
3. Die auf Drittstaats- und Ansässigkeitsstaatseinkünfte nicht anwendbaren Verteilungsnormen	84
3.1. Die Bedeutung des Artikel 21 Abs 2 OECD-MA ..	84

3.2. Seeschifffahrt, Binnenschifffahrt und Luftfahrt (Artikel 8 OECD-MA)	88
3.3. Aufsichtsrats- und Verwaltungsratsvergütungen (Artikel 16 OECD-MA)	91
3.4. Künstler und Sportler (Artikel 17 OECD-MA)	93
3.5. Öffentlicher Dienst (Artikel 19 OECD-MA)	94
3.6. Studenten (Artikel 20 OECD-MA)	96
II. Die Bedeutung des „Ortes der Einkünftequelle“ für die Auslegung abkommensrechtlicher Quellenstaatsregelungen	98
III. Ergebnis	103
E. Die maßgeblichen Quellenregeln	105
I. Einkünfte aus unbeweglichem Vermögen (Artikel 6 OECD-MA)	105
1. Einleitung und Problemstellung	105
2. Die Quellenregel des Artikel 6 Abs 1 OECD-MA	105
2.1. Die Bezugsobjekte der Quellenregel	105
2.1.1. Unbewegliches Vermögen iSd Artikel 6 Abs 2 1. Satz OECD-MA	105
2.1.1.1. Der „Belegenheitsstaat“ in Artikel 6 Abs 2 1. Satz OECD-MA	105
2.1.1.2. Das verwiesene Rechtsgebiet	108
2.1.1.3. Die „zukommende Bedeutung“	110
2.1.2. Unbewegliches Vermögen iSd Artikel 6 Abs 2 2. Satz OECD-MA	112
2.1.2.1. Auslegungsversuche des Positivkataloges	112
2.1.2.2. Zubehör zum unbeweglichen Vermögen	114
2.1.2.3. Das lebende und tote Inventar land- und forstwirtschaftlicher Betriebe	116
2.1.2.4. Rechte, für die die Vorschriften des Privatrechts über Grund- stücke gelten	119
2.1.2.5. Nutzungsrechte an unbeweg- lichem Vermögen	121
2.1.2.6. Rechte auf veränderliche oder feste Vergütungen für die Ausbeutung oder das Recht auf Ausbeutung von Mineralvor- kommen, Quellen und anderen Bodenschätzen	124

2.1.3.	Einkünfte aus land- und forstwirtschaftlichen Betrieben	125
2.1.4.	Einkünfte aus unbeweglichem Vermögen eines Unternehmens	127
2.2.	Die Bestimmung des „Quellenstaates“ in Artikel 6 Abs 1 OECD-MA	128
3.	Ergebnis	131
II.	Dividenden (Artikel 10 OECD-MA)	131
1.	Einleitung und Problemstellung	131
2.	Die Quellenregel des Artikel 10 Abs 1 OECD-MA	133
2.1.	Die „zahlende“ Gesellschaft	133
2.2.	Die „Ansässigkeit“ der ausschüttenden Gesellschaft	135
2.2.1.	Maßgeblichkeit des Artikel 4 Abs 1 und 3 OECD-MA	135
2.2.2.	Die Bestimmung der Ansässigkeit der Dividenden zahlenden Gesellschaft nach Artikel 4 Abs 1 OECD-MA	137
2.2.3.	Die Tie-Breaker-Regel des Artikel 4 Abs 3 OECD-MA	140
2.3.	Dreiecksfälle bei Doppelansässigkeit der ausschüttenden Gesellschaft	141
2.3.1.	Problemstellung	141
2.3.2.	Lösungsversuche bei Vorliegen eines Doppelbesteuerungsabkommens zwischen den „Quellenstaaten“	142
2.3.2.1.	Lösung anhand Artikel 4 Abs 1 2. Satz OECD-MA?	142
2.3.2.2.	Lösung anhand Artikel 10 Abs 5 OECD-MA?	148
2.3.3.	Fehlen eines Doppelbesteuerungsabkommens zwischen den Ansässigkeitsstaaten der ausschüttenden Gesellschaft	150
3.	Ergebnis	151
III.	Zinsen (Artikel 11 OECD-MA)	151
1.	Einleitung und Problemstellung	151
2.	Die Quellenregel des Artikel 11 Abs 5 OECD-MA	154
2.1.	Der Schuldner der Zinsen (Artikel 11 Abs 5 1. Satz OECD-MA)	154
2.1.1.	Der Begriff des „Schuldners“	154
2.1.2.	Die „Ansässigkeit“ des Schuldners	158

2.2.	Die Schuldnerbetriebsstätte (Artikel 11 Abs 5 2. Satz OECD-MA)	160
2.2.1.	Der Begriff der „Betriebsstätte“	160
2.2.2.	„Eingehen der Schuld für Zwecke der Betriebsstätte“	162
2.2.3.	„Tragen der Zinsen durch die Betriebsstätte“	164
2.3.	Dreiecks- und Vierecksfälle bei Doppelansässigkeit des Schuldners und Bestehen einer Schuldner- betriebsstätte	166
2.3.1.	Problemstellung	166
2.3.2.	Lösungsversuche bei Bestehen eines Ab- kommens zwischen den „Quellenstaaten“ ... 2.3.2.1. Lösung anhand Artikel 4 Abs 1 2. Satz OECD-MA?	168
2.3.2.2.	Lösung in Anlehnung an Artikel 10 Abs 5 OECD-MA?	169
2.3.3.	Fehlen eines Doppelbesteuerungsabkom- mens zwischen den „Quellenstaaten“	171
3.	Ergebnis	172
IV.	Lizenzgebühren (Artikel 12 OECD-MA)	173
1.	Einleitung und Problemstellung	173
2.	Die Quellenregel des Artikel 12 Abs 1 OECD-MA	175
2.1.	Die Bedeutung des Begriffs „stammen“ für die Bestimmung des „Quellenstaates“ von Lizenz- gebühren	175
2.2.	Versuch einer Auslegung der Quellenregel in Artikel 12 Abs 1 OECD-MA	177
3.	Ergebnis	181
V.	Studenten (Artikel 20 OECD-MA)	182
1.	Einleitung und Problemstellung	182
2.	Die Quellenregel des Artikel 20 OECD-MA	186
2.1.	Der Begriff der „Zahlungen“ in Artikel 20 OECD-MA	186
2.2.	Die Bedeutung der Begriffe „stammen“ und „Quelle“ der Zahlungen für die Bestimmung des „Quellenstaates“ von Studenteneinkünften	189
2.3.	Versuch einer Auslegung der Quellenregel in Artikel 20 OECD-MA	190
3.	Ergebnis	194
F.	Zusammenfassung der Ergebnisse	195
	Literaturverzeichnis	199