

Mitbegründer: Dr. Hans Flick, Dr. Wilfried Dann. Ständige Mitarbeiter: Prof. Dr. Klaus-Dieter Borchardt, Europäische Kommission, Brüssel; Dr. Roland Felkai, StB, Rödl & Partner, Budapest; Hans F. W. Flick, CPA, KPMG, Detroit; Dr. Pierre-Olivier Gehrig, Pestalozzi Lachenal Patry, Zürich; Dr. Wolfgang Haas, BASF, Ludwigshafen; Albrecht Hagert, KPMG Wideri, Helsinki; Dr. Hartmut Hahn, Ministerialrat a. D., Hagen; Charles Kern, Expert comptable, FIBA, Straßburg; Andreas Kolb, RA, Bern; Prof. Dr. Dr. h.c. Michael Lang, WU Wien; Dr. Eduard Lobis, Dott. Commercialista, Revisore Contabile, Mailand; Michael Lorenz, Rechtsanwalt in Thailand, Hongkong und Vietnam, Lorenz & Associates, Bangkok; Prof. Dr. Helmut Loukota, Ministerialrat, Wien; Manfred Naumann, Ministerialrat, Berlin; Dr. Rosemarie Portner, LL.M., RA, StB, PwC, Düsseldorf; Prof. Dr. Hans Georg Ruppe, Graz/Wien; Prof. Dr. Christian Schmidt, StB, Deloitte, Georg-Simon-Ohm-Hochschule Nürnberg; Etienne Spierts, Loyens & Loeff, Frankfurt a. M.; Prof. Dr. Peter Urbatsch, LL.M., MBA, Mülheim a. d. Ruhr; Lucie Vorlíčková, LL.M., Vorlíčková & Leitner, Prag; Michael Wichmann, Ministerialrat, Berlin; Ulrich Wolff, LL.M., Ministerialrat a. D., Erpel (Rhein); Caroline Wunderlich, StB, PwC, Hamburg

INTERNATIONALES STEUERRECHT

AUFSÄTZE

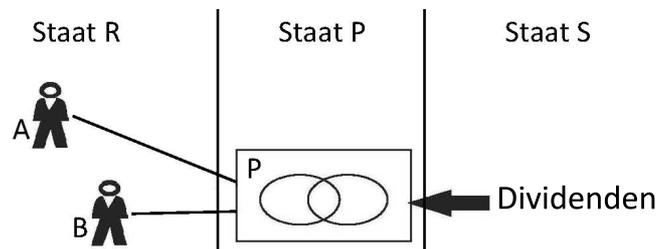
Steuerlich transparente Rechtsträger und Abkommensberechtigung

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

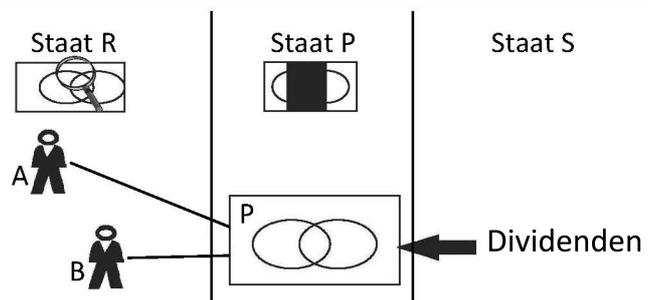
Der OECD-Partnership-Report ist vor mehr als zehn Jahren veröffentlicht worden. Gerichte in Italien, Kanada und Indien haben sich zuletzt kritisch mit den darin enthaltenen Thesen beschäftigt und Zurechnungskonflikte im DBA-Recht anders gelöst. Der Beitrag behandelt die von den Gerichten gewählten Begründungen näher.

1. Der Stand der Diskussion

Vor etwas mehr als zehn Jahren hat die OECD den „Partnership Report“ veröffentlicht¹, dessen Schlussfolgerungen wenig später in den OECD-Kommentar eingegangen sind². Die OECD hat sich in diesem Report mit den äußerst schwierigen Fragen der abkommensrechtlichen Behandlung jener Rechtsträger beschäftigt, die in einem Vertragsstaat als Steuersubjekt und im anderen Vertragsstaat als steuerlich transparent behandelt werden: In einem der Ausgangsfälle ist es um eine im Staat P errichtete Partnership gegangen, die Einkünfte aus dem Staat S bezieht und deren Partner im Staat R ansässig sind.



Nach dem OECD-Partnership-Report kommt es für die Frage, ob und wer im Staat S die Abkommensberechtigung in Anspruch nehmen kann, ausschließlich auf die Qualifikation in den Staaten P und R, nicht aber darauf an, wer nach dem Steuerrecht des Staates S Steuersubjekteigenschaft hat: Qualifiziert der Staat P die in P errichtete Partnership als Steuersubjekt, gilt sie als in P ansässig und kann in Staat S die Abkommensvorteile des DBA P-S in Anspruch nehmen. Betrachtet der Staat R die in P errichtete Partnership als transparent und geht er daher davon aus, dass die aus S bezogenen Einkünfte direkt bei den in R ansässigen Partnern zu erfassen sind, können in Staat S die Abkommensvorteile des DBA R-S zum Tragen kommen. Daher ist es möglich, dass in Staat S beide Abkommen anzuwenden sind.



