

Mitbegründer: Dr. Hans Flick, Dr. Wilfried Dann. Ständige Mitarbeiter: Dr. Klaus-Dieter Borchardt, Europäische Kommission, Brüssel; Dr. Roland Felkai, Steuerberater, Rödl & Partner, Budapest; Hans F. W. Flick, CPA, KPMG, Chicago; Hans Galavazi, Freshfields, Amsterdam; Dr. Pierre-Olivier Gehriger, KPMG, Zürich; Albrecht Hagert, KPMG Wideri, Helsinki; Dr. Hartmut Hahn, MinRat, Erfurt; Charles Kern, Expert comptable, FIBA, Straßburg; Andreas Kolb, Rechtsanwalt, eidg. Steuerverwaltung, Bern; Dr. Helmut Krabbe, MinRat, Bonn; Dr. Eduard Lobis, Dottore Commercialista, Revisore Contabile, Mailand; Prof. Dr. Helmut Loukota, MinRat, Wien; Prof. em. Leif Mutén, Stockholm; Manfred Naumann, RegDir, Berlin; Dr. Rosemarie Portner, LL.M., Rechtsanwältin, Meilicke Hoffmann & Partner, Bonn; Anno Rainer, Rechtsanwalt, Deloitte & Touche, Brüssel und München; Bart Rubbens, Loyens & Loeff, Frankfurt a. M.; Prof. DDr. Hans Georg Ruppe, Graz; Prof. Dr. Christian Schmidt, Steuerberater, Rödl & Partner, Georg-Simon-Ohm-FH Nürnberg; Dr. Peter Urbatsch, LL.M., MBA, Mülheim a. d. Ruhr; Lucie Vorlíčková, LL.M., Vorlíčková & Leitner, Prag; Michael Wichmann, RegDir, Berlin; Ulrich Wolff, LL.M., MinRat, Berlin

## STEUERRECHT

### AUFSÄTZE

Prof. Dr. Michael Lang, Wien, Prof. Dr. Jürgen Lüdicke, Hamburg, und Peter Riedweg, Zürich\*

## Steueranrechnung und Betriebsstättendiskriminierungsverbot der DBA bei Dreieckssachverhalten

Dreieckssachverhalte werfen häufig schwierige Fragen auf, deren Antwort sich weder dem nationalen Steuerrecht noch den DBA ohne weiteres entnehmen lässt. Sie treten insbesondere auf, wenn in einer ausländischen Betriebsstätte Einkünfte aus Drittstaaten erzielt werden<sup>1</sup>. Der nachfolgende Beitrag untersucht exemplarisch einige ausgewählte Problembereiche im Verhältnis zwischen Deutschland, Österreich und der Schweiz. Er ist auf Anregung des gemeinsamen Steueraussschusses D-A-CH der Bundessteuerberaterkammer, der Kammer der Wirtschaftstreuhänder und der Schweizerischen Treuhand-Kammer entstanden.\*\*

### 1. Ausgangssachverhalt

Grenzüberschreitende Sachverhalte spielen in der wirtschaftlichen Praxis im Zeitalter der nach wie vor steigenden Mobilität eine immer größer werdende Rolle. Häufig sind nicht nur zwei, sondern sogar drei oder mehr Staaten involviert. Der Schutz vor Mehrfachbesteuerung wird aber nach wie vor durch das Netz der bilateralen DBA gewährleistet. Aus dem Zusammenspiel verschiedener nationaler Rechtsordnungen und mehrerer bilateraler DBA ergeben sich interessante Rechtsfragen. Exemplarisch soll dies anhand eines konkreten Sachverhaltes aufgezeigt werden:

Ein Steuerpflichtiger hat seinen ausschließlichen Wohnsitz und seinen gewöhnlichen Aufenthalt in Deutschland. Dort ist er auch im Rahmen eines Einzelunternehmens tätig. Dieses Einzelunternehmen erwirtschaftet im relevanten Kalenderjahr einen nach deutschem Steuerrecht ermittelten Gewinn von € 10 000 000,00. Der Steuerpflichtige verfügt auch in der Schweiz über eine Geschäftsstelle, die sowohl nach den Kriterien des originär innerstaatlichen Steuerrechts der Schweiz als auch nach allen in Betracht kommenden DBA die Voraussetzungen für eine Betriebsstätte erfüllt. Diese Betriebsstätte erwirtschaftet

10 % des Gewinns des Gesamtunternehmens, also € 1 000 000,00, wobei der Einfachheit halber unterstellt werden soll, dass die Gewinnermittlung nach deutschem und nach schweizerischem Steuerrecht übereinstimmend erfolgt. Zum Betriebsvermögen der schweizerischen Betriebsstätte gehören auch Aktien an einer österreichischen Aktiengesellschaft. Unterstellt sei, dass die Aktien in einem funktionalen Zusammenhang mit der Tätigkeit der Betriebsstätte stehen. Dieses Aktienvermögen trägt mit Dividenden i. d. H. von € 100 000,00 zum schweizerischen Betriebsstättengewinn bei. Über darüber hinausgehende Einkünfte verfügt der Steuerpflichtige nicht.

Nachfolgend wird dargestellt, welche Konsequenzen sich für diese Fallkonstellation aus den zwischen Deutschland, Österreich und der Schweiz geschlossenen DBA ergeben.

### 2. Die Anwendung des DBA Deutschland-Schweiz

Auf den vorliegenden Sachverhalt ist das DBA zwischen Deutschland und der Schweiz anwendbar. Der Steuerpflichtige ist in Deutschland unbeschränkt steuerpflichtig und erfüllt folglich die Ansässigkeitsvoraussetzungen nach Art. 4 Abs. 1 des DBA Deutschland-Schweiz. Da das DBA zwischen Deutschland

\*) Prof. Michael Lang ist Vorstand des Instituts für Österreichisches und Internationales Steuerrecht der WU Wien; Prof. Jürgen Lüdicke ist Rechtsanwalt, Steuerberater und Partner bei Pricewaterhouse Coopers, Hamburg und Professor am IFS der Universität Hamburg; Peter Riedweg ist eidg. dipl. Steuerexperte und Wirtschaftsprüfer, Partner Homburger Rechtsanwälte, Zürich.

