



**Die Besteuerung von international tätigen
Personengesellschaften - geänderte Auffassungen
der Finanzverwaltung im Betriebsstättenerlaß
und anderen BMF-Schreiben**

von

RA/StB Prof.Dr. Jürgen Lüdike
Universität Hamburg und
PricewaterhouseCoopers, Hamburg

Diskussionsbeiträge
aus dem
Institut für Ausländisches und Internationales
Finanz- und Steuerwesen

Sedanstraße 19, 20146 Hamburg

Hefte zur Internationalen Besteuerung

Heft 134

**Die Besteuerung von international tätigen
Personengesellschaften - geänderte Auffassungen
der Finanzverwaltung im Betriebsstättenerslaß
und anderen BMF-Schreiben**

von

RA/StB Prof.Dr. Jürgen Lüdicke
Universität Hamburg und
PricewaterhouseCoopers, Hamburg

Vortrag gehalten am 6. Juni 2000
im Rahmen einer Seminarveranstaltung
des Instituts für Ausländisches und Internationales
Finanz- und Steuerwesen der Universität Hamburg

Die Besteuerung von international tätigen Personengesellschaften
- geänderte Auffassungen der Finanzverwaltung im
Betriebsstättenerlass und anderen BMF-Schreiben*

I.	Einführung.....	2
II.	Die Ausgangslage bei internationalen Personengesellschaften.....	3
III.	Der OECD-Bericht von 1999 zur Anwendung der DBA auf Personengesellschaften	4
1.	Überblick über den Inhalt des OECD-Berichts.....	4
2.	Die grundsätzliche Bedeutung von Änderungen des OECD-MA und des OECD-Kommentars für deutsche DBA	7
IV.	Die Besteuerung im Quellenstaat	8
1.	Die Grundkonzeption des OECD-Berichts.....	8
2.	Die Auffassung der deutschen Finanzverwaltung	16
3.	Mögliche Auswirkungen des OECD-Reports auf das „Optionsmodell“ (StSenkG)	18
V.	Die Besteuerung im Ansässigkeitsstaat.....	21
1.	Die Einschränkung der Freistellungs- und die Ausweitung der Anrechnungsmethode	21
2.	Sondervergütungen.....	25
3.	Abweichende Einkünftequalifikation bei atypisch stillen Gesellschaften	27
4.	Abweichende Qualifikation von Personengesellschaften	28
5.	Ungeschriebene „Subject to tax“-Klausel oder „Switch over“-Klausel in deutschen DBA?	29
VI.	Ergebnis und Ausblick.....	34

* Erweiterte Fassung eines am 6. Juni 2000 im Rahmen einer Seminarveranstaltung des Instituts für Ausländisches und Internationales Finanz- und Steuerwesen der Universität Hamburg gehaltenen Vortrags; Rechtsentwicklung und Schrifttum bis Dezember 2000 wurden berücksichtigt.

I. Einführung

Anlass für diesen Vortrag ist der im Jahre 1999 herausgegebene Bericht der OECD „The Application of the OECD Model Tax Convention to Partnerships“¹. Dieser Bericht enthält die Überlegungen einer im Jahre 1993 vom Steuerausschuss der OECD² eingesetzten Arbeitsgruppe, die sich mit verschiedenen Aspekten der Besteuerung von internationalen Personengesellschaften nach den DBA befasst hat³. Die Ergebnisse sind am 29. April 2000 durch Ergänzung der amtlichen Ausgabe des OECD-MA sowie des Kommentars der OECD zum MA (MK) veröffentlicht worden.

Die deutsche Finanzverwaltung hat sich zwischenzeitlich zumindest einige der Ergebnisse dieses Berichtes zu eigen gemacht und sie in den sog. Betriebsstättenerlass vom 24.12.1999⁴, das BMF-Schreiben vom 28.12.1999⁵ zur steuerlichen Behandlung von Gewinnanteilen aus atypisch stillen Gesellschaften nach den DBA sowie schon vorab in das BMF-Schreiben vom 28.5.1998⁶ zur steuerlichen Behandlung spanischer Personengesellschaften eingearbeitet. Von besonderem Interesse sind die Aussagen des OECD-Berichts darüber hinaus auch im Hinblick auf das im Rahmen der Unternehmenssteuerreform geplante Optionsmodell für Personengesellschaften⁷.

¹ Issues in International Taxation No. 6, OECD 1999.

² Im Steuerausschuss sind Vertreter der Finanzverwaltungen aller Mitgliedsstaaten vertreten (vgl. i.e. *Krabbe* in Debatin/Wassermeyer MA Vor Art. 1 Rz. 156 ff.).

³ Vgl. zur Entstehungsgeschichte des Berichts *Loukota* in Gassner/Lang/Lechner (Hrsg.), Personengesellschaften im Recht der Doppelbesteuerungsabkommen, 2000, S. 15 ff.

⁴ Betriebsstätten-Verwaltungsgrundsätze vom 24.12.1999, BStBl I 1999, 1076. Nicht Gegenstand der nachfolgenden Überlegungen sind einige weitere Aussagen des Betriebsstättenerlasses zu internationalen Personengesellschaften, die zwar ebenfalls der kritischen Würdigung bedürfen, jedoch nicht auf dem OECD-Bericht beruhen; vgl. etwa Tz. 2.5.2 zum Dotationskapital bei einem Gesellschafterwechsel, Tz. 2.6.4 zur Überführung von Wirtschaftsgütern und Tz. 2.8.3.2 zu Gesellschafterforderungen und Verbindlichkeiten (vgl. hierzu *Lüdicke*, Neue Entwicklungen der Besteuerung von Personengesellschaften im internationalen Steuerrecht, StbJb 1997/98, 449 (482 ff.)).

⁵ BStBl I 1999, 1121.

⁶ BStBl I 1998, 557.

⁷ § 4 a KStG i.d.F. des Entwurfs des StSenkG (BT-Drucks. 14/3366); im Vermittlungsverfahren gestrichen (BT-Drucks. 14/3760).

II. Die Ausgangslage bei internationalen Personengesellschaften

Die Besteuerung von Personengesellschaften mit internationalem Bezug ist eines der komplexesten Gebiete des internationalen Steuerrechts.

Der internationale Bezug kann bei Personengesellschaften sowohl in ihrer Tätigkeit als auch in ihrem Gesellschafterkreis begründet sein. Die Personengesellschaft kann in einem anderen Staat eine Betriebsstätte unterhalten, sie kann aber auch ohne eine solche Betriebsstätte Einkünfte aus Quellen in einem anderen Staat beziehen. An der Personengesellschaft können ein oder mehrere Gesellschafter beteiligt sein, die in einem oder mehreren anderen Staaten ansässig sind. Die internationale Tätigkeit einerseits und der internationale Gesellschafterkreis andererseits können zusammentreffen. Hierdurch können sog. Dreiecksverhältnisse entstehen, wenn der Ansässigkeitsstaat eines Gesellschafters, der Sitz- und/oder Geschäftsleitungsstaat der Personengesellschaft und der Staat, aus dem die Einkünfte stammen, nicht identisch sind.

Neben diesen im tatsächlichen liegenden Gegebenheiten wird die steuerliche Behandlung internationaler Personengesellschaften durch Abweichungen im innerstaatlichen Steuerrecht der beteiligten Staaten weiter verkompliziert.

Diese Abweichungen betreffen erstens die Frage, ob die Personengesellschaft — wie in Deutschland⁸ — als steuerlich transparentes Gebilde oder aber — wie in vielen romanischen und einigen osteuropäischen Staaten — als eigenständiges Körperschaftsteuersubjekt angesehen wird. Diese Fragestellung wird häufig als „subjektiver Qualifikationskonflikt“ bezeichnet.

Zweitens weichen die Steuerrechte der beteiligten Staaten nicht selten in der Frage voneinander ab, wie die sog. Sondervergütungen steuerlich zu behandeln sind, d.h.

⁸ Jedenfalls ohne die im StSenkG ursprünglich geplante Option nach § 4 a KStG. Die abweichende Behandlung der Personengesellschaften bei der GewSt soll hier nicht vertieft werden.

Vergütungen der Personengesellschaft an ihre Gesellschafter beispielsweise für Darlehens- und Lizenzüberlassungen oder für Dienstleistungen. Solche Sondervergütungen werden von vielen Staaten, auch wenn sie die Personengesellschaft als transparent behandeln, bei dieser — anders als in Deutschland — steuerlich zum Abzug zugelassen und beim Gesellschafter als Zinsen, Lizenzen oder andere Tätigkeitsvergütungen erfasst. Man kann dies als „abweichende Einkünftequalifikation“ bezeichnen.

Die Abweichungen im nationalen Steuerrecht der beteiligten Staaten führen zwangsläufig zu unabgestimmten Ergebnissen bei der Besteuerung der Personengesellschaften und/oder ihrer Gesellschafter. Dies gilt auch für die Anwendung der DBA. Hiermit befasst sich der OECD-Bericht.

III. Der OECD-Bericht von 1999 zur Anwendung der DBA auf Personengesellschaften

1. Überblick über den Inhalt des OECD-Berichts

Im folgenden soll zunächst ein Überblick über den OECD-Bericht gegeben und seine allgemeine Bedeutung gewürdigt werden⁹.

⁹ Die Auseinandersetzung mit dem Bericht hat im Schrifttum gerade erst begonnen; vgl. *Gassner/Lang/Lechner* (Hrsg.), Personengesellschaften im Recht der Doppelbesteuerungsabkommen, 2000; *Günkel/Lieber*, Abkommensrechtliche Qualifikation von Sondervergütungen, FR 2000, 853 ff.; *dies.*, BMF-Schreiben zur steuerlichen Behandlung von Gewinnanteilen aus atypisch stillen Beteiligungen nach den DBA, IWB Fach 3 Gruppe 3 S. 871 ff.; *Krabbe*, Steuerliche Behandlung der Personengesellschaften nach den Doppelbesteuerungsabkommen, IWB Fach 3 Gruppe 2 S. 753 ff.; *ders.*, OECD-Musterabkommen 2000, IStR 2000, 196 ff.; *ders.*, Betriebsstätten-Verwaltungsgrundsätze und Personengesellschaften, IWB Fach 3 Gruppe 2 S. 863 ff.; *ders.*, Die Personengesellschaft im internationalen Steuerrecht, StbJb 2000/01 (in Vorb.); *Lang*, The Application of the OECD Model Tax Convention to Partnerships, 2000; *ders.*, Personengesellschaften im DBA-Recht, SWI 2000, 60 ff.; *ders.*, Qualifikationskonflikte bei Personengesellschaften, IStR 2000, 129 ff.; *ders.*, Die Besteuerung von Einkünften bei unterschiedlichen Personen aus dem Blickwinkel des DBA-Rechts, SWI 2000, 527 ff.; *Menck*, OECD-Bericht zur Personengesellschaft und zum Qualifikationskonflikt – ein Überblick, IStR 1999, 147 ff.; *ders.*, Schwerpunkte der Anpassung des OECD-Musters für Steuerabkommen, IWB Fach 10 Gruppe 2 S. 1469 ff.; *Pohl*, Anwendung des OECD-Musterabkommens auf Personenge-

Das OECD-MA enthielt bislang keine spezifischen Regelungen für seine Anwendung auf internationale Personengesellschaften. Der amtliche Kommentar der OECD führte in den Tz. 2 bis 6 zu Art. 1 OECD-MA im wesentlichen aus, dass aufgrund der empirisch festgestellten erheblichen Besteuerungsunterschiede in den Mitgliedsstaaten der OECD und aufgrund der bei den Vorarbeiten zum MA 1977 zutage getretenen Schwierigkeiten, eine einheitliche Lösung der Probleme zu finden, auf besondere Bestimmungen zu Personengesellschaften gänzlich verzichtet wurde¹⁰. Allerdings wurde den Vertragsstaaten anheim gestellt, in ihre bilateralen Abkommen eventuell für erforderlich und zweckmäßig gehaltene Sonderbestimmungen aufzunehmen¹¹.

Der OECD-Bericht versucht, für verschiedene Probleme nunmehr doch zu einer einheitlichen Lösung zu kommen. Diese wird allerdings nicht theoretisch-abstrakt abgeleitet; vielmehr werden anhand von 18 Beispielen typische Problembereiche bei internationalen Personengesellschaften erörtert und Lösungsvorschläge unterbreitet.