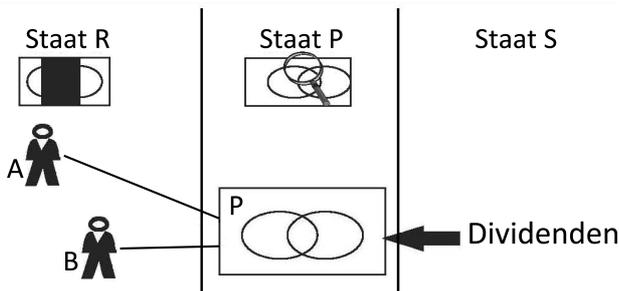
* Prof. Dr. Dr. h. c. Michael Lang ist Vorstand des Instituts für Österreichisches und Internationales Steuerrecht der WU (Wirtschaftsuniversität Wien) und Wissenschaftlicher Leiter des LLM-Studiums International Tax Law der WU sowie Vorsitzender des Academic Committee der European Association of Tax Law Professors (EATLP). – Frau Mag. Meliha Hasanovic und Frau Mag. Elisabeth Pamperl danke ich für wertvolle Anregungen sowie für die Unterstützung bei der Erstellung des Anmerkungsapparats und der Fahnenkorrektur.

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

2 April 2000 Update OECD-Komm.

AUFSÄTZE

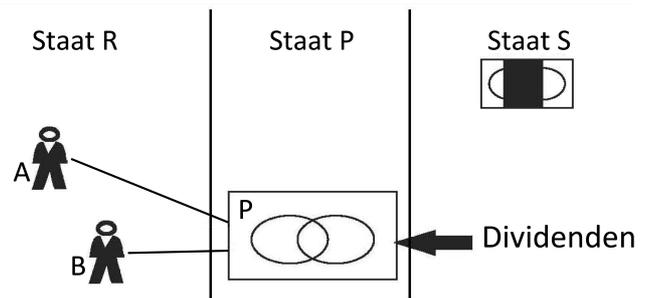
Umgekehrt kann es aber auf Grundlage der im OECD-Partnership-Report vertretenen Auffassung auch zur völligen Versagung der Abkommensvorteile in Staat S kommen: Wenn Staat P die dort errichtete Partnership als transparent erachtet und sie demnach dort nicht als ansässig gilt, Staat R aber dennoch der in P errichteten Partnership Steuersubjektivität beimisst und die Einkünfte aus S daher auch nicht unmittelbar den in R ansässigen Partnern zurechnet, soll es im Staat S gar keinen Abkommenschutz geben. Dividenden, die eine in S ansässige Gesellschaft an die in P errichtete Partnership zahlt, unterliegen daher ohne jede abkommensrechtliche Begrenzung der Quellensteuer in S.



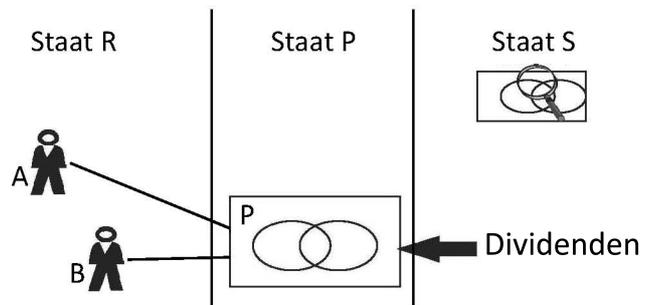
Ich habe von Anfang an jene Auffassung als überzeugender erachtet, nach der es für die Gewährung der Abkommensberechtigung in S nicht auf die Steuersubjektivität in den Empfängerstaaten P und R, sondern zunächst auf die Zurechnung der Einkünfte nach dem Steuerrecht des Quellenstaats S ankommt³. Abkommenschutz erfährt auch sonst nur jener Rechtsträger, der durch das originär innerstaatliche Steuerrecht verpflichtet ist. Wenn daher der Quellenstaat S nach seinem innerstaatlichen Recht die Einkünfte der Partnership P zurechnet, ist deren Abkommensberechtigung weiter zu prüfen. Hier sollte es – wie auch nach einer in Deutschland prominent vertretenen Auffassung – ausreichend sein, wenn die Partnership zu Staat P jene Anknüpfungspunkte aufweist, die dort zu unbeschränkter Steuerpflicht führen können⁴. Ob der Staat P die Partnership als Steuersubjekt betrachtet und gar ihr Welt-einkommen steuerlich erfasst, ist demnach irrelevant. Eine Partnership, die in Staat P errichtet wurde, wird daher schon alleine aus diesem Grund eines der in Art. 4 Abs. 1 OECD-MA angesprochenen „ähnlichen Merkmale“ erfüllen. Sie wird folglich in Staat S die Abkommensvorteile des DBA P – S in Anspruch nehmen können, wenn Staat S die Quellensteuer auf die ausgeschütteten Dividenden für Rechnung der Partnership erhebt.

³ Vgl. 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, S. 38 ff.; weiters ders., IStR 2000, 129 (132 f.); ders., SWI 2000, 60 (64); ders., IBFD Bulletin 2001, 596 (596 ff.); ders., IStR 2002, 717 (717 ff.); ders., IBFD Bulletin 2003, 51 (51 ff.); Lang/Reich/Schmidt, IStR 2007, 1 (5); Lang, IStR 2010, 114 (115).

