

Herausgeber:
Dr. *Wolfgang Dann*,²
Steuerberater

ISFR

Wissenschaftliche Schriftleiter:
Prof. Dr. *Detlev Plitz*, Rechtsanwältin
Dr. *Julia Förster*, Rechtsanwältin

Dr. *Hans Flick*, Rechtsanwalt

INTERNATIONALES STEUERRECHT

Prof. Dr. *Franz Wassmeyer*,

Hef 5 · Seiten 129 – 160

Vors. Richter am Bundesfinanzhof

9. Jahrgang · 2. März 2000

Geschäftsführend:
Dipl.-Kfm. *Karl-Hanz Sporer*

Ständige Mitarbeiter: Dr. *Klaus-Dieter Borchardt*, Europäische Kommission, Brüssel; *Hans F. W. Flick*, CPA, Partner KPMG, New York; *Hans Galanazi*, Loyens & Volkmaars, Frankfurt/M. und Amsterdam; *Bruno Gammeli*, Avv., Studio Legale Machi di Cellere e Gammeli, Rom – Mailand; *Prof. Dr. Angelos Garcia Eras*, Barcelona; *Dr. Pierre-Olivier Gehrig*, Partner KPMG, Zürich; *Albrecht Hagerl*, Partner KPMG Wideni, Helsinki; *Dr. Hartmut Hahn*, RegDir. im Finanzministerium Thüringen, Erfurt; *Prof. Dr. Dietl. Juch*, Loyens & Volkmaars, Eindhoven; *Charles Kern*, Expert comptable, FIBA, Straburg; *Andreas Kolb*, Rechtsanwalt, eidg. Steuerverwaltung, Bern; *Dr. Helmut Krabbe*, MinRat im Bundesfinanzministerium, Bonn; *Dr. Edward Lobis*, Doctore Commercialis, Revisore Contabile, Mailand; *Dr. Helmut Loukola*, MinRat im Bundesfinanzministerium, Wien; *Prof. Leif Muten*, Handelshochschule, Stockholm; *Anastasia Papathanou-Baetge*, M.L.E., LL.M., Rechtsanwalt, Hamburg und Thessaloniki; *Rosemarie Portner*, LL.M., Rechtsanwältin, Oppenhoff & Rädler, Köln; *Anno Rainer*, Rechtsanwalt, Deloitte & Touche, Brüssel und München; *Prof. Dr. Bernd Rungge*, MinRat im Bundesfinanzministerium, Bonn; *Prof. DDr. Hans Georg Ruppel*, Graz; *Prof. Setsuo Taniguchi*, Konan-Universität Kobe, Japan; *Lucie Voticková*, Voticková & Partner, Prag; *Alexander Wiedow*, Abteilungsleiter Steuern, Europäische Kommission, Brüssel; *Ulrich Wölff*, LL.M., MinRat im Bundesfinanzministerium, Bonn

STEUERRECHT

AUFSÄTZE

Prof. Dr. *Michael Lang*, Wien *

Qualifikationskonflikte bei Personengesellschaften

Ein kürzlich veröffentlichter Report der OECD beschäftigt sich intensiv mit der abkommensrechtlichen Behandlung von Personengesellschaften. Die von der Arbeitsgruppe der OECD zugrundgelegten Prämissen sind aber keineswegs in allen Fällen überzeugend. Dies wird in diesem Beitrag anhand zweier Beispiele gezeigt.

1. Personengesellschaft im DBA-Recht

Die zunehmende Internationalisierung des Wirtschaftslebens bringt es mit sich, dass immer häufiger Personengesellschaften für Zwecke der grenzüberschreitenden Steuerplanung eingesetzt werden. Dabei wird deutlich, dass viele Fragen der abkommensrechtlichen Behandlung von Personengesellschaften nach wie vor ungelöst sind. Die literarische Behandlung der damit im Zusammenhang stehenden Probleme füllt mittlerweile fast Bibliotheken. Dennoch kann keineswegs davon gesprochen werden, dass sich die Rechtsanwender auf einer gesicherten Grundlage bewegen, wenn Personengesellschaften nach dem Recht einiger Staaten als Steuerrechtssubjekt betrachtet werden, nach dem Recht anderer Staaten hingegen wiederum für steuerliche Zwecke als transparent angesehen werden.

Die Komplexität des Themas hat der vor kurzem veröffentlichte Report des OECD-Steuerausschusses bewusst gemacht.¹ Die OECD hat schon vor einigen Jahren eine eigene Arbeitsgruppe eingesetzt, die sich diesen Themen gewidmet und nunmehr ihre Ergebnisse vorgelegt hat.² Der OECD-Report enthält insgesamt 18 Fallbeispiele. Die in der Arbeitsgruppe der OECD

vertretenen Angehörigen der Finanzverwaltung haben sich bemüht, diese Fallbeispiele einheitlich zu lösen, um auf diese Weise mehr Übereinstimmung in der Verwaltungspraxis zu erreichen.³ Anhand zweier im OECD-Report enthaltener Fallbeispiele möchte ich in der Folge die von der Arbeitsgruppe der OECD vorgeschlagenen Lösungen präsentieren und einer kritischen Analyse unterziehen.⁴

* *Univ.-Prof. Dr. Michael Lang* ist Vorstand des Instituts für österreichisches und Internationales Steuerrecht der Wirtschaftsuniversität Wien.

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

2) *Markt*, OECD-Bericht zur Personengesellschaft und zum Qualifikationskonflikt – ein Überblick, ISR 1999, 147 (147 ff.).