\*\* ) Der identische Beitrag erscheint Anfang 2006 im Schweizerischen Treuhand-Verlag.

1) Vgl. bspw. den OECD-Bericht zu „Triangular Cases“, Issues in International Taxation, Nr. 4 (1992), Model Tax Convention, Four Related Studies; ferner Helde, Dreiecksverhältnisse im Internationalen Steuerrecht unter Beteiligung einer Betriebsstätte, Köln 2000, passim.

## AUFsätze

und der Schweiz auch auf die Einkommensteuer anwendbar ist, sind auch in sachlicher Hinsicht die Anwendungsvoraussetzungen des Abkommens gegeben.

Liegen Unternehmensgewinne vor, ist Art. 7 DBA Deutschland-Schweiz anwendbar. Die in der schweizerischen Betriebsstätte erzielten Einkünfte können danach in der Schweiz besteuert werden<sup>2</sup>. Die Freistellung dieser Einkünfte in Deutschland steht – zusätzlich zu den nach dem OECD-MA maßgebenden Kriterien – auch unter der Voraussetzung des Aktivitätsvorbehalts<sup>3</sup>. Ist diese Voraussetzung erfüllt, steht das Besteuerungsrecht für die schweizerischen Betriebsstätteinkünfte ausschließlich der Schweiz zu. Nach Art. 24 Abs. 1 Nr. 1 lit. a DBA Deutschland-Schweiz sind die Einkünfte in Deutschland von der Einkommensteuer – unter Anwendung des Progressionsvorbehalts – freizustellen.

Art. 7 Abs. 2 DBA Deutschland-Schweiz ist auch für die österreichischen Dividenden, die der schweizerischen Betriebsstätte zugeordnet sind, anwendbar. Zwar geht die Dividendenregelung des Art. 10 DBA Deutschland-Schweiz auf Grund der in Art. 7 Abs. 8 des Abkommens enthaltenen Subsidiaritätsklausel der Regelung über Unternehmensgewinne vor. Allerdings ist die Dividendenregelung nicht anwendbar, da sie nur zum Tragen kommt, wenn die Dividenden aus dem anderen Vertragsstaat, also der Schweiz stammen. Dies setzt voraus, dass sie von einer in der Schweiz ansässigen Gesellschaft bezahlt werden. Handelt es sich aber um Aktien an einer österreichischen Aktiengesellschaft, ist diese Voraussetzung nicht erfüllt, sodass Art. 7 DBA Deutschland-Schweiz nicht verdrängt wird. Nach der Rechtsprechung des deutschen BFH fallen die aus einem Drittstaat – wie Österreich – stammenden Dividenden zwar unter Art. 21 DBA Deutschland-Schweiz, doch gilt offenbar der Betriebsstättenvorbehalt des Art. 10 Abs. 5 DBA Deutschland-Schweiz dennoch entsprechend, sodass es auch nach dieser Auffassung bei der Anwendung des Art. 7 DBA Deutschland-Schweiz bleibt, wenn die Aktien tatsächlich zur Betriebsstätte in der Schweiz gehören<sup>4</sup>.

In gewisser Fortentwicklung<sup>5</sup> seiner Rechtsprechung hat der deutsche BFH allerdings im Jahr 2002 in einem ähnlich gelagerten Fall geurteilt, dass damit noch nicht entschieden sei, ob Deutschland als Ansässigkeitsstaat diesen Teil des schweizerischen Betriebsstättengewinns gemäß Art. 24 Abs. 1 Nr. 1 lit. a des Abkommens freistellen müsse<sup>6</sup>. Hierfür sei vielmehr erforderlich, dass die fraglichen Einkünfte keine passiven Einkünfte i. S. dieser Vorschrift darstellten. Sie müssten sich den in der Vorschrift aufgelisteten aktiven Tätigkeitserfordernissen zuordnen lassen. Dies sei indessen nicht der Fall: „Sie teilen nicht die danach festgestellte tatsächliche funktionale Zuordnung der Beteiligung, sondern sind hiervon als eigenständige passive Einkünfte zu unterscheiden, die keiner der aufgeführten aktiven Betätigungen unterfallen“<sup>7</sup>.

Die Doppelbesteuerung wird in Bezug auf die im Betriebsstättengewinn enthaltenen Dividenden aus Österreich als Folge dieser Rechtsprechung nicht durch Freistellung vermieden, sondern gemäß Art. 24 Abs. 1 Nr. 2 DBA Deutschland-Schweiz durch Anrechnung der schweizerischen Steuer nach Maßgabe der Vorschriften des deutschen Rechts über die Anrechnung ausländischer Steuern auf den Teil der deutschen Steuer, der auf diese Einkünfte entfällt<sup>8</sup>. Die Anrechnung ist freilich begrenzt auf die in Übereinstimmung mit dem Abkommen erhobene und nicht zu erstattende schweizerische Steuer<sup>9</sup>.

### 3. DBA Deutschland-Österreich

Auf den vorliegenden Sachverhalt ist auch das DBA Deutschland-Österreich anwendbar. Auf Grund der unbeschränkten Steuerpflicht in Deutschland ist Deutschland auch im Verhältnis zu Österreich der Ansässigkeitsstaat. Die persönlichen Vorausset-

zungen für die Abkommensanwendung nach Art. 4 Abs. 1 DBA Deutschland-Österreich sind somit erfüllt. In sachlicher Hinsicht fällt die Einkommensteuer nach Art. 2 unter den Anwendungsbereich des DBA Deutschland-Österreich, so dass auch diese Voraussetzung gegeben ist.