⁴ *Debatin*, BB 1989, Beil. 2 zu Heft 3, 1 (7); siehe auch K. Vogel, DBA, 3. Aufl. 1996 Art. 1 Rz. 25a.



Wenn das Steuerrecht des Staates S hingegen die in P errichtete Partnership als transparent erachtet und daher die Einkünfte den in Staat R ansässigen Partnern zurechnet, sind für Zwecke der Abkommensanwendung im Staat S ausschließlich die Partner in R abkommensberechtigt, und zwar nach dem DBA R-S.



Die Stärken und Schwächen dieser Auffassungen sind im Schrifttum hinreichend diskutiert worden⁵, sie sollen hier

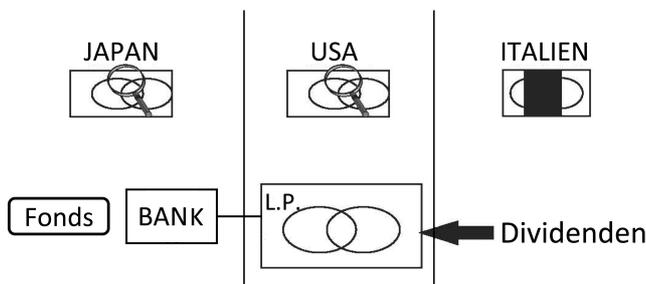
⁵ OECD, (Fn. 1), Rn. 33 ff.; siehe Menck, IStR 1999, 147; Wassermeyer, IStR 1999, 8 (9); ders., IStR 1999, 481 (481 ff.); Bendlinger, SWI 2000, 16 (18); Fischer, *Die Beteiligung an ausländischen Personengesellschaften vor dem Hintergrund der Betriebsstätten-Verwaltungsgrundsätze vom 24. 12. 1999*, in: Kirchhof/Lehner/Raupach/Rodi (Hrsg.), *Staaten und Steuern – FS Vogel*, 2000, 963 (964 f.); Krabbe, IStR 2000, 196; Lang, *The Application of the OECD Model*, (Fn. 3), S. 38; ders., IStR 2000, 129; ders., SWI 2000, 60; Lechner, *Die Abkommensberechtigung von Personengesellschaften*, in: Gassner/Lang/Lechner (Hrsg.), *Personengesellschaften im Recht der Doppelbesteuerungsabkommen*, 2000, S. 69 (71 ff.); Günkel/Lieber, IWB 2000, Fach 3 Gruppe 2, 871; Raupach, *Unternehmen und Unternehmer im Recht der Doppelbesteuerungsabkommen*, in: Kirchhof/Lehner/Raupach/Rodi (Hrsg.), (a. a. O.) S. 1067 (1080 f.); Salome, *International Taxation of Partnerships: Divergences in the Personal Attribution of Income*, 2002, S. 66 ff.; Weggenmann, IStR 2002, 614 (614 ff.); ders., *Einordnungskonflikte bei Personengesellschaften im Recht der deutschen Doppelbesteuerungsabkommen unter besonderer Berücksichtigung des OECD-Partnership-Reports 1999, 2002*; Salome/Danon, *Intertax* 2003, 190 (190 ff.); Danon, *Intertax* 2004, 210 (217 ff.); ders., *Switzerland's direct and international taxation of private express trusts*, 2004 S. 317 ff.; Gündisch, *Personengesellschaften im DBA-Recht, Eine Analyse des OECD-Partnership-Reports*, 2004, S. 142 ff.; ders., IStR 2005, 829 (830); Weggenmann, *Personengesellschaften im Lichte der Doppelbesteuerungsabkommen*, 2005; Plewka/Renger, IStR 2006, 586 (587 ff.); Lang/Reich/Schmidt, IStR 2007, 4; Mensching, IStR 2008, 687 (688 f.); Brähler/Mayer, IStR 2010, 678 (679 ff.); Haun/Reiser/Möding, *GmbH* 2010, 637 (638); Schmidt, IStR 2010, 413 (414 ff.); ders., IStR 2010, 520 (520 ff.); Wassermeyer, IStR 2010, 683 (683 ff.); ders., in Wassermeyer/Lang/Schuch (Hrsg.), *Doppelbesteuerung*, 2. Aufl. 2010, Art 1 Rz. 27 ff.

AUFSÄTZE

nicht weiter vertieft werden. Mittlerweile finden sich auch immer mehr Gerichtsentscheidungen, die sich mit derartigen „Zurechnungskonflikten“ zu befassen haben. Daher sollen drei jüngere Urteile – aus Italien, Kanada und Indien – vor dem Hintergrund dieser Auffassungen betrachtet werden.

2. Urteil des italienischen Höchstgerichts vom 26. 2. 2009

Dem italienischen Höchstgericht ist folgender Fall vorgelegen⁶: Eine italienische Gesellschaft hat Dividenden an eine in den USA errichtete Limited Partnership (L.P.) gezahlt, deren Mehrheitsgesellschafter eine japanische Bank war, die die Beteiligung für einen in Japan ansässigen Pensionsfonds gehalten hat. Dieser Pensionsfonds hat beantragt, die in Italien erhobene Quellensteuer anteilig nach dem DBA Italien-Japan zurückzuerstatten. Die in den USA errichtete L.P. wurde in Italien als Steuersubjekt und in den USA und in Japan als steuerlich transparent behandelt.



