

Michael Lang*

Betriebsstättenvorbehalt und Ansässigkeitsstaat

Inhaltsübersicht

- | | |
|--|---|
| I. Die durch das Urteil des BFH v. 7. 8. 2002 ausgelösten Diskussionen | III. Die gegen die Anwendbarkeit des Betriebsstättenvorbehalts bloß im Quellenstaat sprechenden Argumente |
| II. Die für die Anwendbarkeit des Betriebsstättenvorbehalts bloß im Quellenstaat sprechenden Argumente | IV. Die für die traditionelle Auffassung sprechenden Gründe |
| | V. Zusammenfassung |

I. Die durch das Urteil des BFH v. 7. 8. 2002 ausgelösten Diskussionen

Im Urteil v. 7. 8. 2002 hat sich der BFH – anhand des DBA Deutschland – Schweiz – mit der Bedeutung des Betriebsstättenvorbehalts auseinandergesetzt¹. Dieses Urteil und – vor allem – seine Erläuterung durch *Wassermeyer* haben in Praxis und Schrifttum große Aufmerksamkeit gefunden², die bis

* Univ.-Prof. Dr. *Michael Lang* ist Vorstand des Instituts für Österreichisches und Internationales Steuerrecht der Wirtschaftsuniversität Wien (WU) und Wissenschaftlicher Leiter des LL.M.-Studiums International Tax Law der WU. – Herrn Mag. *Patrick Plansky* danke ich herzlichst für die Unterstützung bei der Literaturrecherche und der Fahnenkorrektur.

- 1 BFH 7. 8. 2002, I R 10/01, BStBl 2002 II, 848; vgl. dazu *Lang*, Ist der Betriebsstättenvorbehalt bloß im Quellenstaat anwendbar?, SWI 2003, 319 (320); *Strunk/Kaminski*, Aktuelle Entwicklungen bei der Besteuerung von ausländischen Betriebsstätten und Personengesellschaften in Abkommensfällen, IStR 2003, 181 (184 f.); *Kleineidam*, Die abkommensrechtliche Behandlung von Erträgen aus Beteiligungen im ausländischen Betriebsstättenvermögen oder: Ist der Betriebsstättenvorbehalt gerechtfertigt?, IStR 2004, 1 (1 ff.); *Gosch*, Anderes und Neues, Bekanntes und weniger Bekanntes zur sog. isolierenden Betrachtungsweise, in *Gocke/Gosch/Lang* (Hrsg.) Körperschaftsteuer, Internationales Steuerrecht, Doppelbesteuerung, FS für Franz *Wassermeyer* (2005) 263 (276 ff.); *Kluge*, Betriebsstättenvorbehalt und Methodenartikel – Ein Beitrag zur autonomen Abkommensauslegung, in *Gocke/Gosch/Lang* (Hrsg.) FS *Wassermeyer* 663 (667 ff.); vgl. weiter auch die Diskussionsbeiträge von *B. Fischer*, *Nagel*, *Piltz* und *Wassermeyer*, Grenzüberschreitende Sondervergünstigungen und Betriebsstätteneinkünfte (Podiumsdiskussion), in *Lüdicke* (Hrsg.) Besteuerungspraxis bei grenzüberschreitender Tätigkeit (2003) 207 (207 ff.).
- 2 Vgl. *Wassermeyer*, in *Debatin/Wassermeyer* (Hrsg.) Doppelbesteuerung, MA Art. 7 Rz 160 ff. (88. EL, Dez 2002); vgl. weiter die Diskussionsbeiträge von *Wassermeyer*, in *Lüdicke* (Hrsg.) Besteuerungspraxis 208 f.

heute angehalten hat³. Während das Urteil selbst sehr knapp gehalten war und nicht über Andeutungen hinaus gegangen ist⁴, hat *Wassermeyer* klar gemacht, dass Hintergrund dieses Urteils eine nicht abgeschlossene Diskussion zwischen den maßgebenden Richtern des BFH ist, ob der in den Art. 10 Abs. 4, 11 Abs. 4 und 12 Abs. 3 OECD-MA enthaltene Betriebsstättenvorbehalt – wie bis dahin übereinstimmend angenommen – sowohl für den Quellen- als auch für den Ansässigkeitsstaat maßgebend ist oder ob er sich nur an den Quellenstaat richtet. Die zuletzt erwähnte Auffassung wurde von *Wassermeyer* näher ausgeführt und begründet⁵, stieß aber im Schrifttum und auch bei den Verwaltungen – wie Stellungnahmen der damaligen Abkommensverhandler Großbritanniens, Deutschlands, der Schweiz und Österreichs zeigen⁶ – überwiegend auf Ablehnung⁷. *Gosch*, der sich im Ergebnis selbst nicht festgelegt hat, hat die von *Wassermeyer* bezogene Position verteidigt und sich mit der dagegen – unter anderem auch von mir⁸ – vorgebrachten Kritik auseinandergesetzt⁹. Dies möchte ich zum Anlass nehmen, mich nochmals an der Diskussion zu beteiligen.

