

D-A-CH Steuer-Kongress 2009: Probleme aus der aktuellen DBA-Praxis

Von Oliver-Christoph Günther, Karin Simader und Nicole Tüchler, alle Wien*

Am 13. und 14. 3. 2009 fand der 1992 initiierte, von der Bundessteuerberaterkammer (Berlin), der Treuhand-Kammer (Zürich) und der Kammer der Wirtschaftstreuhänder (Wien) gemeinsam veranstaltete D-A-CH Steuer-Kongress in Wien statt. Aktuelle Fälle aus der Praxis des internationalen Steuerrechts wurden aus der Sicht von Finanzverwaltungen, Höchstgerichten und Beratern aus Deutschland, der Schweiz und Österreich diskutiert. Unter der Moderation von Univ.-Prof. Dr. Michael Lang diskutierten als Vertreter der Finanzverwaltungen der drei Länder Pascal Duss aus der Schweiz, MR Dr. Heinz Jirousek aus Österreich und RD Michael Wichmann aus Deutschland. Der nachfolgende Beitrag gibt die in der Podiumsdiskussion ausgetauschten Argumente zu ausgewählten Fällen wieder.

1. Dividendenzahlungen an schweizerische Holdinggesellschaften

Sachverhalt: Eine schweizerische Holdinggesellschaft hält 100 % der Anteile einer deutschen Tochtergesellschaft und erhält von dieser eine Dividende ausgeschüttet. Entsprechend Art. 10 Abs. 3 DBA CH-D ist die Quellensteuer in diesem Fall auf 0 % zu reduzieren, wobei Deutschland in Berufung auf § 50d Abs. 3 dEStG in derartigen Fallkonstellationen einen Quellensteuerabzug entsprechend jenem Satz vornimmt, der für die an der Holding beteiligten Gesellschafter anwendbar ist.

Pascal Duss: Nach Art. 23 DBA CH-D sind innerstaatliche Regelungen zur Missbrauchsbekämpfung auch in DBA-Fällen anwendbar. Die hier angesprochene Regelung des § 50d Abs. 3 dEStG ist im Verhandlungsprotokoll ausdrücklich als eine derartige Missbrauchsregel erwähnt. Um nicht in den Anwendungsbereich dieser per 1. 1. 2007 revidierten Norm zu fallen, müssen von der Holding folgende Kriterien erfüllt sein: Für die Einschaltung der ausländischen Gesellschaft müssen wirtschaftliche oder sonst beachtliche Gründe vorliegen, die Holding muss mindestens 10 % der Bruttoerträge des Wirtschaftsjahres aus eigenen Leistungen erzielen und sie muss einen Geschäftsbetrieb haben und damit am allgemeinen Wirtschaftsverkehr teilnehmen. Dies ist bei einer reinen Schweizer Holdinggesellschaft im Allgemeinen nicht der Fall, da diese nur Beteiligungen hält, nur Beteiligungserträge erzielt und auch nur eine beschränkte Infrastruktur aufweist. Die Konsequenz des § 50d Abs. 3 dEStG ist, dass in Deutschland auf die nächste Stufe geschaut wird und nur, wenn die beteiligten Personen selbst Anspruch auf Entlastung haben, der entsprechend reduzierte Steuersatz gewährt wird. Sofern die Schweizer Holdinggesellschaft von natürlichen Personen aus der Schweiz gehalten wird, greift der Steuersatz von 15 %. Diese Steuer ist eine definitive Belastung, da sie in der Schweiz auf Grund des Beteiligungsabzugs und des Holdingsprivilegs nicht anrechenbar ist.

Es stellt sich in der Folge die Frage, ob kantonale Holdinggesellschaften überhaupt noch von Art. 10 Abs. 3 DBA CH-D profitieren können. Eine Holding muss drei Voraussetzungen erfüllen, um den Holdingstatus nach dem schweizerischen Steuerhar-

monisierungsgesetz zu erlangen: Zunächst müssen zwei Drittel der Erträge oder der Aktiva aus Beteiligungen stammen oder Beteiligungen sein, weiters muss der Sinn und Zweck der Holding das Halten und Verwalten von Beteiligungen sein und sie darf drittens keine Geschäftstätigkeit in der Schweiz haben. Als Geschäftstätigkeit gilt hier allerdings nur die Teilnahme am wirtschaftlichen Verkehr. Somit ist die Leitungsfunktion im Konzern zulässig und man kann insbesondere Buchführung, eine zentrale Rechtsstelle und ähnliche Funktionen in der Holding ansiedeln, ohne dass dies schädlich wäre. Nach deutschen Regeln gelten diese Leistungen als relevante Leistungen aus eigener Wirtschaftstätigkeit und diese müssen, um aus dem Anwendungsbereich des § 50d Abs. 3 dEStG heraus zu fallen, mehr als 10 % der Bruttoerträge ausmachen. Damit ist auch die geforderte allgemeine Teilnahme am Wirtschaftsverkehr erfüllt und das Unternehmen braucht noch einen Geschäftsbetrieb, also Büroräumlichkeiten und Personal. Der Zweck der Holding ist oftmals organisatorischer, rechtlicher oder haftungsbegrenzender Natur, weshalb hier wirtschaftlich beachtliche Gründe vorliegen. Bei entsprechender Strukturierung ist es demnach möglich, dass eine Schweizer Holding nicht von § 50d Abs. 3 dEStG erfasst wird.