Das italienische Höchstgericht hat zunächst gemeint, dass ein derartiger Antrag – wenn überhaupt – nur der japanischen Bank, nicht aber dem japanischen Pensionsfonds zustünde. Vor allem aber hat das Gericht den Anspruch des Fonds verworfen, da die Dividenden nicht an einen japanischen Rechtsträger, sondern an die US-amerikanische L.P. gezahlt wurden. Dem Umstand, dass die US-amerikanische L.P. sowohl in Japan als auch in den USA als steuerlich transparent erachtet wurde, hat das Gericht keine Bedeutung beimessen. Das Urteil bezieht sich ausschließlich auf die – auch in Art. 10 OECD-MA enthaltene – Wortfolge „paid to“. Für das Gericht war bedeutsam, dass Art. 10 Abs. 1 DBA Italien – Japan ausschließlich auf die Zahlung der Dividenden abstellt. Der Begriff „beneficial owner“ war in der 1963 veröffentlichten Fassung des OECD-MA noch nicht enthalten und findet sich aus diesem Grund auch nicht im 1969 abgeschlossenen DBA Italien-Japan.⁷

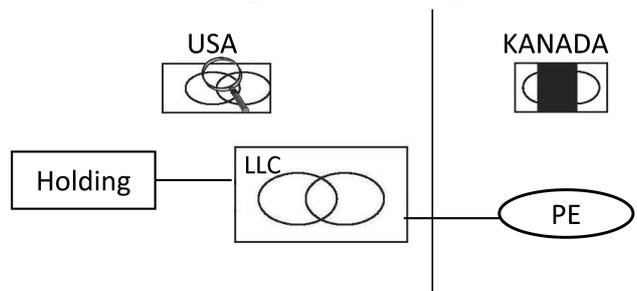
Hätte das Gericht die im OECD-Partnership-Report enthaltenen Grundsätze angewendet, hätte es die Anwendung des DBA Italien-Japan – entweder in Hinblick auf die japanische Bank oder den japanischen Fonds, wohl je nach den japanischen Zurechnungsvorschriften – in Betracht ziehen müssen. Der Umstand, dass die Auszahlung der Dividenden an

die in den USA errichtete L.P. erfolgt ist, wäre nach dem OECD-Partnership-Report nicht schädlich gewesen. Das italienische Gericht hat sich aber gar nicht ausdrücklich mit dem OECD-Partnership-Report beschäftigt. Implizit hat es die dort enthaltene Auffassung offenbar nicht geteilt.

Es ist offen, was passiert wäre, wenn der Rückerstattungsantrag von der US-amerikanischen L.P. gestellt worden wäre. Das italienische Gericht hatte sich mit dieser Frage nicht auseinanderzusetzen, da ein derartiger Antrag nicht vorlag. Nach der von mir als überzeugend erachteten Auffassung hätte ein derartiger Antrag erfolgreich sein müssen⁸: Die Einkünfte waren nach originär innerstaatlichem Recht Italiens der US-amerikanischen L.P. zuzurechnen. Dieser Rechtsträger ist in den USA zwar steuerlich transparent, erfüllt aber schon aufgrund seiner Errichtung in den USA oder seiner in den USA erfolgten Geschäftsführung jene Voraussetzung, die dort nach den Maßstäben des Art. 4 Abs. 1 OECD-MA zur abkommensrechtlichen Ansässigkeit führen können.

3. Urteil des Canadian Tax Courts vom 8. 4. 2010

In dem vom Canadian Tax Court entschiedenen Fall ging es um die Frage, ob eine US-amerikanische LLC, die nach US-Steuerrecht die „Check the box“-Regeln in Anspruch genommen hat und daher dort als steuerlich transparent behandelt wurde und deren Einkünfte bei ihrem US-amerikanischen Gesellschafter – einer Holdinggesellschaft – besteuert wurden, in Kanada die Vorteile des US-kanadischen DBA in Anspruch nehmen konnte⁹. Die LLC, die eine Betriebsstätte in Kanada hatte, wurde nach kanadischem Steuerrecht als Steuersubjekt behandelt.



Der Canadian Tax Court beschäftigte sich intensiv und weitgehend zustimmend mit dem OECD-Partnership-Report und den dort enthaltenen Grundsätzen. Schließlich distanzierte sich das Gericht aber in einem entscheidenden Punkt von der vom Partnership-Report vertretenen Auffassung und erachtete nicht den in den USA steuerpflichtigen Gesellschafter als abkommensberechtig, sondern die in den USA als steuerlich transparent erachtete LLC selbst: „The OECD Commentaries on this issue are clear from a substantive point of view but appear to be walking a fine semantic line. On more than one occasion they state in a principled fashion that the fiscally transparent entity is not liable to tax.“

⁶ Corte Suprema di Cassazione, Sentenza Nr. 4600 v. 26. 2. 2009.