Ich hoffe, mit der Wahl dieses Themas dem Jubilar Freude zu bereiten: Die von *Wassermeyer* angestoßene Diskussion betrifft ein Thema, das dogmatisch höchst interessant ist. Die unterschiedlichen Auffassungen haben zudem gravierende praktische Auswirkungen. Aus diesem Grund erscheinen Überlegungen zu diesem Thema bestens geeignet, dem Jubilar gewidmet zu werden: *Arndt Raupach* versteht es wie nur wenige, Theorie und Praxis auf höchstem Niveau miteinander zu verbinden.

-
- 3 Vgl *Lang*, SWI 2003, 319 ff.; Diskussionsbeiträge von *Lüdicke*, in *Lüdicke* (Hrsg.) *Besteuerungspraxis* 209 ff.; *Strunk/Kaminski*, IStR 2003, 181 ff.; *Wagner*, Die Anwendung des Methodenartikels eines DBA auf Dividenden-, Zins- und Lizenz Einkünfte einer ausländischen Betriebsstätte, IWB Fach 3, Gruppe 2, 1067 (1067 ff.); *Kleineidam*, IStR 2004, 1 ff.; *Kluge*, in *Gocke/Gosch/Lang* (Hrsg.) FS *Wassermeyer* 664 ff.; *ders.*, Das Internationale Steuerrecht (2000) 855 f.
 - 4 Zur Kritik an der Kürze der Urteilsbegründung *Lüdicke*, in *Lüdicke* (Hrsg.) *Besteuerungspraxis* 216; *Kleineidam*, IStR 2004, 1.
 - 5 Vgl *Wassermeyer*, in *Debatin/Wassermeyer* (Hrsg.) MA Art. 7 Rz. 160 c; weiter *Wassermeyer*, in *Lüdicke* (Hrsg.) *Besteuerungspraxis* 208 ff.
 - 6 Vgl *Lang/Loukota/Waldburger/Waters/Wolff*, Triangular Situation: Permanent Establishment With Third Country Interest Income, SWI 2003, 544 (544 ff.).
 - 7 Vgl *Strunk/Kaminski*, IStR 2003, 185 ff.; *Kleineidam*, IStR 2004, 2, der allerdings ausführt, „dass die Meinung des BFH im Ergebnis richtig ist, die Begründung aber nicht überzeugt“; vgl aber *Kluge*, in *Gocke/Gosch/Lang* (Hrsg.) FS *Wassermeyer* 678 f.
 - 8 Vgl *Lang*, SWI 2003, 319 ff.
 - 9 Vgl *Gosch*, in *Gocke/Gosch/Lang* (Hrsg.) FS *Wassermeyer* 279 ff.

II. Die für die Anwendbarkeit des Betriebsstättenvorbehalts bloß im Quellenstaat sprechenden Argumente

Im Mittelpunkt der Diskussion stehen die Vorschriften der Art. 10 Abs. 4, 11 Abs. 4 und 12 Abs. 3 OECD-MA, die im Schrifttum üblicherweise als Betriebsstättenvorbehalte bezeichnet werden. Diese Vorschriften nehmen Dividenden, Zinsen und Lizenzgebühren vom Anwendungsbereich des Art. 10 Abs. 1 und 2, des Art. 11 Abs. 1 und 2 und des Art. 12 Abs. 1 OECD-MA aus, wenn die entsprechende Beteiligung, die Forderung oder die Rechte oder Vermögenswerte tatsächlich zu einer Betriebsstätte in dem Vertragsstaat gehören, der nicht der Ansässigkeitsstaat ist. Derartige Einkünfte werden dem Art. 7 OECD-MA unterworfen. Somit stellen sich die Art. 10, 11 und 12 OECD-MA zwar als Spezialregelungen im Verhältnis zu Art. 7 OECD-MA dar. Die Vorschriften über die Betriebsstättenvorbehalte verweisen jedoch in ihrem Anwendungsbereich wieder auf Art. 7 OECD-MA zurück. Bezieht man die Regelungen über den Betriebsstättenvorbehalt bloß auf den Quellenstaat, ist der Ansässigkeitsstaat frei, auch bei tatsächlicher Zugehörigkeit der Beteiligung, der Forderung, des Rechts oder des Vermögenswerts die Art. 10, 11 oder 12 OECD-MA anzuwenden und dementsprechend auch dann die Anrechnungsmethode für diese Einkünfte anzuwenden, wenn für Unternehmensgewinne nach Art. 7 OECD-MA die Freistellungsmethode vorgesehen ist.

Hauptargument der von *Wassermeyer* begründeten Auffassung ist der Wortlaut der Regelungen der Betriebsstättenvorbehalte: Art 10 Abs. 4 OECD-MA sieht vor, dass die „Absätze 1 und 2 [...] nicht anzuwenden sind“, schließt hingegen nicht die Anwendung der Dividenden-Definition des Art. 10 Abs. 3 OECD-MA aus¹⁰. Ähnlich schließen Art. 11 Abs. 4 und Art. 12 Abs. 3 OECD-MA bloß die Anwendung der Vorschriften des Art. 11 Abs. 1 und 2 sowie des Art. 12 Abs. 1 OECD-MA, nicht aber die der Definitionen des Art. 11 Abs. 3 und Art. 12 Abs. 2 OECD-MA aus. Dies eröffnet die Möglichkeit, dass diese Definitionen weiterhin maßgebend sein können und der Ansässigkeitsstaat daher auch die Regelungen für Dividenden, Zinsen und Lizenzgebühren anwenden könne.