3) Vgl. allerdings beispielsweise die – wenn man die zwischen Verwaltungen sonst üblichen vorsichtigen Formulierungen bedenkt – vernehmliche Kritik der Niederlande im: OECD, Application 66: „The conclusions on the treatment of partnerships in the various situations described in the Report are presented as a matter of interpretation of the relevant articles of the Model Convention. We doubt whether these specific conclusions can be said to fully and directly flow from the original intentions underlying the respective articles. We also feel that the conclusions and the reasons leading to them are not altogether consistent one with the other. In general it seems to us that the wish to provide a certain solution is allowed precedence over the question whether there actually is a legal base for such solution. Furthermore, we are uncertain whether it would be possible under Netherlands domestic law to fully implement the conclusions.“

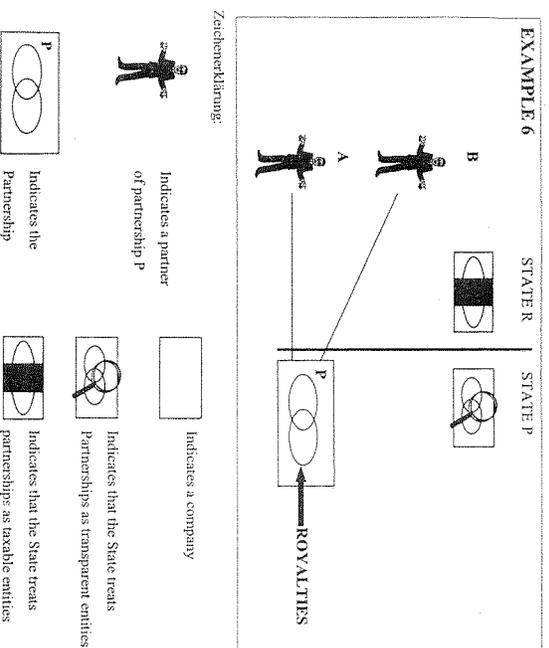
4) Ausführlich *Lang*, The Application of the OECD Model Tax Convention to Partnerships – A Critical Analysis of the Report Prepared by the OECD Committee on Fiscal Affairs (2000) 59 ff. und 93 ff. vgl. auch *Lang*, Personengesellschaft im DBA-Recht, SWI 2000, 60 (60 ff.).

AUFSÄTZE

2. Die Prämissen des OECD-Reports

2.1 Fallbeispiel 6

„Example 6: P is a partnership established in State P. A and B are P's partners who reside in State R. State P treats P as a transparent entity while State R treats it as a taxable entity. P derives royalty from State P that is not attributable to a permanent establishment in that state.



64. While the Committee agrees that in this situation State P should not be required to give the benefits of the Convention with respect to the royalty income, several different approaches are used to support this result. Using one approach, partners A and B, though residents as such of State R, are not liable to tax on the partnership income under the allocation rules applied by State R, consequently they are not entitled to benefits under the Convention in respect of that income. P is not a resident of State R, for purposes of the Convention since, from the perspective of State R, it is not a domestic taxpayer in any sense. Thus again, State P's right to tax the partnership income would not be restricted under the Convention.

65. Alternatively, as discussed in paragraph 54 above, the partners would not be entitled to benefits under the Convention because they would not be considered as beneficial owners of the income for purposes of the Convention. Adopting a more literal approach, State P might simply focus on the fact that, under its allocation rules, the income has been paid to P and P would not qualify as a resident either of State R or State P. Here the treatment of A and B would not be relevant.

66. Finally, some countries would deny treaty benefits to A and B based on concepts of bad faith or abuse treaty rights. The distributive rules of the Convention are based on the underlying assumption that A and B would be attributed the income on which treaty relief would be granted and where that is not the case, these general concepts would allow State P to resist any claims by A or B for benefits.⁵

In Fallbeispiel 6 qualifiziert der Staat P die Personengesellschaft als transparent und rechnet daher die von ihr erzielten Lizenzgebühren den beiden Gesellschaftern A und B zu, die im Staat R ansässig sind. Der Staat R betrachtet die Personengesellschaft hingegen als Steuerrechtssubjekt. Dies hat zur Konsequenz, dass er davon ausgeht, dass die Lizenzgebühren der Personengesellschaft selbst – und nicht den Gesellschaftern A und B – zuzurechnen sind. Folglich fehlt es dem Staat R an einer innerstaatlichen Rechtsgrundlage, um die Lizenzgebühren zu besteuern.

Den Verfassern des OECD-Berichts geht es ausschließlich um die Frage, ob der Staat P die Lizenzgebühren aufgrund des zwischen R und P abgeschlossenen DBA besteuern darf. Im Ergebnis sind sich die den Finanzverwaltungen der Mitgliedstaaten an-

gehörenden Verfasser des OECD-Berichts einig: Die Anwendung des zwischen R und P abgeschlossenen DBA darf nicht dazu führen, dass Staat P beinträchtigt ist, die Lizenzgebühren zu besteuern. Die Begründungen, die zu diesem Ergebnis führen sollen, sind aber höchst unterschiedlich:

Die in Randziffer 66 des OECD-Berichts angebotene Begründung ist keinesfalls überzeugend: Im vorliegenden Fallbeispiel besteht kein Anhaltspunkt, die Abkommensvorteile aufgrund von „concepts of bad faith or abuse of treaty rights“ zu verweigern. Steuerpflichtige leiden am meisten darunter, dass Personengesellschaften nicht in beiden Vertragsstaaten einheitlich beurteilt werden. Die sich aus der uneinheitlichen Behandlung von Personengesellschaften ergebenden abkommensrechtlichen Konsequenzen können daher auch nicht generell den Steuerpflichtigen angelastet werden. Wenn sich die Unterschiede der Rechtsordnungen im Einzelfall vorteilhaft auswirken sollen, kann dies den betroffenen Steuerpflichtigen ebenso wenig zum Vorwurf gemacht werden.

