

Vogel (Hrsg.) · Grundfragen des Internationalen Steuerrechts

Grundfragen des Internationalen Steuerrechts

Herausgegeben im Auftrag der
Deutschen Steuerjuristischen Gesellschaft e. V.

von

Prof. Dr. Klaus Vogel
München



Verlag Dr. Otto Schmidt KG · Köln

CIP-Kurztitelaufnahme der Deutschen Bibliothek

Grundfragen des internationalen Steuerrechts:

[dieser Bd. enth. d. überarb. auf d. Jahrestagung d. Dt. Steuerjurist. Ges. e.V. vom 8. 10. u. 9. 10. 1984 in Heidelberg gehaltenen Vorträge, e. Resümee d. Tagungsergebnisse sowie Sach- u. Personenreg.] / hrsg. im Auftrag d. Dt. Steuerjurist. Ges. e.V. von Klaus Vogel. [Tagungsleiter Paul Kirchhof; Joachim Lang]. – Köln: O. Schmidt, 1985.

978

ISBN 3-504-62008-0

NE: Vogel, Klaus [Hrsg.]; Deutsche Steuerjuristische Gesellschaft

Alle Rechte vorbehalten.

© 1985 by Verlag Dr. Otto Schmidt KG, Köln.

Ohne ausdrückliche Genehmigung des Verlages ist es nicht gestattet, das Buch oder Teile daraus in irgendeiner Form (durch Photokopie, Mikrofilm oder ein anderes Verfahren) zu vervielfältigen.

Druck: Bercker, Graphischer Betrieb GmbH, Kevelaer

Printed in Germany

Dieser Band enthält die überarbeiteten auf der *Jahrestagung der Deutschen Steuerjuristischen Gesellschaft e. V.* vom 8. 10. und 9. 10. 1984 in Heidelberg gehaltenen Vorträge und Diskussionsbeiträge der Tagungsteilnehmer, ein Resümee des Tagungsergebnisses sowie Sach- und Personenregister.

Tagungsleiter war am ersten Tag Prof. Dr. *Paul Kirchhof*, Heidelberg, am zweiten Tag Prof. Dr. *Joachim Lang*, Darmstadt

Inhalt

<i>Professor Dr. Heinrich Wilhelm Kruse, Bochum</i>	Seite
Rechtfertigung des Themas – Ziel der Tagung	1

1. Teil: Grundfragen des Deutschen Außensteuerrechts

<i>Professor Dr. Klaus Vogel, München</i>	
Die Besteuerung von Auslandseinkünften – Prinzipien und Praxis	3

<i>Professor Dr. Otto Gandenberger, München</i>	
Der Einfluß der Einkommen- und Körperschaftsteuer auf die internationalen Wirtschaftströme	33

<i>Dr. Franz Wassermeyer, Richter am Bundesfinanzhof und Lehrbeauftragter an der Universität Bonn, München</i>	
Die beschränkte Steuerpflicht	49

<i>Regierungsdirektor Dr. Helmut Krabbe, Bonn</i>	
Verlustberücksichtigung bei Auslandseinkünften	79

<i>Ministerialrat a. D. Wolfgang Ritter, Ludwigshafen/Rhein</i>	
Beweislast und Vermutungsregeln bei internationalen Verrechnungspreisen	91

<i>Diskussion (1. Teil)</i>	
Diskussionsleiter: Professor Dr. Paul Kirchhof, Heidelberg	119

2. Teil: Grundfragen des Doppelbesteuerungsrechts

<i>Professor Dr. Jörg Mössner, Osnabrück</i>	
Die Methoden zur Vermeidung der Doppelbesteuerung – Vorzüge, Nachteile, aktuelle Probleme	135

<i>Rechtsanwalt und Fachanwalt für Steuerrecht Helmut Becker, Düsseldorf</i>	
Erschleichung der Abkommensberechtigung durch Zwischenpersonen	171
<i>Ministerialdirigent Dr. Klaus Manke, Bonn</i>	
Personengesellschaften und DBA – Abkommensberechtigung und Abkommenschutz	195
<i>Rechtsanwalt und Dipl.-Kfm. Dr. Egon Schlütter, Köln</i>	
Personengesellschaft oder Körperschaft? – Aktuelle Qualifikationsfragen	215
<i>Dr. Siegfried Widmann, Richter am Bundesfinanzhof, München</i>	
Zurechnungsänderungen und Umqualifikationen durch das nationale Recht in ihrem Verhältnis zum DBA-Recht	235
<i>Diskussion (2. Teil)</i>	
Diskussionsleiter: Professor Dr. Joachim Lang, Darmstadt	259
<i>Professor Dr. Klaus Vogel, München</i>	
Resümee	275
Anhang	
<i>Deutsche Steuerjuristische Gesellschaft e. V.</i>	
Satzung (Auszug)	283
Vorstand und Wissenschaftlicher Beirat	284
Mitgliederverzeichnis	284
<i>Register</i>	
Namensregister	301
Sachregister	305

Rechtfertigung des Themas – Ziel der Tagung

Professor Dr. *Heinrich Wilhelm Kruse*, Bochum

Das Generalthema und die Einzelthemen dieses Jahres bedürfen keiner besonderen Rechtfertigung. Sie tragen sich selbst. Man mag die Themenfolge konservativ nennen, denn die Probleme werden seit langem diskutiert. Ausdiskutiert sind sie noch nicht.

Eine Tagung wie die unsrige ist gelungen, wenn wir es schaffen, die bisherigen Standpunkte und Argumente zusammenzufassen und aus der Zusammenfassung heraus zu neuen Einsichten vorzustößen. Wir müssen uns aber auch damit abfinden, daß wissenschaftliches Bemühen, jedenfalls *prima vista*, erfolglos bleibt. Der Hamburger Archäologe *Alfred Rust* pflegte zu sagen: In der Wissenschaft sind auch die negativen Ergebnisse von Bedeutung. Es genügt, wenn sich der Erfolg einer Tagung später einstellt, wenn wir die Steine zusammentragen, mit denen andere später weiterbauen. Die Vertreter anderer Disziplinen sind in diesem Punkte offensichtlich sehr viel bescheidener als Juristen. Darum bin ich *Uwe Jessen*, dem Berliner Finanzgerichtspräsidenten, für seine lesenswerten Anmerkungen über den Nutzen der Salzburger Tagung in der *Finanz-Rundschau*¹ ausgesprochen dankbar.

Auch in diesem Jahr schulde ich Ihnen eine Rechtfertigung dafür, daß unser Programm unvollständig ist oder jedenfalls dafür gehalten werden könnte. *Hermann-Wilfried Bayer* hat jüngst in der Festschrift für *Otto Bachof*² die Rechtsvergleichung als *terra incognita* des deutschen Steuerrechts beklagt. Das ist vor einem nicht spezifisch steuerrechtlichen Publikum sicher sehr wirkungsvoll. Wer aber die Möglichkeiten der Rechtsvergleichung auf dem Gebiet des Steuerrechts ernsthaft prüft, muß die Diskussion des Analogie-Problems, Gegenstand unserer Mainzer Tagung³ vor drei Jahren, wieder aufnehmen. Rechtsvergleichung setzt voraus, daß die Steuerrechte der einzelnen Staaten überhaupt vergleichbar sind. Sie setzt aber noch viel mehr voraus; nämlich die Zulässigkeit der Analogie im Steuerrecht, und zwar nicht nur die Analogie zu den Normen des nationalen Steuerrechts, sondern auch zu den Normen des ausländischen Steuer-

1 FR 1984, 109.

2 München 1984, 245 ff.

3 Vgl. *Tipke* (Hrsg.), Grenzen der Rechtsfortbildung durch Rechtsprechung und Verwaltungsvorschriften im Steuerrecht, Köln 1982.

rechts. Angesichts der m.E. doch sehr zweifelhaften Vorgaben des IV. Senats des Bundesfinanzhofs zur Rechtsfortbildung zum Nachteil des Steuerpflichtigen⁴ wären wir sehr schnell von den Grundfragen des internationalen Steuerrechts auf die Grundfragen des nationalen Steuerrechts gekommen. Damit hätten wir unser diesjähriges Generalthema gründlich verfehlt.

Bei einem anderen Problemkreis könnte man eher daran zweifeln, ob er hier und heute in Heidelberg zur Diskussion hätte gestellt werden müssen. Ich meine die steuerlichen Auswirkungen von wirtschaftlichen Aktivitäten in der DDR. Hier fehlt es offenbar noch schlechthin am Problembewußtsein. Einen ersten, und wie ich meine, recht guten Überblick hat *Thomas Kaligin* im August-Heft der „Wirtschaftsprüfung“ gegeben⁵. Dieser Problemkreis läßt sich aber nicht ohne weiteres in unser diesjähriges Gliederungsschema „Außensteuerrecht – Doppelbesteuerungsrecht“ einordnen. Vielleicht können wir ein anderes Mal auf das Thema zurückkommen.

Wie immer, so tragen auch in diesem Jahr die Referenten die Hauptlast der Tagung. Darum gilt ihnen unser aller Dank und Anerkennung. Mit diesem Dank eröffne ich die 9. Jahrestagung der Deutschen Steuerjuristischen Gesellschaft.

4 Urteil v. 20. 10. 83 IV R 175/79 BStBl. 1984 II 221; spürbar zurückhaltend dagegen BFH Urteil v. 13. 1. 84 VI R 144/80 BStBl. 1984 II 315 (316). Zu den vom IV. Senat sicher nicht hinreichend bedachten Konsequenzen vgl. *Sarrazin* FR 1984, 499 ff.

5 Wpg 1984, 417 ff.

1. Teil

Grundfragen des Deutschen Außensteuerrechts

Die Besteuerung von Auslandseinkünften

– Prinzipien und Praxis –

Professor Dr. *Klaus Vogel*, München

Inhaltsübersicht

- | | |
|--|---|
| I. Die Besteuerung von Auslandseinkünften im geltenden deutschen Recht | 1. Auffassungen der Wissenschaft |
| 1. Welteinkommensprinzip und Territorialprinzip | 2. Unterscheidungen |
| 2. Besteuerung von Zwischengesellschaften | 3. Besteuerung von Kapitaleinkünften als Beispiel |
| 3. Kurz zum Thema Verluste | a) Abwägung der Opfer- und Nutzenargumente |
| II. Die Besteuerung von Auslandseinkünften nach Prinzipien internationaler Gerechtigkeit | b) Eine Grundentscheidung ist nötig |
| | 4. Einkünfte anderer Art. Steuerbemessung, Verluste |

„Praxis“, sagt *Kant*, „heißt nicht jede Hantierung, sondern nur diejenige Bewirkung eines Zwecks . . . , welche als Befolgung gewisser, im allgemeinen vorgestellten Prinzipien gedacht wird“¹. Praxis in diesem Sinne war beispielsweise die Einführung der Einkommensteuer, der Umsatzsteuer, auch die des Anrechnungssystems bei der Körperschaftsteuer: jeder dieser wirklich grundlegenden Steuerreformen ging eine ausgebreitete wirtschaftliche Diskussion als Vorbereitung voraus. Fragen wir uns, ob sich ähnliches für unsere Gesetzgebung über die Besteuerung von Auslandseinkünften und für die von der Bundesrepublik Deutschland dazu abgeschlossenen Verträge sagen läßt, dann geraten wir in Verlegenheit. „Befolgung gewisser, im allgemeinen vorgestellten Prinzipien“ – könnte unser Außensteuerrecht einer so anspruchsvollen Definition von Praxis genü-

1 *Kant*, Über den Gemeinspruch: Das mag in der Theorie richtig sein, taugt aber nicht für die Praxis, *Berlinische Monatsschrift*, September 1793, 201 ff. (202), hier nach: *Werke*, hrsg. von *Weischedel*, Bd. 6, S. 125 ff. (127).

gen? Oder handelt es sich bei ihm nicht vielmehr um das, was Kant ein „Herumtappen in Versuchen und Erfahrungen“² nennt? (Er sagt an dieser Stelle übrigens auch Beherzigenswertes über Theorie und System.)

In einem ersten Teil dieses Vortrags möchte ich der Frage nachgehen, ob unseren geltenden Regeln über die Besteuerung von Auslandseinkünften Prinzipien zugrundeliegen – ob sie also „Praxis“ im Sinne Kants sind – und, wenn ja, welche. In einem zweiten Teil werde ich dann erörtern, welche Prinzipien einer sinnvoll gerechten Ordnung der Besteuerung von Auslandseinkünften zugrundeliegen *sollten*.

I. Die Besteuerung von Auslandseinkünften im geltenden deutschen Recht

1. Welteinkommensprinzip und Territorialprinzip

Es scheint, als bräuchten wir nicht lange zu suchen. Das Prinzip, nach dem sich die Besteuerung von Auslandseinkünften bestimme – so haben wir alle gelernt –, sei nach geltendem deutschen Recht das der Besteuerung von Inländern mit ihrem Welteinkommen (auch Universalprinzip oder Totalitätsprinzip genannt); dagegen werden im Ausland Ansässige nur mit ihren Inlandseinkünften besteuert³. In der Tat ist dies nach dem System des Gesetzes die Regel. Sieht man aber näher zu, so erkennt man bald, daß die Besteuerung des Welteinkommens der Inländer bei uns teils beschränkt, teils, und dies in beträchtlichem Umfang, durchbrochen ist.

Man kann heute nicht über eine Besteuerung von Auslandseinkünften sprechen, wenn man nicht dabei von vornherein der Tatsache Rechnung trägt, daß unser nationales Einkommen- und Körperschaftsteuerrecht begrenzt und durchwirkt ist durch unsere zahlreichen Doppelbesteuerungsabkommen. Mit allen wichtigen und vielen weniger wichtigen Handelspartnern der Bundesrepublik bestehen inzwischen derartige Abkommen⁴. Sie sind anwendbar wie innerstaatliches Recht⁵; erst nationales Recht und Abkommensrecht gemeinsam machen das maßgebende Internationale Steuerrecht der Bundesrepublik Deutschland – hier: das Recht der Besteuerung von Auslandseinkünften – aus⁶. Auch wenn darüber keine Stati-

2 Kant aaO S. 203 bzw. S. 128.

3 S. dazu Wassermeyer, Die beschränkte Steuerpflicht, u. S. 49 ff.

4 Übersicht nach dem Stand vom 1. 1. 1984 in BStBl. 1984 I, 3 ff.

5 S. K. Vogel, Doppelbesteuerungsabkommen (= DBA), Kommentar, 1983, Einl. Rz. 21 ff.

6 Bübler, Prinzipien des Internationalen Steuerrechts, 1964, 1 ff. S. schon vorher ders., Völkerrecht und Landesrecht im internationalen Steuerrecht, ZaöRV 19 (1958) S. 668 ff.; ders., Steuerrecht, Internationales, in: HdSW Bd. 10 S. 149.

stik besteht, ist doch anzunehmen, daß sich heute die weit überwiegende Zahl internationaler Steuerfälle bei uns nicht allein nach innerstaatlichem Recht, sondern nach diesem in Verbindung mit den Vorschriften eines Doppelbesteuerungsabkommens bestimmt.

Sieht man aber derart innerstaatliches Recht und Abkommensrecht in ihrem Wirkungszusammenhang, so kann keine Rede mehr davon sein, daß darin die Welteinkommensbesteuerung einen Vorrang einnimmt. *Thomas Menck* hat auf einem Münchener Symposium im vergangenen Jahr zu Recht darauf hingewiesen, daß auf Grund unserer Abkommen, und deren Anwendung sei der Normalfall, auch das Territorial- oder Quellenprinzip – d. h. die Beschränkung auf eine Besteuerung nur inländischer Einkünfte auch bei Inländern – ein „konstituierendes Element unseres . . . Steuersystems“ sei⁷. Gewerbliche Einkünfte aus ausländischen Betriebsstätten⁸, Einkünfte aus selbständiger Arbeit im Rahmen einer ausländischen festen Einrichtung⁹, Einkünfte aus unselbständiger Arbeit im Ausland¹⁰, aus ausländischem unbeweglichen Vermögen¹¹, um nur die wichtigsten Fallgruppen zu nennen, ebenso¹² Erträge aus Schachtelbeteiligungen¹³, sind nach unseren Abkommen in der Regel von der inländischen Besteuerung freigestellt¹⁴. Auch wo die DBA-Verteilungsnormen die Besteuerung Ansässiger der Bundesrepublik als Wohnsitzstaat zuweisen, wie bei gewerblichen Einkünften außerhalb einer Betriebsstätte¹⁵, Einkünften aus Seeschiffen und Luftfahrzeugen¹⁶, kurzfristiger Auslandstätigkeit¹⁷, Vergütungen und Ruhegehältern im öffentlichen Dienst¹⁸ usw., handelt es sich nicht um eine Bestätigung des Welteinkommensprinzips, sondern es wird hier nur die

7 *Menck*, Welteinkommen und Territorialität der Besteuerung nach deutschem Recht und in deutscher Sicht, in: *Engelschalk/Flick* ua, *Steuern auf ausländische Einkünfte* (Münchener Schriften zum Internationalen Steuerrecht, Heft 7), 1984, 28 ff.

8 Art. 7 OECD-Musterabkommen (= MA).

9 Art. 14 MA.

10 Art. 15 Abs. 1 MA.

11 Art. 6 MA.

12 Doch wird die Höhe der steuerbefreiten Bezüge anders bestimmt: s. über die verschiedenen Arten von Steuerbefreiungen *RFH RStBl.* 1938 S. 67; *BFH BStBl.* 1967 III S. 92, 94; 1971 II S. 694, 696; 1973 II S. 508, 509.

13 Übersicht bei *K. Vogel*, DBA, Art. 23 Rz. 93 ff.

14 Über Freistellung und Anrechnung s. *Mössner*, *Die Methoden zur Vermeidung der Doppelbesteuerung*, u. S. 135 ff.

15 Art. 7 MA.

16 Art. 8 MA.

17 Art. 15 Abs. 2 MA.

18 Art. 18, 19 MA.

Quelle als im Wohnsitzstaat belegen betrachtet. Nur bei Streubesitzdividenden, Zinsen und Lizenzgebühren bleibt es bei der Welteinkommensbesteuerung, in der Regel mit einer begrenzten Steuer im Quellenstaat, die im Wohnsitzstaat angerechnet wird¹⁹. Gegenüber Entwicklungsländern werden auch diese Einkünfte oft faktisch ganz oder teilweise freigestellt: technisches Vehikel ist hier die Anrechnung fiktiver Steuern über einen sog. „tax sparing credit“ oder „matching credit“²⁰. Bei der Besteuerung des Welteinkommens bleibt es ferner dort, wo die neueren Abkommen ausnahmsweise statt der Freistellung die Anrechnung vorsehen, wie etwa nach einzelnen Abkommen bei Einkünften aus Grundbesitz²¹ oder häufiger bei Gewinnen nicht aktiver Betriebstätten²².

Die Freistellung der Auslandseinkünfte dient hierbei nicht nur der Vermeidung von Doppelbesteuerung. Diese Frage hat im Rahmen des GATT eine Rolle gespielt; die Vereinigten Staaten hatten dort geltend gemacht, zur Vermeidung der Doppelbesteuerung reiche die Anrechnung aus und die Freistellung sei deswegen eine GATT-widrige Exportsubvention²³. Der Vorwurf ist deswegen nicht berechtigt, weil die Freistellung mehr ist. Sie weist zwar nicht, wie es gelegentlich heißt, „Besteuerungsrechte“ zu; denn das Besteuerungsrecht des Staates ist Teil seiner Souveränität, und Abkommen binden die Souveränität nur, sie heben sie nicht auf. Durch die Freistellung anerkennt der Wohnsitzstaat aber die vorrangige Zuständigkeit des Quellenstaates, über die Steuerbelastung der in seinem Gebiet erzielten Einkünfte zu bestimmen, und das Recht des Steuerpflichtigen,

19 Art. 10 Abs. 2, 11 Abs. 2, 23 A Abs. 2, 23 B MA. Für Lizenzgebühren enthält etwa die Hälfte der deutschen Abkommen vergleichbare Regelungen; s. *K. Vogel*, DBA, Art. 12 Rz. 21.

20 *K. Vogel*, DBA, Art. 23 Rz. 177 ff.

21 DBA Elfenbeinküste, Art. 23 Abs. 1; Finnland, Art. 23 Abs. 5; Korea, Art. 22 Abs. 1; Malta, Art. 23 Abs. 1; Mauritius, Art. 24 Abs. 1; Spanien, Art. 23 Abs. 1; Tunesien, Art. 23 Abs. 1. Ferner ist nach den DBA Argentinien, Brasilien und Schweiz als Regel die Anrechnung vorgesehen.

22 S. die Übersicht bei *K. Vogel*, DBA, Art. 23 Rz. 39 sowie Rz. 84 ff.

23 Um sich von dem Vorwurf zu entlasten, die amerikanische DISC-Gesetzgebung verletze das GATT, hatten die Vereinigten Staaten geltend gemacht, die Nichtbesteuerung bestimmter ausländischer Einkünfte von Ansässigen in Frankreich, Belgien und den Niederlanden sei ihrerseits GATT-widrig. Eine vom Rat des GATT 1973 eingesetzte Kommission („panel“) hielt die Rüge für berechtigt (Berichte vom 2. 11. 1976, GATT-Dokumente L/4423, 4424, 4425 = Intertax 1977, 68 ff., 103 ff., 111 ff.). Der Rat folgte dem Kommissionsentscheid jedoch nicht, sondern entschied am 8. 12. 1981, daß sich aus dem Abkommen keine Verpflichtung ergebe, ausländische Wirtschaftsvorgänge zu besteuern. S. *Harwood*, The GATT/DISC Dispute, Taxes Internat. 1981/25 S. 3 ff.

steuerlich mit denen gleichbehandelt zu werden, die Einkünfte unter denselben äußeren Bedingungen erzielt haben: nämlich ebenfalls im Quellenstaat. Beim Schachtelprivileg kommt hinzu, daß es die Doppelbelastung des klassischen Körperschaftsteuerrechts aufheben oder doch mildern soll²⁴; es verbleibt nur eine in der Höhe ermäßigte Steuer im Quellenstaat²⁵, die in der Bundesrepublik nicht angerechnet wird. Sie kann verstanden werden als Ausgleich für die nach Abkommens- und internem Recht gegen die Schachteldividenden nicht verrechenbaren indirekten Kosten der Beteiligung²⁶ (vergleichbar dem „quote-part de frais et charges“ des französischen und belgischen Rechts²⁷).

Angesichts dieser Entscheidung unserer Vertragspolitik für die Freistellung als Grundsatz stellt sich aber natürlich desto nachdrücklicher die Frage, warum unser Recht in zwei Fällen bei der Welteinkommensbesteuerung bleibt: einmal bei den Einkunftsarten, für die Anrechnung vorgesehen ist, vornehmlich also Streubesitzdividenden, Zinsen und Lizenzgebühren; andererseits bei Einkünften aus Staaten, im Verhältnis zu denen kein Doppelbesteuerungsabkommen besteht. Daß man hier ein Faustpfand behalten möchte, nur um in Abkommensverhandlungen Konzessionen erlangen zu können, ist für den Steuerzahler, der hier die Rolle des Faustpfands (um nicht zu sagen: der Geisel) spielt, ein schwacher Trost. Andere Staaten gewähren in großzügigem Umfang auch einseitig Freistellung: die Schweiz stellt Einkünfte aus ausländischen Betriebstätten und Grundstücken frei²⁸, die Niederlande generell Einkünfte aus ausländischen Quellen, wenn die Einkünfte im Quellenstaat überhaupt besteuert werden²⁹, ähnlich Australien³⁰. Es ist nicht bekannt, daß diese Staaten

24 OECD-Musterabkommen, Kommentar (= MA-Komm.), Art. 23 Ziff. 49 ff.; K. Vogel, DBA, Art. 23 Rz. 95.

25 Art. 10 Abs. 2 Buchst. a MA.

26 Nach Art. 10 MA und den Grundsätzen, die zu § 13 KStG (vor 1977) entwickelt worden sind.

27 S. K. Vogel, Steuerliche Behinderungen des internationalen Kapitalflusses zwischen einer Muttergesellschaft und ihrer Tochtergesellschaft, CDFI LXIXa S. 15 ff. (25); entsprechend die Landesberichte von *Delwaide* aaO S. 255 ff. (259) und de *Feydeau* aaO S. 339 ff. (339 f., 341).

28 Unter Progressionsvorbehalt: *Höhn/David*, Doppelbesteuerungsrecht, 1973, S. 82; *Ryser*, Introduction au Droit Fiscal International de la Suisse, 1980, S. 35 ff.; *Constantin*, Unilaterale Maßnahmen zur Vermeidung der Doppelbesteuerung, Landesbericht, CDFI LXVIIb S. 449 ff. (451 ff.).

29 *Strik*, Tax Avoidance in International Transactions, in: Netherlands Reports to the Eleventh Congress of Comparative Law, 1982, S. 383 ff. (399); *Overbosch*, Landesbericht, CDFI aaO S. 383 ff. (390 ff.).

30 *Mayer/Rollo*, Landesbericht, CDFI aaO S. 191 ff. (192 ff.).

beim Abkommensschluß schlechter stünden als wir. Gegenüber Staaten, die in der Durchsetzung ihrer Besteuerungswünsche besonders hartnäckig sind, ließe sich gegebenenfalls auch durch eine Retorsionsvorschrift helfen³¹. Übrigens gibt auch das deutsche Recht in einem Fall einseitig Freistellung: für Schachteldividenden aus Entwicklungsländern nach § 26 Abs. 3 KStG unter Verwendung der Technik der fiktiven Anrechnung. Daß zudem Einkünfte aus Streubesitzdividenden, Zinsen und Lizenzgebühren selbst abkommensrechtlich nicht freigestellt werden, kann auch die „Faustpfandtheorie“ nicht begründen.

Eine wichtige Eingrenzung der Welteinkommensbesteuerung will ich nicht unerwähnt lassen: sie ergibt sich aus der Anerkennung auch ausländischer juristischer Personen für den Bereich der Steuern vom Einkommen als selbständiger Steuersubjekte. Zum Welteinkommen könnte man auch die Gewinnanteile des Steuerpflichtigen aus der Beteiligung an ausländischen juristischen Personen rechnen; so sieht es die Finanzwissenschaft³². Durch die Abschirmwirkung der juristischen Persönlichkeit wird dies verhindert. Ich muß gestehen, daß es mir zunächst schwergewollt ist, hierin eine selbständige Eingrenzung der Welteinkommensbesteuerung zu sehen. Als Juristen sind wir gewohnt, die Anerkennung der juristischen Persönlichkeit als das Normale, den Durchgriff als die Ausnahme zu verstehen. Aber andere, vornehmlich angelsächsische Autoren sehen dies umgekehrt: sie betrachten die Anerkennung der juristischen Persönlichkeit als Gewährung eines „Steuerzuschubs“ (deferral), halten also die sofortige Besteuerung des Gewinnanteils beim Gesellschafter eigentlich für geboten³³. Dies bedürfte der Begründung; der Ausdruck „deferral“ nimmt sie vorweg, und ich halte es deshalb für wissenschaftlich korrekter, ihn nicht zu verwenden. Aber man muß doch andererseits einräumen, daß jene Betrachtungsweise ebenfalls möglich, daß sie der unseren gleichberechtigt ist. Damit führt auch

31 Wie in § 12 Abs. 3 VermStG: der Regelungsgehalt der Vorschrift ebenso wie ihre (Nicht-)Anwendung durch die Finanzverwaltung ist allerdings problematisch. Dazu: *Mössner*, Steuerfreiheit bei Auslandsvermögen nach § 12 Abs. 3 VStG, IWB v. 10. 1. 1983 S. 17 ff. (3 Dtschld. Gr. 8 S. 155 ff.). Zur Retorsion bereits: *E. Blumenstein*, Zur Frage der Steuerretorsion, VJSchrSchwAbgR 4 (1923) S. 97 ff.

32 Statt aller: *Gandenberger*, Kapitalexporthneutralität versus Kapitalimportneutralität, Forschungsinstitut für Wirtschaftspolitik an der Universität Mainz, Aufsätze zur Wirtschaftspolitik Nr. 9, S. 25 ff.

33 *Surrey/McDaniel/Pechman*, Federal Tax Reform for 1976, S. 76 ff. Zu diesem Buch und zu den mehrfachen Gesetzgebungsanläufen in den USA, „das deferral abzuschaffen“, d. h. die Gewinnanteile an Tochtergesellschaften in die Besteuerung einzubeziehen, s. *Kingson*, The Coherence of International Taxation, 81 Col. Law Rev. (1981) S. 1151 ff. (1163 f.).

die Anerkennung der juristischen Person als Steuersubjekt zu einer – nicht unbedeutenden – Eingrenzung des Welteinkommensprinzips.

Zusammenfassend können wir sagen, daß sich unser geltendes Recht weder eindeutig für die Welteinkommensbesteuerung noch für das Territorialprinzip entschieden hat. Die gesetzliche Regel ist die Welteinkommensbesteuerung (§§ 1, 2 EStG, § 1 KStG), in der Praxis dürfte das Territorialprinzip überwiegen. Zwischen beiden bleibt unser Recht in der Schwebe.

2. Besteuerung von Zwischengesellschaften

Diese Unentschiedenheit in der Frage nach dem Prinzip der Besteuerung von Auslandseinkünften – oder deren Nichtbesteuerung – führt zu Unsicherheit nicht nur bei der Anwendung des Gesetzes, sondern schon im Vorfeld bei der rechtspolitischen Bewertung von Sachverhalten, bei der Gesetzgebung. Dies zeigt sich deutlich am Beispiel des Außensteuergesetzes.

„Deutschland bewunderte die Richtlinien zu Section 482 so sehr, daß es sie abschrieb“ meint ein amerikanischer Autor³⁴. Gegen solch eine Übernahme bewährter Rechtsregelungen ist gewiß nichts einzuwenden: Europa hat von den Vereinigten Staaten die Grundrechte, den demokratischen Verfassungsstaat und die richterliche Kontrolle der Verfassungsmäßigkeit von Gesetzen übernommen – Institutionen, die wir nicht mehr entbehren möchten. Wer aber die amerikanische Außensteuergesetzgebung vom Anfang der sechziger Jahre, die damals sog. Kennedy-Steuerreform beurteilt, sollte zwei Besonderheiten bedenken. Zum ersten: das Bemühen der Vereinigten Staaten, Gewinnverlagerungen über die Grenze zu verhindern und die Gewinne ausländischer Basisgesellschaften steuerlich zu erfassen, setzt ein, nachdem gegen Ende der fünfziger Jahre die Zahlungsbilanz der Vereinigten Staaten stark und auf Dauer negativ geworden war³⁵. Und zweitens: anders als das deutsche Internationale Steuerrecht hat das der Vereinigten Staaten seit jeher konsequent die Welteinkommensbesteuerung durchgeführt. In ihren Doppelbesteuerungsabkommen stellen die Vereinigten Staaten nicht frei, sondern sie gewähren nur Anrechnung³⁶; einen

34 *Kingson* (s. FN 33) S. 1182.

35 *Kingson* aaO S. 1175 f.

36 Ursprünglich wurde in den Abkommen lediglich klargestellt, daß die innerstaatlichen Vorschriften des IRC über die Anrechnung ausländischer Steuern anwendbar seien. Den schrittweisen Übergang zu einer eigenständigen abkommenrechtlichen Anrechnung behandelt: *Gann*, *The Concept of an Independent Treaty Foreign Tax Credit*, 38 *Tax Law Rev.* (1982), S. 1 ff.

„tax sparing credit“ auch gegenüber Entwicklungsländern hat der amerikanische Senat mit Entschiedenheit abgelehnt. Vom Boden solcher Prinzipien aus mußte eine Steuerfreiheit uU auch dort als anstößig erscheinen, wo sie dies nach deutschem Recht gar nicht war³⁷. Das hat man bei uns nicht bedacht, sondern die amerikanischen Wertungen unkritisch übernommen.

Mit dem Institut der Steuerumgehung ließ sich das Problem der Basisgesellschaften nur unzureichend bewältigen. Auch dies war eine Folge der mangelnden Entschiedenheit unseres Steuerrechts zwischen zwei einander entgegengesetzten Prinzipien. Nach der Rechtsprechung des Bundesfinanzhofs sollte bekanntlich § 6 StAnpG und soll heute § 42 AO steuerliche Ergebnisse verhindern, die „bei sinnvoller, Zweck und Ziel der Rechtsordnung berücksichtigender Auslegung vom Gesetz mißbilligt“ werden³⁸. § 42 soll, so *Klaus Tipke*, „dem vom Wortlaut nicht mehr erfassen . . . Gesetzeszweck Geltung verschaff(en)“³⁹; gefordert ist, so *Paul Kirchhof*, „ein Weiterdenken des Gesetzesgedankens . . . über den Tatbestandstext hinaus“⁴⁰. Setzt das Gesetz aber zwei „Gesetzesgedanken“ unentschieden nebeneinander, dann ist ein Weiterdenken nicht möglich, eine Umgehung kann dann nicht festgestellt werden. Konkret gesprochen: wenn die deutschen Abkommen bestimmte Auslandseinkünfte freistellen, wenn das deutsche innerstaatliche Recht die Abschirmwirkung der juristischen Persönlichkeit anerkennt, dann kann die Ausnutzung dieser Möglichkeiten für sich allein genommen nicht schon mißbräuchlich sein. Die Rechtsprechung des Bundesfinanzhofs hat denn auch inzwischen gezeigt, daß eine Korrektur anhand des § 42 AO nur in Grenzfällen möglich ist⁴¹.

Die Entwicklung über Oasenbericht⁴² und Oasenerlaß⁴³ ist bekannt. 1972

37 Man vergleiche noch einmal den GATT-Streit, oben FN 23.

38 BFH BStBl. 1958 III, 97 (99), 1964 III, 667 (669), 1965 III, 697, 1966 III, 148 (150), 509 (510), 1970 II, 675, 1971 II, 721 (722), 1972 II, 322 (324), 1974 II, 521.

39 *Tipke/Kruse*, Abgabenordnung, Finanzgerichtsordnung, 11. Aufl. 1983 ff. (Losebl.), § 42 Tz. 6.

40 *Kirchhof*, Steuerumgehung und Auslegungsmethoden, *StuW* 1983, 173 ff. (174).

41 BFH BStBl. 1970 II, 554, 1975 II, 553 (555), 1977 II, 265 (266), 1981 II, 339, 1982 II, 150, HFR 1984, 261. – Über die Anwendung der Umgehungsgrundsätze im Rahmen von Doppelbesteuerungsabkommen s. u. *Becker*, Erschleichung der Abkommensberechtigung durch Zwischenpersonen, S. 171 ff.

42 Bericht der Bundesregierung an den Deutschen Bundestag über Wettbewerbsverfälschungen, die sich aus Sitzverlagerungen in das Ausland und aus dem zwischenstaatlichen Steuergefälle ergeben, BT-Drucks. IV/2412.

43 Erlaß (koord.) betr. Verlagerung von Einkünften und Vermögen in sogenannte Steueroasenländer, BStBl. 1965 II, 74.

führte dann ein aktueller Bedarf an Reformrhetorik zu einer etwas überstürzten Verabschiedung des AStG⁴⁴. Dieses Gesetz versucht nicht, überkommene Regeln des deutschen Rechts fortzuentwickeln, etwa in der Frage der Gewinnabgrenzung die Grundsätze über verdeckte Gewinnausschüttungen und Einlagen⁴⁵, sondern es stülpt die von den Vereinigten Staaten übernommenen neuen Rechtsgrundsätze über die herkömmlichen wie ein Wellblechdach über ein deutsches Fachwerkhaus, ohne auch nur das Verhältnis der beiden Ebenen zueinander zu regeln⁴⁶. Die fundamentale Unentschiedenheit des deutschen internationalen Steuerrechts ist dabei nicht beseitigt: das AStG setzt sie seinerseits fort. Aus Zeitgründen kann ich dies hier nur an der Frage der Besteuerung von Zwischengesellschaften und auch nur in Stichworten darstellen.

Eine erste Unentschiedenheit des AStG liegt schon darin, daß es sein Verhältnis zu den allgemeinen Regeln des EStG und des KStG nicht bestimmt. Nach meiner Auffassung sind die §§ 7 ff. AStG zu verstehen als Ergänzungstatbestände zum Einkommensteuergrundtatbestand des § 2 Abs. 1 EStG; sie sind vergleichbar den Ergänzungstatbeständen etwa des § 1 Nrn. 2 ff. GrEStG oder des § 2 Nr. 2 KVStG, durch die bestimmte Möglichkeiten, den Steuergrundtatbestand zu vermeiden, ihrerseits der Steuerpflicht unterworfen werden⁴⁷. Ich muß darauf verzichten, dies näher auszuführen. Eine Skizze eines § 2 Abs. 1 a EStG, durch den die Hinzu-rechnungsbesteuerung systemgerecht in das EStG eingefügt würde, siehe auf der folgenden Seite als Anlage 1.

Mit der Einordnung in das System des EStG ist jedoch noch nicht geklärt, ob es sich um eine gerechtfertigte Besteuerung handelt, und wenn ja: worin die Rechtfertigung liegt. Auch in dieser Frage ist das AStG unentschieden. Der Ausdruck „Zugriffsbesteuerung“⁴⁸ läßt anklingen, daß man sich

44 S. neuerdings: Ritter, Zur Frage der Bewährung des Außensteuergesetzes aus der Sicht der betroffenen Wirtschaft, in: Vogel/Ellis ua, Steueroasen und Außensteuergesetze (Münchener Schriften zum Internationalen Steuerrecht, Heft 3), 1981, 75 ff.; Koch, Zur Frage der Bewährung des Außensteuergesetzes aus der Sicht der Verwaltung, ebd. S. 83 ff.; Wassermeyer, Erfahrungen mit dem Außensteuergesetz von 1972, in: Staatsfinanzierung im Wandel, Verhdlg. auf der Jahrestg. des Vereins für Sozialpolitik 1982, 1983, S. 573 ff.; ders., Elf Jahre Außensteuergesetz, RIW 1984, 461 ff.

45 Dazu bereits K. Vogel, Bemerkungen zur Gewinnverwirklichung und Gewinnberichtigung im deutschen Außensteuerrecht, StuW 1974, 193 ff. (200 ff.).

46 Woerner, Verdeckte Gewinnausschüttungen, verdeckte Einlagen und § 1 des Außensteuergesetzes, BB 1983, 845 ff.

47 Hensel, Steuerrecht, 3. Aufl. 1933 S. 95, spricht von „Ersatztatbeständen“.

48 Es handelt sich nicht um einen Gesetzesbegriff, sondern um einen Sprachgebrauch des Schrifttums.

Anlage 1

Einfügung des AStG in das EStG

*(Gedankenskizze)**Kurzfassung:*

1. Nach § 2 Abs. 1 EStG wird eingefügt:

„(1a) Der Einkommensteuer unterliegt auch der nach §§ 7 bis 14 AStG anzusetzende Hinzurechnungsbetrag.“

2. Nach § 2 Abs. 2 EStG wird eingefügt:

„(2a) Einkünfte aus Geschäftsbeziehungen zum Ausland sind nach Maßgabe des § 1 AStG anzusetzen.“

Ausführliche Fassung:

1. Nach § 2 Abs. 1 EStG wird eingefügt:

„(1a) Der Einkommensteuer unterliegt bei unbeschränkt Steuerpflichtigen auch ein Hinzurechnungsbetrag in Höhe ihres Anteils an den Einkünften einer ausländischen Gesellschaft (§ 7 Abs. 1 AStG), für die die Gesellschaft Zwischengesellschaft ist (§ 8 AStG). Der Anteil des Steuerpflichtigen bestimmt sich nach den §§ 7 und 9 AStG. Der Hinzurechnungsbetrag ist zu kürzen um die Ausschüttungen, die der Steuerpflichtige von der Gesellschaft empfangen hat; er ist bei der Einkunftsart anzusetzen, bei der von der ausländischen Gesellschaft an den Steuerpflichtigen ausgeschüttete Gewinne anzusetzen wären.

An § 2 Abs. 2 wird folgender Satz angefügt:

„Die Höhe des Hinzurechnungsbetrags nach Abs. 1a bestimmt sich nach den §§ 10 ff. AStG.“

2. (wie oben)

um eine Rechtfertigung auch gar nicht viel schert: der Staat greift zu, weil er eben zugreifen kann. Für einen Rechtsstaat wäre solch ein Denken nicht akzeptabel und ist es deshalb, meine ich, auch der Ausdruck nicht. Die Hinzurechnung kann vielmehr nur gerechtfertigt sein, wenn und weil die Einkünfte der Zwischengesellschaft sich als eigene Leistungsfähigkeit des Gesellschafters verstehen lassen⁴⁹. Aber was rechtfertigt es, diese Übertragung vorzunehmen? Wird hier der Inländer für die Tatbestandsverwirklichung der ausländischen Gesellschaft haftbar gemacht? Werden ihm ihre Einkünfte als eigene Tatbestandsverwirklichung zugerechnet? Oder sieht das Gesetz in der – noch nicht verwirklichten – Möglichkeit, die fraglichen Einkünfte der Zwischengesellschaft auf dem Wege über eine Ausschüttung zu erlangen, bereits eine eigene Leistungsfähigkeit des Gesellschafters, um deretwillen es ihn so besteuert, als ob die Einkünfte schon ausgeschüttet wären? Es ist *Franz Wassermeyers* großes Verdienst, diese Frage aufgeworfen zu haben⁵⁰. Er bewertet nach meiner Auffassung dabei aber den Wortlaut des § 7 zu hoch; sec. 951 IRC zeigt, daß sich der Tatbestand der Hinzurechnungsbesteuerung ohne sachliche Änderung auch mit Worten umschreiben läßt, die *Wassermeyers* Folgerung nicht tragen würden⁵¹. Mir scheint deswegen, daß die Hinzurechnungsbesteuerung nur im Hinblick auf die Ausschüttungsmöglichkeit zu rechtfertigen ist. Leistungsfähigkeitsgedanke und Ausschüttungsfiktion sind hier nicht Gegensätze⁵², sondern sie ergänzen einander. Auch die Ausgestaltung der Rechtsfolgen des AStG entspricht der einer vorweggenommenen Ausschüttungsbesteuerung. Das ist nicht zuletzt für die Anwendung der Doppelbesteuerungsabkommen bedeutsam⁵³.

An einer grundsätzlichen Entscheidung des AStG fehlt es aber vor allem

49 Zutreffend *Menck* in: Blümich/Falk, Einkommensteuergesetz, 11. Aufl. 1976 ff. (Losebl.), Vorb. §§ 7–14 AStG Rdn. 28.

50 *Wassermeyer* in: Flick/Wassermeyer/Becker, Kommentar zum Außensteuerrecht, 4. Aufl. 1983 ff. (Losebl.), § 7 Anm. 7 b, 7 e f.; *ders.*, Die Vereinbarkeit der Hinzurechnungsbesteuerung nach dem Außensteuergesetz mit dem Grundgesetz und den Vorschriften der Doppelbesteuerungsabkommen, in Festschrift Flume, Köln 1978, Bd. 2 S. 323 ff.; *ders.*, Die Hinzurechnungsbesteuerung als Qualifikationsproblem des nationalen und des internationalen Steuerrechts, RIW 1983, 352 ff.

51 „If a foreign corporation is a controlled foreign corporation . . . every person who is a United States shareholder . . . shall include in his gross income . . . (A) . . . (i) . . . his pro rata share . . . of the corporation's subpart F income . . .“ (usw.).

52 So möglicherweise *Menck* aaO (oben FN 47).

53 *K. Vogel*, DBA, Art. 10 Rz. 192 ff., zT im Gegensatz dazu: *Widmann*, Zurechnungsänderungen und Umqualifikationen, u. S. 235 ff.

auch in der Frage, wonach sich die „schädlichen“ Einkünfte der Zwischengesellschaft bestimmen. Das amerikanische Recht geht hier von relativ klaren und nachvollziehbaren Grundgedanken aus. Unterschieden wird zwischen Fällen der Anteilsmehrheit und solchen der Stimmrechtsmehrheit. Mehr als 50 % *Anteile* an einer ausländischen Gesellschaft in der Hand eines kleinen Kreises von Inländern machen die Gesellschaft zur Foreign Personal Holding Company; das führt beim Gesellschafter zur Hinzurechnung derjenigen Einkünfte der Gesellschaft, die durch Kapitalnutzung erzielt wurden, also der im eigentlichen Sinne „passiven“ Einkünfte⁵⁴. Maßgebend ist hier der Gedanke, daß die Gesellschafter solche passiven Einkünfte auch vom Inland aus hätten erzielen können. Mehr als 50 % *Stimmrechte* in den Händen von Inländern machen dagegen die Gesellschaft zur Controlled Foreign Corporation; außer den passiven Einkünften werden hier dem Gesellschafter auch andere Einkünfte der Gesellschaft hinzugerechnet, wenn sie unter Umständen erzielt werden, die in besonderer Weise eine Manipulation des Gesellschaftsgewinns ermöglichen⁵⁵. Das AStG wirft dagegen die Fälle der Anteils- und Stimmrechtsmehrheit zusammen⁵⁶, ebenso die passiven und die manipulationsverdächtigen Einkünfte. Macht man sich nämlich die Mühe, aus § 8 zu rekonstruieren, welche Einkünfte „schädlich“ sind, dann läßt sich die Zweiteilung des amerikanischen Rechts noch erkennen; ich verweise dafür auf die Anlage 2 auf der folgenden Seite.

Dadurch aber, daß das Gesetz den Grund der Hinzurechnung und deren Umfang zueinander nicht mehr in Beziehung setzt, nimmt es sich die Möglichkeit, die Hinzurechnung bestimmter Einkünfte – ihre „Schädlichkeit“ – noch aus einer wie auch immer gearteten ratio abzuleiten. Die Abgrenzung dieser Einkünfte durch den Katalog des § 8 ist daher von Zufälligkeiten bestimmt, in manchem unverständlich, in Einzelheiten bizarr⁵⁷. Die Unentschiedenheit in der Frage, welche Einkünfte zu besteuern sind,

54 Sec. 954 (a) und (c) i. Verb. m. sec. 553.

55 Foreign base company sales income (sec. 954 [d]), foreign base company services income (sec. 954 [e]) und income derived from the insurance of United States risks (sec. 953).

56 § 7 Abs. 2 AStG.

57 *Flick/Wassermeyer* in: *Flick/Wassermeyer/Becker* (o. FN 50) § 8 Anm. 3, 6 a und öfter; *Wassermeyer*, *Elf Jahre* (oben FN 44), S. 465 f. Zu Einzelfragen des § 8 im gleichen Sinne ua: *Flick*, *Schädliche Mitwirkungstatbestände im Außensteuerrecht*, FR 1976, 6 ff.; *Hollatz/Moebus*, *Steuerliche Beurteilung von Finanzierungsgeschäften im Ausland*, DB 1978, 605 ff.; *Merkert*, *Die außensteuerliche Mitwirkung bei Handels- und Dienstleistungsgesellschaften*, DB 1975, 1861 ff.; *Telkamp*, *Der Außensteuergesetz-Entwurf*, *StuW* 1972, 97 ff. (110).

Anlage 2

Schädliche Einkünfte nach § 8 AStG

I. Passive Einkünfte

1. Aufnahme und darlehensweise Vergabe von Kapital, wenn nicht,
 - ausschließlich auf ausländischen Kapitalmärkten aufgenommen und auf Dauer ausländischen aktiv tätigen Betrieb(stätt)en zugeführt.
2. Beteiligungserträge, wenn nicht
 - entweder die Tochtergesellschaft in demselben Staat ansässig ist wie die dividendenausschüttende (Enkel-)Gesellschaft und diese ihrerseits aktiv tätig ist („Landesholding“)
 - oder die Beteiligung von der Tochtergesellschaft in wirtschaftlichem Zusammenhang mit eigenen aktiven Tätigkeiten gehalten wird und die Enkelgesellschaft ihrerseits aktiv tätig ist („Funktionsholding“).
3. Vermietung und Verpachtung von Rechten oder Know-How, wenn
 - es sich nicht um Ergebnisse eigener Entwicklungs- oder Forschungsarbeit handelt.
4. Vermietung und Verpachtung von Grundstücken, wenn nicht
 - die Einkünfte auf Grund eines Doppelbesteuerungsabkommens auch befreit wären, falls sie von den beherrschenden Gesellschaftern direkt bezogen würden.

II. „Manipulationsverdächtige Einkünfte“

1. Kreditinstitute oder Versicherungsunternehmen, wenn sie
 - entweder keinen eingerichteten Geschäftsbetrieb [unter Beteiligung am allgemeinen wirtschaftlichen Verkehr] unterhalten
 - oder Geschäfte überwiegend mit beherrschenden Gesellschaftern (genauer: Gesellschaftern, die die Voraussetzungen des § 7 AStG erfüllen) oder ihnen Nahestehenden betreiben.
2. Handel, wenn ein beherrschender Gesellschafter oder ihm Nahestehender liefert oder beliefert wird und ...
3. Dienstleistungen, wenn sie vom oder für den beherrschenden Gesellschafter oder von oder für ihm Nahestehende erbracht werden, und ...
4. Vermietung und Verpachtung beweglicher Sachen, wenn die Tätigkeit unter Mitwirkung des beherrschenden Gesellschafters oder ihm Nahestehender ausgeübt wird oder ...

für die Tätigkeit kein eingerichteter Geschäftsbetrieb unter Beteiligung am allgemeinen wirtschaftlichen Verkehr unterhalten wird.

setzt sich hier fort. Wo aber das Gesetz nicht entschieden ist, kann auch jedes Auslegungsergebnis nur willkürlich sein.