Die von *Wassermeyer* vertretene Auffassung führt dazu, dass der Ansässigkeitsstaat und der Quellenstaat auf denselben Sachverhalt unterschiedliche Verteilungsnormen anwenden. Dies ist ungewöhnlich, so dass erwartet werden hätte können, dass der OECD-Kommentar die Fallkonstellation, in der ein „Qualifikationskonflikt“ intendiert ist, ausdrücklich anspricht und erläutert¹¹. Dies ist zwar nicht erfolgt. Alleine dies widerlegt allerdings die von

10 In diesem Zusammenhang führt *Wassermeyer* aus, „Sind die Voraussetzungen des Art. 10 Abs. 4 erfüllt, so bleibt die Dividende begrifflich dennoch eine solche“.

Vgl *Wassermeyer*, in *Debatin/Wassermeyer* (Hrsg.) MA Art. 10 (84. EL, Jun 2001).
11 Vgl auch *Kluge*, in *Gocke/Gosch/Lang* (Hrsg.) FS *Wassermeyer* 678.

Wassermeyer vertretene Auffassung noch nicht. Das erzielte Ergebnis ist nämlich durchaus mit Ziel und Zweck der Abkommen vereinbar: Bei Sachverhalten, die vom persönlichen und vom sachlichen Anwendungsbereich des Abkommens erfasst sind, wird die Doppelbesteuerung letztlich vermieden. Der „Qualifikationskonflikt“ entsteht nicht durch Anwendung unterschiedlicher nationaler Rechtsbegriffe auf Abkommensebene, sondern ist – folgt man dieser Auffassung – bereits im Abkommen grundgelegt.

Aus denselben Gründen kann der Auffassung auch nicht zum Vorwurf gemacht werden, dass sie dem vom OECD-Kommentar seit 2000 propagierten Grundsatz, bei Anwendung unterschiedlicher Vorschriften in beiden Vertragsstaaten eine Bindung der Beurteilung im Ansässigkeitsstaat an die Beurteilung im Quellenstaat vorzunehmen¹², widerspricht¹³. Die dogmatische Begründung dieses Postulats ist ohnehin in mehrfacher Hinsicht höchst zweifelhaft¹⁴. Vor allem aber führt auch die OECD diesen Grundsatz nur ins Treffen, um „unerwünschte“ Doppelbesteuerung und Nichtbesteuerung im Auslegungsweg zu vermeiden. Folgt man aber der Auslegung von *Wassermeyer*, ist in diesem Fall die Einfachbesteuerung auch im Falle dieses Qualifikationskonfliktes im Regelfall gesichert und der Qualifikationskonflikt sogar intendiert.

Die von *Wassermeyer* favorisierte Auslegung stützt sich darauf, dass Art. 23 A Abs. 2 OECD-MA für jene Einkünfte die Anrechnung vorsieht, „die nach den Artikeln 10 und 11 im anderen Vertragsstaat besteuert werden können“¹⁵. Ich habe darauf hingewiesen, dass die Besteuerung im Quellenstaat im Anwendungsbereich des Betriebsstättenvorbehalts nicht nach den Artikeln 10 und 11 OECD-MA erfolgt, da Art. 10 Abs. 4 OECD-MA ebenso wie Art. 11 Abs. 4 OECD-MA jene Absätze dieser beiden Artikel für nicht anwendbar erklärt, die Rechtsfolgen vorsehen¹⁶. Art. 10 und 11 OECD-MA entfalten im Quellenstaat im Falle der Anwendung eines Betriebsstättenvorbehalts überhaupt keine Rechtsfolgen und können daher auch nicht die Möglichkeit zur Besteuerung eröffnen oder bestätigen. Im Quellenstaat ergeben sich die Rechtsfolgen unbestrittenermaßen aus Art. 7 OECD-MA¹⁷.

12 Kommentar des Steuerausschusses zum OECD-MA (2005) Art. 23 A und B, Rz. 32.3 ff.; vgl. dazu auch OECD, *The Application of the OECD Model Tax Convention to Partnerships*, in *Issues in International Taxation*, No 6 (1999) Rz. 107; Vogel, in Vogel/Lehner (Hrsg.) *DBA Kommentar*⁴ (2003) Einl. Rz. 156 und 160 ff.

13 Zutreffend Kluge, in Gocke/Gosch/Lang (Hrsg.) *FS Wassermeyer* 670 f.; a. A. Wagner, *IWB Fach 3, Gruppe 2*, 1071; *Kleineidam*, *IStR* 2004, 3.

14 Ausführlich Lang, *Qualifikationskonflikte im Recht der Doppelbesteuerungsabkommen*, in Kirchhof/Lehner/Raupach/Rodi (Hrsg.) *Staaten und Steuern*, *FS für Klausur Vogel* (2000) 907 (916).