Ebenfalls wenig überzeugend ist das Argument, die Abkommensvorteile deshalb zu versagen, da nicht die beiden Gesellschafter A und B, sondern die Personengesellschaft selbst, „beneficial owner“ der Lizenzgebühren wäre. Die Verfasser des OECD-Berichts negieren dabei offenbar die in letzter Zeit im Schrifttum angestellten Bemühungen, den Begriff des „beneficial owners“ zu erhalten.⁶ Keine dieser Untersuchungen stützt nämlich den Standpunkt des OECD-Berichts. Genauso wenig überzeugend ist der Versuch der Verfasser des OECD-Berichts, aus dem Wortlaut des Art. 12 OECD-MA, der davon spricht, dass die Lizenzgebühren an eine im anderen Vertragsstaat ansässige Person „gezahlt werden“, abzuleiten, dass nur die Personengesellschaft Abkommensvorteile geltend machen darf. Dieser Begriff ist nämlich weit auszulegen und soll nach herrschender Auffassung keine abweichende Einkünftezurechnung bewirken.⁶ Würde man dem Begriff des „beneficial owners“ oder dies aber vor allem, das hinsichtlich der Zurechnung der Einkünfte zwischen den verschiedenen Verteilungsnormen zu unterscheiden wäre, da keineswegs alle Verteilungsnormen des OECD-MA diese Begriffe verwenden. Für eine Unterscheidung nach den verschiedenen Verteilungsnormen lässt sich aber kein Anhaltspunkt finden.⁷

Entscheidend ist offenbar aber jene Begründung, die bei der Lösung des Fallbeispiels 6 an erster Stelle genannt wird und die sich auch bei anderen Fallbeispielen findet: Die Verfasser des OECD-Berichts gehen davon aus, dass sich die Abkommensrechtssubjektivität nicht nach der Steuerrechtssubjektivität im Quellenstaat (Staat P), sondern nach dem Recht des anderen Vertragsstaates (Staat R) richtet. Aufgrund der vom OECD-Bericht zugrundegelegten Prämissen hängt daher die Anwendbarkeit des DBA zwischen R und P davon ab, wer nach dem Recht des Staates R Steuerrechtssubjekt ist.

Nach dem Recht des Staates R hat die Personengesellschaft zwar Steuerrechtssubjektivität. Sie ist aber nach dem Recht des Staates P errichtet und verfügt in Staat R über keine Anknüpfungspunkte, die dort unbeschränkte Steuerpflicht begründen. Mangels unbeschränkter Steuerpflicht im Staat R ist die Personengesellschaft daher auch nicht nach dem DBA zwischen R und P in R ansässig. Sie kann daher im Quellenstaat P keine Abkommensvorteile in Anspruch nehmen. Die beiden Gesell-

5) Vgl. z. B. van Hattel, *The Improper Use of Tax Treaties* (1998) 64 ff.; Dittmer, *Beneficial Ownership of Royalties in Bilateral Tax Treaties* (1999) 145 ff.

6) Näher K. Vogel, *DBA-Kommentar*, 3. Aufl. (1996) Vor Art. 10 – 12 Rz 11.

7) Ausführlich Lang, *Application* 52.

AUFsätze

schafter A und B sind zwar im Staat R ansässig und verfügen dort auch über Steuerrechtsaktivität. Allerdings misst der Staat R der nach dem Recht des Staates P errichteten Personengesellschaft selbst Steuerrechtsaktivität bei, was dazu führt, dass die Einkünfte der Personengesellschaft nach dem originär innerstaatlichen Recht des Staates R nicht den beiden Gesellschaftern zugerechnet werden, sondern der Personengesellschaft. Der OECD-Bericht geht davon aus, dass die Steuerpflicht alleine nicht genügt, sondern sich auch auf jene Einkünfte beziehen muss, für die im Quellenstaat Abkommensvorteile in Anspruch genommen werden sollen. Da die beiden Gesellschafter A und B nach dem originär innerstaatlichen Recht des Staates R nicht Zurechnungsobjekt der Lizenzgebühren sind, können sie nach Auffassung der Verfasser des OECD-Berichts auch nicht im Quellenstaat P die Abkommensvorteile in Anspruch nehmen.