⁷ Der Begriff „beneficial owner“ wurde durch das OECD-MA 1977 eingeführt; siehe dazu Vogel, in: Vogel/Lehner (Hrsg.) DBA, 5. Aufl. 2008, Vor Art. 10-12 Rz. 12; Änderungen des OECD-MA erlangen in der Abkommenspraxis erst und insoweit Bedeutung, als sie Eingang in die bilateralen Verträge gefunden haben; siehe dazu Lang, IStR 2007, 606 (606).

⁸ Lang, The Application of the OECD Model (Fn. 3), S. 38 ff.; ders., IStR 2000, 132 f.; ders., SWI 2000, 64; ders., IStR 2010, 115.

⁹ Canadian Tax Court v. 8. 4. 2010, 2010 TTC 186.

AUFsätze

However, each time they go on to conclude in a pragmatic fashion that, interpreted and applied correctly having regard to the treaty's intended object and purpose, treaty benefits should apply to the income of the entity based on the member's entitlement. The commentaries then go on to say that the relief can nonetheless be delivered at the entity level. The OECD Commentary may have a good reason for not wanting to conclude one way or the other on whether the treaty so applies because the entity is resident for treaty purposes or because the income is that of the member for treaty purposes. Given the vastly different legal and tax régimes represented by the OECD, this Court cannot guess what the motivating reasons for this diplomatic ambiguity are and no representative of Canada testified at this trial. However, this Court finds it easier to discern how Canada and the US can be presumed to have the US Treaty so apply given that they subsequently addressed the issue in the Fifth Protocol Amendments and the Technical Explanation thereto. While Canada and the US try to walk both lines – in the treaty text not treating the entity as a resident because it is not liable to tax yet acknowledging their intention of applying the text as if the LLC was a resident – having forced this matter to court, Canada can perhaps no longer leave it ambiguous. Since this Court has to decide whether TD LLC is a resident of the United States and liable to tax therein by reason of one of the enumerated or similar grounds, it concludes that it is. The Court concludes that implicit in the clear intention of the OECD countries, including Canada and the US, that treaty benefits be enjoyed by TD LLC in the present circumstances, and given the context of the Canadian and US tax régimes and the text of the US Treaty:

- TD LLC must be considered to be a resident of the US for purposes of the US Treaty otherwise the treaty could not apply;
- TD LLC must be considered to be liable to tax in the US by virtue of all of its income being fully and comprehensively taxed under the US Code albeit at the member level; and
- the income of TD LLC must be considered to be subject to full and comprehensive taxation under the US Code by reason of a criterion similar in nature to the enumerated grounds in Article IV, namely the place of incorporation of its member which is the very reason that TD LLC's income is subject to full taxation in the US.“

Diese vom kanadischen Gericht vorgenommene Differenzierung mag spitzfindig erscheinen, zumal im Ergebnis in der vorliegenden Konstellation die Abkommensvorteile auch zu gewähren gewesen wären, wenn das Gericht – entsprechend der OECD-Position – auf den in den USA ansässigen Gesellschafter der LLC abgestellt hätte. Überträgt man aber die vom Gericht gewählte Begründung auf die deutsche oder die österreichische Steuerrechtsordnung, können sich daraus erhebliche Konsequenzen ergeben: Eine Personengesellschaft mit Geschäftsleitung in Deutschland oder Österreich unterliegt in Deutschland oder Österreich auch dann einer „full taxation“ i. S. der Terminologie des kanadischen Urteils, wenn ihre Gesellschafter in anderen Staaten ansässig sind. Gilt die Geschäftsleitung in Deutschland oder Österreich nach nationalem Steuerrecht als Betriebsstätte¹⁰, dann sind dieser Be-

triebsstätte alle von ihr erwirtschafteten Einkünfte zuzurechnen, unabhängig davon, ob sie aus dem In- oder dem Ausland stammen. Bloß Einkünfte, die einer im Ausland gelegenen weiteren Betriebsstätte der Personengesellschaft zuzurechnen sind, werden möglicherweise nicht erfasst. Die Behandlung derartiger Unterbetriebsstätten ist umstritten¹¹. Unterhält aber z. B. ein beschränkt steuerpflichtiges Bauunternehmen im Inland eine Betriebsstätte und errichtet das Unternehmen von dieser inländischen Betriebsstätte aus ein Bauwerk in einem Drittstaat, ohne die im inländischen Steuerrecht und im Abkommensrecht vorgesehenen zeitlichen Grenzen für Bauausführungen zu überschreiten, ist unbestritten, dass die dabei durch die Tätigkeit im Ausland erwirtschafteten Gewinne der inländischen Baubetriebsstätte zuzurechnen sind und der beschränkten Steuerpflicht unterliegen¹². Gehören zum Betriebsvermögen einer Betriebsstätte eines beschränkt Steuerpflichtigen Drittstaatsforderungen und -beteiligungen, sind die aus diesen Forderungen und Beteiligungen stammenden Zinsen und Dividenden Teil des inländischen Betriebsstättengewinns¹³. Auslandszinsen und -dividenden können somit im Rahmen der beschränkten Steuerpflicht erfasst werden. Jedenfalls erstrecken sich die Gewinne inländischer Personengesellschaften folglich nach deutschem und österreichischem Steuerrecht auch nicht bloß auf inländische Quellen. Dies ist die Folge der Belegenheit der Betriebsstätte im Inland, die in solchen Konstellationen damit auch als Anknüpfungspunkt für eine unter Art. 4 Abs. 1 OECD-MA fallende umfassende Besteuerung in Betracht kommt. Der Umstand, dass diese Steuer nicht bei der Personengesellschaft selbst, sondern beim in Deutschland entweder unbeschränkt oder beschränkt steuerpflichtigen Gesellschafter erhoben wird, würde der Auffassung des Canadian Tax Courts zufolge offenbar nicht schaden.