15 Vgl. *Wassermeyer*, in Debatin/Wassermeyer (Hrsg.) *MA Art. 23 A Rz. 87 ff.* (87. EL, Okt 2002).

16 Vgl. Lang, *SWI* 2003, 321 f.

17 Vgl. Lang, *SWI* 2003, 322; weiters Kluge, in Gocke/Gosch/Lang (Hrsg.) *FS Wassermeyer* 666.

Gosch hat dem entgegengehalten, dass die Einkünfte für den Ansässigkeitsstaat Dividenden und Zinsen bleiben, „die dem Quellenstaat ‚nach den Art. 10 und 11‘, nämlich nach Art. 10 Abs. 3 und 11 Abs. 3, (wenn auch) jeweils in Verbindung mit Art. 7 OECD-MA, nicht aber unmittelbar nach Art. 7 OECD-MA, den Besteuerungszugriff ermöglichen. So gesehen greift dann im Ansässigkeitsstaat aber nicht die Freistellungs-, sondern die Anrechnungsmethode; Art. 23A Abs. 2 und nicht Art. 23A Abs. 1 OECD-MA ist einschlägig“¹⁸. Um zu diesem Ergebnis zu kommen, bedarf es der Annahme, dass zwischen unmittelbar und bloß mittelbar unter Art. 7 OECD-MA fallenden Einkünfte zu unterscheiden wäre, wobei die Subsumtion unter Art. 7 OECD-MA auf Grund eines Verweises in einer anderen Verteilungsnorm offenbar bloß dazu führen kann, dass der Besteuerungszugriff mittelbar nach Art. 7 OECD-MA ermöglicht ist. Obwohl Art. 10 und 11 OECD-MA auf Grund des Betriebsstättenvorbehalts selbst keine Regelung darüber treffen, welcher Staat besteuern kann, geht *Gosch* davon aus, dass im Anwendungsbereich des Betriebsstättenvorbehalts die Einkünfte „nach den Artikeln 10 und 11 im anderen Vertragsstaat besteuert werden können“. Für sich alleine könnte dieses – um die von *Gosch* selbst gewählte Formulierung aufzugreifen¹⁹ – „feinsinnige Argumentationsgespinnst“ wohl nicht überzeugen. Einzuräumen ist allerdings, dass auf dieser Grundlage dem Wortlaut des Art. 23 A Abs. 2 OECD-MA ein Verständnis beigemessen werden könnte, das die von *Wassermeyer* vertretene Auffassung zu tragen geeignet sein könnte, wenn andere, überzeugungskräftigere Argumente in diese Richtung deuten würden.

III. Die gegen die Anwendbarkeit des Betriebsstättenvorbehalts bloß im Quellenstaat sprechenden Argumente

Den bisher vorgetragenen Argumenten ist gemeinsam, dass sie in erster Linie dazu herangezogen werden können, um darzulegen, warum die von *Wassermeyer* vorgetragene Auffassung gerade noch vom Wortlaut der Abkommensvorschriften gedeckt sein könnte. Überzeugende Argumente, die dafür sprechen, diese Auffassung zu wählen, konnten nicht nachgewiesen werden. Demgegenüber existieren aber eine Reihe von Gründen, die gegen die von *Wassermeyer* vertretene Position ins Treffen geführt werden können:

Gegen die Auffassung, der Betriebsstättenvorbehalt würde bloß im Quellenstaat, nicht aber im Ansässigkeitsstaat wirken, spricht der Umstand, dass Art. 10 Abs. 4 und Art. 11 Abs. 4 OECD-MA nicht nur von der Anwendung des Art. 10 Abs. 2 und des Art. 11 Abs. 2 OECD-MA ausnehmen, sondern

¹⁸ Vgl. *Gosch*, in Gocke/Gosch/Lang (Hrsg.) FS Wassermeyer 282.

¹⁹ Vgl. *Gosch*, in Gocke/Gosch/Lang (Hrsg.) FS Wassermeyer 284.

auch von der Anwendung der Art. 10 Abs. 1 und Art. 11 Abs. 1 OECD-MA²⁰. Unterstellt man nämlich, dass der von den Abkommensverfassern getroffene Entscheidung, in Art. 10 Abs. 4 und Art. 11 Abs. 4 OECD-MA nicht die Anwendung der Art. 10 Abs. 3 und Art. 11 Abs. 3 OECD-MA auszuschließen, die Zielsetzung zugrunde liegt, die Anwendung dieser Vorschriften im Ansässigkeitsstaat weiterhin sicherzustellen, lässt sich keine Erklärung dafür finden, warum denn die Abkommensverfasser in Art. 10 Abs. 4 und Art. 11 Abs. 4 OECD-MA auch die Anwendung des Art. 10 Abs. 1 und Art. 11 Abs. 1 OECD-MA ausgeschlossen haben: Beide Vorschriften richten sich nicht an den Quellenstaat, sondern ausschließlich an den Ansässigkeitsstaat. Sie bestätigen das Besteuerungsrecht des Ansässigkeitsstaates. Wollten die Abkommensverfasser die Anwendung der Art. 10 und 11 OECD-MA im Ansässigkeitsstaat sicherstellen, hätten sie doch nicht die Anwendung gerade dieser Vorschriften ausgeschlossen. Wenn aber der in Art. 10 Abs. 4 und Art. 11 Abs. 4 OECD-MA enthaltene Bezugnahme auf Art. 10 Abs. 1 und Art. 11 Abs. 1 OECD-MA offenbar kein so klares Konzept zugrunde liegt, fällt es schwer, aus dem Fehlen der Bezugnahme auf Art. 10 Abs. 3 und Art. 11 Abs. 3 OECD-MA weitreichende Schlussfolgerungen zu ziehen. Unterstellt man aber, dass auch der Ausschluss der Anwendung der Art. 10 Abs. 1 und Art. 11 Abs. 1 OECD-MA in Art. 10 Abs. 4 und Art. 11 Abs. 4 OECD-MA nicht überflüssigerweise angeordnet wurde, kann dem nur der Sinn zugrunde liegen, die Anwendung des Art. 10 Abs. 1 und des Art. 11 Abs. 1 OECD-MA im Ansässigkeitsstaat – denn nur an den richten sich diese Vorschriften – auszuschließen. Dann hat aber der Betriebsstättenvorbehalt der Art. 10 Abs. 4 und 11 Abs. 4 OECD-MA sowohl im Quellen- als auch im Ansässigkeitsstaat Bedeutung²¹.