Maßgebende Verteilungsnorm ist im Verhältnis zwischen Deutschland und Österreich der Dividendenartikel. Die Dividendenregelung des Art. 10 DBA Deutschland-Österreich hat auf Grund der Subsidiaritätsklausel des Art. 7 Abs. 8 auch Vorrang vor den Regelungen über Unternehmensgewinne (Art. 7 DBA Deutschland-Österreich). Die Definition des Art. 10 Abs. 3 DBA Deutschland-Österreich ist anwendbar: Der Ansässigkeitsstaat der die Dividenden auszahlenden Gesellschaft ist Österreich. Nach Art. 10 Abs. 2 lit. b ist Österreich verpflichtet, die nach originär innerstaatlichem Recht vorgesehene Kapitalertragsteuer von 25 % auf 15 % zu reduzieren.

Nach Art. 23 Abs. 1 lit. b sublit. aa trifft Deutschland die Verpflichtung, die österreichische Quellensteuer i. d. H. von 15 % auf die deutsche Einkommensteuer anzurechnen. Diese Verpflichtung ergibt sich unmittelbar aus dem DBA Deutschland-Österreich, auch wenn Einzelheiten der Anrechnung im DBA selbst nicht geregelt sind und insoweit auf das nationale Steuerrecht – hier § 34c Abs. 1 EStG – zurückzugreifen ist. Die Verpflichtung besteht somit unabhängig von der umstrittenen Frage, ob Deutschland auch in einem Nicht-DBA-Fall gemäß § 34c Abs. 1 EStG zur Anrechnung derartiger Steuern verpflichtet ist. Es handelt sich um das Problem der sog. Drittstaatssteuern, d. h. Steuern, welche von einem dritten Staat auf Einkünfte erhoben werden, die in einer ausländischen Betriebsstätte anfallen. Die deutsche Finanzverwaltung lehnt die Anrechnung solcher Drittstaatssteuern – soweit ersichtlich – mit der Begründung ab, die fraglichen Einkünfte „stammen“ nicht aus dem Drittstaat, sondern aus dem Staat der Betriebsstätte<sup>10</sup>. Auf einen DBA-Fall darf diese Auffassung keineswegs übertragen werden. Denn die Frage, ob Einkünfte i. S. des § 34c Abs. 1 EStG aus einem bestimmten Staat „stammen“, wird durch das DBA für die von ihm erfassten Einkünfte bejahend beantwortet.

Die Anrechnung hat im Einzelnen unter Beachtung der Vorschriften des deutschen Steuerrechts zu erfolgen. Dies führt dazu, dass der Anrechnungshöchstbetrag zu beachten ist. Sofern der Unternehmer keine anderweitigen Verluste hat, übersteigt die auf die steuerpflichtige Hälfte (§ 3 Nr. 40 EStG) der Dividenden entfallende deutsche Einkommensteuer die österreichische Kapitalertragsteuer. Dies gilt allerdings nur, sofern die Dividenden gemäß der oben dargestellten neueren Rechtsprechung des BFH

2) Annahme: Der Gewinn der Betriebsstätte wird nach der direkten Gewinnabgrenzungsmethode ermittelt.

3) Art. 24 Abs. 1 Nr. 1 lit. a Satz 1 DBA Deutschland-Schweiz; näher Scherrer, in: Debatin/Wassermeyer (Hrsg.), DBA, DBA Deutschland-Schweiz Art. 24 Rn. 60 ff.

4) BFH v. 30. 8. 1995, BStBl II 1996, 563 ff.; ISrSt 1996, 81 f.

5) Vgl. dazu die Diskussion zwischen Wassermeyer und Lüdicke (Hrsg.), Besteuerungspraxis bei grenzüberschreitender Tätigkeit, Köln 2003, S. 208 ff.

6) BFH v. 7. 8. 2002, BStBl II 2002, 848 ff.; ISrSt 2002, 775 ff.

7) BFH v. 7. 8. 2002, BStBl II 2002, 848 (849 f.).

8) Auf Grund des funktionalen Zusammenhangs der Aktien mit der schweizerischen Betriebsstätte ließe sich aus schweizerischer Sicht auch eine Freistellung dieser Dividendeneinkünfte begründen (vgl. Jakob, Freistellungs- und Anrechnungsmethode – Anmerkungen zu Urteilen des Bundesfinanzhofs zur sog. Aktivitätsklausel gemäß Art. 24 Abs. 1 Ziff. 1 Buchst. a Satz 1 DBA Deutschland-Schweiz, in FS Walter Ryser, Bern 2005, S. 215 ff. mit weiteren Literaturhinweisen).

9) So ausdrücklich Art. 24 Abs. 1 Nr. 2 DBA Deutschland-Schweiz.

10) Vgl. Krabbe, Berücksichtigung ausländischer Steuern vom Einkommen bei der deutschen Besteuerung, BB 1980, 1146 (1148); Fischer, in: Lüdicke, Besteuerungspraxis bei grenzüberschreitender Tätigkeit (Fn. 5), S. 195, sowie die Diskussionsbeiträge von Wassermeyer und Lüdicke (Fn. 5), 217 ff.

## AUFsätze

trotz Zugehörigkeit der Aktien zu der schweizerischen Betriebsstätte wegen fehlender Aktivität nicht freizustellen sind. Folgt man dieser Rechtsprechung nicht, liefe die nach dem DBA Deutschland-Österreich vorgesehene Verpflichtung zur Anrechnung auf Grund des Anrechnungshöchstbetrages im Ergebnis leer, weil auf die Dividende keine deutsche Steuer entfiele.

