

AUFsätze

von ihm Geförderter geehrt. Im Oktober desselben Jahres hat ihn das Fachinstitut der Steuerberater – in kluger Voraussicht ausdrücklich für das „bisherige Gesamtschaffen“ – mit dem Gerhard-Thoma-Ehrenpreis ausgezeichnet (StbJb 2005/2006). Im Jahr 2008 verlieh ihm die Universität Siegen die Ehrendoktorwürde.

Ein schon in früheren Laudationes angesprochenes Geheimnis des Jubilars bleibt weiter ungelöst: wann hat er sein Arbeitspensum bewerkstelligt? Die zu seinem 60. Geburtstag genannte Zahl von 169 Einträgen in Juris (IStR 2000, 97) ist zwischenzeitlich auf 290 angeschwollen.

Gleichwohl gibt es den Nichtsteuerrechtler *Franz Wassermeyer*. Er entspannt bei langen Wanderungen, im Winter auch

beim alpinen Skilaufen und, zu jeder Jahreszeit, bei einem guten Glas Wein und klassischer Musik. Als einstmals hervorragender Hockeyspieler hat er sich zwischenzeitlich dem Tennis- und dem Golfsport zugewandt. *Franz Wassermeyer* ist gerne in geselliger Runde und im Kreise seiner Familie. Seine Frau Heide und er blicken auf eine Schar von vier Kindern und acht Enkeln, die er getreu seinen steuerlichen Erfahrungen zu Weltoffenheit und Internationalität geleitet hat.

Möge *Franz Wassermeyer* all das und er uns bei bester Gesundheit noch lange erhalten bleiben – ad multos annos!

Jürgen Lüdicke, Hamburg

Qualifikations- und Zurechnungskonflikte im DBA-Recht

Prof. Dr. Dr. h.c. Michael Lang, Wien*

Franz Wassermeyer gehört zu den profundesten Experten des Rechts der DBA. Seine wissenschaftlichen Beiträge finden weit über Deutschland hinaus große Beachtung. Im Rahmen seiner langjährigen richterlichen Tätigkeit hatte er höchst komplexe Praxisfälle zu lösen. Zusätzliche Erfahrungen erwarb er nach seiner richterlichen Tätigkeit in der Beratungspraxis und als kompetenter Gutachter zu Fragen des DBA-Rechts. Das besondere Interesse *Franz Wassermeyers* gilt den schwierigsten Fragestellungen des Internationalen Steuerrechts. Dazu gehören Qualifikations- und Zurechnungskonflikte. Ich hoffe, dass ich dem von mir menschlich wie fachlich geschätzten und bewunderten Jubilar eine Freude bereite, wenn ich in diesem Beitrag einen jüngst diskutierten Praxisfall auf diesem Gebiet aufgreife und mögliche Lösungen zur Diskussion stelle.

1. Der Ausgangsverhalt

Folgender Sachverhalt war unlängst Gegenstand der fachlichen Diskussion¹: Österreichische Investoren sind an einer kroatischen Finanzierungs-k.d. beteiligt, die nach kroatischem Recht wie eine Kapitalgesellschaft behandelt wird. Sie gilt daher nach kroatischem Recht als Steuersubjekt, und ihr werden dort Einkünfte zugerechnet. Aus österreichischer Sicht hingegen ist die Finanzierungs-k.d. transparent. Sie gilt daher als Mitunternehmerschaft, und die von ihr bezogenen Einkünfte werden nach österreichischem Einkommen- und Körperschaftsteuerrecht den Gesellschaftern zugerechnet. Im konkreten Fall handelt es sich nach österreichischem Ertragsteuerrecht um eine vermögensverwaltende Gesellschaft. Die den österreichischen Gesellschaftern zurechenbaren Einkünfte gelten daher nicht als betrieblich. Die kroatische Finanzierungs-k.d. gewährt nun an eine andere, nicht mit ihr verflochtene kroatische Gesellschaft ein Darlehen. Die daraus entstammenden Zinsen sind aus kroatischer Sicht der Finanzierungs-k.d. zuzurechnen und dort steuerlich zu erfassen.

* Prof. Dr. Dr. h.c. Michael Lang ist Vorstand des Instituts für Österreichisches und Internationales Steuerrecht der WU (Wirtschaftsuniversität Wien) und Wissenschaftlicher Leiter des LLM-Studiums International Tax Law sowie Vorsitzender des Academic Committee der European Association of Tax Law Professors (EATLP). Den Herren *MMag. Bernhard Canete* und *MMag. Thomas Ecker* danke ich für wertvolle Anregungen sowie für die Unterstützung bei der Erstellung des Anmerkungsapparats und der Fahnenkorrektur.

1 Vgl. *Canete/Eckerstorfer*, SWI-Jahrestagung: Vermögensverwaltende kroatische Hybrid-Personengesellschaft (EAS 3087), SWI 2010, in Druck.

Da aus österreichischer Sicht ein transparentes Gebilde vorliegt, werden die Zinsen unmittelbar den österreichischen Gesellschaftern der Personengesellschaft zugerechnet. Dadurch kommt es zur Doppelbesteuerung: Einerseits werden die Zinsen in den Händen der kroatischen Finanzierungs-k.d. erfasst und andererseits in den Händen der österreichischen Investoren.