Michael Wichmann: Aus deutscher Sicht handelt es sich bei § 50d Abs. 3 dEStG um eine Norm im Bereich der Missbrauchsvermeidung, insbesondere des „Treaty-Shoppings“ bzw. „Directive-Shoppings“. Es soll u. a. die Inanspruchnahme der Vorteile der Mutter-Tochter-RL¹ durch Zwischenschaltung einer funktionslosen Gesellschaft vermieden werden. Dies entspricht auch dem OECD-Kommentar², der Normen dieser Art dem Bereich der Abgrenzung zwischen legitimer und nicht legitimer Anwendung von Abkommen zuordnet (u. a. Tz. 8, 9, 9.4 zu Art. 1 OECD-MA).

Die Aufregung um § 50d Abs. 3 dEStG hat sich nach dem BMF-Schreiben vom 3. 4. 2007³ gelegt, da dieses ganz erhebliche Erleichterungen vorsieht. In Textziffer 7.b dieses Schreibens wird festgehalten, dass Dividenden und andere Erträge, z. B. Zinsen und Lizenzgebühren, von geleiteten Gesellschaften zu den Bruttoerträgen des Bereichs der eigenen Wirtschaftstätigkeit zählen. Wenn eine Holding somit tatsächlich geschäftsleitende Funktionen ausübt, zählen diese zum aktiven Bereich und somit in die 10 %-Grenze. Daher bestehen aus meiner Sicht keine Probleme, die dazu Anlass geben, die Anwendung dieser Norm in Frage zu stellen.

2. Dividendenzahlungen aus Deutschland an österreichische Zwischenholding und vice versa

Sachverhalt: Eine deutsche Holdinggesellschaft bezieht Dividenden von deutschen Kapitalgesellschaften. Diese Dividenden werden unstrittig der Holding zugerechnet. Zwischen der deutschen Holding und den österreichischen Gesellschaftern ist eine österreichische Familienholding zwischengeschaltet. Der Zweck der Zwischenschaltung ist die Vermeidung der Zersplitterung des in den Händen mehrerer Familienmitgliedern befindlichen Aktienbesitzes. Auch ohne diese Gestaltungsvariante

1 RL 90/435/EWG des Rates vom 23. 7. 1990 über das gemeinsame Steuersystem der Mutter- und Tochtergesellschaften verschiedener Mitgliedstaaten, ABl L 1990/225, 6.

2 OECD-Steuerausschuss, Kommentar zum OECD-Musterabkommen 2008.

3 dBMF Schreiben vom 3. 4. 2007, IV B 1 - S 2411/07/0002, BStBl I 2007, 446.

* Mag. Oliver-Christoph Günther, LL.B., Mag. Karin Simader, Mag. Nicole Tüchler, alle Institut für Österreichisches und Internationales Steuerrecht, WU Wirtschaftsuniversität Wien.

PRAXISFORUM

würde die gleiche Gesamtsteuerbelastung anfallen. Bei der Ausschüttung von der deutschen Holding an die österreichische Familienholding gewährt Deutschland auf Grund von § 50d Abs. 3 dEStG keine Entlastung entsprechend der Mutter-Tochter-RL und erhebt 15 % Quellensteuer (vgl. EAS 2505 vom 16. 8. 2004).

Heinz Jirousek: Aus österreichischer Sicht liegt in diesem Fall kein Missbrauch vor, da entsprechend der österreichischen Judikatur dafür eine Gestaltung gewählt werden müsste, deren einziger Sinn die Erzielung einer Steuerersparnis ist. Wenn ein faktisch und inhaltlich plausibler außersteuerlicher Grund ins Treffen geführt werden kann, ist dies anzuerkennen. Insbesondere das Argument, dass hier eben keine Steuerersparnis durch die Zwischenschaltung vorliegt, spricht gegen die Annahme von Missbrauch. Europarechtlich ist zu beachten, dass die bloße Gründung einer Gesellschaft, um in den Genuss vorteilhafterer Rechtsvorschriften zu kommen, nach dem Urteil in der Rs. *Cadbury Schweppes*⁴ noch keinen Missbrauchsvorwurf rechtfertigt.

Die Konsultationsgespräche mit der deutschen Finanzverwaltung im Jahr 2006 führten zu einer Verständigungsvereinbarung⁵, nach welcher Beteiligungserträge bei einer sonst funktionslosen Holding den Gesellschaftern zuzurechnen sind. Österreich konnte dies insofern akzeptieren, als sich das im Wortlaut mit der Judikatur des österreichischen Verwaltungsgerichtshofs (VwGH) deckt. Dieser hat bereits im Jahr 1997 erkannt, dass eine Zurechnung von Einkünften an eine Gesellschaft, die am Erwerbsleben nicht in der erklärten Art und Weise teilnimmt, nicht in Betracht kommt⁶. Im konkreten Fall sieht Österreich jedoch durch die Zwischenschaltung eine wirtschaftliche Funktion erfüllt. Die Pauschalvermutung des § 50d Abs. 3 dEStG, dass jede Holding, deren Bruttoerträge zu mehr als 90 % aus Dividenden bestehen, funktionslos ist, ist europarechtlich problematisch. Nach der EuGH-Rechtsprechung in der Rs. *Test Claimants in the Thin Cap Group Litigation*⁷ muss dem Steuerpflichtigen die Möglichkeit gegeben werden, Beweise für die wirtschaftlichen Gründe einer Gestaltung beizubringen.