Von Bedeutung ist auch, wie Dividenden und Zinsen abkommensrechtlich zu behandeln sind, wenn Empfänger und Schuldner im selben Vertragsstaat ansässig sind, oder wenn der Schuldner in einem dritten Staat ansässig ist, die Einkünfte aber einer Betriebsstätte zuzurechnen sind, die der Empfänger im anderen Vertragsstaat hat. In diesem Fall sind die Art. 10 Abs. 1 und 2 sowie Art. 11 Abs. 1 und 2 OECD-MA von Vorneherein nicht anwendbar. Diese Vorschriften setzen nämlich voraus, dass die Dividenden oder Zinsen aus einem Vertragsstaat stammen und an eine im anderen Vertragsstaat ansässige Person gezahlt werden. Stammen die Dividenden oder Zinsen entweder aus dem Ansässigkeitsstaat oder aus einem dritten Staat, ist diese in Art. 10 Abs. 1 und Art. 11 Abs. 1 OECD-MA aufgestellte Voraussetzung nicht gegeben. Dennoch lässt der Wortlaut die Annahme zu, dass es sich aber um Dividenden und Zinsen nach den Definitionen der Art. 10 Abs. 3 und Art. 11 Abs. 3 OECD-MA handelt. Die Voraussetzung, dass die Ein-

²⁰ Vgl. Lang, SWI 2003, 321 f.; anders Gosch, in Gocke/Gosch/Lang (Hrsg.) FS Wassermeyer 282 Fn 67.

²¹ Vgl. Lang, SWI 2003, 322.

künfte aus einem Vertragsstaat stammen und an eine im anderen Vertragsstaat ansässige Person gezahlt werden, ist nämlich nicht Bestandteil der Definitionen der Art. 10 Abs. 3 und Art. 11 Abs. 3 OECD-MA. Art. 10 Abs. 3 OECD-MA bezieht sich zwar auf das „Recht des Staates, in dem die ausschüttende Gesellschaft ansässig ist“. Die Formulierung lässt aber zu, darunter auch das Recht des Ansässigkeitsstaats oder gar eines dritten Staates zu verstehen, wenngleich die Bestimmung des Ansässigkeitsstaates der ausschüttenden Gesellschaft dann gerade im Verhältnis zum Drittstaat nicht ohne Weiteres möglich ist und entweder der zusätzlichen Anwendung des DBA mit diesem Drittstaat oder der sinngemäßen Anwendung der Art. 4 OECD-MA nachgebildeten Abkommensvorschrift im DBA zwischen den beiden Vertragsstaaten bedarf.

Der Umstand, dass von den Definitionen der Art. 10 Abs. 3 und Art. 11 Abs. 3 OECD-MA auch Dividenden und Zinsen erfasst sein könnten, die aus dem Ansässigkeitsstaat oder aus einem Drittstaat stammen, wirft die Frage auf, ob diese Dividenden und Zinsen auch dann unter Art. 7 OECD-MA fallen, wenn sie zu den Gewinnen eines Unternehmens gehören. Art. 7 Abs. 7 OECD-MA spricht zwar bloß davon, dass „die Bestimmungen jener Artikel durch die Bestimmungen dieses Artikels nicht berührt“ werden. Wenn Art. 10 und Art. 11 OECD-MA – mangels Anwendbarkeit der Absätze 1 und 2 – gar keine Rechtsfolgen vorsehen, sprechen gute Gründe dafür, dass Art. 10 und Art. 11 OECD-MA die Bestimmungen des Art. 7 OECD-MA ohnehin nicht „berühren“. Die Formulierung des Art. 7 Abs. 7 OECD-MA wird aber gelegentlich als generelle Anordnung des Vorrangs der anderen Verteilungsnormen gegenüber Art. 7 OECD-MA verstanden, wenn zu den Gewinnen Einkünfte gehören, „die in anderen Artikeln dieses Abkommens behandelt werden“²². Ob die Dividenden und Zinsen aus dem Ansässigkeitsstaat oder dritten Staaten, die zu den Unternehmensgewinnen gehören, in Art. 10 und Art. 11 OECD-MA „behandelt werden“, könnte aber ebenfalls bezweifelt werden: Diese Einkünfte fallen zwar unter Art. 10 Abs. 3 und Art. 11 Abs. 3 OECD-MA, jedoch enthalten diese Absätze bloß Definitionen, sehen eben aber keine Rechtsfolgen vor. Geht man hingegen davon aus, dass die zu den Unternehmensgewinnen gehörenden Dividenden und Zinsen aus dem Ansässigkeitsstaat und dritten Staaten in Art. 10 und 11 OECD-MA „behandelt werden“, fehlt es in diesen Vorschriften an einer Rechtsfolge. Dies könnte zum Ergebnis führen, dass die Anwendung des Art. 7 OECD-MA ausscheidet und die Anwendung der Art. 10 und 11 OECD-MA mangels Rechtsfolgenanordnung auch keine Lösung bringt. Dies könnte wiederum die Anwendung des Art. 21 Abs. 1 OECD-MA nahe legen, was aber auch dann das ausschließliche Besteuerungsrecht des Ansässigkeitsstaates be-