Wie wenig selbst die Finanzverwaltung das System des AStG noch überblickt, zeigt ihr Versuch, über § 7 Abs. 4 des Gesetzes Einkünfte zuzurechnen, die nach § 7 Abs. 1 nicht zurechenbar wären. Wäre diese Auffassung richtig, so wäre eine Hinzurechnung auch bei Personen möglich, die weder unmittelbar noch mittelbar an der ausländischen Gesellschaft beteiligt sind und die daher nie in den Genuß einer Ausschüttung kommen können: zB bei einem Vormund, der in Vertretung seines Mündels gegenüber dem Verwalter einer Beteiligung weisungsberechtigt ist. Der Bundesfinanzhof hat diese Auslegung zu Recht zurückgewiesen⁵⁸; jetzt soll sie durch eine Gesetzesänderung doch noch durchgesetzt werden⁵⁹.

3. Kurz zum Thema Verluste

Noch einige Bemerkungen zur Berücksichtigung ausländischer Verluste⁶⁰. Hier können wir heute nicht weniger als vier verschiedene mögliche Regelungen unterscheiden (ich gehe dabei zur Vereinfachung jeweils von der Rechtsprechung und der Verwaltungsauffassung aus, ebenso unterstelle ich die Verfassungsmäßigkeit des § 2 a⁶¹):

- Volle Verrechnung des Verlustes gegen inländische Einkünfte mit Rücktrag und Vortrag. Diese Möglichkeit ist gegeben, wenn kein Abkommen besteht oder wenn ein Abkommen Anrechnung vorsieht und die Einkünfte nicht unter § 2 a EStG fallen.
- Verrechnung mit Rücktrag und Vortrag, aber spätere Wiederhinzurechnung bei Auslandsgewinnen. Diese Möglichkeit ist auf Antrag gegeben nach § 2 AIG.
- Berücksichtigung der Verluste über den Progressionsvorbehalt. Diese Möglichkeit ist gegeben, wo die Abkommen Freistellung vorsehen, für Einkünfte, die nicht unter § 2 a fallen. Sie hat die Besonderheit, daß Verluste, die im Verhältnis zu den positiven Einkünften gering sind, sich kaum auswirken, Verluste dagegen, die die positiven Einkünfte aufwiegen, die Steuerpflicht fortfallen lassen, wobei geringe verbleibende Einkünfte einer besonders steilen Progression unterliegen⁶².

58 Urteil v. 26. 10. 1983, BStBl. 1984 II, 258 ff.

59 Entwurf eines Steuerbereinigungsgesetzes 1985, BT-Drucks. 10/1636, Art. 7 Nr. 1. (Die Änderung ist inzwischen aus dem Entwurf herausgenommen und einstweilen zurückgestellt worden.)

60 Näher dazu *Krabbe*, Verlustberücksichtigung bei Auslandseinkünften, u. S. 79 ff.

61 Zu § 2 a s. zuletzt die nachdenklichen Bemerkungen von *Manke*, Angeklagt: § 2 a EStG, Plädoyer für und an den Gesetzgeber, DStZ/A 1984, 235 ff.

62 *K. Vogel*, DBA, Art. 23 Rz. 205.

– Schließlich: keine Berücksichtigung der ausländischen Verluste in den Fällen des § 2 a.

Daß diese Regelung besonders entschieden sei, wird niemand behaupten. § 2 a EStG schafft überdies rechtspolitisch unerwünschte Gestaltungsmöglichkeiten⁶³. Daß § 8 Abs. 2 KStG nicht anwendbar sei, hat noch niemand begründet. Die „umgekehrte isolierende Betrachtungsweise“⁶⁴ ist ein Schlagwort mit Suggestivkraft; es ersetzt aber die Begründung nicht⁶⁵. Die Unentschiedenheit unseres Außensteuerrechts, die Schwebelage zwischen Welteinkommensbesteuerung und Territorialprinzip, wird so durch die Befunde beim Außensteuergesetz und durch die Regeln über Verluste noch einmal bestätigt.

II. Die Besteuerung von Auslandseinkünften nach Prinzipien internationaler Gerechtigkeit

1. Auffassungen der Wissenschaft

Nach allem brauche ich wohl nicht mehr zu begründen, daß es sinnvoll ist, nach Prinzipien zu fragen, nach denen die Besteuerung von Auslandseinkünften gerechterweise gestaltet sein sollte. Diese Frage ist selten erörtert worden.

Die Besteuerung des Welteinkommens geht bei uns auf *Wagner* zurück, auf den sich auch andere Prinzipien unseres geltenden Einkommensteuerrechts noch deutlich zurückführen lassen⁶⁶. Das Prinzip folgt für ihn aus dem Postulat, daß die Steuern allgemein sein, daß sie somit alle Einkünfte unterschiedslos umfassen sollten⁶⁷. Daß sich aus der Besteuerung des

63 *K. Vogel*, Verbot des Verlustausgleichs für bestimmte ausländische Verluste, Der neue § 2 a des Einkommensteuergesetzes, BB 1983, 180 ff. (183).

64 *Bopp* in: Hermann/Heuer/Raupach, Einkommensteuer- und Körperschaftsteuergesetz mit Nebengesetzen, 19. Aufl. 1982 ff. (Losebl.), § 2 a Rn. 32; *Heinicke* bei L. Schmidt, EStG, 3. Aufl. 1984, zu § 2 a Anm. 4 a; auch *Krabbe* u. S. 84.

65 S. dazu: *K. Vogel*, Die „umgekehrte isolierende Betrachtungsweise“. Über die Suggestivkraft einer Wortschöpfung. In: Der Bundesfinanzhof und seine Rechtsprechung, Festschrift für v. Wallis, 1985, S. 397 ff.

66 Über Adolph Wagner s. *Birk*, Das Leistungsfähigkeitsprinzip als Maßstab der Steuernormen, 1983, S. 26 ff.

67 *Wagner*, Finanzwissenschaft, Zweiter Teil: Gebühren und allgemeine Steuerlehre, 1880 S. 296 ff. Zur Herleitung des Gedankens aus der „Opfertheorie“: *K. Vogel*, Wie geht es weiter? Die Zukunft des Oasenproblems, in: *Vogel/Ellis* ua (oben FN 44), S. 128 f.

Welteinkommens Doppelbesteuerung ergeben werde, hielt *Wagner* nicht für bedeutsam. Er betrachtete Auslandsinvestitionen nicht als besonders wünschenswert; die Vermeidung der Doppelbesteuerung war für ihn nicht eine Frage der Gerechtigkeit, sondern allenfalls der Zweckmäßigkeit⁶⁸. *Wagners* Standpunkt folgt damit der gerade zu seiner Zeit aufkommenden Neigung zum Staatsegoismus. Das wirtschaftliche Eigeninteresse des Staates hielt man bei Abschirmung vor dem Ausland, am liebsten Autarkie, für am besten gewährleistet⁶⁹.

Wenig Wirkung gefunden hat demgegenüber *Georg v. Schanz*, der Schöpfer der „Reinvermögenszugangstheorie“, mit einem Aufsatz von 1892 „Zur Frage der Steuerpflicht“⁷⁰. *Schanz* wollte die Besteuerung zwischen Quellen- und Wohnsitzstaat aufteilen, hierbei aber dem Quellenstaat den überwiegenden Anteil, drei Viertel, dem Wohnsitzstaat ein Viertel zuweisen⁷¹. Geblieben ist von diesen Überlegungen nur der Ausdruck „Wirtschaftszugehörigkeit“⁷²; er ist bis heute gebräuchlich, allerdings als ein Blankettbegriff, den jeder verwendet, wie er es für richtig hält. Schon die Völkerbundgutachter von 1923⁷³ sprachen zwar von „economic allegiance“, aber sie leiteten hieraus mit sehr problematischer Begründung⁷⁴ die weder wissenschaftlich überzeugende noch politisch annehmbare Folgerung ab, daß allein der Wohnsitzstaat zur Erhebung von Einkommensteuer berechtigt sein sollte⁷⁵. *Herbert Dorn* hat dann den Begriff in den der „staatswirtschaftlichen Zugehörigkeit“ abgewandelt; zu dem die Besteuerung rechtfertigenden Gesichtspunkt der wirtschaftlichen Verknüpfung tritt hier der pragmatische der besseren Ermittlung, Kontrolle und Durchsetzung hinzu⁷⁶. Über die weitere Diskussion vergleiche besonders *Armin Spitaler* und *Ottmar Bühler*⁷⁷.

68 *Wagner* aaO S. 311.

69 Dazu näher: *K. Vogel*, Die Verfassungsentscheidung des Grundgesetzes für eine internationale Zusammenarbeit, 1964 (Recht und Staat, Heft 292/293), 10 f., 15.

70 *FinArch.* Bd. 9 (1892) S. 365 ff.

71 *AaO* S. 375.

72 *AaO* S. 372.

73 League of Nations, Economic and Financial Commission, Report on Double Taxation Submitted to the Financial Committee by Professors *Bruins*, *Einaudi*, *Seligman* and *Sir Josiah Stamp*, Geneva, April 5th 1923.

74 Zur Kritik: *Dorn*, Das Recht der internationalen Doppelbesteuerung, *VJSchrStFR* 1927 S. 189 ff. (210 f.); *v. Schanz*, Die Doppelbesteuerung und der Völkerbund, *FinArch.* Bd. 40 (1923) S. 353 ff.

75 League of Nations aaO S. 45 ff.

76 *Dorn* aaO S. 212 f.

77 *Spitaler*, Das Doppelbesteuerungsproblem bei den direkten Steuern, 1936 (unveränderte 2. Aufl. 1967), S. 219 ff., 256 ff., 328 ff.; *Bühler*, Prinzipien des Internationalen Steuerrechts, 1964, S. 130 ff., 161 ff.

Für eine Beschränkung der Besteuerung allein auf inländische Einkünfte haben sich dagegen seit Jahrzehnten Rechtswissenschaftler und Praktiker Lateinamerikas ausgesprochen⁷⁸. Früher, in der Zeit der Aufklärung, wurde auch bei uns in Europa das Territorialprinzip noch als selbstverständliche Begrenzung der staatlichen Gesetzgebung verstanden⁷⁹. Und noch eine neuere Entscheidung des House of Lords versteht das Prinzip als einen subsidiären Rechtsgrundsatz, der immer dann einzutreten habe, wenn der Gesetzgeber keine ausdrückliche Regelung treffe⁸⁰. In Südamerika ist das Territorialprinzip anfangs völkerrechtlich begründet worden⁸¹. Das steht heute nicht mehr in Frage. Das Prinzip bietet auch keine eindeutige Lösung für jede Detailfrage an, sondern findet unterschiedliche Ausprägungen: so – beispielsweise – in der britischen remittance basis-Besteuerung nur für non-domiciled residents⁸², in der französischen Anknüpfung an einen cycle complet d'opération⁸³, in einer südafrikanischen Auslegung, die den Begriff der Quelle so weit definiert, daß darunter praktisch dann doch das Welteinkommen fällt⁸⁴. Auch in Lateinamerika, das hat im vergangenen Jahr ein Münchener Symposium mit Steuerexperten Lateinamerikas ergeben, wird das Prinzip trotz grundsätzlicher Übereinstimmung in der Theorie von den Staaten in Detailfragen durchaus unterschiedlich gehandhabt⁸⁵. Indes entspricht dies dem Wesen eines Prinzips: es bietet keine alles entscheidenden Lösungen, sondern eine Richtlinie, die der gesetzgeberischen Konkretisierung bedarf. Welch unterschiedliche Konkretisierungen

78 Einen Überblick über die Diskussion in deutscher Übersetzung s. bei *Valdes Costa*, Entwicklung und theoretische Fundierung des Territorialitätsprinzips in Lateinamerika, in: Engelschalk/Flick ua (oben FN 7), S. 43 ff.

79 *K. Vogel*, Der räumliche Anwendungsbereich der Verwaltungsrechtsnorm, 1966, S. 81 ff., 89 ff.

80 *Clark* (Inspector of Taxes) v. *Oceanic Contractors Inc.*, *Simon's Tax Cases* 1983 S. 35 ff.

81 So noch: *Palamarchuk*, Plurimposición Internacional, *Rev. Fac. Der. Cienc. Soc. (Montevideo)* 10 (1959) S. 949 ff.

82 Darüber demnächst eine Mainzer Dissertation von *Kern*.

83 *Tixier/Gest/Kerogues*, *Droit fiscal international*, 2. Aufl. o. J. (1979), S. 62 ff. – S. etwa auch: *Lefebvre/Pöllath/Rädler*, *Steuern in Frankreich*, 1976, S. 11 f.; *Norri/Kerlan*, *Taxation in France* (World Tax Series), 1966, S. 720.

84 *Silke*, *South African Income Tax*, 10. Aufl., 1982, S. 232 ff., bes. 252 ff., 263 ff.

85 *Gnazzo*, Der Einfluß des Territorialitätsprinzips auf das Einkommensteuerrecht der lateinamerikanischen Staaten, in: Engelschalk/Flick ua (oben FN 7) S. 57 ff.; *Engelschalk*, Was bedeutet Territorialität im konkreten Fall? Ergebnisse einer Fragebogenaktion, aaO S. 74 ff.

nur etwa das Prinzip der Leistungsfähigkeit finden kann, ist uns geläufig⁸⁶. In Lateinamerika werden heute für die Besteuerung nach dem Territorialprinzip zunehmend entwicklungspolitische Argumente vorgetragen⁸⁷. Man darf dies aber nicht dahin vereinfachen, daß etwa das Territorialprinzip die vorgegebene Maxime für Entwicklungsländer, die Welteinkommensbesteuerung die für Industriestaaten sei. Eine Diskussion dieses Themas im Rahmen der Internationalen Akademie für Rechtsvergleichung 1982 in Caracas hat das deutlich gezeigt⁸⁸: Einerseits folgen wirtschaftlich wenig entwickelte Staaten in Südeuropa, Südostasien, auch alle Staaten des COMECON dem Welteinkommensprinzip; andererseits gilt in Frankreich, immerhin dem viertgrößten Ausfuhrstaat der Welt, für Körperschaftseinkünfte das Territorialprinzip, und in den Niederlanden, der Schweiz und Australien werden ausländische Einkünfte, wie schon erwähnt, in weitem Umfang von der inländischen Besteuerung freigestellt⁸⁹. In Deutschland sind *Hans Flick*, der dies im vergangenen Jahr noch einmal bekräftigt hat, *Klaus Tipke*, *Arno Schulze-Brachmann*, *Horst-Walter Endriss* – und ich darf eine eigene Veröffentlichung nennen – für eine Besteuerung nach dem Territorialprinzip, *Flick*: für ein „modifiziertes“ Territorialprinzip, eingetreten⁹⁰. In Großbritannien hat sich 1955 eine Royal Commission für den Vorrang der Besteuerung im Quellenstaat ausgesprochen⁹¹. Auf internationaler Ebene ist *J. van Hoorn jr.* dafür eingetreten, die Besteuerung im Wohnsitzstaat auf die Einkünfte zu beschränken, die aus dem Quellen-

86 *Tipke* vielfach, zuletzt in *Steuerrecht*, 9. Aufl. 1983, S. 31 ff.; *K. Vogel*, *Steuerrechtlichkeit und soziale Gestaltung*, DStZ/A 1975, 409 ff. (411); *Birk* aaO (oben FN 66), S. 52 ff.

87 *Valdes Costa* aaO (o. FN 78).

88 Der Generalbericht des Verfassers zum Thema „The flight from taxation“ wurde nur mündlich vorgetragen; seine Ergebnisse, soweit sie für das vorliegende Thema interessant sind, wurden hier eingearbeitet.

89 S. o. FN 28 bis 30.

90 *Flick*, Die Begrenzung der Fiskalsouveränität, IWB 1964/17 (Fach 2 S. 131); *ders.*, Folgerungen und Fortentwicklung, in: *Engelschalk/Flick* ua (o. FN 7), S. 93 ff.; *Schulze-Brachmann*, Totalitäts- oder Territorialitätsprinzip. Ein Beitrag zum Doppelbesteuerungsrecht, *StuW* 1964, 589 ff.; *Endriss*, Ist die Unterscheidung zwischen unbeschränkter und beschränkter Steuerpflicht noch zeitgemäß? *FR* 1968, 338 ff.; *ders.*, Wohnsitz- oder Ursprungsprinzip, 1967; *Tipke*, Die Steuerflucht bei internationalen Beziehungen, in *Deutsche Landesreferate zum Öffentlichen Recht und Völkerrecht*, XI. Internationaler Kongreß für Rechtsvergleichung, 1982, S. 211 ff. (218 f.); *K. Vogel*, Perfektionismus im Steuerrecht, *StuW* 1980, 206 ff. (211 f.); *ders.*, Wie geht es weiter? in: *Vogel/Ellis* ua (o. FN 44), S. 125 ff. (127 ff.).

91 *Cmd.* 9474 (zitiert nach *Bühler*, *Prinzipien*, S. 183).

staat dorthin transferiert worden sind⁹². Die Internationale Handelskammer, die in den zwanziger Jahren einer der Hauptverfechter der Besteuerung des Welteinkommens im Wohnsitzstaat gewesen war⁹³, hat 1955 in Tokio eine EntschlieÙung gefaÙt, die dem Quellenstaat „das alleinige Recht“ (the sole right) zur Besteuerung zusprach und hat dies seither über die Jahre hinweg immer wieder aufrechterhalten⁹⁴. Und schließlich die International Fiscal Association, die bereits 1961 in Lissabon den Ideen *van Hooms* gefolgt war⁹⁵, hat die Tendenz ihrer damaligen Stellungnahme 1984 auf ihrem KongreÙ in Buenos Aires noch einmal bestätigt und zugleich verschärft: in einer EntschlieÙung werden die Nachteile der Welteinkommensbesteuerung hervorgehoben; „ein System territorialer Besteuerung oder der Freistellung“ sei deshalb vorzuziehen; an die Gesetzgeber in Staaten, in denen noch ein System der Welteinkommensbesteuerung gilt, appelliert die IFA, diese Entscheidung zu überprüfen⁹⁶.

Mit einem neuen Ansatz möchte ich versuchen, in die Problematik gründlicher als bisher einzudringen; ich hoffe, die Diskussion dadurch neu und besser in FluÙ zu bringen.

2. Unterscheidungen

Zunächst eine Vorbemerkung, die uns die Überlegung erleichtern soll. Bei jeder Erörterung der in diesem Referat angesprochenen Fragen sind, das habe ich aus einem gemeinsamen Seminar mit *Otto Gandenberger* gelernt, drei Gruppen von Argumenten zu unterscheiden; der Volkswirt nennt sie „allokationspolitische“, „verteilungspolitische“ und „finanzausgleichspolitische“⁹⁷. Ich versuche dies mit meinen Worten zu erläutern:

- Zu berücksichtigen sind erstens Argumente, die sich ergeben aus den unterschiedlichen *wirtschaftlichen Wirkungen* einschlägiger steuerrechtlicher Vorschriften (und einer Bewertung dieser Wirkungen);
- zweitens Argumente, die sich ergeben aus einer Bewertung der durch je-

92 *Van Hoom*, Einige Gedanken über die Entwicklungen auf dem Gebiet des internationalen Steuerrechts, *StuW* 1960, 201 ff. (212 ff.).

93 *Spitaler* aaO (oben FN 77), S. 444.

94 *Bübler*, Prinzipien (oben FN 74), S. 183.

95 CDFI XLVI S. 219 ff., 230 ff.

96 S. Anlage 3, u. S. 24 f.

97 Ähnlich unterscheidet *P. B. Richman* (jetzt: *Musgrave*), *Taxation of Foreign Investment Income*, 1963, S. 5, 11, 15, die Gesichtspunkte: economic efficiency, equity in tax treatment of investors, equitable international distribution of tax base.

ne Gesetze bewirkten Austeilung von *Steueraufkommen* unter den *Staaten* und *Steuerlasten* unter den *Bürgern* nach Gesichtspunkten austeilender Gerechtigkeit;

- und drittens Argumente, die sich ergeben aus der bewirkten Austeilung des *Steueraufkommens* unter dem Gesichtspunkt des *Bedarfs* der beteiligten Staaten.

Alle drei Gruppen von Argumenten fließen zu dem zusammen, was wir Juristen die Gerechtigkeit der zu beurteilenden Regelung nennen. Aber es dient der Klarheit des Gedankens, jene drei Aspekte auseinanderzuhalten. In meinen nachfolgenden Ausführungen möchte ich mich zur Vereinfachung und Abkürzung auf die Argumente des „mittleren Stranges“, der Austeilungsgerechtigkeit, beschränken. Die wirtschaftlichen Wirkungen der Besteuerung von Auslandseinkünften und was sich aus ihnen ergibt, wird anschließend Herr *Gandenberger* in seinem Vortrag behandeln⁹⁸; zur Bedarfsgerechtigkeit wird man ohnehin nur im konkreten Einzelfall etwas sagen können.

Innerhalb der Argumente dieses „mittleren Stranges“ sind, wie schon angedeutet, nebeneinander zu erörtern die gerechte Verteilung des *Steueraufkommens* unter den beteiligten *Staaten* und die gerechte Verteilung der *Lasten* auf die Gesamtheit der *Steuerpflichtigen*. Darüber hinaus lassen sich in allen Erörterungen über die Rechtfertigung steuerlicher Maßnahmen noch einmal – diese Zweiteilung überlagernd – drei typische Argumentationsmuster unterscheiden, die uns beschäftigen werden und die ich Ihnen vorab daher ebenfalls nennen möchte:

- Die erste Möglichkeit: Die Besteuerung wird als ein selbstverständliches Opfer **vorausgesetzt** und nur ihre Höhe und Abstufung werden als diskussionswürdig angesehen. Hierfür werden allgemeine Gerechtigkeits-erwägungen, das Prinzip des gleichen proportionalen Opfers, auch soziale Gesichtspunkte (Umverteilung) angeführt. Dieses Argumentationsmuster will ich hier als das *opfertheoretische* oder kurz das „Opferargument“ bezeichnen.
- Der zweite Argumentationstypus: Die Besteuerung wird verstanden als *Gegenleistung* für die vom Staat gewährten öffentlichen Güter. Dieses Argument kann den Versuch einschließen, auch die Höhe der Steuer nach dem Maß der gewährten Güter zu bestimmen; es braucht dies aber nicht zu tun. Das Argument wird herkömmlich als das *nutzenthoretische* oder kurz „Nutzenargument“ bezeichnet.

98 S. u. S. 33 ff.

Schließlich gibt es *pragmatische* Argumente wie etwa die Überlegung, daß die Besteuerung von Auslandseinkünften Gewinnverlagerungen verhindern oder Faustpfänder für Doppelbesteuerungsverhandlungen schaffen könne. Indes können solche pragmatischen Gesichtspunkte für sich allein eine Steuerpflicht dem Grunde nach nie rechtfertigen, sondern allenfalls deren Ausgestaltung. Im Bereich der Besteuerung von Auslandseinkünften kommen pragmatische Argumente zB als Begründung für Übergangsregeln, Erhebungsvorschriften, Kontrollen, vielleicht Retorsionsklauseln in Betracht. Darüber hinaus können pragmatische Überlegungen zu einem Verzicht auf eine an sich gerechtfertigte Besteuerung führen; in diesem (und nur in diesem) Sinne hatte Dorn die „staatswirtschaftliche Zugehörigkeit“, d. h. die Möglichkeit, Steueransprüche zu ermitteln, festzustellen und durchzusetzen, als einen für Doppelbesteuerungsverhandlungen zu berücksichtigenden Gesichtspunkt verstanden⁹⁹. Da es uns hier um die Besteuerung von Auslandseinkünften dem Grunde nach geht, werden wir uns in der Folge nur mit zwei der drei Argumentationsmuster, dem Opfer- und dem Nutzenargument, zu befassen haben.

3. Besteuerung von Kapitaleinkünften als Beispiel

a) *Abwägung der Opfer- und Nutzenargumente*

Ich entwickle die Überlegung am Beispiel von Einkünften, die durch Nutzung von Kapital erzielt werden: unternehmerischen Einkünften, soweit sie auf den Faktor Kapital zurückgeführt werden können, aber auch Einkünften aus nichtunternehmerischen Kapitalanlagen, d. h. aus Kapitalvermögen im Sinne des deutschen Einkommensteuerrechts. Diese Einkünfte sind „ausländische“ jedenfalls dann, wenn sie von einer ausländischen Betriebsstätte, Tochtergesellschaft oder Kapitalanlage herrühren; alle näheren Abgrenzungsfragen lasse ich hier beiseite. Die Frage, ob eine Steuer auf solche Auslandseinkünfte gerechtfertigt ist, stellt sich zunächst im Hinblick auf die Belastung des Steuerpflichtigen im Verhältnis zu anderen Belasteten.

Opfertheoretisch scheint sich die Besteuerung ausländischer Kapitaleinkünfte im Wohnsitzstaat – wie überhaupt die Besteuerung von Auslandseinkünften – damit rechtfertigen zu lassen, daß auch ausländische Einkünfte Leistungsfähigkeit schaffen¹⁰⁰. Ähnlich hat *Spitaler* gemeint, die Be-

⁹⁹ S. o. FN 74.

¹⁰⁰ *Debatin*, Konzeptionen zur Steuerpflicht, FR 1969, 277 ff.; *Menck*, Welteinkommen (o. FN 7) S. 33; *Littmann*, EStG, 13. Aufl. 1981, § 1 Rdn. 4.

Anlage 3

Resolution der International Fiscal Association zum Thema:

**Steuerliche Behinderungen des internationalen Kapitalflusses
zwischen einer Muttergesellschaft und ihrer Tochtergesellschaft**

(Buenos Aires, 21. September 1984)

Überzeugt davon,

Daß keine Steuerhindernisse den internationalen Kapitalfluß zwischen einer Muttergesellschaft und ihrer Tochtergesellschaft behindern sollten, dies besonders im Hinblick auf die Investitionsbedürfnisse der Entwicklungsländer; daß eine Steuervorschrift solch ein Hindernis bilden kann, ob sie absichtlich oder unabsichtlich den Investitionsfluß behindert;

daß die Besteuerung des Welteinkommens einer Unternehmung, selbst bei Anwendung der Anrechnungsmethode auf im Ausland bezahlte Steuern

- im allgemeinen Auslandsinvestitionen, die einer niedrigeren Effektivsteuer unterliegen, zusätzlich belastet
- und Steueranreize des Landes, in dem die Investition gemacht wird, unwirksam macht,

daß sie daher Unternehmungen von solchen Investitionen abschrecken kann;

daß in Anbetracht des Gesagten ein System territorialer Besteuerung oder der Freistellung ausländischen Einkommens vorzuziehen ist, da es die Souveränität der Staaten in Steuersachen mehr respektiert, es zudem Wettbewerbsverzerrungen im Lande der Investition vermeidet und daher den Investitionsfluß nicht behindert;

im Hinblick auf den Generalbericht und die Nationalberichte an den Kongreß und die Diskussion in den Sitzungen;

empfiehlt der XXXVIII. Kongreß der Internationalen Vereinigung für Steuerrecht,

Im Hinblick auf die Besteuerung im Sitzland der Muttergesellschaft:

daß die Gesetzgeber in Staaten, in denen derzeit ein System der Welteinkommensbesteuerung gilt, überprüfen sollten, ob dieses System unter den gegebenen Umständen das beste geeignete ist;

daß, solange die Welteinkommensbesteuerung in einem Staat beibehalten wird, die Anrechnungsmethode zur Beseitigung doppelter Besteuerung folgende Regeln umfassen sollte:

- die Anrechnung sollte auf der Basis der Steuern erfolgen, die insgesamt allen ausländischen Staaten gezahlt werden, statt für jedes Land gesondert begrenzt zu werden;

- unausgeschöpfte Anrechnungshöchstbeträge für ein bestimmtes Jahr sollten auf Antrag auf zukünftige Jahre vorgetragen und auf frühere Jahre zurückgetragen werden können;
- Steueranreize in anderen Ländern, die der Förderung ihrer wirtschaftlichen Entwicklung dienen, sollten durch das herkömmlich als „tax sparing“ oder „matching credit“ bezeichnete Verfahren aufrechterhalten werden ohne unangemessene Beschränkung in der Anwendung dieses Verfahrens;

Im Hinblick auf die Besteuerung im Sitzland der Tochtergesellschaft:

daß die Besteuerung des Einkommens einer Muttergesellschaft und ihrer Tochtergesellschaft, die nicht in demselben Land ansässig sind, in jedem Land auf der Basis des Gewinns vorzunehmen ist, der von der einzelnen Einheit erwirtschaftet worden ist, und nicht auf der Basis eines Anteils am Welteinkommen der Unternehmensgruppe wie nach der Methode „unitary taxation“;

daß alle Zahlungen, die bei Ermittlung des Einkommens einer Tochtergesellschaft eine abzugsfähige Ausgabe bilden würden, wenn sie an eine in demselben Land ansässige Person oder Gesellschaft geleistet würden, in derselben Weise und im gleichen Ausmaß auch abzugsfähig sein müssen, wenn sie an Nichtansässige geleistet werden, einschließlich Mutter- oder Schwestergesellschaften;

daß, da Abzugssteuern, die an der Quelle vom Bruttobetrag irgendeiner Zahlung (wie Dividenden, Zinsen, Lizenzgebühren) erhoben werden, ein Hindernis des internationalen Investitionsverkehrs bilden können, für sie die folgenden Regeln gelten sollten:

- die Sätze solcher Steuern vom Bruttobetrag sollten in allen Fällen so niedrig wie möglich sein, um so die Gefahr einer derartigen Behinderung zu vermindern, besonders wenn das Nettoeinkommen des Empfängers in seinem Wohnsitzstaat der Besteuerung unterliegt;
- wo immer möglich sollte dem Empfänger der Zahlung eingeräumt werden, auf Antrag auf der Basis seiner Nettoeinkünfte veranlagt zu werden, nach Abzug aller Kosten und Ausgaben, die den zuständigen Steuerbehörden zufriedenstellend nachgewiesen werden können.

steuerung des Welteinkommens entspreche dem Wesen der Einkommensteuer als einer Steuer auf das Gesamteinkommen¹⁰¹. Aber das Argument greift zu kurz. *Pamela Gann* hat zutreffend darauf hingewiesen, daß die Definition des Einkommens noch nichts darüber besagt, ob auch ausländische Einkünfte in den Begriff des Einkommens einzubeziehen sind¹⁰². Besteuerung nach Leistungsfähigkeit kann solche nach inländischer wie nach in- und ausländischer Leistungsfähigkeit sein. Prinzipien bedürfen, wie erwähnt, der Konkretisierung; Besteuerung nach Welteinkommens- und Territorialprinzip sind in diesem Sinne zwei nebeneinander denkbare Konkretisierungsmöglichkeiten des Leistungsfähigkeitsprinzips. Und selbst wenn wir eine auf die inländische Leistungsfähigkeit beschränkte Steuer nicht mehr Einkommensteuer *nennen* dürften, so geht es uns in der gegenwärtigen Überlegung ja doch nicht um die Frage der rechten Benennung, sondern darum, ob es *gerechter* – im Sinne austeilender Gerechtigkeit – ist, die Besteuerung auf ausländische Leistungsfähigkeit auszudehnen oder sie auf die im Inland gegebene zu beschränken.

Für eine Einbeziehung auch ausländischer Leistungsfähigkeit in die inländische Besteuerung läßt sich anführen, daß der im Inland ansässige Bezieher von Auslandseinkünften mit demjenigen gleichgestellt werden solle, der entsprechend hohe Inlandseinkünfte habe und mit ihnen im Inland besteuert werde. Hierbei würde indes außer acht gelassen, daß die ausländischen Einkünfte unter anderen Bedingungen, mit anderem – meist höherem – Einsatz, unter anderen Risiken als entsprechende inländische Einkünfte erzielt worden sind. Die Besteuerung nach dem Recht des Wohnsitzstaats trägt solchen Unterschieden nicht Rechnung. Selbst wenn sie eine Doppelbesteuerung durch Anrechnung ausgleicht, werden dabei doch Vorteile einer allgemein niedrigeren Steuer im Quellenstaat, ebenso individuelle Steuervergünstigungen, durch die nach Anrechnung verbleibende Reststeuer im Wohnsitzstaat aufgezehrt. Man kann deshalb mit guten Gründen der Besteuerung im Wohnsitzstaat die Ansicht entgegensetzen, daß der Bezieher von Auslandseinkünften nicht mit den Steuerpflichtigen seines Wohnsitzstaates gleichzubehandeln sei, sondern mit denen, die in dem Staat, aus dem die Einkünfte stammen, unter gleichartigen wirtschaftlichen Bedingungen Einkünfte gleicher Art erzielen. Ich halte die *beiden Argumente* für mindestens *gleichgewichtig*; sie heben damit einander auf.

Läßt sich aber mit opfertheoretischen Erwägungen keine eindeutige Ent-

101 *Spitaler* aaO (oben FN 77) S. 407 ff. Dagegen hält *Spitaler* die Doppelbesteuerung für einen Verstoß gegen den Grundsatz der Opfergleichheit und gegen das Leistungsfähigkeitsprinzip.

102 *Gann* (oben FN 36), S. 65.

scheidung erreichen, dann bleibt nur, bereits *v. Schanz* hat das richtig gesehen, das nutzentheoretische Argument. Hier fällt ins Gewicht, daß der im Ausland tätige Investor die Arbeitskräfte, die natürlichen Gegebenheiten, die Infrastrukturleistungen, die Rechtsordnung und den Markt des Quellenstaats nutzt. So nicht nur der Unternehmer, sondern auch, wenngleich weniger direkt, der Kapitalanleger. Dagegen trägt der Wohnsitzstaat zur Erzielung der Auslandseinkünfte praktisch nichts bei. Daß er seinen im Ausland tätigen Staatsbürgern Schutz gewährt, ist heute kaum noch sehr hoch zu veranschlagen; einige Vorgänge der letzten Jahre haben das drastisch gezeigt. Dem Steuerpflichtigen kommen allerdings die öffentlichen Leistungen des Wohnsitzstaates im Rahmen seines Privatlebens zugute; dies unter anderem hat seinerzeit *v. Schanz* dazu bestimmt, dem Wohnsitzstaat eine Besteuerung der Auslandseinkünfte immerhin noch zu einem Viertel der Steuer zuzugestehen, die auf entsprechende Inlandseinkünfte entfallen würde¹⁰³. Rechnet man allein mit einer Einkommensteuer, dann ist dies sicher vertretbar. In der Bundesrepublik wie in vielen anderen Staaten ist aber heute das Niveau der indirekten Besteuerung so hoch, daß die Leistungen, die der Bürger als Privatmann entgegennimmt, bereits durch die indirekten Steuern, besonders die Umsatzsteuer, voll abgegolten werden. Auch nutzentheoretisch gibt es daher heute keine Rechtfertigung mehr dafür, die ausländischen Kapitaleinkünfte in die Einkommensteuer des Wohnsitzstaats einzubeziehen.

Das Ergebnis wird *bekräftigt*, wenn man das *Verhältnis zwischen Wohnsitz- und Quellenstaat* mitbetrachtet. Die Besteuerung im Wohnsitzstaat beeinträchtigt den Quellenstaat jedenfalls dann, wenn sie den Steuerpflichtigen dazu nötigt, einen Betrag in Höhe der zu zahlenden Steuer aus dem Quellenstaat abzuziehen. Hierfür können gegenüber dem Quellenstaat opfertheoretische Gründe nicht angeführt werden. Ein Opfer kann auch der Quellenstaat verlangen, ohne dessen wirtschaftliche Möglichkeiten die Einkünfte nicht hätten erzielt werden können; er benötigt dieses Opfer oft mehr als der Wohnsitzstaat. Einen Nutzen, der den erzielten Einkünften zugutegekommen wäre, hat aber der Wohnsitzstaat nicht erbracht. Auch gegenüber dem Quellenstaat als dem möglicherweise Benachteiligten läßt sich daher die Besteuerung ausländischer Kapitaleinkünfte nicht überzeugend rechtfertigen.

103 *v. Schanz* aaO (o. FN 70).

b) *Eine Grundentscheidung ist nötig*

Ich sehe voraus: das Ergebnis wird manchen so nicht befriedigen. In der Tat habe ich eine Voraussetzung bisher beiseitegelassen, erst mit ihr kommen wir zum eigentlichen Innersten des Problems. In der Diskussion über die Besteuerung von Auslandseinkünften lassen sich zwei unterschiedliche Betrachtungsweisen aufdecken; sie liegen auch den gesetzlichen Regelungen zugrunde. Die unterschiedlichen Standpunkte werden zwar fast niemals klar ausgesprochen, sie bestimmen aber die Ergebnisse, zu denen die beiden Seiten gelangen:

Lassen Sie uns ausgehen von einer Erwägung im Steuerreform-Gutachten der *Eberhardt*-Kommission. Die Kommission betrachtet es als „Schwäche“ der doppelbesteuerungsrechtlichen Freistellungsmethode, daß diese – bei Grundbesitz – inländischen Steuerpflichtigen die Möglichkeit biete, „Teile ihres Vermögens und die daraus erwachsenden Einkünfte der inländischen Besteuerung dadurch zu entziehen, daß sie Grundbesitz in einem DBA-Land mit niedrigem Steuerniveau erwerben“. Das entbehre „der sachlichen Berechtigung“¹⁰⁴. Offenbar geht die Kommission hier von der Auffassung aus, daß der Wohnsitzstaat auf Einkünfte eines Inländers über deren Besteuerung im Inland hinaus ein *fortdauerndes Recht* behalte. Dieses Recht übertrage sich, wenn die Einkünfte als Kapital – als Vermögen – genutzt werden, auf dessen Erträge, auch die im Ausland erzielten, und fortwirkend auf die Erträge solcher Erträge. Aus einer derartigen Einschätzung folgt dann ein opfertheoretisches Argument, das ich bisher nicht berücksichtigt habe: die Besteuerung der Auslandseinkünfte wird deshalb als gerechtfertigt angesehen, weil das Kapital, durch dessen Einsatz die Einkünfte erwirtschaftet worden sind, ursprünglich einmal im Wohnsitzstaat verdient worden ist. Gewissermaßen: Was deutsch war, muß deutsch bleiben.

Demgegenüber bin ich bislang bei meiner Abwägung davon ausgegangen, daß der Steuerpflichtige, der Einkünfte im Inland verdient hat, der diese Einkünfte ordnungsmäßig versteuert hat und der den nach Steuern verbleibenden Rest dann als Kapital im Ausland einsetzt – daß dieser Steuerpflichtige das Opfer, das er seinem Wohnsitzstaat zu diesem Zeitpunkt schuldet, die Gegenleistung, die er ihm zu erbringen hat, mit der Versteuerung seiner Einkünfte ein für allemal *abgegolten hat*. Eine Besteuerung der *Erträge* bereits versteuerten Kapitals, inländischer oder ausländischer, be-

104 Gutachten der Steuerreformkommission 1971 (Schriftenreihe des Bundesministeriums der Finanzen, Heft 17), 577. Es sei bemerkt, daß die Steuerreformkommission die Freistellungsmethode grundsätzlich positiv bewertet.

dürfte dann erneut der Rechtfertigung: mit opfer- oder mit nutzentheoretischen Argumenten, wie wir dies erörtert haben.

Logisch sind, das muß man einräumen, die beiden Standpunkte einander gleichwertig. Es handelt sich hier um Wertentscheidungen; sie verkörpern unterschiedliche Staatsauffassungen. Der einen Wertung liegt das Bild eines Staates zugrunde, der, sobald ihm sein Recht geworden ist, den Bürger zur Freiheit entläßt, zur Freiheit auch dazu, mit seinem Vermögen das Staatsgebiet zu verlassen und es andernorts zu genießen oder zu nutzen. Die andere geht aus vom Bild eines Staates, der das Seine bewahrt, der sich abschließt, der sein internationales Steuerrecht nur auf sich selber bezieht. Die eine führt zu Austausch und internationaler Zusammenarbeit, die andere zur Abkapselung, im Extrem zur Autarkie. Beide Wertungen sind, ich muß es noch einmal sagen, denkmöglich. Das Grundgesetz hat sich aber für eine „offene“ Staatlichkeit, für internationale Zusammenarbeit entschieden¹⁰⁵; Staatsegoismus, Abkapselung führen zwar nicht zur Verfassungswidrigkeit von Gesetzen¹⁰⁶, sie verfehlen jedoch ein Ziel unseres Grundgesetzes.

Anders als mit einer fortwirkenden Herrschaft des Staates über „sein“ Kapital läßt sich aber eine Besteuerung ausländischer Kapitalerträge, so meine ich, nicht begründen. Folgen Sie mir darin, daß das Recht eines Staates an den Einkünften seiner Bürger mit der Zahlung der Einkommensteuer endgültig abgegolten sein sollte, so gibt es für eine Besteuerung späterer ausländischer Erträge aus der Verwendung des nach Steuern verbleibenden Kapitals keine ausreichende sachliche Rechtfertigung mehr.

4. Einkünfte anderer Art. Steuerbemessung. Verluste

Das Ergebnis bedarf der Ergänzung für Einkünfte, die auf anderen Faktoren beruhen, und für Verluste. Wegen der begrenzten Zeit des Vortrags kann ich diese Fragen nur kurz skizzieren.

Unterscheiden wir als die vier Faktoren, die der Einkunftserzielung zugrundeliegen, Arbeit, Boden, Kapital und Fachwissen („Know-how“), so gilt das für das Kapital Entwickelte für die Arbeit a fortiori; der Boden kann ohnehin nicht ins Ausland mitgenommen, sondern dort nur mit Kapital neu erworben werden.

105 K. Vogel, Verfassungsentscheidung (o. FN S. 69) S. 35 ff., 42. Zustimmung ua Tomuschat, Der Verfassungsstaat im Geflecht der internationalen Beziehungen, VVDStRL 36 S. 7 ff. (17 f.); R. Schmidt, ebd., S. 65 ff. (66).

106 K. Vogel aaO S. 47 f.

Eine Besonderheit gibt es aber beim Fachwissen, sei es das eines Unternehmens, eines Freiberuflers oder eines Arbeitnehmers. Fachwissen ist sozusagen ein geistiges Kapital; sein Grundbestand wird regelmäßig im Wohnsitzstaat mit Unterstützung der Ausbildungseinrichtungen des Wohnsitzstaates, seiner Informationsmöglichkeiten, seiner Kommunikationseinrichtungen erworben. Der Erwerb dieses „geistigen Kapitals“ ist aber nicht, wie der Erwerb geldwerten Kapitals, steuerpflichtig. Eine Gegenleistung hat also der Wohnsitzstaat hier bislang nicht erhalten; seine Mitwirkung zahlt sich für ihn erst aus, wenn durch Einsatz des Fachwissens geldwerte Erträge erzielt werden. Geschieht dies in einem fremden Staat, dann ist es unter Opfer- wie unter nutzentheoretischem Gesichtspunkt, gegenüber dem Steuerpflichtigen wie gegenüber dem Quellenstaat berechtigt, wenn der Wohnsitzstaat eine Beteiligung an solchen Erträgen beansprucht. In welcher Höhe, das hängt von den Umständen ab. Ist die Nutzung des Fachwissens im Quellenstaat durch gewerbliche Schutzrechte oder durch vergleichbare Vorkehrungen rechtlich geschützt und so dem Inhaber des Fachwissens vorbehalten, so beruhen die Erträge, die er erzielt, im wesentlichen auf diesem Beitrag des Quellenstaates. Handelt es sich dagegen um freies Fachwissen, dessen Erwerb jedem offensteht, dann wird man die Beiträge beider Staaten annähernd gleich zu bewerten haben.

Keine Rolle kann es dagegen spielen, in welchem Umfang freies oder geschütztes Fachwissen im Wohnsitzstaat bereits genutzt worden ist, in welchem Umfang es also schon Erträge erbracht hat, die auch versteuert worden sind. Denn der Wert eines „geistigen Kapitals“ läßt sich nur nach der Höhe der Erträge bestimmen, die zusammengenommen durch die Nutzung des Kapitals erzielt werden können. Der Wohnsitzstaat kann auch so wenig wie der Quellenstaat darauf begrenzt werden, Steuern nur nach dem Maß seines Leistungsbeitrags zu erheben. Das nutzentheoretische Argument rechtfertigt beider Steueranspruch nur jeweils dem Grunde nach; für die Höhe der Steuer bleiben opfertheoretische Gesichtspunkte anwendbar. Nicht gefolgt werden kann daher einem von Sprechern der Entwicklungsländer oft zu hörenden Argument, eine Besteuerung ausländischer Lizenz Einkünfte im Wohnsitzstaat sei deshalb nicht zu rechtfertigen, weil das gewerbliche Schutzrecht oder Know-how dort regelmäßig längst abgeschlossen sei. Ein Verzicht auf die Besteuerung solcher Einkünfte gegenüber dem Entwicklungsland mag „allokationspolitisch“ oder „finanz- ausgleichspolitisch“ geboten sein; „verteilungspolitisch“, d. h. aus Erwägungen austeilender Gerechtigkeit, ergibt er sich nicht zwangsläufig – was selbstverständlich nicht ausschließt, daß der Wohnsitzstaat auf eine gerechtfertigte Möglichkeit der Besteuerung aus wirtschaftlicher Erwägung verzichtet.

Endlich: daß opfertheoretische Argumente mit Bezug auf die Höhe der Besteuerung anwendbar bleiben, gilt in gleicher Weise für den Progressionsvorbehalt und für die Berücksichtigung ausländischer Verluste. Auch wo es sich nicht rechtfertigen läßt, ausländische Einkünfte im Wohnsitzstaat dem Grunde nach zu besteuern, bleibt es sinnvoll und berechtigt, solchen Einkünften bei der Höhe des Steuersatzes einer progressiven Steuer Rechnung zu tragen. Umgekehrt kann es geboten sein, ausländischen Kosten oder Verlusten im Inland Rechnung zu tragen, zumindest in dem Maße, in dem auch sonstiger Aufwand, der außerhalb der Sphäre steuerpflichtiger Einkünfte liegt, steuermindernd – etwa als außergewöhnliche Belastung – berücksichtigt wird. Ich halte deswegen nach wie vor den Gesetzgebungsvorschlag der Bundesregierung von 1969, der nach niederländischem Vorbild Verluste auch bei freigestellten Einkünften generell zur Verrechnung zulassen wollte – mit Verpflichtung zum Ausgleich bei späteren Gewinnen im Freistellungsstaat –¹⁰⁷ für die beste Lösung. Besteuerung nach dem Territorialprinzip, zur Vermeidung von Mißverständnissen kann dies nicht genug betont werden, bedeutet also nicht, daß ausländische Tatsachen schlechthin nicht berücksichtigt werden dürfen. Sie kann durchaus mit einer Berücksichtigung ausländischer Einkünfte bei der Progression, ausländischer Realisierungsvorgänge, ausländischen Aufwands, mit einer Anrechnung ausländischer Steuern in bestimmten Fällen zu vereinbaren sein. Es geht nicht darum, ein Dogma rein zu verwirklichen, sondern es geht darum, von einer einheitlichen Grundentscheidung aus zu sachgerechten Lösungen in den Einzelfragen zu finden.

Insgesamt kann das, was ich Ihnen zu entwickeln versucht habe, ein System einer gerechten internationalen Besteuerung natürlich nur in Grundzügen zeichnen. Ebenso klar sollte sein, daß das, was ich hier vorgeschlagen habe, beileibe nicht alle Probleme des Internationalen Steuerrechts löst. Wir würden weiter vor der Aufgabe stehen, den Kreis der als „inländisch“ zu verstehenden Einkünfte zu bestimmen; wir würden vor der schweren Aufgabe stehen, die Einkünfte, die den Quellen zuzuordnen sind, abzugrenzen; wir müßten das Verlustproblem klären. Aber wir besäßen ein System des Internationalen Steuerrechts, dessen Grundprinzip klar wäre, dessen Lösungen widerspruchsfrei und insoweit einleuchtend wären, dessen Zweifelsfragen in Fortentwicklung der Grundentscheidung beantwortet werden könnten. Das wäre doch wohl ein Schritt vorwärts.

107 Entwurf eines Gesetzes über die Gewährung von Investitionszulagen und zur Änderung steuerrechtlicher und prämienrechtlicher Vorschriften (Zweites Steueränderungsgesetz 1968), Art. 2 Nr. 1, BT-Drucks. V/3890. S. dazu auch *Krabbe* u. S. 82 f.

Der Einfluß der Einkommen- und Körperschaftsteuer auf die internationalen Wirtschaftströme

Professor Dr. Otto Gandenberger, München

Inhaltsübersicht

- | | |
|---|--|
| I. Problemstellung | 4. Sonstige Spezialregelungen |
| II. Erörterung der Referenzlage „internationaler Neutralität“ | IV. Quellenabzug für Zinsen und internationale Neutralität |
| III. Vier Fragenbereiche zur internationalen Aneutralität der Einkommen- und Körperschaftsteuer | V. Steuerefälle und internationale Wirtschaftströme |
| 1. Doppelbesteuerung | VI. Sonstige Kapitaleinkünfte außer Direktinvestitionen |
| 2. Steuerefälle bei vermiedener Doppelbesteuerung | VII. Schlußbemerkung über verteilungspolitische Konsequenzen |
| 3. Körperschaftstauertypische Regelungen | |

I. Problemstellung

Wie der Titel sagt, geht es in meinem Referat um lenkende Einflüsse – oder in der Sprache der Ökonomen: um Allokationswirkungen – der Einkommen- und Körperschaftsteuer, und zwar um solche auf dem internationalen Feld. Einfluß auf die Wirtschaftströme hat die Einkommen- und Körperschaftsteuer bzw. haben ihre Einzelregelungen dann, wenn sie die Nettoertragsraten der Produktionsfaktoren beeinflussen, also die Nettogewinne, die Nettozinsen, die Nettolizenzentgelte, die Nettolöhne. Hier geht es nur um *eine* Klasse solcher Einflüsse, diejenigen zwischen in- und ausländischer Verwendung sowie auch auf die ausländische Verwendung je nach Staat. Die Ertragsraten und ihre Divergenzen sind die Signale, die Wirtschaftströme in Bewegung bringen, jedenfalls in marktwirtschaftlichen Systemen; dabei kann natürlich die Sensitivität der wirtschaftlichen Ströme in bezug auf steuerliche Signale verschieden stark – in der Sprache der Ökonomen: die Elastizitäten der wirtschaftlichen Ströme in bezug auf steuerbedingte Veränderungen der Nettoertragsraten können verschieden groß – sein. – Anders und rein begrifflich formuliert: Einfluß auf internationale Ströme haben steuerliche Regelungen dann, wenn sie international aneutral sind.

