

International tätige Personengesellschaften werfen unbestrittenermassen die schwierigsten Steuerrechtsfragen auf [1]. Dreieckssachverhalte bei Personengesellschaften erhöhen aufgrund der ihnen innewohnenden Komplexität den Schwierigkeitsgrad der Materie. Gleichzeitig sind – zumindest aus deutscher Sicht – Personengesellschaften inhabergeführter Unternehmen bei der Steuerberatung von hervorgehobener Relevanz.

MICHAEL LANG

MARKUS REICH

CHRISTIAN SCHMIDT

PERSONENGESELLSCHAFTEN IM VERHÄLTNIS DEUTSCHLAND-ÖSTERREICH-SCHWEIZ

Hoher Schwierigkeitsgrad bei internationaler Tätigkeit*

1. PERSONENGESELLSCHAFTEN IN DER PRAXIS

Im Rahmen des D-A-CH-Ausschusses [2] wurden grenzüberschreitende Steuerfragen – und daher auch Möglichkeiten des grenzüberschreitenden Einsatzes von Personengesellschaften – eingehend besprochen. Die Ausführungen sind Ausfluss einer Fragestellung aus dem diskutierten Themenkomplex. Es hat sich gezeigt, dass auch dann, wenn alle beteiligten Staaten nach ihrem innerstaatlichen Recht dem Transparenzprinzip bei der Besteuerung von Personengesellschaften folgen, beim grenzüberschreitenden Bezug abkommensrechtlich keine «Komplexitätsreduktion» erfolgt, sondern schwierige – und für den Wissenschaftler reizvolle – Fragen aufgeworfen werden. Im Vordergrund der Ausführungen stehen abkommensrechtliche Auslegungsfragen, die sich aus der Besteuerung ausländischer Personengesellschaften nach innerstaatlichem schweizerischem Steuerrecht ergeben. Sie sollen anhand eines «einfachen» Modellfalls geprüft und gelöst werden.

2. SACHVERHALT UND FRAGESTELLUNG

Eine nach deutschem Recht errichtete *Offene Handelsgesellschaft (OHG)* hat ihren Sitz und ihre Hauptniederlassung in Berlin. Sie vertreibt die im Kanton Zürich produzierten Produkte. Die OHG verfügt über je einen in Deutschland, in Österreich und in der Schweiz ansässigen Gesellschafter, die zu je einem Drittel an der OHG beteiligt sind. Neben der Produktionsstätte und den Produktionsanlagen befindet sich im schweizerischen Betriebsvermögen auch ein Bankguthaben bei einer Wiener Bank, das Zinsen abwirft.

1. Wie werden die Zinsen auf dem Bankguthaben nach dem internen Recht von Deutschland, Österreich und der Schweiz besteuert?

2. Wie wird die Doppelbesteuerung der Zinsen auf dem Bankguthaben vermieden?

3. BESTEUERUNG NACH ORIGINÄR INNERSTAATLICHEM RECHT

3.1 Deutschland. Personengesellschaften sind im deutschen Einkommensteuerrecht transparent. Sie sind zwar Einkommensermittlungssubjekt, nicht aber Steuersubjekt. Dies sind nur die einzelnen Gesellschafter, ihnen wird das von der Personengesellschaft erzielte und ermittelte Einkommen zugerechnet [3]. Aus deutscher Sicht ist zu unterscheiden, ob die Gesellschafter der Personengesellschaft in Deutschland unbeschränkt oder nur beschränkt steuerpflichtig sind.

Unbeschränkt steuerpflichtig nach § 1 Abs. 1 *Einkommensteuergesetz (EStG)* i. V. m. § 8 *Abgabenordnung (AO)* ist im vorliegenden Sachverhalt nur der deutsche Gesellschafter; damit ist er im Rahmen der persönlichen Steuerpflicht mit seinem Welteinkommen steuerpflichtig. Die Zinsen in der schweizerischen Betriebsstätte sind bei ihm auch sachlich steuerpflichtig, weil eine der sieben Einkunftsarten erfüllt ist; es handelt sich nämlich um Einkünfte aus Gewerbebetrieb (§ 15 Abs. 1 Nr. 2 i. V. m. § 20 Abs. 1 Nr. 7, Abs. 3 EStG).

Dagegen sind die beiden nicht in Deutschland ansässigen Gesellschafter in Deutschland nur beschränkt steuerpflichtig, weil sie keinen der Tatbestände für die unbeschränkte Steuerpflicht nach § 1 Abs. 1–3 EStG erfüllen. Durch ihre Beteiligung an der deutschen OHG erzielen sie inländische Ein-



MICHAEL LANG,
PROFESSOR UND
VORSTAND DES INSTITUTS
FÜR ÖSTERREICHISCHES
UND INTERNATIONALES
STEUERRECHT DER
WIRTSCHAFTSUNIVERSITÄT
WIEN, WIEN/A



MARKUS REICH, PROF. DR.
IUR., UNIVERSITÄT ZÜRICH;
KONSULENT PESTALOZZI
LACHENAL PATRY, MITGLIED
DER FACHGRUPPE STEUERN
DER TREUHAND-KAMMER,
ZÜRICH

künfte aus Gewerbebetrieb nach § 1 Abs. 4, § 49 Abs. 1 Nr. 2 Buchst. a) EStG.

Die beschränkte Steuerpflicht erfasst aber nur inländische (deutsche) Einkünfte (§ 49 Abs. 1 Satz 1 EStG)[4]. Die Zinsen sind im vorliegenden Fall in der schweizerischen Betriebsstätte erzielt worden. Auch wenn diese Zinsen im Gesamtgewinn der OHG enthalten sind, geht der *Bundesfinanzhof* (BFH) davon aus, dass sämtliche Teilbeträge eines gewerblichen Unternehmens nur einer Betriebsstätte des Unternehmens zuzuordnen sind und eine doppelte Zuordnung (zum einen der Betriebsstätte und zum anderen nochmals dem Stammhaus) nicht erfolgen darf[5]. Auch nach häufiger Meinung in der Literatur[6] erstreckt sich die beschränkte Steuerpflicht nicht auf Einkünfte, die der Steuerausländer über eine inländische Betriebsstätte (OHG) aus einer ausländischen (Unter-)Betriebsstätte erzielt. Wenn somit die Zinsen nach innerstaatlichem Steuerrecht zur schweizerischen Betriebsstätte gehören, so sind sie beim österreichischen und schweizerischen Gesellschafter im Rahmen der beschränkten Steuerpflicht in Deutschland nicht zu erfassen, weil nach BFH und häufiger Meinung der erforderliche Inlandbezug fehlt.

Die Zinsen unterliegen in Deutschland nicht der Gewerbesteuer, weil sie nicht in einer inländischen Betriebsstätte anfallen; sachlich gewerbesteuerpflichtig ist jedoch nur ein Gewerbebetrieb, soweit er im Inland betrieben wird, d. h., soweit für ihn eine inländische Betriebsstätte unterhalten wird (§ 2 Abs. 1 Satz 1 und 3 EStG)[7].

3.2 Österreich. Zurechnungssubjekte der Zinsen sind nach österreichischem Ertragsteuerrecht die drei Gesellschafter der OHG. Die deutsche OHG selbst ist in Österreich kein Steuersubjekt, durch sie wird nach dem Transparenzprinzip «durchgegriffen». Daher ist nach dem steuerlichen Status der drei Gesellschafter zu unterscheiden.

Soweit ein Gesellschafter mit Wohnsitz oder gewöhnlichem Aufenthalt in Österreich beteiligt ist, unterliegen die Zinsen – zu einem Drittel – der 25%igen Kapitalertragsteuer. Die Kapitalertragsteuer ist vom Bruttobetrag zu erheben und hat Abgeltungswirkung. Dies bedeutet, dass der österreichische Gesellschafter die Zinsen nicht in seine Einkommenssteuererklärung aufnehmen muss. Der österreichische Gesellschafter hat aber die Möglichkeit, einen Erstattungsantrag nach § 97 Abs. 4 EStG zu stellen: In diesem Fall sind die Zinsen in das zu besteuerte Einkommen einzubeziehen und nach dem regulären Einkommenssteuertarif zu erfassen. Falls die 25%ige Kapitalertragsteuer höher als der auf die Zinsen ent-

fallende Einkommenssteuerbetrag des Gesellschafters ist, kommt es zu einer Erstattung.