2. Die Lösung des österreichischen Finanzministeriums

Das österreichische Bundesministerium für Finanzen (BMF) hat zu diesem Fall in einer Rechtsauskunft vom 21. 9. 2009 wie folgt Stellung genommen²: „In mehreren EAS-Anfragebeantwortungen ist in Umsetzung der Erkenntnisse des OECD-Partnership-Reports und dem diesbezüglichen Update 2000 des OECD-Kommentars anerkannt worden, dass DBA durch den Methodenartikel dem Ansässigkeitsstaat die Pflicht auferlegen, Qualifikations- und Zurechnungskonflikte, die durch Art. 3 Abs. 2 DBA verursacht sind, zu beseitigen. In EAS 1668 wurde Steuerfreistellung auf österreichischer Seite anerkannt, wenn eine deutsche vermögensverwaltende Personengesellschaft auf deutscher Seite als gewerblich geprägt mit deutschen Betriebsstättengewinnen besteuert wurde. Und in EAS 1477 wurde – in späterer Abstimmung mit der Schweiz (AÖF Nr. 34/2000) – anerkannt, dass Erträge aus US-Vermögen, das in einer schweizerischen Wertpapier-KG angelegt und dessen Erträge in der Schweiz als Einkünfte einer gewerblich tätigen KG mit 25 % versteuert wurden, in Österreich von der Besteuerung freizustellen sind.“

Die gleichen Rechtsbeurteilungen werden anzustellen sein, wenn eine kroatische Personengesellschaft (k.d.) aus ihren Eigenmitteln einer anderen kroatischen Gesellschaft einen verzinslichen Kredit einräumt und die Finanzierungs-k.d. nach kroatischem Recht als Kapitalgesellschaft, nach österreichischem Recht aber als vermögensverwaltende Personengesellschaft behandelt wird. Werden die Zinsen in Kroatien in den Händen der k.d. als deren Einkünfte besteuert und wird aus österreichischer Sicht der Zinsfluss unmittelbar den österreichischen Gesellschaftern der k.d. zugerechnet und ebenfalls besteuert, so würde dies eine Doppelbesteuerung auslösen. Wenn daher anzuerkennen ist, dass Kroatien durch die Besteuerung der Zinsen in den Händen der k.d. keine Verletzung des DBA begeht, wenn sonach Kroatien auf Grund des DBA diese Zinsen „besteuern darf“, ist Österreich gemäß Artikel 23 Abs. 1 zur Steuerfreistellung verpflichtet.

Allerdings ist zu beachten, dass diese Sichtweise nicht bedeutet, dass die in Rede stehenden Zinsen der als Kapitalgesellschaft besteuerten kroati-

2 EAS-Auskunft des BMF v. 21. 9. 2009, GZ BMF-010221/2419-IV/4/2009, SWI 2009, 522 (522 f.).

AUFsätze

schen Gesellschaft steuerlich zugerechnet werden. Vielmehr liegt auf der Ebene des österreichischen innerstaatlichen Rechts im Durchgriff durch die vermögensverwaltende kroatische Personengesellschaft ein unmittelbarer Zinsenzufluss an die österreichischen Gesellschafter vor, der kraft unbeschränkter Steuerpflicht in Österreich steuerpflichtig ist. Erst auf der Ebene des Abkommensrechtes setzt eine Sperrwirkung ein, die Österreich zur Steuerfreistellung der Zinsen verpflichtet. Diese Verpflichtung kann sich aber nur auf die Zinseneinkünfte beziehen. Wenn daher die Finanzmittel, die der kroatischen Personengesellschaft als deren Eigenkapital zur Verfügung gestellt wurden, mit Aufwand (insbesondere Fremdfinanzierungszinsen) in den Händen der österreichischen Gesellschafter vorbelastet waren, dann sind nicht nur die kroatischen Zinsen, sondern auch deren Vorbelastung aus der österreichischen Besteuerungsgrundlage auszuscheiden.

Zu beachten ist auch, dass keine künstliche Gestaltung vorliegen darf, die nur dazu dient, die kroatischen Zinsen der österreichischen Besteuerung zu entziehen. Denn handelt es sich bei der nach kroatischem Recht als Kapitalgesellschaft gewerteten Personengesellschaft um eine funktionslose Briefkasten-Holdinggesellschaft und wird die Finanzierung nicht von der (zwischen geschobenen) kroatischen Gesellschaft, sondern von den österreichischen Gesellschaftern administriert, ist daher die kroatische Gesellschaft nicht der „beneficial owner“ der Darlehensforderungen und ihrer Erträge, dann ist Kroatien durch das Abkommen nicht berechtigt, nur deshalb auf die gegenständlichen Zinsen steuerlich zuzugreifen, weil diese formal im Rechnungswerk der Gesellschaft als deren Ertrag verbucht worden sind.