Im folgenden möchte ich zunächst über neutrale Besteuerung als der Referenzlage zur aneutralen sprechen, also über denjenigen Referenzzustand, in dem von der Abwesenheit eines Einflusses einkommen- und körperschaftsteuerlicher Regelungen auf internationale Wirtschaftströme gesprochen werden soll (Abschnitt II). – Dann werde ich fragen, in welchen Zusammenhängen überhaupt die Neutralität versus Aneutralität des Einkommen- und Körperschaftsteuersystems eine Rolle spielt (Abschnitt III). So dann werde ich einen kurzen Blick auf eine im vorliegenden Zusammenhang relevante Detailfrage werfen, nämlich die internationalen Wirkungen der Kuponsteuer (Abschnitt IV). – Im letzten Drittel des Vortrages werde ich mich auf den wohl wichtigsten unter mein Thema fallenden Fragenkreis konzentrieren: der Anrechnung versus Freistellung als den beiden Methoden zur Vermeidung von Doppelbesteuerung (Abschnitte V und VI). In einigen Schlußsätzen schließlich werde ich in einem wesentlichen Punkt Dissens mit den heutigen Ausführungen von Herrn *Vogel*¹ anmelden.

Der soeben skizzierte Zuschnitt des Themas ist auf interdisziplinären Dialog abgestellt. Im Vordergrund steht nicht die Frage etwa des Außenwirtschaftstheoretikers nach der Art, Richtung und Stärke der Wirtschaftströme, nach Zahlungsbilanz- und Wechselkurseffekten, nach Rückwirkungen auf Export- und Importströme, die von einem zum Zweck der Analyse möglichst einfach konstruierten Einkommensteuersystem ausgehen². Vielmehr lasse ich mich auf das Einkommen- und Körperschaftsteuersystem ein, so wie es ist. Die Folge freilich ist, daß der Neutralitätsbegriff Tücken entfaltet, die bei vereinfachenden Annahmen über die steuerlichen Regelungen nicht auftreten. Die Frage ist dann nämlich keineswegs trivial, in welchem Sinne man überhaupt und grundsätzlich von einem „Einfluß“ der Einkommensbesteuerung auf internationale Wirtschaftströme sprechen kann, also vor welcher Referenzlage einer in bezug auf die internationalen Allokation „neutralen“ Besteuerung man internationale Aneutralitäten diagnostiziert.

1 S. o. S. 3 ff.

2 Als Standardwerk für eine solche Behandlung siehe *Molsberger*, Zahlungsbilanzwirkungen allgemeiner Gewinnsteuern, Bamberg 1977; dort findet sich weitere reichhaltige Literatur.

II. Erörterung der Referenzlage „internationaler Neutralität“

Entscheidend für die folgenden Überlegungen ist das Bestreben, den Begriff der internationalen Neutralität operabel zu fassen. Deshalb empfiehlt es sich, diesen Begriff eng und formell zuzuschneiden, nämlich auf bloß steuerliche Effekte abzustellen, auf direkte steuerliche Verschiebungen von nationalen versus internationalen Nettoertragsraten³.

Welche Probleme hinter dieser Abgrenzung stehen, sei beispielhaft an der Regelung des § 13a EStG verdeutlicht, der eine Durchschnittsbesteuerung für die Einkünfte nicht buchführungspflichtiger Landwirte vorsieht. Diese Vorschrift stellt zwar eine steuerliche Aneutralität dar, nämlich eine sektorale Aneutralität zugunsten der Landwirtschaft, die durch sie erheblich begünstigt wird⁴. Sie hat sicherlich auch Rückwirkungen auf die internationalen Wirtschaftströme. Jedenfalls behaupten manche Interessenvertreter, sie diene unter anderem dem Schutz der Landwirtschaft vor internationaler Konkurrenz; trifft diese Behauptung zu, so müßte die genannte Vorschrift langfristig die Höhe der landwirtschaftlichen Importe beeinflussen. Gleichwohl stellt § 13a keine international aneutrale Regelung im hier gemeinten Sinne dar, denn er beeinflußt die internationalen Wirtschaftströme nicht direkt, sondern nur indirekt. – Daß dieser formell verstandene Neutralitätsbegriff seine Probleme hat, wird noch viel deutlicher, wenn man an Regelungen denkt wie an die sofortige Vollabschreibung in den Vereinigten Staaten seit 1981 (Accelerated Cost Recovery System): die soeben gewählte Klassifikation hat zur Konsequenz, daß dieses Verfahren als international neutral eingestuft werden muß, obwohl unter anderem auch seine Auswirkungen auf den internationalen Kapitalverkehr diskutiert werden⁵.

³ Zum Begriff der steuerlichen Neutralität siehe beispielsweise: *Krause-Junk*, Die Bedeutung der Steuerharmonisierung für die Errichtung eines gemeinsamen Marktes, in Schriftenreihe des Instituts für Ausländisches und Internationales Finanz- und Steuerwesen, Hamburg 1984; *Caesar, Goetzke und Mackscheidt*, Finanzwissenschaftliche Analyse der Tabaksteuerharmonisierung in der Europäischen Gemeinschaft, Berlin 1982; *Hessler*, Allokation und Steuerneutralität, unveröffentlichtes Typoskript, Seminar für Finanzwissenschaft der Universität Köln, Köln 1982; *Littmann*, Verhandlungen des Deutschen Juristentages 1980, Bd. II, S. 39 ff.; *Peffekoven*, Zur Theorie des Steuerexports, 1975, S. 165.

⁴ Siehe hierzu zB das Gutachten zur Einkommensbesteuerung der Landwirtschaft der Kommission zur Begutachtung der Einkommensbesteuerung der Landwirtschaft (Heft 24 der Schriftenreihe des Bundesministeriums der Finanzen, Bonn 1978).

⁵ Vgl. zB *Sinn*, Die Bedeutung des Accelerated Cost Recovery System für den internationalen Kapitalverkehr, Referat zur Tagung des Ausschusses für Außenwirtschaftstheorie und -politik des Vereins für Socialpolitik in Regensburg am 12. 5. 84 (erscheint demnächst).

Daß sich zudem „direkte“ und „indirekte“ Einflüsse im hier bezeichneten Sinne nicht immer leicht voneinander abgrenzen lassen, dürfte einem juristischen Auditorium geläufig sein, so daß ich auf eine nähere Erörterung verzichten kann⁶.

Klar sein dürfte aus dem bisher Gesagten, daß die Begriffe der internationalen Neutralität und Aneutralität hier wertfrei verwendet werden. Gefragt wird lediglich, wann ein durch die Einkommens- und Körperschaftsbesteuerung bedingter Einfluß auf die internationalen Wirtschaftsströme vorliegt, nicht aber, ob ein solcher Einfluß unerwünscht oder umgekehrt erwünscht ist. – Ein Beispiel für gewollte internationale Aneutralität sind die Vergünstigungen für Direktinvestitionen in Entwicklungsländern, die einerseits von Kapitalexporthändern wie der Bundesrepublik Deutschland gewährt⁷, andererseits aber auch von Kapitalimportländern eingeräumt werden⁸.

Mit dem Begriff der Neutralität wird also keine Wertung verbunden; deshalb werden auch Worte wie „steuerliche Diskriminierung“ oder „steuerliche Verzerrung“ von Ertragsrelationen vermieden. Allerdings gibt es Plau-

6. *Erinnert sei in diesem Zusammenhang nur an die Rechtsprechung des Europäischen Gerichtshofs und die Kommentarliteratur zu Art. 95, Abs. 1 und 2 EG-Vertrag (dem Diskriminierungsverbot für indirekte Steuern). – So hatte der EuGH im Zusammenhang mit Art. 95 beispielsweise zu entscheiden, ob die deutsche Biersteuerstaffel – eine Sonderregelung zugunsten kleiner Brauereien – „per se“ gegen das Verbot der Diskriminierung ausländischer Anbieter verstoße oder ob ein solcher Verstoß nur darin liege, daß diese Staffel (damals) nicht für ausländische Kleinbrauereien offen war. Das Gericht hat entschieden, sehr entgegen den Vorstellungen der EG-Kommission, internationale Diskriminierung liege lediglich in der bloß nationalen Anwendung der einschlägigen Regelungen. Inzwischen wird die deutsche Biersteuerstaffel für alle EG-Anbieter angewandt, ohne daß dies fühlbare materielle Konsequenzen auf die deutschen Bierimporte zu haben scheint; siehe dazu auch: Entscheidung des EuGH vom 22. 6. 76, AZ 127/75, Bobie Getränkevertrieb GmbH, Gelsenkirchen, gegen Hauptzollamt Aachen-Nord.*

7. *Die einschlägigen steuerlichen Regelungen finden sich im Entwicklungsländersteuergesetz § 1–§ 4. Einen Überblick über das Ausmaß von Hilfen bieten: Scharer, Anreize und Hemmnisse für Direktinvestitionen, Ein internationaler Vergleich, in Wirtschaftsdienst, 52. Jahrgang (1972), 311 ff.; ders., Wirtschaftspolitische Probleme der Förderung deutscher Direktinvestitionen, in Beihefte der Konjunkturpolitik, Heft 19, Berlin 1972, 67 ff.*

8. *Für eine Übersicht vgl. ua Lent, Tax Incentives for Investment in Developing Countries, in International Monetary Fund, Staff Papers, Band 14 (1967), 247 ff.; United Nations, Tax Incentives for Industrial Development, Background Paper for the International Symposium on Industrial Development in Athens, New York 1967.*

sibilitätsgründe für die Vermutung – die *widerlegbare* Vermutung –, daß steuerliche Aneutralität im Normalfalle der effizienten Verwendung von Produktionsfaktoren und Gütern abträglich ist, daß also internationale Aneutralitäten jedenfalls „im Zweifel“ Einbußen an weltwirtschaftlicher Effizienz nach sich ziehen. Aber die Zusammenhänge zwischen einer isoliert bloß auf steuerliche Regelungen abstellenden Neutralität und allokativer Effizienz – hier: der Effizienz der Verwendung der Produktionsfaktoren zwischen den Staaten, der „weltweiten“ Effizienz – sind keineswegs einfacher Natur. Das zeigt ein ganzer Zweig der modernen Finanzwissenschaft, die Optimalsteuertheorie. Sie legt dar, unter welchen Bedingungen gerade ein Abweichen von der Regel gleichmäßiger Besteuerung zu allokativ überlegeneren Ergebnissen führt: durch solche Abweichungen kann nämlich der effizienzmindere Effekt anderer steuerlicher oder nichtsteuerlicher Aneutralitäten kompensiert werden⁹; das bekannteste Beispiel ist der theoretische Nachweis des effizienzmindenden Effekts gleichmäßiger Einkommensbesteuerung bei unterschiedlich intensiven Präferenzen der Pflichtigen für Freizeit¹⁰.

Allerdings müssen bei konkreten Regelungen, die bewußt aneutral ausgestaltet sind, behauptete allokativ Vorteile (selbst wenn diese Behauptungen in amtlichen Gesetzesbegründungen stehen), sich keineswegs mit faktischen Vorteilen an gesamtwirtschaftlicher Effizienz decken. Dies hat sich im Falle von noch so wohlklingenden Steuervergünstigungen im nationalen Bereich immer wieder gezeigt.

Im folgenden wird das Hauptaugenmerk auf die Besteuerung von Kapitaleinkünften gerichtet. Vernachlässigt werden also die Besonderheiten bei den Arbeitseinkünften und bei Transfereinkünften, obwohl diese mit wachsender Zahl von Grenzgängern und auch von Ruheständlern im Ausland allmählich wachsende Bedeutung gewinnen. Indessen lassen sich die folgenden Überlegungen großenteils auch auf grenzüberschreitende Arbeitseinkünfte anwenden.

9 Eine gute Zusammenschau bieten *Sandmo*, Optimal Taxation: An Introduction to the Literature, *Journal of Public Economics*, Bd. 6 (1976), S. 31–54 und *Auerbach*, The Theory of Excess Burden and Optimal Taxation, erscheint demnächst in *Handbook of Public Economics*, *Feldstein* und *Auerbach* (Hrsg.); *Diamond* und *Mirrlees*, Optimal Taxation and Public Production I: Production Efficiency, II: Tax Rules, *American Economic Review*, Bd. 61 (1971), S. 8–27 und S. 261–278.

10 Siehe zB *Sandmo* aaO, S. 43–45.

III. Vier Fragenbereiche zur internationalen Aneutralität der Einkommen- und Körperschaftsteuer

Zur Ordnung der Diskussion erscheint es zweckmäßig, vier Fallgruppen zum Thema der internationalen Aneutralität einkommen- und körperschaftsteuerlicher Regelungen auseinanderzuhalten:

1. Doppelbesteuerung

Internationale Aneutralität liegt erstens vor im klassischen Fall der Doppelbesteuerung. Die Doppelbesteuerung läuft hinaus auf eine steuerbedingte Verschlechterung der Ertragsrelationen für die ausländische im Vergleich zur inländischen Faktorverwendung; sie stellt somit ein steuerliches Hemmnis der ausländischen Faktorverwendung dar. Dieser Fall soll hier nicht diskutiert werden, denn er spielt in den meisten Ländern heute keine ins Gewicht fallende Rolle.

2. Steuergefälle bei vermiedener Doppelbesteuerung

Selbst bei vermiedener Doppelbesteuerung stellt sich die Frage, ob bestehende internationale Steuergefälle zu Aneutralitäten führen können. Bei steuerlichen Gefällen macht es einen erheblichen Unterschied für wirtschaftliche Entscheidungen und damit für Wirtschaftströme, auf welche Weise die Doppelbesteuerung vermieden wird, ob gemäß der Freistellungsmethode oder der Anrechnungsmethode (fachlicher ausgedrückt: von der Anrechnung im Vergleich zur Freistellung gehen erhebliche Differentialwirkungen aus. Welche der beiden Methoden ist steuerlich neutral? Bei näherer Betrachtung (siehe Abschnitt E) wird sich zeigen, daß diese Frage alles andere als einfach zu beantworten ist.

Soviel zunächst über allgemeine steuerliche Regelungen und internationale Neutralität. Ich komme nunmehr zu Fragen, die Spezialregelungen betreffen. Dabei lassen sich zwei Gruppen von Fällen auseinanderhalten: körperschaftsteuertypische Regelungen und alle übrigen.

3. Körperschaftsteuertypische Regelungen

Eine Gruppe von Fragen hat speziell mit der Eigenart der Körperschaftsteuer zu tun. Soweit ich sehe, stellen sie sich nur, wenn die Freistellungsmethode angewandt und somit die beschränkte Steuerpflicht zur definitiven wird. Vor allem drei Problembereiche fallen ins Auge; sie sollen hier nur benannt und nicht näher erörtert werden; auch wird nicht der Anspruch erhoben, daß die Aufzählung vollständig ist. Erstens fragt es sich, ob eine internationale Aneutralität im hier gemeinten – wohlgermerkt wert-

freien und rein technischen – Sinne darin besteht, daß bei Körperschaftsteuern bundesdeutschen Typs die im Quellenland erhobene Körperschaftsteuer zwar von Inländern, nicht aber von Ausländern auf deren Einkommensteuerschuld angerechnet werden kann¹¹. Zweitens fragt es sich, ob es eine Aneutralität unserer Körperschaftsteuer darstellt, daß die Freistellung von Auslandsgewinnen bei der Muttergesellschaft im Falle einer Ausschüttung an die Anteilseigner faktisch wieder aufgehoben wird (Stichwort: Herstellung der Ausschüttungbelastung)¹². Drittens schließlich wäre im Falle von Körperschaftsteuern klassischen Typs nach Ausländereffekten zu fragen, von der Art, wie wir sie zum Beispiel bei der alten deutschen Körperschaftsteuer gekannt haben¹³.

4. Sonstige Spezialregelungen

Hier ordne ich alle übrigen einschlägigen Spezialfragen bei der Einkommen- und Körperschaftbesteuerung ein, ohne eine weitere Strukturierung zu versuchen. – Auf der Hand liegt der schon erwähnte Fall begünstigender Spezialregelungen für manche Auslandsinvestitionen. Der umgekehrte Fall von belastenden Spezialregelungen ist zumeist schwerer zu diagnostizieren, weil völlig offenkundige Diskriminierungen selten sind. Einige Fragenbereiche hierzu hat *Vogel* in seinem heutigen Referat schon genannt, ausführlicher hat er sich mit diesem Thema in seinem Generalbericht für den Kongreß der International Fiscal Association vor einem Monat in Buenos Aires befaßt¹⁴. Ich beschränke mich auf Stichworte: Verlustregelungen, auch in Verbindung mit dem Progressionsvorbehalt; gewisse rigore Pauschalregelungen zur Bekämpfung internationaler Steuerverlagerungen, wenn sie über das Arm's Length-Prinzip hinausgehen (zu diesen

11 *Meichsner*, Die Besteuerung der Kapitalgesellschaftsgewinne im internationalen Vergleich und Wege zu einer Verbesserung dieser Besteuerung, Köln 1982, 2. Kapitel, Teil B; *Kießling*, Körperschaftsteuer, Düsseldorf 1977, S. 210. Zu Reformvorschlägen siehe: Commission of the European Community, Proposal for Directive of the Council Concerning the Harmonization of Systems of Company Taxation and of Withholding Taxes on Dividends, vgl. insbesondere Artikel 8–10, Luxemburg 1975.

12 Die einschlägigen Bestimmungen sind: § 27 Abs. 1, 2, § 30 Abs. 1, Nr. 3, Abs. 2, Nr. 1 Körperschaftsteuergesetz.

13 Vgl. *Frommel*, The New German Imputation System and Foreign Investors, *British Tax Review* (1976/77), S. 269 ff.; *Garber*, Der „Ausländereffekt“ des deutschen Körperschaftsteuerrechts, in *Betriebs-Berater* (1975), 1570 ff.

14 *Vogel*, Steuerliche Behinderungen des internationalen Kapitalflusses zwischen einer Muttergesellschaft und ihrer Tochtergesellschaft, Generalbericht für den XXXVII. Kongreß der International Fiscal Association, Buenos Aires 1984, in *Cahiers de droit fiscal international*, Bd. LXIXa (1984), S. 15 ff.

letzteren kann man vielleicht auch die umstrittene Unitary Tax mancher US-amerikanischer Einzelstaaten einordnen)¹⁵; Sondersteuern von Quellenländern auf Lizenz Einkünfte.

IV. Quellenabzug für Zinsen und internationale Neutralität

Eine weitere Spezialfrage liegt dem Ökonomen besonders nahe und vermutlich näher als dem Juristen, nämlich der Quellenabzug nur für Zinsen an Ausländer, also die deutsche Kuponsteuer, deren Abschaffung 1984 beschlossen wurde (auch die Vereinigten Staaten haben im Jahre 1983 eine ähnliche Regelung abgeschafft; allerdings nur für Neuemissionen)¹⁶. In diesen Zusammenhang gehört auch das österreichische Umkehrbild der deutschen Kuponsteuer, das seit Herbst 1983 praktiziert wird: die Kuponsteuer ausschließlich für Inländer¹⁷.

Ehe ich zur Diskussion der Anrechnung versus Freistellung komme, möchte ich auf dieses heikle Thema zumindest in einigen weiteren Sätzen eingehen, obwohl es oder auch gerade weil es von unorthodoxer und verwirrender Natur ist.

Naiv betrachtet, handelt es sich um Regelungen auf der niederen technischen Ebene; das gilt auch für den Quellenabzug bei Ausländern, denn für Zinseinkünfte gilt weltweit die Anrechnungsmethode: ausländische Wertpapiereigner können sich bei ihrem Wohnsitzfiskus für den Zugriff des Quellenfiskus schadlos halten. Bekanntlich aber wird die Quellenabzugsteuer zur Definitivsteuer, wenn Zinseinkünfte hinterzogen werden, und bekanntlich geschieht dies international wie auch national in großem Umfang (der Fairneß halber beileibe ich mich hinzuzufügen, daß auf diesem Gebiet niedrige Steuermoral und niedrige Steuergesetzgebungsmoral miteinander wetteifern).

Mein Thema ist der Einfluß der Einkommensbesteuerung auf die internationalen Wirtschaftströme. Wo aber spränge solcher Einfluß mehr in die Augen als hier! Die Quellenabzugsregelungen betreffen Wertpapiere, deren Kurswerte äußerst sensitiv auf Veränderungen der Nettoertragsraten reagieren, genauer: auf die Erwartung künftiger Änderungen von Nettoertragsraten. Schon die Ankündigungswirkungen pflegen erheblich zu sein, ja sogar deren Vorform in Gestalt von Börsengerüchten über angeblich geplante einschlägige Maßnahmen. Das hängt damit zusammen, daß Zinsti-

15 Vgl. auch *Vogel aaO; Friedemann*, Experimente in Amerika, in *Frankfurter Allgemeine Zeitung*, Nr. 70/120, vom 22. 3. 1984, S. 13.

16 Vgl. zB *Rehm*, Quo vadis Kuponsteuer?, in: *Wirtschaftsdienst* 1984, 436 ff.

17 *Peat, Marwick, Mitchel*, Withholding Taxes on Interest: An International Survey, Frankfurt 1984.

tel auf hochorganisierten internationalen Märkten gehandelt werden, daß Umdispositionen weder Transportkosten noch Zeitverluste noch sonstige nennenswerte Transaktionskosten verursachen und daß die Erwartung künftiger Erträge eskomptiert wird. – Besonders gut läßt sich hier auch die Vielfalt der über den primären Einfluß auf die Kapitalströme hinausgehenden Effekte studieren, die von einer steuerlichen Detailregelung ausgehen können: Effekte auf die Zahlungsbilanz und den Wechselkurs, auf Börsenkurse und auf das Zinsniveau, auf die Investitionsneigung, auf die Spielräume der Geldpolitik und anderes mehr.

Paßt dieser Zusammenhang in das Begriffschema der Neutralität und Aneutralität? Die hier verwendete Definition stellte auf steuerbedingte Veränderungen der Ertragsraten ab, bei nationaler versus internationaler Verwendung. Die Kuponsteuer deutschen Typs aber verschiebt die faktischen Ertragsraten der hinterziehenden Ausländer hinsichtlich der Anlage in DM-Titeln gegenüber Euro-DM-Titeln und Fremdwährungstiteln. Umgekehrt greift die Kuponsteuer österreichischen Typs in die faktischen Ertragsrelationen der nationalen Steuerhinterzieher bei inländischer versus ausländischer Kapitalanlage ein. Insofern kann man durchaus von international aneutraler Regelung im Sinne der hier gewählten Definition sprechen. Allerdings wäre es wohl wenig fruchtbar, wenn der wirtschafts- und finanzpolitische Streit um den Quellenabzug für Zinsen damit um eine neue, bloß semantische Ebene bereichert würde; er ist hitzig genug, weil er mit Zielkonflikten zwischen Allokation (internationaler Kapitalbewegungen, Zinsniveau, Wechselkurse) und Steuergerechtigkeit (Verringerung der Vorteile aus Steuerhinterziehung) zu tun hat.

V. Steuergefälle und internationale Wirtschaftströme

Wie angekündigt, konzentrieren sich die folgenden Überlegungen auf die Wahl zwischen den beiden Methoden zur Vermeidung der Doppelbesteuerung: der Anrechnung bzw. der Freistellung. – Die Frage hat quantitatives Gewicht, denn sie betrifft alle internationalen Einkunftströme, und die bestehenden internationalen Steuergefälle sind erheblich; das gilt insbesondere aus der Sicht eines Landes wie der Bundesrepublik Deutschland mit der im internationalen Vergleich höchsten Körperschaftsteuer¹⁸. Von In-

18 Einen Eindruck vom Ausmaß der bestehenden Einkommen- und Körperschaftsteuergefälle vermitteln die in Abständen erscheinenden Steuervergleiche des Informationsdienstes zur Finanzpolitik des Auslandes des Bundesministeriums der Finanzen, zB Nr. 1/1984 AZ B6, VW 9035–20/84, BMF-Informationsdienst vom 22. Okt. 1984. Weiterhin vgl. dazu *Mennel*, Die Steuersysteme in EWG-Staaten, EFTA-Staaten und den USA, Berlin 1974.

teresse ist das Thema auch deshalb, weil die einzelnen Länder zwischen den beiden genannten Methoden durchaus verschieden gewählt haben. Das gilt besonders für den quantitativ wichtigsten Fall, nämlich dem der Erträge aus internationalen Direktinvestitionen.

Die folgenden Ausführungen konzentrieren sich zunächst auf dieses Feld der Direktinvestitionen. – Unter Direktinvestitionen versteht der Wirtschaftswissenschaftler Kapitalanlagen im Ausland, bei denen ein wesentliches unternehmerisches Interesse besteht, oder in etwas anderer Beleuchtung: Investitionen, die mit dem Ziele vorgenommen werden, einen wesentlichen Einfluß auf die Geschäftstätigkeit des ausländischen Unternehmens zu gewinnen¹⁹.

Das Besondere der Direktinvestition ist also definitionsgemäß ein unternehmerisches Engagement, das auf dem Boden des Kapitalimportlandes stattfindet.

Im folgenden sei unterstellt, daß Direktinvestitionen steuerlich weder *generell* gefördert, noch generell behindert werden sollen, so daß also die steuerliche Neutralität der generellen Regelungen in bezug auf diese Investitionen jetzt mehr als nur ein theoretisches Referenzkriterium darstellt – wie in den bisherigen Betrachtungen –, sondern einen erwünschten Zustand bezeichnet.

Verwirrenderweise ist jedes der beiden Verfahren in gewissem Sinne steuerlich neutral und in anderem Sinne aneutral: Die Anrechnungsmethode, grob gesprochen, bewirkt steuerliche Kapital*export*neutralität, indem sie sicherstellt, daß inländische wie ausländische Kapitalerträge im *Wohnsitzland* gleich hoch besteuert werden; die Freistellungsmethode stellt tendenziell steuerliche Kapital*import*neutralität her, indem sie bewirkt, daß Kapitalerträge von Inländern wie von Ausländern im *Quellenland* gleich behandelt werden (vom Progressionsvorbehalt abgesehen). Ins Unfreundliche gewendet: die Anrechnungsmethode bewirkt im Ergebnis eine ungleiche Besteuerung der Wettbewerber auf dem Boden des Quellenlandes, je nach Nationalität; die Freistellungsmethode dagegen stört die steuerliche

19 Zur Definition von Direktinvestitionen vgl. *Kebschull ua.*, Wirkungen von Privatinvestitionen in Entwicklungsländern, Baden-Baden 1980, S. 20; International Monetary Fund, Balance of Payments Manual, 4. Auflage, Washington 1977, Ziff. 408; *Kirtüm*, Zum Entscheidungsprozeß bei privaten Auslandsinvestitionen, Frankfurt a. M. 1972, S. 15; *Seifert*, Die deutschen Direktinvestitionen im Ausland, Köln-Opladen 1967, S. 27; Die deutschen Direktinvestitionen im Ausland, in Monatsberichte der Deutschen Bundesbank, 17. Jahrgang (1965), S. 19; US Department of Commerce, Balance of Payments of the United States 1949–1951, Washington 1952, S. 93.

Entscheidungsneutralität im Wohnsitzland, indem sie die internationalen Steuerefälle auf die Entscheidungsgrundlagen durchschlagen läßt.

Das Ergebnis lautet also, daß beide Verfahren neutral und aneutral zugleich sind, daß der steuerliche Neutralitätsbegriff also insoweit unbestimmt ist.

Wenn es nun aber angesichts von internationalen Belastungsgefällen keine eindeutig neutrale steuerliche Regelung gibt, so fragt es sich, ob es – jenseits dieses engen und bloß steuerlich verstandenen Neutralitätskonzepts – zusätzliche Gesichtspunkte gibt, die für eine Überlegenheit des einen oder des anderen Verfahrens im Hinblick auf das Ziel der effizienten Allokation zwischen den Staaten sprechen.

Die bei weitem vorherrschende Meinung der Wirtschaftswissenschaftler wie der Juristen in den Vereinigten Staaten und in Großbritannien ist, daß die von diesen Ländern praktizierte Anrechnungsmethode der Freistellungsmethode in allokativer Hinsicht eindeutig überlegen sei²⁰. Zu beachten sei, daß die Wettbewerbsverzerrungen im Kapitalimportland, die von divergierender Gewinnbesteuerung hervorgerufen würden, mit geringeren Fehllenkungen verbunden seien als diejenigen, welche durch divergierende Kostenbesteuerung entstehen. Die steuerliche Belastung des Gewinns werde um so geringer, je geringer die Gewinne seien und bei fehlenden Gewinnen falle sie ganz einheitlich weg; deshalb könnten aus Bruttogewin-

20 Verwiesen sei zunächst auf die beiden eindeutigsten Stellungnahmen: *P. B. Musgrave*, *International Tax Differentials for Multinational Corporations: Equity and Efficiency Considerations*, in *United Nations, The Impact of Multinational Corporations on Development and on International Relations*, Technical Paper: Taxation, Washington 1974, S. 44–46; sowie *R. A. Musgrave*, *Fiscal Systems*, aaO, S. 248–256. – Weitere einschlägige Arbeiten aus der Feder von *Peggy und Richard Musgrave*: *P. B. Musgrave und R. A. Musgrave*, *Public Finance in Theorie und Practice*, 3. Auflage, McGraw Hill 1980, S. 772–774; *P. B. Musgrave und R. A. Musgrave*, *Inter-Nation Equity*, in: R. Bird und J. G. Head (Hrsg.), *Modern Fiscal Issues*, Toronto, Buffalo 1972, S. 63–104; *P. B. Musgrave*, *United States Taxation of Foreign Investment Income. Issues and Arguments*, Cambridge/Mass. 1969, S. 97 ff.; *R. A. Musgrave*, *Criteria for Foreign Tax Credit*, in: *Taxation and Operations Abroad*, Symposium des National Tax Institute, Princeton 1960, S. 83 ff.; *P. B. Richman* (später: *Musgrave*), *Taxation of Foreign Investment Income*, Baltimore 1963, S. 5–11 und S. 57–59. – Weitere Arbeiten, die in gleichem Sinne plädieren: *Surrey, McDaniel, Pechman*, *Federal Tax Reform for 1976*, Washington 1976, S. 78–92; *Shoup*, *Taxation of Multinational Corporations*, in *United Nations (Hrsg.)*, *The Impact . . .*, aaO, S. 36–38; *McLure Jr.*, *International Aspects of Dividend Relief*, National Bureau of Economic Research, Reprint No. 75, S. 150 ff.; *Snoy*, *Taxes on Direct Investment Income in the EEC. A Legal and Economic Analysis*, New York, London 1975, S. 25 ff.

nen vor Steuern keine Nettoverluste nach Steuern entstehen, und eine rentable Investition bleibe eine rentable Investition, wie hoch auch immer die aus ihr gezogene Gewinnsteuer sei. – Diese Argumentation ist allerdings schon für sich allein betrachtet unzureichend, zudem gibt es andersartige Argumente gegen die allokativen Überlegenheit der Anrechnungsmethode und für die allokativen Überlegenheit der Freistellungsmethode, die in den angeführten Arbeiten nicht gebührend gewichtet sind – so in den Schriften von P. B. und R. A. Musgrave (siehe Fußnote 20, S. 43) – oder auch überhaupt nicht genannt werden.

Für sich allein betrachtet verkennt die obige Darstellung, daß der steuerliche Gewinn sich nicht mit dem Gewinn im ökonomischen Sinne deckt, sondern in quantitativ erheblichem Umfang auch Bestandteile enthält, die in rein ökonomischer Sicht Kosten sind; genannt sei nur ein wichtiger solcher Bestandteil aus einer ganzen Reihe: die Verzinsung des Eigenkapitals. Eigenkapitalzinsen stellen ökonomisch Kosten dar, während sie nach steuerrechtlichen Kriterien zum Gewinn gehören. Jede Gewinnsteuer ist insoweit, ökonomisch gesehen, zum erheblichen Teil auch Kostensteuer. Divergierende Gewinnbesteuerung schafft somit sehr wohl Kostennachteile im ökonomischen Sinne. Die Störungen der steuerlichen Kapitalimportneutralität durch die Anrechnungsmethode sind schon deshalb bedeutsamer, als sie in der zitierten Literatur dargestellt werden.

Gewichtiger noch ist eine andere Erwägung, die in den Blick fällt, sobald nicht mehr isoliert und partiell allein auf Neutralität *der Besteuerung* abgestellt, die Enge des Konzepts steuerlicher internationaler Neutralität also durchbrochen wird. Die Perspektive ändert sich vor allem dann, wenn man in Betracht zieht, daß mit einem niedrigen Niveau der direkten Besteuerung oft zugleich ein niedriges Niveau der Versorgung an öffentlichen Leistungen, insbesondere an staatlichen Infrastrukturleistungen für die Produktion einhergehen²¹. Besteht aber eine solche Korrelation, so spricht das dafür, daß die Freistellungsmethode zu den besseren Ergebnissen im Sinne der gesamtwirtschaftlichen Effizienz führt: Wer schon mit dem Fluch der schlechten staatlichen Infrastruktur geschlagen ist, dem wird bei Freistellung auch der Segen des niedrigen Steuerniveaus im Quellenland zuteil.

Wie aber, wenn die direkte Besteuerung nur deshalb – beispielsweise – in Deutschland hoch und in der Schweiz niedrig wäre, weil die Effizienz der staatlichen Leistungserstellung in der Schweiz höher ist, während die Ver-

21 P. B. Musgrave, U.S. Taxation, aaO, S. 115–117; McLure, aaO, S. 150; Snoy aaO, S. 30 f.

sorgung mit Infrastruktur in beiden Ländern etwa auf dem gleichen Niveau liegt? – Auch in diesem Falle läge es im Sinne einer effizienten Allokation, daß die effizientere staatliche Leistungserstellung als Standortvorteil, die ineffizientere als Standortnachteil eines Landes auch tatsächlich zum Tragen kommt, daß dieser Unterschied mithin in den Investitionskalkül der Direktinvestoren eingeht und nicht etwa durch eine Besteuerung im Wohnsitzland gemäß Welteinkommensprinzip eingeebnet wird. Hier ebenfalls führt die Freistellungsmethode zu einer besseren Ausnutzung der weltweit zur Verfügung stehenden Ressourcen.

Aber auch noch auf einer ganz anderen Ebene ist das Plädoyer für Anrechnung angreifbar. Mit der Anrechnungsmethode bei Gewinnen für Direktinvestitionen verhält es sich nämlich zum Teil wie mit des Kaisers neuen Kleidern. Es gibt überhaupt keinen Staat, der die Anrechnungsmethode unterschiedslos auf alle Gewinne aus Direktinvestitionen anwenden würde, nämlich sowohl auf ausgeschüttete wie auf unausgeschüttete Gewinne. Nur bei rechtlich unselbständigen Betriebstätten („permanent establishments“) im Ausland, somit auch bei einer Beteiligung an ausländischen Personengesellschaften, gilt gemäß Anrechnungsmethode die Wohnsitzbesteuerung auch für unausgeschüttete Gewinne. Für Konzernunternehmen und für Schachtelbeteiligungen bei Kapitalgesellschaften dagegen – Herr Vogel hat das vorhin schon dargelegt – gilt die Anrechnung als „indirekte Anrechnung“ lediglich bei ausgeschütteten Gewinnen; unausgeschüttete Gewinne dagegen sind faktisch freigestellt, sie unterliegen mithin allein der Besteuerung des Quellenlandes.

Hier geht es nicht darum, diese Behandlung des unausgeschütteten Gewinns zu attackieren. Ganz im Gegenteil: eine Volleinbeziehung ausländischer Gewinne in die Wohnsitzbesteuerung ist wohl kaum diskutabel. Ein Kapitalexportland wäre – von allen rechtlichen Gründen ganz abgesehen – äußerst schlecht beraten, wenn es anders verfahren wollte. Die totale Anrechnung ist eine „kolonialistische“ Methode, weil sie die betreffenden Unternehmen immun gegen die Besteuerung des Quellenlandes und sensibel gegen die Besteuerung des Wohnsitzlandes (Sitzlandes) macht, also im Ergebnis auf eine Fernsteuerung von Aktivitäten auf dem Boden des Quellenlandes hinausläuft. – Entscheidend für meine Überlegungen ist lediglich, daß die Freistellung unausgeschütteter Gewinne für diejenigen Länder in der Logik ihres Systems liegt, die auch für ausgeschüttete Gewinne die Freistellung vorsehen, während sie für die anderen Länder eine Durchbrechung des Systems bedeutet, so daß dort unter dem Namen Anrechnung und Welteinkommensprinzip faktisch eine Mischform von steuerlicher Kapitalexportneutralität und Kapitalimportneutralität praktiziert wird.

Diese Mischform aber gebiert eigenständige allokativen Folgen. Sie ist zum einen scharf aneutral gegenüber der Wahl der Rechtsform, in der ausländische Betätigung stattfindet. – Zum anderen ist sie aneutral gegenüber der Ausschüttung versus Thesaurierung. Die Ausschüttungsquote im jeweiligen Jahr und die Wahl des Jahres der Ausschüttung bzw. der unbegrenzte Verzicht auf Ausschüttung unterliegen der unternehmerischen Disposition; es steht also weitgehend im Ermessen der steuerpflichtigen Gesellschaft, zu wählen, inwieweit für sie annähernde Kapitalexporthneutralität oder Kapitalimportneutralität gelten soll.

Das bloße Nebeneinander der beiden Konzepte führt insofern zu einem Vorsprung an Gestaltungsmöglichkeiten für Kapitalgesellschaften im internationalen Bereich. Auch dies spricht für die Freistellungsmethode, die solche Ungleichheiten vermeidet.

Insgesamt komme ich zu dem Ergebnis, daß die Freistellung von der inländischen Einkommensbesteuerung bei Gewinnen aus grenzüberschreitenden Direktinvestitionen aus allokativen politischen Gründen, im Interesse der effizienten Allokation zwischen Ländern, den Vorzug verdient, allerdings nur aus allokativen politischen Gründen; verteilungspolitisch stellt sich der Sachverhalt wesentlich anders dar. Ich komme zum Schluß meiner Ausführungen kurz darauf zurück.

VI. Sonstige Kapitaleinkünfte außer Direktinvestitionen

Bisher war allein von Gewinnen aus Direktinvestitionen die Rede. Für Zinseinkünfte und Lizenzentgelte stellt sich der Fall anders dar, weil diese nicht mit einer unternehmerischen Betätigung auf dem Boden des Kapitalimportlandes verbunden sind. Im Falle von Lizenzeinkünften gilt dies allerdings nur, soweit die „Exportanalogie“ oder die „Leasinganalogie“ im Vordergrund steht, nicht dagegen, wenn die „Beteiligungsanalogie“ bei der Vertragsgestaltung dominiert²².

Das Unternehmen des Quellenlandes als dortiges Willens- und Entscheidungszentrum, das zu dortigen Bedingungen produziert und das zu dortigen Bedingungen besteuert wird, entschließt sich im Falle der Kreditnah-

22 Lizenzverträge können in manchen Fällen mit einer weitgehenden Bindung des unternehmerischen Spielraums des Lizenznehmers und der Übertragung unternehmerischer Entscheidungsgewalt (Preisbildung, Produktgestaltung, Werbung, Absatzwege, Investitionen) auf den Lizenzgeber, verbunden sein; dann liegt materiell der Tatbestand einer Direktinvestition vor. – Im einzelnen vergleiche hierzu *Dauner*, Grundsätze der internationalen Besteuerung von Lizenzeinkünften, Diss. München 1985 (erscheint demnächst).

me wie der Lizenznahme, auf internationalen Märkten Leistungen von Produktionsfaktoren nachzufragen und diese Leistungen zu importieren, also nicht nur beispielsweise Werkzeugmaschinen zu importieren, sondern auch Nutzungen von Geldkapital, sprich: Kredit, oder auch Nutzungen von Knowhow plus etwa damit verbundenem Service, sprich: Lizenzen. Weil aber der Kreditgeber bzw. der Lizenzlieferant nicht auf dem Boden des Kapitalimportlandes am dortigen Wettbewerb teilnimmt, sondern lediglich als Wettbewerber an internationalen Märkten für Faktorleistungen auftritt, ist die Frage der Wettbewerbsbedingungen im Kapitalimportland nicht unmittelbar für dessen Entscheidungen relevant. Zwar sind die Wettbewerbsbedingungen für Automobile in Spanien einer unter vielen Faktoren, die die deutsche Exportnachfrage nach Werkzeugmaschinen für die Herstellung von Automobilen oder nach Krediten für die dortige Produktion und damit die Nachfrage nach sonstigen Leistungen mit beeinflussen mögen, aber das Konzept der Kapitalimportneutralität, wie es bei Direktinvestitionen gebraucht wird, ist für diese Entscheidungen gegenstandslos, weil der Lieferant der Faktorleistungen auf dem dortigen Boden nicht als Unternehmer auftritt. Die Freistellung würde im Gegenteil ein allokativ funktionsloses Steuerprivileg für die Anlage in Niedrigsteuerländern schaffen. – Zinsen und Lizenzentgelte sollten somit nach dem Welteinkommensprinzip im Wohnsitzland besteuert werden, unter Anrechnung der im Ausland erhobenen Einkommen- und Körperschaftsteuern.

VII. Schlußbemerkungen über verteilungspolitische Konsequenzen

Das Ergebnis der vorangegangenen Überlegungen ist differenziert. Für den Fall der Direktinvestitionen erscheint die Freistellung und damit die steuerliche Territorialität als die im Hinblick auf eine effiziente Allokation zwischen den Staaten überlegene Methode, für den Fall der Zinsen und Lizenzentgelte dagegen die Anrechnungsmethode und damit das Welteinkommensprinzip. – Auf eine Diskussion der zweckmäßigen Behandlung anderer Einkunftsarten außer Gewinnen aus Direktinvestitionen, Zinsen und Lizenzentgelten kann ich hier nicht eingehen.

Das Plädoyer für die Freistellung im Falle der Gewinne aus Direktinvestitionen gründet sich allerdings ausschließlich auf den Gesichtspunkt der (weltweiten) Effizienz. Die Würdigung des Freistellungsverfahrens unter verteilungspolitischen Gesichtspunkten war nicht mein Thema. Ich verhehle allerdings nicht, daß ich in verteilungspolitischer Hinsicht der diametral entgegengesetzten Wertung zuneige, als derjenigen, die *Vogel*²³ in

23 S. o. S. 25 ff. und S. 28 f.

seinem Vortrag vertreten hat. Aus verteilungspolitischen Gründen erscheint mir ein Vorgehen nach dem Welteinkommensprinzip und somit der Anrechnungsmethode als das überlegene Verfahren. Das aber heißt: ich plädiere für die Freistellungsmethode bei Direktinvestitionen, aber im Bewußtsein eines scharfen Konflikts zwischen den Erfordernissen im Interesse der Effizienz einerseits und denen im Interesse der Gerechtigkeit andererseits.

Die beschränkte Steuerpflicht

Dr. *Franz Wassermeyer*, Richter am Bundesfinanzhof und
Lehrbeauftragter an der Universität Bonn, München

Inhaltsübersicht

- I. Einführung
- II. Die Schranken bei der Besteuerung von Steuerausländern
 - 1. Zur Herkunft des Begriffes „beschränkte Steuerpflicht“
 - 2. Die völkerrechtlichen Schranken bei der Besteuerung von Steuerausländern
 - a) Verbot der Doppelbesteuerung
 - b) Territorialprinzip als Rechtsprinzip
 - c) Völkerrechtliches Gewohnheitsrecht
 - d) Verbot des Rechtsmißbrauchs
 - e) Gebot der internationalen Rücksichtnahme
 - 3. Die sich aus sog. Besteuerungsprinzipien ergebenden Schranken für die Besteuerung von Steuerausländern
- III. Die beschränkte Steuerpflicht als Ordnungsprinzip innerhalb des geltenden deutschen Steuerrechts
 - 1. Ordnungsprinzip und Gleichmäßigkeit der Besteuerung
 - 2. Anknüpfungspunkte für die inländische Besteuerung
 - a) Beschränkung auf inländische Einkünfte (Vermögen)
 - b) Einzelne Anknüpfungspunkte im Vergleich untereinander
 - aa) Die ungleiche Behandlung der Einkünfte aus selbständiger und aus nichtselbständiger Arbeit
 - bb) Die ungleiche Behandlung der Gewinneinkünfte untereinander
 - cc) Die unterschiedliche Behandlung der Gewinn- und der Überschufeinkünfte
 - dd) Die „isolierende Betrachtungsweise“
 - 3. Die Unterschiede in den Bemessungsgrundlagen
 - a) Allgemeine Überlegungen
 - b) Die Ungleichbehandlung zwischen unbeschränkt und beschränkt Steuerpflichtigen
 - c) Ungleichbehandlung beim Verlustausgleich bzw. -abzug
 - d) Abgeltungswirkung des § 50 Abs. 5 EStG
 - e) Die Ungleichbehandlung zwischen einzelnen beschränkt steuerpflichtigen Einkunftsarten
 - aa) Einkünfte aus selbständiger und aus nichtselbständiger Arbeit
 - bb) Unterschiedlicher Abzug von Betriebsausgaben bzw. Werbungskosten und Ausschluß vom Lohnsteuer-Jahresausgleich

- | | |
|---|---|
| <ul style="list-style-type: none"> cc) Ungleichbehandlung beim Sonderausgabenabzug 4. Tarifmäßige Ungleichbehandlungen <ul style="list-style-type: none"> a) Nichtgewährung des Splitting-Tarifs und Fehlen eines Progressionsvorbehaltes b) Ungleiche Quellensteuersätze <ul style="list-style-type: none"> aa) Steuerabzug vom Kapitalertrag und nach § 50 a EStG bb) Steuerabzug vom Arbeitslohn c) Versagung der Körperschaftsteueranrechnung bzw. -vergütung gegenüber Steuerausländern 5. Beschränkte Steuerpflicht und Mißbrauch IV. Die erweiterte beschränkte Steuerpflicht | <ul style="list-style-type: none"> 1. Systemunterschiede gegenüber der normal beschränkten Steuerpflicht 2. Die nicht-ausländischen Einkünfte (Vermögen) als Anknüpfungspunkt der erweiterten beschränkten Steuerpflicht 3. Die Abkehr vom Schedulensystem 4. Die deutsche Staatsangehörigkeit als Tatbestandsvoraussetzung der erweiterten beschränkten Steuerpflicht 5. Die Niedrigbesteuerung im Ausland als Tatbestandsvoraussetzung der erweiterten beschränkten Steuerpflicht <p>V. Zusammenfassung und Fazit</p> <ul style="list-style-type: none"> 1. Zusammenfassung 2. Fazit |
|---|---|

I. Einführung

Das mir gestellte Thema verstehe ich dahin, daß ich mich mit der beschränkten Steuerpflicht als System befassen, die innere Logik und Schlüssigkeit des Systems darstellen, aber auch Mängel und Zweifelsfragen aufzeigen soll. Zu diesem Zweck werde ich im 1. Hauptteil (II) meines Vortrags die Frage behandeln, ob der deutsche Gesetzgeber bei der Besteuerung sogenannter Steuerausländer irgendwelchen übergeordneten Schranken unterworfen ist. Im 2. Hauptteil (III) werde ich aufzeigen, an welchen Ordnungsgedanken die beschränkte Steuerpflicht de lege lata zu messen ist. Dazu werde ich sowohl die Unterschiede zwischen der unbeschränkten und der beschränkten Steuerpflicht und die sich hieraus ergebenden Folgen behandeln als auch die innerhalb der einzelnen beschränkt steuerpflichtigen Einkunftsarten geltenden Anknüpfungspunkte miteinander vergleichen. Der 3. Hauptteil meines Vortrags (IV) ist der erweiterten beschränkten Steuerpflicht vorbehalten. Eine Zusammenfassung und ein Fazit (V) werden meine Überlegungen abschließen, in deren Mittelpunkt ich aus Vereinfachungsgründen die beschränkte Einkommensteuerpflicht stelle. Von ihr ist die Rede, wenn etwas anderes nicht ausdrücklich gesagt wird.