Problematisch und ungeklärt ist die weitere Frage, in welchem Verhältnis die Anrechnung der österreichischen Kapitalertragsteuer zur Anrechnung der schweizerischen Steuer, soweit sie auf die österreichische Dividende entfällt, steht. Es geht mithin um die Anrechnung der Steuern zweier Staaten auf dieselben Einkünfte. Im wirtschaftlichen Ergebnis ist die Frage immer dann von Belang, wenn die Steuern beider Staaten insgesamt die deutsche Steuer übersteigen, welche auf die fraglichen Einkünfte entfällt. Da Deutschland sich in § 34c Abs. 1 EStG für die sog. per country limitation entschieden hat, liegt es nahe, die Höchstbetragsberechnung in Bezug auf die österreichische und die schweizerische Steuer jeweils getrennt und unabhängig voneinander durchzuführen. Dieses Vorgehen könnte allerdings je nach Höhe der beiden ausländischen Steuern zur Folge haben, dass die Summe der nach beiden DBA anrechenbaren ausländischen Steuern den Betrag der deutschen Steuer übersteigt. Nach *Wassermeyer* ist es sogar denkbar, dass in derartigen Konstellationen mehr ausländische Steuern anzurechnen sind, als deutsche Steuer auf die fraglichen Einkünfte entfällt<sup>11</sup> – ein letztlich eigenartiges Ergebnis<sup>12</sup>.

#### 4. DBA Schweiz-Österreich

Das DBA Schweiz-Österreich kennt ebenfalls eine Art. 10 OECD-MA nachgebildete Vorschrift für Dividenden. Dieser Vorschrift zufolge ist das Besteuerungsrecht des Quellenstaates auf 15 % reduziert, während der Ansässigkeitsstaat sein Besteuerungsrecht bewahrt und verpflichtet ist, die im anderen Staat erhobene Quellensteuer anzurechnen.

Im vorliegenden Sachverhalt scheint dies aber ohne Bedeutung zu sein: Die Existenz einer bloßen Betriebsstätte berechtigt nicht zur Anwendung eines DBA. Erforderlich ist nach Art. 1 des DBA Schweiz-Österreich die Ansässigkeit in zumindest einem der beiden Vertragsstaaten. Im Falle des Steuerpflichtigen, der seinen ausschließlichen Wohnsitz und seinen gewöhnlichen Aufenthalt in Deutschland hat und in der Schweiz lediglich über eine Betriebsstätte verfügt und aus Österreich bloß Dividenden bezieht, ist diese Voraussetzung im Verhältnis zwischen der Schweiz und Österreich aber nicht gegeben. Die Anwendung des Abkommens scheidet daher an der persönlichen Anwendungsvoraussetzung. Folglich scheint es dabei zu bleiben, dass die aus Österreich stammenden Dividenden sowohl zu 15 % in Österreich als auch als Bestandteil des schweizerischen Betriebsstättengewinns in der Schweiz besteuert werden können. Die insoweit bestehende Doppelbesteuerung ist auf den ersten Blick nicht beherrschbar. Die Rechtsgrundlage für den Anspruch auf Steueranrechnung besteht schweizerischerseits nur in dem einzelnen von der Schweiz abgeschlossenen DBA<sup>13</sup>. Eine innerstaatliche eigenständige Gesetzesgrundlage für die Anrechnung ausländischer Steuern kennt das schweizerische Steuerrecht nicht.

#### 5. Das Betriebsstättendiskriminierungsverbot des DBA Deutschland-Schweiz

Zu beachten ist jedoch das im DBA Deutschland-Schweiz in Art. 25 Abs. 2 enthaltene und Art. 24 Abs. 3 OECD-MA entsprechende Betriebsstättendiskriminierungsverbot: Nach dieser Vorschrift darf die Besteuerung einer Betriebsstätte, die ein Unternehmen eines Vertragsstaats im anderen Vertragsstaat hat, im

anderen Vertragsstaat nicht ungünstiger sein als die Besteuerung von Unternehmen des anderen Staates, die die gleiche Tätigkeit ausüben. Dies bedeutet, dass das deutsche Unternehmen in Hinblick auf seine schweizerischen Betriebsstätteneinkünfte nicht ungünstiger besteuert werden darf als ein in der Schweiz ansässiges Unternehmen. Ein in der Schweiz ansässiger Einzelunternehmer würde aber zweifellos nach Art. 1 und Art. 4 Abs. 1 die Vorteile des DBA Schweiz-Österreich in Anspruch nehmen können. Würde also nicht die schweizerische Betriebsstätte eines deutschen Unternehmens vorliegen, sondern ein in der Schweiz ansässiges Unternehmen, würde das DBA Schweiz-Österreich die Schweiz dazu verpflichten, die österreichische Quellensteuer i. d. H. von 15 % anzurechnen. Dementsprechend würde sich die auf die schweizerische Betriebsstätte entfallende Steuerbelastung reduzieren.

Eindeutig ist, dass das Betriebsstättendiskriminierungsverbot des DBA Deutschland-Schweiz Diskriminierungen ausschließt, die auf Grund des originär innerstaatlichen Rechts gegeben sind. Nicht völlig unumstritten – und von der derzeitigen Fassung des OECD-Kommentars ausdrücklich offen gelassen<sup>14</sup> – ist die Frage, ob diese Regelungen auch jene Diskriminierungen verbieten, die sich auf Grund der Nichtanwendbarkeit eines DBA mit einem Drittstaat ergeben<sup>15</sup>: Am 9. 8. 1985 verweigerte das FG Hamburg<sup>16</sup> noch die Anwendung eines Drittstaatsabkommens auf beschränkt Steuerpflichtige auf Grundlage eines Betriebsstättendiskriminierungsverbotes: Es ging um eine japanische Kapitalgesellschaft, die in Deutschland eine Betriebsstätte unterhielt, der wiederum Zinsen aus Argentinien und Brasilien zuzuordnen waren. Das FG Hamburg verweigerte die – in den jeweiligen DBA für in Deutschland Ansässige vorgesehene – Anrechnung argentinischer und brasilianischer Quellensteuern auf die deutsche Körperschaftsteuer im Wesentlichen mit dem Argument, dass die argentinische und brasilianische Quellensteuer ohnehin nach Art. 69 des japanischen KStG und nach dem DBA Japan-Brasilien auf die japanische Körperschaftsteuer angerechnet werden konnten.