Zinsen, die anteilig den beiden anderen Gesellschaftern zuzurechnen sind, unterliegen keiner Quellensteuer in Österreich, soweit diese beiden Gesellschafter weder Wohnsitz noch gewöhnlichen Aufenthalt in Österreich haben. Auf Zinsen, die an natürliche Personen geleistet werden, die ihren Wohnsitz in einem Mitgliedstaat der EU haben, könnte zwar das EU-Quellensteuergesetz zur Anwendung kommen, das in den nächsten Jahren – zeitlich abgestuft – zunächst eine 15%ige, dann eine 20%ige und schliesslich eine 35%ige EU-Quellensteuer vorsieht. Allerdings wird im Fachschrifttum davon ausgegangen, dass im Anwendungsbereich des EU-Quellensteuergesetzes das Transparenzprinzip nicht zum Tragen kommt: Zinszahlungen an Personenvereinigungen sollen dem EU-Quellensteuergesetz nicht unterliegen, da sie nicht direkt der natürlichen Person zufließen[8].

3.3 Schweiz

3.3.1 Ausländische Personengesamtheit. Die deutsche OHG unterhält in Zürich eine Fabrikationsstätte, die als Betriebsstätte zu qualifizieren ist (Art. 4 Abs. 2 DBG [9]). Dadurch wird in der Schweiz und in Zürich aufgrund wirtschaftlicher Zugehörigkeit eine beschränkte Steuerpflicht begründet (Art. 4 Abs. 1 lit. b i.V.m. Art. 6 Abs. 2 DBG; § 4 Abs. 1 lit. a i.V.m. § 5 Abs. 2 ZH StG [10]).

Nach Art. 11 DBG bzw. § 8 Abs. 2 ZH StG entrichten ausländische Personengesamtheiten ohne juristische Persönlichkeit, die aufgrund wirtschaftlicher Zugehörigkeit steuerpflichtig sind, ihre Steuern nach den Bestimmungen über die juristischen Personen. Sie werden diesbezüglich denjenigen inländischen juristischen Personen gleichgestellt, denen sie rechtlich oder tatsächlich am ähnlichsten sind (Art. 49 Abs. 3 DBG; § 54 Abs. 3 ZH StG).

Eine Personengesamtheit ohne juristische Persönlichkeit gilt grundsätzlich als «ausländisch», wenn sie nach ausländischem Gesellschaftsrecht gegründet wurde und im Ausland registriert ist[11]. In der Lehre wird zum Teil auch auf den Ort des Geschäftsbetriebs abgestellt[12], oder es wird davon ausgegangen, dass eine ausländische Personengesamtheit ohne juristische Persönlichkeit immer dann vorliegt, wenn die Gesellschafter im Ausland ansässig sind[13].

Da die OHG nach deutschem Recht gegründet wurde, ihre Hauptniederlassung in Deutschland hat und an ihr neben dem schweizerischen Gesellschafter je ein Gesellschafter in Deutschland und Österreich ansässig sind, ist sie zweifelsfrei als ausländische Personengesamtheit ohne juristische Persönlichkeit i. S. v. Art. 11 DBG bzw. § 8 Abs. 2 ZH StG zu qualifizieren.

3.3.2 Differenzierung zwischen schweizerischen und ausländischen Gesellschaftern. Fraglich ist das Verhältnis von Art. 11 (in Verbindung mit Art. 49 Abs. 3 DBG) zu Art. 10 DBG [14]. Art. 10 DBG sieht vor, dass das Einkommen von einfachen Gesellschaften, Kollektiv- und Kommanditgesellschaften den einzelnen Gesellschaftern anteilmässig zuzurechnen ist und statuiert somit die transparente Besteuerung von Personengesellschaften.



CHRISTIAN SCHMIDT,
PROF. DR., STEUER-
BERATER, PARTNER,
ORD. PROFESSOR
DER GEORG-SIMON-OHM-
FACHHOCHSCHULE
NÜRNBERG, RÖDL &
PARTNER, NÜRNBERG/D

Sind an der ausländischen Personengesellschaft, die in der Schweiz eine Betriebsstätte unterhält, neben den ausländischen Gesellschaftern auch in der Schweiz wohnhafte Gesellschafter beteiligt, was vorliegend der Fall ist, stellt sich die Frage, wie die unbeschränkt steuerpflichtigen schweizerischen Gesellschafter für ihre Anteile am Einkommen und Vermögen aus der schweizerischen Betriebsstätte besteuert werden.

Nach vorherrschender Auffassung sind die in der Schweiz unbeschränkt steuerpflichtigen Gesellschafter der ausländischen Personengesellschaft nach Art. 10 DBG zu besteuern, also gleich zu behandeln wie die schweizerischen Gesellschafter einer schweizerischen Personengesellschaft [15]. Die schweizerischen Gesellschafter haben ihren Anteil am Betriebsstättengewinn als Einkommen aus selbständiger Erwerbstätigkeit (Art. 18 DBG) zusammen mit ihrem übrigen Einkommen zu versteuern. Insoweit als an einem ausländischen Personunternehmen in der Schweiz ansässige Gesellschafter beteiligt sind, gilt es somit als schweizerisches Unternehmen. Das bei den schweizerischen Gesellschaftern transparent zugerechnete Substrat wird dann selbstredend bei der Besteuerung der ausländischen Personengesamtheit als juristische Person ausgenommen. Demnach ist die ausländische Personengesellschaft nur im Umfang der Gewinn- und Kapitalanteile der ausländischen Gesellschafter nach

den Bestimmungen über die juristischen Personen zu besteuern, und der Anteil des schweizerischen Gesellschafters ist bei diesem als Einkommen aus selbständiger Erwerbstätigkeit zu erfassen.

Diese Lösung ist zum einen darin begründet, dass die durch die Betriebsstätte begründete beschränkte Steuerpflicht in der unbeschränkten Steuerpflicht des schweizerischen Gesellschafters aufgeht; Art. 10 DBG geht deshalb Art. 11 DBG vor. Zum andern sind die schweizerischen Gesellschafter an einer ausländischen Personengesellschaft im Lichte des verfassungsrechtlichen Gleichbehandlungsgrundsatzes gleich zu behandeln wie die schweizerischen Gesellschafter einer schweizerischen Personengesellschaft, soweit Einkünfte aus einer schweizerischen Betriebsstätte oder Liegenschaft in Frage stehen. Schliesslich deckt sich diese Auslegung auch mit Art. 3 Ziff. 1 lit. d OECD-MA, wonach als «Unternehmen eines Vertragsstaates» ein Unternehmen gilt, das von einer in einem Vertragsstaat ansässigen Person betrieben wird.

Nach anderer Meinung [16] widerspricht diese Lösung dem Gesetzeswortlaut von Art. 11 DBG. Dieser sehe für die schweizerischen Gesellschafter keine Ausnahme vor. Demgegenüber sei die ausländische Personengesellschaft als Steuersubjekt zu betrachten. Das gesetzlich fingierte Steuersubjekt «juristische Person» erfasse die Ebene der Gesellschafter. Die

in der Schweiz unbeschränkt steuerpflichtigen Gesellschafter werden zu «gespaltenen» Steuersubjekten, indem dasjenige Einkommen und Vermögen, das auf die schweizerische Betriebsstätte entfällt, bei ihnen als «juristische Person» zu versteuern sei und bei ihnen «als Privatperson» zusammen mit den im Ausland steuerpflichtigen Anteilen nur noch satzbestimmend zu berücksichtigen sei.