Dazu behandelt der OECD-Bericht in zwei getrennten Kapiteln die Anwendung der DBA auf Personengesellschaften durch den Quellenstaat sowie durch den Ansässigkeitsstaat. Aus der Sicht des Quellenstaates interessiert vor allem, in welchen Fällen die Personengesellschaft, in welchen Fällen ihre Gesellschafter und in welchen Fällen gegebenenfalls die Personengesellschaft und zugleich ihre Gesellschafter Abkommensvorteile in Anspruch nehmen können¹². Aus der Sicht des Ansässigkeitsstaates wird die Frage behandelt, unter welchen Voraussetzungen im Falle abweichender Abkommensanwendung je nach im DBA vorgesehener Methode zur Vermeidung der Doppelbesteuerung Steuern des Quellenstaates angerechnet oder

sellschaften, in: Praxis des Internationalen Steuerrechts, Arbeitsunterlage zur Tagung des DAI, Fachinstitut für Steuerrecht, Frankfurt/M., November 2000, S. 59 ff.; *Vogel*, Problem der Auslegung von Doppelbesteuerungsabkommen, SWI 2000, 103 ff.; *Wassermeyer* in *Debatin/Wassermeyer* MA Art. 1 Rz. 27 ff. (EL 82, Sept. 2000).

¹⁰ MK Nr. 6 zu Art. 1 OECD-MA.

¹¹ Solche Sonderbestimmungen enthalten beispielsweise die deutschen DBA mit Belgien, Finnland, Frankreich, Japan, Portugal, der Schweiz, Spanien und Ungarn (vgl. die Übersicht bei *Vogel*, DBA³, Art. 1 Rz. 33 und Art. 7 Rz. 44 f.).

¹² Die unter II.6. des OECD-Berichts erörterten Sonderfragen sollen hier nicht behandelt werden.

Einkünfte freigestellt werden müssen. Hierzu wird die unterschiedliche Qualifikation der Einkünfte und die Zurechnung der Einkünfte zu verschiedenen Personen unterschieden.

In dem OECD-Bericht werden zu den genannten Problemkreisen weitgehend neue Lösungsansätze vertreten. Diese sind nach Ansicht der Berichtsverfasser überwiegend im Wege der Auslegung aus der bisherigen Fassung des OECD-MA abzuleiten. Sie sollen daher auch für bereits abgeschlossene DBA gelten, soweit diese in den entscheidenden Punkten dem OECD-MA entsprechen. Dies entspricht der im OECD-Kommentar generell angenommenen Rückwirkung neuer Fassungen dieses Kommentars auf früher abgeschlossene Abkommen¹³.

Lediglich für den speziellen Fall einer unterschiedlichen Abkommensanwendung durch die Vertragsstaaten aufgrund unterschiedlicher Würdigung des Sachverhalts oder unterschiedlicher Auslegung einer Abkommensbestimmung als solcher¹⁴ anerkennt der Bericht, dass eine Ergänzung des OECD-MA erforderlich ist. Hierzu wird die Einfügung eines neuen Abs. 4 in Art. 23 A OECD-MA vorgeschlagen; diese Ergänzung hat nur für zukünftige DBA Bedeutung, in die eine entsprechende Klausel aufgenommen wird.

Die deutsche Finanzverwaltung hat im Betriebsstättenerlass und in den anderen genannten BMF-Schreiben bereits eine Reihe der in dem OECD-Bericht vorgesehenen Änderungen des OECD-Kommentars aufgegriffen. Sie vertritt damit die Meinung, dass die neue Auslegung der DBA auch für bereits bestehende deutsche DBA, und zwar grundsätzlich¹⁵ auch mit Wirkung für die Vergangenheit, von Bedeutung ist¹⁶.

¹³ Vgl. MK Einleitung Nr. 35 Satz 2.

¹⁴ Vgl. *Krabbe*, IStR 2000, 196 (201).

¹⁵ Der Betriebsstättenerlass ist allerdings erst ab dem VZ 2000 anzuwenden.

¹⁶ So ausdrücklich *Krabbe* (FN 9), IWB Fach 3 Gruppe 2 S. 863 (866), IStR 2000, 23 (24) und StbJb 2000/01 (in Vorb.).

2. Die grundsätzliche Bedeutung von Änderungen des OECD-MA und des OECD-Kommentars für deutsche DBA

Änderungen oder Ergänzungen des Musterabkommens der OECD haben für bereits abgeschlossene DBA, die diese Änderungen oder Ergänzungen noch nicht reflektieren, grundsätzlich keine Bedeutung. Eine Ergänzung des OECD-MA könnte im Gegenteil den Schluss nahe legen, dass die bisherige Fassung des Musterabkommens für den nunmehr geregelten Problembereich noch gar keine oder jedenfalls nicht diese Regelung enthielt; allerdings spricht sich der OECD-Kommentar gegen ein solches „argumentum e contrario“ aus¹⁷. Zumindest kann man aus der Einfügung des Abs. 4 in Art. 23 A OECD-MA aber schließen, dass auch nach Auffassung des OECD-Steuerausschusses Fälle doppelter Nichtbesteuerung aufgrund unterschiedlicher Abkommensauslegung oder –anwendung möglich waren.

Der amtliche Kommentar der OECD zum Musterabkommen ist weder Bestandteil der nach Art. 59 Abs. 2 GG in innerstaatliches Recht umgesetzten DBA noch anderweitig für Steuerpflichtige und Gerichte unmittelbar bindend¹⁸. Auf die Streitfrage, welche Bedeutung der Kommentar nach Art. 31 bis 33 WÜRV bei der Auslegung der DBA hat, soll hier nicht weiter eingegangen werden¹⁹. Es erscheint jedenfalls ausgeschlossen, dass eine beim Abschluss eines DBA noch nicht vorliegende Fassung des Kommentars zu den „Materialien“ gehören kann.

Das Gesagte schließt es selbstverständlich nicht aus, auch eine spätere Fassung des Kommentars als Meinungsäußerung hochrangiger Experten bei der Auslegung früher abgeschlossener DBA zu berücksichtigen. Diese Meinungsäußerung kann indessen keinen Vorrang vor anderen Meinungen beanspruchen, etwa im Sinne einer „authentischen Interpretation“²⁰. Ferner kann eine spätere Fassung des Musterabkommens oder des Musterkommentars auch erhellen, wie ein Ausdruck in einem früher abgeschlossenen DBA nach damaliger allgemeiner Auffassung der

¹⁷ Vgl. MK Einleitung Nr. 36.

¹⁸ Vgl. *Wassermeyer* in *Debatin/Wassermeyer MA Vor Art. 1 Rz. 63*; *Vogel*, SWI 2000, 103 (106 ff.).

¹⁹ Vgl. *Wassermeyer* in *Debatin/Wassermeyer MA Vor Art. 1 Rz. 31 ff.*

²⁰ Im Ergebnis ebenso *Vogel*, SWI 2000, 103 (110).

OECD-Staaten zu verstehen war; die Tatsache dieser bereits früher bestehenden Auffassung muss allerdings besonders nachgewiesen werden²¹.

So gesehen ist es nicht von vornherein zu beanstanden, wenn die deutsche Finanzverwaltung die neuen Lösungsansätze des OECD-Berichts den erwähnten BMF-Schreiben als neue Auslegung der deutschen DBA zugrundegelegt hat. Sie muss sich allerdings fragen lassen, ob nach jahrzehntelangem anderen Verständnis der DBA wirklich die besseren Gründe für die neuen Lösungsansätze sprechen. Dabei ist möglicherweise je nach den Formulierungen in einzelnen deutschen Abkommen zu differenzieren. Auch mögen sich im Einzelfall Fragen des Vertrauensschutzes stellen (vgl. § 176 AO).

IV. Die Besteuerung im Quellenstaat

1. Die Grundkonzeption des OECD-Berichts

Die DBA regeln nicht, welcher Person Einkünfte zuzurechnen sind. Diese Frage entscheidet jeder Vertragsstaat nach Maßgabe seines innerstaatlichen Rechts²². Im Grundfall, in dem alle beteiligten Staaten eine Personengesellschaft als transparent betrachten, rechnen die Staaten übereinstimmend den Gesellschaftern die von der Personengesellschaft erzielten Einkünfte nach Maßgabe der Gewinnverteilungsabrede zu. Der Quellenstaat prüft sodann die Abkommensberechtigung der Gesellschafter und beachtet die sich daraus ergebenden Begrenzungen seines Besteuerungsrechts²³. Die Personengesellschaft selbst ist grundsätzlich nicht abkommensberechtigt. Dies schließt allerdings nicht aus, dass sie in der praktischen Durchführung die Ansprüche der Gesellschafter im Quellenstaat geltend macht²⁴.

²¹ Vgl. *Wassermeyer* in Debatin/Wassermeyer MA Vor Art. 1 Rz. 60.

²² So auch Tz. 27, 102 des OECD-Berichts.

²³ So auch *Examples 1 und 2* im OECD-Bericht; die - an dieser Stelle als Fremdkörper erscheinenden - Ausführungen in Tz. 50 zu Nachweisfragen ändern hieran nichts.

Komplizierter liegen die Dinge, wenn der Quellenstaat, der Sitzstaat der Personengesellschaft und der oder die Ansässigkeitsstaaten der Gesellschafter die Personengesellschaft nicht einheitlich als transparent, sondern zum Teil abweichend als selbständig steuerpflichtiges Körperschaftsteuersubjekt behandeln. In einem solchen Fall stellt sich die Frage, ob die Personengesellschaft im Sinne der DBA in einem Vertragsstaat ansässig und damit abkommensberechtigt ist und aus der Sicht welches Vertragsstaates diese Frage zu beurteilen ist. Ferner stellt sich die Frage, welche Bedeutung eine aus der Sicht des Sitzstaates oder des Ansässigkeitsstaates eines Gesellschafters ggf. vorliegende Abkommensberechtigung der Personengesellschaft hat, wenn der Quellenstaat sie als transparent behandelt und die Einkünfte deshalb nicht ihr, sondern ihren Gesellschaftern anteilig zurechnet. Umgekehrt ist auch eine Situation denkbar, in der zwar der Quellenstaat die Gesellschaft als Körperschaftsteuersubjekt und als Bezieher der Einkünfte ansieht, die Gesellschaft im Sitzstaat und/oder im Ansässigkeitsstaat eines Gesellschafters aber als transparent behandelt und nicht als abkommensberechtigt angesehen wird.

Die angeschnittenen Fragen sind höchst Streitig und im Ergebnis bislang weitgehend ungeklärt²⁵. In dem OECD-Bericht wird hierzu nunmehr die Auffassung vertreten, dass es in erster Linie auf die Besteuerung der Gesellschafter in ihrem Ansässigkeitsstaat sowie auf die Besteuerung der Personengesellschaft in ihrem Sitzstaat ankomme; demgegenüber wird die Qualifizierung der Gesellschaft und die Zurechnung der Einkünfte im Quellenstaat nach dessen innerstaatlichem Recht für die Gewährung der Abkommensvergünstigungen letztlich nicht als entscheidend angesehen²⁶. Dies ist aus drei Gründen bemerkenswert: erstens, weil es um Einschränkungen des Besteuerungsrechts gerade des Quellenstaates geht, zweitens, weil es auch nach dem OECD-Bericht bei der Einkünftezurechnung nach Maßgabe des nationalen Steuerrechts bleibt²⁷, und drittens, weil der Bericht an anderer Stelle aus-

²⁴ Zu praktischen Problemen und möglichen Lösungen vgl. *Lethaus*, Wege zur Abkommensberechtigung der Personengesellschaft, in: FS Ritter, Köln 1997, 427 ff.

²⁵ Vgl. etwa *Lüdicke* (FN 4), StbJb 1997/98, 449 (454 ff.); *Schaumburg*, Internationales Steuerrecht², Rz. 16.171; *Vogel*, DBA³, Art. 1 Rz. 24 ff., jeweils m.w.N.