Das FG Hamburg verkannte den Sinn des Diskriminierungsverbotes<sup>17</sup>: Ziel der Regelung ist es, im *Betriebsstättenstaat* Diskriminierungen zu verhindern. Daher kann ein Steuervorteil in einem anderen Staat eine Diskriminierung im ersten Staat nicht rechtfertigen. Auch geht es dem Betriebsstättendiskriminierungsverbot nicht um die Vermeidung von Doppelbesteuerung, sondern um die Gleichbehandlung von ausländischen Unternehmen mit Betriebsstätten im Inland und inländischen Unternehmen. Daher kann eine Doppelanrechnung von Einkünften – in Deutschland und in Japan – im Hinblick auf die Zielsetzung der Regelung auch nicht als überschießend angesehen werden. Vor allem aber hätte von der Doppelanrechnung der argentinischen und brasilianischen Quellensteuern sowohl auf die deutsche als

11) *Wassermeyer*, in: Lüdicke (Fn. 5), S. 219.

12) Vgl. schon die Diskussionsbeiträge von *Wassermeyer* und *Lüdicke*, in: Lüdicke (Fn. 5), a. a. O., S. 218 f.

13) Verordnung des Bundesrates v. 22. 8. 1967 über die pauschale Steueranrechnung (SR 672.201) sowie Kreisschreiben der ESTV v. 6. 6. 2001, ASA 70, 183 ff.

14) Kommentar des OECD-Steuer Ausschusses zu Art. 24 Rn. 52 i. d. F. von 1992; die bei Abschluss des DBA Deutschland-Schweiz maßgebende Fassung des Kommentars von 1963 enthielt keine ausdrückliche Aussage zu der Problematik; die – insoweit unmaßgebliche – Fassung von 1977 schloss in Rn. 54 die Anwendung von Drittstaatsabkommen auf Grund der Diskriminierungsklausel aus.

15) Dazu z. B. *Rust*, in: Vogel/Lehner (Hrsg.), DBA-Komm., 4. Aufl., München 2003, Art. 24 Rz. 114 ff.

16) EFG 1985, 63.

17) Ablehnend auch *Fischer-Zernin*, in: Becker/Höppner/Grotherr/Kropfen (Hrsg.), DBA-Komm., Art. 24 Rn. 17; *Schaumburg*, Internationales Steuerrecht, 2. Aufl., Köln 1998, S. 102; *Rust*, in: Vogel/Lehner, (Fn. 15), Art. 24 Rn. 116 f.

## AUFsätze

auch auf die japanische Quellensteuer keineswegs die japanische Gesellschaft profitiert: Nach dem – jedenfalls anwendbaren – DBA Deutschland-Japan war nämlich die auf die deutsche Betriebsstätte entfallende Körperschaftsteuer auf die japanische Körperschaftsteuer anrechenbar. Im Falle der Anrechnung der Drittstaatsquellensteuern auf die deutsche Körperschaftsteuer hätte sich zwar die deutsche Körperschaftsteuer reduziert, umgekehrt wäre aber folglich ein geringerer deutscher Steuerbetrag auf die japanische Quellensteuer anzurechnen gewesen. Unter der Voraussetzung, dass die japanische Steuerbelastung zumindest so hoch wie die deutsche Steuerbelastung war, hätte sich die Anrechnung der Drittstaatsquellensteuern in Deutschland zu Gunsten des japanischen Fiskus – und nicht zu Gunsten der japanischen Gesellschaft – ausgewirkt. Der japanische Fiskus hätte sich sogar auf den Standpunkt stellen können, dass nur der um die Drittstaatsquellensteuer reduzierte Betrag an deutscher Körperschaftsteuer auf die japanische Körperschaftsteuer angerechnet werden kann, da nur dieser Betrag an deutscher Steuer in Übereinstimmung mit dem Abkommen – nämlich dem Diskriminierungsverbot des Abkommens – erhoben wurde.

Der Wortlaut des Betriebsstätdiskriminierungsverbotes lässt jedenfalls nicht erkennen, dass die Vorschrift nur Schutz vor nach originär innerstaatlichem Recht begründeten Diskriminierungen, nicht aber vor Diskriminierungen, die auf das Abkommensrecht zurückzuführen sind, gebieten würde. Ebenso wenig wäre es mit Ziel und Zweck des Diskriminierungsverbotes vereinbar, wenn einer der Vertragsstaaten den Anwendungsbereich des Diskriminierungsverbotes alleine dadurch unterlaufen könnte, dass er eine Diskriminierung nicht in seinem originär innerstaatlichen Recht vorsieht, sondern in ein bilaterales DBA mit einem Drittstaat „verpackt“<sup>18</sup>. All dies spricht dafür, die Art. 24 Abs. 3 OECD-MA nachgebildeten bilateralen DBA-Normen auch auf Drittstaatsabkommen anzuwenden<sup>19</sup>.

Dementsprechend ist auch die jüngere deutsche Rechtsprechung dazu übergegangen, auch Drittstaatsabkommen als vom Anwendungsbereich des Diskriminierungsschutzes erfasst anzusehen: In seinem Urteil vom 14. 3. 1989 hatte der BFH den Fall eines in Deutschland ansässigen Niederländers zu behandeln, der für wenige Tage in Italien beruflich tätig war<sup>20</sup>. Der BFH kam zum Ergebnis, dass das im DBA Deutschland-Niederlande enthaltene Staatsangehörigendiskriminierungsverbot dazu führt, dass der Steuerpflichtige auch in den Genuss der Abkommensvorteile des damals geltenden DBA Deutschland-Italien kommt. Dieses DBA hatte seinen Geltungsbereich noch auf Staatsangehörige der Vertragsstaaten beschränkt. Der BFH kam aber zum Ergebnis, dass das Diskriminierungsverbot „den in der Bundesrepublik ansässigen Niederländern einen unmittelbaren Anspruch auf alle Steuerbefreiungen“ gewährt, „auf die auch ein in der Bundesrepublik ansässiger Deutscher unter im Übrigen gleichen tatsächlichen Verhältnissen nach dem DBA-Italien einen Rechtsanspruch hat.“