3.3.3 Besteuerung der Zinseinkünfte. Unabhängig davon, wie Art. 11 DBG und § 8 Abs. 2 ZH StG ausgelegt werden, unterliegen die Zinseinkünfte der schweizerischen Betriebsstätte der OHG der direkten Bundessteuer sowie der Zürcher Staats- und Gemeindesteuer. Der Auslegungstreit wirkt sich neben der Frage der subjektiven Zurechnung auch auf die Höhe der Steuer aus. Die Steuersätze sind bei juristischen Personen, zumindest bei hohen Gewinnen, tiefer als bei den natürlichen Personen. Überdies sind die bezahlten Steuern bei der Gewinnermittlung der juristischen Personen im Unterschied zur Gewinnermittlung bei den natürlichen Personen abziehbar.

3.3.4 AHV-Beitragspflicht der Gesellschafter. Von einigem Interesse ist die Frage der Beitragspflicht bei der *Alters- und Hinterlassenenversicherung* (AHV), weil die Sozialversicherungsbeiträge in der Schweiz bei höheren Einkünften Steuercharakter haben. Sie betragen rund 10% von den Erwerbseinkünften, wobei keine Limitierung vorgesehen ist. Die Beiträge sind steuerlich abziehbar.

Nach Art. 1a Abs. 1 AHVG [17] unterliegen der obligatorischen Alters- und Hinterlassenenversicherung neben den natürlichen Personen, die in der Schweiz einen Wohnsitz haben, u. a. auch Personen, die in der Schweiz eine Erwerbstätigkeit ausüben. Die Erwerbstätigkeit kann unselbständiger oder selbständiger Natur sein. Der Beitragspflicht der Selbständigerwerbenden unterliegen gemäss Art. 17 und 20 Abs. 3 AHVV [18] auch die Gesellschafter von Kollektiv- und Kommanditgesellschaften sowie von andern auf Erwerbzweck gerichteten Personengesamtheiten ohne juristische Persönlichkeit.

Die im Ausland ansässigen Gesellschafter der OHG üben aufgrund ihrer Beteiligung an einer Personengesellschaft mit der schweizerischen Betriebsstätte eine «Erwerbstätigkeit» in der Schweiz aus und sind deshalb grundsätzlich AHV-beitragspflichtig. Art. 11 DBG ändert daran nichts, da die subjektive Beitragspflicht nicht an das Recht der direkten Bundessteuer anknüpft.

Zu beachten ist allerdings das Abkommen zwischen der Schweizerischen Eidgenossenschaft und der Europäischen Gemeinschaft und ihren Mitgliedstaaten über die Freizügigkeit vom 21. Juni 1999 [19]. Dieses verweist, gestützt auf Art. 8 in Anhang II zur Koordinierung der Systeme der sozialen Sicherheit, auf verschiedene gemeinschaftsrechtliche Erlasse. Bezug genommen wird dabei insbesondere auf die Verordnung (EWG) Nr. 1408/71 des Rates vom 14. Juni 1971 [20].

Das Freizügigkeitsabkommen enthält lediglich Koordinationsregeln für die Unterstellung. Das Recht dieses Staates bestimmt dann, ob und wie eine Person den Sozialversicherungen jenes Staates unterstellt ist. Vom Freizügigkeitsabkommen umfasst sind sämtliche gesetzlichen Sozialversiche-

rungen (inkl. AHV und BVG-Obligatorium). Es gilt der Grundsatz, dass immer nur ein Staat zuständig ist.

Nach Art. 13 der VO Nr. 1408/71 findet sowohl für Unselbständigerwerbende als auch für Selbständigerwerbende grundsätzlich das Erwerbortsprinzip Anwendung. Eine vorübergehende Tätigkeit in einem andern Mitgliedstaat, die voraussichtlich zwölf Monate nicht überschreitet, ist unbeachtlich (Art. 14 f., jeweils Abs. 1 lit. a). In den Artikeln 14 bis 17 sind zahlreiche Ausnahmen vom Erwerbortsprinzip statuiert. Werden gleichzeitig in einem Staat eine selbständige Erwerbstätigkeit und in einem andern Mitgliedstaat eine unselbständige Erwerbstätigkeit ausgeübt, finden ausnahmsweise die Rechtsvorschriften beider Staaten Anwendung (Art. 14c lit. b i.V.m. Anhang VII). Im umgekehrten Fall gilt nach Art. 14c lit. a das innerstaatliche Recht des Staates der unselbständigen Erwerbstätigkeit. Ist der Selbständigerwerbende gewöhnlich nicht nur in einem Staat, sondern auch in einem andern Mitgliedstaat tätig, erfolgt die Unterstellung nach dem Wohnsitzprinzip, sofern er einen Teil der Tätigkeit im Wohnsitzstaat ausgeübt hat; andernfalls ist auf die Haupttätigkeit abzustellen (Art. 14a Abs. 2).

Der deutsche und der österreichische Gesellschafter sind in der Schweiz durch ihre Stellung als Gesellschafter der deutschen OHG mit schweizerischer Betriebsstätte in Zürich selbständig erwerbstätig. Üben sie in keinem andern Staat eine Erwerbstätigkeit aus, unterliegen sie nach dem Erwerbortsprinzip den schweizerischen Sozialversicherungen. Sonst erfolgt die Unterstellung nach den dargestellten Regeln.

4. DOPPELBESTEUERUNGSRECHT

4.1 Personengesellschaft. Soweit Personengesellschaften im nationalen Recht der Vertragsstaaten nicht als Steuerrechtssubjekte, sondern transparent behandelt werden, sind die Gesellschafter abkommensberechtigt. Personengesellschaften können zwar die Abkommensvorteile von Art. 10–12 (Dividenden, Zinsen und Lizenzen) im Sinn einer Vereinfachung nach Art. 28 Abs. 6 DBA A-CH bzw. dem Verhandlungsprotokoll zwischen der Schweiz und Deutschland vom 18. Juni 1971 in eigenem Namen beanspruchen, vorausgesetzt, dass mindestens drei Viertel des Gesellschaftsgewinns Personen zustehen, die im Staat der Personengesellschaft ansässig sind. Im vorliegend zu beurteilenden Sachverhalt stehen die Zinseinkünfte der Betriebsstätte in der Schweiz indes je zu einem Drittel dem schweizerischen, dem deutschen und dem österreichischen Gesellschafter zu. Da somit nicht drei Viertel der Einkünfte Gesellschaftern zustehen, die in Deutschland ansässig sind, kann die OHG die Abkommensvorteile bezüglich der Zinseinkünfte nicht in eigenem Namen beanspruchen. Für die DBA-Anwendung ist somit der Wohnsitz der Gesellschafter und nicht der Sitz der Personengesellschaft massgebend.

Fraglich ist, ob der Umstand, dass ausländische Personengesamtheiten ihre Steuern in der Schweiz – wie dargestellt – nach den Bestimmungen über die juristischen Personen entrichten, daran etwas ändert. Die Auffassungen der Autoren zu dieser Frage sind geteilt. Reich und Schmidt halten die Personengesellschaft dennoch nicht für abkommensberechtigt, weil die nach schweizerischem Steuerrecht als Steuer-

rechtssubjekte behandelten Personengesellschaften in der Schweiz bloss beschränkt steuerpflichtig sind. Art. 4 Abs. 1 OECD-MA und die dieser Regelung nachgebildeten Vorschriften der zwischen den drei Staaten abgeschlossenen DBA verlangen zwar nicht ausdrücklich die unbeschränkte Steuerpflicht als Voraussetzung der Ansässigkeit, im Regelfall wird aber die Ansässigkeit mit der unbeschränkten Steuerpflicht gleichgesetzt. Daher kann die deutsche Personengesellschaft nach dem DBA D-CH nicht als in der Schweiz ansässige Person qualifiziert werden. In Deutschland hat die Personengesellschaft zwar ihren Sitz, wird aber nach deutschem Steuerrecht als transparent behandelt, weshalb eine Abkommensberechtigung auch in Deutschland nicht in Betracht kommt. Folglich kann die deutsche Personengesellschaft in der Schweiz nicht die Abkommensvorteile des DBA D-CH in Anspruch nehmen. Dies bleibt den Gesellschaftern nach Massgabe ihrer Ansässigkeit vorbehalten.