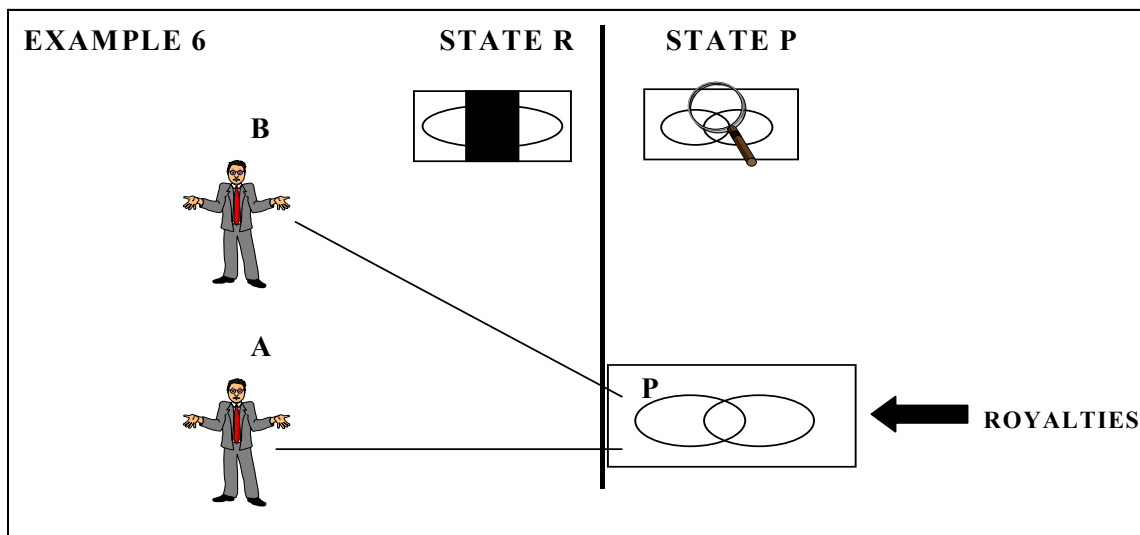
²⁶ Vgl. Tz. 27 ff. des OECD-Berichts und insb. die vorgeschlagenen Ergänzungen des MK Nr. 6 bis 6.6 zu Art. 1.

²⁷ Vgl. FN 22.

drücklich hervorhebt, dass der Quellenstaat nicht daran gebunden sein soll, wie der Ansässigkeitsstaat die Einkünfte für Abkommenszwecke qualifiziert²⁸.

Die neue Sicht der OECD soll an dem folgenden Beispiel verdeutlicht werden:

Example 6: *P is a partnership established in State P. A and B are P's partners who reside in State R. State P treats P as a transparent entity while State R treats it as a taxable entity. P derives royalty income from State P that is not attributable to a permanent establishment in that State.*



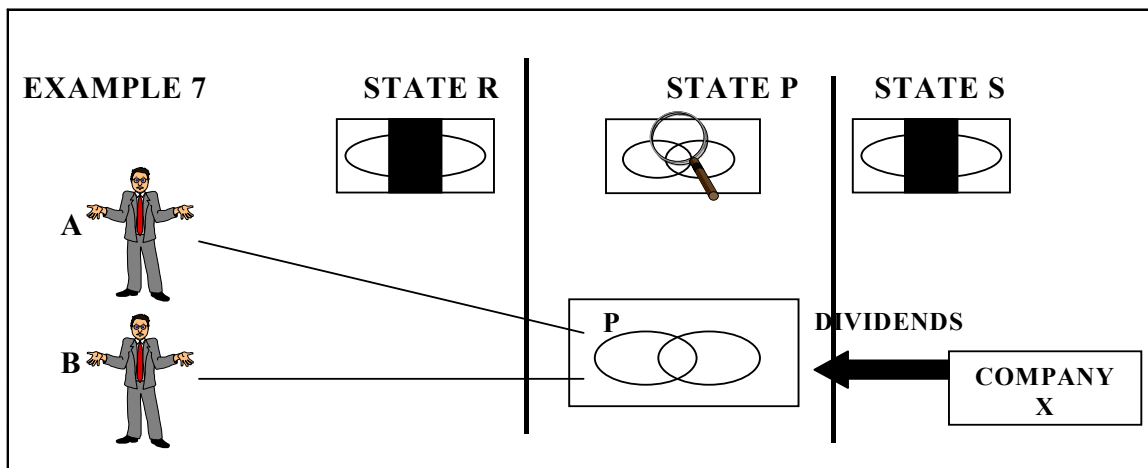
Der OECD-Bericht kommt auf der Basis des neuen Grundverständnisses der Behandlung von Personengesellschaften zu dem Ergebnis, dass der Quellenstaat P, der die Einkünfte nach seinem innerstaatlichen Steuerrecht den Gesellschaftern A und B zurechnet, diesen die Abkommensvergünstigungen des Art. 12 nicht zu gewähren brauche, weil die Gesellschafter in ihrem Ansässigkeitsstaat R nach *dessen*

²⁸ Vgl. Tz. 103, in der es darum geht, dass - umgekehrt - der Ansässigkeitsstaat in gewisser Weise an die Einkünftequalifizierung durch den Quellenstaat gebunden sein soll (vgl. unten S. 21 f.), nicht aber der Quellenstaat an die Qualifizierung durch den Ansässigkeitsstaat: „When taxing an item of income, the source State therefore applies its domestic law, subject to the restrictions and limitations imposed on it by the provisions of its tax conventions. The way that the State of residence qualifies an item of income for treaty purposes has no relevance on how and in the hands of whom the State of Source taxes that item of income.”

innerstaatlichem Recht diese Einkünfte nicht erzielen²⁹. Die Inanspruchnahme der Abkommensvergünstigungen wird damit letztlich trotz der unbeschränkten Steuerpflicht der Gesellschafter A und B im Staat R und trotz ihrer danach gemäß Art. 4 Abs. 1 OECD-MA gegebenen Ansässigkeit und abstrakten Abkommensberechtigung von der Zurechnung und Steuerpflicht der *konkreten* Einkünfte nach dem innerstaatlichen Steuerrecht des Ansässigkeitsstaates R abhängig gemacht. Der Staat P ist nach dem OECD-Bericht aber auch nicht verpflichtet, der Personengesellschaft P die Abkommensvergünstigungen zu gewähren, weil diese nicht in R ansässig und somit nicht abkommensberechtigt ist.

Zu einem vergleichbaren Ergebnis, nämlich der Versagung jeglichen Abkommensschutzes im Quellenstaat, kommt der OECD-Bericht auch in dem folgenden Beispiel, in dem drei Staaten beteiligt sind.

Example 7: *P is a partnership established in State P. A and B are P's Partners who reside in State R. P owns shares in X, a company that is a resident of State S. X pays a dividend to P. State R and S treat P as a taxable entity while State P treats it as fiscally transparent.*



In diesem Beispiel des OECD-Berichts wird die Personengesellschaft in ihrem Sitzstaat P als transparent betrachtet und ist daher aus der Sicht dieses Staates keine ansässige und damit keine abkommensberechtigte Person. Dies gilt auch aus der

²⁹ Vgl. Tz. 64 bis 66; kritisch Lang, Application (FN 9), 59 ff.; a.A. Wassermeyer in

Sicht des Staates S. Selbst wenn dieser die Personengesellschaft als Person i.S. des DBA P - S ansieht, fehlt es an deren unbeschränkter Steuerpflicht im Staat S und damit an der Ansässigkeit³⁰. Andererseits sollen nach dem OECD-Bericht³¹ auch die im Staat R ansässigen Gesellschafter A und B nicht berechtigt sein, eine Ermäßigung der Quellensteuer nach dem Abkommen R - S zu beanspruchen. A und B sind zwar im Staat R ansässig und damit an sich abkommensberechtigt. Der OECD-Bericht stellt aber darauf ab, dass der Staat R die Personengesellschaft als Körperschaftsteuersubjekt behandelt und die Dividendeneinkünfte deshalb der Gesellschaft und nicht ihren Gesellschaftern A und B zurechnet. Wiederum wird die Abkommensberechtigung von der Zurechnung der Einkünfte durch den Ansässigkeitsstaat abhängig gemacht.

Bemerkenswert erscheint dabei auch, dass es nach Auffassung der Verfasser des OECD-Berichts auf die steuerliche Behandlung der Personengesellschaft nach dem innerstaatlichen Recht des Quellenstaates S und damit auf dessen Zurechnung der Einkünfte nicht ankommt³². Selbst wenn der Staat S die Personengesellschaft als transparent behandelt und die Einkünfte den Gesellschaftern A und B zurechnet, soll sein Besteuerungsrecht durch das Abkommen S – R nicht eingeschränkt sein, weil A und B nicht die Personen sind, die nach dem Steuerrecht des Staates R die fraglichen Einkünfte erzielen. Dies entspricht der Situation in *Example 3* des OECD-Berichts.

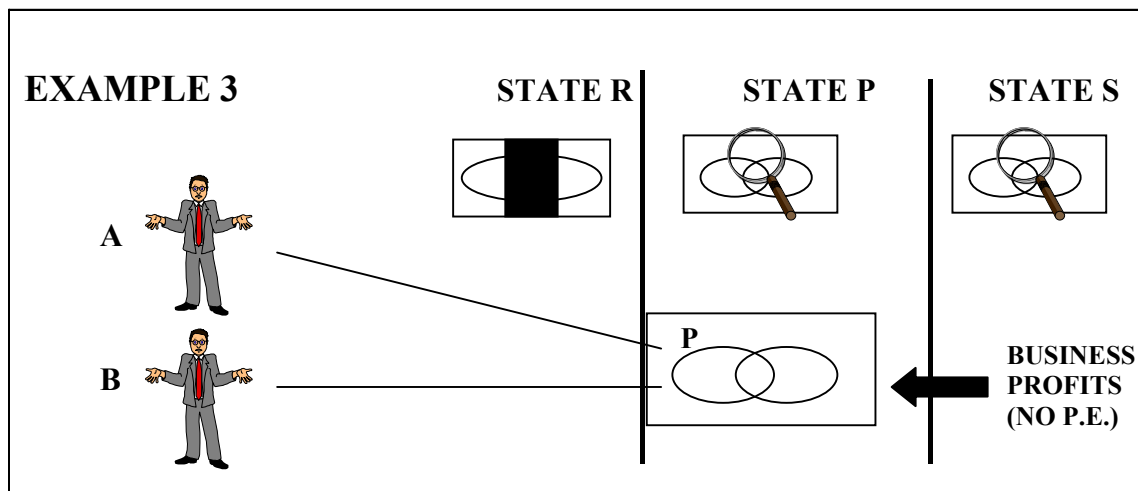
Example 3: *P is an entity established in State P. A and B are P's partners who reside in State R. States P and S both treat P as a transparent entity but State R treats it as taxable entity. P derives business profits from State S that is not attributable to a permanent establishment in State S.*

Debatin/Wassermeyer MA Art. 1 Rz. 27b.

³⁰ Ebenso Wassermeyer, IStR 1995, 49 (50); möglicherweise weitergehend ders., IStR 1999, 481 (483, unter 2.5); Toifl in Gassner/Lang/Lechner (FN 9), 121 (142 ff.); a.A. Lechner in Gassner/Lang/Lechner (FN 9), 69 (80 ff.) jeweils m.w.N.

³¹ Tz. 69.

³² Tz. 70 des OECD-Berichts.