Wenn solcher Art wegen fehlender „beneficial ownership“ der kroatischen Gesellschaft das Besteuerungsrecht Kroatiens bestritten werden sollte, kann dem Artikel 23 nicht gleichzeitig die Wirkung beigemessen werden, dass er Österreich das Besteuerungsrecht an den Zinsen entzieht.“

Jirousek, zuständiger Abteilungsleiter im österreichischen BMF, hat in Erläuterung dieser Rechtsauskunft darauf hingewiesen, dass hier kein Qualifikationskonflikt, sondern ein Zurechnungskonflikt vorliegt³. Der Art. 11 OECD-MA weitgehend nachgebildete Zinsen-Artikel des DBA Österreich-Kroatien wäre anwendbar. Wer die Annahme eines Qualifikationskonflikts verneint, muss davon ausgehen, dass die Einkünfte aus dem Darlehen sowohl aus österreichischer als auch aus kroatischer Sicht unter Art. 11 DBA Österreich-Kroatien zu subsumieren sind.

3. Die abkommensrechtliche Einordnung aus dem Blickwinkel des österreichischen und des kroatischen Steuerrechts

Die zuletzt erwähnte Auffassung liegt nicht unbedingt auf der Hand: Betrachtet man den Fall vor dem Hintergrund des kroatischen Steuerrechts, dann liegt die Gewährung eines Darlehens eines in Kroatien ansässigen Steuersubjekts an ein anderes in Kroatien ansässiges Steuersubjekt vor, aus dem das erstgenannte kroatische Steuersubjekt Einkünfte bezieht. Art. 11 Abs. 1 und Abs. 2 OECD-MA sind aber nur auf Zinsen anwendbar, die aus einem Vertragsstaat stammen und an eine im anderen Vertragsstaat ansässige Person gezahlt werden. Die Zinsen gelten nach Art. 11 Abs. 5 OECD-MA dann aus einem Vertragsstaat stammend, wenn der Schuldner in diesem Staat ansässig ist oder eine Betriebsstätte dort hat und die Schuld, für die die Zinsen gezahlt werden, für Zwecke der Betriebsstätte eingegangen worden ist und die Betriebsstätte diese Zinsen trägt. Im vorliegenden Fall ist der Schuldner der Zinsen eine in Kroatien ansässige Person und die Zinsen werden an eine im selben Staat ansässige Person gezahlt. Die Voraussetzung des Art. 11 Abs. 1 und Abs. 2 OECD-MA, wonach der Empfänger der Zinsen nicht in dem Vertrags-

staat ansässig sein darf, aus dem die Zinsen stammen, ist daher nicht erfüllt.

Der Umstand, dass Art. 11 Abs. 1 und Abs. 2 OECD-MA nicht anwendbar sind, ändert aber nichts daran, dass das DBA anwendbar bleibt. Immerhin ist der Empfänger der Zinsen in Kroatien ansässig und somit abkommensberechtigt. Die Ertragsteuern sind vom sachlichen Anwendungsbereich des Art. 2 DBA gedeckt. Im Falle der persönlichen und sachlichen Anwendbarkeit des Abkommens kommt jedenfalls eine der Verteilungsnormen zum Zug⁴. Aus kroatischer Sicht ist die Anwendung des Art. 7 OECD-MA naheliegend, wenn man der vermögensverwaltenden Gesellschaft zubilligt, ein Unternehmen zu betreiben. Sonst ist Art. 21 OECD-MA die maßgebende Verteilungsnorm. Sowohl Art. 7 als auch Art. 21 OECD-MA weisen im konkreten Fall dem Ansässigkeitsstaat – also Kroatien – das ausschließliche Besteuerungsrecht zu.

Aus österreichischer Sicht ist die Anwendung des Art. 11 OECD-MA naheliegend: Geht man davon aus, dass die Zinsen nach österreichischem Steuerrecht den in Österreich ansässigen Gesellschaftern der kroatischen Gesellschaft zuzurechnen sind, handelt es sich um Zinsen, die aus Kroatien stammen und an eine in Österreich ansässige Person gezahlt werden. Aus diesem Blickwinkel sind die Voraussetzungen des Art. 11 Abs. 1 und 2 OECD-MA gegeben. Österreich behält als Ansässigkeitsstaat der Empfänger der Zinsen nach Art. 11 Abs. 1 das Besteuerungsrecht.

4. DBA-Anwendung im „Quellenstaat“ bei Zurechnungskonflikten

Zweifellos handelt es sich beim vorliegenden Fall jedenfalls um einen Zurechnungskonflikt: Während die Einkünfte nach österreichischem Steuerrecht den in Österreich ansässigen Gesellschaftern zuzurechnen sind, werden sie nach kroatischem Steuerrecht bei der dort ansässigen Gesellschaft erfasst. Zurechnungskonflikte werden im OECD-Partnership-Report, dessen Ergebnisse in den Kommentar des OECD-Steuerausschusses eingeflossen sind, unter verschiedenen Blickwinkeln angesprochen⁵. Der OECD-Partnership-Report unterscheidet dabei zwischen der DBA-rechtlichen Beurteilung für Zwecke der Quellenbesteuerung und für Zwecke der Vermeidung der Doppelbesteuerung. Die dem Partnership-Report zugrundeliegenden Prinzipien werden dabei anhand von Fallbeispielen erläutert.