Wenn man von der Prämisse ausgeht, dass es nicht auf die Qualifikation der Personengesellschaft im Quellenstaat, sondern im anderen Vertragsstaat ankommt, hat dies aber keineswegs zwingend zur Konsequenz, dass im vorliegenden Fallbeispiel den Gesellschaftern A und B die Inanspruchnahme der Abkommensvorteile im Quellenstaat P verweigert werden kann. Art. 4 Abs. 1 OECD-MA verlangt als maßgebende abkommensrechtliche Vorschrift für die Abkommensberechnung, dass die Person „steuerpflichtig“ ist, jedoch nicht, dass auch die betreffenden Einkünfte von der Steuerpflicht erfasst sind. An anderer Stelle räumt der OECD-Bericht auch ein, dass Abkommensberechtigung auch dann vorliegen kann, wenn einem Steuerrechtsobjekt die in Rede stehenden Einkünfte zwar zugerechnet werden, gleichzeitig jedoch eine Steuerbefreiung vorgesehen ist, wie z. B. im Fall der Schachtelbeteiligung. Wenn aber Steuerrechtsobjekte mit steuerbefreiten Einkünften Abkommensvorteile genießen sollen, ist überhaupt nicht einzusehen, warum dies bei Steuerrechtsobjekten im Hinblick auf die von vornherein gar nicht in die Bemessungsgrundlage einbezogenen Einkünfte nicht der Fall sein soll. Längst ist klargestellt worden, dass es nur eine Frage der Gesetzestechnik ist, ob Einkünfte zunächst in die Bemessungsgrundlage einbezogen und dann steuerbefreit, oder von vornherein gar nicht erfasst werden¹⁰. Für Zwecke des originär innerstaatlichen Rechts ist es regelmäßig irrelevant, welches legitimsen Weges sich der Gesetzgeber bedient. Daher würde es auch verununden, wenn die Abkommensrechtsfolgen von der innerstaatlichen Gesetzgebungstechnik abhängen sollen. Hält man somit nicht die Qualifikation des Quellenstaates, sondern des anderen Vertragsstaates für maßgebend, ist es daher nur konsequent, den beiden Gesellschaftern A und B im Quellenstaat P die nach dem DBA zwischen R und P vorgesehene Quellensteuerreduktion im Falle der Anwendbarkeit des Art. 12 OECD-MA zu gewähren. Insofern weit werden im OECD-Bericht aus den zugrunde gelegten Prämissen nicht konsequent die Schlussfolgerungen gezogen.

Dies dürfte damit zusammenhängen, dass an anderer Stelle im OECD-Bericht deutlich wird, dass die Verfasser davon ausgehen, dass die Verhinderung der doppelten Nichtbesteuerung zum Ziel und Zweck des Abkommensrechts gehört¹¹. Die Verfasser des OECD-Berichts schenken somit dem Umstand Bedeutung, dass die aus dem Quellenstaat P bezogenen Lizenzgebühren im Staat R nicht besteuert werden können, da sie nach dem dort bestehenden originär innerstaatlichen Steuerrecht nicht den beiden Gesellschaftern zugerechnet werden, sondern der Personengesellschaft, die aber wiederum im Staat R nicht umbeschränkt steuerpflichtig ist und somit die aus P bezogenen Dividenden nicht in die steuerliche Bemessungsgrundlage einbezieht. Da die Lizenzgebühren im Staat R somit nicht besteuert werden, halten es die Verfasser des OECD-Berichts offenbar

auch nicht für angemessen, dass die Anwendung des DBA zwischen R und P dazu führen soll, dass der Staat P seine Steuer zu reduzieren hat. Die Verfasser des OECD-Berichts überssehen dabei, dass Ziel und Zweck der Doppelbesteuerungsabkommen keineswegs die Vermeidung der doppelten Nichtbesteuerung ist¹². Vielmehr kann die Anwendung eines DBA anerkanntermaßen zur doppelten Nichtbesteuerung führen: Wenn nämlich im Anwendungsbereich der Befreiungsmethode ein Staat aufgrund des DBA nicht besteuern darf und der andere Staat, dem das Besteuerungsrecht abkommensrechtlich zugewiesen ist, diese Berechtigung nicht ausschöpft, ist die doppelte Nichtbesteuerung die Konsequenz¹³. Daher gibt es keinen Anhaltspunkt, einen Grundsatz der Vermeidung der doppelten Nichtbesteuerung zu postulieren und in Anwendung dieses vermeintlichen Grundsatzes sonst bestehende Abkommensrechtsfolgen nicht zum Tragen kommen lassen¹⁴.

Die von den Verfassern des OECD-Berichts aus den zugrunde gelegten Prämissen wenig überzeugend gezogenen Schlussfolgerungen führen auch zu erheblichen administrativen Problemen¹⁵. Wenn darüber zu entscheiden ist, ob im Quellenstaat P aufgrund eines DBA eine Quellensteuerermäßigung zum Tragen kommt, sind die Rechtsanwender – wenn man den zugrunde gelegten Prämissen folgt – gezwungen, die originär innerstaatliche Rechtslage in den jeweiligen anderen Vertragsstaaten, in denen die Gesellschafter der Personengesellschaft ansässig sind, näher zu prüfen: im vorliegenden Fallbeispiel ist für die Anwendung des DBA zwischen R und P von Bedeutung, wie die in P errichtete Personengesellschaft nach dem Recht des Staates R behandelt wird. Nur dann, wenn die Einkünfte der Personengesellschaft nach dem Recht des Staates R unmittelbar den Gesellschaftern zugerechnet werden, kann nach Auffassung der Verfasser des OECD-Berichts das DBA zwischen R und P angewendet werden. Die Rechtsanwender müssen sich somit die Kenntnis der Steuerrechtsordnungen der anderen Vertragsstaaten verschaffen.