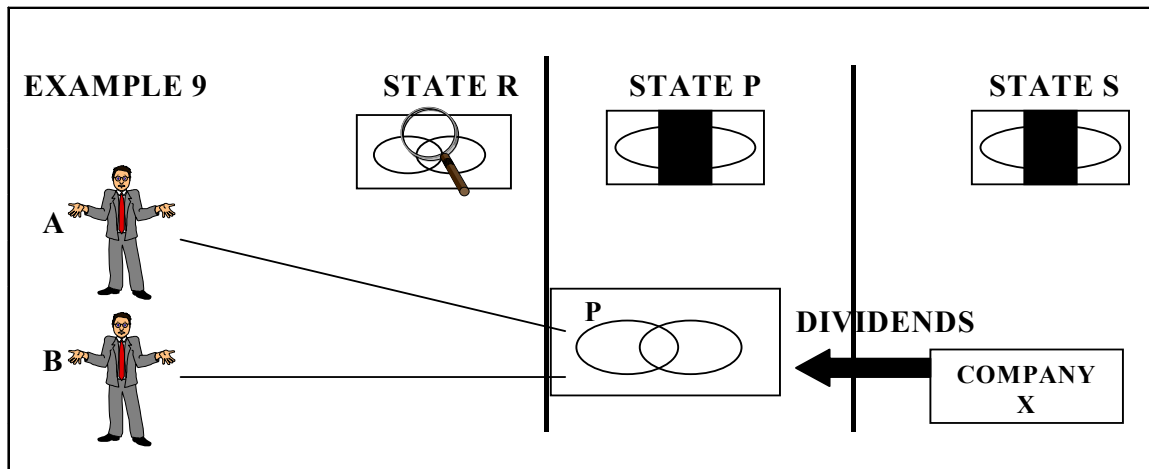


Die Lösung des *Example 7* erscheint allenfalls im Ergebnis, wenngleich auch nicht in ihrer Begründung, vertretbar³³. Schließlich rechnen die Staaten S und R die Einkünfte *übereinstimmend* der in einem Drittstaat domizilierenden, dort aber nicht als Steuersubjekt besteuerten Personengesellschaft P zu. Demgegenüber handelt es sich im *Example 3* aus der Sicht des Quellenstaates S um Einkünfte von A und B, die im anderen DBA-Staat R ansässig sind. Das einseitige Abstellen des OECD-Berichts auf die innerstaatliche Zurechnung der Einkünfte durch den Staat R überzeugt insoweit nicht.

Immerhin ist der OECD-Bericht insoweit konsequent, als er im umgekehrten Fall sowohl der Personengesellschaft als auch ihren Gesellschaftern die Abkommensberechtigung gewährt.

Example 9: *P is a partnership established in State P. A and B are P's partners who reside in State R. P owns shares in X, a company that is a resident of State S. X pays a dividend to P. State P and State S treat P as a taxable entity while State R treats it as fiscally transparent.*

³³ A.A. Lang, Application (FN 9), 63, der sich für eine Abkommensberechtigung der Personengesellschaft nach dem DBA P – S ausspricht; vgl. auch Wassermeyer in Debatin/Wassermeyer MA Art. 1 Rz 27b (EL 82, Sept. 2000).



Da nach dem Grundverständnis des OECD-Berichts einerseits die Personengesellschaft in ihrem Sitzstaat P ansässig und Bezieher der Einkünfte nach dessen internem Steuerrecht ist, andererseits aber auch ihre Gesellschafter A und B im Staat R ansässig und nach dessen internem Steuerrecht Bezieher der Einkünfte sind, muss der Quellenstaat S Einschränkungen seines Quellenbesteuerungsrechts nach beiden Abkommen beachten und im Ergebnis die günstigere Regelung anwenden³⁴. Dabei soll es wiederum nicht darauf ankommen, ob der Staat S die Personengesellschaft als Steuersubjekt (so im *Example 9*) oder als intransparent behandelt³⁵.

Es erscheint zweifelhaft, ob die besseren Gründe für das neue Grundverständnis der OECD sprechen. Es findet jedenfalls im Wortlaut des Art. 4 OECD-MA keine Grundlage. Nach dieser Bestimmung hängt die Abkommensberechtigung einer Person von ihrer abstrakten Steuerpflicht in ihrem Ansässigkeitsstaat ab, nicht jedoch davon, ob der Ansässigkeitsstaat dieser Person die konkreten Einkünfte zurechnet. Der Quellenstaat bestimmt nach seinem eigenen Steuerrecht, welcher Person er die Einkünfte zurechnet und für welche Person sich dementsprechend die Frage der Abkommensberechtigung stellt. Die Einkünftezurechnung durch den Ansässig-

³⁴ Die sich hieraus zwangsläufig ergebenden praktischen Schwierigkeiten wurden von den Berichtsverfassern gesehen, aber nicht weiter erörtert (vgl. Tz. 75 des Berichts). So stellt sich etwa die Frage, ob die Gesellschafter A und B aus *eigenem* Recht die Erstattung einer nach dem DBA S – R zu hohen Quellensteuer beanspruchen können, obwohl diese Steuer nach dem Steuerrecht des Staates S zu Lasten der als Steuersubjekt behandelten Gesellschaft P erhoben wurde.

³⁵ So ausdrücklich Tz. 73 des Berichts.

keitsstaat ist hierfür grundsätzlich unerheblich. Im Ergebnis liest der OECD-Bericht in das OECD-MA eine "subject to tax"-Klausel hinein, die weder in Art. 4 noch in den Art. 10 bis 12 oder Art. 21 OECD-MA enthalten ist³⁶. Auch nach Auffassung der OECD ist es für die Abkommensberechtigung jedenfalls nicht schädlich, wenn die Einkünfte aus anderen Gründen als wegen abweichender Zurechnung zwischen Personengesellschaft und Gesellschafter nicht besteuert werden, beispielsweise infolge eines Schachtelprivilegs im innerstaatlichen Steuerrecht des Sitzstaates der Personengesellschaft oder des Ansässigkeitsstaates eines Gesellschafters. So ist es beispielsweise im *Example 9* denkbar, dass die Dividende infolge eines Schachtelprivilegs nach dem Steuerrecht des Staates P nicht von der Personengesellschaft und infolge eines Schachtelprivilegs nach dem Recht des Staates R auch nicht von A und B versteuert wird, wenn diese nicht natürliche Personen, sondern Körperschaften sind. Gleichwohl müsste der Staat S Einschränkungen seines Besteuerungsrechts nach beiden Abkommen beachten.

Der OECD-Bericht begründet auch nicht, warum eine abweichende Zurechnung der Einkünfte im Ansässigkeitsstaat der Gesellschafter der Personengesellschaft infolge deren abweichender Qualifizierung anders zu behandeln sein soll als eine abweichende Zurechnung der Einkünfte aufgrund anderer Umstände³⁷. So entfiel die Verpflichtung zur Beachtung von Einschränkungen des Besteuerungsrechts für den Quellenstaat nach bisheriger Praxis jedenfalls nicht schon deshalb, weil etwa der Ansässigkeitsstaat die Einkünfte wegen unterschiedlicher innerstaatlicher Vorschriften über die Zurechnung von Einkünften, etwa in Treuhandfällen oder bei Unterbeteiligungen, einer anderen Person zurechnete. Hieran hat im Grundsatz auch die Einführung der Figur des „Nutzungsberechtigten“ in den Art. 10 bis 12 OECD-MA nichts geändert³⁸.

Schließlich sprechen auch Praktikabilitätsüberlegungen eher gegen als für den Grundansatz der OECD. Der Quellenstaat S muss bereits bei Zahlung der Dividende etc. entscheiden, ob er die Abkommensvergünstigungen gewährt. Die steuerliche Behandlung der Personengesellschaft oder ihrer Gesellschafter im jeweils anderen

³⁶ Ablehnend auch *Lang*, Application (FN 9), 60.

³⁷ Ablehnend auch *Lang* (FN 9), SWI 2000, 527 ff.

Vertragsstaat mag aber zu diesem Zeitpunkt noch gar nicht feststehen, wenn sie nämlich von einem Wahlrecht abhängt, das noch im Laufe des Veranlagungszeitraums³⁹ oder sogar nachträglich ausgeübt werden kann. Wenn der OECD-Bericht gleichwohl in den Personengesellschaftsfällen die Abkommensanwendung durch den Quellenstaat von der Einkünftezurechnung durch den Ansässigkeitsstaat abhängig macht, widerspricht dies der in demselben Bericht gegebenen Begründung für die grundsätzliche Beibehaltung des Verbotes der virtuellen Doppelbesteuerung: „Dies dürfte die zweckmäßigste Methode sein, da sie dem Wohnsitzstaat Untersuchungen über die tatsächlichen steuerlichen Verhältnisse im anderen Staat erspart.“⁴⁰ Es ist nicht ersichtlich, warum solche Untersuchungen für den Quellenstaat gerade hinsichtlich der ohnehin schwierigen Einkünftezurechnung bei Personengesellschaften zweckmäßiger sein sollen.

2. Die Auffassung der deutschen Finanzverwaltung

Den bereits mehrfach erwähnten BMF-Schreiben aus der letzten Zeit zu internationalen Personengesellschaften ist nicht mit Sicherheit zu entnehmen, ob die deutsche Finanzverwaltung sich den dargestellten Ansatz der OECD zu eigen macht⁴¹. So ist etwa in dem BMF-Schreiben zu spanischen Personengesellschaften nach dem DBA-Spanien⁴² nicht die Frage behandelt, ob beispielsweise eine in Spanien ansässige Person im Falle einer Beteiligung an einer Personengesellschaft in einem Drittstaat, die wiederum Einkünfte aus Deutschland bezieht, das DBA Deutschland – Spanien in Anspruch nehmen kann. Nach bisherigem Verständnis der Abkommensanwendung durch Deutschland war diese Frage wohl zu bejahen. Nach dem OECD-Bericht müsste sie konsequenterweise verneint werden, weil Spanien

³⁸ Vgl. dazu *Wassermeyer* in *Debatin/Wassermeyer* MA Vor Art. 6-22 Rz. 15, Art. 10 Rz. 62 ff., Art. 11 Rz. 57 f., Art. 12 Rz. 33 f.; *Vogel*, DBA³, Vor Art. 10-12 Rz. 5 ff.

³⁹ Vgl. z.B. die Acht-Monats-Frist des – nicht Gesetz gewordenen - § 4 a KStG i.d.F. des StSenkG (BT-Drucks. 14/3366).

⁴⁰ So der unverändert beibehaltene Satz 2 in der im übrigen durch den OECD-Bericht geänderten Fassung des MK Nr. 34 zu Art. 23.

⁴¹ Sie hat jedenfalls keinen diesbezüglichen Vorbehalt zu dem OECD-Bericht angemeldet.

⁴² BStBl I 1998, 557 (vgl. FN 6).

die Personengesellschaft im Drittstaat als Körperschaftsteuersubjekt ansieht⁴³ und daher die von ihr erzielten Einkünfte nicht der in Spanien ansässigen natürlichen Person zurechnet⁴⁴. Entsprechendes gilt für Ansässige anderer DBA-Staaten, in denen in- und ausländische Personengesellschaften als Körperschaftsteuersubjekte besteuert werden.

Es fällt schwer, sich eine derartige Konsequenz bei der deutschen Abkommensanwendung vorzustellen. Die Abkommen enthalten – jedenfalls nach bisheriger Auffassung⁴⁵ – keinen allgemeinen Grundsatz, wonach sie so auszulegen sind, dass eine doppelte Nichtbesteuerung vermieden wird⁴⁶. Außerdem sprechen gegen die Berücksichtigung der Einkünftezurechnung durch den Ansässigkeitsstaat einer abstrakt abkommensberechtigten Person auch Gründe der Praktikabilität⁴⁷. Nach dem OECD-Bericht müsste Deutschland als Quellenstaat jeweils ermitteln, ob der Ansässigkeitsstaat die Einkünfte derselben Person zurechnet. Insbesondere in den im OECD-Bericht erörterten Dreiecksfällen müsste Deutschland dazu feststellen, wie der andere Vertragsstaat (der Ansässigkeitsstaat eines Gesellschafters) eine Personengesellschaft in einem Drittstaat steuerlich behandelt.

Aus deutscher Sicht weniger problematisch scheint hingegen der umgekehrte Fall zu sein, in dem der Sitzstaat der Personengesellschaft diese als Körperschaftsteuersubjekt und damit als ansässige Person im Sinne der DBA ansieht, während der Ansässigkeitsstaat eines Gesellschafters die Personengesellschaft ebenso wie Deutschland als transparent behandelt (vgl. die Situation in *Example 9* des OECD-

⁴³ Vgl. *Selling* in Debatin/Wassermeyer DBA-Spanien Anh. Rz. 69; *Lüdemann/Hruschka*, IStR 2000, 25 (29).