Demgegenüber vertritt Lang die folgende Auffassung: Während Deutschland und Österreich die Personengesellschaft transparent behandeln, gilt sie nach schweizerischem Steuerrecht – zumindest anteilig – als Steuersubjekt. Die Einkünfte werden somit in Deutschland und Österreich einerseits und in der Schweiz andererseits unterschiedlichen Personen zugerechnet. Mit der Frage, welche Folgen diese Zurechnungskonflikte für die Anwendung der DBA haben,

beschäftigt sich der OECD-Partnership-Report, dessen Schlussfolgerungen in den Kommentar des OECD-Steuerausschusses zum OECD-Musterabkommen Eingang gefunden haben [21]. Da die massgebenden Regelungen der DBA A-CH und D-CH bereits vor diesen Änderungen des OECD-Kommentars vereinbart wurden, hat die Position des OECD-Kommentars schon alleine deshalb keine unmittelbare normative Bedeutung für die Auslegung dieser DBA [22]. Vielmehr muss sich die dort vertretene Auffassung – wie jede Äusserung eines noch so qualifizierten Fachautors im Schrifttum – selbst an den Abkommensregelungen messen lassen.

Der OECD-Partnership-Report geht davon aus, dass in derartigen Zurechnungskonflikten zwischen dem Quellenstaat und dem Staat des Empfängers die Zurechnungsentscheidung im Empfängerstaat den Ausschlag gibt [23]. Ein Zurechnungskonflikt existiert in Hinblick auf die aus Österreich bezogenen Zinsen, bei denen die österreichische Kapitalertragsteuer – anteilig – für Rechnung des österreichischen Gesellschafters einbehalten wird, während sie in der Schweiz auf Ebene der Personengesellschaft besteuert werden. Wendet man die OECD-Partnership-Grundsätze in dieser Situation sinngemäss an, müsste nach dem DBA A-CH die Personengesellschaft die Abkommensvorteile in Österreich in Anspruch nehmen können, was ihr aber deshalb verwehrt ist, da sie in der Schweiz weder Sitz noch Ort der Geschäftslei-

tung hat und daher nicht als ansässig gelten kann. Orientiert man sich hingegen – wie von Lang als zutreffend angesehen [24] – an der Zurechnungsentscheidung des Quellenstaates, also Österreichs, kann die Personengesellschaft die Abkommensvorteile deshalb in Österreich nicht in Anspruch nehmen, da nach österreichischem Steuerrecht nicht ihr, sondern dem in Österreich ansässigen Gesellschafter die Einkünfte zuzurechnen sind. Abkommensberechtigt ist daher bloss der Gesellschafter. Die sich daraus ergebenden Konsequenzen, über die zwischen allen Autoren dieses Beitrags wiederum Übereinstimmung besteht, sind weiter unten beschrieben. Die unterschiedliche Position der Autoren über die Lösung abkommensrechtlicher Zurechnungskonflikte führt in dieser Konstellation zwar zu unterschiedlichen Begründungswegen, nicht aber zu unterschiedlichen Ergebnissen.

Ein Zurechnungskonflikt besteht aber auch zwischen der Schweiz und Deutschland: Nach schweizerischem Steuerrecht werden die Betriebsstätteneinkünfte – und damit auch die aus Österreich stammenden Zinsen – zumindest anteilig der deutschen Personengesellschaft zugerechnet, während nach deutschem Steuerrecht die Gesellschafter Einkünftezurechnungsobjekt sind. Quellenstaat ist die Schweiz. Erachtet man dementsprechend die schweizerische Zurechnungsentscheidung für abkommensrechtliche Zwecke als massgebend, ist die deutsche Personengesellschaft berechtigt, in der Schweiz Abkommensvorteile nach dem DBA D-CH in Anspruch zu nehmen und daher auch für den Teil der Einkünfte, der nach deutschem Steuerrecht auf den österreichischen Gesellschafter entfällt. Die Personengesellschaft hat nämlich ihren Sitz und den Ort der Geschäftsleitung in Deutschland und erfüllt damit die Kriterien, die abkommensrechtlich zur Ansässigkeit befähigen [25]. Der Umstand, dass in Deutschland bloss die Gesellschafter, aber nicht die Personengesellschaft selbst besteuert wird, ändert an diesem Befund nichts: In der Abkommenspraxis ist es in den meisten Staaten üblich, dass auch steuerbefreite Steuersubjekte – wie Pensionsfonds oder gemeinnützige Körperschaften – Abkommenschutz erlangen können. Die Personengesellschaft ist derartigen Rechtsträgern vergleichbar: Ob ein Rechtsträger zunächst in die Steuerpflicht einbezogen und in einem zweiten Schritt als steuerbefreit erklärt wird oder ob er – wie im Falle der deutschen Personengesellschaft – von vorneherein gar nicht in den Kreis der Steuerrechtssubjekte einbezogen wird, ist eine blosser Frage der nationalen Regelungstechnik. Dies sollte für die Abkommensanwendung keinen Unterschied machen [26].

4.2 Anteil des in Österreich ansässigen Gesellschafters.

Auf den in Österreich ansässigen Gesellschafter ist das DBA A-CH anwendbar. Auf den Anteil der Zinseinkünfte des in Österreich ansässigen Gesellschafters ist Art. 11 Abs. 1 DBA A-CH nicht anwendbar, da die aus Österreich stammenden Zinsen nicht an eine in der Schweiz, sondern an eine im selben Vertragsstaat ansässige Person bezahlt wurden. Die schweizerische Betriebsstätte gilt nicht als eine in einem Vertragsstaat ansässige Person. Die Personengesellschaft käme zwar als Person in Betracht und ist auch nach schweizerischem Recht Steuerrechtssubjekt. Sie ist aber auf Grund

ihres Sitzes und des Ortes der Geschäftsleitung in Deutschland keinesfalls in der Schweiz ansässig.

Somit stellt sich die Frage der Anwendbarkeit von Art. 7 DBA A-CH. Art. 7 Abs. 1 DBA A-CH setzt das Vorliegen von «Gewinnen eines Unternehmens eines Vertragsstaates» voraus. Der österreichische Gesellschafter betreibt auf Grund seiner Beteiligung an der Personengesellschaft in der Schweiz anteilig ein Unternehmen eines Vertragsstaates im Sinne von Art. 3 Abs. 1 lit. c DBA A-CH [27]. Die Zinsen beruhen gemäss Sachverhalt auf einem zum schweizerischen Betriebsvermögen gehörenden Bankguthaben. Es ist demnach davon auszugehen, dass sie funktional der Betriebsstätte zuzuordnen sind. Dabei kann selbstredend nicht einzig auf die buchmässige Behandlung eines Guthabens abgestellt werden. Ausschlaggebend ist vielmehr die wirtschaftlich-technische Funktion des Guthabens.