2.2 Fallbeispiel 17

Fallbeispiel 17 entspricht weitgehend dem in Fallbeispiel 6 zugrunde gelegten Sachverhalt: Eine im Staat P errichtete Personengesellschaft erzielt aus dem Staat P Lizenzgebühren. Die beiden Gesellschafter A und B sind im Staat R ansässig. Fallbeispiel 17 unterscheidet sich aber von Fallbeispiel 6 insoweit, als nunmehr davon ausgegangen wird, dass die Personengesellschaft im Staat P als Steuerrechtsobjekt und im Staat R transparent behandelt wird. Insoweit ist Fallbeispiel 17 das Spiegelbild zu Fallbeispiel 6:

„*Example 17: P is a partnership established in State P. A and B are P's partners who reside in State R. State P treats P as a taxable entity while State R treats it as a transparent entity. P derives royalty income from State P that is not attributable to a permanent establishment in that state.*“

8) Dazu auch Lang, Application 60 f.; *ders.*, SWI 2000, 62 ff.

9) OECD, Application 21.

10) Stoll, Das Steuerschuldverhältnis in seiner grundlegenden Bedeutung für die steuerliche Rechtsfindung (1972) 104; Rappé, Die Ausnahmekonfirmation des Einkommensteuergesetzes (1971) 28 ff.; Lang, Doppelbesteuerungsabkommen und innerstaatliches Recht (1992) 75.

11) So aber OECD, Application 20 und 40.

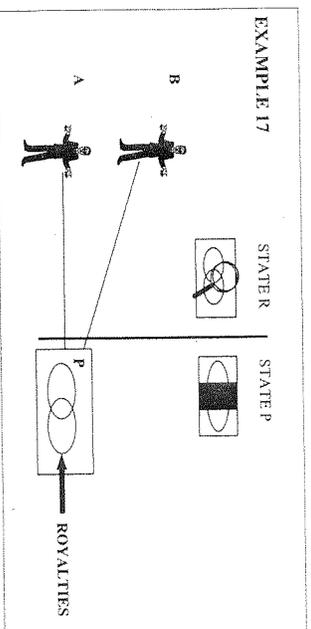
12) Vgl. auch *Hassinger*, Duplik, ISR 1999, 8 (9).

13) Vgl. Kommentar des OECD-5-Steuerausschusses zu Art. 23 Rz. 34.

14) Vgl. auch Lang, SWI 2000, 63.

15) Dazu auch Lang, SWI 2000, 63.

AUFSÄTZE



130. This example addresses a factual situation similar to that described in the preceding example but from the perspective of the State of residence of the partnership, i. e. State P. In this example, State P would, under its domestic law, impose tax on the royalties in the hands of the partnership. From its perspective, P is a resident taxpayer and as such liable to tax on its income arising in State P. Thus, Article 12 of the Convention would not apply since the royalties arise in State P and are paid to a resident of State P. However, because State R allocates the income to partners A and B, they are also liable to tax on the royalties in State R as residents. There would thus be double taxation on the same item of income because of the differing allocation rules in this situation.

131. The majority was of the view that, despite the general principles discussed in Section II.5 which would require the source State to take into consideration the treatment of the income in the State of the residence of the partners, in this situation State P would not be limited in its taxing rights by the P-R Convention. In its view, the situation involves a purely domestic matter from the perspective of State P; it is simply taxing the domestic-source income of a resident taxpayer and nothing in the Convention can limit that right. The fact that double taxation results because of the differing income allocations of State R and P is not a reason to limit its right to tax its residents.

132. Some delegates, however, would continue to follow the principle that State P, in applying the Convention, should take into account the fact that, under the allocation of income rules in State R, the income would be liable to tax in the hands of A and B. Their position would be that State P is obliged to relieve the potential resulting double taxation by applying Article 12 to exempt the income in the hands of the partners, thus leaving the exclusive taxing right with State R.¹⁶

Die Lösung dieses Fallbeispiels ist unter den Mitgliedern der Arbeitsgruppe der OECD somit nicht unumstritten. Die Mehrheitsmeinung will jedenfalls die Gewährung der Abkommensvorteile versagen. Ausdrücklich räumen dabei die Verfasser des OECD-Berichts ein, dass sich die Mehrheitsmeinung damit zu den sonst im OECD-Bericht zum Tragen kommenden allgemeinen Prinzipien in Widerspruch setzt. Die Begründung, die dafür angegeben wird, ist äußerst dürftig. Die Verfasser des OECD-Berichts wollen es offenbar nicht hinnehmen, dass der Quellenstaat an der Besteuerung gehindert sein soll. Die Begründung erinnert an Morgenstern¹⁶: „... weil, so schließt er messerscharf, nicht sein kann was nicht sein darf!“

Die in der Minderheit gebliebene Auffassung einiger Delegierter der Arbeitsgruppe bleibt hingegen den an anderer Stelle im OECD-Bericht entwickelten Prinzipien treu: Demnach ist die Abkommensberechtigung nicht aus dem Blickwinkel des Quellenstaates, sondern aus dem Blickwinkel des anderen Vertragsstaates zu beurteilen. Da die Gesellschafter A und B im Staat R unbeschränkt steuerpflichtig sind und ihnen auch die Lizenzgebühren nach dem originär innerstaatlichen Recht des Staates R zugerechnet werden, besteht auf dem Boden der zugrunde gelegten Prämissen kein Grund, die Anwendung des DBA zu versagen. Die Konsequenz ist, dass das ausschließliche Besteuerungsrecht beim Staat R verbleibt.