4. Urteil des Income Tax Appellate Tribunal (Mumbai) vom 16. 7. 2010

Das Income Tax Appellate Tribunal in Mumbai hat an die nur wenige Wochen zuvor ergangene kanadische Entscheidung angeknüpft¹⁴. Das Tribunal hatte den Fall der in Groß-

¹⁰ Vgl. für Deutschland § 12 AO; für Österreich § 29 Abs. 2 BAO.

¹¹ Greif/Fischer, Internationale Einkommensteuerprobleme bei Personengesellschaften – Deutscher Nationalbericht, in: IFA, Cahiers de Droit Fiscal International (CDFI), Vol. LXXXa (1995) 231 (241); Buciek, „Unterbetriebsstätte“ und Außensteuerrecht, in: Klein/Stihl/Wassermeyer (Hrsg.), Unternehmen Steuern, FS für Hans Flick, 1997, S. 647 (648 ff.); Tumpel, Die Beteiligung an einer Personengesellschaft als Betriebsstätte des Gesellschafters, in: Gassner/Lang/Lechner (Hrsg.), Die Betriebsstätte im Recht der Doppelbesteuerungsabkommen, 1998, S. 145 (151); Bendlinger, SWI 2000, 21; Gassner/Hofbauer, Die Unterbetriebsstätte, in: Gassner/Lang/Lechner/Schuch/Staringer (Hrsg.), Die beschränkte Steuerpflicht im Einkommen- und Körperschaftsteuerrecht, 2004, S. 85 (87); Lang, Die Unterbetriebsstätte im Abkommensrecht, in: Gocke/Gosch/Lang (Hrsg.), Körperschaftsteuer Internationales Steuerrecht Doppelbesteuerung, FS Franz Wassermeyer, 2005, S. 709 (713 ff.); Rosenberger, SWI 2005, 572 (572 ff.); ders., SWK 2007, 947 (947 f.).

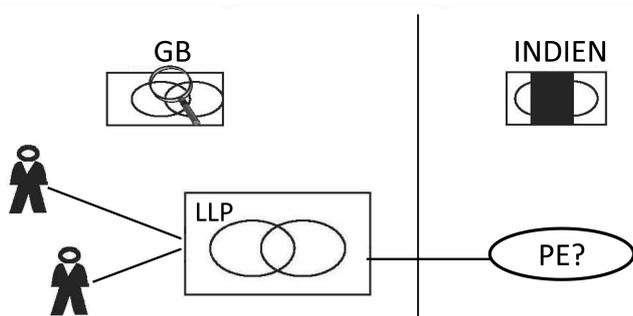
¹² Vgl. Buciek, (Fn. 11), S. 651.

¹³ So der dem EuGH-Urt. v. 21. 9. 1999, C-307/97, *Compagnie de Saint-Gobain*, Slg. 1999, I-6161, IStR 1999, 592, zugrundeliegende Ausgangsfall.

¹⁴ Income Tax Appellate Tribunal v. 16. 7. 2010.

AUFsätze

britannien errichteten Linklatters LLP zu entscheiden. Linklatters LLP hatte Einkünfte aus in Indien ausgeübter Beratung und es war zunächst bloß strittig, ob in Indien im Lichte des DBA UK – Indien eine abkommensrechtliche Betriebsstätte – allerdings nach einer weitgefassten und vom UN-Musterabkommen inspirierten Betriebsstättendefinition – vorlag und wie die der Betriebsstätte zuzurechnenden Gewinne ggf. zu ermitteln sind. Die Parteien gingen offenbar davon aus, dass die britische LLP, die in Indien als Steuersubjekt und in Großbritannien als transparent behandelt wurde, abkommensberechtig ist. Erst das Gericht selbst warf die Frage auf, ob sich Linklatters LLP selbst auf die Abkommensvorschriften berufen kann oder ob dies nur den Partnern selbst zusteht, und dann nur insoweit sie in Großbritannien ansässig sind.



Die zentralen Überlegungen des indischen Gerichts zur Ansässigkeit nach Art. 4 Abs. 1 OECD-MA lauten wie folgt: „The test of fiscal domicile is, as adopted in the international taxation, that a person is treated as fiscally domiciled in a tax jurisdiction in which it has a locality related attachment which leads to residence type taxation. The decisive factor of every type of domicile is a locality related attachment, such as a voting right for a person which again is based on where that person ordinarily resides. To ascertain fiscal domicile in the context of taxation, this locality related attachment has to have a further attribute i. e. it should be such as to lead to a full fledged taxation as a person resident in that tax jurisdiction is subjected to. The difficulty, however, arises when a tax jurisdiction does not exercise that right to tax – whether directly in respect of that category of persons, or even in general terms. It will be somewhat absurd to suggest that, in such situations, that category of persons will not have fiscal domicile anywhere. That is clearly an incongruous result. We must, therefore, apply the test of fiscal domicile in such a manner so as to lead to a reasonable result. In our humble understanding, as long as de facto entire income of the enterprise or the person is subjected to tax in that tax jurisdiction, whether directly or indirectly, the taxability test must be held to have been satisfied. Of course, the other possible approach to such a situation is that as long as the tax jurisdiction has the right to tax the entire income of the person resident there, whether or not such a right is exercised, the test of fiscal domicile should be satisfied. Viewed thus, all that matters is whether that tax jurisdiction has a right to tax or not; the actual levy of tax by the tax jurisdiction cannot govern whether a person has fiscal domicile in that jurisdiction or not. Having said that, we are