II. Die Schranken bei der Besteuerung von Steuerausländern

1. Zur Herkunft des Begriffes „beschränkte Steuerpflicht“

Der Begriff „beschränkte Steuerpflicht“ taucht – soweit erkennbar – erstmalig in den Motiven zum Entwurf eines Gesetzes wegen Beseitigung der Doppelbesteuerung innerhalb des Norddeutschen Bundes vom 14. Februar 1870 auf¹. In dem Entwurf ging es um die Frage, wie die einzelnen Mitgliedsstaaten des Norddeutschen Bundes die Angehörigen anderer Mitgliedsstaaten besteuern durften. Der Entwurf ist niemals Gesetz geworden. Im Sinne des heutigen § 1 Abs. 3 EStG wurde der Begriff „beschränkte Steuerpflicht“ erstmalig in einer Ausführungsanweisung vom 5. August 1891 zum Preußischen Einkommensteuergesetz vom 24. Juni 1891² verwendet. Mit gleichem Inhalt ist er in § 2 Abs. 2 REStG 1920³ und mit etwas erweitertem Inhalt in § 3 EStG 1925⁴ ein- bzw. übergegangen. Seit dem EStG 1934 besteht die gesetzestechnische Zweiteilung, daß die beschränkte Einkommensteuerpflicht in § 1 EStG erwähnt und in den §§ 49 ff. EStG näher ausgeführt wird. Für meine weiteren Überlegungen ist interessant, daß der Begriff ursprünglich die Vermeidung der Doppelbesteuerung zum Ziel hatte. Erst später diente er zur Umschreibung der Tatsache, daß Steuerausländer nicht wie Steuerinländer eo ipso der inländischen Steuerpflicht unterliegen, sondern daß diese von zusätzlichen Voraussetzungen abhängig ist, die gegenüber der unbeschränkten Steuerpflicht eine Einschränkung bedeuten. Da allerdings die beschränkte Steuerpflicht weniger von persönlichen Merkmalen als vielmehr von der Verwirklichung bestimmter Sachverhalte mit Inlandsbezug abhängig gemacht ist, kann man auch die Auffassung vertreten, daß der Gesetzgeber besser daran getan hätte, von einer beschränkten Steuerbarkeit zu sprechen. Tatsächlich werden nämlich die für die unbeschränkte Steuerpflicht geltenden Besteuerungstatbestände durch zusätzliche Tatbestandsmerkmale beschränkt im Sinne von eingeschränkt.

1 Signatur Zentrales Staatsarchiv Merseburg DDR Rep 151 II Nr. 2200 Blatt 21 ff. (Die Feststellungen zu den FN 1 und 2 sind aus einer Arbeit von *Helmut Liedtke*, Leonberg, übernommen, die zur Veröffentlichung in DB bestimmt ist, jedoch zur Zeit der Drucklegung noch nicht veröffentlicht war. *Liedtke* hat seine Ausarbeitung dem Verfasser freundlicherweise vor Veröffentlichung zur Verfügung gestellt.)

2 Vgl. auch die Begründung des Regierungsentwurfs zum preußischen Einkommensteuergesetz von 1891 in den Anlagen zu den Stenographischen Berichten über die Verhandlungen des Hauses der Abgeordneten während der 3. Session der 17. Legislatur-Periode 1890/91 Erster Band No. 1–26, Aktenstücke No. 5.

3 Reichseinkommensteuergesetz vom 29. März 1920 RGBl. I 1920, 359 ff.

4 Einkommensteuergesetz 1925 vom 10. August 1925 RGBl. I 1925, 189.

2. Die völkerrechtlichen Schranken bei der Besteuerung von Steuerausländern

Die Prüfung der Schranken, denen der deutsche Gesetzgeber bei der Besteuerung der Steuerausländer unterworfen sein könnte, ist in erster Linie unter völkerrechtlichen Aspekten zu sehen. Zu diesen völkerrechtlichen Aspekten ist ganz allgemein festzustellen, daß vor allem im Schrifttum die unterschiedlichsten Schlagworte verwendet, jedoch in den seltensten Fällen sauber aus dem Völkerrecht abgeleitet werden. Man muß deshalb die Tatsache hervorheben, daß das Völkerrecht keine direkte Norm kennt, die den Staaten unmittelbare Schranken bei der Besteuerung von Personen setzt. Entsprechend kann es bei der hier zu prüfenden Frage nur darum gehen, ob sich aus allgemein anerkannten Grundsätzen des Völkerrechts mittelbare Schranken für die Besteuerung ergeben.

a) Verbot der Doppelbesteuerung

Unter diesem Aspekt wird von *Fricke*⁵ die Auffassung vertreten, dem Völkerrecht sei ein Verbot der Doppelbesteuerung zu entnehmen. Jedoch belegt die heutige Praxis der Doppelbesteuerungsabkommen, daß die nationalen Steuergesetze Doppelbesteuerungen weitgehend in Kauf nehmen und ihre Vermeidung erst durch Doppelbesteuerungsabkommen zu verwirklichen suchen. Deshalb hat *K. Vogel*⁶ schon im Jahre 1968 richtigerweise darauf hingewiesen, daß ein völkerrechtliches Doppelbesteuerungsverbot auch den Staat bestimmen müsse, dem das vorrangige Besteuerungsrecht zustehe. Eine solche Bestimmung enthält aber das Völkerrecht nicht, weshalb ihm auch kein Verbot der Doppelbesteuerung zu entnehmen ist.

b) Territorialprinzip als Rechtsprinzip

Dem Völkerrecht ist auch ein Territorialprinzip als Rechtsprinzip bekannt⁷. Dieses Territorialprinzip besagt jedoch nur, daß kein Staat Hoheitsakte auf dem Gebiet eines anderen Staates vornehmen darf. Das Territorialprinzip als Rechtsprinzip besagt dagegen nicht, daß ein Staat nur Sachverhalte besteuern dürfe, die sich auf seinem eigenen Staatsgebiet verwirklichen. Deshalb ist der aus dem Steuerrecht bekannte Begriff des Territorialprinzips scharf von dem Territorialprinzip des Völkerrechts als Rechtsprinzip zu trennen.

5 *Fricke*, Der Einfluß der Rechtsentwicklung auf das Doppelbesteuerungsproblem, AWD 1960, 197 ff.

6 *K. Vogel*, Theorie und Praxis im Internationalen Steuerrecht, DStR 1968, 427 ff.

7 Vgl. *K. Vogel*, (FN 6), 429.

c) Völkerrechtliches Gewohnheitsrecht

Zum Völkerrecht gehört auch das völkerrechtliche Gewohnheitsrecht. Insoweit darf man allerdings nicht von den Regelungen der Doppelbesteuerungsabkommen auf ein Gewohnheitsrecht schließen. Eher muß man umgekehrt sagen, daß das Vorhandensein von Doppelbesteuerungsabkommen, die die Einschränkung nationaler Besteuerungsansprüche zum Gegenstand haben, für das Fehlen einer einheitlichen Rechtsüberzeugung als Voraussetzung des Gewohnheitsrechts spricht. Es fehlt mit anderen Worten an der für Gewohnheitsrecht erforderlichen Übung durch die Mehrheit der Staaten. Diese gehen davon aus, daß sie in dem Umfang ihrer nationalen Besteuerungsansprüche keinen gewohnheitsrechtlichen Schranken unterworfen sind.

d) Verbot des Rechtsmißbrauchs

Im Schrifttum⁸ wird im Zusammenhang mit der hier interessierenden Frage auch ein dem Völkerrecht zugeordnetes Verbot des Rechtsmißbrauchs erwähnt. Ich habe Zweifel, ob ein solches Verbot überhaupt und gegebenenfalls in welchem Umfang es sich aus dem Völkerrecht ableiten läßt. Jedenfalls ist die Rechtsgrundlage des Verbotes ebenso unklar wie seine Grenzen⁹. Für die folgenden Überlegungen bedarf diese Frage jedoch keiner weiteren Vertiefung, weil jedenfalls die Staaten die Besteuerung nach Art der normal beschränkten sowie der erweitert beschränkten Steuerpflicht nicht als rechtsmißbräuchlich empfinden. Art. 4 Abs. 4 DBA-Schweiz 1971 ist Beleg dafür, daß die Staaten eine solche Besteuerung sogar völkervertraglich billigen.

e) Gebot der internationalen Rücksichtnahme

Schließlich ist das Gebot der internationalen Rücksichtnahme zu erwähnen, aus dem sowohl das Bundesverfassungsgericht¹⁰ als auch ein Teil des Schrifttums¹¹ die Verpflichtung der Staaten ableiten, die Besteuerung von Steuerausländern auf solche Sachverhalte zu begrenzen, die einen Bezug zum Inland aufweisen. Das Bundesverfassungsgericht spricht dabei von hinreichend sachgerechten Anknüpfungspunkten, die für die Abgabenerhebung bestehen müssen, sollte sie keine völkerrechtswidrige Einmischung

8 *Dahm*, Völkerrecht, Bd. 1, Stuttgart 1958, S. 194; ähnlich: *Ritter*, Das Prinzip Rücksicht, BB 1984, 1109.

9 Vgl. *K. Vogel* (FN 6), 430.

10 BVerfG, Beschluß v. 22. März 1983 2 BvR 475/78, BVerfGE 63, 343 ff. (369).

11 Vgl. *Ritter* (FN 8), m. w. Nachw.

in den Hoheitsbereich eines fremden Staates sein. Ich lasse auch hier dahinstehen, ob das völkerrechtliche Gebot der internationalen Rücksichtnahme tatsächlich in diesem Sinne ausgelegt werden kann und was unter hinreichenden sachgerechten Anknüpfungspunkten zu verstehen ist. Das entsprechende Erfordernis stellt jedenfalls nur eine Minimalschranke bei der Besteuerung sogenannter Steuerausländer dar. Jeder Staat wird die Minimalschranke schon deshalb beachten, weil er auch an die Erfassbarkeit und an die Überprüfbarkeit der zu besteuernenden Sachverhalte sowie an die Durchsetzbarkeit seiner Steuerforderungen denken muß.

Damit ist als erstes Zwischenergebnis festzuhalten, daß das Völkerrecht allenfalls Minimalschranken für die Besteuerung von Steuerausländern setzt, die im Rahmen der Bestimmungen über die normal und über die erweitert beschränkten Steuerpflichten sicherlich beachtet wurden, uns jedoch im übrigen bei dem Verständnis des Systems der beschränkten Steuerpflicht kaum weiterhelfen.

3. Die sich aus sogenannten Besteuerungsprinzipien ergebenden Schranken für die Besteuerung von Steuerausländern

Im Zusammenhang mit der unbeschränkten und der beschränkten Steuerpflicht werden regelmäßig das Universal- und das Territorialprinzip als Besteuerungsprinzipien genannt. Dies wirft die Frage auf, ob sich aus ihnen positive oder negative Schranken für die Besteuerung von Steuerausländern durch einen Staat ableiten lassen. Dabei geht es nicht um Vorzüge oder um Nachteile der Prinzipien, sondern um deren Verbindlichkeit im Sinne eines Rechtsprinzips oder aber um deren Ordnungsqualität. Allein die Tatsache aber, daß – wie von *K. Vogel*¹² heute hier dargelegt – Universal- und Territorialprinzip in der Welt miteinander um die Vorherrschaft ringen, zeigt, daß es die freie Entscheidung eines jeden Staates ist, ob er sein Steuerrecht auf dem einen oder dem anderen Prinzip aufbaut. Territorialitätsprinzip im völkerrechtlichen Sinne und Territorialprinzip im steuerlichen Sinne sind eben zweierlei¹³. Kann der einzelne Staat zwischen dem Universal- und dem Territorialprinzip steuerlich gesehen frei wählen, dann folgt daraus, daß das Universal- und das Territorialprinzip keine Rechts-, sondern lediglich finanzwissenschaftliche Ordnungsprinzipien sind. Die Einstufung als finanzwissenschaftliches Ordnungsprinzip stellt keine Abwertung dar. Vielmehr geht es hier nur um die Erkenntnis, daß

12 *K. Vogel*, Die Besteuerung von Auslandseinkünften: Prinzipien und Praxis, s. o. S. 3 ff.

13 Vgl. oben II 2 b.

hinter den Prinzipien kein rechtliches Muß, sondern nur ein finanzwissenschaftlich vernünftiges Ordnungsdenken steht. Die Bedeutung der Unterscheidung zeigt sich zB bei der erweiterten beschränkten Steuerpflicht, die eine Abkehr vom reinen Territorialprinzip und eine Zuwendung zum Universalprinzip beinhaltet. Die partielle Aufgabe des Territorialprinzips führt jedoch nicht automatisch zur Rechtswidrigkeit der erweiterten beschränkten Steuerpflicht, weil hier nur ein Ordnungsprinzip durchbrochen wurde. Ordnungsprinzipien kann aber der Gesetzgeber jederzeit durchbrechen, wenn es für die Durchbrechung vernünftige, in der Natur der Sache liegende Gründe gibt. Solche Gründe liegen bezogen auf die erweiterte beschränkte Steuerpflicht in der mehrjährigen Teilnahme an der deutschen Volkswirtschaft als im Inland Ansässiger.

Als weiteres Zwischenergebnis ist damit festzuhalten, daß es auch außerhalb des Völkerrechts keine sogenannten übergeordneten Besteuerungsprinzipien gibt, die dem deutschen Gesetzgeber Schranken in der Besteuerung der Steuerausländer aus sich heraus auferlegen.

III. Die beschränkte Steuerpflicht als Ordnungsprinzip innerhalb des geltenden deutschen Steuerrechts

1. Ordnungsprinzip und Gleichmäßigkeit der Besteuerung

Das unter II. gefundene Ergebnis bedeutet einmal, daß der deutsche Gesetzgeber in der Wahl des für die Besteuerung der Steuerausländer maßgeblichen Ordnungsprinzips frei ist und daß er das gewählte Ordnungsprinzip im Einzelfall sogar durchbrechen darf. Die insoweit bestehende Freiheit ist allerdings keine uneingeschränkte. Vielmehr ist der Gesetzgeber vor allem dem Art. 3 Abs. 1 GG verpflichtet, d. h. er kann nur ein solches Ordnungsprinzip wählen, das dem Grundsatz der Gleichmäßigkeit der Besteuerung gerecht wird. Dazu hat das Bundesverfassungsgericht¹⁴ erst in diesem Jahr entschieden, es sei ein Gebot der Steuergerechtigkeit, insbesondere die Einkommensteuer an der wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit des einzelnen Steuerpflichtigen auszurichten. Dies muß, was das Bundesverfassungsgericht im übrigen schon im Jahre 1976 so entschieden hat¹⁵, auch für die beschränkte Steuerpflicht gelten, weil diese nur eine Form der persönlichen Steuerpflicht ist. Art. 3 Abs. 1 GG ist damit der entscheidende Rechtsmaßstab, an dem die beschränkte Steuerpflicht als

14 BVerfG, Beschluß v. 22. Februar 1984 1 BvL 10/80, BVerfGE 66, 214 = BStBl. II 1984, 357.

15 BVerfG, Beschluß v. 12. Oktober 1976 1 BvR 2328/73, BVerfGE 43, 1 = BStBl. II 1977, 190.

System und in der Ausgestaltung im einzelnen zu messen ist. Unter diesem Gesichtspunkt sind zunächst einmal die vom Gesetzgeber ausgewählten Anknüpfungspunkte für die beschränkte Steuerpflicht zu beleuchten.

2. Die Anknüpfungspunkte für die inländische Besteuerung

a) *Beschränkung auf inländische Einkünfte (Vermögen)*

Bei den Anknüpfungspunkten der beschränkten Steuerpflicht geht es einmal um die Rechtfertigung, daß der Gesetzgeber – zusammengefaßt ausgedrückt – seine Besteuerungsansprüche auf die sogenannten inländischen Einkünfte bzw. auf das sogenannte inländische Vermögen beschränkt. Hierin liegt ein Ordnungsprinzip, das auf dem Territorialgedanken aufbaut. Da das Territorialprinzip ein als Besteuerungssystem anerkanntes Ordnungsprinzip ist, muß man schon mit dieser Begründung die Rechtfertigung für die Beschränkung des inländischen Besteuerungsanspruchs auf die inländischen Einkünfte bzw. auf das inländische Vermögen ableiten. Dabei sollte man allerdings eine Schwäche des Territorialprinzips nicht übersehen. Die Beschränkung der Steuerpflicht auf inländische Einkünfte setzt immer voraus, daß der Gesetzgeber den Begriff der inländischen Einkünfte definiert. Jede Definition muß aber – gleichviel wie sie ausfällt – in ihrem Grenzbereich mit Überschneidungen zu Bindungen an andere Territorien führen. Die Überschneidungen bedeuten zugleich Ungleichbehandlungen, wenn der Ansässigkeitsstaat eine in der Höhe deutlich unter der deutschen Steuerlastquote liegende Steuer erhebt. Ich möchte dies an einem Beispiel verdeutlichen:

Liefert eine ausländische Gesellschaft, die in der Bundesrepublik weder über eine Betriebsstätte noch über einen ständigen Vertreter verfügt, Waren ins Inland, so erzielt sie trotz Inanspruchnahme des deutschen Marktes de lege lata hier nicht steuerbare Einkünfte. Vergleicht man diese Gesellschaft einerseits mit einem inländischen Konkurrenten und/oder andererseits mit einer ausländischen Gesellschaft, die im Inland über eine Betriebsstätte verfügt, so zeigt das Beispiel zunächst, daß die Begriffe inländische und ausländische Einkünfte nicht nahtlos aneinanderstoßen, sondern sich in einem bestimmten Grenzbereich überschneiden. Gleichzeitig führt die Grenzziehung zwischen inländischen und nicht-inländischen Einkünften zu einer Ungleichbehandlung, wenn im Ansässigkeitsstaat der ausländischen Gesellschaft eine deutlich niedrigere Steuer erhoben wird. Die Ungleichbehandlung kann wettbewerbsverfälschend wirken. Um ihr entgegenzutreten, könnte man daran denken, den Begriff der inländischen Einkünfte auszuweiten. Dem sind jedoch faktische Grenzen gesetzt, weil

nicht jeder Lieferverkehr irgendwo in der Welt zwischen Steuerin- und Steuerausländern erfaßbar ist. Es gehört deshalb zu den Schwächen des Territorialprinzips, daß es aus Rechtsgründen eine Grenzziehung zwischen den territorial gebundenen und den territorial ungebundenen Einkünften (Vermögen) erfordert, daß jedoch diese Grenze in Wirklichkeit eine fließende ist und ganz scharf gar nicht gezogen werden kann. Die Ungleichbehandlung könnte man vermeiden, wenn man auch im Bereich der beschränkten Steuerpflicht zu einem Universalprinzip überginge. Dies würde jedoch die aufgezeigten völkerrechtlichen Minimalschranken tangieren und praktisch undurchführbar sein.

Deshalb müssen wir mit den aufgezeigten Ungleichbehandlungen leben. Sie liegen sozusagen nicht in unserem, sondern im Verantwortungsbereich des ausländischen Ansässigkeitsstaates. Die angesprochenen Ungleichbehandlungen zeigen aber auch, daß schon aus Wettbewerbsgründen das Interesse der Bundesrepublik Deutschland nicht dahin gehen kann, den Kreis der inländischen Einkünfte möglichst eng zu halten. Vielmehr sollte der Gesetzgeber im Inland tatsächlich bestehende Anknüpfungspunkte gegebenenfalls im Sinne einer Ausdehnung der beschränkten Steuerpflicht ausschöpfen.

b) Einzelne Anknüpfungspunkte im Vergleich untereinander

Die weitere Frage geht dahin, ob nicht zwischen den Anknüpfungspunkten, die der Gesetzgeber für die einzelnen Einkunftsarten ausgewählt hat, eine innere logische oder auch nur wertende Beziehung besteht, die einen Vergleich untereinander nicht nur möglich, sondern letztlich sogar notwendig macht. Dazu sollte man sich vor Augen führen, daß unser Einkommensteuerrecht nicht jede Mehrung des Einkommens erfaßt, sondern eine Auswahl im Sinne der sogenannten sieben Einkunftsarten trifft. Da die Auswahl mit Rücksicht auf Art. 3 Abs. 1 GG nicht willkürlich sein darf, müssen bei allen Unterschieden gewisse Kriterien die gemeinsame Auswahl rechtfertigen. Dies muß auch für die Kataloge der §§ 49 EStG und 121 BewG gelten.

aa) Unter diesem Gesichtspunkt ist zunächst von Interesse, daß die Anknüpfungspunkte bei den Einkünften aus selbständiger und aus nichtselbständiger Arbeit identisch sind, sieht man einmal von dem Sonderfall der aus öffentlichen Kassen bezogenen Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit ab. Auf den ersten Blick sollte man deshalb meinen, daß im Rahmen der beschränkten Steuerpflicht die Einkünfte aus selbständiger und aus nichtselbständiger Arbeit gleichbehandelt werden. Tatsächlich ist dies jedoch nicht der Fall. Dies wirft zumindest Fragen auf, die allerdings die Be-

messungsgrundlage und den Tarif betreffen und deshalb hier zurückgestellt werden sollen.

bb) Auffallend ist ferner, daß im Bereich der gewerblichen sowie der land- und forstwirtschaftlichen Einkünfte das sogenannte Betriebsstättenprinzip gilt, während im Bereich der Einkünfte aus selbständiger Arbeit der Ort der Ausübung bzw. der Verwertung ausschlaggebend ist. Die unterschiedlichen Anknüpfungspunkte verwundern deshalb, weil zwischen §§ 15 und 18 EStG das Verhältnis einer Spezialität besteht, was eigentlich dafür spricht, die Anknüpfungspunkte für die Einkünfte aus selbständiger Arbeit aus der Sicht der gewerblichen Einkünfte zu bestimmen und allenfalls einengende Voraussetzungen aufzustellen. Dazu sei daran erinnert, daß die Doppelbesteuerungsabkommen¹⁶ für die Einkünfte aus selbständiger Arbeit regelmäßig das Betriebsstättenprinzip verankern und den Verwertungsbestand überhaupt nicht kennen. Jedoch enthalten die DBA daneben Sonderbestimmungen¹⁷ für Künstler, Sportler und Aufsichts- und Verwaltungsratsmitglieder. International wird also das, was § 18 EStG unter den Begriff „selbständige Arbeit“ faßt, nicht ausnahmslos unter Betriebsstätten Gesichtspunkten, allerdings ebensowenig unter Verwertungsgesichtspunkten gesehen. Man wird deshalb die Auffassung des Gesetzgebers akzeptieren müssen, daß die selbständige Arbeit häufig in anderer Form als die gewerbliche Tätigkeit und vor allem außerhalb einer Betriebsstätte ausgeübt wird. So gesehen mag der Ort der Ausübung der Tätigkeit der geeignetere Anknüpfungspunkt sein. Eine Verpflichtung des Gesetzgebers, zwischen den einzelnen Fällen der selbständigen Arbeit zu unterscheiden, kann ich nicht erkennen. Damit ist allerdings die Frage nach der Rechtfertigung des Verwertungsstatbestandes noch nicht beantwortet. Ich muß bekennen, daß mir schon der Versuch einer entsprechenden Rechtfertigung schwerfällt, zumal wenn ich an den objektiv unklaren Verwertungs begriff und an seine fast uferlose Ausdehnung durch Abschnitt 92 Abs. 2 LStR denke. Da jedoch beim I. Senat des Bundesfinanzhofs eine Reihe von Verfahren zum Verwertungs begriff anhängig ist¹⁸, muß ich auf eine weitergehende Meinungsäußerung verzichten. Lediglich als Gedankenspiel gebe ich zu erwägen, ob nicht die enge Fassung des § 49 Abs. 1 Nrn. 1 und 2 EStG im Wege einer vergleichenden Betrachtungsweise zu einer engen Auslegung des

16 Vgl. Art. 14 Abs. 1 OECD-MA 1977.

17 Vgl. Art. 16 und 17 OECD-MA 1977.

18 Vgl. Revisionen gegen das Urteil des Hessischen FG v. 4. 6. 1980 I 126/77, EFG 1980, 605; gegen das Urteil des Hessischen FG v. 21. 12. 1982 I 288/81, EFG 1983, 415; gegen das Urteil des FG Hamburg v. 6. 7. 1983 II 31/80, EFG 1984, 124, und gegen das Urteil des FG Hamburg v. 2. 12. 1983 VII 65/82, EFG 1984, 295.

Verwertungsbegriffes im Rahmen des § 49 Abs. 1 Nrn. 3 und 4 EStG zwingt. Dafür könnte auch sprechen, daß in § 49 Abs. 1 Nr. 2 a EStG neben der Betriebsstätte als selbständiger Anknüpfungspunkt für die beschränkte Steuerpflicht der ständige Vertreter im Sinne von § 13 AO 1977 steht. Ständiger Vertreter im Sinne von § 13 AO 1977 ist nur, wer wesentliche betriebliche Funktionen für einen anderen wahrnimmt. Daraus könnte man ableiten, daß es auf den Verwertungstatbestand steuerlich gesehen überhaupt nur dann ankommen kann, wenn der Verwertung neben der Ausübung der selbständigen Arbeit ein wirtschaftlich eigenständiges Gewicht beizumessen ist.

cc) Schließlich sind die Anknüpfungspunkte bei den Überschusseinkünften mit denen bei den Gewinneinkünften zu vergleichen. Dazu habe ich bereits festgestellt, daß die Anknüpfungspunkte bei den Einkünften aus selbständiger Arbeit und aus unselbständiger Arbeit im wesentlichen miteinander identisch sind. Bei den Einkünften aus Vermietung und Verpachtung hat der Gesetzgeber sich am Belegenheitsprinzip orientiert, was bei einem wertenden Vergleich dem Betriebsstättenprinzip nahekommt. Sowohl im Bereich der Einkünfte aus Kapitalvermögen als auch im Bereich der sonstigen Einkünfte wird in erster Linie auf die Ansässigkeit des Schuldners abgestellt, was mir im Vergleich zum Betriebsstättenprinzip richtig und angemessen erscheint. Dagegen führt dieselbe vergleichende Betrachtungsweise zu dem Ergebnis, daß für die Anknüpfung an die Besicherung durch inländischen Grundbesitz bzw. durch in inländischen Registern eingetragene Rechte eine Rechtfertigung nicht zu erkennen ist. Allerdings lassen sich aus dieser Erkenntnis für den Regelfall keine weiteren Schlußfolgerungen ziehen. Wollte man nämlich den genannten Anknüpfungspunkt durch einen systemgerechteren ersetzen, so müßte man wohl generell auf die Ansässigkeit des Schuldners zurückgreifen, was einer deutlichen Ausweitung des § 49 Abs. 1 Nr. 5 Buchstabe c aa EStG gleichkäme. Die de lege lata geltende systemwidrige Lösung begünstigt die Steuerausländer.

dd) Damit bleibt aus dem Vergleich zwischen den Anknüpfungspunkten bei den Gewinn- und bei den Überschusseinkünften als Sonderproblem das übrig, was man gemeinhin als die „isolierende Betrachtungsweise“ bezeichnet. Ohne hier auf den Namen „isolierende Betrachtungsweise“ näher eingehen zu wollen, rechtfertigt sich das, was man unter diesem Begriff im Denkansatz versteht, aus dem wertenden Vergleich zwischen den Anknüpfungspunkten der genannten Einkunftsgruppen. Derjenige, der die Anknüpfungspunkte des § 49 Abs. 1 Nr. 5–9 EStG realisiert, soll gegenüber vergleichbaren anderen Steuerausländern nicht deshalb besser gestellt werden, weil er die maßgeblichen Einkünfte im Rahmen eines Betriebes bzw.

im Rahmen einer selbständigen Arbeit bezieht. Die „isolierende Betrachtungsweise“ ist mit anderen Worten nur eine systemgerechte Auslegung des § 49 Abs. 1 EStG. Sie schafft keine zusätzlichen Anknüpfungspunkte, sondern erklärt lediglich das Verhältnis der vom Gesetzgeber aufgestellten Anknüpfungspunkte untereinander. Von dieser Funktion her gesehen werden auch die Grenzen des heutigen § 49 Abs. 2 EStG deutlich. Eine beschränkte Steuerpflicht kann auch nach der isolierenden Betrachtungsweise immer nur für solche Tatbestände bejaht werden, die der Steuerausländer selbst verwirklicht. Dies mag ein Beispiel aus der Rechtsprechung der Finanzgerichte¹⁹ deutlich machen:

Dort betrieb eine österreichische GmbH eine Konzertdirektion, ohne in der Bundesrepublik Deutschland über eine Betriebsstätte bzw. einen ständigen Vertreter zu verfügen. Die GmbH stellte einer deutschen Rundfunkanstalt ein Musik-Ensemble zur Verfügung, wobei sie jeweils als alleiniger Vertragspartner auftrat. In diesem Fall bestand die potentiell steuerbare Tätigkeit der GmbH darin, ein bestimmtes Musik-Ensemble dem inländischen Vertragspartner zu präsentieren und durch das Ensemble eine bestimmte künstlerische Leistung im Inland erbringen zu lassen. Diese Tätigkeit ist unter § 15 EStG und nicht unter § 18 EStG zu subsumieren. Sie fällt nicht unter § 49 Abs. 1 Nr. 2 a EStG, weil die GmbH im Inland weder eine Betriebsstätte noch einen ständigen Vertreter unterhält. Für die Anwendung einer isolierenden Betrachtungsweise ist in diesem Falle kein Raum. § 18 EStG könnte nur dann tangiert sein, wenn die GmbH selbst künstlerisch in Erscheinung träte. Dies steht jedoch nicht zur Diskussion. Das Problem der isolierenden Betrachtungsweise beschränkt sich deshalb einmal auf die sogenannte subsidiären Einkunftsarten und zum anderen auf sogenannte echte gemischte Tätigkeiten. Um die subsidiären Einkunftsarten gesondert anknüpfen zu können, bedurfte es des § 49 Abs. 2 EStG nicht²⁰. Bei den echten gemischten Tätigkeiten ist die Anwendung einer isolierenden Betrachtungsweise denkbar, wenn der Steuerausländer teils freiberuflich und teils gewerblich tätig wird, ohne im Inland eine Betriebsstätte bzw. einen ständigen Vertreter zu besitzen. Insoweit könnte man auch losgelöst von dem heutigen § 49 Abs. 2 EStG die Auffassung vertreten, daß der Steuerausländer, soweit er die Anknüpfungspunkte des § 49 Abs. 1 Nr. 3 EStG in eigener Person verwirklicht, nicht deshalb besser gestellt sein soll, weil die Tätigkeit in unlösbarem Zusammenhang mit einer anderen gewerblichen Tätigkeit steht. Für die Ableitung einer solchen Auffassung aus dem Gesetz hätte es meines Erachtens des § 49 Abs. 2

19 FG Köln, Urteil v. 6. 8. 1981 IX (VI) 365/78 E, EFG 1982, 249.

20 BFH, Urteil v. 4. 3. 1970 I R 86/69, BFHE 99, 116, BStBl. II 1970, 567.

EStG nicht bedurft. § 49 Abs. 2 EStG ist jedoch auf dem Hintergrund der abweichenden Rechtsprechung des Bundesfinanzhofs²¹ zu verstehen. Die Anwendung des § 49 Abs. 2 EStG setzt im übrigen die Trennung der aus gemischten Tätigkeiten erzielten Einkünfte in eine gewerbliche und eine freiberufliche Bemessungsgrundlage voraus, was erhebliche praktische Schwierigkeiten aufwerfen kann. So gesehen ist es richtig, daß der Gesetzgeber im Steuerbereinigungsgesetz 1985 einen systematisch anderen Weg zu beschreiten versucht. Nunmehr ist eine Ergänzung des § 49 Abs. 1 Nr. 2 EStG dahin vorgesehen, daß die Einkünfte, die durch die Verwertung künstlerischer, sportlicher, artistischer oder ähnlicher Darbietungen im Inland erzielt werden, unabhängig davon der beschränkten Steuerpflicht unterworfen werden, wem sie zufließen. Die Besonderheit des Vorgehens des Gesetzgebers besteht darin, daß nicht mehr Einkünfte in ihrer Einkunftsart umqualifiziert, sondern lediglich die Anknüpfungspunkte für die Annahme inländischer Einkünfte aus Gewerbebetrieb erweitert werden. Dies entspricht der Überlegung, daß die isolierende Betrachtungsweise keine neuen Anknüpfungspunkte setzt, sondern lediglich die Konkurrenz zwischen bestehenden Anknüpfungspunkten erklärt. Die Erweiterung des § 49 Abs. 1 Nr. 2 EStG sollte man deshalb nicht als einen gesetzlich geregelten Fall der isolierenden Betrachtungsweise bezeichnen.

Das Gesagte leitet zu einer anderen Überlegung über. § 49 Abs. 1 EStG einerseits und die isolierende Betrachtungsweise als Auslegungsgrundsatz des § 49 Abs. 1 EStG andererseits betreffen die Anknüpfungspunkte, an deren Vorhandensein der Gesetzgeber als Rechtsfolge die Annahme inländischer Einkünfte anknüpft. § 49 Abs. 1 EStG geht zwar von der Aufteilung auch der beschränkt steuerpflichtigen Einkünfte in die sogenannten sieben Einkunftsarten aus. Die diesbezügliche Aufteilung wird jedoch nicht durch § 49 Abs. 1 EStG, sondern bereits in den §§ 2 und 13 ff. EStG vorgenommen. Dort werden die Besteuerungstatbestände nach Tätigkeiten und Leistungen umschrieben, die mit Einkunftserzielungsabsicht ausgeübt bzw. erbracht werden müssen. Das Erzielen der Einkünfte, d. h. der Zufluß von Einnahmen und der Abfluß von Aufwendungen gehört dabei nicht mehr zum Besteuerungstatbestand, sondern „nur“ zur Bemessungsgrundlage²². Unterscheidet man deshalb einerseits scharf zwischen Tatbestand und Rechtsfolge und anerkennt man andererseits, daß die Funktion

21 A. A. BFH, Urteil v. 4. 3. 1970 I R 140/66, BFHE 98, 420, BStBl. II 1970, 428; v. 16. 12. 1970 I R 137/68, BFHE 101, 73, BStBl. II 1971, 200; v. 20. 2. 1974 I R 217/71, BFHE 111, 503, BStBl. II 1974, 511.

22 Vgl. BFH, Vorbescheid v. 20. 6. 1984 I R 64/81, gegen den Antrag auf mündliche Verhandlung gestellt wurde.

sowohl des § 49 Abs. 1 EStG als auch der isolierenden Betrachtungsweise sich darin erschöpft, die maßgeblichen territorialen Anknüpfungspunkte für die beschränkte Steuerpflicht zu bestimmen, dann muß man meines Erachtens zu dem Ergebnis gelangen, daß § 49 Abs. 1 EStG keine zusätzliche Umqualifizierung der Einkunftsart vornimmt. Im Ergebnis bedeutet dies, daß eine ausländische Kapitalgesellschaft zwar unter den Voraussetzungen des § 49 Abs. 1 Nr. 5 EStG inländische Einkünfte auch dann erzielt, wenn sie nicht über eine Betriebsstätte oder einen ständigen Vertreter im Inland verfügt. Die Einkünfte sind jedoch wegen § 8 Abs. 2 KStG als gewerbliche anzusehen und als solche auch zu versteuern, ohne daß es insoweit auf das Vorhandensein einer Betriebsstätte bzw. eines ständigen Vertreters im Inland ankäme. § 8 Abs. 2 KStG gilt im Bereich der beschränkten Steuerpflicht. Dem § 49 Abs. 1 EStG ist kein Rechtssatz zu entnehmen, der die Rechtsfolge des § 8 Abs. 2 KStG außer Kraft setzen würde. Die Relevanz der hier aufgezeigten Auffassung ergibt sich aus den anzuwendenden Gewinn- bzw. Überschueßermittlungsvorschriften. Besonders deutlich wird dies bei der Einbeziehung von Schuldzinsen als Betriebsausgaben bzw. Werbungskosten, weil im Rahmen einer Gewinnermittlung auf die wirtschaftliche Entstehung der Schuldzinsen als Verbindlichkeit und im Rahmen der Überschueßermittlung auf deren Abfluß abzustellen ist. Allerdings hat sich der Bundesfinanzhof in seinem jüngsten Urteil zu der hier angesprochenen Problematik meiner Auffassung nicht angeschlossen²³.

3. Die Unterschiede in den Bemessungsgrundlagen

a) Allgemeine Überlegungen

Bekanntlich enthält vor allem § 50 EStG eine Reihe gesetzlicher Anordnungen, die die Ermittlung der beschränkt steuerpflichtigen Einkünfte als Bemessungsgrundlage betreffen und zu Unterschieden zwischen der unbeschränkten und der beschränkten Steuerpflicht einerseits und zwischen den einzelnen beschränkt steuerpflichtigen Einkunftsarten andererseits führen. Ich erwähne einmal die Tatsache, daß bei der beschränkten Steuerpflicht nicht alle Einkünfte zu einem zu versteuernden Einkommen als gemeinsame Bemessungsgrundlage für die tarifliche Einkommensteuer zusammengeführt werden. Darüberhinaus sind Verlustausgleich und Verlustabzug beschränkt. Eine Vielzahl von Freibeträgen und außergewöhnliche Belastungen finden keine Berücksichtigung. Sonderausgaben sind nur

23 BFH, Urteil v. 28. 3. 1984 I R 129/79, BFHE 141, 131, BStBl. II 1984, 620.

beschränkt und der Höhe nach innerhalb der einzelnen Einkunftsarten unterschiedlich abziehbar. Bei den Einkünften aus nichtselbständiger Arbeit können Werbungskosten nur im Wege der Eintragung eines Freibetrages auf der Lohnsteuerkarte berücksichtigt werden. Bei anderen Einkünften, von denen eine Steuer im Abzugswege erhoben wird, ist die Berücksichtigung von Betriebsausgaben und Werbungskosten ausgeschlossen. Dies wirkt jeweils sowohl im Vergleich zwischen unbeschränkt und beschränkt Steuerpflichtigen als auch im Vergleich zwischen den einzelnen beschränkt steuerpflichtigen Einkünften die Frage auf, ob die Ungleichbehandlung gerechtfertigt ist.

b) Die Ungleichbehandlung zwischen unbeschränkt und beschränkt Steuerpflichtigen

Die Ungleichbehandlung zwischen unbeschränkt und beschränkt Steuerpflichtigen entspricht im Denkansatz insoweit dem Grundsatz der Besteuerung nach der Leistungsfähigkeit, als sie den Abzug von Lebensführungskosten als Sonderausgaben, außergewöhnliche Belastungen und sonstige Freibeträge betrifft, die die Leistungsfähigkeit des einzelnen Steuerpflichtigen mindern. Dies mag das folgende Beispiel deutlich machen:

Ich vergleiche zwei Betriebe miteinander, die jeweils Sitz und Geschäftsleitung in einem ausländischen DBA-Staat haben. Der Betrieb A unterhält keine Betriebsstätte in der Bundesrepublik Deutschland. Er liefert allerdings ausschließlich Waren in die Bundesrepublik. Der Gewinn aus dieser Tätigkeit soll 200 betragen. Der Betrieb B soll in der Bundesrepublik über eine Zweigniederlassung verfügen. Dorthin soll ein wesentlicher Teil der betrieblichen Aktivitäten verlagert sein. Der Gewinn soll ebenfalls 200 betragen und sich zu je 50 vH auf die Haupt- und die Zweigniederlassung verteilen.

Im Falle des Betriebes A ist klar, daß keine beschränkte Steuerpflicht in der Bundesrepublik besteht. Wirtschaftliche Belastungen, die die Leistungsfähigkeit von A mindern, kann der Ansässigkeitsstaat berücksichtigen. Im Falle des Betriebes B besteht dagegen beschränkte Steuerpflicht in der Bundesrepublik. Diese und der Ansässigkeitsstaat können jeweils 100 Punkte Gewinn besteuern. Würden in diesem Fall beide Staaten bei der Ermittlung des steuerpflichtigen Einkommens Familienlasten, Sonderausgaben, außergewöhnliche Belastungen u. a. m. berücksichtigen, so würden diese im Ergebnis zweimal angesetzt. Der zweimalige Ansatz würde aus der Sicht des Art. 3 Abs. 1 GG eine nicht gerechtfertigte Besserstellung sein. Aus dem angestellten Vergleich folgt deshalb, daß eine Besteuerung nach dem Grundsatz der Leistungsfähigkeit die Einbeziehung der steuerlichen Belastung im Ausland erfordert. Dabei muß es aus der Sicht des Art. 3 Abs. 1 GG gleichgültig sein, ob der Ansässigkeitsstaat oder der

Nichtansässigkeitsstaat eine Entlastung für die die steuerliche Leistungsfähigkeit mindernden Umstände gewährt. So gesehen vertragen sich alle Lösungen mit Art. 3 Abs. 1 GG, die die Verpflichtung, den Steuerpflichtigen nach seiner Leistungsfähigkeit zu besteuern, entweder zwischen den betroffenen Staaten aufteilen oder aber sie einem Staat allein zuweisen. Allerdings muß die Verteilung, wie immer sie ausfällt, die einmalige Berücksichtigung der die Leistungsfähigkeit mindernden Faktoren gewährleisten. Die Grenze zur ungleichmäßigen Besteuerung ist deshalb dann überschritten, wenn die genannten Faktoren tatsächlich keimnal berücksichtigt werden.

Dazu wandle ich das vorhin gebildete Beispiel ab und unterstelle, daß der Betrieb B seinen Gewinn in Höhe von 200 ausschließlich durch die in der Bundesrepublik gelegene Betriebsstätte erwirtschaftet, während das Betriebsergebnis der Hauptniederlassung im DBA-Staat ± 0 DM betragen soll. Besteuert in diesem Fall die Bundesrepublik, wie de lege lata vorgesehen, nur nach objektsteuerähnlichen Merkmalen, so bedeutet dies im Ergebnis, daß der betroffene Steuerpflichtige nicht mehr nach seiner Leistungsfähigkeit besteuert wird. Ähnlich verhält es sich bei einem Angehörigen des öffentlichen Dienstes, der in Belgien wohnt und in Aachen arbeitet und für den Art. 19 DBA-Belgien das ausschließliche Besteuerungsrecht der Bundesrepublik zuspricht. In diesem Fall muß im Inland eine Lösung gefunden werden, die hier eine an der Leistungsfähigkeit des Betroffenen ausgerichtete Besteuerung ermöglicht. Ein Schritt in die richtige Richtung bedeutet insoweit die durch das Steuerbereinigungsgesetz 1985 vorgesehene Änderung des § 1 Abs. 2 Satz 1 EStG, die eine unbeschränkte Steuerpflicht auch dann vorsieht, wenn der Steuerpflichtige nur Einkünfte bezieht, die ausschließlich im Inland einkommensteuerpflichtig sind. Soweit im Einzelfall keine der Leistungsfähigkeit entsprechende Besteuerung erfolgt, bedeutet dies auch dann nicht notwendigerweise die Verfassungswidrigkeit der inländischen Besteuerungs Vorschriften, wenn die Besteuerung nach der Leistungsfähigkeit sozusagen Sache der Bundesrepublik ist. Das Bundesverfassungsgericht²⁴ hat vielmehr die Auffassung vertreten, daß eine nur im Einzelfall auftretende Ungleichbehandlung lediglich den Rechtsanspruch auf Erlaß der ungleich zuviel erhobenen Steuer gemäß § 227 AO 1977 begründet. Bei der Berechnung des zu erlassenden Betrages der Höhe nach muß der Betroffene sich alle Vorteile entgegenhalten lassen, die er auf Grund der beschränkten Steuerpflicht im übrigen hat. Es ist mit anderen Worten eine Schattenveranlagung so durchzuführen, als ob der Betroffene mit seinen gesamten Einkünften im Inland unbeschränkt steuerpflichtig wäre.

24 Vgl. BVerfG, Beschluß v. 12. 10. 1976 (FN 15).

c) Ungleichbehandlung beim Verlustausgleich bzw. -abzug

Ein besonders schwieriges Problem ist die Ungleichbehandlung beim Verlustabzug bzw. -ausgleich zwischen unbeschränkt und beschränkt Steuerpflichtigen. Das Problem spitzt sich auf die Frage zu, welcher der beiden beteiligten Staaten für den Abzug bzw. den Ausgleich inländischer Verluste „zuständig“ ist. Man kann durchaus der Auffassung sein, daß die Zuständigkeit bei der Bundesrepublik liegt, soweit es sich darum handelt, inländische Verluste mit positiven inländischen Einkünften auszugleichen. Man kann ebenso den Verlustausgleich bzw. -abzug im Zusammenhang mit dem Universalprinzip bzw. der unbeschränkten Steuerpflicht sehen. Selbst wenn man die Zuständigkeit der Bundesrepublik annimmt, so muß man berücksichtigen, daß dem sich aus § 50 Abs. 2 EStG ergebenden Nachteil andere Vorteile gegenüberstehen können, die den Nachteil ausgleichen. Von einer Ungleichbehandlung kann deshalb allenfalls dann die Rede sein, wenn der Ausgleich des Nachteils dauerhaft nicht zu erwarten ist. Im übrigen ist die „Zuständigkeitsfrage“ derart kompliziert und von den Umständen des Einzelfalles abhängig, daß sie hier nicht weiter vertieft werden kann.

d) Abgeltungswirkung des § 50 Abs. 5 EStG

Die Ungleichbehandlung zwischen unbeschränkt und beschränkt Steuerpflichtigen ist auch unter dem Aspekt der Abgeltungswirkung des § 50 Abs. 5 EStG zu sehen. § 50 Abs. 5 EStG bestimmt bekanntlich, daß die durch Abzug vom Arbeitslohn, vom Kapitalertrag und gemäß § 50 a EStG erhobene Steuer die Einkommensteuer abgilt. Dies führt ua zu dem Ergebnis, daß die entsprechenden Einkünfte nicht mit inländischen Verlusten ausgeglichen werden können, die im Rahmen anderer Einkunftsarten erzielt werden (§ 50 Abs. 2 EStG). Diesem Nachteil steht allerdings der Vorteil des in der Regel 25 vH oder 30 vH betragenden Abzugssteuersatzes bzw. beim Steuerabzug vom Arbeitslohn der dann eintretende Progressionsvorteil gegenüber, wenn die genannten Einkünfte positiv sind. Für den Regelfall wird man davon ausgehen müssen, daß diese Vorteile die Nachteile ausgleichen. Sollte dies im Einzelfall nicht so sein, wird man die Behandlung der Verluste im Ansässigkeitsstaat in die Prüfung der Ungleichbehandlung miteinbeziehen müssen. Sollte danach immer noch eine Ungleichbehandlung festzustellen und ihr Ausgleich Sache der Bundesrepublik sein, so ist gegebenenfalls durch einen Erlaß gemäß § 227 AO 1977 zu helfen.

e) *Ungleichbehandlung zwischen einzelnen beschränkt steuerpflichtigen Einkunftsarten*

Was die Ungleichbehandlung zwischen den einzelnen Einkunftsarten innerhalb der beschränkten Steuerpflicht anbelangt, so gehe ich beispielhaft auf die Ungleichbehandlung zwischen den Einkünften aus selbständiger und aus nichtselbständiger Arbeit ein:

aa) Insoweit besteht ein erster Unterschied darin, daß die Einkünfte aus selbständiger Arbeit im Regelfall in eine Einkommensermittlung einbezogen, die Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit dagegen nach Schemataart besteuert werden. Dies hat Auswirkungen auf den Verlustausgleich und auf die Steuerprogression. Beides wurde jedoch schon in anderem Zusammenhang angesprochen und soll hier nicht weiter vertieft werden. Zu beachten ist aber noch ein weiterer Punkt. Natürliche Personen bestreiten in der Regel ihren Lebensunterhalt aus den von ihnen erzielten Einkünften aus selbständiger oder aus nichtselbständiger Arbeit. Deshalb ist die Erkenntnis wichtig, daß Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit in der Regel insgesamt dem Besteuerungsrecht des einen und/oder des anderen Staates unterliegen, während bei den Einkünften aus selbständiger Arbeit sehr viel häufiger eine Aufteilung zwischen den Staaten erfolgt, weil die Voraussetzungen des § 49 Abs. 1 Nr. 3 EStG nur für einen Teil der Einkünfte gegeben sind. Der Staat aber, der möglicherweise als einziger berechtigt ist, die Einkünfte zu besteuern, aus denen der Lebensunterhalt bestritten werden muß, ist in ganz anderer Weise verpflichtet, bei der Ermittlung der Bemessungsgrundlage Faktoren zu berücksichtigen, die die Leistungsfähigkeit mindern, als jener, der nur Teile der für den Lebensunterhalt maßgeblichen Einkünfte besteuert. So gesehen ist es eigentlich unverständlich, daß die Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit nicht in eine Einkommensermittlung eingehen. Eine Gleichbehandlung von Einkünften aus selbständiger und aus nichtselbständiger Arbeit wird man fordern müssen, wenn die Einkünfte im Bezug auf das Bestreiten des Lebensunterhaltes dieselbe Funktion haben.

bb) Die getroffene Feststellung läßt die unterschiedliche Regelung des Verlustausgleichs und -abzugs bei den beiden hier behandelten Einkunftsarten verfassungsrechtlich bedenklich erscheinen. Noch bedenklicher ist aber, daß im Rahmen des § 49 Abs. 1 Nr. 3 EStG alle Aufwendungen als Betriebsausgaben abziehbar sind, die durch die im Inland ausgeübte oder verwertete Tätigkeit veranlaßt sind, während bei den Einkünften aus nichtselbständiger Arbeit nur solche Aufwendungen Berücksichtigung als Werbungskosten finden können, die in Form eines Freibetrages auf die Lohnsteuerkarte eingetragen wurden. Der beschränkt steuerpflichtige Ar-

beitnehmer, der in den letzten Tagen des Monats Dezember einen Unfall auf einer Dienstreise oder auf einer Fahrt zwischen Wohnung und Arbeitsstätte erleidet, kann die damit verbundenen und noch im laufenden Kalenderjahr anfallenden Kosten jedenfalls dann steuerlich nicht geltend machen, wenn aus tatsächlichen Gründen oder auch nur wegen eines Irrtums über die Rechtslage die Eintragung der Kosten auf der Lohnsteuerkarte als Freibetrag nicht mehr erreicht werden kann. Die Ungleichbehandlung ist noch gravierender, wenn man an einen beschränkt steuerpflichtigen Arbeitnehmer denkt, der nur kurzfristig beschäftigt war und dem die Lohnsteuer nach der am Jahresgehalt ausgerichteten Lohnsteuertabelle einbehalten wurde. Es ist kein vernünftiger Grund zu erkennen, weshalb der Arbeitnehmer seinen materiellen Anspruch auf Erstattung zuviel einbehaltener Lohnsteuer verlieren soll, während der vergleichbare Freiberufler veranlagt wird, was die Erstattung zuviel entrichteter Vorauszahlungen sicherstellt. Der Hinweis auf die technische Abwicklung des Lohnsteuerabzugsverfahrens überzeugt schon deshalb nicht, weil der Lohnsteuer-Jahresausgleich de lege ferenda ohne weiteres auf beschränkt Steuerpflichtige ausgedehnt werden könnte. Ich halte deshalb die aufgezeigte Ungleichbehandlung für ungerechtfertigt, systemwidrig und für verfassungswidrig.

cc) Nicht minder interessant ist ein Blick auf die Ungleichbehandlung beim Sonderausgabenabzug. Nach § 50 Abs. 4 EStG werden dem beschränkt steuerpflichtigen Arbeitnehmer im Wege des Lohnsteuerabzuges der Sonderausgaben-Pauschbetrag und die Vorsorge-Pauschale allerdings ohne die Möglichkeit gewährt, die tatsächlichen Aufwendungen nachzuweisen. Ferner werden der Altersentlastungs- und der Altersfreibetrag gewährt und § 32 Abs. 4–7 EStG angewendet. Dies entspricht einerseits dem Grundsatz, daß der Staat, der die Einkünfte besteuert, aus denen der Lebensunterhalt bestritten werden muß, in stärkerem Maße Umstände zu berücksichtigen hat, die die Leistungsfähigkeit einschränken²⁵. Die entsprechende Ungleichbehandlung gegenüber Beziehern anderer beschränkt steuerpflichtiger Einkünfte hat insoweit ihren rechtfertigenden Grund. Eine Ungleichbehandlung besteht jedoch gegenüber den unbeschränkt steuerpflichtigen Arbeitnehmern, weil diese die Möglichkeit haben, ihre Sonderausgaben-Aufwendungen in tatsächlicher Höhe nachzuweisen. Eine Ungleichbehandlung besteht auch aus der Sicht des Freiberuflers, wenn er seinen Lebensunterhalt aus den beschränkt steuerpflichtigen Einkünften aus selbständiger Arbeit bestreiten muß. Für beide Ungleichbehandlungen fehlt nach meiner Auffassung die Rechtfertigung. In gravierenden Fällen

²⁵ Vgl. oben III 3 e) aa).

muß meines Erachtens mit einem Erlaß gemäß § 227 AO 1977 geholfen werden.