In Österreich vertritt die Finanzverwaltung nunmehr ebenfalls die Auffassung, dass die in den DBA enthaltenen Diskriminierungsverbote dazu führen können, dass auch bei fehlender Ansässigkeit Drittstaatsabkommen anwendbar sind: Das österreichische Finanzministerium hatte den Fall einer deutschen GmbH & Co. KG mit fünf deutschen Investoren (in Deutschland ansässige natürliche Personen) als atypisch stille Gesellschafter an einer österreichischen GmbH zu beurteilen, die in Form einer Betriebsstätte eine bulgarische Fabrik betrieb: „Wenn die mit den deutschen Investoren zu teilenden Gewinne von einer österreichischen Mitunternehmenschaft erzielt wurden, die in Österreich eine Betriebsstätte unterhält (m.a.W. wenn die GmbH nicht nur in bulgarischen, sondern auch in österreichischen Betriebsstätten operativ tätig ist, wobei die österreichischen Betriebsstät-

ten zugleich Betriebsstätten der deutschen Mitunternehmer bilden), dann bewirkt das Diskriminierungsverbot des Art. 24 Abs. 3 des DBA-Deutschland 2000, dass die in der bulgarischen Betriebsstätte angefallenen Gewinne in gleicher Weise von der österreichischen Besteuerung freizustellen sind, wie wenn alle Beteiligten in Österreich ansässig wären (und wenn folglich ein österreichisches Unternehmen die bulgarischen Gewinne erzielt hätte und damit gemäß dem DBA-Bulgarien von der Besteuerung freizustellen wäre)“<sup>21</sup>.

Überträgt man diese Überlegungen auf den hier vorliegenden Fall, bewirkt das Diskriminierungsverbot des DBA Deutschland-Schweiz, dass die Schweiz verpflichtet ist, die im DBA Schweiz-Österreich vorgesehenen Regelungen auch dann anzuwenden, wenn die Einkünfte nicht einem in der Schweiz ansässigen Unternehmen, sondern einer schweizerischen Betriebsstätte eines deutschen Unternehmens zugerechnet werden. Dies bedeutet, dass die 15 %ige Quellensteuer, die in Österreich auf Grund originär innerstaatlichen Rechts und beschränkt durch das DBA Deutschland-Österreich erhoben werden darf, auf die schweizerischen Steuern anzurechnen ist, welche auf die Betriebsstättengewinne erhoben werden. Dementsprechend vermindert sich die steuerliche Belastung der schweizerischen Betriebsstätte des deutschen Unternehmens. Im Ergebnis wird dadurch die Mehrfachbesteuerung beseitigt und eine Einfachbesteuerung der Dividenden hergestellt.

Ob es der Anwendung des Betriebsstätdiskriminierungsverbots nach dem DBA Deutschland-Schweiz überhaupt bedarf, hängt unter anderem davon ab, welche Wirkung man dem Freizügigkeitsabkommen (FZA) zwischen der Schweiz und der EU<sup>22</sup> beimisst. Das Abkommen erweitert an sich im Falle von natürlichen Personen die Niederlassungsfreiheit des Art. 43 EG auf das Verhältnis zur Schweiz. Allerdings ist nach Art. 16 Abs. 2 FZA nur „die einschlägige Rechtsprechung des Gerichtshofs der Europäischen Gemeinschaft vor dem Zeitpunkt der Unterzeichnung“ (21. 6. 1999) zu berücksichtigen. Dabei soll nach schweizerischer Rechtsauffassung neuere Rechtsprechung, welche die bisherige bloß präzisiert, ebenfalls Berücksichtigung finden, um ein Auseinanderdriften der Rechtsanwendung zu vermeiden<sup>23</sup>. Das EuGH-Urteil in der Rechtssache *Saint-Gobain*, aus dem innerhalb der EU die Verpflichtung des Betriebsstättenstaates zur

18) So auch *Rust*, in: Vogel/Lehner (Fn. 15), Art. 24 Rn. 116; zur Unmaßgeblichkeit der Rechtsatzform, in der eine Diskriminierung geregelt ist, aus gemeinschaftsrechtlicher Sicht bereits *Lang*, Die Bindung der Doppelbesteuerungsabkommen an die Grundfreiheiten des EU-Rechts, in: Gassner/Lang/Lehner (Hrsg.), Doppelbesteuerungsabkommen und EU-Recht, Wien 1996, S. 25 (30 ff.); vgl. nun allerdings auf dem Gebiet des Gemeinschaftsrechts EuGH v. 5. 7. 2005, C-376/03, D.; kritisch dazu *Lang*, Das EuGH-Urteil in der Rechtssache D. – Gerät der Motor der Steuerharmonisierung ins Stottern?, SWI 2005, 365 (371).

19) So auch *Staringer*, Triangular Cases, in: Gassner/Lang/Lehner (Hrsg.), Aktuelle Entwicklungen im Internationalen Steuerrecht, Wien 1994, 67 (81 ff.); *Fischer-Zernin*, in: Becker/Höppner/Grotherr/Kroppen (Fn. 17), Art. 24 Rn. 17; *Wassermeyer*, in: Debatin/Wassermeyer (Hrsg.), DBA, DBA Deutschland-Schweiz, Art. 24 Rn. 52; *Schaumburg*, Internationales Steuerrecht (Fn. 17), S. 102; *Züger*, Die Bedeutung von Diskriminierungsverboten für die Lösung von Zurechnungskonflikten bei Personengesellschaften, SWI 2001, 111 (113 ff.); *Rust*, in: Vogel/Lehner (Hrsg.) (Fn. 15), Art. 24 Rn. 116 f.; *Tijff*, Personengesellschaften im Recht der Doppelbesteuerungsabkommen unter besonderer Berücksichtigung der gemeinschafts- und abkommensrechtlicher Diskriminierungsverbote, Wien 2003, S. 332; *Lüdicke*, Darf im internationalen Steuerrecht noch differenziert werden?, in: FS Franz Wassermeyer, München 2005, S. 473 (487).