Bleibt zu prüfen, ob die Zinseinkünfte trotz Art. 7 Abs. 9 DBA A-CH als Unternehmensgewinne gelten. Gemäss Art. 7 Abs. 9 DBA A-CH fallen Einkünfte, die in anderen Artikeln des Abkommens behandelt werden, nicht unter die Unternehmensgewinne von Art. 7 DBA A-CH. Weil die vorliegenden Zinsen von Art. 11 Abs. 1 und 2 DBA A-CH nicht erfasst werden, könnte Art. 21 DBA A-CH in Betracht kommen. Diese Vorschrift statuiert für sämtliche nicht ausdrücklich in den Art. 6–20 erwähnten Einkünfte das Ansässigkeitsprinzip. Aus dem Umstand, dass Art. 21 DBA A-CH keine Art. 21 Abs. 2 OECD-MA entsprechende Bestimmung enthält (Betriebsstättenvorbehalt für Einkünfte aus beweglichem Vermögen und eine entsprechende Verweisung auf Art. 7), könnte abgeleitet werden, dass die Zinseinkünfte anteilmässig ausschliesslich im Ansässigkeitsstaat des österreichischen Gesellschafters besteuert werden können. Art. 21 Abs. 2 OECD-MA 1977 wird aber nach vielfach vertretener Auffassung bloss als klarstellend bezeichnet [28]. Schon für DBA, die – wie das DBA A-CH – dem OECD-MA 1963 nachgebildet sind, könnte die sinngemässe Anwendung des Betriebsstättenvorbehalts des Art. 11 Abs. 4 OECD-MA erwogen werden. Der Betriebsstättenstaat hätte dann nach Art. 7 OECD-MA das Besteuerungsrecht. Ebenfalls zu dieser Lösung gelangt man, wenn man in der Regelung von Art. 21 Abs. 1 OECD-MA lediglich einen Auffangtatbestand sieht [29]. Einkünfte, die hier zu subsumieren sind, wären demnach keine Einkünfte, die im Sinne von Art. 7 Abs. 7 OECD-MA «in anderen Artikeln dieses Abkommens behandelt werden» [30]. Sie würden demnach nicht unter die Auffangklausel von Art. 21 Abs. 1 OECD-MA fallen. Wenngleich die Rechtslage alles andere als eindeutig ist [31], spricht viel für die Anwendung des Art. 7 OECD-MA.

Die Zinseinkünfte sind aus diesen Gründen als Unternehmensgewinn zu betrachten, weshalb die Schweiz als Betriebsstättenstaat den Anteil des in Österreich ansässigen Gesellschafters an den Zinseinkünften besteuern darf (Art. 7 Abs. 1 DBA A-CH). Österreich hat den Anteil des in Österreich ansässigen Gesellschafters an den Zinseinkünften, die der schweizerischen Betriebsstätte zuzurechnen sind, aufgrund Art. 23 Abs. 1 DBA A-CH – unter Progressionsvorbehalt – von der Besteuerung auszunehmen.

Darüber hinaus ist auch das DBA A-D insoweit anwendbar, als der Gesellschafter der deutschen Personengesellschaft in

Österreich ansässig ist. Da die Personengesellschaft nach dem nationalen Recht beider Vertragsstaaten als transparent behandelt wird und die Zinsen jedenfalls nicht aus Deutschland stammen, ist Art. 11 Abs. 1 und 2 DBA A-D nicht anwendbar. Folglich kommt Art. 7 DBA A-D zum Tragen.

Dem Sachverhalt zufolge hat die Personengesellschaft in Deutschland ihren Sitz. Die Niederlassung in Deutschland erfüllt auch sonst alle Voraussetzungen, die an eine Betriebsstätte gerichtet sind. Dies könnte zur Annahme führen, dass alle von der Personengesellschaft weltweit erzielten Einkünfte für Zwecke des DBA A-D der in Deutschland gelegenen Sitz-Betriebsstätte zuzuordnen sind. Dies wäre zweifellos der Fall, wenn die Personengesellschaft in Drittstaaten Aktivitäten entfaltet, ohne dort eine Betriebsstätte zu begründen. Im vorliegenden Fall verfügt die Personengesellschaft allerdings in einem Drittstaat – nämlich der Schweiz – über eine Betriebsstätte, die die Erfordernisse des Art. 5 DBA A-D erfüllt, allerdings nicht – wie es der Wortlaut des Art. 7 Abs. 1 DBA A-D verlangen würde – in einem Vertragsstaat gelegen ist. Dennoch bestehen beachtliche Argumente, dass die Einkünfte einer in einem Drittstaat gelegenen Unterbetriebsstätte nach dem DBA A-D in Österreich und nicht in Deutschland besteuert werden dürfen [32]. Im vorliegenden Fall ist die Frage aber praktisch nicht relevant, da – wie dargelegt – die auf die Schweizer Betriebsstätte entfallenden Einkünfte

im Rahmen der beschränkten Steuerpflicht in Deutschland nicht als Einkünfte der deutschen Betriebsstätte angesehen werden [33]. Österreich kann wiederum auf Grund des DBA A-CH das Besteuerungsrecht für die der schweizerischen Betriebsstätte der deutschen Personengesellschaft zuzurechnenden Einkünfte nicht ausüben.

4.3 Anteil des in Deutschland ansässigen Gesellschafters. Der deutsche Gesellschafter kann sich auf das DBA D-CH stützen. Hierbei ist Deutschland Ansässigkeitsstaat und die Schweiz der Quellenstaat. Bei Anwendung des deutschen Rechts sind die Zinsen aufgrund der transparenten Behandlung der Personengesellschaft durch den Gesellschafter selbst bezogen. Die Behandlung durch die Schweiz spielt bei der Frage der Einkünftezurechnung in Deutschland keine Rolle. Nichts anderes ergibt sich auf Abkommensebene.

Unter Art. 7 Abs. 1 DBA D-CH fallen grundsätzlich auch Einkünfte aus Drittstaaten, die der schweizerischen Betriebsstätte zuzurechnen sind [34]. Nach dem Sachverhalt sind die Zinsen funktional der schweizerischen Betriebsstätte zuzuordnen. Bezüglich der Frage, ob die Zinseinkünfte in anderen Artikeln des Abkommens im Sinn von Art. 7 Abs. 8 DBA D-CH behandelt werden, ist vorab darauf hinzuweisen, dass Drittstaateneinkünfte keine aus einem Vertragsstaat stammenden Zinsen im Sinn von Art. 11 Abs. 1 und 2 DBA D-CH

darstellen. Im Weiteren ist gleich zu argumentieren wie hinsichtlich der vorne behandelten Bedeutung der Auffangklausel von Art. 21 DBA A-CH. Auch wenn Art. 21 DBA D-CH keinen Art. 21 Abs. 2 OECD-MA entsprechenden Betriebsstättenvorbehalt enthält, der das ausschliessliche Besteuerungsrecht des Ansässigkeitsstaates für Betriebsstätteinkünfte einschränkt, steht der Schweiz das Besteuerungsrecht zu. Der BFH macht keinen Unterschied, ob ein Abkommen im Drittstaatenartikel einen Betriebsstättenvorbehalt enthält oder nicht. Nach seiner Auffassung ergibt sich der Rechtsgedanke der Betriebsstättenvorbehalte aus den (anderen) Verteilungsartikeln, so dass auch Art. 21 DBA D-CH entsprechend einschränkend ausgelegt werden müsse [35]. Die Schweiz darf die Zinseinkünfte aus Österreich also aufgrund von Art. 7 Abs. 1 DBA D-CH besteuern.

Ob Deutschland die in den schweizerischen Betriebsstätteinkünften enthaltenen Zinsen aus Österreich freistellen oder bloss Anrechnung gewähren muss, hängt von Art. 24 Abs. 1 Ziff. 1 lit. a DBA D-CH ab. Dabei ist insbesondere der Aktivitätsvorbehalt zu beachten. Nur wenn die Zinseinkünfte einer aktiven Tätigkeit in der Schweiz zuzuordnen sind, hat Deutschland den entsprechenden Teil der Betriebsstätteinkünfte zu befreien, andernfalls muss es bloss Anrechnung nach Art. 24 Abs. 1 Ziff. 2 DBA D-CH gewähren.

Es fragt sich, unter welchen Voraussetzungen die Zinseinkünfte der aktiven Geschäftstätigkeit in der Schweiz zuzuordnen sind. Keine hinreichende Zugehörigkeit des Bankguthabens zur aktiven schweizerischen Geschäftstätigkeit ergibt sich aus den buchmässigen Verhältnissen. Die Verbuchung bildet lediglich ein Indiz für die wirtschaftliche Zugehörigkeit des Guthabens zum entsprechenden Geschäftsvermögen. Entscheidend ist vielmehr auch hier die wirtschaftlich-technische Funktion des Guthabens: Es muss sich dabei – nach kaufmännischen Gesichtspunkten beurteilt – um notwendiges Betriebskapital handeln. Ein engerer Konnex mit der eigentlichen betrieblichen Tätigkeit in der Schweiz – etwa in dem Sinn, dass das Guthaben Bestandteil eines in der Schweiz ausgeübten Bankgeschäfts darstellt oder dass es sich bei den Zinsen um aus dem Handelsgeschäft entstandene Verzugszinsen handelt – darf nicht verlangt werden. Mit der funktionalen Zuordnung eines Kapitalertrags zum notwendigen Betriebskapital eines aktiv tätigen Unternehmens erfüllt dieser demnach auch das Aktivitätserfordernis des abkommensrechtlichen Aktivitätsvorbehalts.