²² Vgl. *Hemmelrath*, in Vogel/Lehner (Hrsg.) DBA⁴ Art. 7 Rz. 167 ff.; *Wassermeyer*, in Debatin/Wassermeyer (Hrsg.) MA Art. 7 Rz. 395 ff.; *Schaumburg*, Internationales Steuerrecht² (1998) Rz. 126, 372.

wirken könnte, wenn die Dividenden und Zinsen einer im anderen Vertragsstaat gelegenen Betriebsstätte zuzurechnen sind.

Diese Konsequenz ist zwar – angesichts der aufgezeigten Zweifelsfragen – alles andere als zwingend. Die Sorge, dass diese Konsequenz aber dennoch eintritt, könnte die Verfasser des OECD-MA 1977 veranlasst haben, Art. 21 OECD-MA um einen zweiten Absatz zu ergänzen. Danach ist Art. 21 Abs. 1 OECD-MA auf andere Einkünfte als solche aus unbeweglichem Vermögen im Sinne des Art. 6 Abs. 2 OECD-MA nicht anzuwenden, wenn der in einem Vertragsstaat ansässige Empfänger im anderen Vertragsstaat durch eine dort gelegene Betriebsstätte ausübt und die Rechte oder Vermögenswerte, die für die Einkünfte gezahlt werden, tatsächlich zu dieser Betriebsstätte gehören: „In diesem Fall ist Art. 7 [...] anzuwenden.“ Vor dem Hintergrund der geschilderten Zweifelsfragen stellt Art. 21 Abs. 2 OECD-MA offenbar sicher, dass Art. 21 Abs. 1 OECD-MA nicht auf Dividenden und Zinsen, aus dem Ansässigkeitsstaat oder aus einem Drittstaat angewendet wird, die einer Betriebsstätte im anderen Vertragsstaat zugerechnet werden²³. Statt dessen garantiert die Vorschrift, dass die Dividenden und Zinsen nach Art. 7 OECD-MA im Betriebsstättenstaat besteuert werden können.

Die hier angestellten Überlegungen schließen nicht aus, den Abkommenswortlaut so zu deuten, dass Dividenden und Zinsen aus dem Ansässigkeitsstaat und aus Drittstaaten, die einer im anderen Vertragsstaat gelegenen Betriebsstätte zuzurechnen sind, dennoch im Ansässigkeitsstaat besteuert werden können: Den Definitionen der Art. 10 Abs. 3 und Art. 11 Abs. 3 OECD-MA nach ist es denkbar, diese Einkünfte als Dividenden und Zinsen zu betrachten, obwohl die anderen Absätze beider Artikel nicht anwendbar sind. Im Anwendungsbereich der Art. 23 A Abs. 2 OECD-MA nachgebildeten Abkommensnorm könnte dies zur Anwendung der Anrechnungsmethode führen, die für Einkünfte vorgesehen ist, „die nach den Artikeln 10 und 11 im anderen Vertragsstaat besteuert werden können“. Zwar ergibt sich das Besteuerungsrecht des anderen Vertragsstaats jedenfalls nicht primär aus Art. 10 und 11 OECD-MA, aber immerhin ist argumentierbar, dass die in beiden Vorschriften enthaltenen Definitionen maßgebend sind.

Der Kommentar des OECD-Steuerausschusses steht jedoch dieser nach dem Wortlaut der Regelungen des OECD-MA möglicherweise gerade noch vertretbaren Auffassung entgegen. Zu Art. 21 Abs. 2 OECD-MA 1977 finden sich dort folgende Erläuterungen²⁴:

„Der Absatz erfasst auch den Fall, in dem der Empfänger und der Schuldner in demselben Staat ansässig sind und die Einkünfte einer Betriebsstätte oder festen Einrichtung zugerechnet werden, die der Empfänger im anderen Vertragsstaat hat. In diesem

²³ Zur klarstellenden Funktion von Art. 21 Abs. 2 OECD-MA vgl. die Diskussionsbeiträge von *Wolff und Waldburger* (*Lang/Loukota/Waldburger/Waters/Wolff*, SWI 2003, 545).

²⁴ Kommentar des Steuerausschusses zum OECD-MA 1977, Art. 21 Rz. 5.