4. Tarifmäßige Ungleichbehandlungen

a) *Nichtgewähren des Splitting-Tarifs und Fehlen eines Progressionsvorbehalts*

Tarifmäßige Ungleichbehandlungen ergeben sich sowohl bezüglich der Nichtgewährung des Splitting-Tarifs als auch bezüglich des Fehlens eines Progressionsvorbehalts im Rahmen der beschränkten Steuerpflicht. Die Nichtgewährung des Splitting-Tarifs ist in engem Zusammenhang mit der Nichtanwendung eines Universalprinzips zu sehen. Der Splitting-Tarif baut auf der Erfassung des in einer Lebens- und Wirtschaftsgemeinschaft erzielten Einkommens auf. Mit dem Splitting-Tarif verträgt es sich deshalb nicht, wenn wesentliche Teile des Einkommens wegen der fehlenden territorialen Verknüpfung aus der Bemessungsgrundlage ausscheiden. Im übrigen muß man sehen, daß die Nichtgewährung des Splitting-Tarifs teilweise (im Einzelfall auch mehr als ganz) durch den Nichtansatz eines Progressionsvorbehalts ausgeglichen wird. Der Nichtansatz des Progressionsvorbehalts ist unter systematischen Gesichtspunkten streng genommen nicht zu rechtfertigen. Für ihn sprechen jedoch praktische Gesichtspunkte. Es dürfen nämlich die Schwierigkeiten nicht unterschätzt werden, die die Ermittlung des Gesamteinkommens im Nichtansässigkeitsstaat nach dort geltendem Recht auslösen. Diese praktischen Schwierigkeiten zwingen meines Erachtens zu dem Nichtansatz eines Progressionsvorbehalts. Damit rechtfertigen Gesichtspunkte der praktikablen Gesetzesanwendung den an sich festzustellenden Systemverstoß.

b) *Ungleiche Quellensteuersätze*

Eine Ungleichbehandlung besteht ferner insoweit, als in einzelnen Einkunftsarten die Einnahmen die Bemessungsgrundlage für die zu erhebenden Steuern bilden, während bei anderen Einkunftsarten der Gewinn bzw. der Überschuß der Einnahmen über die Werbungskosten anzusetzen sind. Ich verweise insoweit auf den Steuerabzug vom Arbeitslohn, vom Kapitalertrag und auf die Fälle des § 50 a Abs. 1 und 4 EStG. Zwischen diesen Fällen muß allerdings unterschieden werden:

aa) Beim Steuerabzug vom Kapitalertrag und in den Fällen des § 50 a Abs. 1 und 4 EStG beläuft sich die Abzugssteuer auf 15, 25 bzw. 30 vH. Die Abzugssteuer ist also relativ niedrig, wenn man sie mit den Spitzensteuersätzen der Einkommen- bzw. Körperschaftsteuer vergleicht. Hier wird der Nachteil der auf die Einnahmen bezogenen Bemessungsgrundla-

ge durch den Vorteil des niedrigen Steuersatzes ausgeglichen. Zwar gibt es Steuerpflichtige, deren Einkommen negativ ist und die deshalb eine dennoch erhobene Quellensteuer als ungerechtfertigt empfinden. Diesem Nachteil steht aber der Vorteil gegenüber, in Gewinnjahren ebenfalls nur die niedrige Quellensteuer zahlen zu müssen, die durch ein DBA im Einzelfall abgesenkt sein kann²⁶ und zu der häufig noch ein Schachtelprivileg im Ansässigkeitsstaat hinzutritt. Auch dieser potentielle künftige Vorteil muß in die Bemessung einer etwaigen Ungleichbehandlung mit dem Ergebnis einbezogen werden, daß im Regelfall eine Verletzung von Art. 3 Abs. 1 GG nicht angenommen werden kann. Da die hier angesprochenen Einkünfte typischerweise mit keinen bzw. nur mit sehr geringen Betriebsausgaben oder Werbungskosten verbunden sind, wiegt der Nachteil, solche Aufwendungen nicht geltend machen zu können, den Vorteil des niedrigeren Abzugssteuersatzes nicht auf. Das insoweit *de lege lata* geltende Tarifsystem verstößt deshalb nicht gegen Art. 3 Abs. 1 GG.

bb) Schon im Ansatz grundlegend anders ist die Situation beim Steuerabzug vom Arbeitslohn. Dort sind in die Steuertabellen Werbungskosten-, Sonderausgabenpauschbeträge u. a. m. eingearbeitet. Zusätzlich kann der Arbeitnehmer auf der Lohnsteuerkarte einen Freibetrag eintragen lassen. Bemessungsgrundlage der Abzugssteuer ist also genau genommen nicht der Arbeitslohn als Einnahme, sondern der Überschuß der Einnahmen über die Werbungskosten. Dies rechtfertigt einmal den beim Arbeitslohn geltenden höheren Steuersatz. Zum anderen ist zu beachten, daß der beschränkt Steuerpflichtige in der Regel seinen Lebensunterhalt aus den von ihm bezogenen Einkünften aus nichtselbständiger Arbeit bestreiten muß. Die Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit sind also in der Regel keine Neben-, sondern Haupteinkünfte. Gerade bei Haupteinkünften entspricht es aber dem Grundsatz der Besteuerung nach der Leistungsfähigkeit, nicht einen einheitlichen Quellensteuersatz, sondern einen progressiv gestaffelten Tarif anzulegen. Auch dies läßt die Anwendung der Lohnsteuertabellen gerechtfertigt erscheinen.

c) Versagung der Körperschaftsteueranrechnung bzw. -vergütung gegenüber Steuerausländern

Schließlich möchte ich unter dem Gesichtspunkt der Ungleichbehandlung von unbeschränkt und beschränkt Steuerpflichtigen auf das Sonderproblem der Nichtanrechnung bzw. Nichtvergütung der Körperschaftsteuer gegenüber Steuerausländern eingehen (§ 36 b EStG). Die Ungleichbehand-

²⁶ Vgl. Art. 10 Abs. 2 Buchst. b OECD-MA 1977.

lung besteht darin, daß der Steuerausländer im Regelfall 25 vH Kapitalertragsteuer auf die Bardividende als Einkommensteuer zu zahlen hat. Außerdem geht ihm die Anrechnung bzw. Vergütung der Körperschaftsteuer in Höhe von $\frac{1}{6}$ der Bardividende verloren. Allerdings muß er auf diese $\frac{1}{6}$ keine Einkommensteuer zahlen. In diesem Punkt ist er gegenüber einem Steuerinländer besser gestellt. Geht man von einer Bardividende von 100 aus, so zahlt der Steuerausländer 25 Punkte Kapitalertragsteuer. Außerdem verliert er den Anrechnungs- bzw. Vergütungsanspruch in Höhe von $\frac{1}{6}$ von 100 = 56,25 Punkte. Anders herum gesehen verbleiben ihm 75 Punkte. Das Finanzamt vereinnahmt jedoch 81,25 Punkte, nämlich 25 Punkte Kapitalertragsteuer und 56,25 Punkte nicht-anrechnungs- bzw. nicht-erstattungsfähige Körperschaftsteuer. Das Gesamtvolumen beläuft sich damit auf 156,25 Punkte. Der vergleichbare Steuerinländer müßte diese 156,25 Punkte als Einnahme versteuern. Geht man von dem Spitzensteuersatz aus und setzt man die Einnahmen gleich die Einkünfte, so ergibt sich für den Steuerinländer eine Steuerbelastung von 87,5 Punkte. Sie ist höher als die des Steuerausländers. Unterstellt man eine niedrigere Progression, so findet eine Gleichbehandlung bei einem Steuersatz von 52 vH statt. Entsprechend stellt sich die Frage, ob ein Quellensteuersatz von 52 vH unter dem Gesichtspunkt der Gleichmäßigkeit der Besteuerung noch gerechtfertigt ist. Dieser Satz liegt um mehr als das Doppelte über dem normalen Quellensteuersatz von 25 vH und immer noch um fast 75 vH über dem höchsten der sonst üblichen Quellensteuersätze von 30 vH. Allerdings besteht eine Ungleichbehandlung gegenüber anderen Quellensteuereinkünften insoweit nicht, als mit diesen keine Körperschaftsteueranrechnung bzw. -vergütung verbunden ist. Die eigentliche Frage geht deshalb dahin, ob man das Körperschaftsteuerguthaben in den Vergleich miteinbeziehen darf. Ich meine, diese Frage bejahen zu müssen, weil das Körperschaftsteuerguthaben ein Anspruch ist, der unter den Vermögensbegriff fällt. Vermögensmäßig ist der Steuerausländer in der Regel schlechter gestellt. Deshalb ist eine Verletzung des Art. 3 Abs. 1 GG ernsthaft in Erwägung zu ziehen, was nicht notwendigerweise bedeutet, daß der Steuerausländer einen verfassungsrechtlichen Anspruch hätte, die Körperschaftsteuer auf die Kapitalertragsteuer anrechnen zu lassen oder gemäß § 36b EStG wie ein Steuerinländer behandelt zu werden. Weitere Ausführungen muß ich mir wegen eines beim Bundesfinanzhof anhängigen Revisionsverfahrens versagen.

5. Beschränkte Steuerpflicht und Mißbrauch

Bekanntlich hat der I. Senat des Bundesfinanzhofs in seinem sogenannten Monaco-Urteil²⁷ seine Rechtsprechung zu den Basisgesellschaften für nicht anwendbar erklärt, soweit an diesen beschränkt steuerpflichtige Personen beteiligt sind. Der IV. Senat des Bundesfinanzhofs hat sich dieser Auffassung in seinem Urteil vom 10. 11. 1983 IV R 62/82²⁸ zwar in der Form eines Lippenbekenntnisses, nicht jedoch in der praktischen Anwendung angeschlossen. Ich halte die vom I. Senat für seine Auffassung gegebene Begründung nicht für durchgreifend. Dazu unterscheide ich zwischen der mißbräuchlichen Inanspruchnahme eines DBA und dem Mißbrauch von rechtlichen Gestaltungsmöglichkeiten im Sinne des § 42 AO. Tatsächlich betrifft das Monaco-Urteil nur das Problem der mißbräuchlichen Inanspruchnahme eines DBA. Der Bundesfinanzhof hat dieses Problem gleichgesetzt mit der Gründung einer Basisgesellschaft, die nach § 42 AO zu beurteilen ist. Dieser Gleichsetzung kann ich nicht zustimmen, weil es auf der Ebene der DBA einen eigenen Mißbrauchsbegriff gibt, der inhaltlich unter Bezugnahme auf das Recht beider Vertragsstaaten zu bestimmen ist. Es bedurfte deshalb in dem Monaco-Urteil nicht der vom Bundesfinanzhof tatsächlich gemachten Aussage. Umgekehrt muß man aus der Sicht des § 42 AO sagen, daß diese Bestimmung für das gesamte Steuerrecht, d. h. auch bei Anwendung der Vorschriften über die beschränkte Steuerpflicht gilt. Die Bestimmung läßt in ihrem Wortlaut keine Unterscheidung zwischen unbeschränkt und beschränkt Steuerpflichtigen zu. Deshalb kann der Schwellenwert des Mißbrauchs bei der beschränkten Steuerpflicht nicht „höher liegen“ oder „später greifen“, wie gelegentlich behauptet wird. Allenfalls ist der Bezugspunkt des Mißbrauchs ein anderer, weil er sich stets nur auf die inländische Steuer bezieht, die sich gegebenenfalls aus der beschränkten Steuerpflicht ergibt. Der Steuerausländer kann deshalb aber durchaus zB auf die sich im Ausland ergebende Steuerlast hinweisen. Diese mag die Annahme eines Mißbrauchs im Einzelfall ausschließen. Wer hierin jedoch einen höheren Schwellenwert sieht, erkennt, daß dasselbe Argument dem Steuerinländer bei einer von ihm errichteten Basisgesellschaft zusteht. Ist die Basisgesellschaft hochbesteuerter, so kann auch dieser Umstand durchaus die Annahme eines Mißbrauchs ausschließen.

Das Urteil des IV. Senats vom 10. 11. 1983 berührt die mißbräuchliche Inanspruchnahme eines DBA überhaupt nicht. Deshalb sind die Entschei-

27 Vgl. BFH, Urteil v. 29. 10. 1981 I R 89/80, BFHE 134, 245, BStBl. II 1982, 150.

28 Vgl. BFH, Urteil v. 10. 11. 1983 IV R 62/82, BFHE 141, 12, BStBl. II 1984, 605.

dungen auch im Ergebnis losgelöst voneinander zu sehen. Die Entscheidungsgründe des IV. Senats sind allerdings sehr stark auf eine ausländische Domizilgesellschaft ausgerichtet. Die Rechtsproblematik wäre keine grundsätzlich andere gewesen, wenn die Gesellschafter die sogenannte Domizilgesellschaft im Inland gegründet hätten. Gerade deshalb hätte man erwarten sollen, daß der ausländische Sitz nicht die entscheidende Rolle spielte. Im Ergebnis bestätigt jedoch der IV. Senat die auch von mir vertretene Auffassung, daß § 42 AO im Grundsatz bei der unbeschränkten und bei der beschränkten Steuerpflicht im gleichen Maße gilt.

IV. Die erweiterte beschränkte Steuerpflicht

1. Systemunterschiede gegenüber der normal beschränkten Steuerpflicht

Versucht man die erweiterte beschränkte Steuerpflicht im Sinne der §§ 2 ff. AStG an dem Ordnungssystem der normal beschränkten Steuerpflicht zu messen, so sind folgende Abweichungen festzustellen:

- Die erweiterte beschränkte Steuerpflicht löst sich von dem Begriff der inländischen Einkünfte (Vermögen) und orientiert sich an den nicht-ausländischen Einkünften bzw. an dem ihnen zugrundeliegenden Vermögen.
- Die erweiterte beschränkte Steuerpflicht verläßt weitgehend das System, Einkünfte nach Schedulenart zu besteuern, und kehrt zu einer Art der einheitlichen Besteuerung des gesamten Einkommens zurück.
- Die erweiterte beschränkte Steuerpflicht setzt voraus, daß der Steuerpflichtige zumindest während eines bestimmten Zeitraums die deutsche Staatsangehörigkeit besaß.
- Die erweiterte beschränkte Steuerpflicht ist von einer Niedrigbesteuerung des Steuerausländers durch dessen ausländischen Wohnsitzstaat abhängig.

Im übrigen folgt die erweiterte beschränkte Steuerpflicht weitgehend den für die normal beschränkte Steuerpflicht geltenden Grundsätzen.

2. Die nicht-ausländischen Einkünfte (Vermögen) als Anknüpfungspunkt der erweiterten beschränkten Steuerpflicht

Die Anknüpfung der erweiterten beschränkten Steuerpflicht an die nicht-ausländischen Einkünfte bzw. an das ihnen zugrunde liegende Vermögen entspricht einerseits dem Grundsatz, daß der deutsche Gesetzgeber frei

bestimmen kann, in welchem Umfang er Steuerausländer zur Besteuerung im Inland heranzieht. Man muß allerdings auch bedenken, daß die Anknüpfung an die nicht-ausländischen Einkünfte bzw. an das ihnen zugrunde liegende Vermögen eine Abkehr von Territorial- und eine Zuwendung zum Universalprinzip bedeutet. Dieser Austausch von Ordnungsprinzipien ist weniger unter dem Gesichtspunkt des unzureichenden sachlichen Anknüpfungspunktes bedenklich. Der ausreichend sachliche Anknüpfungspunkt besteht vielmehr in der unbeschränkten Steuerpflicht innerhalb von 5 der letzten 10 Jahre vor Aufgabe des inländischen Wohnsitzes. Die eigentlich problematische Frage geht dahin, ob nicht der deutsche Gesetzgeber wegen der Anlehnung an das Universalprinzip den Grundsatz der Besteuerung nach der Leistungsfähigkeit stärker beachten muß. Nach meinem Dafürhalten ist eine solche Konsequenz aus Gründen der steuerlichen Gleichbehandlung von unbeschränkt und beschränkt Steuerpflichtigen geboten. Wir können von dem ausländischen Wohnsitzstaat nicht erwarten, daß er unsere erhöhte inländische Einkommen-, Vermögen- oder Erbschaftsteuer anrechnet. § 2 Abs. 6 AStG wird der hier gestellten Forderung nur eingeschränkt gerecht, weil die Bestimmung lediglich eine Obergrenze für die Besteuerung setzt. Die hier behandelte Rechtsfrage hat unmittelbare Auswirkung auf den Streit darüber²⁹, ob gegebenenfalls im Rahmen der Schattenveranlagung der Splitting-Tarif und andere Familienvergünstigungen zu gewähren sind, wenn der Steuerpflichtige die diesbezüglichen Sachvoraussetzungen im Ausland erfüllt. Ich habe mich schon bisher für eine solche Einbeziehung ausgesprochen³⁰. Heute bin ich der Auffassung, daß diese Gesetzesauslegung sogar verfassungsrechtlich geboten ist, weil andernfalls eine steuerliche Gleichbehandlung mit unbeschränkt Steuerpflichtigen nicht gewährleistet wäre.

3. Die Abkehr vom Schedulensystem

Nach § 2 Abs. 5 Satz 2 AStG gilt § 50 Abs. 5 EStG im Rahmen der erweiterten beschränkten Einkommensteuerpflicht nicht, soweit er sich auf den Steuerabzug vom Kapitalertrag und die Fälle des § 50 a EStG bezieht. Dies bedeutet eine Annäherung der erweiterten beschränkten Steuerpflicht an

29 Vgl. *Flick/Wassermeyer/Becker*, Kommentar zum Außensteuerrecht, § 2 AStG Anm. 131 b; *Wöhrle/Schelle/Groß*, Außensteuergesetz, Kommentar, § 2 VII Seite 58 s; *Littmann*, Das Einkommensteuerrecht, 13. Aufl., § 2 AStG Anm. 20 c; *Blümich-Falk*, EStG, Anhang § 2 AStG Anm. 36; *Lademann/Söffing/Brockhoff*, Kommentar zum EStG, § 2 AStG Anm. 36; *Baranowski*, Besteuerung von Auslandsbeziehungen, S. 216.

30 Vgl. *Flick/Wassermeyer/Becker* (FN 29).

die unbeschränkte Steuerpflicht und ist schon deshalb unbedenklich, weil das Schedulensystem, das im Rahmen der normal beschränkten Steuerpflicht gilt, Auslöser zahlreicher Ungleichbehandlungen ist, die im Bereich der erweitert beschränkten Steuerpflicht vermieden werden. Im Schrifttum besteht allerdings Streit darüber³¹, ob das Verlustausgleichsverbot des § 50 Abs. 2 EStG auch im Rahmen der beschränkten Steuerpflicht gilt. Ich habe dies bisher mit der Begründung verneint³², daß § 50 Abs. 2 EStG auf dem Hintergrund des § 50 Abs. 5 EStG gesehen werden müsse. Da § 50 Abs. 5 EStG im Rahmen der erweitert beschränkten Steuerpflicht ausdrücklich nicht gilt, kann auch § 50 Abs. 2 EStG dort nicht gelten. Heute füge ich dem als weitere Begründung hinzu, daß die in § 2 AStG enthaltene Anlehnung an das Universalprinzip zwangsläufig die Berücksichtigung des Ausgleichs von Verlusten fordert, wenn man nicht von einer Verletzung des Gleichheitsgrundsatzes ausgehen will.

4. Die deutsche Staatsangehörigkeit als Tatbestandsvoraussetzung der erweiterten beschränkten Steuerpflicht

Bekanntlich greift die erweiterte beschränkte Steuerpflicht ua nur dann ein, wenn der Steuerpflichtige in den letzten 10 Jahren vor seinem Wegzug mindestens 5 Jahre lang Deutscher war. Im Ergebnis bedeutet dies eine Ungleichbehandlung von Deutschen gegenüber anderen Staatsangehörigen und Staatenlosen. Eine in sich logische Erklärung für diese Differenzierung sehe ich nicht, wobei allerdings das Bundesverfassungsgericht in diesem Punkt möglicherweise anderer Auffassung ist. Es bezeichnet in seinem Beschluß vom 22. März 1983³³ die Staatsangehörigkeit als einen denkbaren Anknüpfungspunkt für die rechtliche Möglichkeit, Ausländer im Inland zu Abgaben heranzuziehen. Meiner Meinung nach gehört dagegen die Staatsangehörigkeit heute nicht mehr zu den Ordnungskriterien, an die der Gesetzgeber eine Ertrag- oder Vermögensteuerpflicht anknüpfen kann. In diesem Sinne ist es systemwidrig, wenn die erweiterte beschränkte Steuerpflicht die deutsche Staatsangehörigkeit zur Tatbestandsvoraussetzung erklärt. Bisher hat allerdings die Rechtsprechung diesen

31 Vgl. *Flick/Wassermeyer/Becker* (FN 29), § 2 AStG Anm. 117 d; *Wöhrle/Schelle/Gross* (FN 29), § 2 VI S. 58 r; *Littmann* (FN 29), § 2 AStG Anm. 19; *Mössner*, Verlustverrechnung beim Zusammentreffen von beschränkter und erweitert beschränkter Steuerpflicht, FR 1980, 277; FG Hamburg, Urteil v. 27. Oktober 1978 III 120/76, EFG 1979, 214, nrkr.

32 *Flick/Wassermeyer/Becker* (FN 31).

33 BVerfG, Beschluß v. 22. 3. 1983 (FN 10).

Gesichtspunkt noch nicht aufgegriffen³⁴. Insoweit bleibt die weitere Entwicklung abzuwarten.

5. Die Niedrigbesteuerung im Ausland als Tatbestandsvoraussetzung der erweiterten beschränkten Steuerpflicht

Es gehört zu den Eigentümlichkeiten des AStG, daß die erweiterte beschränkte Steuerpflicht an die Niedrigbesteuerung im Ausland als Tatbestandsvoraussetzung anknüpft. Dies ist insoweit nicht zu beanstanden, als dem inländischen Gesetzgeber im Interesse der Vermeidung von Wettbewerbsverzerrungen das Recht zugebilligt werden muß, den Steuerausländer einer Besteuerung zu unterwerfen, die dessen Leistungsfähigkeit entspricht. Diesen Gedanken hat aber der Gesetzgeber nicht konsequent zu Ende geführt. Wäre es ihm tatsächlich nur darum gegangen, sozusagen die Steuerlastquote des Steuerausländers dem deutschen Steuerniveau insgesamt anzupassen, dann hätte er als Rechtsfolge des § 2 AStG eine Besteuerung im Inland vorsehen müssen, die die im Ausland erhobene Steuer in irgendeiner Form – zB durch Anrechnung – berücksichtigt. Tatsächlich hat jedoch der deutsche Gesetzgeber nur die Niedrigbesteuerung im Ausland zum Anlaß genommen, um den eigenen Steueranspruch kräftig zu erhöhen. Hierin liegt konkludent die Aussage, daß der deutsche Gesetzgeber die sich auf der Grundlage der normal beschränkten Steuerpflicht ergebenden inländischen Besteuerungsmöglichkeiten als unzureichend empfand. Diese Aussage muß aber konsequenterweise für alle normal beschränkt Steuerpflichtigen gelten. Damit wird deutlich, daß die erweiterte beschränkte Steuerpflicht aus den Mängeln der normal beschränkten Steuerpflicht geboren wurde. Die erweiterte beschränkte Steuerpflicht gilt aber nur für einen zahlenmäßig sehr engen Personenkreis. Dies wirft die Frage auf, ob es nicht besser gewesen wäre, wenn der Gesetzgeber sein Augenmerk auf die Mängel der beschränkten Steuerpflicht gelenkt hätte, statt uns das Monstrum „erweiterte beschränkte Steuerpflicht“ zu beschenken.

³⁴ Vgl. BFH, Urteil v. 28. 3. 1984 I R 101/80, BFHE 141, 248, BStBl. II 1984, 652.

V. Zusammenfassung und Fazit

1. Zusammenfassung

Die Ergebnisse meines Vortrags lassen sich thesenartig wie folgt zusammenfassen:

1. *These:* Der deutsche Gesetzgeber ist im Grundsatz in seiner Entscheidung frei, in welchem Umfang er Steuerausländer im Inland zur Besteuerung heranzieht. Praktische Erfassungsschwierigkeiten und der Grundsatz der steuerlichen Gleichbehandlung zwingen ihn letztlich dazu, die Besteuerung der Steuerausländer von sachlichen Anknüpfungspunkten abhängig zu machen, die einen inneren Bezug zum Inland widerspiegeln.
2. *These:* Die beschränkte Steuerpflicht ist ebenso wie die unbeschränkte an dem Grundsatz der Besteuerung nach der Leistungsfähigkeit zu messen. Dazu ist die im Ausland erhobene Steuer mit in die Betrachtung einzubeziehen. Es kann nur im Einzelfall entschieden werden, ob der ausländische Wohnsitzstaat oder die Bundesrepublik oder ein Drittstaat Umstände berücksichtigen müssen, die die Leistungsfähigkeit des Betroffenen mindern.
3. *These:* Die uns de lege lata bekannte beschränkte Steuerpflicht ist ein in sich geschlossenes Ordnungssystem, das im Regelfall sowohl dem Grundsatz der Besteuerung nach der Leistungsfähigkeit als auch der Forderung nach steuerlicher Gleichbehandlung genügt. Dies darf allerdings nicht die Augen davor verschließen, daß Ungleichbehandlungen vor allem in extrem gelagerten Sachverhalten fast zwangsläufig sind. In diesen Fällen hat der Betroffene einen aus der Verfassung sich ergebenden Anspruch auf Billigkeitserlaß, wenn die Beseitigung der Ungleichbehandlung Sache der Bundesrepublik ist. Dies wird in der Praxis künftig stärker zu beachten sein.
4. *These:* Es gibt keinen Objektsteuercharakter der beschränkten Steuerpflicht. Die isolierende Betrachtungsweise enthält nicht die These, daß das deutsche Steuerrecht die im Ausland verwirklichten Teile eines Sachverhaltes nicht beachten dürfe. Vielmehr dient die isolierende Betrachtungsweise nur dazu, die logische Verbindung unter den Anknüpfungspunkten der verschiedenen Einkunftsarten herzustellen.
5. *These:* Die erweiterte beschränkte Steuerpflicht begegnet verfassungsrechtlichen Bedenken, weil von ihr einige wenige ungleich und systemwidrig betroffen sind. Der Gesetzgeber täte de lege ferenda besser daran, die von ihm angenommenen Mängel der normal beschränkten Steuerpflicht durch Korrekturen der §§ 49 ff. EStG und 121 BewG zu beseitigen.

2. Fazit

Als ich im Januar 1984 den heute gehaltenen Vortrag übernahm, tat ich dies in der Vorstellung, man müsse einmal über eine grundlegende Reform der normalen und der erweiterten beschränkten Steuerpflichten nachdenken und beide durch etwas ganz Neues ersetzen. Bei dieser Vorstellung habe ich mich wesentlich von den heute vorgetragenen Mängeln der beschränkten Steuerpflicht leiten lassen. Die Vortragsvorbereitung über knapp 9 Monate hin hat jedoch ergeben, daß alle grundlegenden Reformüberlegungen letztlich undurchführbar sind. Diese Feststellung soll die dargestellten Mängel nicht „unter den Teppich kehren“. Auch trete ich nachhaltig für eine Reihe von Verbesserungen ein. Insgesamt gesehen sehe ich jedoch für das Rechtsinstitut der beschränkten Steuerpflicht keine ernst zu nehmende Alternativlösung. Damit bekenne ich gleichzeitig: Die beschränkte Steuerpflicht ist besser als ihr Ruf.

Verlustberücksichtigung bei Auslandseinkünften

Regierungsdirektor Dr. Helmut Krabbe, Bonn

Inhaltsübersicht

I. Grundsätzliches	1. Inhalt der Vorschrift
II. Ausschluß der Verlustberücksichtigung durch die DBA	2. Stellung der Vorschrift im System
1. Inhalt der DBA-Regelungen	3. Auswirkungen der Vorschrift auf andere Regelungen
2. Negativer Progressionsvorbehalt	4. Vereinbarkeit der Vorschrift mit den Doppelbesteuerungsabkommen
3. § 2 Auslandsinvestitionsgesetz	
III. Verlustausgleichsbeschränkungen nach § 2 a EStG	IV. Zusammenfassung und Ausblick

I. Grundsätzliches

Im Rahmen von Personensteuern, die an die Leistungsfähigkeit des Steuerpflichtigen anknüpfen, ist der Ausgleich von positiven und negativen Einkünften als Regel selbstverständlich. Diese Regel gilt jedoch nicht ausnahmslos. Auch das deutsche Steuerrecht kennt einige Beispiele. So können Verluste aus Spekulationsgeschäften im Sinne des § 22 Nr. 2 EStG nur bis zur Höhe des Spekulationsgewinns, den der Steuerpflichtige im gleichen Kalenderjahr erzielt hat, abgezogen werden (§ 23 Abs. 4 EStG). Bei Leistungen im Sinne des § 22 Nr. 3 EStG dürfen Werbungskosten, soweit sie die Einnahmen übersteigen, bei der Ermittlung des Einkommens nicht ausgeglichen werden. In jüngster Zeit sind diese Beispiele durch Beschränkungen bei Verlusten aus gewerblicher Tierzucht oder gewerblicher Tierhaltung (§ 15 Abs. 3 EStG) sowie durch den allseits bekannten § 15 a EStG vermehrt worden. All diesen Ausnahmen ist jedoch gemeinsam, daß sie gleichermaßen für inländische wie ausländische Verluste gelten und insoweit, wenn sie schon die lupenreine Durchsetzung des Grundsatzes der Besteuerung nach der Leistungsfähigkeit durchbrechen, so doch wenigstens die Gleichbehandlung inländischer und ausländischer Sachverhalte wahren.

Das Welteinkommensprinzip, das aus der Besteuerung nach der Leistungsfähigkeit folgt, fordert an sich, keinen Unterschied zwischen inländischen

und ausländischen Einkünften und Verlusten zu machen. Gleichwohl gibt es auch hier gewichtige Ausnahmen. Nicht nur bei einzelnen Einnahmen und Ausgaben wird zwischen In- und Ausland unterschieden, zB beim Ansatz des Nutzungswerts im eigenen Einfamilienhaus, bei der Sonderabschreibung nach § 7b EStG oder neuerdings bei der degressiven Gebäudeabschreibung nach § 7 Abs. 5 EStG; eine unterschiedliche Behandlung kann sich auch auf das *Ergebnis* der Einkunftsermittlung, die Einkünfte bzw. Verluste, beziehen. Ins Auge fällt dabei zu allererst die Freistellung von positiven und negativen Einkünften nach den Doppelbesteuerungsabkommen, die uns seit jeher geläufig ist. Mit dem Haushaltsbegleitgesetz 1983 vom 20. 12. 1982¹ ist jedoch der neue § 2a EStG ins Blickfeld gerückt, der nicht nur Gegenstand erheblicher Kritik war und ist, sondern sogar als Kandidat für die Prämierung der hervorragendsten Fehlleistung auf steuerlichem Gebiet genannt worden ist².

II. Ausschluß der Verlustberücksichtigung durch die DBA

1. Inhalt der DBA-Regelungen

Soweit zur Vermeidung der Doppelbesteuerung nach einem Doppelbesteuerungsabkommen die Freistellungsmethode angewendet wird und ausländische Einkünfte somit von der Bemessungsgrundlage der deutschen Steuer ausgenommen werden, gilt dies nach der Rechtsprechung des Bundesfinanzhofs³ nicht nur für positive, sondern auch für negative Einkünfte. Das Gericht stellt damit die DBA-Freistellung sachlichen Steuerbefreiungen des nationalen deutschen Steuerrechts gleich, die sich ebenfalls auf positive und negative Einkünfte beziehen. Es hebt hervor, der Ausschluß der Verlustberücksichtigung sei eine Folge der Methode der Vermeidung der Doppelbesteuerung, die nicht nur Vor-, sondern auch Nachteile einschließe; ein DBA wirke nicht zwingend nur einschränkend oder begrenzend, sondern könne auch eine Schlechterstellung bewirken; im übrigen werde durch diese Auslegung die Doppelberücksichtigung von Verlusten – einmal im Wege des Verlustausgleichs im Inland und zum andern im Wege des Verlustabzugs im Ausland – vermieden.

Ob sich das Verbot der Verlustberücksichtigung zwingend aus der Frei-

1 BGBl. I 1982, 1857; BStBl. I 1982, 972.

2 K. Vogel, Laudatio auf die Investitionshilfeabgabe, StuW 1984, 166.

3 BFH, Urteil v. 11. 3. 1970 I B 50/68, I B 3/69, BStBl. II 1970, 569; BFH, Urteil v. 28. 3. 1973 I R 59/71, BStBl. II 1973, 531; BFH, Urteil v. 25. 2. 1976 I R 150/73, BStBl. II 1976, 454.

stellungsmethode der Doppelbesteuerungsabkommen ergibt, erscheint allerdings zweifelhaft. Auch im Ausland wird dies häufig anders gesehen, worauf der OECD-Kommentar zu Artikel 23 des OECD-Musterabkommens hinweist⁴. Nach Auffassung der OECD hängt die Lösung, wenn sie auch zweiseitig getroffen werden kann, in erster Linie vom innerstaatlichen Recht der Vertragsstaaten ab. Auch für den deutschen Rechtskreis ist die Rechtsprechung des Bundesfinanzhofs nie widerspruchlos hingenommen worden. In jüngster Zeit wendet sich insbesondere *K. Vogel*⁵ gegen sie und schlägt vor, nach niederländischem Vorbild den Verlustausgleich bei freigestellten Einkünften grundsätzlich zuzulassen, den Verlust jedoch, soweit er im Herkunftsstaat vortragsfähig ist, bei späteren positiven Einkünften nachzuversteuern. Nach *K. Vogel* beruht die Rechtspraxis in der Bundesrepublik auf Richterrecht, das durch eine Kehrtwendung der Rechtsprechung geändert werden könne, soweit nicht nach § 2 AIG besondere gesetzliche Vorschriften erlassen worden seien.

2. Negativer Progressionsvorbehalt

Nach der Rechtsprechung des Bundesfinanzhofs scheidet Verluste, die unter die DBA-Freistellung fallen, zwar aus der Bemessungsgrundlage der deutschen Steuer aus, immerhin werden sie jedoch noch im Rahmen des negativen Progressionsvorbehalts berücksichtigt⁶. Der Progressionsvorbehalt besagt, daß nach einem DBA freigestellte Einkünfte zumindest bei der Berechnung des Steuersatzes für die übrigen der Besteuerung unterliegenden Einkünfte angesetzt werden. Er wirkt tariferhöhend, soweit positive Einkünfte freigestellt werden (positiver Progressionsvorbehalt); er wirkt tarifvermindernd, soweit negative Einkünfte aus der Bemessungsgrundlage ausscheiden (negativer Progressionsvorbehalt). Soweit im Falle negativer Einkünfte eine Verrechnung mangels positiver Einkünfte im laufenden Veranlagungszeitraum nicht möglich ist, mindern die Verluste über § 10 d EStG den Steuersatz anderer Veranlagungszeiträume⁷. Die gesamte Rechtsprechung des Bundesfinanzhofs zum negativen Progressionsvorbehalt beruht naturgemäß auf der Grundentscheidung, daß die DBA-Freistellung auch negative Einkünfte umfaßt. Hätte sich der Bundesfinanzhof von vornherein dafür ausgesprochen, den Verlustausgleich trotz Freistellungsmethode zuzulassen, so wäre der negative Progressionsvorbehalt hinfällig.

4 OECD-Kommentar zu Art. 23 A Ziff. 44.

5 *K. Vogel*, Verbot des Verlustausgleichs für bestimmte ausländische Verluste, BB 1983, 180; *ders.*, DBA, Kommentar, Artikel 23 Rz. 72 ff.

6 BFH, Urteil v. 25. 5. 1970 I R 109/68, BStBl. II 1970, 660.

7 BFH aaO (FN 6).

3. § 2 Auslandsinvestitionsgesetz

Der Gesetzgeber hat die fehlende Verlustberücksichtigung als ein Hemmnis für deutsche Auslandsinvestitionen angesehen und mit § 2 des Auslandsinvestitionsgesetzes (AIG), das Artikel 2 des Steueränderungsgesetzes 1969⁸ war, eine Vorschrift geschaffen, durch die das Ergebnis der Rechtsprechung des Bundesfinanzhofs zur DBA-Freistellung für ausländische gewerbliche Betriebsstätten erheblich gemildert worden ist. Die Vorschrift sorgt für eine wesentliche Annäherung an den Rechtszustand, der ohne DBA bestehen würde. Die Verluste gewerblicher Auslandsbetriebsstätten werden auf Antrag bei der Ermittlung des Gesamtbetrags der Einkünfte abgezogen. Werden nachfolgend Gewinne erzielt, so findet im Regelfall eine Nachversteuerung statt; der entsprechende Betrag wird bei der Ermittlung des Gesamtbetrags der Einkünfte wieder hinzugerechnet. Es versteht sich von selbst, daß der negative Progressionsvorbehalt im Anwendungsbereich des § 2 AIG gegenstandslos wird.

§ 2 AIG ist auf die wichtigste Art von Auslandsverlusten beschränkt, nämlich auf Verluste ausländischer gewerblicher Betriebsstätten, zu denen auch Verluste aus ausländischen Personengesellschaften gehören. Man kann sich fragen, warum nicht auch Auslandsverluste aus anderen Einkunftsarten, die im Regelfall unter die Freistellungsmethode der Doppelbesteuerungsabkommen fallen, in die Regelung einbezogen worden sind und ob die unterschiedliche Behandlung der Verluste mit dem Gleichheitssatz des Art. 3 GG vereinbar ist. Man wird auch die Frage aufwerfen können, ob die seit 1982 geltende⁹ Beschränkung auf Verluste solcher gewerblicher Auslandsbetriebsstätten, in denen bestimmte in § 5 AIG aufgeführte Tätigkeiten ausgeübt werden, mit dem Gleichheitssatz vereinbar ist. Man wird die Regelung des § 2 AIG jedoch als volkswirtschaftliche Förderungsmaßnahme ansehen können, bei der sehr wohl zwischen volkswirtschaftlich förderungswürdigen und weniger förderungswürdigen Investitionen unterschieden werden konnte.

Nachdem § 2 a EStG in das Gesetz eingeführt worden ist, erscheint es zumindest zweifelhaft, ob § 2 AIG noch eine Daseinsberechtigung hat. Mit *K. Vogel*¹⁰ scheint es systemgerechter zu sein, aus einer DBA-Freistellung nicht so weitgehende Folgerungen zu ziehen, wie es die Rechtsprechung getan hat. Wenn man der Auffassung ist, daß der Ausschluß der Verlustberücksichtigung aufgrund einer DBA-Freistellung sich nicht aus dem DBA selbst zwingend ergibt, sondern Sache des nationalen Rechts ist, sollte man sich sehr

8 BGBl. I 1969, 1214; BStBl. I 1969, 480.

9 BGBl. I 1981, 1523; BStBl. I 1982, 235.

10 *K. Vogel* aaO (FN 5).

wohl überlegen, ob nicht eine Änderung des nationalen Rechts geboten ist. Meines Erachtens reicht jedoch eine bloße Änderung der Rechtsprechung nicht aus, da § 2 AIG das ursprüngliche Richterrecht in das Gesetzgebungsrecht aufgenommen und zementiert hat¹¹. Eine künftige gesetzliche Regelung könnte in der Tat den Verlustausgleich bei freigestellten Einkünften jeder Art grundsätzlich zulassen, soweit die Verluste jedoch im Herkunftsstaat vortragsfähig sind, bei späteren Einkünften eine Nachversteuerung vorsehen. Dies wäre sicherlich eine saubere und systematische Lösung. Man könnte diese Lösung unter gleichzeitiger Aufhebung des § 2 AIG möglicherweise in das EStG überführen. Soweit Verluste nicht berücksichtigt werden sollen, bliebe eine Vorschrift wie § 2 a EStG vorbehalten.

III. Verlustausgleichsbeschränkungen nach § 2 a EStG

1. Inhalt der Vorschrift

§ 2 a EStG, der seit dem Veranlagungszeitraum 1983 anzuwenden ist¹², schränkt den Verlustausgleich und -abzug bei bestimmten ausländischen Einkünften ein. Derartige Verluste dürfen nur noch mit positiven ausländischen Einkünften der jeweils selben Art aus demselben Staat ausgeglichen und in den folgenden 7 Veranlagungszeiträumen verrechnet werden. Betroffen sind Verluste

- aus einer ausländischen land- und forstwirtschaftlichen Betriebsstätte,
- aus einer ausländischen gewerblichen Betriebsstätte,
- aus ausländischen stillen Gesellschaften und partiarischen Darlehen sowie
- aus ausländischem unbeweglichen Vermögen oder Sachinbegriffen.

Nach der Begründung der Bundesregierung zu der Regelung handelt es sich um Verluste, die für die deutsche Volkswirtschaft wenig sinnvoll sind und zu erheblichen Steuerersparnissen führen¹³.

Wie bereits erwähnt, sind Verlustausgleich und -abzug nicht völlig ausgeschlossen; sie sind jedoch nur innerhalb der ausländischen Einkünfte der jeweils selben Art aus demselben Staat zulässig. Dabei kommt es nicht auf Einkunftsarten im Sinne des § 2 EStG, auch nicht auf Arten von Einkünften im Sinne der isolierenden Betrachtungsweise bei der beschränkten Steuerpflicht, sondern unabhängig von Einkunftsarten und Arten von Einkünften auf die in den einzelnen Nummern des § 2 a EStG genannten Ka-

11 A. A. K. Vogel aaO (FN 5).

12 S. FN 1.

13 BT-Drucksache 9/2074 S. 62.

tegorien von Einkünften an. Verluste aus ausländischem unbeweglichen Vermögen oder aus ausländischen stillen Beteiligungen oder partiarischen Darlehen werden deshalb auch dann nur eingeschränkt berücksichtigt, wenn sie im Rahmen eines inländischen Gewerbebetriebs ohne Auslandsbetriebsstätte anfallen¹⁴. Es ist in diesem Zusammenhang von einer umgekehrten isolierenden Betrachtungsweise gesprochen worden¹⁵. In der Tat scheint der Begriff brauchbar, wie es eine umgekehrte isolierende Betrachtungsweise auch bereits im Rahmen des § 34 d EStG zur Lokalisierung ausländischer Einkünfte gibt. Nur muß Klarheit darüber bestehen, daß im Unterschied zur isolierenden Betrachtungsweise nicht auf Arten von Einkünften, sondern auf Kategorien von Einkünften im Sinne des § 2 a EStG abgestellt wird. Die so verstandene isolierende Betrachtungsweise ist meines Erachtens in § 2 a EStG auch hinreichend deutlich zum Ausdruck gekommen¹⁶, indem in Bezug auf die einzelnen Nummern der Vorschrift von Einkünften der jeweils selben Art die Rede ist.

2. Stellung der Vorschrift im System

§ 2 a EStG ist eine Ausnahme von § 2 EStG, in dem das Welteinkommensprinzip niedergelegt ist. Er ist gleichzeitig auch eine Ausnahme von § 10 d EStG, der bei Verlusten, die bei der Ermittlung des Gesamtbetrags der Einkünfte nicht ausgeglichen werden, einen Verlustabzug vorsieht. Es ist verständlich, daß schon wegen der Durchbrechung der Systematik Einwände gegen die Vorschriften gemacht werden. Diese Einwände sind um so verständlicher, als sich die Durchbrechung nicht gleichermaßen auf die positiven und negativen, sondern nur auf die negativen Einkünfte bezieht und die ersteren steuerpflichtig bleiben, während die letzteren nur noch eingeschränkt berücksichtigt werden. Einerseits fällt die Regelung jedoch nicht völlig aus dem System heraus, weil auch bei bestimmten anderen Einkünften, zB bei negativen Einkünften aus sonstigen Leistungen im Sinne des § 22 Nr. 3 EStG und bei Verlusten aus Spekulationsgeschäften (§§ 22 Nr. 2, 23 Abs. 4 EStG), Verlustausgleichsbeschränkungen bestehen. Zum anderen wird man Systemdurchbrechungen als legitim ansehen müssen, wenn dies erforderlich ist, um Fehlentwicklungen zu unterbinden¹⁷.

14 *Krabbe*, Steuerliche Behandlung ausländischer Verluste nach § 2 a EStG, RIW 1983, 42; *Blümich/Falk*, EStG § 2 a Rz. 20 ff.; *Herrmann/Heuer/Raupach*, ESt und KSt, § 2 a EStG Anm. 32; a. A. *K. Vogel*, BB 1983, 180 (FN 5).

15 *K. Vogel*, BB 1983, 180 (FN 5).

16 A. A. wohl *K. Vogel* aaO (FN 14).

17 Vgl. *Manke*, Angeklagt: § 2 a EStG, DStZ 1984, 235, mit ausführlichen Schriftumsnachweisen; kritisch insbesondere *K. Vogel* aaO (FN 14).

Die Abgrenzung zwischen sinnvollen und nicht sinnvollen Auslandsinvestitionen ist naturgemäß problematisch. Die Regelung ist deshalb von dem Bestreben gekennzeichnet, möglichst nur solche Verluste zu erfassen, bei denen Fehlentwicklungen bereits in Erscheinung getreten waren. Im Blickfeld standen dabei vor allem der Erwerb von ausländischen Ferienimmobilien im Bauherrenmodell, die Beteiligung an ausländischen Touristikvorhaben und der Erwerb von ausländischen Plantagen und Tierfarmen. Der Gesetzgeber hat sich zur Abgrenzung einer groben Typisierung bedient, wobei zum Teil „Gute“ wie „Böse“ getroffen werden, etwa bei ausländischer Land- und Forstwirtschaft oder bei ausländischem Immobilienbesitz. Andererseits sind einzelne Bereiche, deren Einbeziehung nahegelegen hätte, wie zB Verluste aus der Vermietung einzelner beweglicher Sachen im Rahmen eines Gewerbebetriebs, ausgespart worden. Problematisch ist auch die Abgrenzung der Tätigkeitsmerkmale, die erfüllt sein müssen, damit eine ausländische gewerbliche Betriebsstätte als sinnvolle Investition anerkannt wird (vgl. § 2 a Abs. 2 EStG). Der Gesetzgeber hätte zur Abgrenzung sinnvoller und wenig sinnvoller Investitionen auch den Weg neuer Bescheinigungsverfahren im Einzelfall gehen können. Er hat aber gerade den Weg einer groben Typisierung gewählt, um derartige Bescheinigungsverfahren im Einzelfall zu vermeiden. Ob dieser Weg letztlich verfassungsrechtlichen Maßstäben standhält, wird die Zukunft zeigen.

3. Auswirkungen der Vorschrift auf andere Regelungen

Ob und wie § 2 a EStG auf die Vorschriften über die Berücksichtigung ausländischer Steuern (§ 34 c EStG) und den Progressionsvorbehalt (§ 32 b EStG) ausstrahlt, ist zum Teil heftig umstritten¹⁸. Was zunächst die Folgewirkungen für § 34 c EStG betrifft, so dürfte Einigkeit darüber bestehen, daß der Höchstbetrag der Anrechnung nach § 34 c EStG sich durch § 2 a EStG verändert. Werden Verluste im Sinne des § 2 a EStG in einem Veranlagungszeitraum nicht berücksichtigt, so ist der Höchstbetrag der Anrechnung entsprechend höher. Werden diese Verluste in einem Folgejahr abgezogen, so ist der Höchstbetrag der Anrechnung in dem Folgejahr entsprechend niedriger. Daraus folgt, daß einmal ein höherer Betrag ausländischer Steuern eines bestimmten Staates auf Einkünfte aus diesem Staat und einmal ein niedrigerer Betrag ausländischer Steuern dieses Staates auf

¹⁸ Vgl. einerseits insbesondere *Herrmann/Heuer/Raupach*, § 2 a EStG Anm. 17; *Krabbe*, FR 83, 83 und *RIW* 1983, 42; *Manke aaO* (FN 17); *Baranowski*, DB 1983, 2484; *Beckermann/Jarosch*, FR 1984, 108; *K. Vogel, DBA, Kommentar*, Artikel 23 Rz. 206; andererseits insbesondere *Eggesiecker/Eisenach/Schürner*, FR 1982, 484; *Pflugfelder*, FR 1983, 319; *Plückebaum*, DStZ 1983, 387.