In einem späteren Fall kam es zu einer gegengleichen Situation. Eine österreichische Gesellschaft schüttete an eine klassische, deutsche Holdinggesellschaft aus, weshalb die Überlegung entstand, die deutsche Sichtweise reziprok anzuwenden. Dieser Fall wurde vom Unabhängigen Finanzsenat (UFS) geprüft, und mit den europarechtlichen Argumenten, die ursprünglich schon gegen Deutschland ins Treffen geführt wurden, entschieden, dass die Holdinggesellschaft sehr wohl als Empfängerin der Einkünfte anzuerkennen sei⁸. Der UFS berief sich insbesondere auf Art. 43 und Art. 48 EGV und argumentierte, dass ein Verstoß gegen die Niederlassungsfreiheit vorliege und eine ausländische Holding nicht per se als missbräuchlich angesehen werden könne, was auch der deutsche BFH in der Rs. *Hilversum II*⁹ festgestellt hat. Dieser Fall zeigt, dass es zu keinen positiven Ergebnissen führt, wenn man eine rechtlich zweifelhafte Meinung für einen reziproken Fall übernimmt.

Michael Wichmann: Aus deutscher Sicht hat sich nichts verändert. Die entscheidende Frage ist, ob die Mutter-Tochter-RL Anwendung findet oder ob eine Besteuerung der Dividen-

denzuflüsse bei den natürlichen Personen möglich ist. Dies ist danach zu beurteilen, ob die zwischengeschaltete Holding eine eigene Funktion hat und entsprechend stellt § 50d Abs. 3 dEStG auf diese eigenwirtschaftliche Funktion ab. Es ist auch keine Zurechnung von Funktionen verbundener Gesellschaften möglich, da Basis für den Ansatz des deutschen Gesetzgebers das dem Fremdvergleichsgrundsatz zugrunde liegende Selbstständigkeitsprinzip ist. Dies trifft auch zu, wenn die Tätigkeit einer Gesellschaft in zwei Gesellschaften aufgespalten wird, etwa eine Gesellschaft für die Tätigkeit im nationalen Markt und eine andere für das Halten von ausländischen Beteiligungen. Dies kann beispielsweise für eine Schweizer Holding erforderlich sein, um Schweizer Steuervorteile in Anspruch nehmen zu können, da diese hierfür im eigenen Staat nicht aktiv tätig sein darf. Wenn im Ergebnis nur passive Einkünfte empfangen und durchgeleitet werden, dann kann keine Berechtigung zur Anwendung der Richtlinie oder des DBA vermittelt werden. Von daher sehe ich keine Notwendigkeit für eine Änderung und würde die reziproke Anwendung als zulässig erachten.

Zu den gemeinschaftsrechtlichen Argumenten möchte ich anmerken, dass auch die Mutter-Tochter-RL unter einem allgemeinen Missbrauchsvorbehalt steht und dass entsprechend der Rechtsprechung die Vorteile nur für eine tatsächliche wirtschaftliche Tätigkeit, d. h. für die aktive Teilnahme am Markt eines Mitgliedstaates, zu gewähren sind. Das Bündeln von Besitz wird dafür aus deutscher Sicht für nicht ausreichend gehalten.

Heinz Jirousek: Diese Lösung ist dennoch unbefriedigend, da sie zu Reziprozitätsfolgen führen kann. In diesem Fall liegt ein Gewinn Deutschlands vor, da 15 % Quellensteuer erhoben wird und Österreich nach seiner Rechtsprechung die Einkünfte der Holding zurechnen muss. Aus meiner Sicht ist das europarechtlich nicht haltbar. Wenn ein neuerlicher Fall auftritt, könnte dieser mittels Amtsbeschwerde zum VwGH gebracht werden, wobei ich anzweifle, dass dieser zu einer anderen Rechtsauffassung kommen würde als der UFS.

Michael Wichmann: Ungeachtet des Missbrauchsarguments möchte ich noch darauf hinweisen, dass es hier auch um die zutreffende Abgrenzung der nationalen Besteuerungsrechte geht. Die Mitgliedstaaten können diese frei in DBA-Regelungen treffen, da in diesem Bereich europarechtlich keine Harmonisierung besteht.

Heinz Jirousek: Das ist unbestritten, jedoch ist der Kernpunkt die Zurechnungsfrage. Wenn aus steuerlicher Sicht die Zurechnung in einem nicht missbräuchlichen Fall an eine Kapitalgesellschaft erfolgt, dann zwingt die Mutter-Tochter-RL an der Quelle zu entlasten. Wenn eine Holding vorliegt, die keine wirtschaftlich sinnvollen Funktionen ausübt, rechnen auch wir nicht diesem Gebilde sondern den dahinter stehenden Gesellschaftern zu. Aber in jenen Fällen, in denen eine wirtschaftliche Funktion glaubwürdig dargestellt wird, ist entsprechend zu entlasten. Wir müssen zur Kenntnis nehmen, dass zwar eine Lösung zwischen unseren beiden Finanzverwaltungen besteht, nämlich das Verständigungsverfahren aus 2006, dies jedoch bei der Umsetzung zu Verwerfungen führt, je nach der Richtung des Dividendenflusses.

3. Selbständige Erwerbstätigkeit in der Schweiz

Sachverhalt: Eine in Deutschland ansässige natürliche Person übt eine selbständige Erwerbstätigkeit in einer festen Einrichtung in der Schweiz aus. Es kann sich beispielsweise um einen Friseur, einen Physiotherapeuten, einen Arzt oder einen Anwalt handeln. Gemäß Art. 14 DBA CH-D hat die Schweiz das Besteuerungsrecht und gemäß Art. 24 Abs. 1 Z 1 lit. c DBA CH-D stellt Deutschland diese Einkünfte unter Progressionsvorbehalt frei.