Für Zwecke der Quellenbesteuerung geht der Partnership-Report bei Zurechnungskonflikten davon aus, dass es für die Abkommensanwendung nicht darauf ankommt, wem die Einkünfte nach dem Recht des Quellenstaates zuzurechnen sind, sondern dass entscheidend ist, wer nach dem Recht des anderen Staates Empfänger der Einkünfte ist und ob dieser Empfänger dort ansässig ist⁶. Dieser im anderen Staat ansässige Empfänger der Einkünfte kann dann im Quellenstaat die Abkommensvorteile in Anspruch nehmen.

Verständigt man sich darauf, dass im vorliegenden Fall Kroatien der Quellenstaat ist, führt die Anwendung dieser Prinzipien dazu, dass zunächst zu fragen ist, wer nach dem Recht des anderen Vertragsstaates – also Österreichs – der Empfänger der Zinsen ist. Dies sind die Gesellschafter, die in Österreich ansässig sind

4 Näher Lang, Einführung in das Recht der Doppelbesteuerungsabkommen, 2. Aufl. (2002), Rz. 182.

5 OECD, The Application of the OECD Model Tax Convention to Partnerships, in OECD, Issues in International Taxation No. 6 (1999), Rn. 25; kritisch dazu Lang, The Application of the OECD Model Tax Convention to Partnerships (2000), S. 37 ff.

6 OECD, (Fn. 5), Rn. 33 ff.; kritisch Wassermeyer, Duplik, IStR 1999, 8 f.; ders., in: Wassermeyer/Lang/Schuch, Doppelbesteuerung (2004), Art. 4 Rz. 26.

3 Jirousek, in: Canete/Eckerstorfer, SWI 2010, in Druck.

AUFsätze

und daher in Kroatien Abkommensvorteile in Anspruch nehmen können. Handelt es sich bei den Zinsen vor dem Hintergrund des österreichischen Steuerrechts um Einkünfte nach Art. 11 OECD-MA, wären die Gesellschafter berechtigt, die Reduktion der Besteuerung in Kroatien auf 5 % vom Bruttobetrag zu verlangen. Im Gegensatz zur Auffassung des österreichischen BMF führt die Anwendung der Prinzipien des OECD-Partnership-Reports somit nicht dazu, dass Kroatien diese Zinsen uneingeschränkt besteuern darf.

Der hier diskutierte Sachverhalt ist im OECD-Partnership-Report angesprochen⁷: Fallbeispiel 17 des Partnership-Reports behandelt einen Rechtsträger, der im Vertragsstaat P als Steuersubjekt behandelt wird und aus diesem Staat Lizenzgebühren bezieht. Der andere Vertragsstaat (R) behandelt den Rechtsträger aber für steuerliche Zwecke als transparent und besteuert die Lizenzgebühren bei den in R ansässigen Gesellschaftern des Rechtsträgers. Im hier vorliegenden Sachverhalt geht es nicht um Lizenzgebühren, sondern um Zinsen. Dieser Unterschied hat für die hier diskutierten Rechtsfragen aber keine Bedeutung. Kroatien hat die Rolle des Vertragsstaates P, Österreich jene von R.

Bei der Lösung dieses Falles unterscheidet der OECD-Partnership-Report zwischen der Auffassung der Mehrheit der Arbeitsgruppe und der einiger anderer Delegierter⁸. Die Minderheitsmeinung löst den Fall genauso wie gerade beschrieben: Nach Art. 12 OECD-MA, der gar kein Quellenbesteuerungsrecht vorsieht, dürfen die Lizenzgebühren im Staat P überhaupt nicht besteuert werden. Das ausschließliche Besteuerungsrecht liegt beim Staat R. In diesem Zusammenhang hält der OECD-Partnership-Report ausdrücklich fest, dass diese Auffassung den von der Arbeitsgruppe auch sonst für Zurechnungskonflikte entwickelten Prinzipien folgt.

Die Mehrheitsmeinung ist im vorliegenden Fall erklärtermaßen nicht bereit, den selbst entwickelten Prinzipien zu folgen. Sie geht davon aus, dass das Besteuerungsrecht des Staates P durch das DBA nicht eingeschränkt wird. Die Begründung dafür ist knapp⁹: „... 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“. Der Umstand, dass es sich um einen internen Sachverhalt handelt, hindert die Abkommensanwendung aber nicht und ändert nichts daran, dass die Doppelbesteuerung deshalb auftritt, weil dieselben Einkünfte nach den beiden Steuerrechtsordnungen unterschiedlichen Personen zugerechnet werden. Genau dieses Problem möchte der OECD-Partnership-Report zumindest mildern, indem er davon ausgeht, dass der im anderen Staat ansässige Empfänger der Einkünfte nach dem Abkommen im Quellenstaat berechtigt ist.