Fall steht das Besteuerungsrecht dem Vertragsstaat zu, in dem die Betriebsstätte oder feste Einrichtung liegt. Eine etwaige Doppelbesteuerung hat der Wohnsitzstaat nach Art. 23 A oder 23 B zu beseitigen. Bei der Besteuerung von Dividenden und Zinsen kann sich ein Problem ergeben, wenn der Wohnsitzstaat auch Quellenstaat ist: Das Zusammenwirken der Artikel 7 und 23 A hindert diesen Staat daran, diese Einkünfte zu besteuern, obwohl er, würden die Einkünfte an eine im anderen Staat ansässige Person gezahlt, als Quellenstaat die Dividenden oder Zinsen zu den in den Absätzen 2 der Artikel 10 und 11 vorgesehenen Sätzen besteuern könnte. Die Vertragsstaaten, für die dies unannehmbar ist, können in ihre Abkommen eine Bestimmung aufnehmen, wonach der Wohnsitzstaat als Quellenstaat der Dividenden oder Zinsen diese Einkünfte zu den in Absätzen 2 der Artikel 10 und 11 vorgesehenen Sätzen besteuern kann.“

Der Kommentar des OECD-Steuerausschusses bringt eindeutig zum Ausdruck, dass bei Anwendung der Freistellungsmethode in diesen Konstellationen das gesamte Besteuerungsrecht – mit Ausnahme des Progressionsvorbehalts – ausschließlich beim Betriebsstättenstaat liegt. Vertragsstaaten, die dies als „unannehmbar“ erachten, wird empfohlen, in ihre Abkommen eine Vorschrift aufzunehmen, die die Quellenbesteuerung im Ansässigkeitsstaat ermöglicht, begrenzt mit den Steuersätzen der Art. 10 Abs. 2 und Art. 11 Abs. 2 OECD-MA. Nicht einmal in rechtspolitischer Hinsicht wird vom Kommentar des OECD-Steuerausschusses eine uneingeschränkte Besteuerung der Dividenden und Zinsen im Ansässigkeitsstaat in Erwägung gezogen²⁵. Vielmehr geht der OECD-Kommentar davon aus, dass auch der Ansässigkeitsstaat die Zuordnung der Einkünfte zur im anderen Staat gelegenen Betriebsstätte zu akzeptieren hat. Diese Aussage hat für den Interpretationsvorgang dominierende Bedeutung, zumal der Wortlaut der Regelungen keineswegs die gegenteilige Auffassung erzwingt. Selbst dann, wenn man andere Möglichkeiten – als die hier vorgeschlagene – der Deutung des Verhältnisses zwischen Art. 7 und Art. 21 Abs. 2 OECD-MA bevorzugt²⁶, kann nicht geleugnet werden, dass der Kommentar des OECD-Steuerausschusses davon ausgeht, dass aus dem Ansässigkeitsstaat stammende Dividenden und Zinsen, die der Betriebsstätte des anderen Vertragsstaates zugerechnet werden, auch *im Ansässigkeitsstaat* nach den für Unternehmensgewinne vorgesehenen Regelungen zu behandeln sind.

Wenn aber im Falle der Anwendung der Freistellungsmethode auf Betriebsstätteneinkünfte der Ansässigkeitsstaat auf dem Boden des OECD-Musterabkommens sogar für aus dem Ansässigkeitsstaat stammende Dividenden und Zinsen, die einer im anderen Vertragsstaat gelegenen Betriebsstätte zu-

²⁵ Lang, SWI 2003, 323.

²⁶ Zum Stand der Diskussion vgl. Hemmelrath, in Vogel/Lehner (Hrsg.) DBA⁴ Art. 7 Rz. 175; Lehner, in Vogel/Lehner (Hrsg.) DBA⁴ Art. 21 Rz. 44 ff.; Wassermeyer, in Debatin/Wassermeyer (Hrsg.) MA Art. 21 Rz. 66 ff. (91. EL, Okt 2003); Reimer, Der Ort des Unterlassens (2004) 306 f.; Helde, Dreiecksverhältnisse im Internationalen Steuerrecht unter Beteiligung einer Betriebsstätte (2000) 208 ff.; Ribbrock, Dreiecksachverhalte im Internationalen Steuerrecht (2004) 52 ff.

zuordnen sind, – mit Ausnahme des Progressionsvorbehalts – überhaupt kein Besteuerungsrecht hat, wäre nicht einzusehen, wenn das OECD-Musterabkommen dem Ansässigkeitsstaat das uneingeschränkte Besteuerungsrecht unter bloßer Verpflichtung der Anrechnung der ausländischen Steuer dann ließe, wenn die Dividenden und Zinsen aus dem anderen Vertragsstaat stammen und einer dort gelegenen Betriebsstätte zuzuordnen sind, deren Einkünfte ebenfalls im Ansässigkeitsstaat freizustellen sind. Ein derartiger Wertungswiderspruch wäre nicht erklärbar und kann den Verfassern des OECD-Musterabkommens nicht unterstellt werden²⁷. Dies spricht letztlich dafür, Dividenden und Zinsen, die aus dem anderen Vertragsstaat stammen und einer dort gelegenen Betriebsstätte zuzurechnen sind, auch im Ansässigkeitsstaat nach Art 7 OECD-MA zu behandeln und zu befreien, wenn für Unternehmensgewinne die Freistellungsmethode vorgesehen ist.