Die von der Minderheit der OECD-Arbeitsgruppe vertretene Auffassung ist zwar im Hinblick auf die gewählte Prämissenkonse-

quenz, aber nicht ohne administrative Probleme durchzusetzen: Gehrt man nämlich davon aus, dass die im OECD-Bericht entwickelten Grundsätze für alle Rechtsträger Bedeutung haben sollen, die nach dem Recht eines Staates als Steuerrechtssubjekt und nach dem Recht des anderen Vertragsstaates transparent behandelt werden, ist auch nicht auszuschließen, dass eine deutsche Kapitalgesellschaft ihre aus Deutschland bezogenen Lizenzgebühren nicht in die steuerliche Bemessungsgrundlage einbeziehen darf. Wenn nämlich beispielsweise einer der Aktionäre einer deutschen AG in einem anderen Staat ansässig ist, nach dessen originär innerstaatlichen Wertungen die deutsche Kapitalgesellschaft transparent behandelt wird und mit diesem Vertragsstaat ein DBA nach dem OECD-MA besteht, hat der andere Vertragsstaat das alleinige Besteuerungsrecht für die dem dort ansässigen Aktionär zugerechneten Lizenzgebühren. Deutschland darf insoweit keine Steuer erheben. Folglich muss die deutsche Kapitalgesellschaft die Lizenzgebühren insoweit aus der Bemessungsgrundlage ausscheiden, als sie der Beteiligung des ausländischen Aktionärs entsprechen. Die von den Verfassern des OECD-Berichts entwickelte – und in diesem Fallbeispiel nur von einer Minderheit konsequent durchgehaltene – Auffassung führt somit zu weitreichenden Konsequenzen, die auch Fallgestaltungen betreffen kann, in denen bisher nicht davon ausgegangen wurde, dass die Schranken des Abkommenrechts Bedeutung erlangen könnten.

3. Die Bedeutung der Qualifikation des Quellenstaates für die Beurteilung der Abkommensrechtssubjektivität

3.1 Kritik an den von der OECD zu Grunde gelegten Prämissen

Die von den Verfassern des OECD-Berichts zugrunde gelegte Prämisse, wonach nicht die Steuerrechtssubjektivität im Quellenstaat, sondern im jeweiligen anderen Vertragsstaat für die Abkommensanwendung im Quellenstaat maßgebend sein soll, ist aber keineswegs zwingend¹⁷. Vielmehr führen teleologische Überlegungen zum gegenteiligen Ergebnis: DBA sind von der Intention getrieben, innerstaatliche Besteuerungsstatbestände einzuschränken oder zu beseitigen. Um die einschränkende oder beseitigende Rechtsfolge vorschieben zu können, muss das DBA daher den einzuschränkenden oder zu beseitigenden innerstaatlichen Besteuerungsstatbestand erfassen. Aus diesem Grund müssen die abkommensrechtlichen Tatbestände an die innerstaatlich begründete Steuerschuld in persönlicher und in sachlicher Hinsicht anknüpfen¹⁸. Um in persönlicher Hinsicht den nach innerstaatlichem Recht normierten Steueranspruch zu konkretisieren, bedarf es eines Verpflichteten, der „Steuerpflichtiger“ genannt wird, gegen den der Abgabensanspruch durchzusetzen ist¹⁹. Soll der Besteuerungsanspruch des Quellenstaates eingeschränkt werden, muss diese Entlastung folglich bei dem nach dem Recht des Quellenstaates Verpflichteten erfolgen²⁰. Daher spricht viel dafür, jenen Personen die Abkommensvorteile im Quellenstaat zu gewähren, die auch nach dem Recht des Quellenstaates als Steuerrechtssubjekt behandelt werden. Nicht die Qualifikation des an-

16) *Morgenstern*, Die unmäßige Tatsache, in: *Gesammelte Werke* in einem Band, 17. Aufl. (1989) 263.

17) Ausführlich *Lang*, Application 38, weiteres *Idv.*, SWT 2000, 64 f.

18) *Lang*, Die Bedeutung des originär innerstaatlichen Rechts für die Auslegung von DBA (Art. 3 Abs. 2 OECD-MA), in: *Bornemer/Endtes* (Hrsg.) *Außensteuerrecht* DBA und EU-Recht in Spannungsverhältnis, Debatte-FS (1997) 283 (296).

19) *Debatin*, Subjektiver Schutz unter DBA, BB 1989, Beilage 2, 1 (2).

20) So auch *Wassermeyer*, ISfR 1999, 8 f.

AUFSÄTZE

deren Vertragsstaates, sondern des Quellenstaates selbst ist daher entscheidend²¹.

Dies ist auch mit Art. 4 Abs. 1 OECD-MA vereinbar: Nach dieser Vorschrift bedeutet der Ausdruck „eine in einem Vertragsstaat ansässige Person“ zwar „eine Person, die nach dem Recht dieses Staates dort aufgrund ihres Wohnsitzes, ihres ständigen Aufenthalts, des Ortes ihrer Geschäftsführung oder eines anderen ähnlichen Merkmals steuerpflichtig ist“. Die Ansässigkeit hängt somit von der Nähebeziehung des Steuerpflichtigen zu diesem Staat ab. Dies hindert aber nicht daran, jenen im Ansässigkeitsstaat ansässigen Personen im Quellenstaat Abkommensvorteile zu gewähren, die im Quellenstaat als Steuerrechtssubjekt betrachtet werden²².

3.2 Fallbeispiel 6

Im Lichte der hier angestellten Überlegungen ergibt sich im Fallbeispiel 6 eine andere Lösung als im OECD-Bericht. Die beiden Gesellschafter A und B sind nämlich nach dem Recht des Quellenstaates P Zurechnungssubjekt der Lizenzgebühren. Folglich können sie auch die Abkommensvorteile in Anspruch nehmen. Wenn A und B daher im Staat R ansässig sind, profitieren sie auch von den in Art. 12 OECD-MA enthaltenen Schranken: Staat P darf in diesem Fall keine Steuer erheben.