In Wahrheit dürfte der Grund für die von den sonst angewendeten Prinzipien abweichende Mehrheitsmeinung rechtspolitisches Unbehagen sein: Den Delegierten leuchtet nicht ein, warum die abkommensrechtliche Beurteilung im Staat P davon abhängen soll, wie der Staat R den Rechtsträger steuerlich behandelt und warum die Verneinung dessen Steuerrechtssubjektivität durch den Staat R zur Folge haben soll, dass Staat P Steuersubstrat verliert. Dieses Unbehagen hätte aber den Verfassern des OECD-Partnership-Reports besser Anlass sein sollen, ihre sonst zugrundegelegten Prämissen, wonach die DBA-Anwendung im Quellenstaat nicht von der Zurechnungsentscheidung des Quellenstaates, sondern von jener des anderen Vertragsstaates abhän-

gen soll, generell kritisch zu überprüfen und schließlich zu verwerfen¹⁰. Durch den zu Fallbeispiel 17 gewählten Lösungsansatz, der erklärtermaßen nicht mit den sonst angewendeten Prinzipien in Einklang steht, haben die Verfasser des OECD-Partnership-Reports die Tragfähigkeit der von ihnen entwickelten Prinzipien, die ohnehin auf tönernen Füßen stehen¹¹, selbst in Frage gestellt.

5. DBA-Anwendung im Ansässigkeitsstaat bei Zurechnungskonflikten

Der OECD-Partnership-Report behandelt das Problem des Zurechnungskonflikts auch noch aus der Perspektive des anderen Staates¹²: In Fallbeispiel 18 geht es um einen Rechtsträger, der in Staat P als Steuersubjekt behandelt wird und dort ansässig ist und mit seinen Unternehmensgewinnen in diesem Staat besteuert wird. Die Gesellschafter sind hingegen in Staat R ansässig, nach dessen Steuerrecht der Rechtsträger kein Steuersubjekt ist. Die Unternehmensgewinne werden in Staat R bei den Gesellschaftern besteuert. Der hier vorliegende Sachverhalt unterscheidet sich von Fallbeispiel 18 nur dadurch, dass der in Staat P (Kroatien) ansässige Rechtsträger aus dem Blickwinkel der Steuerrechtsordnung des Staates R (Österreichs) vermögensverwaltend tätig ist und dass es sich bei den vom Rechtsträger bezogenen Einkünften um Zinsen handelt.

Der OECD-Partnership-Report geht davon aus, dass der Ansässigkeitsstaat der Gesellschafter Art. 23 OECD-MA anzuwenden und die Doppelbesteuerung nach den dort vorgesehenen Regeln zu vermeiden hat¹³. Im OECD-Partnership-Report ist ausdrücklich davon die Rede, dass die Vermeidung der Doppelbesteuerung entweder im Wege der Freistellung oder im Wege der Anrechnung zu erfolgen hat. Dies hängt von der im jeweiligen DBA vereinbarten Methode ab.

Das österreichische BMF geht in seiner oben wiedergegebenen Rechtsauskunft davon aus, dass die Zinsen in Österreich nach Art. 23 Abs. 1 Buchst. a DBA Österreich-Kroatien freizustellen sind¹⁴. Tatsächlich entspricht Art. 23 Abs. 1 DBA Österreich-Kroatien weitgehend Art. 23 A OECD-MA und sieht im Falle von in Österreich Ansässigen primär die Freistellung als Methode zur Vermeidung der Doppelbesteuerung vor. Allerdings differenziert Art. 23 Abs. 1 DBA Österreich-Kroatien genauso wie Art. 23 A OECD-MA nach den Verteilungsnormen: Nach *Jirousek* ist „Art. 11 OECD-MA unbestritten anzuwenden“¹⁵. Nach Art. 23 Abs. 1 Buchst. b des DBA ist für Einkünfte nach Art. 11 DBA vorgesehen, dass Österreich die Doppelbesteuerung im Wege der Anrechnungsmethode zu beseitigen hat. Zum Ergebnis der Freistellung der Einkünfte in Österreich gelangt man allerdings, wenn man für die Anwendung des Art. 23 DBA in Österreich als maßgebend erachtet, dass die Einkünfte *in Kroatien* nach Art. 21 DBA besteuert werden dürfen und weiter davon ausgeht, dass Art. 23 Abs. 1 Buchst. a DBA für alle nicht in Art. 23 Abs. 1 Buchst. b erwähnten Einkünfte – und damit auch für jene, die nach Art. 21 in Kroatien besteuert werden dürfen – die Freistellung in Österreich anordnet. Gleiches gilt auch, wenn man die Einkünfte der kroatischen Gesellschaft als Unternehmensgewinne nach Art. 7 beurteilt und der Anwendung des Art. 23 des DBA in Österreich diese Qualifikation zugrundelegt.

¹⁰ Vgl. bereits *Lang*, (Fn. 5), S. 37 ff.; *Wassermeyer*, (Fn. 6), Art. 4 Rz. 26.

¹¹ Kritisch *Lang*, (Fn. 5), S. 37 ff.

¹² *OECD*, (Fn. 5), Rn. 134 ff.

¹³ *OECD*, (Fn. 5), Rn. 137.

¹⁴ EAS-Auskunft des BMF v. 21. 9. 2009, GZ BMF-010221/2419-IV/4/2009, SWI 2009, 522 (522 f.).

¹⁵ *Jirousek*, in: Canete/Eckerstorfer, SWI 2010, in Druck.

⁷ *OECD*, (Fn. 5), Rn. 130 ff.

⁸ *OECD*, (Fn. 5), Rn. 130 f.

⁹ *OECD*, (Fn. 5), Rn. 130; kritisch *Lang*, (Fn. 5), S. 94.