⁴⁴ Ob Art. 4 Abs. 4 DBA-Spanien (ähnlich Art. 4 Abs. 4 DBA-Portugal) für diese Fragestellung Bedeutung hat, wird – soweit ersichtlich – in den einschlägigen Kommentierungen nicht behandelt. Nach dem Sinn und Zweck dieser Regelungen (vgl. *Wassermeyer* in Debatin/Wassermeyer DBA Portugal Art. 4 Rz. 28 ff.; *Selling* in Debatin/Wassermeyer DBA Spanien Art. 4 Rz. 15 ff.) erscheint es aber ausgeschlossen, zu Lasten eines tatsächlich in Spanien oder Portugal ansässigen Gesellschafters einer Personengesellschaft in einem Drittstaat zu fingieren, dass dieser Gesellschafter im Hinblick auf Einkünfte, die er über eine Personengesellschaft mit Geschäftsleitung in dem Drittstaat bezieht, – nur – in dem Drittstaat ansässig ist.

⁴⁵ Vgl. MK Nr. 6 zu Art. 1; *Vogel*, DBA³, Art. 3 Rz. 66.

⁴⁶ A.A. möglicherweise der OECD-Bericht (Annex I, S. 51), wonach MK Nr. 6 zu Art. 1 gestrichen werden soll.

⁴⁷ Vgl. auch FN 40.

Berichts⁴⁸). Die BMF-Schreiben zu den DBA mit Rumänien, Spanien, der Tschechoslowakei und Tunesien beschreiben zwar nur die Folgen, die sich aus der Behandlung von Personengesellschaften in den genannten Staaten als Körperschaftsteuer-subjekt für deren eigene Abkommensberechtigung ergeben⁴⁹. Die Personengesellschaften sollen danach als solche berechtigt sein, die Abkommensvergünstigungen in Anspruch zu nehmen⁵⁰. Nach dem OECD-Bericht kann sich jedoch auch ein in einem Drittstaat ansässiger Gesellschafter hinsichtlich der deutschen Quellenbesteuerung auf günstigere Bestimmungen des DBA zwischen dem Drittstaat und Deutschland berufen, sofern dieser Drittstaat die Personengesellschaft als transparent ansieht. Richtigerweise ist überhaupt nur der Gesellschafter berechtigt, die Abkommensvorteile aus eigenem Recht in Anspruch zu nehmen, weil nur er die nach innerstaatlichem deutschem Steuerrecht steuerpflichtige Person ist. Hierfür kommt es allerdings nicht auf die Behandlung der Personengesellschaft durch den Ansässigkeitsstaat des Gesellschafters an⁵¹. Die Finanzverwaltung sollte klarstellen, wie sie die Konkurrenz zwischen der Abkommensberechtigung der Personengesellschaft und derjenigen ihrer Gesellschafter lösen will. Es erscheint jedenfalls ausgeschlossen, dass Gesellschaft und Gesellschafter jeweils aus eigenem Recht Abkommensvergünstigungen und damit – gegebenenfalls mehrfach? – Steuererstattungen in Anspruch nehmen können.

3. Mögliche Auswirkungen des OECD-Reports auf das „Optionsmodell“ (StSenkG)⁵²

Erst in Ansätzen erkennbar⁵³ sind mögliche Auswirkungen⁵⁴ der neuen Auffassung der OECD auf das sog. Optionsmodell, wie es in § 4 a KStG in der vom Deutschen

⁴⁸ Oben Seite 13.

⁴⁹ BMF-Schreiben vom 13.1.1997, BStBl I 1997, 97, Tz. 2.d, zu tschechischen/slowakischen Personengesellschaften; BMF-Schreiben vom 25.8.1997, BStBl I 1997, 796, Tz. 5, zu tunesischen Personengesellschaften; BMF-Schreiben vom 1.10.1997, BStBl I 1997, 863, Tz. 5, zu rumänischen Personengesellschaften; BMF-Schreiben vom 28.5.1998, BStBl I 1998, 557, Tz.1, zu spanischen Personengesellschaften.

⁵⁰ Zur Problematik dieser Sichtweise vgl. *Lüdicke* (FN 4), StbJb 1997/98, 449 (458).

⁵¹ Vgl. *Lüdicke*, a.a.O.

⁵² Das Optionsmodell wurde im weiteren Verlauf des Gesetzgebungsverfahrens durch den Vermittlungsausschuss wieder gestrichen (BT-Drucks. 14/3760).

Bundestag am 18.5.2000 beschlossenen Fassung des StSenkG⁵⁵ enthalten war. Hiernach sollten natürliche Personen und Mitunternehmerschaften mit Betrieben im Inland unter gewissen Voraussetzungen berechtigt sein, zur Besteuerung wie eine unbeschränkt körperschaftsteuerpflichtige Kapitalgesellschaft zu optieren.

Von Interesse ist hier insbesondere die Frage, ob Deutschland Begrenzungen seines Besteuerungsrechts als Quellenstaat nach einem DBA mit dem Ansässigkeitsstaat eines Gesellschafters der optierten Personengesellschaft oder mit dem Ansässigkeitsstaat des Alleininhabers eines Optionsbetriebs hätte beachten müssen. Die Frage stellt sich beispielsweise für Dividenden, Zinsen oder Lizenzen aus dem In- oder Ausland, die im Sinne der DBA nicht tatsächlich⁵⁶ zu der inländischen Betriebsstätte des optierten Betriebes gehören. Sie stellt sich ferner für Einkünfte, die aus ausländischen Betriebsstätten des optierten Betriebs stammen.

*Krabbe*⁵⁷ bemerkt zu dem Problem der Einbeziehung ausländischer Betriebsstätten-
nenergebnisse in die bei dem Optionsbetrieb zu steuernden Einkünfte lediglich, diese würden in der Regel nach dem jeweiligen DBA zwischen Deutschland und dem Betriebsstättenstaat freigestellt. Dies ist freilich schon rechtstatsächlich keineswegs immer so: die Freistellung erfolgt nämlich weder gegenüber Nicht-DBA-Staaten noch gegenüber DBA-Staaten beim Eingreifen einer Aktivitätsklausel.

In diesen Fällen ist zu fragen, ob Deutschland lediglich Ansässigkeitsstaat des Optionsbetriebes oder im Verhältnis zu dessen ausländischen Gesellschaftern zugleich auch Quellenstaat ist. Wenn man mit dem neuen Grundkonzept der OECD ernst

⁵³ Vgl. hierzu erste Überlegungen bei *Krabbe*, FR 2000, 545 ff.

⁵⁴ Die Situation erinnert in gewisser Weise an diejenige in den USA bei Einführung der „check the box“-Regeln; vgl. dazu *Runge* in StbJb 1997/98, 535: „Ich möchte ausdrücklich betonen, dass die Regelung in den USA aus innerstaatlichen Überlegungen eingeführt worden ist, ohne die außensteuerlichen Implikationen überhaupt zu durchdenken. Das bedeutet, dass die US-Verwaltung in diesem Punkt noch völlig unbedarft ist.“

⁵⁵ BT-Drucks. 14/3366

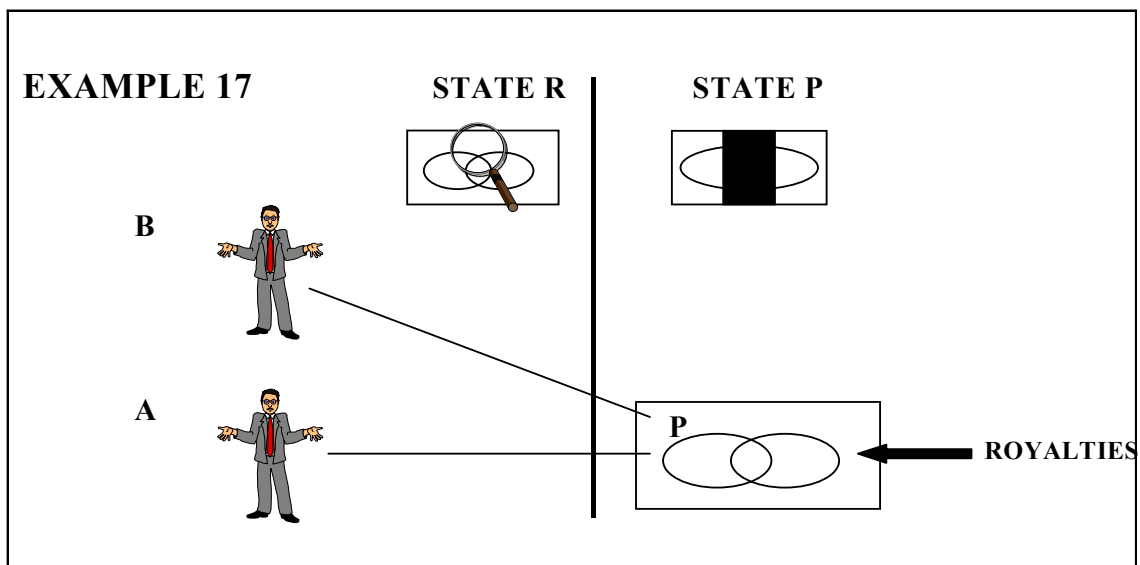
⁵⁶ Vgl. zum Erfordernis der tatsächlichen Zugehörigkeit grundlegend das BFH-Urteil vom 30.8.1995, BStBl II 1996, 563; insoweit zustimmend Tz. 1.2.4 des Betriebsstätten-Erlasses.

⁵⁷ A.a.O. (FN 53), 547.

macht, muss man wohl auch auf die steuerliche Behandlung der Einkünfte im Ansässigkeitsstaat des Gesellschafters der Personengesellschaft abstellen.

Diese Folge will freilich die Mehrzahl der Mitglieder der OECD-Arbeitsgruppe in bestimmten Konstellationen nicht ziehen, und zwar „despite the general principles discussed in Section II.5 which would require the source State to take into consideration the treatment of the income in the State of residence of the partners“⁵⁸. Dies wird deutlich im *Example 17* des Berichts.

Example 17: *P is a partnership established in State P. A and B are P's partners who reside in State R. State P treats P as a taxable entity while State R treats it as a transparent entity. P derives royalty income from State P that is not attributable to a permanent establishment in that State.*



Die Ausschussmehrheit ist der Auffassung, dass die Situation in *Example 17* eine rein innerstaatliche Angelegenheit des Staates P sei und dieser daher die Einkünftezurechnung zu A und B durch deren Ansässigkeitsstaat R nicht beachten müsse⁵⁹. Selbst wenn man diese auf der Basis der Grundannahmen der OECD zweifelhafte Folgerung als richtig unterstellen würde, bliebe das Problem der in dem OECD-Bericht nicht thematisierten Behandlung der aus einem Drittstaat stammenden

⁵⁸ Vgl. Tz. 131 zu *Example 17*.

den Dividenden, Zinsen, Lizenzen oder Betriebsstätteneinkünfte (vgl. die Konstellation in *Example 9* für den Staat P). Hinsichtlich dieser Einkünfte liegt jedenfalls keine rein innerstaatliche Angelegenheit des Sitzstaates der Personengesellschaft vor. Es bleibt daher die Frage, ob der Sitzstaat nicht konsequenterweise die Einkünftezurechnung des Ansässigkeitsstaates R zu den Gesellschaftern und deren Abkommensberechtigung beachten müsste. Auch dieses Beispiel zeigt, dass die neue Grundkonzeption der OECD nicht ohne weiteres überzeugt.

V. Die Besteuerung im Ansässigkeitsstaat

1. Die Einschränkung der Freistellungs- und die Ausweitung der Anrechnungsmethode

In Deutschland sind die Aussagen des OECD-Berichts zur Besteuerung im Ansässigkeitsstaat im Falle von Qualifikationskonflikten von besonderer Bedeutung, da Deutschland traditionell in seinen DBA die Freistellungsmethode anwendet. Diese Methode birgt zwangsläufig die Gefahr, dass Einkünfte im Ansässigkeitsstaat freigestellt werden, die — aus welchen Gründen auch immer — im Quellenstaat ebenfalls nicht besteuert werden. Eine solche Situation kann das Ergebnis zielgerichteter Steuerplanung sein, sie muss es aber keineswegs. Doppelte Nichtbesteuerung kann sich sogar unmittelbar aus einer bewussten und gewollten DBA-Regelung ergeben⁶⁰.