Zu einem anderen Ergebnis gelangt man lediglich dann, wenn die Einkünfte aus der Personengesellschaft zu den Unternehmensgewinnen gehören. Dies setzt aber eine unternehmerische und nicht rein vermögensverwaltende – Tätigkeit der Personengesellschaft voraus. Wenn die Personengesellschaft zusätzlich auch die Eigenschaften einer Betriebsstätte nach Art. 5 OECD-MA erfüllt, hat nach Art. 7 OECD-MA der Staat P das Besteuerungsrecht für die Lizenzgebühren. Die Regelung des Betriebsstättenvorbehalts in Art. 12 Abs. 3 OECD-MA schließt in diesem Fall die Anwendung des Art. 12 Abs. 1 OECD-MA aus.

3.3 Fallbeispiel 17

Fallbeispiel 17 stellt die zu Fallbeispiel 6 spiegelbildliche Situation dar. Entsprechend umgekehrt ist daher auch das Ergebnis: Wenn man die Qualifikation des Quellenstaates für maßgebend erachtet, kann sich lediglich die Personengesellschaft P im Staat P auf die Abkommensvorteile berufen. Die Personengesellschaft P ist nämlich das Steuerrechtssubjekt, dem nach dem originär innerstaatlichen Recht des Staates P die Lizenzgebühren zugerechnet werden. Da die Personengesellschaft P aber ausschließlich im Staat P ansässig ist und die Lizenzgebühren ebenfalls aus dem Staat P stammen, kann Art. 12 OECD-MA – mangels der in Art. 12 Abs. 1 OECD-MA vorausgesetzten grenzüberschreitenden Beziehung – nicht angewendet werden. Folglich ist entweder Art. 7 oder Art. 21 OECD-MA anwendbar. Beide Verteilungsnormen belassen dem Staat P als Ansässigkeitsstaat das Besteuerungsrecht.

Einzunehmen ist, dass dieses Ergebnis zur Doppelbesteuerung führt. Schließlich besteuert auch Staat R nach seinem originär innerstaatlichen Recht die von der Personengesellschaft erzielten Einkünfte in der Hand der beiden Gesellschafter A und B, da Staat R die Personengesellschaft als transparent erachtet. Folgt man einer weiteren im OECD-Bericht vertretenen Auffassung, könnte die Doppelbesteuerung vermieden werden, wenn der Staat R auf die bei den beiden Gesellschaftern A und B erhobene Steuer die im Staat P auf der Ebene der Personengesellschaft P erhobene Steuer anrechnet²³. Ob allerdings für diese Form der indirekten Anrechnung die derzeit geltenden DBA tatsächlich eine ausreichende Rechtsgrundlage abgeben, ist zweifelhaft²⁴. Selbst wenn es aber bei der Doppelbesteuerung bleibt, ist dies keineswegs systemwidrig: Klassische Körperschaftsteuersysteme bewirken nämlich regelmäßig, dass ein und derselben Einkünfte zunächst auf Ebene der Körperschaft und dann – nach erfolgter

Ausschüttung – auch auf Ebene der Gesellschafter besteuert werden²⁵. Wenn der Staat P daher der in seinem Staat ansässigen Personengesellschaft Steuerrechtssubjektiv verleiht, muss er auch in Kauf nehmen, dass die Einkünfte – so wie wenn es sich um eine Körperschaft handeln würde – dann auf Ebene des Gesellschafters nochmals besteuert werden.

Die administrativen Vorzüge der hier verfochtenen Lösung sollen nicht unerwähnt bleiben: Erachtet man die Steuerrechtsaktivität nach dem Recht des Staates P für maßgebend, stellt sich für den Rechtsanwender des Staates P gar nicht die Frage, ob die Lizenzgebühren, die aus dem Staat P stammen und vom Steuerrechtssubjekt P erzielt werden, nach einem vom Staat P abgeschlossenen DBA nicht besteuert werden dürfen. Die Personengesellschaft P ist nämlich eindeutig im Staat P ansässig, so dass der Rechtsanwender im Staat P darauf vertrauen kann, dass die von P abgeschlossenen DBA auch dem Staat P das Besteuerungsrecht zuweisen.

4. Würdigung

Das im OECD-Bericht vertretene Konzept geht davon aus, die Abkommensrechtsfolgen nicht an die Beurteilung der Steuerrechtsaktivität im Quellenstaat, sondern im jeweiligen anderen Vertragsstaat zu knüpfen. Die Verfasser des OECD-Berichts hoffen auf diese Weise offenbar, Fälle der doppelten Nichtbesteuerung weitgehend auszuschließen. Sie lesen somit in die Abkommensvorschriften eine „subject-to-tax“-Klausel hinein, für die sich aber keine normative Grundründe finden²⁶. Die administrativen Probleme, die sich aus diesen Prämissen ergeben, nehmen die Verfasser des OECD-Berichts in Kauf. Anhand der analysierten Fallbeispiele konnte aber gezeigt werden, dass im OECD-Bericht aus den zugrunde gelegten Prämissen nicht immer konsequent die Schlussfolgerungen gezogen werden. Vielmehr gelangen die Verfasser des OECD-Bericht mitunter – unter kaum verdecktem Widerspruch zu den sonst von ihnen vertretenen Prinzipien – zu abweichenden Ergebnissen, wenn sie den aus der Anwendung ihrer eigenen Grundsätze ergebenden Rechtsfolgen keine Sympathie entgegenbringen.