4 EuGH v. 12. 9. 2006, C-196/04, *Cadbury Schweppes*, Slg. 2006, I-7995, ISr 2006, 670 m. Anm. Dr. Körner, Rn. 37.

5 öBMF Erlass v. 30. 11. 2006, BMF-010221/0187-IV/4/2006 (AÖF 15. 1. 2007, Nr. 11/2007).

6 VwGH v. 10. 12. 1997, 93/13/0185.

7 EuGH v. 13. 3. 2007, C-524/04, *Test Claimants in the Thin Cap Group Litigation*, Slg. 2007, I-2107, ISr 2007, 249, Rn. 82.

8 UFS Salzburg v. 11. 4. 2007, GZ RV/0323-S/06.

9 BFH v. 31. 5. 2005, I R 74/04, BStBl II 2006, 118, ISr 2005, 710 m. Anm. Prof. Dr. Wilhelm.

PRAXISFORUM

Pascal Duss: Neuerdings besteuert Deutschland diese Personen und rechnet dann die Schweizer Steuer an. Hintergrund ist § 20 Abs. 2 dAStG, der einen switch-over von der Freistellungszur Anrechnungsmethode vorsieht, wenn die ausländische Betriebsstätte, wäre sie eine ausländische Gesellschaft, einer Hinzurechnungsbesteuerung gemäß dAStG unterliegen würde. Die Einkünfte, die ein selbständig Erwerbstätiger in der ausländischen Betriebsstätte erwirtschaftet, wären bei einer ausländischen Gesellschaft Einkünfte einer Zwischengesellschaft i. S. des § 8 Abs. 1 Z 5a dAStG. Es stellt sich die Frage, ob dieser Anwendungsfall gesetzgeberisch gewollt ist.

§ 20 Abs. 1 dAStG sieht einen treaty-override vor, d. h. das dAStG kommt zur Anwendung, auch wenn das DBA etwas anderes vorsieht. Gemäß deutscher hL gilt dieser treaty-override. Es gibt aber Stimmen, die sich gegen eine ausufernde Anwendung des treaty-override aussprechen. Würde der treaty-override bei der vorliegenden Problemstellung als unzulässig angesehen werden, stellt sich die Frage, ob Deutschland diese Norm trotz des DBA anwenden kann. Art. 23 DBA CH-D lautet: „Dieses Abkommen ist nicht so auszulegen, als hindere es einen Vertragsstaat, seine innerstaatlichen Rechtsvorschriften zur Verhinderung der Steuerumgehung oder Steuerhinterziehung anzuwenden.“ Das Verhandlungsprotokoll zu diesem Artikel erwähnt das dAStG nicht ausdrücklich, wobei diese Liste nicht abschließend ist. Meines Erachtens kann das dAStG nicht einfach als ganzes Gesetz unter die Regelung des Art. 23 DBA CH-D subsumiert werden. Man müsste überprüfen, ob die jeweilige Norm effektiv darauf gerichtet ist, einen Missbrauch zu sanktionieren. Falls ja, kann sie angewendet werden, sonst nicht. Im vorliegenden Fall der Tätigkeit eines Deutschen in der Schweiz ist keine missbräuchliche Gestaltung zu sehen.

Michael Wichmann: Ausgangspunkt ist die Definition der Reichweite der Hinzurechnungsbesteuerung und die Absicherung gegen deren Umgehung durch Einsatz von Betriebsstätten. § 20 Abs. 2 dAStG besagt: „Fallen Einkünfte in der ausländischen Betriebsstätte eines unbeschränkt Steuerpflichtigen an und wären sie ungeachtet des § 8 Abs. 2 als Zwischeneinkünfte steuerpflichtig, falls diese Betriebsstätte eine ausländische Gesellschaft wäre, ist insoweit die Doppelbesteuerung nicht durch Freistellung, sondern durch Anrechnung der auf diese Einkünfte erhobenen ausländischen Steuern zu vermeiden.“ Entscheidend ist die Niedrigbesteuerung von unter 25 % und die Verweisung auf § 8 Abs. 1 Nr. 5a dAStG. Danach sind Dienstleistungen aktiv, soweit nicht „die ausländische Gesellschaft“ – also hier entsprechend die Betriebsstätte – „für die Dienstleistung sich eines unbeschränkt Steuerpflichtigen, der gemäß § 7 an ihr beteiligt ist, oder einer einem solchen Steuerpflichtigen i. S. des § 1 Abs. 2 nahestehenden Personen bedient, die mit ihren Einkünften aus der von ihr beigetragenen Leistung im Geltungsbereich dieses Gesetzes steuerpflichtig ist.“ Wir schließen jene Einkünfte ein, die auf den Einsatz dieser natürlichen Person in der Betriebsstätte in dem niedrigbesteuerten Staat entfallen. Die Betriebsstätte wird mit einer aus dem Stammhaus bezogenen Arbeitsleistung oder Funktion betrieben. Folge ist die Anwendung der Anrechnungsmethode, also keine Hinzurechnung von Einkünften, sondern lediglich ein Wechsel der Methode zur Vermeidung der Doppelbesteuerung. Ein etwaiger treaty-override nach § 20 Abs. 1 dAStG ist wirksam, wenn er nicht gegen höherrangiges Recht – also Verfassungs- oder Europarecht – verstößt. Ein Verstoß gegen Europarecht würde hier allerdings nicht vorliegen, weil die Frage der Abgrenzung der nationalen Besteuerungsrechte und auch der Methode der Beseitigung der Doppelbesteuerung in DBA nicht der Auslegungskompetenz des EuGH unterliegt, siehe Rs. *Columbus Container*¹⁰. Daher wäre formal die beschriebene Rechtsfolge möglich. Ich gestehe ein, dass man die Reichweite des Anwen-

dungsbereichs hinterfragen muss. Ich vertrete aber die Auffassung, dass hier ein Wechsel des Methodenartikels möglich ist.