Einkünfte aus diesem Staat angerechnet werden kann¹⁹. Davon zu unterscheiden ist die Frage, ob eine ausländische Steuer gerade von den Einkünften, die nach deutschem Steuerrecht zu einem Verlust im Sinne des § 2 a EStG geführt haben, in irgendeiner Weise berücksichtigt, das heißt nach § 34 c Abs. 1 EStG angerechnet oder nach § 34 c Abs. 2 EStG von der Bemessungsgrundlage der deutschen Steuer abgezogen werden kann.

Beispiel:

Einem Steuerinländer gehört ein Ferienhaus im Staat X. Wegen einer hohen Zinsbelastung nach deutschem Steuerrecht kommt es zu Verlusten. Da Staat X keine Gebäudeabschreibung gewährt und nur einen proportionalen Schuldzinsenabzug zuläßt, sind die Einkünfte in X positiv, so daß dort eine Steuer anfällt. Der Steuerinländer bezieht im übrigen aus X erhebliche positive Einkünfte, so daß allein aufgrund dieser Einkünfte Anrechnungsvolumen im Sinne des § 34 c EStG vorhanden ist.

In diesem Fall wird man in den Grenzen des Höchstbetrags die Anrechnung auch der ausländischen Steuer auf die Grundstückseinkünfte bejahen müssen. Anders als in Fällen, in denen ausländische Steuern auf Einkünfte erhoben werden, die nach deutschem Steuerrecht nicht steuerbar oder steuerfrei sind, zB auf private Veräußerungsgewinne außerhalb der Spekulationsfrist, wird man hier die negativen Einkünfte nicht als nicht existent behandeln dürfen, da grundsätzlich Steuerpflicht besteht und auch die Verluste grundsätzlich, wenn auch nur in den Grenzen des § 2 a EStG, bei der deutschen Besteuerung berücksichtigt werden²⁰. Die Konsequenz ist, daß wahlweise auch der Abzug der Steuer von der Bemessungsgrundlage zu gewähren ist, zB, wenn neben den genannten Verlusten aus dem Staat X keine positiven Einkünfte aus diesem Staat erzielt werden und damit keine deutsche Steuer auf Einkünfte aus diesem Staat entfällt²¹. Das genannte Beispiel entspricht im übrigen durchaus der Realität; denn in der Schweiz gibt es zB keine Grundstücks-AfA auf private Gebäude, und dort wird auch nur ein proportionaler Schuldzinsenabzug zugelassen.

Nach der Regierungsbegründung²² sind Verluste im Sinne des § 2 a EStG auch nicht im Rahmen des negativen Progressionsvorbehalts zu berücksichtigen. § 32 b EStG bestimmt, daß ausländische Einkünfte – und dies gilt auch für negative –, die nach einem Abkommen zur Vermeidung der Doppelbesteuerung steuerfrei sind, zur Berechnung des Tarifs für die übrigen Einkünfte anzusetzen sind. Dies gilt nach Auffassung der Bundes-

19 Vgl. im einzelnen *Beckermann/Jarosch*, FR 1984, 108.

20 *Beckermann/Jarosch*, FR 1984, 108; a. A. noch *Krabbe*, FR 1983, 83.

21 *Beckermann/Jarosch* aaO (FN 19).

22 BT-Drucksache 9/2074 S. 62.

regierung jedoch nur für solche Einkünfte (Verluste), für deren Nichtberücksichtigung das Abkommen ursächlich ist und die nicht bereits nach nationalem deutschem Recht von der Berücksichtigung ausgeschlossen sind. Die Einwendungen, die gegen diese Auslegung erhoben worden sind, schlagen meines Erachtens nicht durch²³. Die Auslegung entspricht dem Zweck des § 32 b EStG, den Steuerpflichtigen so zu stellen, wie er stünde, wenn kein Doppelbesteuerungsabkommen anzuwenden wäre und entspricht im übrigen auch der Rechtslage bei positiven Einkünften, die nach einem Doppelbesteuerungsabkommen unter Progressionsvorbehalt von der deutschen Besteuerung freigestellt werden, aber nach deutschem Steuerrecht gar nicht steuerbar sind, zB Gewinne aus der Veräußerung eines privaten ausländischen Grundstücks außerhalb der Spekulationsfrist²⁴. Niemand würde auf den Gedanken kommen, bei diesen nicht steuerbaren Einkünften den positiven Progressionsvorbehalt anzuwenden.

4. Vereinbarkeit der Vorschrift mit den Doppelbesteuerungsabkommen

§ 32 b EStG ist eine Vorschrift des nationalen Rechts und kann in seiner Tragweite ohne weiteres durch eine andere Vorschrift des nationalen Rechts verändert werden. Dies gilt jedoch nicht für die Bestimmungen der Doppelbesteuerungsabkommen, die als Spezialregelungen dem nationalen Recht vorgehen (§ 2 AO). Es liegt daher nahe, sich zur Anwendung des negativen Progressionsvorbehalts bei Verlusten im Sinne des § 2 a EStG unmittelbar auf den Progressionsvorbehalt der Abkommen zu berufen, der anerkanntermaßen unmittelbare Rechtswirkung entfaltet und nicht erst der Umsetzung durch eine nationale Vorschrift wie § 32 b EStG bedarf²⁵. Selbst wenn man sich unmittelbar auf den Progressionsvorbehalt des Abkommens beruft, kommt man jedoch zu keinem anderen Ergebnis. Denn auch die Auslegung des Progressionsvorbehalts der Abkommen ergibt, daß dieser sich auf die Fälle beschränkt, in denen erst aufgrund des Abkommens und nicht bereits aufgrund nationalen Steuerrechts positive oder negative Einkünfte außer Betracht bleiben. Auslegung des § 32 b EStG und des Progressionsvorbehalts der Abkommen stimmen somit überein²⁶.

Eine ganz andere Frage ist, ob die Verlustausgleichsbeschränkungen des

23 Vgl. die Hinweise in FN 18.

24 Vgl. insbesondere *Krabbe*, FR 1983, 83, und *Baranowski*, DB 1983, 2484.

25 BFH, Urteil v. 9. 11. 1966 I 29/65, BStBl. III 1967, 88; BFH, Urteil v. 12. 3. 1980 I R 186/76, BStBl. II 1980, 531; vgl. auch BVerfG v. 10. 3. 1971 2 BvL 3/63, BStBl. II 1973, 431.

26 Vgl. die Hinweise in FN 18.

§ 2 a EStG als solche mit den Doppelbesteuerungsabkommen vereinbar sind. Diese Frage stellt sich für den Anwendungsbereich der Freistellungsmethode in gleicher Weise wie für den Anwendungsbereich der Anrechnungsmethode. Solange § 2 AO gilt, sind Änderungen des nationalen Rechts ohne weiteres nur insoweit möglich, als sie nicht in den Regelungsbereich eines Abkommens eingreifen. Letzteres tut § 2 a EStG nicht; denn die DBA lassen dem nationalen Gesetzgeber hinsichtlich des Verlustausgleichs freie Hand. Im Anwendungsbereich der Freistellungsmethode ist dies offenkundig. Der OECD-Kommentar zu Art. 23 A des OECD-Musterabkommens verweist insoweit auf das innerstaatliche Recht der Vertragsstaaten oder auf ausdrückliche Abkommensregelungen über den Verlustausgleich²⁷. Aber auch im Bereich der Anrechnungsmethode gilt nichts anderes²⁸. Zwar wirken sich Verlustausgleichsbeschränkungen auch auf den Höchstbetrag der Anrechnung nach dem Abkommen aus. Der Zweck der Anrechnungsmethode erschöpft sich jedoch auf die Vermeidung der Doppelbesteuerung; die Anrechnung wird auch nach den Abkommen stets auf den Betrag der Steuer des Wohnsitzstaates beschränkt, der auf die Einkünfte aus dem anderen Staat entfällt. Ob und aus welchem Grunde eine Steuer des Wohnsitzstaats auf diese Einkünfte entfällt oder nicht entfällt, steht außerhalb der Abkommensregelungen.

IV. Zusammenfassung und Ausblick

Während die Auswirkungen des § 2 a EStG auf andere Regelungsbereiche meines Erachtens eindeutig sind und die Vorschrift auch mit den Doppelbesteuerungsabkommen vereinbar ist, bleibt sie hinsichtlich der Abgrenzung zwischen förderungswürdigen und nicht förderungswürdigen Auslandsinvestitionen allerdings problematisch. Sie wird sicherlich zu gegebener Zeit vom Gesetzgeber überprüft werden müssen. Anlaß einer solchen Überprüfung könnte eine grundsätzliche Neuregelung der Behandlung von Auslandsverlusten, die durch ein DBA von der deutschen Besteuerung freigestellt werden, sein. Diese grundsätzliche Neuregelung könnte wie erwähnt im EStG selbst getroffen werden und so aussehen, daß grundsätzlich alle Auslandsverluste, die nach einem DBA freigestellt werden, mit der Maßgabe einer Nachversteuerung bei späteren positiven Einkünften aus-

²⁷ Siehe FN 4.

²⁸ *Krabbe*, RIW 1983, 42; vgl. auch OECD-Kommentar zu Art. 23 B Ziff. 65; a. A. ausdrücklich für den Bereich der Anrechnungsmethode *K. Vogel*, DBA, Kommentar, Artikel 23 Rz. 165; *Haas*, Gedanken zur Beschränkung des Verlustausgleichs bei Doppelbesteuerungsabkommen, BB 1984, 907.

geglichen werden. Daneben wäre für eine Vorschrift wie § 2 a EStG Raum, durch die einzelne genau abgegrenzte Auslandsverluste von der Verlustberücksichtigung ausgeschlossen werden. Diese gälte für den Fall, daß kein DBA bestünde, aber auch bei Bestehen eines DBA, gleichgültig, ob die Freistellungs- oder die Anrechnungsmethode anzuwenden wäre. Besser wäre allerdings eine Verlustausgleichsbeschränkung, die für Inlands- und Auslandsverluste gleichermaßen gälte.

Beweislast und Vermutungsregeln bei internationalen Verrechnungspreisen

Ministerialrat a. D. *Wolfgang Ritter*, Ludwigshafen/Rhein

Inhaltsübersicht

- | | |
|--|--|
| <ul style="list-style-type: none">I. Anlaß für das ThemaII. Grundregeln zur Beweislast im Besteuerungsverfahren<ul style="list-style-type: none">1. Untersuchungsgrundsatz2. Erwiesener Sachverhalt3. Beweislast<ul style="list-style-type: none">a) Grundsatzb) Betriebsausgaben, Gewinnberichtigung und Rechtsmißbrauchc) Gewonnene Überzeugungd) Würdigung der Rechtsprechunge) Folgerungen für VerrechnungspreiseIII. Abwandlungen der Grundregeln zur Beweislast<ul style="list-style-type: none">1. Besondere Nachweispflichten<ul style="list-style-type: none">a) Allgemeinb) Beherrschender Gesellschafter2. Mitwirkungspflichten<ul style="list-style-type: none">a) Allgemein | <ul style="list-style-type: none">b) Erhöhte Mitwirkungspflichtc) Verwaltungsgrundsätzed) Prüfungsanlaß und Vorgehensweise3. Beweisvermutungen bei Erfüllung der Mitwirkungspflicht<ul style="list-style-type: none">a) Beweis des ersten Anscheins<ul style="list-style-type: none">aa) Gegenstand der Steuerprüfungbb) Organisation der Unternehmensgruppecc) Methoden der Abrechnungdd) Niedrigsteuerländeree) Handelsbräuche und Erfahrungsgrundsätzeb) Außergewöhnlicher Sachverhalt4. Beweisvermutungen bei Nichterfüllung der Mitwirkungspflicht<ul style="list-style-type: none">a) Organisation der Unternehmensgruppeb) Zollwert |
|--|--|
- IV. Fazit

I. Anlaß für das Thema

Mit ihren „Grundsätzen für die Prüfung der Einkunftsabgrenzung bei internationalen verbundenen Unternehmen (Verwaltungsgrundsätze)“¹ hat die deutsche Finanzverwaltung im vergangenen Jahr eine neue Phase in der dornenreichen steuerlichen Prüfung internationaler Verrechnungspreise eingeläutet. Diese gegen den entschiedenen Widerspruch der deutschen

¹ BStBl. 1983 I, 218 ff.

Wirtschaft herausgegebene Prüferanleitung ist international gesehen ein deutscher Alleingang. Sie gibt viele der mit dem OECD-Bericht von 1979 über „Verrechnungspreise und Multinationale Unternehmen“² mühsam gefundenen internationalen Gemeinsamkeiten unter den Finanzverwaltungen auf und vermehrt damit die Gefahren internationaler Doppelbesteuerung³.

Die kritische Auseinandersetzung mit der Thematik internationaler Verrechnungspreise hat durch die Verwaltungsgrundsätze reichlich neue Nahrung erhalten. Dabei lag jedoch bislang das Schwergewicht auf der Durchdringung des materiellen Rechts. Mir ist nun heute mit der Frage nach dem Beweisrecht bei internationalen Verrechnungspreisen ein Thema aus dem Mischbereich des materiellen und formellen Rechts gestellt, das für die Verwirklichung der materiellen Gerechtigkeit im Einzelfall von großer praktischer Bedeutung ist.

In den Verwaltungsgrundsätzen sucht man das Wort „Beweislast“ vergebens. In der letzten mir bekannten Ergänzungslieferung zum verwaltungsinternen Handbuch „Erfahrungen bei Prüfung von Auslandsbeziehungen“ findet sich zum Unterabschnitt „Objektive Beweislastregelungen bzw. Feststellungslasten im AStG“ nur der Hinweis auf eine in Bearbeitung befindliche Neufassung, von den allgemeinen Beweisregeln des Abgabenrechtes ist erst gar nicht die Rede. Um so behender bieten die Verwaltungsgrundsätze Vermutungen an, die Gewinnerhöhungen rechtfertigen sollen, und um so großzügiger verfahren sie bei der Auferlegung vielfältiger Form-, Nachweis- und Mitwirkungsanforderungen, bei deren Nichterfüllung dem Steuerpflichtigen sogleich die von der steuerlichen Betriebsprüfung sehr geschätzte Schätzung droht.

Es gibt also – leider – guten Grund, der Frage nach der Beweislast und den Vermutungsregeln im Wirkungsfeld der internationalen Verrechnungspreise vertieft nachzugehen.

2 Deutsche Fassung, Köln 1981.

3 Zur Kritik mit weiteren Nachweisen *Ritter*, Steuerliche Prüfung internationaler Verrechnungspreise, BB 1983, 1677 ff.; BDI, Steuerliche Prüfung internationaler Verrechnungspreise – Stellungnahme zu den Verwaltungsgrundsätzen, BDI-Drucksache Nr. 159, Köln 1983; *Becker* in: Flick/Wassermeyer/Becker, § 1 AStG, Erläuternde Stellungnahme zu den Verwaltungsgrundsätzen, 1983, 12/1 ff.

II. Grundregeln zur Beweislast im Besteuerungsverfahren

1. Untersuchungsgrundsatz

Für das Besteuerungsverfahren gilt gemäß § 88 AO der Untersuchungsgrundsatz:

Die Finanzbehörde ermittelt den Sachverhalt von Amts wegen. Sie hat dabei alle für den Einzelfall bedeutsamen, auch die für die Beteiligten günstigen Umstände zu berücksichtigen.

Es geht dabei um die Feststellung des wahren Sachverhaltes, soweit er für die Besteuerung erheblich ist. Der Auftrag der Finanzbehörde, für eine gesetzmäßige und gleichmäßige Besteuerung zu sorgen, verpflichtet sie zu einer vollständigen und zutreffenden Sachaufklärung durch dazu geeignete Ermittlungen.

Diese Pflicht der Behörde wird durch Mitwirkungspflichten der steuerlich Beteiligten ergänzt, aber nicht eingeschränkt. Das gilt auch für die erhöhte Mitwirkungspflicht der Beteiligten bei Vorgängen, die sich auf das Ausland beziehen. Zwar müssen die Beteiligten diesen Sachverhalt auch ihrerseits aufklären und die erforderlichen Beweismittel beschaffen, § 90 Abs. 2 Satz 1 AO, doch entbindet dies die Finanzbehörde nicht von ihrer eigenen Ermittlungspflicht.

Aufklärungsbedürftig sind nur Tatsachen. Dazu gehören jedoch auch Erfahrungssätze, wie etwa allgemeine Lebenserfahrungen oder Regeln besonderer Fach- oder Sachkunde, Verkehrsauffassungen oder bestimmte Handelsbräuche. Wie die steuererheblichen Tatsachen müssen auch Erfahrungssätze festgestellt werden, ihr bloßes Behaupten genügt nicht⁴. Das ist bei der steuerlichen Prüfung internationaler Verrechnungspreise bedeutsam, weil die Finanzverwaltung hier häufig angebliche Handelsbräuche oder Branchenüblichkeiten ins Feld führt, um eine andere Abrechnung zu verlangen. Auch die Rechtsfigur des ordentlichen und gewissenhaften Geschäftsleiters muß oft für derartige Ableitungen herhalten, ohne daß dies auf gesicherte Feststellungen gestützt werden kann.

2. Erwiesener Sachverhalt

Angesichts des Grundsatzes der Tatbestandsmäßigkeit der Besteuerung muß ein zur Besteuerung führender Sachverhalt erwiesen sein. Nach heute

⁴ *Tipke/Kruse*, AO, 11. Aufl. § 88 Tz. 5 mit weiteren Nachweisen; *Reichel*, Beweiswürdigung und Beweislast bei der Schätzung, StB 1981, 165 ff., 171; Hess. FG v. 6. 11. 1980, EFG 1981, 118.

herrschender Auffassung ist er das nur, wenn er mit an Sicherheit grenzender Wahrscheinlichkeit festgestellt ist⁵. Eine annähernde Wahrheit oder der Sachverhalt der größten Wahrscheinlichkeit genügen nicht. Eine Besteuerung auf Verdacht gibt es nicht.

Allerdings gibt es eine Reduzierung dieses Beweismaßes in bestimmten Ausnahmesituationen. Dazu gehören vor allem die Nichterfüllung von Mitwirkungspflichten durch die steuerlich Beteiligten, der Beweis des ersten Anscheins und seine Erschütterung oder bestimmte Vermutungen und ihre Widerlegung. Darauf werde ich noch zurückkommen.

3. Beweislast

Ist eine für die Besteuerung erhebliche Tatsache nicht erwiesen, so bleibt zu klären, zu wessen Lasten das geht. Das führt zu der Frage nach der objektiven Beweislast (Feststellungslast).

a) Grundsatz

Nach der heute allgemein auch für das Besteuerungsverfahren anerkannten, dem Zivilprozeßrecht entlehnten „Normbegünstigungsformel“ (Normentheorie) trägt diese Beweislast

- der Steuergläubiger für diejenigen Tatsachen, die den Steueranspruch begründen,
- der Steuerpflichtige für diejenigen Tatsachen, die eine Steuerbefreiung oder Steuerermäßigung begründen oder den Steueranspruch aufheben oder einschränken.

Diese von ihm erstmals in seinem Urteil vom 5. 11. 1970 so formulierte Regel⁶ hat der Bundesfinanzhof seither in zahlreichen Urteilen bestätigt⁷. Der Grundsatz klingt einleuchtend, seine Anwendung aber hat es in sich und ist für manche Überraschung gut.

5 *Tipke/Kruse* aaO § 88 Tz. 10; sehr nachdrücklich auch *Weber-Grellet*, In dubio pro quo?, *StuW* 1981, 48 ff., 52.

6 V R 71/67, BStBl. 1971 II, 220 ff., 224; ähnliche Ansätze schon bei BFH, Urteil v. 2. 3. 66 II 113/6, BStBl. 1966 III, 509 ff., 511 (die objektive Beweislast für Mißbrauch trägt das FA); Urteil v. 7. 5. 68 II 208/61, BStBl. 1968 II, 612 ff., 613 (die Feststellungslast für steuerbegründende Umstände trifft grundsätzlich die Finanzbehörde); Urteil v. 20. 5. 1969 II 25/61 BStBl. 1969 II, 550 ff.

7 BFH, Urteile v. 24. 6. 1976 IV R 101/75, BStBl. 1976 II, 562 ff., 563/564; v. 19. 10. 1978 V R 39/75, BStBl. 1979 II, 345 ff.; v. 4. 3. 1982 V R 107/79, BStBl. 1982 II, 309 ff., 312; v. 7. 7. 1983 VII R 43/80, BStBl. 1983 II, 760 ff., 761/762; v. 16. 3. 84 VII R 174/80, FR 1984, 345 ff.; v. 11. 4. 84 I R 175/79, DB 1984, 1506 ff.

Schon in seinem wegweisenden Urteil vom 5. 11. 1970 machte der Bundesfinanzhof einschränkend darauf aufmerksam, daß die Frage, wen nach dieser Grundregel die objektive Beweislast treffe, sich nur von Fall zu Fall unter Würdigung der einschlägigen Rechtsnormen und ihrer Zweckbestimmung beantworten lasse⁸.

b) Betriebsausgaben, Gewinnberichtigung und Rechtsmißbrauch

Auf dieser Grundlage hat sich nun bei den Steuern vom Einkommen eine Rechtsprechung entwickelt, die die Beweislast für eine Erhöhung von Einnahmen dem Finanzamt, für Höhe und betriebliche Veranlassung von Betriebsausgaben oder Werbungskosten jedoch dem Steuerpflichtigen auferlegt⁹.

Diese Unterscheidung halte ich in ihrer vom Bundesfinanzhof bis in die jüngste Zeit hinein formulierten Abstraktion für recht merkwürdig¹⁰. Ob das Finanzamt höhere Einnahmen oder niedrigere Ausgaben annimmt, ändert doch nichts daran, daß es in beiden Fällen von Umständen ausgeht, die zu einem höheren Steueranspruch führen, also steuerbegründener Art sind. Den Sachverhalt „Einkommen“ in die Sachverhalte „Einnahmen“ und „Ausgaben“ mit unterschiedlicher Beweislastfolge zu zerlegen, will mir recht artifiziell erscheinen.

Eine solche Unterscheidung müßte beispielsweise bei verdeckten Gewinnausschüttungen dazu führen, daß die Beweislast mal beim Finanzamt, mal bei den steuerlich Beteiligten läge, je nachdem, ob die verdeckte Gewinnausschüttung in zu niedrigen Einnahmen oder in zu hohen Ausgaben liegen soll. Danach hat jedoch die Rechtsprechung bei verdeckten Gewinnausschüttungen nie unterschieden. Sie geht vielmehr immer davon aus, daß die objektive Beweislast für eine verdeckte Gewinnausschüttung beim Finanzamt liegt¹¹. Nur gilt hier die Besonderheit, daß beim beherrschenden Gesellschafter – zumeist handelt es sich um einen Gesellschafter-Geschäftsführer, also einen Fall der Personenidentität der Handelnden – eine Unaufklärbarkeit zu Lasten der Gesellschaft und ihres Gesellschafters ge-

8 BFH aaO S. 224.

9 So BFH, Urteile v. 24. 6. 76 aaO; v. 20. 1. 78 VI R 193/74, BStBl. 1978 II, 338 ff.; v. 9. 11. 78 VI R 195/77, BStBl. 1979 II, 149 ff.; v. 6. 3. 1980 VI R 67/77, BStBl. 1980 II, 289 ff.; v. 17. 7. 1980 IV R 140/77, BStBl. 1981 II, 14 ff., 15; v. 16. 3. 84 aaO S. 346.

10 Zweifelnd auch *Weber-Grellet* aaO S. 48 ff., 51, 53 ff.

11 BFH, Urteile v. 16. 3. 1967 I 261/63, BStBl. 1967 II, 626 ff., 627; v. 20. 3. 74 I R 197/72, BStBl. 1974 II, 430 ff., 431; v. 16. 2. 77 I R 94/75, BStBl. 1977 II, 568 ff., 569.

hen soll, wenn sie es unterlassen haben, für eindeutige und nachprüfbare Verhältnisse zu sorgen¹². Im voraus klare und eindeutige Vereinbarungen fordert die Rechtsprechung auch für den eine Gewinnausschüttung ausschließenden Vorteilsausgleich, wenn eine beherrschende Beziehung vorliegt¹³.

Für die Annahme eines Rechtsmißbrauchs trägt nach ständiger Rechtsprechung ebenfalls das Finanzamt die objektive Beweislast, und zwar auch für die subjektiven Normvoraussetzungen, ohne daß dabei nach Einnahmen oder Ausgaben unterschieden würde¹⁴. Jedoch soll diese Beweislast nicht ausschließen, zu Lasten des Steuerpflichtigen zu berücksichtigen, daß dieser einen ungewöhnlichen Sachverhalt behauptet und es dazu an eindeutigen und klaren Vereinbarungen zwischen den Beteiligten fehlt¹⁵.

Tritt man in eine etwas genauere Prüfung der Sachverhalte ein, bei denen der Bundesfinanzhof über eine Anerkennung von Betriebsausgaben oder Werbungskosten zu entscheiden hatte, so weisen sie sämtlich Besonderheiten auf, die das Ergebnis der Entscheidungen rechtfertigen mögen, den angeblichen Grundsatz, daß die Beweislast für Betriebsausgaben stets beim Steuerpflichtigen liege, jedoch nicht bestätigen. Zumeist fehlte es nämlich an den vorgeschriebenen Buchführungsunterlagen, Aufzeichnungen oder Belegen¹⁶. In anderen Fällen sprachen die Umstände gegen die Angaben des Steuerpflichtigen¹⁷ oder es wurde ein außergewöhnlicher Sachverhalt behauptet¹⁸.

12 BFH in ständiger Rspr., neuerlich jedoch deutlich einschränkend BFH, Urteil v. 21. 7. 82 I R 56/78 BStBl. 1982 II, 761 ff., 763 mit weiteren Nachweisen.

13 BFH, Urteil v. 16. 2. 77 I R 94/75, BStBl. 1977 II, 568 ff.; einschränkend läßt jedoch BFH v. 8. 6. 77 I R 95/75, BStBl. 1977 II, 704 ff., 705 statt eines gegenseitigen Vertrages auch rechtliche Verknüpfungen anderer Art genügen.

14 Beschluß des BVerfG v. 10. 6. 63 BvR 345/61, BVerfGE 16, 204; BFH, Urteile v. 26. 2. 75 II R 33/67; BStBl. 1975 II, 553 ff., 554; v. 9. 5. 79 I R 126/77, BStBl. 1979 II, 586 ff., 587.

15 BFH, Urteil v. 9. 5. 79 aaO; ähnlich schon in anderem Zusammenhang BFH, Urteil v. 12. 6. 75 IV R 10/72, BStBl. 1975 II, 853 ff., 855; vgl. auch BFH, Urteile v. 12. 12. 79 VI R 118/76, BStBl. 1980 II, 257 ff., 258; v. 7. 7. 83 VII R 43/80, BStBl. 1983 II, 760 ff., 761/762.

16 BFH, Urteile v. 24. 6. 76 aaO; v. 6. 3. 80 aaO; v. 17. 7. 80 aaO; v. 16. 3. 84 aaO.

17 BFH, Urteil v. 9. 11. 78 aaO.

18 BFH, Urteil v. 18. 11. 80 aaO.

c) Gewonnene Überzeugung

Nach den Urteilen des Bundesfinanzhofs vom 5. 5. 1980¹⁹ und 7. 7. 1983²⁰ kommt es jedoch auf die Beweislastverteilung nur an, wenn sich das Finanzgericht (das Finanzamt) aufgrund der aus dem Gesamtergebnis des Verfahrens gewonnenen Erkenntnisse trotz versuchter Sachaufklärung keine Überzeugung von dem Geschehensablauf bilden könne. Damit ist der Grundsatz der freien Beweiswürdigung und folglich Selbstverständliches gemeint. Erinnert sei auch an die Möglichkeit eines im Besteuerungsverfahren ebenfalls zulässigen Indizienbeweises. Nicht aber darf dieser Hinweis von Finanzbehörden dahin mißdeutet werden, daß sie aus bloßen Vermutungen oder Annahmen einen Sachverhalt ableiten dürften, der zu einer erhöhten Besteuerung führt.

d) Würdigung der Rechtsprechung

In seiner verdienstvollen Analyse der Rechtsprechung des Bundesfinanzhofs zur Beweislast gelangt *Martens*²¹ zu dem Ergebnis, daß diese eher verwirrend sei. Letztlich orientiere sich der Bundesfinanzhof weniger an der von ihm immer wieder herangezogenen „Normentheorie“ als an den Möglichkeiten für die Beweisbeschaffung. Die Beweislast entpuppe sich so als ein Hilfsmittel, das auf die Aktivierung der Mitwirkung des Bürgers bei der Sachaufklärung abziele. Die entscheidende Abwendung von der „reinen Beweislastlehre“ zeige sich in der Tendenz, mit Hilfe der Beweislast differenzierte Mitwirkungspflichten zu entwickeln und je nach Erfüllung oder Nichterfüllung zu einer Reduzierung des Beweismaßes zu gelangen, wenn andernfalls das Ergebnis unbefriedigend wäre²².

Dies bestätigt eine Reihe von Urteilen, in denen nach der Grundregel eigentlich eine Entscheidung zugunsten der Steuerpflichtigen erwartet werden konnte, das Urteil aber aus anderen Gründen gegen sie ausfiel. So werden in den Urteilen vom 12. 6. 1975²³ und vom 7. 7. 1983²⁴ außergewöhnliche Sachverhalte in der Aufklärungs- bzw. Verantwortungssphäre des Steuerpflichtigen angenommen, bei deren Nichtbeweisbarkeit vom typischen Geschehensablauf auszugehen sei. In einem anderen Fall hat jedoch der Bundesfinanzhof zugunsten des beweispflichtigen Steuerpflichti-

19 II R 148/76, BStBl. 1980 II, 402.

20 VII R 43/80, BStBl. 1983 II, 760 ff., 762.

21 Die eigenartige Beweislast im Steuerrecht, *StuW* 1981, 322 ff.; s. auch *Weber-Grellet* aaO.

22 AaO S. 331/332.

23 IV R 10/72, BStBl. 1975 II, 853 ff., 855/856.

24 AaO S. 761.

gen aus dem objektiven Gesamtbild der Verhältnisse sichere Vermutungen abgeleitet, die das Finanzamt versäumt hatte zu widerlegen²⁵. Insgesamt kann man dem Bundesfinanzhof wohl ein erhebliches Bemühen um eine Verwirklichung der Einzelfallgerechtigkeit bescheinigen, eine eindeutige beweisrechtliche Linie in der Begründung seiner Entscheidungen, die verlässliche Prozeßprognosen erlaubt, läßt sich aber kaum ablesen.

Demgegenüber befinden *Tipke/Kruse*, daß der Bundesfinanzhof die Normbegünstigungsklausel im wesentlichen konsequent angewendet habe²⁶. Diese Beurteilung hat wohl mehr die vom Bundesfinanzhof selbst formulierte Einschränkung im Auge, daß die Zuordnung der Beweislast nur von Fall zu Fall unter Würdigung der jeweiligen Rechtsnorm und ihrer Zweckbestimmung beantwortet werden könne. Die Problematik der richterlichen Rechtsfindung läge dann weniger in der Grundrichtung als in der Begründung für die jeweils im Einzelfall gefundenen, im Ergebnis meist wohl vertretbaren Entscheidungen.

e) Folgerungen für Verrechnungspreise

Für das Gebiet der internationalen Verrechnungspreise können wir immerhin aus der Rechtsprechung des Bundesfinanzhofs als Grundsatz ableiten, daß die Normvoraussetzungen für diese Art der Gewinnerhöhung vom Finanzamt zu beweisen sind. Für verdeckte Gewinnausschüttungen ergibt sich dies aus einer ständigen Rechtsprechung, die sich auf die Normbegünstigungstheorie beruft. Für verdeckte Einlagen oder für Gewinnberichtigungen, die auf die Auffangnorm des § 1 AStG gestützt werden, kann sachlich nichts anderes gelten. Dies bestätigt im Umkehrschluß die Rechtsprechung, derzufolge die objektive Beweislast die steuerpflichtige Gesellschaft trifft, wenn sie mit der Geltendmachung verdeckter Einlagen eine Minderung ihrer Körperschaftsteuerschuld erstrebt²⁷. Schließlich trägt auch für die Annahme eines Rechtsmißbrauchs die Finanzbehörde die objektive Beweislast.

Angesichts dieser eindeutigen Rechtslage muß es verwundern, wenn die Verwaltungsgrundsätze ersichtlich darauf abzielen, dem Unternehmen die Beweislast für die Angemessenheit seiner Verrechnungspreise aufzuhalsen. So stellt sich für *Menck* – wenn auch unter der Überschrift „Mitwirkungspflichten“ – aus dem Blickwinkel des Beraters die Frage, „wie bei der Prü-

25 II R 39/78, BStBl. 1979 II, 482 ff., 487/488.

26 AaO § 96 FGO Tz. 17.

27 BFH, Urteile v. 24. 6. 1976 IV R 101/75, BStBl. 1976 II, 562; v. 11. 4. 84 I R 175/79, DB 1984, 1506.

fung post festum vom Unternehmen der Nachweis geführt werden kann, daß es seine Verrechnungspreise mit der erforderlichen Sorgfalt marktkonform eingestellt hat²⁸. Daß diese Fragestellung nicht der Rechtslage entspricht, sollte jetzt deutlich geworden sein.

III. Abwandlungen der Grundregeln zur Beweislast

1. Besondere Nachweispflichten

Trifft somit die objektive Beweislast für das Vorliegen der Berichtigungs- voraussetzungen von internationalen Verrechnungspreisen grundsätzlich das Finanzamt, so verbirgt sich die eigentliche Problematik in den denkbaren Ausnahmen von dieser Regel und in ihren Einschränkungen.

a) Allgemein

Eine solche Ausnahme kann sich aus besonderen Nachweispflichten ergeben, wie sie die Verwaltungsgrundsätze in großer Vielfalt ins Feld führen. Es liegt jedoch nicht in der Befugnis der Verwaltung, dem Steuerpflichtigen Nachweispflichten aufzuerlegen. Dies wäre vielmehr Sache des Gesetzes. Die Verwaltung könnte derartige Pflichten nur aus der Mitwirkungspflicht ableiten. Besondere Nachweispflichten für die Rechtfertigung oder Dokumentation internationaler Verrechnungspreise aber enthalten die Gesetze nicht, wenn man einmal von hier nicht weiter interessierenden Regelungen des Außensteuergesetzes absieht.

Fehlt es mithin an spezifischen gesetzlichen Nachweisregeln, so kann auch die sich mit solchen Sonderregeln verbindende Rechtsfolge einer Umkehr der Beweislast bei Nichterfüllung der Nachweispflicht im Bereich der Verrechnungspreise grundsätzlich nicht eintreten.

b) Beherrschender Gesellschafter

Nun verlangt jedoch die Rechtsprechung für die steuerliche Anerkennung von Geschäften zwischen einer Kapitalgesellschaft und ihrem beherrschenden Gesellschafter (-Geschäftsführer) im voraus getroffene und eindeutige Vereinbarungen. Diese Rechtsprechung ist zu Recht auf dezidierte Kritik gestoßen, auf die ich aber hier nicht näher eingehen kann. Wichtig ist mir vielmehr die Feststellung, daß der Bundesfinanzhof inzwischen selber deutliche Abstriche gemacht hat. In seinem Urteil vom 21. 7. 1982²⁹ wider-

²⁸ Menck, Einkunftsabgrenzung bei international verbundenen Unternehmen, JbFStR 1983/84 S. 135.

²⁹ I R 56/78, BStBl. 1982 II, 761 ff., 763.

spricht er der Deutung seiner bisherigen Rechtsprechung, er habe für den Fall des Fehlens von vornherein klarer Vereinbarungen die unwiderlegbare Vermutung aufgestellt, es läge eine verdeckte Gewinnausschüttung vor. Dies stünde der Rechtsprechung gar nicht zu. Sie habe stets auch die besonderen Verhältnisse des Einzelfalles berücksichtigt. Nur für die Beurteilung der Tätigkeitsvergütung und der Tantiemen eines Gesellschafter-Geschäftsführers seien die strengen Anforderungen als Regel gerechtfertigt. Bei Pensionserhöhungen seien nachträgliche Vereinbarungen akzeptiert worden. In anderen Fällen habe der Bundesfinanzhof berücksichtigt, daß es nach dem besonderen Verhältnis des Einzelfalles unmöglich oder unzumutbar schwierig sein kann, Vereinbarungen im voraus klar festzulegen. Im Urteilsfall hat der Bundesfinanzhof dann auch anerkannt, daß Leistungsvergütungen ohne vorherige schriftliche Vereinbarung laufend nachträglich festgelegt werden konnten.

Bei der Würdigung der diesem Urteil vorausgehenden Rechtsprechung muß man sich vor Augen führen, daß zwischen den Gesellschaften einer international tätigen Unternehmensgruppe tagtäglich eine Vielzahl von Geschäften abgeschlossen werden. Das geschieht auf den unterschiedlichsten Ebenen, oft in großer Eile per Telefon oder Telex. Dazu gibt es allgemeine Handlungsvorgaben, wie etwa allgemeine Verrechnungspreis-Richtlinien oder produktspezifische Preislisten. Es ist darüber zu entscheiden, ob Deckungsbeitragsgeschäfte mitzunehmen, Preisnachlässe zu gewähren und welche spezifischen Gegebenheiten im jeweiligen Markt zu beachten sind. Neben dieser ganzen Fülle eines lebhaften konzerninternen Tagesgeschäftes mit einer Vielzahl von Produkten in vielen Märkten der Welt sind grundlegende Dispositionen für den Konzern zu treffen, wie die Regelung der Aufgabenverteilung im Sinne einer konzernspezifischen Arbeitsteilung, die Steuerung der Produktionen und Warenbewegungen, die Vergabe von Lizenzen oder der Abschluß längerfristiger Verträge.

Soweit dabei Verrechnungspreise festzulegen sind, ist das Leitbild der Rechtsprechung des Bundesfinanzhofs, die Personenidentität von herrschendem Gesellschafter und Geschäftsführer und demzufolge die Entscheidung in eigener Sache, gerade nicht gegeben. In der Unternehmensgruppe stehen sich stets mindestens zwei Gesellschaften und zwei Geschäftsführungen eigenständig gegenüber. Gewiß kann eine dieser beiden Geschäftsführungen, meist die der Muttergesellschaft, prinzipiell „gleicher“ als die andere sein. Doch beide Gesellschaften werden an ihrem eigenen Unternehmenserfolg gemessen, beide Geschäftsführungen treten nachdrücklich für die Interessen „ihres“ Unternehmens ein. Wer jemals in einer Unternehmensgruppe tätig war, wird wissen, welch heftige Formen

dies annehmen kann. Organisatorische Strukturen sorgen dafür, daß die Verantwortung für die Ergebnisse oder auch nur die Kosten in jeder Gesellschaft gemäß den ihr zugewiesenen Aufgaben bewußt gehalten und stets sichtbar bleibt. Die Gruppe sucht in ihrer Gesamtheit wie bei ihren einzelnen Mitgliedern den meßbaren Erfolg und dieser bedarf betriebswirtschaftlich zutreffender Verrechnungspreise³⁰.

Angesichts dieser Grundstrukturen tritt das Bedürfnis nach vorherigen, womöglich auch noch schriftlichen Vereinbarungen zurück. Dominant wird das Verhalten, das sich aus der tatsächlichen Geschäftsabwicklung und den allgemeinen Vorgaben ablesen läßt. Für die strengen Anforderungen der Rechtsprechung des Bundesfinanzhofs zum Gesellschafter-Geschäftsführer bleibt da kein Raum.

Dies haben auch die Verwaltungsgrundsätze anerkannt. Sie beharren zwar – zu Unrecht – grundsätzlich auf der Anwendbarkeit dieser Rechtsprechung des Bundesfinanzhofs, nehmen aber immerhin den normalen Liefer- und Leistungsverkehr davon aus (Tz. 1.4.1) und lassen es im übrigen genügen, „wenn den Aufwendungen wie zwischen Fremden begründete Rechtsansprüche zugrunde liegen“. Nach Auffassung von *Menck*³¹ wird eine klare rechtliche Ausgestaltung vor allem dort erwartet, „wo ein beherrschender Gesellschafter außerhalb des Lieferungs- und Leistungsverkehrs die Struktur der Konzernfinanzen festlegt“.

Es gibt noch einen weiteren Grund für die Nichtanwendbarkeit der vom Bundesfinanzhof formulierten Nachweisanforderungen. In den meisten Fällen solcher Unternehmensbeziehungen wird ein Abkommen zur Vermeidung der Doppelbesteuerung anzuwenden sein. Diese enthalten nahezu ausnahmslos eine dem Artikel 9 des OECD-Musterabkommens entsprechende Bestimmung. Diese beschränkt die steuerliche Berichtigung von Verrechnungspreisen auf Fälle mangelnder Angemessenheit. Für formale Beanstandungen trotz Angemessenheit des Preises läßt diese Regelung keinen Platz³².

Gleiches gilt im übrigen soweit die steuerliche Anerkennung eines Vorteilsausgleichs von formalen Voraussetzungen abhängig gemacht wird³³.

30 Vgl. *Ritter* aaO S. 1677.

31 AaO S. 134.

32 Vgl. *Ritter* aaO, S. 1683 mit weiteren Nachweisen; *Becker*, Die Sperrwirkungen von Art. 9 OECD-Musterabkommen gegenüber den innerstaatlichen Abgrenzungsregelungen, IWB, Fach 3, Deutschland, Gruppe 1, S. 851 ff., 855/856 (1983); *Brezing*, Konzernverrechnungspreise und Zollwert, in: *Raupach* (Hrsg.), Werte und Wertermittlung im Steuerrecht, 1983, S. 332.

33 *Becker* aaO (FN 32) S. 854/855.

Da es im übrigen Aufgabe der Betriebsprüfung ist, auch zugunsten des Steuerpflichtigen zu ermitteln, genügt es, daß sich im Prüfungszeitraum tatsächliche Vor- und Nachteile in den Geschäftsbeziehungen zwischen verbundenen Unternehmen gegenüberstehen³⁴.

Somit können wir als Ergebnis festhalten, daß sich auch aus der Tatsache der gesellschaftsrechtlichen Verbundenheit keine besonderen Nachweisregeln ergeben, die zu einer Umkehr der Beweislast führen könnten.

2. Mitwirkungspflichten

a) Allgemein

Gemäß § 90 AO sind die steuerlich Beteiligten zur Mitwirkung bei der Ermittlung der Sachverhalte durch die Finanzbehörden verpflichtet. Zu diesen Mitwirkungspflichten gehören die allgemeinen Buchführungs-, Aufzeichnungs- und Erklärungspflichten (§§ 140 ff. AO) der AO.

Erfüllt der Steuerpflichtige seine Mitwirkungspflichten und vermag das Finanzamt den Beweis für steuererhöhende Annahmen nicht zu erbringen, darf es die Steuer nicht erhöhen. Bleibt hingegen der Steuerpflichtige die Erfüllung seiner Mitwirkungspflichten schuldig, so kehrt sich die Beweislast nicht etwa um. Das Finanzamt hat vielmehr im Rahmen der Untersuchungsmaxime weiter zu ermitteln. Bleiben jedoch nach Erschöpfung dieser Möglichkeiten begründete Zweifel an den Angaben des Steuerpflichtigen, so reduziert sich das Beweismaß auf den nach allen bekannten Umständen wahrscheinlichen Sachverhalt oder, wie es auch gelegentlich in der Rechtsprechung heißt, auf den nach den Umständen möglichen Sachverhalt³⁵. Nicht hinreichend geklärte Besteuerungsgrundlagen sind dann gemäß § 162 AO zu schätzen, wobei die jeder Schätzung anhaftende Unsicherheit zu Lasten des Steuerpflichtigen gehen kann³⁶.

Diese Reduzierung des Beweismaßes als Sanktion für pflichtwidriges Verhalten rechtfertigt das Bundesverfassungsgericht mit der Überlegung, daß die Verwirklichung des materiellen Rechts von einer „fairen, zumutbaren Handhabung des Beweisrechts“ abhängt³⁷.

34 BDI aaO S. 33 ff.

35 BFH, Urteile v. 17. 7. 68 I 121/64, BStBl. 1968 II, 695 ff., 697; v. 21. 1. 76 I R 234/73, BStBl. 1976 II, 513 ff., 515; *Tipke/Kruse* aaO § 96 FGO Tz. 10.

36 BFH, Urteile v. 23. 10. 1958 V 5/57n, BStBl. 1959 III, 16; v. 19. 6. 1962 I 150/61, HFR 63, 60; zu Problematik und Grenzen der Schätzung, *Reichel* aaO, *Tipke/Kruse* aaO § 162 AO Tz. 1 bis 6; *Weber-Grellet* aaO S. 55 ff.

37 BVerfGE 52, 131, 144 ff., 147; *Tipke/Kruse* aaO § 96 FGO Tz. 10.

b) Erhöhte Mitwirkungspflicht

Bei Auslandssachverhalten trifft die Beteiligten gemäß § 90 Abs. 2 AO eine erhöhte Mitwirkungspflicht: „Sie haben den Sachverhalt aufzuklären und die erforderlichen Beweismittel zu beschaffen und dabei alle für sie bestehenden rechtlichen und tatsächlichen Möglichkeiten auszuschöpfen. Ein Beteiligter kann sich nicht darauf berufen, daß er Sachverhalte nicht aufklären oder Beweismittel nicht beschaffen kann, wenn er sich nach Lage des Falles bei der Gestaltung seiner Verhältnisse die Möglichkeiten dazu hätte beschaffen oder einräumen lassen können.“

Auch eine Verletzung dieser erhöhten Mitwirkungspflicht entbindet, wie der Bundesfinanzhof mit Urteil vom 7. 5. 1974 entschieden hat, das Finanzamt nicht von seiner Ermittlungspflicht³⁸. Bleiben jedoch nach Erschöpfung aller zumutbaren Aufklärungsmöglichkeiten noch Zweifel offen, so reduziert sich das Beweismaß mit den bereits beschriebenen Folgen. Es gelten mithin auch hier die allgemeinen Regeln, die bei jeder Nichterfüllung von Mitwirkungspflichten eingreifen. Erhöht ist nur der Umfang der Pflicht, nicht etwa der Sanktion für die Nichterfüllung, sieht man einmal von den Differenzierungen ab, die sich im Rahmen der freien Beweiswürdigung je nach Maß der Bemühungen des Steuerpflichtigen ergeben können³⁹.

c) Verwaltungsgrundsätze

Es liegt auf der Hand, daß sich eine Steuerprüfung in dem Maße erleichtern läßt, in dem es gelingt, dem Steuerpflichtigen Mitwirkungspflichten aufzubürden. Genau diesen Weg verfolgen die Verwaltungsgrundsätze zielstrebig, wenn sie an vielen Stellen oftmals penible Nachweispflichten festlegen⁴⁰ und schließlich den Mitwirkungspflichten einen eigenen, ausschließlich auf eine Erhöhung des Pflichtenkreises des Steuerpflichtigen gerichteten Abschnitt widmen⁴¹, der in seinen Anforderungen an den Steuerpflichtigen über das gesetzlich zulässige Maß weit hinausgeht⁴². Das

38 VIII R 25/71, auszugsweise wiedergegeben bei *Flick*, Geschäftsbeziehungen zu Niedrigsteuerländern, DB 1975, 1713; dazu *Becker*, JbFStR 1977/78, S. 134, 138 ff.

39 Vgl. BFH, Urteil v. 20. 5. 69 II 25/61, BStBl. 1969 II, 550 ff., 553; *Tipke/Kruse* aaO § 96 FGO Tz. 10.

40 ZB Tz. 2.4.3, 2.4.4, 5.2.3, 6.2.1, 6.4.2, 7.4.1, 7.4.2; zu der völligen Überforderung im Nachweisbereich von Umlageverträgen vgl. *Schelle*, Ausgewählte Zweifelsfragen zu den Verwaltungsgrundsätzen, JbFStR 1983/84, S. 154, 155.

41 Tz. 9.

42 Zur Kritik an der Behandlung der Mitwirkungspflichten vgl. *Becker*, FWB, Erläuternde Stellungnahme zu den Verwaltungsgrundsätzen, § 1 AStG, Tz. 2, 5, 66 ff., 151, 160 ff.; BDI aaO S. 14 ff., 52 ff., 58 ff.

beginnt damit, daß sie sich über die bei der Finanzbehörde liegende objektive Beweislast ebenso ungerührt ausschweigen wie über die Grenzen, die einer Pflicht zur Mitwirkung durch die steuerliche Erheblichkeit von Tatsachen sowie das Erfordernis der Geeignetheit, Erforderlichkeit, Erfüllbarkeit und Zumutbarkeit einer verlangten Mitwirkungshandlung im Rahmen der verfassungsrechtlich gebotenen Verhältnismäßigkeit gezogen sind⁴³. Auch einen Hinweis auf den Vorrang der Ausschöpfung aller inländischen Erkenntnisquellen sucht man vergebens.