alive to the fact that this line of reasoning is diametrically opposed to the stand taken by the OECD in the matter, but, having carefully considered the stand of the OECD on this issue, we are not persuaded by the OECD stand on the matter, nor the Indian judicial precedents support that position.“

Das Gericht konnte hier auch auf eine Vorentscheidung verweisen, die zu in den Vereinigten Arabischen Emiraten wohnhaften Personen ergangen ist, die dort keiner Besteuerung unterlegen sind, die aber dennoch als abkommensberechtig angesehen wurden¹⁵: „It is (...) clear that taxability in one country is not sine qua non for availing relief under the treaty from taxability in the other courts. All that is necessary for this purpose is that the person should be liable to tax in the contracting State by reason of domicile, residence, place of management, place of incorporation for any other criterion of similar nature which essentially refers to the fiscal domicile of such a person. In other words, if fiscal domicile of a person is that person is actually liable to pay tax in that country, he is to be treated as resident of that contracting State. The expression ‚liable to tax‘ is not to read in isolation but in conjunction with the words immediately following it i. e. ‚by reason of domicile, residence, place of management, place of incorporation (...) etc. are no more than examples of locality related attachments which attract, residence type taxation, that ‚person‘ is to be treated as resident and this status of being a ‚resident‘ of the Contracting State is independent of the activity of tax on that person. Viewed in this perspective, we are of the considered opinion that being liable to tax in the Contracting State by the virtue of an existing legal provision but would also cover the cases where that other Contracting State has the right to tax such persons irrespective of whether or not such a right is exercised by the Contracting State.“

Das indische Gericht hat sich ausführlich mit Urteilen in Großbritannien und den Niederlanden beschäftigt und sich im Ergebnis weitgehend der bereits erwähnten Auffassung des Kanadischen Tax Courts angeschlossen: „In view of the above discussions, as also bearing in mind the entirety of the case, we hold that the assessee was indeed eligible to the benefits of India UK tax treaty, as long as entire profits of the partnership firm are taxed in UK – whether in the hands of the partnership firm though the taxable income is determined in relation to the personal characteristics of the partners, or in the hands of the partners directly.“

Dem Urteil zufolge kann somit ein Rechtsträger im Quellenstaat auch dann abkommensberechtig sein, wenn er in seinem Errichtungsstaat als transparent erachtet wird. Von der im OECD-Partnership-Report vertretenen Auffassung ließ sich das Tribunal nicht überzeugen. Das Urteil steht allerdings auch nicht völlig auf dem Boden der einleitend dargelegten alternativen Auffassung: Zwar erachtet das Tribunal in Mumbai jenen Rechtsträger auch für Zwecke des Quellenstaates als ansässig, dem nach dem Recht des Quellenstaates Steuersubjektivität zukommt. Es macht aber dann doch die Abkommensberechtigung davon abhängig, dass im Errichtungsstaat des Rechtsträgers besteuert wird, wenn auch nicht notwendigerweise bei ihm selbst.

¹⁵ ADIT vs Green Emirates Shipping and Travells (100 ITD 203).

AUFsätze

5. Würdigung

Für alle drei Gerichte gilt, dass sie sich bei der Auslegung der DBA nicht an die im OECD-Partnership-Report und im OECD-Kommentar enthaltene Auffassung gebunden erachteten und eigenständige Lösungen und Begründungen wählten. Beim referierten indischen Urteil ist dies weniger überraschend: Lediglich einer der beiden Vertragsstaaten des DBA Großbritannien-Indien ist OECD-Mitglied. Allerdings haben auch das kanadische und italienische Gericht bei der Auslegung der DBA Kanada-USA und Italien-Japan eine vom OECD-Partnership-Report abweichende Position vertreten. Dogmatisch ist dies aber überzeugend, da die in Rede stehenden Abkommen vor Veröffentlichung des OECD-Partnership-Reports und der einschlägigen Passagen des OECD-Kommentars abgeschlossen wurden und selbst bei neueren Abkommen der OECD-Kommentar nicht das alleine maßgebende Auslegungsmaterial darstellt¹⁶. Das kanadische und das indische Gericht gehen mit der OECD-Auffassung auch souverän um, indem sie sich mit den Argumenten auseinandersetzen, ihnen folgen, wo sie dies für überzeugend halten, und