Michael Lang: Aber sie würden nicht so weit gehen – um den Wortlaut des Art. 23 DBA CH-D zu verwenden – das dAStG insgesamt als innerstaatliche Rechtsvorschrift zu Verhinderung der Steuerumgehung oder -hinterziehung zu bezeichnen?

Michael Wichmann: Die DBA enthalten auch ohne, dass dies ausdrücklich im Abkommen erwähnt ist, ein carve-out für Fälle der missbräuchlichen Anwendung. Als Standardfallgruppe verweist der OECD-Kommentar insbesondere auf die Zulässigkeit sog. CFC-Regime, der in Deutschland die Hinzurechnungsbesteuerung des dAStG entspricht. Daher bewegen wir uns mit einer solchen Regelung in einem zugelassenen Bereich. Die Methoden zur Vermeidung der Doppelbesteuerung sind gleichwertig. Sinn und Zweck des Abkommens ist die Vermeidung der Doppelbesteuerung. Ich sehe hier keine vitalen Interessen des Steuerpflichtigen verletzt.

Pascal Duss: Ich gebe Herrn *Wichmann* Recht, dass die Methoden zur Vermeidung der Doppelbesteuerung grundsätzlich gleichwertig sind. Normalerweise wählt bei den Vertragsverhandlungen jeder Vertragspartner die Methode, die er anwenden möchte. Ein späterer Methodenwechsel kann aber zu einer erheblichen Änderung der Steuerlast führen. Überdies stellen sich Fragen der Abzugsfähigkeit von Sozialversicherungsbeiträgen. Beiträge, die in der Schweiz geleistet wurden, werden in Deutschland zum Teil nicht zum Abzug zugelassen. Es gibt also viele nachgelagerte Probleme die sich durch den switch-over ergeben.

Heinz Jirousek: Österreich vertritt eine ähnliche Meinung wie Deutschland. Innerstaatliches Recht kann Vorrang gegenüber DBA-Recht haben, soweit es Missbrauch vermeiden soll. Wir würden das allerdings nicht als treaty-override sehen. Auch der OECD-Kommentar würde hier keinen treaty-override sehen, sondern einen Bereich, der vom Abkommen nicht geregelt wird. Das DBA teilt die Besteuerungsrechte zu und lässt die Maßnahmen des innerstaatlichen Rechts unberührt. In Österreich gibt es eine ähnliche Situation wie in der vorliegenden Problemstellung im Anwendungsbereich des § 10 Abs. 4 öKStG, in dem auch Anti-Missbrauchsregeln bei hereinfließenden Schachteldividenden, unter der Voraussetzung der Niedrigbesteuerung im Quellenstaat und dem Vorliegen von Passiveinkünften, die ausschließlich dort erworben worden sind, enthalten sind. Auch hier findet ein switch-over von der Freistellungszur Anrechnungsmethode statt. Wir würden diese innerstaatliche Regelung selbst dort anwenden, wo ein DBA den switch-over nicht vorsieht. Es gibt einen konkreten Anwendungsfall mit Malta, bei dem auch höchstgerichtliche Judikate die Vorgehensweise bestätigt haben. Die innerstaatliche Bestimmung kann angewendet werden, allerdings ausschließlich in Missbrauchsfällen. Ich befürworte daher grundsätzlich die deutsche Vorgehensweise. Ob diese womöglich überschießend war, ist allerdings eine andere Frage. Auch der österreichische § 10 Abs. 4 öKStG vermag in seiner derzeitigen Form als europarechtlich bedenklich eingestuft werden, was auch auf die Bestimmung des dAStG zutreffen könnte. Aus europarechtlicher Sicht müsste zumindest die Möglichkeit eines Gegenbeweises des Missbrauchs bestehen.

Pascal Hinny: Ich bin von der deutschen Vorgehensweise nicht ganz überzeugt. Ich sehe hier einen Verstoß gegen das DBA. Das DBA sieht die Freistellungsmethode vor, vorbehaltlich eines Missbrauchs. Im Fall eines in Deutschland ansässigen

¹⁰ EuGH v. 6. 12. 2007, C-298/05, *Columbus Container*, Slg. 2007, I-10451, IStR 2007, 299.

PRAXISFORUM

Friseurs, der in der Schweiz sein Geschäft betreibt sehe ich keinen Missbrauch.

Michael Lang: Es stimmt, dass der OECD-Kommentar CFC-Regime als zulässig erachtet. Es stellt sich für mich aber die Frage, ob diese Auffassung des Kommentars im Wortlaut des Musterabkommens Deckung findet. Außerdem reicht die Urfassung des DBA CH-D deutlich vor 1992 zurück; es ist eine Streitfrage, welche Auswirkung neue Versionen des OECD-Kommentars auf die Auslegung schon früher bestehender DBA haben können. Weiters ist das Problem zwischen Deutschland und der Schweiz auch deshalb ein besonderes, weil im Art. 23 Abs. 1 DBA CH-D das Thema des Missbrauchs ausdrücklich angesprochen ist. Es ist also eine Auslegungsfrage, ob eine innerstaatliche Regelung, die den Friseur erfasst, der seinen Wohnsitz verlegt, eine solche zur Verhinderung der Steuerumgehung und -hinterziehung ist.