Vor allem ist es seit jeher anerkannt, dass die DBA auch die sog. virtuelle Doppelbesteuerung vermeiden. Einkünfte werden im Quellenstaat oder im Ansässigkeitsstaat mangels einer ausdrücklich abweichenden Regelung ("subject to tax"-Klausel) auch freigestellt, wenn der jeweils andere Staat das ihm nach dem DBA

⁵⁹ Zu Recht kritisch *Lang*, IStR 2000, 129 (132).

⁶⁰ So schließt beispielsweise das DBA-Schweden für Schachteldividenden, die eine schwedische Kapitalgesellschaft an ihre deutsche Muttergesellschaft zahlt, in Schweden die Erhebung einer Kapitalertragsteuer aus und stellt andererseits die Schachteldividende in Deutschland steuerfrei, Art. 10 Abs. 3 Buchst. a i.V. mit

belassene Besteuerungsrecht nach seinem innerstaatlichen Steuerrecht nicht ausnutzt. Dieses Grundverständnis wird in dem OECD-Bericht ausdrücklich bestätigt⁶¹.

Der OECD-Bericht unterscheidet hiervon Fallgruppen, in denen eine doppelte Nichtbesteuerung oder eine Nichtbesteuerung im Ansässigkeitsstaat bei lediglich ermäßigter Quellenbesteuerung nach den Art. 10 bis 12 OECD-MA nicht auf einem fehlenden Besteuerungstatbestand im nationalen Steuerrecht, sondern auf *unterschiedlicher Abkommensanwendung* durch beide Vertragsstaaten beruht.

Der OECD-Bericht erkennt zutreffend, dass sich das gewünschte Ergebnis — Vermeidung der Doppelfreistellung — im Regelfall nicht durch Auslegung der dem bisherigen OECD-MA folgenden Abkommen erreichen lässt. Es wird daher die Einfügung eines Abs. 4 in Art. 23 A OECD-MA vorgeschlagen:⁶²

„(4) The provisions of paragraph 1 shall not apply to income derived or capital owned by a resident of a Contracting State where the other Contracting State applies the provisions of this Convention to exempt such income or capital from tax or applies the provisions of paragraph 2 of Article 10 or 11 to such income.“

„(4) Absatz 1 gilt nicht für Einkünfte und Vermögen einer in einem Vertragsstaat ansässigen Person, wenn der andere Vertragsstaat dieses Abkommen so anwendet, dass er diese Einkünfte oder dieses Vermögen von der Besteuerung ausnimmt, oder Absatz 2 des Artikels 10 oder des Artikels 11 auf diese Einkünfte anwendet.“⁶³

Art. 23 Abs. 1 Buchst. a Satz 3 DBA-Schweden; dazu *Lüdicke* in Debatin/Wassermeyer DBA-Schweden Art. 23 Rz. 62.

⁶¹ Vgl. Tz. 34 und 35 des OECD-Berichts.

⁶² Vgl. Tz. 113 des OECD-Berichts, S. 41 f., sowie Annex I Tz. 10, S. 60 f. Für die Fälle einer doppelten Besteuerung infolge unterschiedlicher Interpretation der Fakten oder der Begriffe des Abkommens wird allerdings keine Ergänzung des OECD-MA vorgeschlagen; insoweit bleibt es dabei, dass ggf. ein Verständigungsverfahren beantragt werden muss.

⁶³ „Amtliche“ Übersetzung, vgl. BMF-Schreiben vom 9.1.2001, BStBl I 2001, 72 (OECD-MA 2000); Komma vor dem letzten Satzteil vom *Verf.* eingefügt.

Für eine bestimmte Fallgruppe unterschiedlicher Abkommensanwendung durch die beiden Vertragsstaaten bedarf es nach Auffassung des OECD-Berichts zur Vermeidung der Doppelfreistellung allerdings nicht des Art. 23 A Abs. 4 OECD-MA. Es handelt sich hierbei um die Fälle, in denen die beiden Vertragsstaaten einen im Abkommen nicht definierten Begriff nach der Auslegungsregel des Art. 3 Abs. 2 OECD-MA nach Maßgabe ihres – abweichenden – innerstaatlichen Rechts auslegen. Diese Fälle einer jeweils infolge der Bezugnahme auf das innerstaatliche Recht des anderen Staates „richtigen“, wenn auch vom Verständnis des Ansässigkeitsstaates abweichenden Abkommensanwendung sollen unterschieden werden von einer aus der Sicht des Ansässigkeitsstaates „falschen“ Abkommensanwendung durch den anderen Vertragsstaat, beispielsweise aufgrund abweichender Subsumtion des Sachverhalts oder abweichender Auslegung eines Begriffes im DBA ohne Rückgriff auf sein abweichendes nationales Recht. Lediglich diese Fallgruppen „falscher“ Abkommensanwendung sollen von dem neuen Art. 23 A Abs. 4 OECD-MA erfasst werden.

Dem Wortlaut des neuen Art. 23 A Abs. 4 OECD-MA ist diese Einschränkung nicht zu entnehmen⁶⁴; sie soll sich aus der Auslegung des Art. 23 A Abs. 1 OECD-MA ergeben. Es erscheint allerdings keineswegs überzeugend, dass die gewählte Unterscheidung danach, ob der Quellenstaat das Abkommen „aus sich heraus“ oder durch Rückgriff auf sein innerstaatliches Recht abweichend auslegt, dogmatisch begründet und in ihrer praktischen Anwendung sinnvoll ist⁶⁵.

In dem OECD-Bericht wird die genannte Unterscheidung nicht wirklich begründet. Vielmehr wird – man hat den Eindruck: ergebnisorientiert – die Auffassung vertreten, dass es in der Fallgruppe abweichender Abkommensanwendung aufgrund abweichender Qualifizierung von Einkünften nach nationalem Recht auf den – zwangsläufig erst in zukünftigen DBA enthaltenen – neuen Abs. 4 nicht ankomme, weil die Freistellung bereits nach der Grundregel des Art. 23 A Abs. 1 OECD-MA nicht zu gewähren sei.

Dies folge aus dem Wortlaut der Bestimmung. Art. 23 A Abs. 1 OECD-MA lautet:

⁶⁴ Kritisch auch *Schuch/Bauer* in Gassner/Lang/Lechner, a.a.O. (FN 9), 41 f.

⁶⁵ Zweifel auch bei *Lang*, Application (FN 9), 81.

„Where a resident of a Contracting State derives income or capital which, in accordance with the provisions of this Convention, may be taxed in the other Contracting State, the first-mentioned State shall, subject to the provisions of paragraphs 2 and 3, exempt such income or capital from tax.“

„Bezieht eine in einem Vertragsstaat ansässige Person Einkünfte oder hat sie Vermögen und können diese Einkünfte oder dieses Vermögen nach diesem Abkommen im anderen Vertragsstaat besteuert werden, so nimmt der erstgenannte Staat vorbehaltlich der Absätze 2 und 3 diese Einkünfte oder dieses Vermögen von der Besteuerung aus.“

Nach der neuen Auffassung des OECD-Berichts kommt es für die Frage, ob die Einkünfte oder das Vermögen im anderen Vertragsstaat besteuert werden können, auf dessen Auslegung des Abkommens an, soweit Begriffe im Abkommen nicht definiert sind, der Zusammenhang nichts anderes erfordert und der andere Vertragsstaat sie daher zu Recht nach seinem innerstaatlichen Recht auslegt. Der OECD-Bericht erörtert diese Frage am Beispiel unterschiedlicher Qualifikation von Einkünften, die zum Teil, aber nicht ausschließlich infolge unterschiedlicher Qualifikation von Personengesellschaften eintreten⁶⁶.

Letztlich bleibt dabei die Begründung offen, weshalb eine bestimmte Anwendung der Art. 6 bis 21 OECD-MA durch den Quellenstaat – nur – dann für den Ansässigkeitsstaat maßgebend sein soll, wenn sie unter Rückgriff auf das innerstaatliche Steuerrecht des Quellenstaates erfolgt. Es gibt hierfür tatsächlich auch keine Begründung, ebenso wie es keine trennscharfe Abgrenzung zu anderen denkbaren Ursachen unterschiedlicher Abkommensanwendung gibt⁶⁷.

Die Auslegung des OECD-Berichts hat nicht nur für die Freistellungsmethode nach Art. 23 A, sondern auch für die Anrechnungsmethode nach Art. 23 B Abs. 1

⁶⁶ Vgl. Abschnitt III, Tz. 94 ff., S. 36 ff.

⁶⁷ Trotz der zwischenzeitlich am OECD-Bericht geübten Kritik ist bislang auch von der deutschen Finanzverwaltung weder eine tragfähige Begründung noch eine geeignete Abgrenzung gegeben; sie finden sich auch nicht bei *Krabbe*, a.a.O. (FN 9), StbJb 2000/01 (in Vorb.).

OECD-MA Bedeutung. Auch die letztgenannte Methode setzt voraus, dass die betreffenden Einkünfte „nach diesem Abkommen im anderen Vertragsstaat besteuert werden ... können“. Bei der Anrechnungsmethode führt die Auslegung der OECD zu einer Erweiterung des Anwendungsbereiches.

Die deutsche Finanzverwaltung will die neue Auslegung der OECD offenbar für die deutschen DBA übernehmen, und zwar auch rückwirkend für bereits abgeschlossene DBA. Die Konsequenzen sollen im folgenden für drei wichtige Fallgruppen kritisch beleuchtet werden.

2. Sondervergütungen

Sondervergütungen, die ein Gesellschafter von seiner Personengesellschaft erhält, gehören nach § 15 Abs. 1 Nr. 2 EStG zu den Einkünften aus Gewerbebetrieb. Sie sind Bestandteil des Gesamtgewinns aus der Beteiligung an der Mitunternehmerschaft⁶⁸.

Nach der Rechtsprechung des BFH⁶⁹ ist die Einheit aus Gewinnanteil und Sondervergütungen für die Anwendung der DBA jedoch aufgelöst. Die Sondervergütungen sind als schuldrechtliche Zahlungen der Gesellschaft an ihren Gesellschafter unter die jeweils einschlägige Abkommensbestimmung zu subsumieren, z.B. unter den Zins- oder Dividendenartikel oder unter die Vorschriften über selbständige oder unselbständige Arbeit. Nach diesen Abkommensbestimmungen hat der Quellenstaat häufig kein oder nur ein eingeschränktes Besteuerungsrecht, während der Ansässigkeitsstaat des Gesellschafters diese Sondervergütungen uneingeschränkt besteuern kann.

Diese DBA-rechtliche Sicht hat zur Folge, dass Sondervergütungen, die eine inländische gewerblich tätige Personengesellschaft an ihren ausländischen Gesellschafter zahlt, in Deutschland nicht oder nur eingeschränkt besteuert werden können.

⁶⁸ Vgl. statt aller *Schmidt*, EStG¹⁹, § 15 Rz. 400 ff.

⁶⁹ Vgl. BFH-Urteile vom 27.2.1991, I R 15/89, BStBl II 1991, 444, und I R 96/89, BFH/NV 1992, 385; 14.7.1993, I R 71/92, BStBl II 1994, 91; 21.7.1999, I R 71/98, BStBl II 2000, 336.

Umgekehrt können Sondervergütungen eines inländischen Gesellschafters einer ausländischen Personengesellschaft in Deutschland regelmäßig uneingeschränkt besteuert werden⁷⁰.

Die Finanzverwaltung will dieser Sichtweise in Tz. 1.2.3 des Betriebsstättenenerlasses für den Inbound-Fall (ausländischer Gesellschafter einer inländischen Personengesellschaft) gar nicht und für den Outbound-Fall (inländischer Gesellschafter einer ausländischen Personengesellschaft) nur „im Ergebnis“ folgen. Sie ist ungeachtet der BFH-Rechtsprechung der Auffassung, dass die Sondervergütungen — entsprechend der innerstaatlichen Rechtslage — Bestandteil des Unternehmensgewinns (Art. 7 OECD-MA) seien.

Für den Inbound-Fall leitet sie daraus ein uneingeschränktes Besteuerungsrecht nach dem Betriebsstättenprinzip ab. Dieser Auffassung ist nicht zu folgen⁷¹.