Systematische und teleologische Argumente sprechen jedoch dafür, jenen Steuerpflichtigen die Abkommensvorteile zu gewähren, die auch nach dem Recht des Quellenstaates zu den verpflichteten Steuerrechtssubjekten gehören. Im Vergleich zu den im OECD-Bericht vertretenen Lösungen ergeben sich dadurch für die Steuerpflichtigen manchmal vorteilhaftere, manchmal aber auch mehrteilige Ergebnisse. Dieser Ansatz hat jedenfalls den Vorzug, administrative Probleme weitgehend zu vermeiden. Vor allem aber sind die dabei gewonnenen Lösungen widerspruchsfrei, wenn man sie anhand der im OECD-Bericht enthaltenen Fallbeispiele verprobt, was ich auch über die Fallbeispiele 6 und 17 hinaus an anderer Stelle zu zeigen versucht habe²⁷.

Aufgrund der meist sehr dürftigen Begründung werden die von den Finanzbeamten der OECD-Mitgliedstaaten im OECD-

21) Lang, Application 38.

22) Näher Lang, SWI 2000, 64 ff.; vgl. auch K. Légal, DBA-Kommentar, Art. 1 Rz. 25 a; Wassmeyer, ISR 1999, 8.

23) OECD, Application 50.

24) Ausführlich Lang, Application 97 f.; vgl. auch die Diskussion zwischen Wassmeyer, Die Beurteilung der Abkommensberechtigung ausländischer Personengesellschaften durch Deutschland als dem Nichtansässigkeitsstaat der Personengesellschaft, ISR 1998, 489 (493) und Légal, Zur Abkommensberechtigung ausländischer Personengesellschaften, ISR 1999, 5 (7).

25) Jauch, Internationale Unternehmensbesteuerung, 4. Aufl. (1999) 125 ff.

26) Kritisch Lang, Application 37.

27) Vgl. Lang, Application 60 f. und 94; weiteres Lang, SWI 2000, 60 ff.

AUFsätze

Bericht vertretenen Thesen wenig Bedeutung für die Auslegung der DBA haben. Für die Interpretation der vor Veröffentlichung des OECD-Berichts abgeschlossenen DBA haben die dort vertretenen Fassungen überhaupt keine normative Bedeutung. Daran kann auch der Umstand nichts ändern, dass die von den Verfassern des OECD-Berichts gezogenen Schlussfolgerungen zu Änderungen des Kommentars zum OECD-MA führen werden. Im Schrifttum besteht weitgehend Übereinstimmung darüber, dass nur jene Fassung des Kommentars zum OECD-MA für die Auslegung eines bilateralen DBA maßgebend sein kann, die zum Zeitpunkt der Verhandlungen und des Abschlusses dieses DBA bereits vorgelegen ist.²⁸ Diese Auffassung hat auch schon begonnen, sich in der Rechtsprechung durchzusetzen.²⁹

Aber auch bei der Auslegung jener DBA, die künftig abgeschlossen werden, darf die Bedeutung der in den OECD-Kommentar aufgenommenen Thesen des OECD-Berichts nicht überschätzt werden. Bei der Auslegung derartiger DBA gehört die Fassung des OECD-Kommentars, die die Ergebnisse des OECD-Berichts übernommen hat, zwar unzweifelhaft zu den zu berücksichtigenden Materialien.³⁰ Ähnlich wie dies im originär innerstaatlichen Recht bei Gesetzesmaterialien der Fall ist, haben diese Materialien aber keine Bedeutung, die andere Auslegungsargumente

von vornherein überragen würde. Vielmehr haben gerade die hier angestellten Überlegungen gezeigt, dass die aus der Systematik und der Teleologie des OECD-MA zu gewinnenden Argumente gegen die im OECD-Bericht vertretene Auffassung sprechen. Überzeugendere systematische und teleologische Argumente sind aber durchaus geeignet, allenfalls auch entgegenstehende historische Argumente in den Hintergrund zu drängen.³¹

28) K. *Logel*, DBA-Kommentar, Einl. Rz. 82 *z. dets.*, Aktuelle Probleme der internationalen Besteuerung in Europa, Japan Tax Law Review 1998, 178 (168); *dets.*, Probleme der Auslegung von DBA, SWI 2000, (im Druck); *Wassermeier*, in: Debatin/Wassermeier (Hrsg.) Doppelbesteuerung Vor Art. 1 MA Rz. 60; *Lang*, Die Bedeutung des Musterabkommens und des Kommentars des OECD-Steuerausschusses für die Auslegung von DBA, in: *Gässner/Lang/Lechner* (Hrsg.) Aktuelle Entwicklungen im Internationalen Steuerrecht (1994), 11 (30 f.).

29) Österreichischer VwGH 31. 7. 1996, 92/13/0172; 21. 5. 1997, 96/14/0084; dazu *Lang*, Grundsatzerkennnis des VwGH zur DBA-Auslegung, SWI 1996, 427 (427 ff.).

30) Ausfühlich *Lang*, in: *Gässner/Lang/Lechner* (Hrsg.) Aktuelle Entwicklungen 14 ff.

31) Dazu *Lang*, in: *Gässner/Lang/Lechner* (Hrsg.) Aktuelle Entwicklungen 22 f.