Michael Wichmann: Im Zusammenhang mit der vorliegenden Problemstellung ist mir persönlich bisher noch kein praktischer Fall bekannt. Deshalb möchte ich meine Äußerungen zur grundsätzlichen Zulässigkeit und Wirksamkeit entsprechend relativieren. Ich gestehe ein, dass die Abgrenzung des Falles zum „ganz normalen“ Fall einer Betriebsstätte hier auf der Hand liegt. Was das Problem der Auslegung angeht, folgt die deutsche Steuerverwaltung der dynamischen Auslegung, die auch der OECD-Kommentar vorsieht. Dies beruht auf einem Empfehlungsbeschluss des OECD-Rates, von dem die Empfehlungswirkung des OECD-Kommentars ausgeht. Wir sehen den OECD-Kommentar als ein Instrument des Ausdrucks der Staatenpraxis. Der OECD-Kommentar ist ein multilaterales Instrument an dem alle OECD-Mitgliedstaaten mitgewirkt haben. Er dient dazu, eine möglichst harmonische Auslegung des Musterabkommens zu ermöglichen. In der historischen Entwicklung verändert sich der Bereich, wo Konsens besteht und wo Divergenzen entstehen. Grundsätzlich meine ich, dass eine spätere Version des OECD-Kommentars als Versuch, eine höhere Übereinstimmung herbeizuführen, für die Auslegung auch der älteren Abkommen Anwendung finden soll. Dies ist einer der Hintergründe, warum Deutschland einer dynamischen Auslegung folgt. Gerade in der Rechtsprechung – auch in Deutschland durch den BFH – wird oft der Grundsatz der historisch-statischen Auslegung vertreten. Dies stellt nicht unbedingt eine Erleichterung der Auslegung und Anwendung dar. Dieser Meinungsunterschied ist ein Grund, warum in Deutschland ein DBA-Anwendungsgesetz diskutiert wird, das unter anderem diese Frage regeln sollte. In der Praxis sind aber m. E. bisher keine übermäßigen Probleme in diesem Zusammenhang aufgetreten.

Pascal Duss: Es sind durchaus bereits Anwendungsfälle aufgetreten. Die Finanzämter sind bei der vorliegenden Problemstellung sehr aktiv, auch wenn das Problem noch nicht zu den oberen Stellen gelangt ist. Es liegen hier auch einige Entscheide vor, nämlich Einsprachentscheide, und meines Wissens haben sich einige Steuerpflichtige für ein Rechtsmittelverfahren zusammengesetzt.

4. Potentieller negativer Qualifikationskonflikt

Sachverhalt: Ein in Österreich ansässiger Personengesellschafter ist Gesellschafter einer deutschen KG (D-KG) und hält eine Kapitalbeteiligung an der D-GmbH. Diese Kapitalbeteiligung befindet sich im gewillkürten Betriebsvermögen der D-KG.

Heinz Jirousek: Das öEStG bestimmt, dass, wenn ein in Österreich ansässiger unbeschränkt Steuerpflichtiger einen ausländischen Betrieb ohne inländische Betriebsstätte hat, für Zwecke der österreichischen Gewinnermittlung der Gewinn nach der