20) BFH v. 14. 3. 1989, BStBl II 1989, 649; anders noch BFH v. 15. 9. 1971, BStBl II 1972, 281 zu Art. XI des deutsch-amerikanischen Freundschafts-, Handels- und Schifffahrtsvertrags.

21) öBMF 11. 11. 2002, SWI 2003, 2 f.

22) ABIEG L 114/7 v. 30. 4. 2002, SR 0.142.112.681.

23) *Himny*, Das Diskriminierungsverbot des Personenverkehrsabkommens im Schweizer Steuerrecht, IFF Forum für Steuerrecht 2004, S. 170 f. mit Verweis auf die einschlägige Rechtsprechung des Bundesgerichtes.

## AUFsätze

Anrechnung der ausländischen Steuer in einer derartigen Konstellation abgeleitet wird, stammt vom 21. 9. 1999<sup>24</sup>. Allerdings wurde im Fachschrifttum das vom EuGH in seinem Urteil vom 21. 9. 1999 gewonnene Ergebnis bereits zuvor – und auch vor dem 21. 6. 1999 – aus der bis dahin ergangenen Rechtsprechung des EuGH abgeleitet<sup>25</sup>. Dabei ist auch von Bedeutung, welchen Inhalt die Regelungen des Art. 21 Abs. 1 Satz 1 FZA, wonach die „Bestimmungen der bilateralen DBA zwischen der Schweiz und der Mitgliedstaaten der Europäischen Gemeinschaft . . . von den Bestimmungen dieses Abkommens unberührt“ bleiben, und des Art. 21 Abs. 2 FZA haben, wonach keine „Bestimmung des Abkommens . . . so auszulegen“ ist, „dass sie die Vertragsparteien daran hindert, bei der Anwendung ihrer Steuervorschriften eine Unterscheidung zwischen Steuerpflichtigen zu machen, die sich – insbesondere hinsichtlich ihres Wohnsitzes – nicht in vergleichbaren Situationen befinden“. Zu Art. 21 Abs. 1 Satz 1 FZA wird im schweizerischen Schrifttum mehrheitlich die Meinung vertreten, diese Einschränkung beziehe sich in erster Linie auf die im 2. Satz von Art. 21 Abs. 1 FZA angeführte Grenzgängerregelung, bedeute jedoch nicht einen umfassenden Vorrang der DBA-Diskriminierungsverbote gegenüber dem weitergehenden Diskriminierungsverbot des FZA<sup>26</sup>. Bezüglich der Auslegung von Art. 21 Abs. 2 FZA und dessen Anwendung auf beschränkt steuerpflichtige Personen gehen die Ansichten im schweizerischen Schrifttum auseinander<sup>27</sup>.

Die Interpretation des FZA soll an dieser Stelle nicht weiter vertieft werden, da, wie bereits oben ausgeführt, die Anwendung des Betriebsstättendiskriminierungsverbots des DBA Deutschland-Schweiz unseres Erachtens ohnehin eine Anrechnungsverpflichtung der Schweiz begründet.

Klar ist auch, dass das Betriebsstättendiskriminierungsverbot des DBA Deutschland-Schweiz keine Auswirkungen auf Österreich haben kann<sup>28</sup>. DBA können keine Verträge zu Lasten Dritter sein. Dementsprechend kann aus dem DBA Deutschland-Schweiz auch nicht die Verpflichtung für Österreich erwachsen, ebenfalls die Quellenbesteuerungsregelungen des DBA Schweiz-Österreich anzuwenden. Eine andere Frage ist allerdings, ob die Niederlassungsfreiheit, die über das FZA mit den dort enthaltenen Einschränkungen auch für das Verhältnis Österreich-Schweiz Bedeutung hat, eine derartige Verpflichtung Österreichs begründen könnte. Im vorliegenden Fall macht dies aber keinen Unterschied, da die Quellensteuerreduktionen sowohl nach dem DBA Deutschland-Österreich als auch nach dem DBA Schweiz-Österreich gleich sind.

Interessant ist die Frage, was nach dem Betriebsstättendiskriminierungsverbot des DBA Deutschland-Schweiz zu geschehen hat, wenn die Quellensteuerreduktionen in den beiden österreichischen DBA unterschiedlich wären und das FZA dies zuließe. Würde das DBA Schweiz-Österreich eine höhere Quellensteuer als das DBA Deutschland-Österreich zulassen, kann nur die nach dem DBA Deutschland-Österreich zulässige Quellensteuer in der Schweiz angerechnet werden. Eine höherer Betrag als jener an tatsächlich erhobener Quellensteuer kann nämlich keineswegs angerechnet werden. Würde das DBA Schweiz-Österreich aber eine Reduktion der Quellensteuer bei Dividenden auf z. B. 10 % vorsehen, dürfte Österreich daher dennoch eine 15 %ige Quellensteuer erheben, da in Österreich nur die Beschränkungen des DBA Deutschland-Österreich zum Tragen kommen. Allerdings wäre dann auch davon auszugehen, dass in der Schweiz die österreichische Quellensteuer bloß i. d. H. von 10 % des Bruttobetrags der Dividenden anzurechnen wäre: Das Diskriminierungsverbot des DBA Deutschland-Schweiz gewährleistet nämlich nur eine Gleichbehandlung. Würde es sich um ein in der Schweiz ansässiges Unternehmen handeln, könnte eine österreichische Quellensteuer auch bloß i. d. H. von 10 % angerechnet werden,

wenn das DBA Schweiz-Österreich einen 10 %igen Maximalsteuersatz bei Dividenden vorsehen würde. Das Betriebsstättendiskriminierungsverbot des DBA Deutschland-Schweiz verpflichtet die Schweiz nicht, die schweizerische Betriebsstätte des deutschen Unternehmens besser zu behandeln als ein schweizerisches Unternehmen<sup>29</sup>.