IV. Die für die traditionelle Auffassung sprechenden Gründe

Das für die gegenteilige Auffassung ins Treffen geführte Hauptargument kann jedenfalls ohne jede Mühe mit der hier vertretenen Position in Einklang gebracht werden: Der Umstand, dass Art. 10 Abs. 4, Art. 11 Abs. 4 und Art. 12 Abs. 3 OECD-MA nicht die Definition der Dividenden, Zinsen und Lizenzgebühren von der Anwendung ausschließt, lässt sich überzeugend dadurch erklären, dass bloße Definitionen eben keine Rechtsfolgen entfalten²⁸. Die Verfasser des OECD-MA haben sich in den Regelungen über die Betriebsstättenvorbehalte offenbar darauf beschränkt, bloß jene Regelungen für nicht anwendbar zu erklären, die auch Rechtsfolgen anordnen. Aus dem Blickwinkel macht es Sinn, lediglich jene Absätze der Art. 10, 11 und 12 OECD-MA von der Anwendung auszuschließen, die im Quellenstaat oder im Ansässigkeitsstaat entweder Besteuerungsrechte bestätigen oder beschränken²⁹. Dies reicht aus, um die in den Art. 10, 11 und 12 OECD-MA sonst vorgesehenen Rechtsfolgen nicht zum Tragen kommen zu lassen und statt dessen die Einkünfte dem Regime des Art. 7 OECD-MA zu unterwerfen.

Die Annahme, dass die Verfasser des OECD-MA generell bei Regelungen, die über den Vorrang zwischen zwei Verteilungsnormen im Falle der überschneidenden Anwendung entscheiden, die Regelungstechnik wählen, bloß die Anwendung oder Nicht-Anwendung von Vorschriften auszusprechen, die eigenständig Rechtsfolgen herbeiführen, findet seine eindrucksvolle Bestätigung in Art. 6 Abs. 4 OECD-MA. Diese Regelung ordnet den Vorrang von Art. 6 OECD-MA gegenüber Art. 7 OECD-MA an. Dies erfolgt durch die Anordnung, dass die „Absätze 1 und 3 [...] auch für Einkünfte aus unbeweg-

²⁷ Lang, SWI 2003, 323; dagegen Gosch, in Gocke/Gosch/Lang (Hrsg.) FS Wassermeyer 283.

²⁸ Vgl. Lang, SWI 2003, 321.

²⁹ Vgl. Lang, SWI 2003, 321 f.

lichem Vermögen eines Unternehmens“ gelten. Art. 6 Abs. 4 OECD-MA erwähnt bloß die *Absätze 1 und 3*: Art. 6 Abs. 1 regelt das Besteuerungsrecht des Belegenheitsstaates und Art. 6 Abs. 3 erweitert dies für darüber hinausgehende Einkünfte. Die Regelung des Art. 6 Abs. 2 OECD-MA, die die Definition des unbeweglichen Vermögens enthält, wird hingegen nicht eigens auch dann für anwendbar erklärt, wenn es sich um Unternehmensgewinne handelt. Dies ist nur vor dem Hintergrund verständlich, dass dies nicht notwendig ist, da diese Definition ohnehin nur dann Bedeutung hat, wenn in einer anderen Norm auf sie Bezug genommen wird. Daher genügt es, die Anwendung der Art. 6 Abs. 1 und 3 OECD-MA, die beide den Ausdruck unbewegliches Vermögen verwenden, für anwendbar zu erklären. Aus denselben Gründen besteht keine Veranlassung, dass Art. 10 Abs. 4, Art. 11 Abs. 4 und Art. 12 Abs. 3 OECD-MA die Anwendung der Definitionen von Dividenden, Zinsen und Lizenzgebühren ausdrücklich ausschließen: Die Definitionen haben ohnehin nur Bedeutung, soweit in Regelungen, die Rechtsfolgen normieren, darauf verwiesen wird. Die Anwendung dieser die Begriffe der Dividenden, Zinsen und Lizenzgebühren verwendenden Regelungen ist aber zweifelsfrei in den Betriebsstättenvorbehalten ausgeschlossen.

V. Zusammenfassung

Die von *Wassermeyer* vertretene These, nach der der Betriebsstättenvorbehalt nur im Quellenstaat zum Tragen kommt, während der Ansässigkeitsstaat weiterhin von der Existenz von Dividenden, Zinsen und Lizenzgebühren ausgeht, ist auf den ersten Blick bestechend: Sie misst dem Wortlaut der Regelungen des OECD-MA einen durchaus vertretbaren Sinn bei. Die durch diese These angestoßene Diskussion zeigt letztlich zwar, dass eine Reihe von maßgebenden Gegenargumenten bestehen und die überzeugenderen Gründe für die traditionelle Auffassung sprechen. Die Diskussion darüber hat jedenfalls den Blick für die Systematik und die Teleologie der einzelnen Abkommensbestimmungen geschärft und auf diese Weise Erkenntnisgewinn auf dem Gebiet des DBA-Rechts gebracht.

— |

| —

— |

| —