AUFsätze

Erachtet man – entgegen der Meinung des österreichischen BMF¹⁶ – die Anrechnungsmethode im konkreten Fall als anwendbar, stellt sich die Frage, ob Österreich verpflichtet wäre, die für Rechnung des kroatischen Rechtsträgers in Kroatien erhobene Steuer anzurechnen. Der OECD-Partnership-Report bejaht dies bei seiner Lösung des Fallbeispiels 18¹⁷. Ob die Vorschriften des OECD-MA diese Auffassung tragen, ist höchst zweifelhaft: In Fallbeispiel 18 würde es sich genauso wie im hier vorliegenden Sachverhalt um eine indirekte Anrechnung handeln. Der Ansässigkeitsstaat der Gesellschafter müsste nämlich eine auf Gesellschaftsebene erhobene Steuer auf die Steuer der Gesellschafter anrechnen. Art. 23 A Abs. 2 und Art. 23 B Abs. 1 setzt jedoch voraus, dass die Steuer in beiden Staaten beim *selben* Steuerpflichtigen erhoben wird. Wirtschaftliche Doppelbesteuerung ist zwar rechtspolitisch unerwünscht, die geltenden Abkommen schaffen dafür im Anwendungsbereich des Art. 23 OECD-MA aber keine Abhilfe¹⁸.

6. DBA-Anwendung im Ansässigkeitsstaat bei Qualifikationskonflikten

Die zuletzt angestellten Überlegungen verdeutlichen, dass es sich beim vorliegenden Sachverhalt nicht bloß um einen Zurechnungskonflikt handelt, sondern auch um einen Qualifikationskonflikt. Qualifikationskonflikte liegen vor, wenn in den beiden Staaten unterschiedliche Verteilungsnormen angewendet werden und dies zu Doppelbesteuerung oder doppelter Nichtbesteuerung führt: Österreich geht von der Anwendbarkeit der Art. 11 OECD-MA nachgebildeten Verteilungsnorm aus und erachtet sich deshalb zur Besteuerung befugt. Kroatien sieht sein Besteuerungsrecht wiederum in den Art. 7 oder Art. 21 OECD-MA entsprechenden Verteilungsnormen begründet. Die Besonderheit dieses Qualifikationskonfliktes liegt aber darin, dass er seine Ursache in einem Zurechnungskonflikt hat: Wären die Einkünfte nicht unterschiedlichen Personen zurechenbar, wären auch nicht unterschiedliche Verteilungsnormen anwendbar.

Im Falle von Qualifikationskonflikten gehen die dem OECD-Steuerausschuss angehörenden Regierungsvertreter davon aus, dass die Qualifikation des Quellenstaates für den Ansässigkeitsstaat bindend sein soll¹⁹. Gestützt wird diese Auffassung auf Art. 23 OECD-MA. Wenn die Einkünfte „nach diesem Abkommen im anderen Vertragsstaat besteuert werden können“, hat der Ansässigkeitsstaat im Wege der Freistellung oder der Anrechnung für die Vermeidung der Doppelbesteuerung zu sorgen²⁰. Nach der von den Mitgliedern der OECD-Arbeitsgruppe zu Fallbeispiel 18 des OECD-Partnership-Reports und vom österreichischen BMF zum vorliegenden Sachverhalt vertretenen Auffassung sind diese Überlegungen auch für Qualifikationskonflikte maßgebend, die auf Zurechnungskonflikte zurückzuführen sind. Diese Position hat zur Folge, dass Österreich als Ansässigkeitsstaat die entsprechende Entlastungsmaßnahme zu setzen hat.

Kroatien ist aber ebenfalls Ansässigkeitsstaat. Immerhin handelt es sich bei dem nach kroatischem Steuerrecht maßgebenden Empfänger der Zinsen um eine in Kroatien ansässige Gesellschaft. Dies führt zur Frage, ob – auch – Kroatien nach Art. 23 OECD-MA eine der dort vorgesehenen Entlastungsmaßnahmen

setzen muss. Der OECD-Kommentar erachtet dies nicht als geboten: Dort ist davon die Rede, dass den Ansässigkeitsstaat die Verpflichtung zur Freistellung oder Anrechnung trifft, wenn die Einkünfte nach diesem Abkommen im *Quellenstaat* besteuert werden können²¹: „Where, due to differences in the domestic law between the State of source and the State of residence, the former applies, with respect to a particular item of income or capital, provisions of the Convention that are different from those that the State of residence would have applied to the same item of income or capital, the income is still being taxed in accordance with the provisions of the Convention, as interpreted and applied by the State of source. In such a case, therefore, the two Articles require that relief from double taxation be granted by the State of residence notwithstanding the conflict of qualification resulting from these differences in domestic law“. In einem wirtschaftlichen Sinn wird Kroatien – und nicht Österreich – als der Staat zu verstehen sein, in dem die Zinsen ihre Quelle haben. *Abkommensrechtlich* ist dies schon weniger klar: Der Begriff der „Quelle“ wird im OECD-MA nur äußerst selten verwendet²². In Art. 11 OECD-MA findet er sich gar nicht. Allenfalls könnte die Vorschrift des Art. 11 Abs. 5 OECD-MA, aus der sich ergibt, aus welchem Staat die Zinsen „stammen“, als die Regelung über die Quelle der Einkünfte angesehen werden. Vor allem aber: Art. 23 OECD-MA, auf dessen Wortlaut sich die im OECD-MK vertretene Auffassung zur Lösung von Qualifikationskonflikten beruft, verwendet den Begriff des „Quellenstaates“ ebenso wenig wie Art. 11 OECD-MA. Dort ist nur vom Ansässigkeitsstaat und vom „anderen Vertragsstaat“ die Rede. Wenn Kroatien Ansässigkeitsstaat ist, muss Österreich konsequenterweise aus diesem Blickwinkel als „anderer Vertragsstaat“ gelten. Wendet Österreich zutreffend Art. 11 OECD-MA an und dürfen die Zinsen daher „nach diesem Abkommen“ in Österreich besteuert werden, ist nicht einsichtig, warum Kroatien als Ansässigkeitsstaat in diesem Fall die nach dem Wortlaut des Art. 23 OECD-MA gebotenen Maßnahmen zur Vermeidung der Doppelbesteuerung nicht setzen müsste, wenn man in anderen Qualifikationskonflikten von einer derartigen Verpflichtung ausgeht.