Allerdings ist kaum anzunehmen, dass die hier vertretene Auffassung durch die BFH-Rechtsprechung gedeckt würde. Der BFH hat in seiner Entscheidung vom 7. 8. 2002 Dividenden an eine schweizerische Personengesellschaft – trotz funktionaler Betriebsstättenzugehörigkeit – nicht als aktiv i. S. von Art. 24 Abs. 1 Ziff. 1 Satz 1 lit. a DBA D-CH («Betriebsstättengewinne») angesehen [36]. Die Zuordnung der Dividenden zu Betriebsstättengewinnen im Rahmen der Verteilungsnormen könnte nicht ausreichen – wie der BFH andeutet –, um auch bei Anwendung des Methodenartikels von «Dividenden» statt von Unternehmensgewinnen auszugehen. Nach der insbesondere von Wassermeyer vertretenen Auffassung bleiben diese zu den Betriebsstättengewinnen

gehörenden Dividenden vielmehr für die Anwendung von Art. 24 DBA D-CH Dividenden [37]. Nichts anderes würde danach für die vorliegend zu beurteilenden Zinsen gelten. Diese Auffassung ist aber im Schrifttum aus berechtigten Gründen überwiegend auf Ablehnung gestossen [38]. Selbst wenn man der von Wassermeyer vertretenen Auffassung folgte, lässt sich nicht ohne weiteres argumentieren, dass Zinsen aus Drittstaaten ebenfalls im Ansässigkeitsstaat nach den abkommensrechtlichen Regelungen für Zinsen zu behandeln sind [39].

Unterstellt man aber, dass die Anrechnungs- und nicht die Freistellungsmethode zum Tragen kommen soll, ist aus anderen Gründen fraglich, ob die in der Schweiz erhobene Steuer in Deutschland angerechnet werden kann: In der Schweiz wird die Steuer – wie bereits dargelegt – zumindest zum Teil auf Ebene der Personengesellschaft erhoben, während in Deutschland der Gesellschafter herangezogen wird. Die Autoren dieses Beitrags haben dazu unterschiedliche Positionen:

Nach der von Reich und Schmidt vertretenen Auffassung muss die schweizerische Steuer trotz formal unterschiedlicher Steuersubjekte als Steuer der Gesellschafter anerkannt und angerechnet werden. Bei wirtschaftlicher Betrachtungsweise besteht Subjektidentität. Die Steuersubjektseigenschaft wird den Personengesellschaften durch das schweizerische Steuerrecht bloss aus steuertechnischen Gründen, in einem sehr eingeschränkten Umfang und nur bezogen auf die ausländischen Gesellschafter zuerkannt [40]. Damit soll das grundsätzlich auch in der Schweiz bestehende Transparenzprinzip für Personengesellschaften nicht beseitigt werden. Der bloss steuertechnische Charakter der Steuersubjektseigenschaft der ausländischen Personengesellschaften wird dadurch unterstrichen, dass die Zuerkennung der Steuersubjektseigenschaft nach innerstaatlichem Recht nicht etwa zur Doppelbelastung der Gewinne führt, wie das bei der Besteuerung der juristischen Personen gewöhnlich der Fall ist. So erscheint der Einwand, die Gesellschafter (selbst) würden in der Schweiz gar nicht besteuert, als nicht angebracht. Andernfalls müssten sämtliche Abkommen eines Staates, der in seinem internen Recht neu die transparente Besteuerung gewisser Kapitalgesellschaften oder umgekehrt die selbständige Besteuerung von Personenunternehmen statuieren würde [41], revidiert und mit aufwendigen neuen Anrechnungsregelungen versehen werden. Eine sachgerechte und dem Zweck der Abkommen entsprechende Lösung kann jedoch bereits durch Auslegung der herkömmlichen Anrechnungsregelungen erreicht werden. Der Partnership-Report der OECD hält eine Anrechnung der auf Ebene der Gesellschaft erhobenen Steuer beim Gesellschafter in vergleichbaren Konstellationen für zulässig.

Nach Auffassung von Lang bestehen gegen eine derartige Anrechnung Bedenken: Die in den Doppelbesteuerungsabkommen vorgesehene Anrechnungsmethode setzt voraus, dass die Steuer im Quellenstaat für Rechnung des Steuerpflichtigen erhoben wird, bei dem sie dann im Ansässigkeitsstaat angerechnet wird. Im Unterschied zur Mutter-Tochter-Richtlinie und zahlreichen nationalen Regelungen sieht das OECD-MA keine indirekte Anrechnung vor: Die Körper-

schaftsteuer der Tochtergesellschaft stellt nämlich wirtschaftlich auch eine Vorbelastung der Körperschaftsteuer der Muttergesellschaft dar. Dennoch ist diese Form der Anrechnung nach dem OECD-MA nicht vorgesehen. Betrachtet der Quellenstaat eine Personengesellschaft als Steuerrechtssubjekt und der Ansässigkeitsstaat die Gesellschafter als Steuerrechtssubjekte, ist die Behandlung der Personengesellschaft in ihrem Ansässigkeitsstaat der einer Körperschaft vergleichbar. Dieser Auffassung zufolge schliesst dies die Anrechnung aus, wenn dies nicht im nationalen Recht des Ansässigkeitsstaates oder in einem vom OECD-MA abweichenden DBA anders vorgesehen ist [42].

4.4 Anteil des in der Schweiz ansässigen Gesellschafters.

Art. 11 Abs. 1 DBA A-CH statuiert für Zinsen das Ansässigkeitsprinzip. Der Schweiz steht deshalb am Anteil des in der Schweiz ansässigen Gesellschafters an den Zinseinkünften der schweizerischen Betriebsstätte nach Art. 11 Abs. 1 in Verbindung mit Art. 7 Abs. 9 DBA A-CH das ausschliessliche Besteuerungsrecht zu.

5. FAZIT

Die Rechtsfragen, die der gar nicht so realitätsfremde Sachverhalt aufwirft, sind äusserst komplex. Die Anwendung der Doppelbesteuerungsabkommen gerade auf Dreiecksachverhalte ist äusserst anspruchsvoll und schwierig. Die von der Schweiz getroffene Sonderlösung des Abweichens vom Transparenzprinzip für ausländische Personengesellschaften schafft zwar verschiedene wissenschaftlich recht attraktive Probleme, die allerdings der vom Gesetzgeber angestrebten Vereinfachung der Veranlagung dieser Unternehmen alles andere als zuträglich sind.