Gewinnermittlungsart zu ermitteln ist, die sich ergäbe, wenn der Betrieb im Inland gelegen wäre („Inlandsfiktion“ gemäß § 2 Abs. 8 Ziff. 2 öEStG). Ab der Veranlagung 2007 ist für einen ausländischen Betrieb, wenn dieser die Buchführungsgrenzen des § 189 UGB überschreitet, zwingend die Gewinnermittlung nach § 5 öEStG (Gewinn der rechnungslegungspflichtigen Gewerbetreibenden i. S. des § 189 UGB) vorgesehen. Die Folge der Gewinnermittlung gemäß § 5 öEStG ist die Zulässigkeit von gewillkürtem Betriebsvermögen. Zu diesem zählen Wirtschaftsgüter, die weder dem Betrieb noch den privaten Bedürfnissen des Steuerpflichtigen unmittelbar dienen und die der Steuerpflichtige zum Betriebsvermögen erklärt hat. Bis zur Veranlagung 2006 war eine von einer in Österreich ansässigen Person gehaltene Kapitalbeteiligung an einer deutschen Kapitalgesellschaft, die im gewillkürten Betriebsvermögen einer deutschen KG gehalten wurde, dem Privatvermögen des Gesellschafters zuzurechnen. Bis zur beschriebenen Rechtsänderung konnte der ausländische Betrieb nicht unter § 5 öEStG subsumiert werden. Dies deshalb, weil bis 31. 12. 2006 die Eintragung ins österreichische Firmenbuch erforderlich war, weshalb die Bilanzierungsregelungen des § 4 Abs. 1 öEStG angewendet werden mussten, wobei die Bildung von gewillkürtem Betriebsvermögen in einem solchen Fall nicht möglich war. In den öESt-Richtlinien (öEStR) gilt ab 2007 die Beteiligung als ins gewillkürte Betriebsvermögen der deutschen KG eingelegt. Die Bewertung erfolgt mit dem Teilwert zum Einlagezeitpunkt. Der Wegfall des österreichischen Besteuerungsrechts kann die Wegzugsbesteuerung gemäß § 31 öEStG auslösen, wobei die sofortige steuerliche Erfassung auf Antrag aufgeschoben werden kann. Besonders interessant ist der vorliegende Sachverhalt, wenn die neuesten Erkenntnisse der OECD aus dem *Authorised OECD Approach (AOA)* in Bezug auf die Betriebsstättengewinnermittlung miteinbezogen werden. Nach dem AOA ist von einer uneingeschränkten Selbstständigkeitsfiktion der Betriebsstätte auszugehen und im Rahmen der Zuordnung der Wirtschaftsgüter zur Betriebsstätte kommt es auf das wirtschaftliche Eigentum der Betriebsstätte an. Entscheidend ist, in welchem Ausmaß die Wirtschaftsgüter bei der Funktionsausübung in der Betriebsstätte aus wirtschaftlicher Sicht zum Einsatz gelangen. Nach der Philosophie des AOA kann nur noch notwendiges Betriebsvermögen einer Betriebsstätte zugerechnet werden. Die öEStR wären unter diesem Gesichtspunkt des AOA nicht richtig. Wenn auch Deutschland diesem Ansatz folgt, wäre es gezwungen, das Betriebsvermögen dem Privatbereich des Unternehmens zuzuordnen und Österreich hätte das Besteuerungsrecht an einer späteren Veräußerung dieser Kapitalbeteiligung. Innerstaatlich wäre Österreich aber gezwungen, das Betriebsvermögen der deutschen Betriebsstätte zuzurechnen, weshalb ein negativer Qualifikationskonflikt vorliegen würde, der zunächst zu einer doppelten Nichtbesteuerung führt. Die Lösung eines solchen negativen Qualifikationskonflikts ist im neuen Kommentar zu Art. 23A und Art. 23B OECD-MA folgendermaßen vorgesehen: Wenn im Rahmen der Abkommensanwendung der Quellenstaat auf Grund eines rechtsrichtigen Verfahrens der Meinung ist, dass das Besteuerungsrecht beim Ansässigkeitsstaat liegt und der Quellenstaat daher auf Grund des Abkommens daran gehindert ist, sein Besteuerungsrecht auszuüben, dann ist der Ansässigkeitsstaat nicht mehr verpflichtet, die Einkünfte freizustellen. Im vorliegenden Fall würde daher das Besteuerungsrecht automatisch auf Österreich zurückfallen. Die Kommentarlösung stützt sich auf den OECD-Partnership Report und ergibt sich nicht nur aus dem Wortlaut des Abkommens, sondern auch aus der Zielsetzung der DBA. Interessanterweise ist nun ein Fall einer doppelten Nichtbesteuerung gegeben, der m. E. durch direkte Rechtsanwendung lösbar ist.

RECHTSPRECHUNG

Michael Wichmann: Der OECD-Kommentar weist darauf hin, dass der Zweck von DBA nicht nur die Vermeidung von Doppelbesteuerung, sondern auch von doppelter Nichtbesteuerung ist. Wir finden uns also hier im Bereich der zulässigen Auslegung. Ich bin persönlich der Ansicht, dass aufgrund des AOA, der eine gesteigerte Anwendung des Selbstständigkeitsprinzips im Rahmen der Betriebsstätteneinkünfteabgrenzung vorsieht, eine streng funktionale Zuordnung von Wirtschaftsgütern stattfinden sollte. Die Konsequenz dieser funktionalen Abgrenzung ist, dass zwischen Stammhaus und Betriebsstätte keine gewillkürte Verschiebung von z. B. isolierten Risiken möglich ist - also anders als bei verbundenen Gesellschaften, welche die Verhältnisse vertraglich gestalten können. Ob dies im oben gegebenen Sachverhalt zu dieser Konsequenz führen würde, müsste man prüfen. Wenn die Einkünfte nicht besteuert werden würden, würde ich § 50d Abs. 9 dEStG und die Anrechnungsmethode anwenden. Österreich würde sich auf Rz. 32.6 des OECD-Kommentars zu Art. 23A und Art. 23B OECD-MA berufen. Diese Vorschrift ist im Rahmen der letzten Revision des Kommentars im Jahr 2008 noch einmal in ihrem Anwendungsbereich erweitert worden: Die Worte „*have taxed*“ wurden durch die Formulierung „*have had the right to tax*“ ersetzt. Dies bedeutet, dass nur noch auf die abkommensrechtliche Ebene abgestellt wird. Der Umstand, dass das nationale Recht keine Besteuerungsmöglichkeit vorgesehen hätte, soll hier keine Rolle mehr spielen. Aufgrund dieser Erweiterung des Anwendungsbereiches scheint mir auf den ersten Blick der präsentierte Lösungsansatz denkbar.

Michael Lang: Ich frage mich bezüglich der österreichischen Lösung, wie diese auf Basis des OECD-Konzepts funktio-

nieren soll. Denn Art. 23 OECD-MA ist – selbst nach der von mir nicht geteilten OECD-Auffassung – nur dann auf Qualifikationskonflikte anwendbar, wenn der Qualifikationskonflikt aufgrund von Konflikten des innerstaatlichen Rechts ausgelöst wird: Wenn Deutschland abkommensautonom handelt, dann dürfte Österreich gar nicht Rz. 32.6 des OECD-Kommentars zu Art. 23A und Art. 23B OECD-MA anwenden.