Im konkreten Fall sind somit sowohl Österreich als auch Kroatien Ansässigkeitsstaaten. Die Tie-Breaker-Regel des Art. 4 Abs. 3 OECD-MA löst diese „Doppelsässigkeit“ nicht: Sie greift nur dann, wenn es um dasselbe Steuersubjekt geht. Folgen die beiden Staaten der geschilderten Auffassung des OECD-Steuerausschusses und erachten sie diese Ansicht zudem auch im vorliegenden Fall als relevant, führt dies zu folgendem Ergebnis: Österreich müsste sich verpflichtet fühlen, die Einkünfte nach Art. 23 Abs. 1 Buchst. a DBA Österreich Kroatien freizustellen, da diese Einkünfte „nach diesem Abkommen“ – nämlich in Anwendung des Art. 7 oder des Art. 21 Abs. 1 – in Kroatien „besteuert werden [dürfen]“. Ebenso müsste sich Kroatien als Ansässigkeitsstaat verpflichtet fühlen, die Doppelbesteuerung nach Art. 23 Abs. 2 DBA Österreich-Kroatien zu vermeiden, da diese Einkünfte „nach diesem Abkommen“ – und zwar in Anwendung des Art. 11 – „in Österreich besteuert werden [dürfen]“. Es würde also zur doppelten Entlastung kommen. Wenn aber jeder Staat die vom anderen Vertragsstaat auf Grundlage dieser Interpretation des Art. 23 zu setzende Maßnahme zur Vermeidung der Doppelbesteuerung berücksichtigt, besteht zumindest im Anwendungsbereich der Freistellungsmethode die Gefahr, dass es bei der Doppelbesteuerung bleibt: Jeder der beiden Staaten könnte die Anwendung des Art. 23 OECD-MA für sich ableh-

16 EAS-Auskunft des BMF v. 21. 9. 2009, GZ BMF-010221/2419-IV/4/2009 SWI 2009, 522 (522 f).

17 OECD, (Fn. 5), Rn. 139.

18 Lang, (Fn. 5), S. 97 f.

19 Kritisch Wassermeyer, (Fn. 6), Art. 3 Rz. 73.

20 Näher Loukota, in: FS Doralt (2007), S. 263 (282 ff.).

21 OECD-MK 2008, Art. 23 A und Art. 23 B, Ziff. 32.3.

22 Vgl. Art. 20 OECD-MA.

AUFsätze

nen, da die Einkünfte ohnehin nicht im anderen Vertragsstaat besteuert werden dürfen. Der jeweils andere Staat hätte die Einkünfte nach Art. 23 OECD-MA ohnehin freizustellen. Dies alles zeigt, dass die Anwendung des Art. 23 OECD-MA bei der Lösung jener Qualifikationskonflikte, die gleichzeitig auch Zurechnungskonflikte sind, keinesfalls passt.

Selbst auf Grundlage der vom österreichischen BMF angenommenen Prämissen könnte man die Anwendung des Art. 23 OECD-MA zur Lösung dieser Art von Qualifikationskonflikten noch aus einem weiteren Grund bezweifeln: Das BMF geht nämlich davon aus, „dass DBA durch den Methodenartikel dem Ansässigkeitsstaat die Pflicht auferlegen, Qualifikations- und Zurechnungskonflikte, die durch Art. 3 Abs. 2 DBA verursacht sind, zu beseitigen“²³. Dass der Konflikt durch Art. 3 Abs. 2 OECD-MA verursacht worden ist, liegt keinesfalls auf der Hand: Der Qualifikationskonflikt geht auf den Zurechnungskonflikt zurück. Dieser Konflikt ist zwar im innerstaatlichen Recht der beiden Vertragsstaaten begründet: Die Steuerrechtsordnungen beider Vertragsstaaten rechnen die Einkünfte unterschiedlichen Personen zu. Abkommensrechtlich ist dies relevant, weil Art. 4 Abs. 1 OECD-MA für Zwecke der „ansässigen Person“ auf das nationale Recht verweist. Die Maßgeblichkeit des nationalen Rechts der beiden Staaten ergibt sich daher gerade aus dem Zusammenhang des Abkommens und eben nicht deshalb, weil „der Zusammenhang nichts anderes erfordert“. Die von den OECD-Regierungsvertretern bezogene Auffassung stellt allerdings – anders als das österreichische BMF – nicht Art. 3 Abs. 2 OECD-MA in den Vordergrund der Argumentation: Im Falle von Qualifikationskon-

flikten, die auf unterschiedliche Bestimmungen des innerstaatlichen Rechts zurückzuführen sind, soll Art. 23 OECD-MA Abhilfe schaffen²⁴.