Die hier angestellten Überlegungen zeigen überdies, dass Änderungen des OECD-MA und Abweichungen bilateraler Abkommen von den Mustern der OECD zusätzliche Auslegungsfragen aufwerfen. Es wäre an der Zeit, dass sich die Mitgliedsstaaten der EU auf einfachere Kriterien der Aufteilung der Besteuerungsrechte verständigen, als dies in den derzeit geltenden DBA vorgesehen ist. In die Entwicklung derartiger Regelungen sollte auch die Schweiz eingebunden werden, um deren Einheitlichkeit sicherzustellen. ■

Anmerkungen: *Die Autoren danken Birgit Stürzlinger Mag., Wirtschaftsuniversität Wien, Lucia Omlin, lic. iur., Pestalozzi Lachenal Patry, Zürich, Roger Rohner lic. iur., Universität Zürich für die Unterstützung bei der Literaturrecherche und bei der Fahnenkorrektur. 1) Vgl. z. B. Reiss, Geleitwort zur Dissertation von Weggenmann, Personengesellschaften im Lichte der Doppelbesteuerungsabkommen (2005) 5; auch Lang, Personengesellschaften im DBA-Recht, SWI 2000, 60; Knobbe-Keuk, «Qualifikationskonflikte» im internationalen Steuerrecht der Personengesellschaften, RIW 1991, 306; Schmidt, Personengesellschaften im Abkommensrecht, Teil 1, WPG 2002, 1134 (1135). 2) Ein Gremium von zehn Fachvertretern der Bundessteuerberaterkammer, Berlin, der Kammer der Wirtschaftstreuhänder, Wien und der Schweizerischen Treuhand-Kammer, Zürich. 3) Vgl. hierzu ausführlich Schmidt, WPG 2002, 1134 (1136). 4) Vgl. Heinicke, in Schmidt, EStG, 4. Aufl. (2005) § 49 Rz. 4. 5) Vgl. BFH v. 28.7.1993, I R 15/93, BStBl. II 1994, 148 und Wassermeyer, In- oder ausländische Geschäftsleitungsbetriebsstätte eines Einzelhändlers, IStR 1994, 27 (28); Wassermeyer, Stellungnahme zu dem vorstehenden Beitrag von Kramer über die Frage nach der Relevanz einer Betriebsstätte im Wohnsitzstaat für die Besteuerung im Quellenstaat, IStR 2004, 676 (676). 6) Vgl. Lehner/Reimer, Generalthema I: Quelle versus Ansässigkeit – Wie sind die grundlegenden Verteilungsprinzipien des Internationalen Steuerrechts austariert?, IStR 2005, 542 (544); Jacobs, Internationale Unternehmensbesteuerung, 5. Aufl. (2002) 601 f.; Gassner/Hofbauer, Die Unterbetriebsstätte, in Gassner/Lang/Lechner/Schuch/Staringer (Hrsg.), Die beschränkte Steuerpflicht im Einkommen- und Körperschaftsteuerrecht (2004) 83 (87). 7) Vgl. auch Wassermeyer, IStR 2004, 676 (677). 8) So Aigner/Gläser, Die Zahlstelle im Anwendungsbereich des EU-Quellensteuergesetzes, SWI 2005, 261 (267 Anm. 27); BMF, Richtlinien zur Durchführung der EU-Quellensteuer (2005) Rz. 2; Gläser, Handbuch der EU-Quellensteuer (2006) 71. 9) Bundesgesetz über die direkte Bundessteuer vom 14.12.1990 (SR 642.11). 10) Steuergesetz des Kantons Zürich vom 8.6.1997 (LS 631.1). 11) Vgl. Salvi, Schweizerische Besteuerung von internationalen Personengesellschaften, ASA 1995/96, 177 (181 f.)

auch zum Folgenden. 12) Vgl. Duss, Interkantonale und internationale Aspekte der Unternehmensumstrukturierungen, 2. Teil, in Reich/Duss (Hrsg.) Unternehmensumstrukturierungen im Steuerrecht (1996) 347 (384); Höhn, Steuerprobleme bei schweizerischen Betriebsstätten ausländischer Unternehmen, ASA 1996/97, 171 (178 f.). 13) Vgl. Locher, Kommentar zum DBG, I. Teil (Art. 1–48) (2001) Art. 11 Rz. 12 ff. 14) Die gleiche Auslegungsfrage stellt sich auch bezüglich § 8 Abs. 2 i. V. m. § 54 Abs. 3 ZH StG. 15) Vgl. Agner/Jung/Steinmann, Kommentar zum Gesetz über die direkte Bundessteuer (1995) Art. 49 Rz. 13; Agner/Digeronimo/Neuhaus/Steinmann, Kommentar zum Gesetz über die direkte Bundessteuer, Ergänzungsband (2000) Art. 11 Rz. 1a; Donati, Besteuerung ausländischer Personengesellschaften in der Schweiz (2001) 16 f.; Reich/Waldburger, Rechtsprechung im Jahr 2003 (2. Teil) FStR 2004, 299 (306); Richner/Frei/Kaufmann, Handkommentar zum DBG (2003) Art. 30 Rz. 42; Salvi, ASA 1995/96, 177 (204). 16) Duss, in Reich/Duss (Hrsg.) Unternehmensumstrukturierungen 347 (387). Ähnlich argumentieren Athanas/Widmer, in Zweifel/Athanas (Hrsg.) Kommentar zum Schweizerischen Steuerrecht, I/2a, Bundesgesetz über die direkte Bundessteuer (DBG) (2000) Art. 49 Rz. 17. 17) Bundesgesetz über die Alters- und Hinterlassenenversicherung vom 20.12.1946 (SR 831.10). 18) Verordnung über die Alters- und Hinterlassenenversicherung vom 31.10.1947 (SR 831.101). 19) Abkommen zwischen der Schweizerischen Eidgenossenschaft einerseits und der Europäischen Gemeinschaft und ihren Mitgliedstaaten andererseits über die Freizügigkeit vom 21.6.1999 (Freizügigkeitsabkommen [FZA], SR 0.142.112.681). 20) Verordnung (EWG) Nr. 1408/71 des Rates zur Anwendung der Systeme der sozialen Sicherheit auf Arbeitnehmer und Selbständige sowie deren Familienangehörige, die innerhalb der Gemeinschaft zu- und abwandern in der Fassung von Anhang II zum Abkommen zwischen der Europäischen Gemeinschaft und ihren Mitgliedstaaten einerseits und der schweizerischen Eidgenossenschaft andererseits über die Freizügigkeit vom 14.6.1971 (SR 0.831.109.268.1). 21) Vgl. näher 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) 15 ff. 22) Ausführlich zu diesen Fragen Lang, Wer hat das Sagen im Steuerrecht?, ÖStZ 2006, 203 (207 ff. mwN). 23) Dazu Lang, Application 37 ff. 24) Ausführlich Lang, Qualifikationskonflikte bei Personengesellschaften, IStR 2000, 129 (129 ff.). 25) In diese Richtung auch Vogel, On Double Taxation Conventions, 3. Aufl. (1997) Art. 1 Rz. 25a; offen Prokisch, in Vogel/Lehner (Hrsg.) DBA-Kommentar, 4. Aufl. (2003) Art. 1 Rz. 35. 26) Lang, IStR 2000, 129 (129 ff.). 27) Vgl. dazu Toifl, Personengesellschaften im Recht der Doppelbesteuerungsabkommen, unter besonderer Berücksichtigung der gemeinschafts- und abkommensrechtlichen Diskriminierungsverbote (2003) 112 ff., insbes. 116 ff. und 132. 28) Dazu z. B. Schaumburg, Internationales Steuerrecht, 2. Aufl. (1998) Rz. 16.485. 29) Vgl. näher Hemmelrath, in Vogel/Lehner (Hrsg.) DBA Art. 7 Rz. 167 ff. 30) Differenzierend in Hinblick auf den hier nicht vorliegenden Art. 21 Abs. 2 OECD-MA Hemmelrath, in Vogel/Lehner (Hrsg.) DBA Art. 7 Rz. 175. 31) Ausführlich Weggenmann, Einordnungskonflikte bei Personengesellschaften im Recht der deutschen Doppelbesteuerungsabkommen unter besonderer Berücksichtigung des OECD-Partnership Reports 1999 (2002) 87 ff.; Strasser, Die Auslegung von Quellenstaatsregelungen in Doppelbesteuerungsabkommen (2005) 84 ff. 32) Ausführlich Lang, Die Unterbetriebsstätte im Abkommensrecht, in Gocke/Gosch/Lang (Hrsg.) Körperschaftsteuer Internationales Steuerrecht Doppelbesteuerung, FS für Franz Wassermeyer (2005) 709 (709 ff.). 33) Vgl. vor allem Buciek, «Unterbetriebsstätte» und Aussensteuerrecht, in Klein/Stihl/Wassermeyer (Hrsg.) Unternehmen Steuern, FS für Hans Flick (1997) 647 (647 ff.); Gassner/Hofbauer, in Gassner/Lang/Lechner/Schuch/Staringer (Hrsg.) Beschränkte Steuerpflicht 83 (87). 34) Flick/Wassermeyer/Wingert/Kempermann, Doppelbesteuerungsabkommen Deutschland – Schweiz, 26. Lfg. (2004) Art. 21 Rz. 18. 35) Vgl. hierzu BFH v. 30.8.1995, I R 113/94, BStBl. II 1996, 563; ebenso Schaumburg, IStR, Rz 16.485; Kluge, Das Internationale Steuerrecht, 4. Aufl. (2000) 313; anderer Auffassung – unter Abweichung von der Voraufgabe – aber Lehner, in Vogel/Lehner (Hrsg.) DBA Art. 21 Rz. 45. 36) I R 10/01, BStBl. II 2002, 848. 37) Vgl. Wassermeyer, in Debatin/Wassermeyer