16 Ellis, IBFD Bulletin 2000, 618; Avery Jones, IBFD Bulletin 2002, 103; Lang/Brugger, Australian Tax Forum 2008, 95 (101 f.); zur Auslegung von DBA siehe Vogel/Prokisch, Die Auslegung von Doppelbesteuerungsabkommen – Generalbericht, in: IFA, Cahiers de Droit Fiscal International (CDFI), Vol. LXXVIIIa (1993).

ihnen die Gefolgschaft versagen, wo sie nicht überzeugend sind. Gerade im indischen Urteil wird dies besonders deutlich, wo der OECD-Kommentar und die Schriften von Klaus Vogel in einem Atemzug genannt sind. Für die OECD und das Schrifttum gelten in gleicher Weise, dass die vom OECD-Steuerausschuss und von Autoren vertretenen Auffassungen nur nach Maßgabe ihrer Überzeugungskraft, aber nicht aufgrund anderer Autorität relevant sind. Das italienische Urteil fällt demgegenüber ab, da sich das Gericht gar nicht mit der von der OECD vertretenen Position beschäftigt. Eine Darlegung der Gründe, warum das Gericht die OECD-Auffassung verworfen hat, wäre wünschenswert gewesen. In vielfacher Hinsicht vorbildhaft ist das indische Urteil, das sich nicht nur mit den von der OECD vertretenen Positionen auseinandersetzt, sondern auch mit internationalem Schrifttum und Gerichtsurteilen aus anderen Kontinenten. Mitunter stehen deutschsprachige Gerichte im Vergleich dazu noch ein wenig zurück. Gerade in jüngster Zeit ist aber zumindest dem BFH ein souveräner Umgang mit den im OECD-Kommentar vertretenen Auffassungen zu attestieren, mit denen sich das Gericht beschäftigt, aber an die es sich nicht gebunden erachtet¹⁷.

17 Vgl. z. B. BFH v. 19. 5. 2010, I B 191/09; IStR 2010, 530 m. Anm. Wassermeyer.

Aktuelle Entwicklungen bei der Betriebsstättenbegründung – Renaissance des Kommissionärsmodells?

Von Dr. Stephan Rasch, München*

Mit der Entscheidung des französischen Conseil d'État vom 31. 3. 2010¹ in der Rechtssache *Zimmer* wurde die Diskussion, ob die Tätigkeit eines Kommissionärs nach Abkommensrecht eine Betriebsstätte begründen kann, neu entfacht. Die Diskussion in der Literatur dazu ist nicht ganz neu. Allerdings kann die Entscheidung durchaus Relevanz für die Beurteilung von Prinzipalstrukturen und dort für die Frage haben, ob die Vertriebstätigkeit eines Kommissionärs im Konzernverbund eine Betriebsstätte begründen kann. Die Diskussion ist vor dem Hintergrund des aktuellen Urteils, aber auch der Diskussion der Funktionsverlagerung von Interesse. Des Weiteren ist die Haltung der Finanzverwaltungen weltweit unklar, die sich in der Folge des erstinstanzlichen Urteils in dem Fall *Zimmer* zurückhaltend geäußert hatten².

* Dr. Stephan Rasch ist Rechtsanwalt und Fachanwalt für Steuerrecht, Partner der Transfer Pricing Service Line von Deloitte am Standort München.

1 Vgl. Conseil d'État v. 31. 3. 2010, Nr. 304715, abrufbar unter: <http://www.conseil-etat.fr/cde/fr/base-de-jurisprudence/>, vgl. auch International Tax Law Report 2010, 739 ff. sowie Ditz, IStR 2010, 553, 554 und Andresen, Commissionaire Agency Permanent Establishment Structures, in: IBFD, International Transfer Pricing Journal 2010, Volume 17, no. 5. Der Conseil d'État ist das oberste französische Gericht in der Verwaltungsgerichtsbarkeit (*jurisdiction administrative*).

1. Einleitung

Mit der Entscheidung in der Rechtssache *Zimmer* hat das oberste französische Verwaltungsgericht eine Problematik behandelt, die große Bedeutung für internationale Unternehmensgruppen und deren Vertriebssysteme hat und damit weit über die Grenzen Frankreichs hinaus Beachtung findet. Das Urteil beschäftigt sich mit Kommissionärsmodellen, in denen eine Vertriebsgesellschaft die Produkte im eigenen Namen verkauft, dabei aber für Rechnung eines Prinzipals (= Kommittenten) handelt. Viele Unternehmensgruppen haben in der Vergangenheit auf Kommissionärsmodelle gesetzt, um sich operative Vorteile zu Nutze zu machen. So ist etwa die Anzahl der erforderlichen Abrechnungsvorgänge im Kommissionärsmodell erheblich gegenüber einer Eigenhändlerstruktur reduziert und cet. par. sollten die Anforderungen an das Verrechnungspreissystem ebenfalls vereinfacht werden. Für US-Gruppen kann ein Kommissionärsmodell, in dem der Kommissionär kein Eigentum an den Gütern innehat, für Zwecke der Subpart F-Planung (Hinzurechnungsbesteuerung) hilfreich sein, da der Prinzipal in diesem Fall möglicherweise keine Transaktionen mit verbundenen Unternehmen hat.

In den vergangenen Jahren haben die Finanzverwaltungen weltweit die französische Entscheidung in dieser Sache in den Vorinstanzen³ mit großem Interesse verfolgt. Dement-