Heinz Jirousek: Ich bin mir persönlich auch nicht sicher, ob die Aussagen der öEStR haltbar sind. Die Anwendung eines AOA ist ein neues Thema, weshalb sich das öBMF mit seinen Vertragspartnern erforderlichenfalls formell verständigt und abstimmt. Wenn man den AOA anwendet, kann man argumentieren, dass man eine Beteiligung, die an sich aus innerstaatlicher Sicht zum gewillkürten Betriebsvermögen zählt, nicht mehr einer Betriebsstätte zurechnen kann und in einem solchen Fall in Österreich zu erfassen wäre. In Art. 28 DBA D-Ö ist außerdem eine ausdrückliche Regelung enthalten, mit deren Hilfe der vorliegende Doppelnichtbesteuerungsfall gelöst werden könnte.

Michael Lang: Art. 28 DBA D-Ö geht über das OECD Konzept in seinem Anwendungsbereich hinaus?

Heinz Jirousek: Bei der Schaffung des Art. 28 DBA D-Ö gab es die explizite Regelung im OECD-Kommentar noch nicht, weshalb man es damals – wie bei einigen anderen älteren österreichischen Abkommen – für sinnvoll erachtet hat, derartige Effekte vorausschauend zu lösen. Die Vorarbeiten der OECD waren damals bereits bekannt, aber noch nicht umgesetzt. Aus heutiger Sicht halte ich derartige Regelungen – zumindest diejenigen, die Art. 28 Abs. 1 lit. a DBA D-Ö nachgebaut sind – für nicht mehr erforderlich.

RECHTSPRECHUNG

EuGH: Entscheidungen

Körperschaftsteuer: Nationale Bestimmungen zur Beseitigung der Doppelbesteuerung von Gewinnausschüttungen

RL 90/435/EWG des Rates vom 23. 7. 1990 über das gemeinsame Steuersystem der Mutter- und Tochtergesellschaften verschiedener Mitgliedstaaten (ABl. L 225/6) Art. 4 Abs. 1; EG Art. 43 und Art. 56

1. Art. 4 Abs. 1 erster Gedankenstrich der Richtlinie 90/435/EWG des Rates vom 23. 7. 1990 über das gemeinsame Steuersystem der Mutter- und Tochtergesellschaften verschiedener Mitgliedstaaten ist dahin auszulegen, dass er der Regelung eines Mitgliedstaats entgegensteht, nach der für die Freistellung der Dividenden, die eine Muttergesellschaft mit Sitz in diesem Staat von einer in einem anderen Mitgliedstaat ansässigen Tochtergesellschaft bezieht, diese Dividenden zunächst vollständig in die Bemessungsgrundlage der Muttergesellschaft einbezogen werden, um sie dann i. H. von 95 % von der Besteuerungsgrundlage abzuziehen, soweit für den betreffenden Besteuerungszeitraum nach Abzug der sonstigen steuerfreien Einkünfte ein positiver Gewinnsaldo verbleibt, und die zur Folge hat, dass

– die Muttergesellschaft für diese Gewinnausschüttung in einem späteren Besteuerungszeitraum besteuert wird, wenn sie während des Besteuerungszeitraums, in dem diese Ausschüttungen erfolgten, keinen oder keinen ausreichenden zu besteuern den Gewinn erzielt hat,

oder

– die Verluste in diesem Besteuerungszeitraum durch die Gewinnausschüttungen ausgeglichen werden und in Höhe dieser Dividenden nicht mehr auf einen späteren Besteuerungszeitraum vorgetragen werden können.

2. Art. 4 Abs. 1 erster Gedankenstrich der Richtlinie 90/435 in Verbindung mit Abs. 2 dieser Vorschrift ist dahin auszulegen, dass ein Mitgliedstaat nicht verpflichtet ist, die volle Abzugsfähigkeit der Gewinne, die an die Muttergesellschaft mit Sitz in diesem Staat von ihrer in einem anderen Mitgliedstaat ansässigen Tochtergesellschaft ausgeschüttet wurden, von dem von der Muttergesellschaft im Besteuerungszeitraum erwirtschafteten Gewinn und den Vortrag des sich daraus ergebenden Verlusts auf einen späteren Besteuerungszeitraum zuzulassen. Es ist Sache der Mitgliedstaaten, unter Berücksichtigung der Erfordernisse ihrer innerstaatlichen Rechtsordnung sowie der in Art. 4 Abs. 2 der Richtlinie 90/435 vorgesehenen Möglichkeit zu bestimmen, wie das in Abs. 1 erster Gedankenstrich dieser Bestimmung vorgeschriebene Ergebnis erreicht werden soll.

Hat ein Mitgliedstaat jedoch das in Art. 4 Abs. 1 erster Gedankenstrich der Richtlinie 90/435 vorgesehene Befreiungssystem gewählt und ist nach den Vorschriften dieses Mitgliedstaats der Verlustvortrag auf spätere Steuerjahre grundsätzlich zulässig, steht diese Vorschrift einer Regelung eines Mitgliedstaats entgegen, die zu einer Verminderung der ggf. vortragbaren Verluste der Muttergesellschaft in Höhe der bezogenen Dividenden führt.

3. Richten sich nationale Rechtsvorschriften zur Regelung rein innerstaatlicher Sachverhalte nach den im Gemeinschaftsrecht getroffenen Regelungen, so ist es allein Sache des natio-