(Hrsg.) Doppelbesteuerung 88. EL (2002) MA Art. 7 Rz. 160 ff.; vgl. weiter die Diskussionsbeiträge von Wassermeyer, in Lüdicke (Hrsg.) Besteuerungspraxis bei grenzüberschreitender Tätigkeit (2003) 207 (207 ff.); vgl. auch Gosch, Altes und Neues, Bekanntes und weniger Bekanntes zur sog. isolierenden Betrachtungsweise, in Gocke/Gosch/Lang (Hrsg.) FS Wassermeyer 263 (276 ff.). **38**) Vgl. Lang, Ist der Betriebsstättenvorbehalt bloss im Quellenstaat anwendbar?, SWI 2003, 319 (319 ff.); Strunk/Kaminski, Aktuelle Entwicklungen bei der Besteuerung von ausländischen Betriebsstätten und Personengesellschaften in Abkommensfällen, IStR 2003, 181 (185 ff.); Kleineidam, Die abkommens-

rechtliche Behandlung von Erträgen aus Beteiligungen im ausländischen Betriebsstättenvermögen oder: Ist der Betriebsstättenvorbehalt gerechtfertigt?, IStR 2004, 1 (2), der allerdings ausführt, «dass die Meinung des BFH im Ergebnis richtig ist, die Begründung aber nicht überzeugt»; vgl. aber Kluge, Betriebsstättenvorbehalt und Methodenartikel – ein Beitrag zur autonomen Abkommensauslegung, in Gocke/Gosch/Lang (Hrsg.) FS Wassermeyer 663 (678 f.). **39**) Lang, Betriebsstättenvorbehalt und Ansässigkeitsstaat, in Kirchhof/Schmidt/Schön/Vogel (Hrsg.) FS für Arndt Raupach – Steuer- und Gesellschaftsrecht zwischen Unternehmerfreiheit und Gemeinwohl (2006) 601 ff.

40) Dieses steuerrechtlich fingierte Rechtsobjekt, das lediglich für ganz spezifische Zwecke wie eine juristische Person behandelt wird, untersteht wohlverstanden auch nicht der schweizerischen Verrechnungssteuer, mit welcher Kapitalerträge juristischer Personen an der Quelle besteuert werden. **41**) Beides sind Besteuerungsvarianten, die sich in den gegenwärtigen Steuerreformdiskussionen zahlreicher Staaten grosser Beliebtheit erfreuen. **42**) Dazu Lang, Doppelte Nichtbesteuerung – Generalbericht, CDFI Volume 89 (2004) 28 f.

RÉSUMÉ

Sociétés de personnes en Allemagne, en Autriche et en Suisse

Les sociétés de personnes actives à l'international soulèvent des questions de droit fiscal extrêmement complexes. Les situations «triangulaires» compliquent encore davantage la matière. Les questions fiscales transfrontalières ainsi que les possibilités de la création de sociétés de personnes au-delà des frontières ont fait l'objet de débats animés dans le cadre du comité D-A-CH (un organe de dix représentants de la profession de la Bundessteuerberaterkammer, Berlin, de la Kammer der Wirtschaftstreuhänder, Vienne, et de la Chambre fiduciaire, Zurich). Les questions d'interprétation en matière d'imposition de sociétés de personnes étrangères, selon le droit fiscal interne suisse, ont été examinées et résolues selon un cas «simple» et sont présentées dans l'article.

Une société en nom collectif (OHG, offene Handelsgesellschaft), constituée selon le droit allemand, a son siège et sa direction à Berlin. Elle distribue ses produits fabriqués dans le canton de Zurich. Ses associés résident l'un en Allemagne, l'autre en Autriche et le dernier en Suisse. Ils détiennent chacun 33 1/3% des parts de la société en Allemagne. Outre les usines et les installations de production, un avoir bancaire rémunéré auprès d'une banque à Vienne figure dans l'actif circulant. Les auteurs examinent les questions de savoir comment les intérêts sur l'avoir en banque doivent être imposés selon le droit interne allemand, autrichien ou suisse et comment éviter la double imposition sur ces intérêts.

Les sociétés de personnes sont en principe imposées de manière transparente selon le droit interne des Etats. La Suisse présente le cas particulier que, pour des raisons d'appartenance économique, les sociétés de personnes étrangères sont assujetties comme des personnes morales. Dans la mesure où les sociétés de personnes ne sont pas considérées comme des sujets de droit fiscal dans le droit national des Etats contractants mais sont traitées de façon transparente, les associés ont droit aux avantages de la convention. On peut se demander si le fait que des entités de personnes étrangères paient des impôts en Suisse selon les prescriptions relatives aux personnes morales change la situation. Les avis des auteurs divergent à cet égard. De l'avis général, la société de personnes ne peut cependant prétendre aux avantages de la convention mais les raisons diffèrent.

La CDI A-CH s'applique aux associés résidant en Autriche. L'article 11 al. 1 CDI A-CH ne s'applique toutefois pas car les intérêts provenant d'Autriche n'ont pas été payés à une personne résidant en Suisse mais dans le même Etat contractant. Les revenus des intérêts sont à considérer comme des bénéfices de l'entreprise. La Suisse, lieu de l'établissement stable, est autorisée à prélever des impôts sur la part des revenus de l'associé résidant en Autriche.

Selon l'article 23 al. 1 CDI A-CH (sous réserve de la progression), l'Autriche doit exempter de l'impôt la part des revenus (attribués à l'établissement stable en Suisse) de l'associé résidant en Autriche.

C'est l'article 7 CDI A-D qui s'applique pour tout ce qui dépasse ce cadre.

L'associé allemand peut faire valoir la Convention CDI D-CH. L'article 7 al. 1 CDI D-CH s'applique en principe aussi à des revenus provenant d'Etats tiers, attribués à l'établissement stable suisse, ce qui est le cas pour les intérêts. Selon l'article 7 al. 1 CDI D-CH, la Suisse est donc autorisée à imposer les revenus d'intérêts provenant d'Autriche. La question de savoir si l'Allemagne doit exempter de l'impôt les intérêts provenant de revenus en Autriche d'établissements stables suisses ou simplement procéder à l'imputation des impôts, dépend de l'interprétation de la réserve d'activité (Aktivitätsvorbehalt) de l'article 24 al. 1 lit. a DBA D-CH. C'est uniquement dans le cas où les revenus d'intérêts proviennent d'une activité à imputer à la Suisse que l'Allemagne doit exonérer la partie correspondante des revenus du site d'exploitation; dans le cas contraire, l'Allemagne doit uniquement accorder l'exonération selon l'article 24 al. 1 ch. 1 lit. a. Si seule la méthode d'imputation s'applique, l'on peut se demander si l'impôt prélevé en Suisse peut être imputé en Allemagne. En Suisse, en effet, ce ne sont pas les associés qui sont imposables, mais la société. Sur ce point également, les opinions des auteurs divergent.

Pour la part de l'associé résidant en Suisse, il n'y a pas de difficultés. Pour ce qui concerne les intérêts, l'article 11 al. 1 DBA A-CH fait valoir le principe de résidence. La Suisse a l'exclusivité du droit d'imposition. ML/MR/CS/AFB