Statt dessen postulieren die Verwaltungsgrundsätze Verpflichtungen der Beteiligten

- Sachverhalte im Ausland selbst zu „ermitteln“ (Tz. 9.1.1 Buchstabe a),
- sich (bereits im voraus) gegenseitige Ermittlungs- und Nachweishilfe zuzusagen (Tz. 9.1.3),
- auch für nicht verfügbare Daten aufzukommen, sofern sie einem ordentlichen Geschäftsführer eines unabhängigen Unternehmens zugänglich wären (Tz. 9.2.1 Buchstabe a),
- dafür zu sorgen, daß über Verrechnungspreissysteme, Berechnungsvorgaben und zentral gesammelte Daten die notwendigen Unterlagen zusammengestellt und leicht zu prüfen (Tz. 9.2.2 Buchstabe a) bzw. leicht und vollständig nachprüfbar (Tz. 2.4.3 Buchstabe a) sind,
- auf Anforderung an der Prüfung mitzuwirken, ob die festgesetzten Verrechnungspreise auch bei Verwendung anderer Methoden plausibel erscheinen (Tz. 9.2.2 Buchstabe b).

Auf eine nähere Darstellung der vielen Nachweisaufgaben und formalen Anforderungen muß ich aus Zeitgründen verzichten. Nur eine Regelung möchte ich aus diesem reichhaltigen Bukett mit spitzen Fingern hervorzupfen: Ein Unternehmen soll sich auf die Anwendung einer bestimmten Methode zur Ermittlung eines Verrechnungspreises nur berufen dürfen, wenn es die erforderlichen Unterlagen vorlegt (Tz. 2.4.4 Buchstabe c). Ob der Preis gleichwohl angemessen ist, darauf soll es offenbar nicht ankommen.

In dieses bedenkliche Bild einer höchst einseitigen Verwaltungsinstruktion fügt es sich allerdings nahtlos, wenn als Rechtsfolge einer unzureichenden Mitwirkung ausschließlich die Berichtigung durch Schätzung genannt wird (Tz. 9.3.17).

Diese Darlegungen sollten deutlich gemacht haben, welche Gefahren den

43 Vgl. *Hübschmann/Hepp/Spittaler*, AO, Tz. 25 bis 34 zu § 90 AO.

steuerlich Beteiligten aus einer solchen Handhabung der Mitwirkungspflichten drohen. Hier haben die Verwaltungsgrundsätze ein neues Kapitel aufgeschlagen, das dringend einer wissenschaftlichen Aufarbeitung und verlässlichen Grenzziehung bedarf⁴⁴. Natürlich muß ein Unternehmen bei der Prüfung von Auslandsbeziehungen verstärkt mitwirken und jene Beiträge leisten, die ihm möglich und zumutbar sind, und natürlich ist ein Unternehmen gut beraten, sich im Rahmen des Vernünftigen vor Schaden zu schützen und für geeignete Unterlagen zu sorgen. Aber dieser Pflichtenkreis darf nicht überdehnt werden. Darin liegt auch der Sinn der Rechtsprechung zu diesen Fragen, die der materiellen Gerechtigkeit und nicht der einseitigen Arbeiterleichterung für die Verwaltung dienen will. Die Festlegung von Verrechnungspreisen, die vor dem Argwohn aller interessierten Finanzverwaltungen bestehen können, ist auch für die Unternehmen ein schwieriges Unterfangen⁴⁵. Der Versuch, sich das schwierige Prüfungsgeschäft durch eine Strapazierung der Mitwirkungspflichten möglichst leicht zu machen, ist ein verfehelter Ansatz. Wollte ein Unternehmen den Erwartungen der Verwaltungsgrundsätze entsprechen, müßte es sich praktisch selbst ständig prüfen und dafür eine eigene interne Administration einrichten⁴⁶. Das ginge an jeder Realität vorbei. „Es gilt auch für die Finanzverwaltung zu beachten, daß es die eigentliche Aufgabe der Unternehmen ist, sich im Markt zu bewähren. Die Bedingungen, unter denen sie das im internationalen Geschäft bewältigen müssen, sind schon schwierig genug. Obenan muß für sie das Geschäft und nicht die prüfungsgerechte Einrichtung ihres Geschäftsbetriebs stehen⁴⁷.“

Mit diesen Hinweisen muß ich es hier bewenden lassen. Ich sollte aber noch auf die Frage eingehen, wann und wie in eine kritische Prüfung von internationalen Verrechnungspreisen einzutreten ist.

44 Für Notwendigkeit und Ansätze einer stärkeren Abgrenzung *Becker*, JbFStR 1977/78 S. 135 ff., sowie *Brezing* aaO, S. 341 ff.; *Vogel*, JbFStR 1977/78 S. 145; *Reuß*, Grenzen erhöhter Mitwirkungspflichten bei Auslandsachverhalten, JWB Fach 3 Deutschland, Gruppe 1, S. 635 ff. mit weiteren Nachweisen.

45 *Ritter* aaO S. 1677/1678 mit weiteren Nachweisen.

46 Was dazu dann alles gehören würde kann man Hinweisen für die Praxis entnehmen bei *Schmidt*, Die Verwaltungsgrundsätze für die Prüfung der Einkunftsabgrenzung bei international verbundenen Unternehmen, DB 1983, 1389 ff., 1393/1394.

47 *Ritter* aaO S. 1679.

d) Prüfungsanlaß und Vorgehensweise

Steuerliche Auslandsbeziehungen sind kein Grund zu besonderem fiskalischen Argwohn. Steuerlich motivierte Gewinnverlagerungen gehören nicht zu den unternehmensspezifischen Gewohnheiten; Gewinnverlagerungen kommen zwar – übrigens oft aus völlig außersteuerlichen Gründen – vor, sie sind aber kein vernünftiges und deshalb zu verallgemeinerndes Unternehmensziel. „Das Unternehmensinteresse ist vielmehr in aller Regel darauf gerichtet, zwischen den Gesellschaften einer Unternehmensgruppe so abzurechnen, daß eine verlässliche betriebswirtschaftliche Kontrolle des Geschäftserfolges der einzelnen Gesellschaften möglich ist. Zwischen den betrieblichen Erfordernissen und den Verrechnungspreiserwartungen der Fisci besteht also kein prinzipieller Gegensatz. Das natürliche Erfolgsstreben aller Gesellschaften einer Unternehmensgruppe wirkt in seinem täglichen Kräftespiel auf eine prinzipiell sachgerechte Abrechnung hin. Dies wird ebenso leicht übersehen, wie die Tatsache, daß die gruppeninterne Planung und Erfolgsrechnung zumeist schon aus Gründen der internen Vergleichbarkeit auf der Ebene vor Steuern erfolgt. Die Steuerersparnis ist mithin kein Maßstab des operativen Erfolges“⁴⁸.

Es gilt also auch für internationale Verrechnungspreise die allgemeine Vermutung, daß die Angaben des Steuerpflichtigen zutreffen⁴⁹. Seinen Beurteilungen und Bewertungen, weil mit den Verhältnissen des Betriebs besonders vertraut, kommt besondere Bedeutung zu. Ihnen ist grundsätzlich Glauben zu schenken, sofern nicht konkret begründeter Anlaß zum Zweifel besteht. Das folgt schon aus der allgemeinen Vermutung des § 158 AO, die es der Finanzbehörde zur Pflicht macht, die den Vorschriften entsprechenden Buchführungen und Aufzeichnungen der Steuerpflichtigen der Besteuerung zugrunde zu legen, solange die Behörde keine Umstände darzulegen vermag, die diese Vermutung erschüttern⁵⁰. Es ist daher nicht Aufgabe der steuerlichen Betriebsprüfung, alle Verrechnungspreise zunächst einmal in Zweifel zu ziehen und den Steuerpflichtigen unter Berufung auf seine Mitwirkungspflicht ihre Begründetheit im einzelnen darlegen und untermauern zu lassen⁵¹. Nur bei begründetem Anlaß zum Zweifel ist eine vertiefte steuerliche

48 Ritter aaO S. 1672.

49 BDI aaO S. 12 ff.; *Bowitz*, Steuerfestsetzung unter Vorbehalt der Nachprüfung, BB 1984, 1359 ff., 1360 mit weiteren Nachweisen.

50 Dazu *Tipke/Kruse* aaO § 96 FGO Tz. 19; im gleichen Sinne BFH, Urteil v. 18. 10. 83 VIII R 190/82; BStBl. 1984 II, 88; dazu *Giesberts* in: StRK AO 1977 § 158 R. 2 mit weiteren Nachweisen aus der Rechtsprechung.

51 Dies hebt in seiner Entgegnung zu *Menck* aaO zutreffend *Schelle* aaO S. 149, 150, hervor.

Prüfung zu rechtfertigen, die dann auch erst die Mitwirkung des Steuerpflichtigen im Rahmen der gesetzlichen Grenzen auszulösen vermag.

Wie eine gut beratene Finanzverwaltung in Beachtung des Grundsatzes der Verhältnismäßigkeit hier verfahren kann und soll, hat *Brezing*⁵² vor diesem Forum im vergangenen Jahr am Beispiel der Vorgehensweise der Zollverwaltung bei der Prüfung des Zollwertes dargelegt. Ich möchte diese beherzigenswerten Hinweise wenigstens in Umrissen wiederholen:

- Zunächst muß die Behörde überhaupt Anlaß zu einem Verdacht haben, wofür die Verbundenheit der Unternehmen oder die Internationalität der Geschäftsbeziehung nicht genügen.
- Ergibt sich Anlaß zum Verdacht, tritt die Behörde in eine summarische Prüfung der Begleitumstände des Geschäftes ein. Wird dabei der Verdacht ausgeräumt, ist der Preis nicht weiter zu beanstanden.
- Liegen jedoch der Behörde nunmehr Informationen vor, aus denen sich Gründe für die Annahme ergeben, die Verbundenheit könnte den Preis beeinflußt haben, teilt sie dies dem Unternehmen mit und gibt ihm Gelegenheit zur Gegenäußerung. Dabei hat das Unternehmen die Möglichkeit, durch Darlegung von geeigneten Umständen und ggf. auch geeigneten Unterlagen darzutun, daß es mit dem Preis ungefähr seine Richtigkeit hat. Wenn das gelingt, muß die Behörde ihre Bedenken fallen lassen.
- Nur wenn es nicht gelingt, die ungefähre Vertretbarkeit des Verrechnungspreises darzutun, darf die Behörde unter Mitwirkung des Steuerpflichtigen auf die Suche nach dem zutreffenden Preis gehen.

Aber auch nicht jeder verbleibende Zweifel darf Anlaß zu intensiver Prüfung und Beanstandung sein. Dagegen spricht schon die allseits anerkannte Schwierigkeit bei der Bestimmung angemessener Verrechnungspreise, der sich Unternehmen wie Steuerprüfer gegenübersehen, wie auch die beträchtlichen Ermessensspielräume der in den Unternehmen handelnden Personen. Es geht also, auch nach Meinung von Vertretern der Verwaltung, nur darum, grobe und eindeutige Abweichungen aufzuspüren und gegebenenfalls zu berichtigen⁵³.

52 AaO S. 329 ff., 339 ff.

53 *Ritter* aaO S. 1680 mit weiteren Nachweisen aus Rechtsprechung und Literatur.

3. Beweisvermutungen bei Erfüllung der Mitwirkungspflicht

Hat der Steuerpflichtige seine Mitwirkungspflicht erfüllt, ohne daß die Finanzbehörde von der Angemessenheit seiner Verrechnungspreise überzeugt werden konnte, trägt diese die objektive Beweislast mit der Folge, daß im Falle der Nichterweislichkeit einer falschen Abrechnung eine Gewinnerhöhung unterbleiben muß. Ausnahmsweise kann es aber auch hier zu einer Reduzierung des Beweismaßes kommen.

a) *Beweis des ersten Anscheins*

Diese Form des Beweises ist auch im Steuerrecht zulässig. Sie kommt nach der Rechtsprechung für Fälle in Betracht, in denen der ermittelte Sachverhalt nach der Lebenserfahrung auf einen typischen Geschehensablauf hinweist. Der Beweis des ersten Anscheins führt aber nicht zu einer Umkehr der Beweislast. Er kann vielmehr vom Steuerpflichtigen durch Darlegungen erschüttert werden, die ernsthaft für den von ihm behaupteten Geschehensablauf sprechen. Wie *Tipke/Kruse*⁵⁴ jedoch zutreffend betonen, genügt eine schlichte Berufung auf die Lebenserfahrung für den Anscheinsbeweis nicht. Der von der Finanzbehörde in Bezug genommene Erfahrungssatz muß sich nach Voraussetzungen und Folgerungen klar formulieren und überprüfen lassen; er kommt nach herrschender Auffassung nur bei gleichsam mechanisch abrollenden, vom menschlichen Willen unabhängigen Geschehnissen in Betracht. Der Bundesfinanzhof verlangt eine auf Grund der Lebenserfahrung gegebene hohe Wahrscheinlichkeit, für deren Entkräftung die Darlegung eines atypischen Geschehensablaufs genügt⁵⁵.

aa) *Gegenstand der Steuerprüfung*

An dieser Stelle muß man sich zunächst Klarheit verschaffen über den Gegenstand der steuerlichen Prüfung von Verrechnungspreisen, da dieser in der Besteuerungspraxis all zu leicht verwischt wird.

Zu prüfen ist nicht die unternehmerische Disposition, die der abzurechnenden Geschäftsbeziehung zugrunde liegt. Die Arbeitsteilung in einer Unternehmensgruppe und die zu ihrer Verwirklichung getroffenen zivil-

54 *Tipke/Kruse* aaO § 88 AO, Tz. 10, § 96 FGO, Tz. 11 mit weiteren Nachweisen.

55 BFH, Urteil v. 28. 11. 73 I R 66/71, BSTBl. 1974 II, 70 ff., 71; h. A., vgl. *Tipke/Kruse* aaO § 96 Tz. 10; *Ziemer/Haarmann/Lobse*, Rechtsschutz in Steuersachen, 3. Aufl. 1977, Bd. 1, Tz. 3195; *Weber/Grellet* aaO S. 60; enger aber wohl BFH, Urteil v. 6. 4. 77 I R 86/75, BStBl. 1977 II, 569 ff., 570 bei Zuwendungen an eine dem Gesellschafter nahestehende Person.

rechtlichen Gestaltungen können von der Finanzverwaltung nur unter dem Gesichtspunkt des Rechtsmißbrauchs in Frage gestellt werden. Diese Arbeitsteilung ist kein Geschäft, das abzurechnen wäre. Auch die Zuweisung von Aufgaben oder Arbeitsgebieten im Rahmen einer solchen Arbeitsteilung ist nicht abzurechnen oder mit dem Maßstab eines ordentlichen und gewissenhaften Geschäftsleiters in Zweifel zu ziehen. Abzurechnen sind nur die Transaktionen und Geschäfte zwischen den verbundenen Unternehmen, die diese in Ausführung der zugrundeliegenden unternehmerischen Disposition tätigen. Und nur das, was danach abzurechnen ist, kann steuerlich auf die Angemessenheit des eingesetzten Preises hin geprüft werden⁵⁶.

bb) Organisation der Unternehmensgruppe

Wie eine Unternehmensgruppe sich organisiert und wie sie ihre Aufgaben wahrnimmt, darüber gibt es keinerlei verlässliche, typisierbare Erfahrungen und Üblichkeiten.

So spielen dabei gewiß die Größe, die Rechtsform und auch die Beteiligungsstruktur eine Rolle, ebenso das Arbeits- und Aufgabengebiet und natürlich die Zwänge des Marktes. Je größer ein Unternehmen, je vielfältiger sein Produktions- und sein Lieferprogramm und je größer die Zahl der Mitglieder einer Unternehmensgruppe sind, um so höher ist der Bedarf nach einem beherrschbaren, in seinen Zusammenhängen und Ergebnissen überschaubaren Organisationsprinzip, das den Anforderungen des Marktes genügt und dem Unternehmen den höchsten Erfolg verspricht. Ein solches Prinzip ist das der „profit centers“, auch Divisionalisierung genannt, das wir heute in vielen Unternehmensgruppen finden. Dies ist aber nur ein Grundprinzip, das jede operative Einheit der Gruppe an ihrem Erfolg, ihrem Gewinn oder Verlust messen und jede funktionale Einheit zu strikter Kostenkontrolle verpflichten will. Wie das Prinzip dann in einzelne organisatorische Regelungen umgesetzt wird und wie vor allem die Verantwortungsbereiche jeweils festgelegt werden, darüber gibt es von Unternehmen zu Unternehmen viele Unterschiede und Spielarten. Und auch innerhalb einer Unternehmensgruppe unterliegt die Organisation in ihren spezifischen Ausformungen häufiger Fortschreibung und Anpassung an neue Erkenntnisse und Bedürfnisse. Trotz Übereinstimmung im Grundsätzlichen bestimmt also die Vielfalt das Bild. Richtig aber ist, daß ein solches Organisationsprinzip die Eigenverantwortung der Mitglieder einer Unternehmensgruppe betont, sie in ein Netz marktmäßiger Beziehungen zwingt

⁵⁶ Dazu des Näheren *Ritter* aaO S. 1683 ff.

und damit die von ihm vorausgesetzte Abrechnung zu Marktkonditionen druckvoll fordert. Diese Organisationssysteme sind allerdings nicht erfunden worden, um die Steuerprüfung zufrieden zu stellen, sondern um wirtschaftlich erfolgreich zu operieren. Diese betriebswirtschaftliche Zielsetzung läßt sich noch durch Verrechnungspreisrichtlinien für die Unternehmensgruppe unterstützen, wie wir sie beispielsweise in der BASF-Gruppe haben. Es ist aber auch kein Widerspruch zu einem solchen Organisationsprinzip, wenn für Teilbereiche, etwa für schwer zuordenbare allgemeine Unternehmenskosten, konzerneinheitliche Umlagen auferlegt werden.

Weist eine Unternehmensgruppe Organisationsstrukturen dieser Art auf, so spricht das grundsätzlich für eine zutreffende Abrechnung⁵⁷. Eine absolute Sicherheit, daß jeder Preis angemessen war, kann es natürlich bei der Vielfalt der wirtschaftlichen Sachverhalte, der Zahl der handelnden Personen und – nicht zuletzt – auch der in vielen Ländern zu beachtenden staatlichen Einflußnahmen auch bei einem solchen System nicht geben. Umgekehrt kann aber aus dem Fehlen eines solchen Systems nicht die Vermutung abgeleitet werden, die Verrechnungspreise seien falsch oder könnten falsch sein.

Die Verwaltungsgrundsätze gehen zutreffend davon aus, daß es Sache des Unternehmens ist, wie es sich organisiert und welche Berechnungssysteme es wählt. Die Steuerprüfung soll demgemäß – wie Menck es ausdrückt – zunächst eine „Schlüssigkeitsprüfung“ anstellen, in der die wirtschaftliche Angemessenheit des Systems als Ganzes untersucht werden soll, und dann eine „Anwendungsprüfung“, etwa durch Stichproben, in der die sachgerechte Anwendung des Systems auf das laufende Geschäft festgestellt werden soll⁵⁸. Diese wohl gut gemeinte Regelung ist allerdings in den Verwaltungsgrundsätzen⁵⁹ so verklausuliert und durch eine ganze Kaskade von Voraussetzungen so erschwert, daß man die Prüfer nur auffordern kann, sich an der Erläuterung von Menck, nicht aber an der Formulierung in den Verwaltungsgrundsätzen zu orientieren.

cc) Methoden der Abrechnung

Auch für die Abrechnung bestimmter Geschäfte gibt es kaum Erfahrungssätze, die eine falsche Abrechnung vermuten lassen. Selbst eine Abweichung von einem festgestellten Marktpreis begründet keinen solchen Anschein, dafür ist die Vielfalt der denkbaren wirtschaftlichen Sachverhalte

57 AaO S. 136.

58 AaO S. 134, 135.

59 Tz. 2.4.3.

zu groß, wofür der OECD-Bericht von 1979 wie auch die Verwaltungsgrundsätze beredtes Zeugnis legen.

Die Frage, nach welcher Methode bestimmte Geschäfte zwischen verbundenen Unternehmen abgerechnet werden sollen, erfordert zuvor eine unternehmerische Entscheidung darüber, wer wofür das geschäftliche Risiko tragen soll. Bei Abrechnungen zum Marktpreis trägt der Lieferant, beispielsweise als Produzent, das Risiko, von seinem Abnehmer einen ausreichenden Preis erzielen zu können; der Abnehmer der Lieferung oder Leistung hingegen trägt das Risiko, daß er bei der Weiterveräußerung einen Preis erzielt, der ihm wiederum ein zufriedenstellendes Ergebnis erlaubt. Bei Abrechnung nach der Wiederverkaufspreis-Methode liegt das volle Marktrisiko beim Lieferanten, während der Wiederverkäufer nur das Risiko seiner Kosten trägt. Wird hingegen eine Kostenaufschlags-Methode vereinbart, so verlagert sich das gesamte Risiko auf den Auftraggeber. In der Wahl dieser Abrechnungsvarianten ist das Unternehmen grundsätzlich frei, vorausgesetzt, daß die zugrundeliegende Geschäftsbeziehung entsprechend gestaltet und kontinuierlich praktiziert wird. Vermutungen, die die Verwaltungsgrundsätze für die eine oder andere Form der Abrechnung aufstellen⁶⁰, sind mithin schlechterdings müßig. Richtig ist nur, daß die Verrechnungspreise der gewählten Abrechnungsmethode entsprechen und insoweit einem Fremdvergleich standhalten müssen. Alles andere bestätigt nur Brezing's melancholische Feststellung einer offenbar unausrottbaren Neigung „zu einem ad hoc angerichteten Methodensalat“⁶¹.

Über die Bedeutung der soeben behandelten Standardmethoden herrscht offenbar viel Unklarheit. Laut *Menck*⁶² ist ihr Charakter schwer zu bestimmen. „Richtigerweise wird man sie als Prüfmethode zu bezeichnen haben, nicht aber als normative Preisfestsetzungsregeln. So sehen sie auch die Verwaltungsgrundsätze.“ Demgemäß betrachtet er sie – mit den Verwaltungsgrundsätzen – als „standardisierte Ermittlungsinstrumente“, die bei der Anwendung auf den Einzelfall zu konkretisieren sind, ggf. vermischt werden müssen oder durch andere marktkonforme Verhältnisse ergänzt werden⁶³. Ein ordentlicher Geschäftsleiter werde sich jedenfalls an der Methode orientieren, die den Verhältnissen unter Dritten am nächsten kommt, und in Zweifelsfällen an der Methode, die das Unternehmen bei Verkäufen im Markt an Fremde anwendet⁶⁴.

60 Etwa in den Tz. 3.1.3, Beispiele 2 und 3, 3.2.3.2, 3.4.3 oder 6.4.1.

61 *Brezing* aaO S. 346.

62 AaO S. 133.

63 Tz. 2.4.2.

64 Tz. 2.4.1 Satz 3.

Diese Auffassung beruht auf einem völligen Mißverständnis der sogenannten Standardmethoden. Sie sind Methoden der unternehmerischen Disposition. Die Finanzbehörde kann diese Disposition nicht durch eine andere ersetzen, sie kann nur prüfen, ob in dem durch diese Disposition gezogenen Rahmen richtig abgerechnet wurde. Hat das Unternehmen die Marktpreismethode angewendet, so beschränkt sich mithin die Prüfung darauf, ob der Preis unter den gegebenen Verhältnissen in etwa dem Marktpreis entspricht. Wurde die Wiederverkaufspreis- oder die Kostenaufschlagsmethode gewählt, unterliegt der steuerlichen Prüfung nur die Angemessenheit der Spanne. Gleiches gilt, wenn beispielsweise eine Vertriebsgesellschaft je nach der Aufgabenzuordnung in der Unternehmensgruppe als Eigenhändler, als Agent oder als Kommissionär tätig wird. Auch hier entscheidet allein das Unternehmen über den rechtlichen Rahmen der Vertriebsbeziehung. Die Finanzbehörde kann nur prüfen, ob der Rahmen eingehalten und innerhalb dieses Rahmens der Preis oder die Provision angemessen war.

Völlig fehl geht auch die Annahme, daß ein ordentlicher Geschäftsführer die Wahl der Methode an einem Fremdvergleich orientieren würde. Er wird zwar zumeist auf Formen der Geschäftsbeziehung zurückzugreifen haben, die es auch zwischen fremden Dritten gibt. Doch in der Wahl der Form ist er frei, sie entzieht sich jedem Fremdvergleich, weil es sich um die Regelung einer Innenbeziehung handelt, die es in dieser Art nur innerhalb einer Unternehmensgruppe gibt. Es handelt sich um eine – unter veränderten Prämissen auch änderbare – Regelung der Arbeitsteilung und der zivilrechtlichen Gestaltung, die steuerlich nur auf etwaige – nach meinen Erfahrungen hier eigentlich immer auszuschließende – Rechtsmißbräuche geprüft werden darf.

Gehen mithin die Verwaltungsgrundsätze von falschen Voraussetzungen aus, so macht es auch keinerlei Sinn, wenn sie Verrechnungspreise nach anderen als den vom Steuerpflichtigen angewandten Methoden verproben und den Steuerpflichtigen dabei zu einer – rechtlich nicht geschuldeten – Mitwirkung anhalten wollen⁶⁵. Es ist auch nicht Sache der Steuerprüfung, die Verrechnungspreise nachzukalkulieren, denn Kalkulationen führen nur zu dem Preis, den ein Unternehmen gerne erzielen würde, nicht aber zu dem Preis, den es tatsächlich auch erzielen kann. Ergibt sich also aus einer Kalkulation ein höherer oder niedrigerer Preis, so besagt dies für sich

65 Tz. 9.2.2.2 Buchstabe b.

genommen nichts über die Angemessenheit des vereinbarten Preises⁶⁶. Es läßt sich daher auch keine Vermutung daraus ableiten. Wenn Steuerprüfer dennoch kalkulieren wollen, bleibt ihnen das natürlich unbenommen. Nur ist das Unternehmen nicht dazu verpflichtet, an dieser Kalkulation mitzuwirken. Da für den Regelfall sowohl die steuerliche Erheblichkeit einer Kalkulation für die Beurteilung der Angemessenheit eines Verrechnungspreises als auch die Geeignetheit, Erforderlichkeit und Zumutbarkeit einer Mitwirkung des Steuerpflichtigen an solcher Kalkulation nicht gegeben sind, braucht es dafür – von besonderen Ausnahmegeschäften abgesehen – auch nicht einmal die bei ihm dafür vorhandenen Unterlagen vorzulegen.

dd) Niedrigsteuerländer

Bleibt noch die Frage, ob Geschäftsbeziehungen zu Niedrigsteuerländern die Vermutung nahelegen, daß falsch abgerechnet wird. Daß hier Anlaß zu besonderem Argwohn gesehen werden kann, belegen der Oasenbericht von 1964, das Außensteuergesetz von 1972, Sonderbestimmungen der AO, das revidierte DBA mit der Schweiz und natürlich auch die Verwaltungsgrundsätze⁶⁷. Auch scheint die steuerliche Versuchung bei einem hohen Steuergefälle auf der Hand zu liegen. Mag auch manch ein Unternehmen dem in früheren Zeiten leichter erlegen sein, so stehen doch heute solchen Anfechtungen so hohe Hürden und im Falle des Entdecktwerdens so gravierende steuerliche Nachteile entgegen, daß ein seriöses Unternehmen sich hier keinen Leichtsinns erlauben kann. So verständlich es sein mag, daß die deutsche Finanzverwaltung derartigen Geschäftsbeziehungen besonders kritisch nachgeht, so nahe liegt dann aber auch die Vermutung, daß ein Unternehmen genau dies in Rechnung stellt und sich sogar besonders bemüht, steuerlichen Beanstandungen seiner Verrechnungspreise vorzubeugen. Schließlich verlieren auch die von mir bereits geschilderten betriebswirtschaftlichen und organisatorischen Gegebenheiten gegenüber Niedrigsteuerländern nicht ihr Gewicht. Auf die bloße Tatsache der niedrigen Besteuerung läßt sich mithin keine Vermutung für falsche Abrechnung stützen.

66 Kritisch zur Nachkalkulation trotz ordnungsmäßiger Buchführung *Reichel* aaO, S. 169 ff.; FG Hamburg v. 18. 4. 1980 VI 21/76, mitgeteilt bei *Reichel* aaO; BFH, Urteile v. 25. 6. 1970 IV 17/65, BStBl. 1970 II, 838; v. 31. 7. 1974 I R 216/72, BStBl. 1975, 96 ff., 98; v. 18. 9. 1974 I R 94/72, BStBl. 1975 II, 217 ff.; siehe auch BFH, Urteil v. 18. 10. 83 (FN 50).

67 Tz. 1.5.

ee) Handelsbräuche und Erfahrungssätze

Ermangelt es folglich allgemeiner Erfahrungssätze, auf die sich ein Anscheinsbeweis für einen abweichenden Verrechnungspreis gründen ließe, so sind auch kaum Handelsbräuche denkbar, die den Schluß einer falschen Abrechnung tragen könnten. Die Verwaltungsgrundsätze berufen sich zwar hier und da auf angebliche Handelsbräuche oder Branchenüblichkeiten, doch gibt es dafür keine verlässlichen Anhaltspunkte. Auch die Rechtsfigur des ordentlichen und gewissenhaften Geschäftsführers kann für derartige Ableitungen nichts hergeben. Wie ein solcher Geschäftsführer sich verhalten würde, läßt sich letztlich nur unter Berücksichtigung aller Umstände des Einzelfalles vermuten und das zumeist auch nur unter großer Bandbreite möglichen Irrs.

Die Verwaltungsgrundsätze als Prüferanleitung unterscheiden sich damit auch grundlegend von Richtlinien, wie etwa denen zur Bewertung typischer Geschäftsgrundstücke nach dem Sachwertverfahren, die nach Auffassung des Bundesfinanzhofs⁶⁸ Erfahrungssachverhalte mitteilen, die einen Beweis des ersten Anscheins erlauben⁶⁹. Zu Recht weisen *Tipke/Kruse*⁷⁰ und *Rönitz*⁷¹ auf die Gefahr hin, daß sogenannte Erfahrungssätze nur ungeprüfte Vorurteile sind, und ebenfalls zu Recht unterstreicht *Reichel* mit der von ihm zitierten Finanzgerichtsrechtsprechung, daß es unzulässig ist, eine nicht im einzelnen belegte und nachprüfbare Erfahrung (Lebenserfahrung) quasi als Ersatztatbestand einzuschieben und damit den Steuerpflichtigen in Beweisnot zu bringen⁷². Jede formelle Typisierung angeblicher Üblich- oder Unüblichkeiten behaupteter Tatsachen mit der Folge entsprechender Minderungen oder Erhöhungen von Darlegungs- und Nachweispflichten, wie sie der Bundesfinanzhof in seinem Urteil vom 18. 11. 1980⁷³ für möglich gehalten hat, wären daher ebenfalls unzulässig und nur geeignet, die ordnungsgemäße Aufklärung des Sachverhalts samt den rechtlichen Folgen einer Unerweislichkeit zu unterlaufen.

68 BFH, Urteil v. 7. 11. 75 III R 120/74, BStBl. 1976 II, 277 ff., 279.

69 Vgl. hierzu die relativierenden Hinweise von *Höppner*, Der neue Verrechnungspreis-Erlaß – Grundsätzliche Probleme aus der Sicht der Verwaltung, StBp 1983, 121 ff., 124 ff.

70 AaO § 96 FGO Tz. 12.

71 Die Abgrenzung der Betriebsausgaben/Werbungskosten von den privaten Ausgaben als Problem der Sachverhaltsermittlung – unter besonderer Berücksichtigung der Lebenserfahrung und der typisierenden Betrachtungsweise, in: *Söhn* (Hrsg.), Die Abgrenzung der Betriebs- oder Berufssphäre von der Privatsphäre im Einkommensteuerrecht, Köln 1980, S. 307 ff.

72 AaO S. 171.

73 VIII R 194/78, BStBl. 1981 II, 510 ff., 514.

b) Außergewöhnlicher Sachverhalt

Dies führt mich zu den in der Rechtsprechung entschiedenen Fällen, in denen der Steuerpflichtige nach Auffassung des Bundesfinanzhofs einen außergewöhnlichen Sachverhalt behauptet hat⁷⁴. Abweichend von der Grundregel soll hier den Steuerpflichtigen die Beweislast für seine Behauptung treffen. Bleibt er den Beweis schuldig, so sei er nach dem typischen Geschehensablauf zu besteuern.

Diese Rechtsprechung kann zu bedenklichen Ergebnissen führen. Sie verwischt einerseits die Grenzen zum Anscheinsbeweis und zu den Regeln, die für seine Widerlegung gelten. Andererseits greift sie auf Regeln des sachtypischen Beweisnotstandes über – etwa beim Beweis negativer Tatsachen oder innerer Vorbehalte –, für die die Rechtsprechung variable Folgen bis hin zur Umkehr der Beweislast abgeleitet hat. Hier kommen auch Abwägungen über die Sphäre zum Tragen, in der die Beweismöglichkeiten liegen und die der Steuerpflichtige durch von ihm zu erwartende eindeutige Vereinbarungen⁷⁵, geordnete Verhältnisse oder sonstige geeignete Dispositionen in seiner Sphäre⁷⁶ oder eine entsprechende Beweisvorsorge⁷⁷ für sich hätte beeinflussen können.

Allerdings handelte es sich in den entschiedenen Fällen stets um besondere Ausnahmesituationen, die keine Verallgemeinerung zulassen. So hatte in dem zuletzt genannten Fall die inländische Tochtergesellschaft gegenüber ihrer schweizerischen Muttergesellschaft Verrechnungspreise akzeptiert, die zu nahezu einem Viertel unter den sonst von ihr in Rechnung gestellten Normalpreisen lagen, ohne dies plausibel erläutern und durch geeignete Unterlagen belegen zu können. In einem Fall einer so offenkundigen Abweichung wird es verständlich, wenn der Bundesfinanzhof sich auf die Mitwirkungspflicht beruft, für deren Erfüllbarkeit der Steuerpflichtige „notfalls“ Vorsorge treffen müsse. Demgemäß nahm auch der Bundesfinanzhof zugunsten des Finanzamtes lediglich eine Reduzierung des Beweismaßes an.

Die Rechtsprechung über die Beweislage bei einem außergewöhnlichen Sachverhalt und die Unterscheidung nach „Sphären“ der Beschaffbarkeit

74 BFH, Urteile v. 18. 5. 72 IV R 168/68, BStBl. 1972 II, 816 ff.; v. 12. 6. 75 IV R 10/72, BStBl. 1975 II, 853 ff., 855/856; v. 9. 5. 79 I R 126/77, BStBl. 1979 II, 586 ff., 587; v. 12. 12. 79 – IV R 118/76 – BStBl. 1980 II, 257 ff., 258; v. 7. 7. 83 VII R 43/80, BStBl. 1983 II, 760 ff., 761/762.

75 BFH, Urteil v. 9. 5. 79 aaO.

76 BFH, Urteil v. 7. 7. 83 aaO.

77 BFH, Urteil v. 16. 4. 80 I R 75/78, BStBl. 1981 II, 492.

von Beweisen oder nach der „Beweisnähe“ hat erhebliche Untiefen. Ihre Ergebnisse sind kaum vorhersehbar, wie auch ihre Begründungen von Fall zu Fall variieren, was zur Rechtsunsicherheit führt. Wichtig ist daher, sich mit *Tipke/Kruse* darauf zu besinnen, daß es sich bei derartigen Beweislastentscheidungen immer um wirkliche Ausnahmesituationen handeln muß⁷⁸. Bei internationalen Verrechnungspreisen sehe ich jedenfalls keinen Anlaß zu allgemeiner Annahme von Ausnahmesituationen, die Beweiserschwerisse für die Unternehmen zu rechtfertigen vermögen.

Auch die Rechtsprechung zur Beweisvorsorge läßt sich entgegen den Verwaltungsgrundsätzen⁷⁹ nicht verallgemeinern. Sie läßt sich nicht als Regel praktizieren, gewissermaßen auf Verdacht, sondern setzt ua voraus, daß dem Steuerpflichtigen das Außergewöhnliche und steuerlich Bezweifelbare seiner Disposition erkennbar war. Ebensowenig gibt es eine allgemeine Verpflichtung verbundener Unternehmen, sich gegenseitige Ermittlungs- und Nachweishilfe zuzusagen. Besondere Vorsicht ist schließlich bei der vorschnellen Annahme sogenannter Verantwortungssphären geboten, die nur zu leicht zu einer völligen Abwälzung der Beweislast auf den Steuerpflichtigen herhalten könnte und damit die gesamte Normentheorie ad absurdum führen würde.

4. Beweisvermutungen bei Nichterfüllung der Mitwirkungspflicht

Nun bleiben mir noch Vermutungsregeln zu behandeln, die der Steuerpflichtige für sich ins Feld führen kann, wenn er die Erfüllung seiner Mitwirkungspflicht schuldig geblieben ist und demgemäß das Beweismaß schließlich zu seinen Lasten reduziert werden kann.

Auch hier bietet den Ansatzpunkt für Vermutungen der bereits erläuterte Beweis des ersten Anscheins. Die Nichterfüllung der Mitwirkungspflicht entbindet die Finanzbehörde weder von ihrer Beweislast⁸⁰ noch von ihrer Ermittlungspflicht. Bleibt der Sachverhalt dennoch zweifelhaft, so hat im Rahmen des dann reduzierten Beweismaßes auch der Steuerpflichtige die Möglichkeit, sich auf Anscheinsbeweise zu berufen.

78 AaO §§ 88 AO, Tz. 10 einschränkend auch *Weber/Grellet* aaO S. 55.

79 Tz. 9.1.3.

80 Unzutreffend daher *Jacobs*, Internationale Unternehmensbesteuerung, 1983, S. 469.

a) Organisation der Unternehmensgruppe

So könnte er darlegen, daß die Organisationsstruktur für seine Unternehmensgruppe und die für sie geltenden Abrechnungsregeln die Vermutung einer richtigen Abrechnung tragen. Eine solche Vermutung halte ich nach dem, was ich dazu bereits ausgeführt habe, für gerechtfertigt. Die Finanzbehörde kann natürlich diese Vermutung dadurch widerlegen, daß sie besondere Umstände darlegt, die gegen eine solche Vermutung sprechen. Es müßte sich dann aber um Umstände handeln, die den Einzelfall besonders fragwürdig erscheinen lassen. Eine andere Widerlegung könnte darin bestehen, daß sich das Unternehmen in einer Vielzahl vergleichbarer Fälle nicht an sein eigenes Abrechnungssystem gehalten hat. Dabei sind aber all jene Differenzierungen zu beachten, über die ich hier schon berichtet habe.

b) Zollwert

Eine andere Vermutung zugunsten – wie auch zuungunsten – des vereinbarten Verrechnungspreises ließe sich aus dem Zollwert ableiten. Diesen gibt es zwar nur im Warenverkehr, aber dort geht es ebenfalls um den gemessen am Fremdvergleich richtigen Preis⁸¹. Die Verwaltungsgrundsätze lassen den Zollwert nicht gelten⁸², während sich der OECD-Bericht unter Hinweis auf die vergleichbaren Methoden nachgerade werbend für eine stärkere gegenseitige Orientierung der beiden Verwaltungszweige an den von ihnen anerkannten Werten ausspricht⁸³. Die Einbeziehung des Zollwertes in die steuerliche Betrachtung bedeutet gemäß herrschender Auffassung natürlich nicht, daß einer gegenseitigen rechtlichen Bindung das Wort geredet werden soll⁸⁴. Es bedeutet aber doch, daß eine Übereinstimmung eines Verrechnungspreises mit dem anerkannten Zollwert vorbehaltlich einer begründeten Widerlegung – etwa wegen zollrechtlicher Besonderheiten oder abweichender Umstände – die Vermutung richtiger Abrechnung trägt⁸⁵.

81 Vgl. dazu *Brezing* aaO.

82 Tz. 3.1.2.5.

83 AaO Tz. 29.

84 Vgl. dazu *Brezing* aaO S. 348.

85 Ähnlich *Brezing* aaO S. 348.

IV. Fazit

Ich darf meine Darlegungen wie folgt zusammenfassen:

Fragen der Beweislast fristen in der steuerlichen Verwaltungspraxis ein kümmerliches Dasein. Bei der Prüfung internationaler Verrechnungspreise liegen die Dinge ganz besonders im Argen. Das ist um so verwunderlicher, als sich aus Rechtsprechung und Lehre sehr wohl beweisrechtliche Erkenntnisse gewinnen lassen, die ein geordnetes Verwaltungsverfahren auf diesem schwierigen Prüfungsgebiet erlauben, der Verwirklichung der materiellen Gerechtigkeit dienen und einseitige Benachteiligungen der Steuerpflichtigen vermeiden. Die Verwaltungsgrundsätze zur steuerlichen Prüfung internationaler Verrechnungspreise verletzen in vielfältiger Hinsicht geltendes Beweisrecht. Sie bedürfen baldiger Korrektur.

Diskussion (1. Teil)

Diskussionsleiter: Professor Dr. *Paul Kirchhof*, Heidelberg

Prof. Dr. *H. G. Ruppe*, Graz

Ich möchte zum Referat von Herrn Kollegen *Vogel* eine Frage stellen. Wenn man im Sinne der Ausführungen von *Vogel* mit dem Territorialitätsprinzip Ernst macht, so wäre bei der Abgrenzung der Steuerpflicht nur mehr zu fragen, ob der Tatbestand der Einkünfteerzielung im Inland verwirklicht wurde oder nicht. Die Problemstellung konzentriert sich dann auf die territoriale Zuordnung bestimmter Einkunftsquellen. Bei einer solchen Sicht stellt sich für mich die Frage, ob dann noch eine Rechtfertigung für die Unterscheidung von unbeschränkter und beschränkter Steuerpflicht in unserem traditionellen Verständnis gegeben ist. Welchen Stellenwert hat dann noch die Ansässigkeit bzw. das Wohnsitzprinzip? Wo ist dann die Rechtfertigung dafür, daß der Ansässige anders behandelt wird als der Nichtansässige? Wenn wir den Gedanken von Herrn *Vogel* weiterdenken, dann ist es meines Erachtens unausweichlich, das Wohnsitzprinzip als solches ebenfalls in die Diskussion einzubeziehen und zu fragen: Welche Gründe rechtfertigen dieses Prinzip, gibt es nicht alternative Prinzipien? Die Aufgabe dieses Prinzips hätte natürlich einen völligen Bruch mit traditioneller Steuerrechtssystematik und auch mit traditionellem Doppelbesteuerungsrecht zur Folge. Ich sehe jedoch im Moment keine stichhaltigen systematischen Gründe mehr, diese Unterscheidung aufrechtzuerhalten. Denn: Warum ist es bei Geltung des Territorialitätsprinzips gerechtfertigt, Ansässige nach dem Tarif des Wohnsitzstaates mit einem Progressionsvorbehalt zu besteuern, den Nichtansässigen hingegen nicht? Warum wird dann der Progressionsvorbehalt ein- aber nicht zweiseitig angewandt? Warum werden dann in einem Staat persönliche Momente berücksichtigt, im anderen Staat nicht? Nutzentheoretische Überlegungen können ja für eine Differenzierung nach dem Wohnsitz – wenn ich Sie, Herr *Vogel*, richtig verstanden habe – nicht geltend gemacht werden, wenn Sie davon ausgehen, daß der Nutzen der Staatsleistungen bereits durch die indirekte Besteuerung abgegolten ist. Dann können die Staatsleistungen nicht mehr für eine Sonderbehandlung der Ansässigen ins Feld geführt werden. Die Frage lautet also konkret: Soll es nach Ihrem Entwurf auch künftig noch ein „vorrangiges“ Steuersystem geben, und zwar ein aus theoretisch-systematischen Gründen vorrangiges Steuersystem im Sinne der Ansässigkeitsregel, oder ist bei Ihrem Entwurf die Unterscheidung

zwischen einem Wohnsitzstaat und einem Quellenstaat nur mehr aus pragmatischen Gründen aufrecht zu erhalten, weil man den Steuerpflichtigen dort, wo er den Wohnsitz oder den gewöhnlichen Aufenthalt hat, leichter erfassen kann? Es konzentriert sich also auf die Frage: Ist ein System einer gerechten internationalen Besteuerung, wie Sie es uns hier vorgestellt haben, möglich, ohne daß man auch das Wohnsitzprinzip grundsätzlich in Frage stellt?

Prof. Dr. K. Vogel, München

Ich kann auf Ihre Frage nur sehr vorläufig und sehr kurz antworten. Vor allem möchte ich betonen, daß es mir bei meinem Vortrag nicht um den Entwurf eines neuen Steuersystems ging, sondern sehr viel bescheidener erst einmal um das Grundprinzip – deswegen habe ich *Kant* zitiert –, nach dem sich eines Tages vielleicht einmal ein neues Steuersystem ausrichten sollte. Dabei wollte ich Denkgewohnheiten aufbrechen: man hat doch sehr leicht die Tendenz, das, was man gewohnt ist, über lange Zeit hingenommen hat, auch als das Richtige und Gerechtfertigte anzusehen. Für mich persönlich ist der Anstoß hierzu bei einem Kolloquium des Europarats vor fünf Jahren gekommen, als ein Vertreter eines hochbesteuerten nord-europäischen Staates schwere moralische Vorwürfe gegen diejenigen seiner Landsleute erhob, die am Ende ihres Lebens in weniger hoch besteuerte südlichere Staaten zögen und dadurch ihrem Heimatstaat die Möglichkeit zur weiteren Besteuerung ihres Vermögens und ihres Einkommens nähmen. Ganz naiv kam mir da der Gedanke, ob es nicht das gute Recht dieser Bürger sein könnte – nachdem sie all' die Jahre lang hohe Steuern gezahlt haben – an ihrem Lebensabend mit dem Verbleibenden das zu tun, was sie selber wollen. Und so bin ich auf die Frage gekommen, was eigentlich die Besteuerung von Kapitalerträgen rechtfertigt, wenn der Wohnsitzstaat zu diesen Erträgen gar nichts beigetragen hat und ich das Kapital, von dem die Erträge stammen, dort seinerzeit korrekt, entsprechend geltendem Recht, versteuert habe.

Auch wenn man aber, wie ich es tue, für eine Territorialität der Besteuerung (im Sinne von materieller Territorialität, von Territorialität des Steuerobjekts) plädiert, bleiben immer noch vielfältige gesetzgeberische Möglichkeiten, solch ein Grundprinzip zu konkretisieren. Hierbei könnte durchaus auch der Wohnsitz nach wie vor eine Rolle spielen; schon deshalb weil wir, wie zum Teil in den Doppelbesteuerungsabkommen, in manchen Fällen die Quelle als im Wohnsitz gelegen ansehen können. Außerdem: ich habe ja deutlich zu machen versucht, daß ich opfertheoretische Gesichtspunkte nur für eine Begründung von Steuerpflichten für ungeeignet halte, daß sie aber,

so meine ich jedenfalls, mit Bezug auf die Höhe der Steuerpflicht anwendbar bleiben. Auch das könnte möglicherweise in einem Gesetzentwurf eine Unterscheidung zwischen Ansässigen und Nichtansässigen weiterhin rechtfertigen. Noch einmal: in der Einzelausgestaltung sehe ich vielfältige gesetzgeberische Möglichkeiten; in der Frage der Grundausrichtung darf es dagegen nur eine einheitliche Entscheidung geben.

Prof. Dr. J. M. Mössner, Osnabrück

Ich habe zwei Bemerkungen zu machen; im Grunde genommen ist es eine Bemerkung, aber der Übersichtlichkeit halber will ich sie in zwei Teile gliedern. Der erste Teil geht zu Herrn Dr. *Wassermeyer*, der zweite Teil zu Herrn Prof. Dr. *Vogel*. Das Internationale Steuerrecht und das Völkerrecht kommen mir manchmal vor wie zwei Geschwister, die in früherer Jugend voneinander getrennt wurden und nichts mehr voneinander wissen. Sie sind einander unbekannt. Manchmal hat man den Eindruck, sie wollten nichts voneinander wissen. Vor kurzer Zeit fand ich in einem Beitrag über die Auslegung von Doppelbesteuerungsabkommen eine Fußnote eines steuerrechtlichen Autors, wo er bemerkt, über die Auslegungsgrundsätze von völkerrechtlichen Verträgen gäbe es wenig Literatur im Völkerrecht, insbesondere keine ausgefüllte völkerrechtliche Dogmatik. Eine solche Aussage belegt nur den miserablen Zustand der benutzten Bibliothek, in der der Betreffende gearbeitet hat, denn die Literatur ist unübersehbar und die Dogmatik weit ausgebaut. Um so erfreulicher war es für mich, daß sich Herr *Wassermeyer* auf die Suche nach dem verlorenen Bruder gemacht hat. In der Sache verdient dies nachdrücklich Zustimmung; allerdings darf ich zwei kleine Berichtigungen anbringen. Sie zitieren das Rechtsmißbrauchsprinzip. Das Rechtsmißbrauchsprinzip taucht auf im Zusammenhang mit der Ausübung der Souveränität, hier der Steuersouveränität. Die Souveränität allgemein und die Steuersouveränität knüpfen an die Gebiets- und Personalhoheit an. D. h.: der Staat hat eine Regelungsbefugnis hinsichtlich der Sachverhalte, die sich im Raum seines Staatsgebietes abspielen, wie auch hinsichtlich der Personen, zu denen er ein besonderes Verhältnis hat, nämlich seiner Staatsangehörigen. Vorausgesetzt wird immer – und das ist das Prinzip des Rechtsmißbrauchs – bei diesen Regelungen ein hinreichender Inlandsbezug. Inlandsbezug, Rechtsmißbrauch und Souveränität gehören zusammen. Davon zu unterscheiden ist das Prinzip der Rücksicht, welches sicher kein Rechtsprinzip darstellt. Im Englischen würde man es zu der Gruppe der *comity* rechnen. Es hat die gleiche Rechtsqualität wie der Flaggengruß der Kriegsschiffe verfeindeter Nationen auf der Hohen See und nicht mehr.