Die Regelung des § 15 Abs. 1 Nr. 2 EStG bedeutet nicht, dass Deutschland die Existenz schuldrechtlicher Vereinbarungen zwischen der Personengesellschaft und ihren Gesellschaftern nicht anerkennt, wenn diese zu Zahlungen der Gesellschaft an den Gesellschafter führen⁷².

Für den Outbound-Fall, also im Falle der Zahlung von Sondervergütungen durch eine ausländische Personengesellschaft an ihre unbeschränkt steuerpflichtigen Gesellschafter, nimmt die Finanzverwaltung ebenfalls einen Unternehmensgewinn an, der nach Betriebsstättengrundsätzen zu beurteilen sei. Danach liegt konsequenterweise das Besteuerungsrecht im ausländischen DBA-Staat, während Deutschland nach den DBA die Sondervergütung regelmäßig freizustellen hat. Hieraus würde allerdings, wenn der ausländische DBA-Staat dieser Qualifikation nicht folgt und seinerseits die spezielleren Bestimmungen des Abkommens anwendet, eine Doppelfreistellung oder je nach Fassung der den Art. 10 bis 12 OECD-MA entspre-

⁷⁰ Vgl. BFH-Urteile vom 27.2.1991, a.a.O.; 31.5.1995, I R 74/93, BStBl II 1999, 683.

⁷¹ Wie hier auch *Piltz* in *Debatin/Wassermeyer* MA Art. 7 Rz. 108 ff.; *Günkel/Lieber* (FN 9), FR 2000, 853 (854); *Pohl* (FN 9), 80 ff.

⁷² Im umgekehrten Fall steht die Anerkennung der schuldrechtlichen Vereinbarung ohnehin auch nach innerstaatlichem Steuerrecht nicht zur Debatte. Zählt beispielsweise

chenden Bestimmungen des DBA zumindest eine Minderbesteuerung folgen. Diese möchte die Finanzverwaltung, gestützt auf entsprechende Aussagen des OECD-Berichts⁷³, durch Verweigerung der Freistellung vermeiden. Sie ist in Übereinstimmung mit dem OECD-Bericht⁷⁴ der Auffassung, nach der bereits erwähnten⁷⁵ Formulierung in Art. 23 A Abs. 1 OECD-MA: „... im anderen Vertragsstaat besteuert werden können ...“ sehe sich der andere Vertragsstaat infolge seiner innerstaatlichen Rechtswertungen in bezug auf Personengesellschaften an der Besteuerung gehindert. Somit seien die Voraussetzungen für die Freistellung nicht erfüllt.

3. Abweichende Einkünftequalifikation bei atypisch stillen Gesellschaften

Wenn sich ein unbeschränkt Steuerpflichtiger an einem ausländischen Unternehmen in einer Weise beteiligt, dass Deutschland eine Mitunternehmerschaft in Form einer atypisch stillen Gesellschaft annimmt, kommt es häufig zu Qualifikationskonflikten, weil viele ausländische Steuerrechte das Institut der atypisch stillen Gesellschaft als Mitunternehmerschaft nicht kennen. Wenn nun zwischen Deutschland und dem ausländischen Staat ein DBA besteht, nimmt Deutschland hinsichtlich des Gewinnanteils des atypisch stillen Gesellschafters einen Unternehmensgewinn im Sinne des Art. 7 OECD-MA an⁷⁶. Wenn der ausländische Vertragsstaat die Einlage des atypisch Stillen als sonstige Forderung ansieht, wird er auf den Gewinnanteil den Zinsartikel (Art. 11 OECD-MA) anwenden und je nach DBA entweder kein oder nur ein eingeschränktes Besteuerungsrecht für sich in Anspruch nehmen.

In einem solchen Fall will die deutsche Finanzverwaltung ebenfalls die nach dem Methodenartikel des jeweiligen DBA an sich gebotene Freistellung des aus deutscher Sicht vorliegenden Gewinns aus einer ausländischen Betriebsstätte nicht gewähren, weil die Einkünfte wegen der abweichenden Qualifikation des ausländi-

der Gesellschafter für ein von der Gesellschaft erhaltenes Darlehen Zinsen an die Gesellschaft, erfolgt auch nach innerstaatlichem Steuerrecht keine Umqualifizierung.

⁷³ Vgl. Tz. 94 ff.

⁷⁴ Vgl. *Example 13*, S. 36 ff.

⁷⁵ Vgl. oben S. 24.

⁷⁶ Vgl. BFH-Urteil vom 21.7.1999, I R 110/98, BStBl II 2000, 336 = IStR 1999, 721 m. Anm. KB; ebenso jetzt auch Wassermeyer in Debatin/Wassermeyer, MA Art. 7

schen Staates dort nicht „nach dem Abkommen besteuert werden können“. Dies ergibt sich aus dem zu den atypisch stillen Gesellschaften ergangenen BMF-Schreiben vom 28.12.1999⁷⁷.

4. Abweichende Qualifikation von Personengesellschaften

Ein weiterer Anwendungsfall für die in dem OECD-Bericht entwickelte neue Auffassung zur Anwendung des Methodenartikels liegt vor, wenn zwei Vertragsstaaten eine in einem dieser Staaten gegründete Personengesellschaft unterschiedlich qualifizieren, wenn also der eine Vertragsstaat sie als transparent und der andere Vertragsstaat sie als Körperschaftsteuersubjekt behandelt.

Sofern in einem solchen Fall der in dem anderen Vertragsstaat ansässige Gesellschafter seinen Anteil an der Personengesellschaft veräußert, wird der eine Vertragsstaat eine Veräußerung der anteiligen Vermögensgegenstände der Personengesellschaft annehmen und Art. 13 Abs. 1 oder Abs. 2 OECD-MA anwenden, während der andere Vertragsstaat von der Veräußerung eines Gesellschaftsanteils einer Kapitalgesellschaft ausgeht und Art. 13 Abs. 4 OECD-MA anwendet⁷⁸. Hieraus ergibt sich entweder eine Doppelbesteuerung oder eine Keimmalbesteuerung des Veräußerungsgewinns. Behandelt der Sitzstaat der Personengesellschaft diese als Körperschaftsteuersubjekt, wird er infolge der Anwendung des Art. 13 Abs. 4 OECD-MA nicht besteuern. Der Ansässigkeitsstaat des Gesellschafters müsste andererseits den Veräußerungsgewinn bei Anwendung der Freistellungsmethode (Art. 23 A Abs. 1 OECD-MA) freistellen, soweit er einen Veräußerungsgewinn nach Art. 13 Abs. 1 oder Abs. 2 OECD-MA hinsichtlich von Vermögen annimmt, das im anderen Vertragsstaat belegen ist. Eine derartige Situation besteht beispielsweise im Falle der Veräußerung von Anteilen an spanischen Personengesellschaften durch unbeschränkt Steuerpflichtige. Hierzu vertritt die Finanzverwaltung

Rz. 99, Art. 11 Rz. 88; *ders.*, StbJb 1997/98, 530 f.; vgl. auch *Lüdicke* (FN 4), StbJb 1997/98, 449 (478 ff.).

⁷⁷ BStBl I 1999, 1121 = IStR 2000, 23 m. Anm. *Krabbe*; ebenso bereits *Krabbe*, IStR 1999, 591 f.; a.A. *Günkel/Lieber*, IWB Fach 3 Gruppe 2 S. 871 ff.

⁷⁸ Vgl. die Erörterung der entsprechenden Situation in *Example 14* im OECD-Bericht, S. 39 ff.

in dem einschlägigen BMF-Schreiben vom 28.5.1998⁷⁹ die Auffassung, dass Deutschland nicht verpflichtet sei, den Gewinn freizustellen, weil Spanien sich wegen der abweichenden Qualifikation an dessen Besteuerung nach Art. 13 Abs. 3 DBA-Spanien gehindert sehe⁸⁰.

5. Ungeschriebene „Subject to tax“-Klausel oder „Switch over“-Klausel in deutschen DBA?

Die neue Sichtweise der Finanzverwaltung ist überraschend, nachdem die deutschen DBA jahrzehntelang von allen Beteiligten übereinstimmend anders ausgelegt und angewendet wurden. Die Frage geht dahin, ob der Finanzverwaltung im Ergebnis zu folgen ist.

Diese Frage ist allein durch Auslegung der geltenden deutschen Abkommen zu beantworten. Die Auffassung des OECD-Berichts und die demnächst zu erwartende Änderung des Musterkommentars sind hierfür, wie bereits erwähnt⁸¹, rechtlich nicht bindend.

Die neueren deutschen DBA enthalten regelmäßig⁸² eine dem Art. 23 A Abs. 1 OECD-MA entsprechende Formulierung: „... und können diese Einkünfte oder dieses Vermögen nach diesem Abkommen im anderen Vertragsstaat besteuert werden ...“.

Eine weitere, in dem OECD-Bericht erwähnte und vom OECD-MA abweichende Formulierung „double taxation shall be avoided as follows: ...“ findet sich dagegen nur ausnahmsweise in deutschen Abkommen⁸³. Häufiger findet sich eine amtliche Überschrift des Methodenartikels, die sich auf die „Vermeidung der Doppelbesteue-

⁷⁹ BStBl I 1998, 557.

⁸⁰ A.a.O., Tz. 5.

⁸¹ Vgl. oben S. 7 f.; dies anerkennend auch *Krabbe* (FN 9), StbJb 2000/01 (in Vorb.), der von einer „besseren Auslegungserkenntnis“ spricht.

⁸² Anders aber z.B. noch das alte DBA-Österreich in Art. 15 Abs. 1: „Der Wohnsitzstaat hat kein Besteuerungsrecht, wenn es in den vorhergehenden Artikeln dem anderen Vertragsstaate zugewiesen worden ist.“

⁸³ Ähnlich z.B. Art. 24 Abs. 1 DBA-Schweiz.

nung“ bezieht⁸⁴. Einige ältere Abkommen haben freilich noch keine amtlichen Überschriften⁸⁵. Es ist bei der Auslegung der deutschen Abkommen allerdings zu beachten, dass in ihnen die Formulierung „Vermeidung der Doppelbesteuerung“ nicht immer in einem rechtstechnischen Sinne verstanden wird, die es gebieten würde, die entsprechenden Bestimmungen von vornherein nicht anzuwenden, wenn der Quellenstaat infolge eines Qualifikationskonfliktes oder aus anderen Gründen nicht besteuert und daher keine Doppelbesteuerung im engeren Sinne droht. So finden sich in den "switch over"-Klauseln einiger neuerer deutscher Abkommen die folgende⁸⁶ oder vergleichbare⁸⁷ Formulierungen:

- (1) Der Wohnsitzstaat vermeidet die Doppelbesteuerung durch Steueranrechnung nach Artikel 24 und nicht durch Steuerbefreiung nach dem genannten Artikel,

⁸⁴ Vgl. z.B. Art. 23 DBA-USA: „Vermeidung der Doppelbesteuerung“.

⁸⁵ Vgl. z.B. DBA-Niederlande, DBA-Frankreich.

⁸⁶ Art. 45 DBA-Dänemark.