7. Würdigung

Vor mehr als zehn Jahren ist der OECD-Partnership-Report veröffentlicht worden. Kurz danach haben die meisten der dort gefundenen Lösungen in den OECD-Kommentar Eingang gefunden. Die Grundlage für die von den dem OECD-Steuerausschuss angehörenden Regierungsvertreter angenommenen Prämissen zur Lösung von Qualifikations- und Zurechnungskonflikten sind fragwürdig geblieben. Immer deutlicher wird, dass diese Prämissen nicht einmal konsistent sind: Die Diskussion des hier zugrunde gelegten Sachverhalts zeigt, zu welchem unterschiedlichen Ergebnissen man gelangen kann, je nachdem welchen der im OECD-Partnership-Report geäußerten Thesen man folgt. Die Angehörigen der Finanzverwaltungen, die den Partnership-Reports verfasst haben, waren bestrebt, Fälle zu lösen und haben sich dabei an ihren rechtspolitischen Wunschvorstellungen orientiert. Ein stringentes Konzept, das auf die Regelungen des OECD-Musterabkommens zurückgeführt werden kann, liegt diesen Lösungen leider nicht zugrunde. Für die Auslegung der den OECD-MA nachgebildeten bilateralen Abkommensvorschriften sollten die im OECD-Partnership-Report enthaltenen Falllösungen daher selbst dann keine Bedeutung haben, wenn ein DBA bereits auf Grundlage der aus 2000 stammenden Fassung des OECD-MA verhandelt und abgeschlossen wurde.

23 EAS-Auskunft des BMF v. 21. 9. 2009, GZ BMF-010221/2419-IV/4/2009, SWI 2009, 522 (522 f.).

24 OECD-MK 2008, Art. 23 A und Art. 23 B, Ziff. 32.3.

Rechtsfragen des grenzüberschreitenden Spendenabzugs

Anmerkungen zum Regierungsentwurf eines Gesetzes zur Umsetzung steuerlicher Vorgaben sowie zur Änderung steuerlicher Vorschriften

Von Prof. Dr. Rainer Hüttemann, Bonn

Am 16. 12. 2009 hat die Bundesregierung den Entwurf eines Gesetzes zur Umsetzung steuerlicher EU-Vorgaben sowie zur Änderung steuerlicher Vorschriften beschlossen. Der Gesetzentwurf sieht auch verschiedene Änderungen des Spendenrechts vor, mit denen Deutschland auf das EuGH-Urteil vom 27. 1. 2009¹ in der Rechtsache *Persche* reagiert. Künftig sollen auch Direktspenden an ausländische Einrichtungen unter bestimmten Voraussetzungen im Inland abzugsfähig sein. Der nachfolgende Beitrag zu Ehren von Franz Wassermeyer unterzieht den Gesetzentwurf einer ersten rechtlichen Würdigung.

Prof. Dr. Rainer Hüttemann ist Geschäftsführender Direktor des Instituts für Steuerrecht der Universität Bonn.

1 EuGH v. 27. 1. 2009, *Hein Persche*, C-318/07, DSStR 2009, 207; dazu aus dem Schrifttum etwa P. Fischer, FR 2009, 249; Freiherr von Proff, IStR 2009, 371; Hüttemann/Helios, DB 2009, 701.

1. Einführung

1.1 Grenzüberschreitende Gemeinnützigkeit und nationale Steuerrechtsordnungen

Bereits vor 400 Jahren stellte der englische Geistliche *Thomas Fuller* (1608-1661) treffend fest: „Charity begins at home but should not end there“. Die Feststellung, dass gemeinnütziges Handeln nicht an den Landesgrenzen halt macht, gilt in besonderem Maße auch für die Menschen in der Europäischen Union, die sich nicht nur als „Wirtschaftsbürger“ verstehen, sondern in der Gemeinschaft auch eine soziale und kulturelle Wertegemeinschaft sehen. Viele gemeinnützige Einrichtungen sind heute nicht mehr nur national, sondern auch grenzüberschreitend in anderen Mitgliedstaaten tätig. Die Rechtsordnungen der Mitgliedstaaten sind auf diese Entwicklung bisher nur unzureichend vorbereitet². Dies erklärt sich vor allem daraus, dass die nationalen Gemeinnützigkeitsrechte traditionell auf reine „Inlandssachverhalte“ ausgerichtet gewesen sind³. Die Steuervergünstigungen wegen Gemeinnützigkeit wurden deshalb in der Vergangenheit nur unbeschränkt körperschaftsteuerpflichtigen Einrichtungen gewährt. Nicht unbeschränkt steuerpflichtige ausländische