Schließlich bleibt zu erörtern, welche Bedeutung das Diskriminierungsverbot des DBA Deutschland-Schweiz für die Anrechnung der auf den Betriebstättengewinn erhobenen schweizerischen Einkommensteuer in Deutschland hat, soweit dieselbe auf die Dividenden entfällt. Die Frage ist dann von Interesse, wenn die Schweiz die Anwendung des Diskriminierungsverbots und somit auch die Anrechnung der österreichischen Quellensteuer ablehnt. Deutschland ist nach Art. 24 Abs. 1 Nr. 2 des Abkommens jedenfalls nur zur Anrechnung solcher schweizerischen Steuern verpflichtet, die „in Übereinstimmung mit diesem Abkommen“ erhoben wurden. Der deutsche BFH hat zu dieser Vorschrift entschieden, dass etwa Steuern, die nur wegen Versäumung der Frist für eine abkommensgemäße Erstattung durch die Schweiz anfallen, nicht in Übereinstimmung mit dem Abkommen erhoben und daher nicht anzurechnen sind<sup>30</sup>. Sollte im hier untersuchten Dreiecksfall der deutsche BFH die oben diskutierte Fragestellung in dem Sinne entscheiden, dass das Betriebsstättendiskriminierungsverbot die Anrechnung der österreichischen Quellensteuer auf die schweizerische Steuer erfordert, spricht daher viel dafür, dass Deutschland nicht zur Anrechnung der – aus deutscher Sicht – insoweit zu Unrecht erhobenen schweizerischen Steuer verpflichtet wäre. Mag dieses Ergebnis auch einleuchten, so bringt es für betroffene Steuerpflichtige doch die Schwierigkeit mit sich, dass sie ohne Kenntnis der zukünftigen Position des BFH aus Vorsichtsgründen zunächst in der Schweiz die Beachtung des Diskriminierungsverbots einfordern müssen. Sollten die schweizerische und die deutsche Rechtsprechung hierzu unterschiedliche Positionen vertreten, besteht letztlich das Risiko divergierender Abkommensanwendung und damit einer nicht beseitigten Doppelbesteuerung<sup>31</sup>.

## 6. Zusammenfassung

Anhand eines Beispielsfalles im Verhältnis zwischen Deutschland, Österreich und der Schweiz hat sich gezeigt, dass trotz der zwischen diesen drei Staaten bestehenden DBA und möglicher-

24) C-307/97.

25) Vgl. z. B. *Jann*, Die Auswirkungen des EU-Rechts auf die Abkommensberechtigung von beschränkt Steuerpflichtigen, in: *Gassner/Lang/Lechner* (Fn. 18), S. 43 ff.

26) *Rivier*, L'égalité devant l'impôt des travailleurs suisses et étrangers, ASA 71 (2002/03), 117; *Himny* (Fn. 23), S. 175 ff.

27) Für eine Anwendung des Diskriminierungsverbots auf beschränkt Steuerpflichtige etwa *Himny* (Fn. 23), S. 179 ff.; *Rivier* (Fn. 26), 199 ff.; *Oberson*, Précis de droit fiscal international, 2. Aufl., Bern 2004, S. 212, Ziff. 682; dagegen etwa *Möhr*, Die Behandlung der Staatsangehörigkeit der natürlichen Personen im schweizerischen Steuerrecht, St. Gallen 2002, S. 95; *Kolb*, Bilaterale Verträge I – Personenfreizügigkeit/Grenzgängerbesteuerung, FStR 2004, S. 27.

28) So auch *Rust*, in: *Vogel/Lehner* (Fn. 15), Art. 24 Rn. 115; zu diesem Problem aus gemeinschaftsrechtlicher Sicht bereits *Jann*, Die Auswirkungen des EU-Rechts auf die Abkommensberechtigung beschränkt Steuerpflichtiger, in: *Gassner/Lang/Lechner* (Fn. 18), S. 42 (82).

29) A. A. *Töjfl* (Fn. 19), S. 334, unter Berufung darauf, dass die Doppelbesteuerung sonst nicht vollständig vermieden werden kann. *Avery Jones et al*, The Non-discrimination Article in Tax Treaties, ET 1991, 310 (337) lassen diese Frage allerdings offen.

30) BFH v. 15. 3. 1995, BStBl II 1995, 581 ff.; vgl. ferner BFH v. 19. 4. 1999, BFH/NV 1999, 1317 ff., zur Erhebung schweizerischer Steuern unter Verstoß gegen Art. 15 DBA Deutschland-Schweiz.

31) Im Verständigungsverfahren gemäß Art. 26 DBA Deutschland-Schweiz besteht kein Einigungszwang; vgl. *Hardt*, in: *Debatin/Wassermeyer* (Hrsg.), DBA, DBA Deutschland-Schweiz, Art. 26 Rn. 39.

## AUFsätze

weise sogar noch nach dem Inkrafttreten des Freizügigkeitsabkommens zwischen der Schweiz und der EU nicht beseitigte Doppelbesteuerungen denkbar sind. Bei sog. Dreieckssachverhalten, in denen ein Ansässiger eines der drei Staaten über eine Betriebsstätte in einem zweiten dieser Staaten Einkünfte aus dem dritten Staat erzielt, können sich unabgestimmte Besteuerungsergebnisse ergeben. Nach hier vertretener Auffassung sollten diese durch Anwendung der Betriebsstätten-Diskriminierungsklausel (entsprechend Art. 24 Abs. 3 OECD-MA) vermieden

werden. Der Betriebsstättenstaat ist danach verpflichtet, die nicht erstattete Quellensteuer aus dem dritten Staat bei der Besteuerung der Betriebsstätte nach seinem DBA mit diesem dritten Staat so anzurechnen, als wenn die Betriebsstätte ein im Betriebsstättenstaat ansässiges Unternehmen wäre. Der Ansässigkeitsstaat des Unternehmers ist sodann, je nach Methodenartikel des anwendbaren DBA, verpflichtet, entweder die Quellensteuer sowie die nachbleibende Betriebsstättensteuer anzurechnen oder den ausländischen Betriebsstättengewinn freizustellen.