⁸⁷ Prot. Nr. 21 zum DBA-USA lautet:

„Die Bundesrepublik Deutschland vermeidet die Doppelbesteuerung durch Steueranrechnung nach Artikel 23 Absatz 2 Buchstabe b, und nicht durch Steuerbefreiung nach Artikel 23 Absatz 2 Buchstabe a,

a) wenn in den Vertragsstaaten Einkünfte oder Vermögen unterschiedlichen Abkommensbestimmungen zugeordnet oder verschiedenen Personen zugerechnet werden ... und

aa) wenn auf Grund dieser unterschiedlichen Zuordnung oder Zurechnung die betreffenden Einkünfte oder Vermögenswerte doppelt besteuert würden oder

bb) wenn auf Grund dieser unterschiedlichen Zuordnung oder Zurechnung die betreffenden Einkünfte oder Vermögenswerte in den Vereinigten Staaten unbesteuert blieben oder zu niedrig besteuert würden und in der Bundesrepublik Deutschland (abgesehen von der Anwendung dieses Absatzes) von der Steuer befreit blieben, oder ...“

Art. 43 DBA-Schweden lautet:

„(1) Der Wohnsitzstaat vermeidet die Doppelbesteuerung anstelle einer nach Artikel 23 zu gewährenden Steuerbefreiung durch eine Steueranrechnung nach den Grundsätzen des genannten Artikels,

a) wenn in den Vertragsstaaten Einkünfte oder Vermögen unterschiedlichen Abkommensbestimmungen zugeordnet oder verschiedenen Personen zugerechnet werden (außer nach Artikel 9) und dieser Konflikt sich nicht durch ein Verfahren nach Abschnitt V regeln lässt und

aa) wenn aufgrund dieser unterschiedlichen Zuordnung oder Zurechnung die betreffenden Einkünfte oder Vermögenswerte doppelt besteuert würden oder

bb) wenn aufgrund dieser unterschiedlichen Zuordnung oder Zurechnung die betreffenden Einkünfte oder Vermögenswerte unbesteuert blieben oder zu niedrig besteuert würden, oder ...“

- a) wenn in den Vertragsstaaten Einkünfte oder Vermögen unterschiedlichen Abkommensbestimmungen zugeordnet oder verschiedenen Personen zugerechnet werden (außer nach Artikel 9) und dieser Konflikt sich nicht durch ein Verfahren nach Abschnitt V regeln lässt und wenn aufgrund dieser unterschiedlichen Zuordnung oder Zurechnung die betreffenden Einkünfte oder Vermögenswerte unbesteuert blieben oder zu niedrig besteuert würden oder ...

In diesen Bestimmungen wird erkennbar die Formulierung „vermeidet die Doppelbesteuerung“ als Oberbegriff für alle Maßnahmen des Ansässigkeitsstaates nach dem Methodenartikel verwendet. In den von den "switch over"-Klauseln erfassten Fällen der Nichtbesteuerung im Quellenstaat kann der Ansässigkeitsstaat keine Doppelbesteuerung vermeiden. Denn es ist offensichtlich, dass in dieser Situation keine „Doppelbesteuerung“ droht und daher auch nicht vermieden werden kann. Die von der OECD angenommene Bestärkung ihrer Argumentation durch Auslegung der Abkommenstexte, die die „Vermeidung der Doppelbesteuerung“ ausdrücklich erwähnen, ist daher für die deutschen DBA jedenfalls nicht überzeugend.

Es bleibt somit die Frage, ob es richtig ist, den Ausdruck „Einkünfte ..., ... die nach diesem Abkommen im anderen Vertragsstaat besteuert werden können“ aus der Sicht des innerstaatlichen Steuerrechts des anderen Vertragsstaates auszulegen (sog. Qualifikationsverkettung), oder ob nicht vielmehr Deutschland als Anwendestaat diesen Ausdruck nach Maßgabe seiner Rechtswertungen auszulegen hat. Die letztgenannte Auffassung dürfte allein der bisher in Deutschland herrschenden Auffassung entsprechen⁸⁸. Sie hat den Vorzug der einfacheren Abkommensanwendung durch den jeweiligen Anwender für sich. Sie vermeidet außerdem möglicherweise schwierige und theoretische Diskussionen über die Auslegung des DBA durch den anderen Vertragsstaat, wenn dieser bestimmte Einkünfte schon nach seinem nationalen Recht nicht besteuert und es daher auf seine Auslegung des DBA gar nicht ankommt⁸⁹. Würde beispielsweise Spanien die Veräußerung eines

⁸⁸ Vgl. *Wassermeyer* in *Debatin/Wassermeyer* MA Art. 23 A Rz. 46; *Piltz* in *Debatin/Wassermeyer* MA Art. 7 Rz. 109; *Schaumburg*, Internationales Steuerrecht², Rz. 16.84; *Vogel*, DBA³, Einl. Rz. 96 ff.; anders aber jetzt bei Konflikten hinsichtlich der Qualifikation von Einkunftsarten *Vogel*, SWI 2000, 103 (110 ff.); für eine „Qualifikationsverweisung“ jetzt auch *Menck*, a.a.O. (FN 9), IWB Fach 10 Gruppe 2 S. 1486.

⁸⁹ In diesem Punkt ist die Auffassung des OECD-Berichts nicht ganz klar: an sich kommt es auf eine innerstaatliche Steuerbefreiung wegen des Verbots der virtuellen

Anteils an einer spanischen Personengesellschaft durch eine deutsche Kapitalgesellschaft infolge eines Schachtelprivilegs im nationalen spanischen Steuerrecht ohnehin nicht besteuern, wäre die – im Falle Spaniens zugegebenermaßen eindeutige – Anwendung des DBA auf diesen Veräußerungsgewinn irrelevant. Soll es aber bei im anderen Staat nach innerstaatlichem Steuerrecht ohnehin steuerfreien Einkünften trotz des unbestrittenen Verbots der virtuellen Doppelbesteuerung für die Freistellung in Deutschland auf die an sich irrelevante DBA-Anwendung des anderen Staates ankommen?

Gegen die Anwendung der neuen Auffassung der OECD auf die deutschen DBA lassen sich auch die in etlichen neueren deutschen DBA vereinbarten sog. "switch over"-Klauseln anführen. *Krabbe* meint zwar, diese erwiesen sich nun lediglich als Ausdruck dessen, was nach Auffassung der OECD ohnehin rechtens ist⁹⁰. Vielleicht liegt es aber doch näher anzunehmen, dass diese Klauseln, als sie vereinbart wurden, nach Meinung aller Beteiligten ihren Sinn hatten und im Falle der Nichtvereinbarung derartiger Klauseln Doppelfreistellungen aufgrund unterschiedlicher Qualifikation, etwa aus Gründen der Vereinfachung, bewusst in Kauf genommen wurden.

Zumindest für die bereits bestehenden deutschen DBA ist daher die neue, letztlich auf dem OECD-Bericht beruhende Auffassung der Finanzverwaltung abzulehnen. Deutschland muss als Ansässigkeitsstaat nach Maßgabe der Begriffsbestimmungen des Abkommens und in Ermangelung solcher Definitionen, wenn der Zusammenhang nichts anderes erfordert, nach Maßgabe seines innerstaatlichen Steuerrechts beurteilen, ob Einkünfte im anderen Vertragsstaat nach dem Abkommen besteuert werden können. Bislang ist nicht überzeugend begründet worden, warum der Zu-

Doppelbesteuerung nicht an. In dem Vorschlag für MK Nr. 32.6 zu Art. 23 heißt es indessen: „Where the State of Source considers that the provisions of the Convention preclude it from taxing an item of income or capital *which it would otherwise have taxed*, the State of Residence should ...“ (Hervorhebung vom Verf.). Warum es auf die Besteuerung nach seinem innerstaatlichen Recht ankommen soll, wenn das Abkommen aus der Sicht des Quellenstaates die Besteuerung verbietet, während es bei – aus der Sicht des Quellenstaates – bestehendem Besteuerungsrecht hierauf nicht ankommt (Verbot der virtuellen Doppelbesteuerung), ist nicht nachvollziehbar.

⁹⁰ IStR 2000, 196 (200); ähnlich *ders.*, IWB Fach 3 Gruppe 2 S. 753 (770): „deklaratorischer Charakter“.

sammenhang (welcher?) oder ein sog. Gebot harmonischer Abkommenauslegung⁹¹ es erfordere, dass der Ansässigkeitsstaat der Einkünftequalifizierung durch den Quellenstaat gerade und nur in den Fällen folgen müsse, in denen letzterer bei der Auslegung des DBA auf sein innerstaatliches Recht rekurriert. Soweit das jeweilige Abkommen weder eine "switch over"-Klausel noch eine "subject to tax"-Klausel enthält, muss Deutschland deshalb bei Erfüllung der übrigen Voraussetzungen die fraglichen Einkünfte freistellen.

Das gefundene Ergebnis gilt entgegen dem BMF-Schreiben vom 28.12.1999⁹² für Gewinnanteile aus atypischen stillen Gesellschaften, soweit diese nach innerstaatlicher Rechtswertung als freizustellende Betriebsstätteneinkünfte anzusehen sind. Das BFH-Urteil vom 21.7.1999⁹³ zum alten DBA-Schweiz hat daher auch für andere DBA noch Bedeutung. Das Ergebnis muss entgegen Tz. 1.2.3 des Betriebsstätterlasses⁹⁴ grundsätzlich auch im Falle von Sondervergütungen gelten, die ein inländischer Gesellschafter einer ausländischen Personengesellschaft erhält, wenn man hierauf wie die Finanzverwaltung Art. 7 OECD-MA anwendet; richtigerweise sind allerdings ohnehin die jeweiligen spezielleren Abkommensbestimmungen anzuwenden⁹⁵.

Schließlich kann Deutschland nach den bisher abgeschlossenen Abkommen auch im Falle von Qualifikationskonflikten bei Personengesellschaften nicht von der an sich vorgesehenen Freistellungs- zur Anrechnungsmethode übergehen, sofern das jeweilige DBA dies nicht ausdrücklich vorbehält. So fehlt es entgegen dem BMF-Schreiben vom 28.5.1998⁹⁶ im DBA-Spanien an einer Rechtsgrundlage dafür, die Freistellung von Gewinnen aus der Veräußerung von Anteilen an spanischen Personengesellschaften wegen der – im Grundsatz, wenn auch nicht vollständig, im

⁹¹ Vgl. dazu *Kluge*, Das Internationale Steuerrecht⁴, S. 671 f. m.w.N.

⁹² BStBl I 1999, 1121.

⁹³ I R 110/98, BStBl II 1999, 812 = IStR 1999, 721 m. Anm. *KB*.

⁹⁴ BStBl I 1999, 1076.

⁹⁵ Vgl. die BFH-Rechtsprechung in FN 69.

⁹⁶ BStBl I 1998, 557; dem BMF im Ergebnis folgend *Krabbe*, IWB Fach 3 Gruppe 2 S. 753 (769 f.); *Selling* in Debatin/Wassermeyer DBA-Spanien Art. 23 Rz. 9.

Abkommen berücksichtigten – abweichenden Qualifizierung nach spanischem Steuerrecht zu versagen⁹⁷.

VI. Ergebnis und Ausblick

Der OECD-Bericht wird eine erhebliche Auswirkung auf die Anwendung der DBA in bezug auf Personengesellschaften haben. Seine Existenz ist zu begrüßen, weil er eine Vielzahl von Problemen bei der Besteuerung internationaler Personengesellschaften zusammenfassend darstellt und die internationale Diskussion hierüber anregen wird. Ob sich freilich die neue Grundkonzeption für die Besteuerung im Quellenstaat und die Auslegung des Methodenartikels im Falle abweichender Qualifikation von Personengesellschaften oder Einkünften im innerstaatlichen Steuerrecht des Quellenstaates und des Ansässigkeitsstaates trotz der gewichtigen Bedenken letztlich durchsetzen wird, bleibt abzuwarten. Die von der deutschen Finanzverwaltung bereits in mehreren BMF-Schreiben übernommene Einschränkung der Freistellungsmethode entbehrt jedenfalls für die bereits bestehenden deutschen Abkommen der Rechtsgrundlage; sie ist als Ergebnis einer Auslegung dieser Abkommen nicht haltbar. Hinsichtlich zukünftiger Abkommen wird allerdings damit zu rechnen sein, dass die deutsche Seite sich die Auslegung der OECD zu eigen macht und auch den in dem OECD-Bericht vorgeschlagenen Art. 23 A Abs. 4 in den jeweiligen Methodenartikel aufnimmt. Doppelfreistellungen aus Gründen unterschiedlicher Abkommensanwendung dürften damit nach zukünftigen Abkommen vermieden werden. Infolge der weiten Fassung des Art. 23 A Abs. 4 OECD-MA wird dies auch für die Fälle gelten, in denen der Quellenstaat Einkünfte freistellt, weil er das Abkommen unter Rückgriff auf sein abweichendes innerstaatliches Steuerrecht anders als der Ansässigkeitsstaat auslegt; des von dem OECD-Bericht favorisierten "Kunstgriffs" der Einschränkung des Art. 23 A Abs. 1 OECD-MA bedarf es dann nicht mehr.

⁹⁷ Die Tatsache, dass der Qualifikationskonflikt im Grundsatz, wenn auch nicht vollständig, im Abkommen geregelt ist, ändert hieran nichts; gerade die Frage der Freistellung in Deutschland ist nicht geregelt.