Das leitet mich über zu der zweiten Bemerkung, zum Territorialitätsprinzip. Das Territorialitätsprinzip ist ein Begriff, der zumindest doppeldeutig ist. Die Anknüpfung des Staates kann einerseits beim Steuersubjekt liegen und andererseits beim Steuerobjekt. Bei beiden hat der Begriff der Territorialität seine Bedeutung.

Bei der Anknüpfung am Steuersubjekt gilt in Deutschland generell das Territorialitätsprinzip in dem Sinne, daß territoriale Merkmale des Steuersubjekts maßgebend sind: daß es hier wohnt, daß es sich hier aufhält, daß es hier Beamter und im Ausland tätig ist. Aber auch, daß ein Steuerpflichtiger über inländische Steuerquellen verfügt, ist ein territoriales Merkmal. Wir kennen nicht einen rein persönlichen Anknüpfungspunkt, wie etwa im US-Steuerrecht das Staatsangehörigkeitsprinzip. In dieser Hinsicht stehen also Territorialitätsprinzip und Staatsangehörigkeitsprinzip in Gegensatz zueinander. Eine Ausnahme ist § 2 AStG; von seiner dogmatischen Struktur her regelt § 2 AStG nicht eine erweiterte beschränkte, sondern eine eingeschränkte unbeschränkte Steuerpflicht. Und zum zweiten kennen wir die Territorialität beim Steuerobjekt, und da stehen Globalprinzip und Territorialprinzip einander gegenüber: die Besteuerung der Steuerquellen im Inland und der Steuerquellen im Ausland. Nur eine kleine Bemerkung dazu. Die Steuerhoheit kann viel beanspruchen, was sie im Ausland besteuern will. Wenn es an die Vollstreckung geht, kann sie nur vollstrecken in inländische Vermögenswerte. Mit anderen Worten: von der Vollstreckungsseite her gesehen sind die Unterschiede zwischen der unbeschränkten und der beschränkten Steuerpflicht nur Fragen der Gerechtigkeit der unterschiedlichen Besteuerung des dem inländischen Zugriff unterliegenden Vermögens. Beide Aspekte – also Gebietshoheit wie Personalhoheit (Globalprinzip/Universalprinzip/Staatsangehörigkeitsprinzip) – begründen Steuerhoheit. Und hier in diesem Rahmen hat der Staat ein weites Ermessen und kann in der Tat zugreifen; das haben Sie völlig richtig gesagt. Völkerrechtliche Grenzen wird man dem Steuerzugriff, wenn eines der von mir genannten Anknüpfungskriterien vorliegt, nicht ziehen können.

Präsident des FG *D. Rönitz*, Düsseldorf

Ich möchte gerne eine Frage stellen, und zwar an Herrn Prof. *Gandenberger*. Es ist klar, daß die Gesetze auf die Wirtschaftsströme Auswirkungen haben können. Auf der anderen Seite hat meiner Ansicht nach die praktische Handhabung der Steuern eine mindestens genauso große Auswirkung. Wenn ich neulich im Handelsblatt gelesen habe, daß in Italien jährlich ca. 100 Mrd. DM Steuern hinterzogen werden, kann ich mir lebhaft

vorstellen, daß die Wirtschaftsströme mehr nach Italien gehen als in die Bundesrepublik (gleiche Steuern vorausgesetzt), was möglicherweise ja sogar angestrebt wird.

Eine weitere Frage geht an Herrn *Ritter*. Herr *Ritter* plädiert dafür, daß die Finanzverwaltung und, wie ich meine, auch die Finanzgerichtsbarkeit, Unternehmen grundsätzlich Glauben schenken sollten. Er sagte andererseits, daß die Unternehmen, sogar die verbundenen Unternehmen, immer darauf aus sind, auch in Verbindung zueinander stets möglichst profitabel zu arbeiten. Mich würde interessieren, wie das zwischen den verbundenen Unternehmen eigentlich zugeht. Wenn die Unternehmen beide so verfahren wollen – ich glaube, ich habe Sie so richtig verstanden –, als wenn sie sich fremd gegenüberstünden, und jeder darauf schaut, daß der Gewinn möglichst hoch ist im einzelnen Geschäft, wie geht das vor sich? Wird denn da nicht vorher Marktbeobachtung betrieben, haben wir denn da nicht doch irgendwelche Unterlagen (möglicherweise allerdings nur in den Vorstandsetagen – da denkt man gleich wieder an den Beschluß des Großen Senats mit den Aufsichtsratsprotokollen)? Oder auf welche andere Art und Weise werden die Preise ermittelt? Ich wäre dankbar, wenn meine Unkenntnis auf diesem Gebiet etwas behoben würde.

Prof. Dr. O. *Gandenberger*, München

Natürlich spielt neben den Gesetzen die Verwaltungspraxis und spielen neben den Steuersätzen die technischen Steuervorschriften eine wesentliche Rolle für den Ablauf von Wirtschaftsströmen. Das paßt voll in das von mir vorgetragene System hinein. Die Verwaltungspraxis ist immer dann relevant, wenn sie die nationalen versus internationalen Ertragsraten beeinflußt. Ein Beispiel für die Bedeutung scheinbar rein steuertechnischer Ermessensentscheidungen bieten einige Urteile des Europäischen Gerichtshofs zu indirekten Steuern aus Art. 95 EWG-Vertrag. Daß von der irischen Steuerverwaltung unterschiedliche Zahlungsziele für In- und Ausländer eingeräumt wurden, ist ein Sachverhalt, der nach der Entscheidung des Europäischen Gerichtshofes zu erheblichen Wettbewerbsverzerrungen geführt hat. Ein anderes Beispiel ist die dänische Biersteuer. Sie stellt für Inländer auf das Volumen der Maische ab und setzt eine Pauschale für die Verluste an, die bis zum fertigen Bier an dieser Bemessungsgrundlage eintreten. Bei ausländischem Bier wird der Gehalt dagegen exakt festgestellt.

Direktor *W. Ritter*, Ministerialrat a. D., Ludwigshafen

Ich wollte auf die Frage von Herrn *Rönitz* eingehen. Wenn Sie gestatten, dann noch eine Bemerkung zu Herrn Prof. *Vogel* und eine zu Herrn Prof. *Mössner*. – Herr *Rönitz*, natürlich haben wir Preislisten und viele Unterlagen, die der steuerlichen Betriebsprüfung zur Verfügung stehen. Ich möchte noch einmal die These wiederholen: wer falsch abrechnet als Unternehmen, der schadet sich selbst, der investiert falsch, und er macht am Ende Fehler im Markt. Sie müssen sehen, daß sich ja die ganze Gruppe an den Preisen des Weltmarktes wie an ihren eigenen orientiert. Wenn bei uns ein Unternehmensteil vor der Frage steht, ob er bei der Konkurrenz oder bei uns dies oder ein anderes Produkt kauft, wie will er die Preise vergleichen, wenn ich falsch abrechne? Wenn der andere Dumping betreibt, und unser Mann kauft bei ihm, dann schadet er seiner eigenen Gruppe. Ich will damit sagen, daß das Interesse des Unternehmens eigentlich identisch ist mit dem der Finanzverwaltung. Das Problem liegt nur in der Erfassung des jeweiligen Sachverhalts, in der Heranziehung der vorhandenen Daten und alledem, was daraus folgt.

Präsident des FG *D. Rönitz*, Düsseldorf

Herr *Ritter*, Entschuldigung, ich muß noch etwas bohren. Und zwar geht es mir jetzt darum, inwiefern ein Unternehmen bereit ist, einer Konzernbetriebsprüfung diese Unterlagen zur Verfügung zu stellen.

Direktor *W. Ritter*, Ministerialrat a. D., Ludwigshafen

Das ist kein Problem; diese Unterlagen kriegt sie alle. Sie muß nur auch daraus die richtigen Schlüsse ziehen.

Präsident des FG *D. Rönitz*, Düsseldorf

Aber wie kommt es denn zu den Streitigkeiten wegen der Verrechnungspreise? Dann dürfte es ja keine geben, wenn das alles so klar und objektiv wäre.

Direktor *W. Ritter*, Ministerialrat a. D., Ludwigshafen

Es kommt eben halt dazu, das liegt am Problem und leider oft auch an der Haltung, die Finanzverwaltungen dazu einnehmen.

So, jetzt wollte ich noch eine Bemerkung zu Herrn *Vogel* machen. Ich ha-

be großen Zweifel an der Zuspitzung des Antagonismus Wohnsitz-/Quellenprinzip. Ich halte diese Argumentation am Ende – ich darf das mal so verkürzen – nicht für fruchtbar. Und zwar allein schon aus dem Grunde, weil der Wohnsitzstaat doch immer auch ein Quellenstaat ist. Ich mache dies am Beispiel der Lizenzgebühren – für die ja Herr *Vogel* interessanterweise sogar so etwas wie eigenes Recht entwickelt hat – deutlich. Die Lizenzgebühr, das Patent, das Know how ist ja erarbeitet im Wohnsitzstaat des Lizenzgebers; voller Aufwand und noch kein Ertrag. Wenn es dann im Staat des Lizenznehmers eingesetzt wird, macht dieser damit einen Gewinn, und den besteuert der Quellenstaat dieses Gewinns. Die Lizenzgebühr als solche ist jedoch der Ertrag des vorangegangenen Aufwandes, und dazu ist Quellenstaat der Wohnsitzstaat. Wir lassen uns immer täuschen durch die Tatsache, daß ein Quellenstaat gleichzeitig Wohnsitzstaat ist. Und wenn man das einmal zu Ende denkt, kommt man mit dem schlichten Begriffspaar – hier Quelle, da Wohnsitz – überhaupt nicht weiter; sondern man muß komplex aufarbeiten, was sind eigentlich die denkbaren Quellen eines bestimmten Einkommens, welche Quellen konkurrieren also miteinander, welcher von Ihnen gebührt der Vorrang und so fort. Das nur als prinzipiellen Widerspruch.

Eine kleine Bemerkung zu Herrn *Mössner*: Sie wissen doch sicherlich, daß das Prinzip der Rücksicht von mir gestützt wird auf einen allgemeinen Rechtsgrundsatz, wie er sich in allen Rechtsordnungen der zivilisierten Staaten wiederfindet (vgl. Ritter, Das Prinzip Rücksicht, BB 1984, 1109 ff.). Es ist also mehr als comity; und das kann man dann auch nicht so einfach beiseite schieben, wie Sie das getan haben.

Prof. Dr. *K. Vogel*, München

Was Lizenzgebühren angeht, bin ich in der Sache mit Herrn *Ritter* ganz einig. Unterschiedlicher Meinung sind wir nur in der systematischen Frage: soll man von einer grundsätzlichen Entscheidung ausgehen und diese entfalten, oder soll man die Uneinheitlichkeit von vornherein zum Prinzip erheben?

Oberregierungsrat *H. Eicher*, München

Herr Dr. *Wassermeyer*, ich habe den Eindruck, daß Sie in Ihrem Referat aus § 49 Abs. 1 Nrn. 1 und 2 EStG eine enge Auslegung des Quellenbegriffs ableiten, aus der Sie dann Rückschlüsse auf die Auslegung des Begriffs der Verwertung in den Nrn. 3 und 4 des § 49 Abs. 1 EStG ziehen wollen. Nach dem Wortlaut des § 49 Abs. 1 Nr. 2 EStG sind Einkünfte aus

Gewerbebetrieb, für den im Inland eine Betriebsstätte unterhalten wird, inländische Einkünfte. Dieser Wortlaut erfaßt streng genommen sogar die Einkünfte des Gesamtunternehmens; auf alle Fälle fallen hierunter auch Drittstaatseinkünfte, die in der Betriebsstätte anfallen. Meiner Ansicht nach kann sich daher hieraus niemals eine enge Auslegung ableiten lassen.

Eine gewisse Parallele ergibt sich im Rahmen der unbeschränkten Steuerpflicht bei Doppelwohnsitzfällen. Auch hier beruht die Steuerpflicht in den beiden Staaten auf einem weit gefaßten Anknüpfungspunkt für die Besteuerung. Diese Fälle werden auf Abkommensebene durch einen Katalog verschiedener Tatbestandsmerkmale einwandfrei gelöst, indem einem der Staaten nach Art. 4 OECD-MA der Vorrang zuerkannt wird. Im nationalen Recht läßt sich dieser Doppelbesteuerungskonflikt aber nur über § 34 c EStG auflösen.

Eine Doppelbesteuerung, die sich im Rahmen der beschränkten Steuerpflicht aus einem weit gefaßten Verwertungsbegriff ergibt, ist meiner Ansicht nach im nationalen Recht ebenfalls nur über die entsprechenden Anrechnungsmöglichkeiten für beschränkt Steuerpflichtige gemäß § 50 Abs. 6 EStG zu lösen, ohne daß es eines engen Verwertungsbegriffs bedarf. Und hier enthält § 50 Abs. 6 EStG insofern einen Systemfehler, als für die Anrechnung Voraussetzungen erfüllt sein müssen, die im Rahmen der Einkunftsqualifizierung nach § 49 Abs. 1 Nrn. 3 und 4 EStG nicht verlangt werden. Zur Ausgleichung der Doppelbesteuerung wird nämlich das Vorliegen eines Betriebes im Inland gefordert. Das würde also bedeuten, selbständige Einkünfte, bei denen wir nur eine Verwertung im Inland haben, könnten damit niemals zu einer Anrechnung ausländischer Steuern führen, weil im Inland kein Betrieb vorliegt.

Richter am BFH Dr. *F. Wassermeyer*, München

Ich bin, was den Doppelwohnsitz anbelangt, mit Ihnen einer Meinung. Was die beschränkte Steuerpflicht angeht, interpretiere ich das Gesetz anders. Dazu gehe ich von § 49 Abs. 1 Nr. 2 EStG aus. Diese Bestimmung enthält einen Klammerzusatz. In der Klammer wird auf §§ 15, 16 EStG verwiesen. Folglich gilt der Begriff des Gewerbebetriebes, wie er in §§ 15 und 16 EStG verwandt wird, auch für § 49 Abs. 1 Nr. 2 EStG. Dieser Begriff wird in den §§ 15 Abs. 2 EStG 1984 und 1 Abs. 1 GewStDV gesetzlich definiert. Danach ist Gewerbebetrieb eine selbständige nachhaltige Betätigung, die mit der Absicht, Gewinn zu erzielen, unternommen wird und sich als Beteiligung am allgemeinen wirtschaftlichen Verkehr darstellt, wenn die Betätigung weder als Ausübung von Land- und Forstwirtschaft

noch als Ausübung eines freien Berufes noch als eine andere selbständige Arbeit anzusehen ist. Wesentlich ist, daß der Gewerbebetrieb nicht als Summe irgendwelcher Wirtschaftsgüter oder als ein gegenständliches Sondervermögen, sondern als Tätigkeit definiert wird. Dies muß auch für § 49 Abs. 1 Nr. 2 EStG gelten. Dies mag das folgende Beispiel deutlich machen. Unterstellen Sie eine französische Produktionsgesellschaft, die erstens Waren in Frankreich produziert, zweitens die Waren teilweise in Frankreich und teilweise in der Bundesrepublik durch eine Zweigniederlassung verkauft. In diesem Fall ist die Zweigniederlassung in der Bundesrepublik eine Betriebsstätte. Sie ist allerdings Betriebsstätte nur für die hier ausgeübte Verkaufstätigkeit. Dies folgt letztlich aus der tätigkeitsbezogenen Interpretation des Gewerbebegriffes in § 49 Abs. 1 Nr. 2 EStG. Deshalb fallen unter die beschränkte Steuerpflicht nur die Einkünfte, die durch die Verkaufstätigkeit erzielt wurden. Aus diesem Grunde muß der Kaufpreis aufgeteilt werden. Das auf die Produktion entfallende Teilentgelt ist der französischen Produktionsstätte zuzuordnen. Nur der Restbetrag ist Einkünfte aus Verkaufstätigkeit. Wenn Sie dagegen sagen, alle Einkünfte des französischen Produktionsbetriebes fielen unter die deutsche beschränkte Steuerpflicht, nur weil hier eine Zweigniederlassung besteht, dann halte ich diese Aussage für falsch. Sie geht von einer falschen Interpretation des Gewerbebetriebes aus. – Ich verstehe nicht recht, was Sie mit den Drittstaateninkünften meinen. Sollten diese nicht durch die inländische Betriebsstätte erzielt worden sein, so können sie in der Bundesrepublik auch nicht besteuert werden. – Ich betone schließlich, daß ich mich nicht für eine enge Auslegung des Quellenbegriffes ausgesprochen habe. Ich habe im Gegenteil gesagt, daß es das natürlichste sei, wenn der Gesetzgeber die Quellen, die sich ihm im Inland bieten, voll ausschöpft. Ich habe allerdings in der Art eines wertenden Vergleichs den Versuch unternommen, speziell auf den Verwertungs begriff einzugehen und diesen auszulegen. Lassen Sie mich die Problematik des Verwertungs begriffes an einem Beispiel deutlich machen. Stellen Sie sich ein deutsches Unternehmen vor, das in Paraguay eine Betriebsstätte unterhält. In der Betriebsstätte soll eine einheimische Putzfrau beschäftigt werden, die abends die Büroräume säubert. In diesem Fall ist die Putzfrau in der Bundesrepublik beschränkt steuerpflichtig, wenn man der Beurteilung die Auffassung der Finanzverwaltung über die Auslegung des Verwertungs begriffes zugrundelegt. Hier frage ich mich, ob dies nicht zu weit geht. Von dieser Vorstellung herkommend habe ich den Gedanken aufgeworfen, ob nicht die Grenzen in Anlehnung an das Wesen des Betriebsstättenbegriffes enger zu ziehen sind.

Prof. Dr. J. Schulze-Osterloh, Berlin

Gestatten Sie, daß ich mich zunächst an Herrn *Ritter* wende: Sie haben uns dargestellt, daß die Unternehmen die Preise aushandeln, weil sie am Markt bestehen müssen. Leider ist mir nicht richtig deutlich geworden, ob das uneingeschränkt auch für konzernverbundene Unternehmen gilt. Hier ist doch die Möglichkeit nicht von der Hand zu weisen, daß man beispielsweise Preisvereinbarungen zugunsten einer Tochtergesellschaft trifft, die in einem Niedrigsteuerland ansässig ist, bleiben doch die damit verbundenen Transferierungen im eigenen Konzernbereich.

Eine weitere Frage richtet sich an Herrn *Krabbe*: Sie haben uns § 2 a EStG vorgeführt und auch seinen Bezug zu § 34 c EStG (die Anrechnung ausländischer Steuern), und Sie haben folgendes dargelegt: Wenn Verluste nach deutschem Recht nicht berücksichtigt werden, weil sie unter § 2 a EStG fallen, erhöht sich entsprechend der ausländische Einkommensanteil, damit erhöht sich die deutsche Einkommensteuer, die bei der Verhältnisrechnung auf die ausländischen Einkünfte entfällt, und damit erhöht sich auch ohne weiteres das anrechenbare Volumen der ausländischen Steuer. Damit führt der Ausschluß der Verlustberücksichtigung nach § 2 a EStG, der eine Steuererhöhung bewirken soll, im Falle des § 34 c EStG zu einer Steuerminderung. Mir ist dabei unklar geblieben, wie dieses Ergebnis mit den Anforderungen an eine systemgerechte Besteuerung zu vereinbaren ist.

Verwaltungsrat V. Heydt, Köln/Brüssel

Ich möchte vorab betonen, daß ich meine persönliche Auffassung und nicht die der EG-Kommission wiedergebe.

Bei allem Eindruck, den die Referenten im übrigen auf mich gemacht haben, war ich erstaunt über ihre „EG-ignorierende“ Betrachtungsweise. Der einzige, der im Rahmen der *Steuerjuristischen* Gesellschaft auf den EG-Aspekt hingewiesen hat, war der gastweise anwesende *Finanzwissenschaftler*, Herr *Gandenberger*. Ich möchte daraus auf ein gewisses Problematisierungsdefizit innerhalb unserer eigenen steuerjuristischen Disziplin schließen. Daß das übrigens im benachbarten Ausland etwas anders aussieht, läßt sich zB aus dem Studienbuch des französischen Finanzrechtlers *Cartou* entnehmen, in dem sehr schön das internationale und europäische Steuerrecht zusammengefaßt sind (*Louis Cartou, Droit fiscal international et européen*, Paris 1981). Wenn das internationale Steuerrecht heute ohne eine Bezugnahme auf das EG-Steuerrecht behandelt wurde, so liegt das wohl daran, daß der EWG-Vertrag sich in seinem Kapitel „Steuerliche Vorschriften“ (Art. 95 bis 99) ausdrücklich nur auf die indirekten Steuern

bezieht. In Art. 220 EWGV ist lediglich der Abschluß von Doppelbesteuerungsabkommen außerhalb des Gemeinschaftsrahmens angesprochen, womit die direkten Steuern aus dem EWG-Vertrag ausgeklammert scheinen. Die allgemeinen Grundsätze des Gemeinschaftsrechts, insbesondere auch das inzwischen vom EuGH aktivierte Rechtsprinzip des Gemeinsamen Marktes (vgl. Rechtssache 15/81, „Gaston Schul“, Urteil vom 5. 5. 1982, Entscheidungsgrund 33), beeinflussen jedoch das gesamte nationale Recht der Mitgliedstaaten und können daher auch bei der Auslegung des nationalen Steuerrechts nutzbar gemacht werden. Daß die EG-Kommission insoweit bisher recht zurückhaltend ist, mögen Sie ua daran erkennen, daß die erst vor wenigen Wochen erschienene Neuauflage des Steuerinventars (Commission des Communautés européennes, Inventaire des impôts, Edition 1983, Luxemburg 1984) nach wie vor lediglich eine Kompilation der nationalen Regeln darstellt, einen expliziten Gemeinschaftsbezug aber vermissen läßt. Andererseits hat die EG-Kommission im Zusammenhang mit den Bemühungen um die Stärkung des Binnenmarktes aufgezeigt, wie wichtig es ist, auch im Bereich der direkten Steuern voranzukommen (Mitteilung der Kommission an den Rat „Die Konsolidierung des Binnenmarktes“, KOM (84) 305 endg. vom 13. 6. 1984, Ziff. 51, 57, 58 und 66). Sie hat, zT vor mehr als 10 Jahren, eine Reihe von Richtlinienvorschlägen auf diesem Gebiet gemacht (vgl. die Übersicht in „L’harmonisation fiscale dans la Communauté – Dispositions arrêtées et proposées“, EGK-Dok. XV/41/84). Manche meinen nun, aus dem Vorliegen solcher *Vorschläge*, im Rat nur schwer konsensfähig und deshalb noch nicht angenommen, folgern zu können, daß das geltende Recht insoweit eben noch keine Regelungen enthalte. Immerhin gilt aber der EWG-Vertrag als für alle Mitgliedstaaten verbindlicher Ordnungsrahmen, und der EuGH hat in verstärktem Maße, nicht zuletzt auch im Hinblick auf den im Vertrag angelegten dynamischen Prozeß, auf die rechtlichen Konsequenzen hingewiesen und damit partiell, soweit seine Kompetenz reicht, Rechtsetzung durch den Rat überflüssig und entsprechende Vorschläge der Kommission hinfällig gemacht (vgl. Urteile vom 21. 6. 74, „Reyners“, Rechtssache 2/74; vom 3. 12. 74, „van Binsbergen“, Rechtssache 33/74; vom 5. 5. 82, „Gaston Schul“, Rechtssache 15/81).

Die die Behandlung unseres heutigen Themas dominierende dualistische Betrachtungsweise – hier nationales Recht, dort Völkerrecht – bedarf der Ergänzung um den Aspekt des EG-Rechts. Es handelt sich dabei allerdings nicht um eine dritte selbständige Ebene; vielmehr ist das nationale Recht in seiner gemeinschaftsrechtlichen Bindung zu sehen. Manches, was hier zum internationalen Steuerrecht allgemein gesagt worden ist, dürfte sich unter dem Aspekt „Binnensteuerrecht der EG“ nicht halten lassen,

sondern nur für ein internationales Steuerrecht der EG im Verhältnis zu Drittstaaten.

So würde ich sagen, aus dem Rechtsprinzip des Gemeinsamen Marktes folgt das Verbot jeder Doppelbesteuerung innerhalb der EG und genauso das Verbot einer Nichtbesteuerung, soweit sie aus der unkoordinierten Anwendung der nationalen Rechtsordnungen zweier oder mehrerer Mitgliedstaaten resultiert. Aus der einschlägigen Rechtsprechung des Europäischen Gerichtshofes (ua Urteile vom 7. 7. 81, „Butterfahrten“, Rechtssache 158/80; vom 15. 9. 81, „Lord Bruce“, Rechtssache 208/80) möchte ich hier nur auf das bereits erwähnte Urteil „Gaston Schul“ hinweisen, in dem der EuGH deutlich gemacht hat, daß der Anspruch des Gemeinschaftsbürgers auf gerechte Besteuerung Vorrang vor den budgetären Interessen der Mitgliedstaaten hat; die Mitgliedstaaten sind jedoch frei, untereinander den ihnen vernünftig erscheinenden Ausgleich herbeizuführen.

Die von Herrn *Wassermeyer* aufgezeigte nach Völkerrecht bestehende Freiheit der Bundesrepublik Deutschland, ihr Außensteuerrecht autonom zu regeln und von ihrer Steuerhoheit nach Zweckmäßigkeit Gesichtspunkten beliebigen Gebrauch zu machen, ist im Verhältnis zu den anderen EG-Staaten durch den Gemeinschaftsrahmen doch substantiell eingeschränkt. Und wenn Herr *Vogel* eine isolierte Betrachtungsweise in- und ausländischer Leistungsfähigkeit für zulässig hält – meines Erachtens eine bedenkliche Abkehr vom Welteinkommensprinzip –, so ist dies jedenfalls innerhalb der EG nicht möglich, da das Gemeinschaftsterritorium als Einheit, eben als Gemeinsamer Markt, betrachtet werden muß.

Ich möchte diese Bemerkungen hier genügen lassen, meine aber, daß die Thematik die Steuerjuristische Gesellschaft ein wenig mehr beschäftigen sollte.

Richter am BFH Dr. *F. Wassermeyer*, München (Schlußwort)

Ich habe zunächst noch eine schriftliche Anfrage von Professor *Kimura* (Tokio) zu beantworten, die ich zunächst verlesen will: „Ich will kurz bestätigen, daß jeder Gesetzgeber, nicht nur der Industrieländer, sondern auch der Entwicklungsländer in seiner Entscheidung frei darüber ist, in welchem Umfang er Steuerausländer im Inland zur Besteuerung heranzieht. Wir haben Schwierigkeiten mit der amerikanischen unitary tax. Amerikanische Staaten vertreten die gleiche Meinung wie Sie und in diesem Zusammenhang haben wir Angst davor, daß besonders Entwicklungsländer die unitary tax übernehmen werden. Wenn die Entwicklungsländer eine unitary tax verabschieden werden, sollen dann auch deutsche Betrieb-

stätten in diesen Entwicklungsländern unitary tax zahlen? Nach meiner Meinung sollten wir dann einen Kompromiß über die Beschränkung der Steuergesetzgebung finden.“ Um mit dem Letzteren anzufangen: Es steht natürlich allen Staaten frei, Kompromisse zu finden. Auch die Doppelbesteuerungsabkommen sind ja so etwas ähnliches wie ein Kompromiß. Die unitary tax bedeutet im Prinzip, daß die Amerikaner den Gewinn von Betriebsstätten oder von Tochter- und Muttergesellschaften anders als wir ermitteln. Sie richten sich nicht nach den Grundsätzen der direkten Gewinnermittlung, sondern gehen von einer konzerneinheitlichen Gewinnermittlung aus, die sie auf alle Konzernglieder aufteilen. Ich habe zunächst einmal keine Bedenken, daß ein Gesetzgeber so etwas anordnen kann. Damit ist nichts darüber gesagt, ob er es anordnen soll. Der von einer solchen Entscheidung negativ betroffene andere Staat kann sich seinerseits nur überlegen, welche Konsequenzen er aus dem Vorgehen des ersten Staates ziehen will. Er kann sich zB auf den Standpunkt stellen, daß die auf den Betriebstättengewinn festgesetzte amerikanische Steuer nicht ohne weiteres im Inland angerechnet werden kann. Selbstverständlich ist er auch bei der Ermittlung des im Inland steuerpflichtigen Gewinns nicht an die Aufteilung gebunden, die die USA für Zwecke der unitary tax vorgenommen haben. In meinem Vortrag bin ich auf diese Probleme, die in erster Linie die Doppelbesteuerungsebene berühren, nicht eingegangen. Dort ging es mir um die Frage, welchen Verpflichtungen der nationale deutsche Gesetzgeber durch höherrangiges Recht unterworfen ist.

Ich habe schließlich eine Frage von Dr. *Borggreve* zu beantworten, die ich ebenfalls vorlese: „Davon, daß das Völkerrecht keine rechtlichen Schranken für nationalrechtliche Bestimmungen von Steuerbarkeit aufstellt, bin ich überzeugt. Wie steht es hier mit dem Recht der Europäischen Gemeinschaften? Hier sind ja zumindest für die logischen Untertatbestände nämlich das Subventions- und Beihilferecht zT sehr strenge verbindliche Prinzipien niedergelegt.“ Meine Antwort lautet wie folgt: Ich bestreite nicht, daß die EG diese Fragen für die Mitgliedstaaten verbindlich regeln könnte. Was das Steuerrecht anbelangt, hat sie sie jedoch nicht geregelt. Deshalb ist die Bundesrepublik nach meinem Dafürhalten insoweit frei. Ich würde es ablehnen, aus den geregelten Subventions- und Beihilferegeln irgend etwas für das Steuerrecht herzuleiten.

Regierungsdirektor Dr. *H. Krabbe*, Bonn (Schlußwort)

Ich bin nach dem Verhältnis von § 2 a EStG zu den Anrechnungsbestimmungen gefragt worden. Prof. *Schulze-Osterloh* hat gesagt, es sei ein Widerspruch darin zu sehen, daß einerseits die Verluste nicht mehr berück-

sichtigt werden – die Auslandsverluste im Sinne des § 2 a EStG –, daß aber andererseits eine etwaige ausländische Steuer, die von den zugrundeliegenden Einkünften erhoben wird, von der Bemessungsgrundlage abgezogen wird. (Wenn ich die Frage richtig verstanden habe.) Meines Erachtens liegt darin kein Widerspruch. Die Abzugsfähigkeit der ausländischen Steuer beruht eben darauf, daß die Einkunftsermittlungsvorschriften im In- und Ausland unterschiedlich sind. Wären sie gleich, dann würde sich diese Situation nicht ergeben. Dann würde für Verluste im Ausland überhaupt keine Steuer erhoben. Sind sie aber nicht gleich, dann haben wir es mit einer Situation zu tun, die sich auch sonst bei der Anrechnung ausländischer Steuern ergibt. Das Ergebnis der Gewinnermittlung ist nämlich dann unterschiedlich. Um diesen Fall in den Griff zu bekommen, hat man seinerzeit die Möglichkeit des Abzugs einer ausländischen Steuer von der Bemessungsgrundlage eingeführt. Dieser Gesichtspunkt trägt auch in den Fällen, in denen Verluste im Sinne des § 2 a EStG gegeben sind.

Direktor *W. Ritter*, Ministerialrat a. D., Ludwigshafen (Schlußwort)

Ich möchte eine Bemerkung zur unitary tax machen. Die unitary tax ist ein völlig verfehltes System, weil sie Gewinne besteuert, die nicht erzielt worden sind, weil sie Doppelbesteuerungen hervorruft, die vermieden werden sollen, weil sie gegen das Prinzip der internationalen Rücksichtnahme in elementarer Weise verstößt. Sie ist also eine schlimme fiskalische Übertreibung; sie hat interventionistischen Charakter, und weil dem so ist, sind mit Ausnahme einiger amerikanischer Bundesstaaten alle steuerlichen Kulturnationen einschließlich der amerikanischen Bundesregierung dagegen.

Zweite Bemerkung zu den Verrechnungspreisen. Ich wollte klarmachen, daß es im Interesse der Unternehmensgruppe liegt, richtig abzurechnen. Ob das immer gelingt, ist eine andere Frage. Es gehört nicht zu den Unternehmenszielen – jedenfalls bei den mir bekannten Unternehmen – Gewinne zu verlagern. Ich halte Gewinnverlagerungen um der Steuer willen für einen elementaren unternehmerischen Fehler. Wir ermitteln unsere Renditen, bevor wir investieren, vor Steuern und nicht nach Steuern, und wir messen den operativen Erfolg aller Unternehmensteile ebenfalls vor Steuern. Wenn es gleichwohl – nach meinen Beobachtungen – zu Gewinnverlagerungen kommt, sind die Motive (meist) außersteuerlicher Natur. Der jeweilige Unternehmer draußen, der Mann von der Tochtergesellschaft möchte erfolgreich sein; er hat ganz andere Motive. Aus diesem Grund haben wir das Prinzip der Abrechnung zu Marktpreisen als Verrechnungsgrundsatz festgelegt, den im Zweifel zu präzisieren Sache der Steuerabteilung ist; dies verbindet sich mit dem Ziel, auch Gewinnverlagerungen aus

steuerlichen Gründen zu vermeiden. Ich hoffe, ich habe mich klar ausgedrückt; zumindest ist es das, wovon ich zutiefst überzeugt bin.

Prof. Dr. O. Ganderberger, München (Schlußwort)

Ich habe das Wort vor Herrn *Vogel*, dann darf ich vielleicht etwas zur Frage Welteinkommens- und Territorialitätsprinzip sagen. Mein Standpunkt in dieser Frage ist, daß die Einkommensteuer eine Personalsteuer ist, und zwar unsere wichtigste. Zu diesem Personalsteuercharakter paßt das Welteinkommensprinzip, weil es unterschiedslos alle Einkünfte, unabhängig von der Art ihrer Herkunft, zusammenfaßt. Die Freistellung dagegen läuft auf Ungleichheit bei der Behandlung von Personen gleichen Wohlstandsgrades im Wohnsitzland – und damit auf eine teilweise Entpersonalisierung – hinaus. – Zu dem von Herrn *Vogel* angeführten Argument, daß es sich im Falle von Kapitaleinkünften um Einkünfte aus Quellen handelt, die ursprünglich einmal legal und korrekt versteuert worden sind: Das ist zwar zutreffend; doch scheint mir das Argument die gleiche Struktur zu haben, wie die Kritik an der Doppelbesteuerungsthese des Sparens: Es gilt für Vermögenseinkünfte überhaupt und grundsätzlich. In der Phase der Vermögensentstehung unterliegen, dem Systemgedanken der Einkommensteuer entsprechend, Vermögenseinkünfte der Einkommensbesteuerung. Auch Sparen ist Teil der Bemessungsgrundlage. Und in der Phase des Erzielens von neuen Einkünften aus dem gebildeten Vermögen unterliegen diese neuen Einkünfte wieder, mit Recht und vom System der Einkommensteuer her konsequent, der Einkommensteuer. Anders lägen die Dinge, wenn wir eine Ausgabensteuer hätten.

Prof. Dr. K. *Vogel*, München (Schlußwort)

Nach meiner Meinung sind Ihre beiden Argumente, Herr *Ganderberger*, völlig schlüssig, wenn man vom herkömmlichen Begriff der Einkommensteuer ausgeht; zu diesem herkömmlichen Begriff, so wie er maßgebend auf Adolph Wagner zurückgeht, gehört es eben, daß die Einkommensteuer eine Steuer auf das Welteinkommen ist. Meine Frage ist, ob sie dies sein sollte. Ich setze also eine Stufe früher an und stelle damit bewußt den herkömmlichen Begriff der Einkommensteuer in Frage. Das gilt sowohl für den Personalsteuercharakter, so wie er bisher verstanden wurde, wie auch für die Parallele zum Thema „Doppelbesteuerung des Sparens“. So wie es gute – wenngleich natürlich nicht unumstrittene – Gründe dafür gibt, jene Doppelbesteuerung aufzugeben, gibt es, meine ich, auch Gründe dafür, von der Besteuerung des Welteinkommens abzugehen. Möglicherweise ist

die Steuer, die sich dann ergibt, keine Einkommensteuer mehr, aber das ist nur eine semantische Frage: entscheidend scheint mir, ob man nicht eine solche Steuer vorziehen sollte.

Zum Abschluß: Mir hat ein etwas vorwitziger Tagungsteilnehmer den Rat gegeben, mit dem Wort von Max Planck zu schließen, neue Ideen setzten sich nicht dadurch durch, daß sie überzeugten, sondern dadurch, daß die Vertreter der alten Lehre nach und nach ausstürben. Ich kann mich dazu aus zwei Gründen nicht bekennen. Einmal glaube ich nicht, mit meinen Thesen die Quantentheorie erfunden zu haben, und zweitens glaube ich an die Überzeugungskraft von Argumenten. Selbst wenn Sie manches von dem, was ich vorgetragen habe, heute noch fremdartig anmuten mag, vertraue ich doch darauf, Sie eines Tages überzeugen zu können. Das schließt ein, daß ich aus dieser Auseinandersetzung auch meinerseits lerne, so wie ich es heute getan habe. Ich danke Ihnen.

Diskussionsleiter Prof. Dr. *P. Kirchhof*, Heidelberg

Ich darf allen Referenten und Tagungsteilnehmern für ihre Beiträge – und das heißt heute auch für neue Ideen – danken. Wenn Herr *Vogel* zurückhaltend sagt, er habe uns kein neues System vorgetragen, so haben wir aber zumindest in der Kontroverse eine Fülle von systembildenden Grundgedanken gehört. Mögen sich diese Ergebnisse bald zu einem System zusammenfügen.

2. Teil

Grundfragen des Doppelbesteuerungsrechts

Die Methoden zur Vermeidung der Doppelbesteuerung

– Vorzüge, Nachteile, aktuelle Probleme –

Professor Dr. Jörg Manfred Mössner, Osnabrück

Inhaltsübersicht

- | | |
|---|--|
| <ul style="list-style-type: none">I. EinleitungII. Doppelbesteuerung<ul style="list-style-type: none">1. kein Rechtsbegriff2. Internationale Mehrfach- oder Minderbesteuerung3. Doppelbesteuerung und wirtschaftspolitische Maßnahmen4. Der herkömmliche Begriff<ul style="list-style-type: none">a) Subjektidentitätb) Periodenidentitätc) Steuerobjektidentitätd) Gleichartigkeit der Steuerne) Mehrheit originärer Steuer-gewalten5. Doppelbesteuerung: Normen-konkurrenz oder Belastungsän-derung6. Vermeidung der Doppelbe-steuerungIII. Methoden<ul style="list-style-type: none">1. Kriterien zur Beurteilung2. Kollisionsrechtliche Lösung3. Steuersubjekt4. Steuerobjekt (Exemption)5. Bemessungsgrundlage6. Steuersatz7. Berücksichtigung bei der Steuer | <ul style="list-style-type: none">IV. Die Freistellungsmethode<ul style="list-style-type: none">1. Rechtsgrundlage<ul style="list-style-type: none">a) Freistellung als einseitige Maßnahmeb) Freistellung als bilaterale Maßnahme2. Sachliche Steuerbefreiung<ul style="list-style-type: none">a) Wirkung im Quellenstaatb) Wirkung im Wohnsitzstaat3. Wirkungen4. Verlustproblematik5. ProgressionsvorbehaltV. Anrechnungsmethode<ul style="list-style-type: none">1. Grundlagen2. Einschränkungen der Anrech-nung<ul style="list-style-type: none">a) Unbeschränkt Steuerpflichti-geb) Vergleichbare Steuernc) Höchstbetrag der Anrech-nungd) Per-Country-Limitation3. Wirkungen der Anrechnungs-methode4. Kosten der Lebensführung5. Vergleich von Anrechnungsmethode und Freistellung mit Pro-gressionsvorbehaltVI. Ergebnis |
|---|--|

I. Einleitung

Das Thema verspricht eine Darstellung der (aller ?) Methoden zur Vermeidung der Doppelbesteuerung einschließlich einer Darlegung der Vor- und Nachteile sowie der aktuellen Probleme. Nicht nur der Not der zeitlichen Begrenzung, als auch der Neigung folgend werde ich jedoch das Thema so verändern, daß das grundsätzlich Fragwürdige der Methoden den Gegenstand meiner Untersuchung bildet. Diese geht von der Grundüberlegung aus, daß alle Methoden zur Vermeidung der Doppelbesteuerung ein Ziel haben: Doppelbesteuerung zu vermeiden.

Was Doppelbesteuerung bedeutet, muß daher zunächst geklärt werden (s. u. II). Daraus ergeben sich dann auch Kriterien dafür, unter welchen Bedingungen sie vermieden ist. Jede Methode ist sodann darauf zu befragen, wie sie ihr Ziel erreicht (s. u. III). Im Idealfall sollte jede Methode in gleicher Weise ihr Ziel erreichen. Methodenunterschiede sind dann solche in der Vorgehensweise, keinesfalls im Ergebnis. Führen sie zu unterschiedlichen Ergebnissen, so kann nur eine Methode richtig sein. Als Anlage 1 sind eine Reihe einfacher Berechnungsbeispiele für die Hauptmethoden angeführt. Bereits diese weisen aus, daß die einzelnen Methoden fast immer auch in gleichen Situationen zu unterschiedlichen Ergebnissen führen. Auch kompliziertere Annahmen und exakte Berechnungen¹ führen zum gleichen Ergebnis: „Die Auswirkungen sind bei den . . . Verfahren und Ergebnissituationen fast durchweg unterschiedlich².“

Wenn dem – offenbar unstreitig – so ist, dann müssen die Methoden einer kritischen Überprüfung unterzogen werden, sowohl die Freistellungsmethode (s. u. IV) wie die Anrechnungsmethode (s. u. V), als die beiden Hauptmethoden.

Das Ergebnis meiner Überlegungen wird sein, daß die Unterschiede nicht aus den Methoden selbst folgen, sondern auf deren Interpretation und auf ungeprüften Prämissen beruhen. Wenn man die Freistellungsmethode mit der Kapitalimportneutralität und die Anrechnungsmethode mit der Kapitalexportneutralität verbindet³, so trifft dies nicht mit der gegenwärtigen

1 *Selchert/Machens*, Verfahren zur Verminderung ertragsteuerlicher Doppelbesteuerung und ihre reale Entlastungswirkung (Teil I, II, III), DB 1984, 617 ff., 674 ff., 728 ff.

2 DB 1984, 734.

3 *Gandenberger* in diesem Band S. 35 f.; vgl. auch *Gandenberger*, Kapitalexportneutralität versus Kapitalimportneutralität, in Aufsätze zur Wirtschaftspolitik, 7, (Forschungsinst. f. Wirtschaftspolitik, Universität Mainz), 1983.

Praxis der beiden Methoden zu, träfe aber zu, wenn man dem hier gefundenen Ergebnis beipflichten würde.

II. Doppelbesteuerung

Will man von der Vermeidung der Doppelbesteuerung sprechen, so muß man wissen, was Doppelbesteuerung ist. Bereits 1927 bemerkte *Dorn* in den Verhandlungen des 33. Deutschen Juristentages: „Der Klang des Wortes ist geläufig, sein Inhalt aber nicht klar“.

1. Kein Rechtsbegriff

Die Klärung des Begriffs der Doppelbesteuerung hat keine weitere Funktion als diejenige, der Verständigung zu dienen. Keine Rechtsnorm knüpft an das Vorliegen oder Nichtvorliegen der Doppelbesteuerung irgendwelche Rechtsfolgen. Rechtlich ist der Begriff damit nicht existent⁴. Aber dennoch gibt es das Phänomen der Doppelbesteuerung und im Sinne der praktischen Verständigung ist es unerlässlich, sich darauf zu einigen, worüber man sprechen will.

2. Internationale Mehrfach- oder Minderbesteuerung

Wenn ich von Doppelbesteuerung spreche, meine ich nur die *Internationale* Doppelbesteuerung. Ihr liegen Gestaltungen zugrunde, bei denen sich ein Steuerinländer im Ausland wirtschaftlich betätigt oder umgekehrt ein Steuerausländer im Inland steuerpflichtige Tatbestände verwirklicht hat. Das Besondere solcher „grenzüberschreitenden Sachverhalte“ besteht darin, daß – um eine häufige Wendung zu benutzen – der Steuerpflichtige sich mehreren Steuergewalten gegenüber sieht. Rechtlich exakt bedeutet es, daß der Steuerpflichtige sich in Steuerrechtsverhältnissen mehreren Staaten gegenüber befindet. Diese Mehrheit kann für den Steuerpflichtigen, soweit keine Abstimmung zwischen den Staaten geschieht, von Nachteil

⁴ *Dorn*, Verhandl. z. 33. Deutschen Juristentag, S. 502 (= VJSchrStFR 1927, 190).

⁵ *Debatin* in: Korn/Dietz/Debatin, Doppelbesteuerung, Systematik, S. 4; *ders.*, Probleme der internationalen Doppelbesteuerung, HdbFinWiss., 3. Aufl., Bd. IV, S. 280; *Kluge*, Das Internationale Steuerrecht der Bundesrepublik, 2. Aufl., S. 7, 8; zur Begriffsbildung *Spitaler*, Das Doppelbesteuerungsproblem bei den direkten Steuern, S. 52 ff.; sie wäre Rechtsbegriff, wenn es ein völkerrechtliches Verbot der Doppelbesteuerung gäbe. Ablehnend *Bübler*, Prinzipien des IStR, S. 167; *Mössner*, Der Begriff des internationalen Steuerrechts in der neueren Literatur, ÖZöR 1974, 255 ff.; *Vogel*, DBA, Einl. Anm. 6. Ob § 34 c Abs. 6 S. 3 EStG die Doppelbesteuerung zum Rechtsbegriff macht, muß hier offen bleiben.

sein. Die daraus resultierende steuerliche Mehrbelastung wird die Regel sein⁶. Der Steuerpflichtige kann aber auch Vorteile, sog. Minderbesteuerung, haben. „Doppelbesteuerung“ wird hier für beide Fälle als Kürzel verwandt und meint somit Steueränderungen bei grenzüberschreitenden Steuersachverhalten.

3. Doppelbesteuerung und wirtschaftspolitische Maßnahmen

Allerdings werden nur solche Veränderungen der Besteuerung beim grenzüberschreitenden Sachverhalt betrachtet, die durch die Mehrheit der Steuerrechtsverhältnisse selbst hervorgerufen werden. Maßnahmen, die aus wirtschaftspolitischen Motiven Import und Export fördern oder behindern⁷, bleiben unberücksichtigt, auch wenn sie sich steuerlich auswirken. Vermeidung der Doppelbesteuerung steht dadurch in engem Bezug zu der Idee eines liberalen Welthandels, mit der diejenige einer neutralen Besteuerung der internationalen Handelsströme eng verbunden ist⁸. Doch der Begriff der Neutralität der internationalen Besteuerung ist nicht eindeutig in dem Sinne, daß neutral eine internationale Besteuerung dann sei, wenn sie beim grenzüberschreitenden Steuersachverhalt zu gleichen Ergebnissen führe wie beim rein inländischen Sachverhalt. Da wenigstens zwei Staaten beteiligt sind, bieten sich auch wenigstens zwei innerstaatliche Steuerrechte zum Vergleich an.

Sollten die beiden Staaten über ein identisches Steuersystem verfügen, so ließe sich die Neutralität leicht bestimmen⁹. Da es aber keine identischen Steuersysteme gibt, sondern die Staaten nicht nur im Steuerniveau, sondern auch in der Art der Anwendung sich erheblich voneinander unterscheiden, muß der Begriff der Neutralität auf diese Unterschiede Rücksicht nehmen. Grundsätzlich sind die beiden Staaten gleichberechtigt, so daß sich nicht eine Entscheidung zugunsten eines Staates begründen läßt. Neutral ist eine internationale Besteuerung, wenn sie nicht höher ausfällt als im Staat mit dem höheren Steuerniveau und nicht niedriger als im Staat mit dem niedrigeren Steuerniveau. Damit wird eine Spannweite aufgezeigt, die durch die wirtschaftspolitische Souveränität der beteiligten Staaten vorgegeben ist.

6 Sie war Anlaß sich mit dem Problem zu beschäftigen, vgl. Report on Double Taxation, Economic and Financial Commission, League of Nations (Dok. F 19) 5. 4. 1923, S. 5 ff.

7 ZB die US-amerikanischen Vergünstigungen für Domestic International Sales Corporations (DISC) in sec. 991 ff. I.R.C.

8 Vgl. *Gandenberger* in diesem Band S. 38.

9 Diese (unrealistische) Annahme liegt den Beispielen in Anlage 1 zugrunde.

4. Der herkömmliche Begriff

Was unter der internationalen Doppelbesteuerung verstanden wird, scheint nicht problematisch. So definiert der Kommentar zum OECD-Muster von 1977¹⁰ daß darunter „üblicherweise die Erhebung vergleichbarer Steuern in zwei (oder) mehreren Staaten von denselben Steuerpflichtigen für denselben Steuergegenstand und denselben Zeitraum verstanden“ werde. Andere¹¹ fügen noch hinzu, daß es sich um „eine Normenkonkurrenz im zwischenstaatlichen Bereich“ handle. Diese Definition erfreut sich derart allgemeiner Anerkennung, daß man nicht bemerkt, daß sie ein wesentliches Merkmal nicht ausdrücklich enthält, nämlich daß die Steuerbelastung des Steuerpflichtigen ein bestimmtes Maß über- oder unterschreitet¹².

a) Subjektidentität

Das Erfordernis der Subjektidentität hat vor allem die Funktion, die Besteuerung von Kapitalgesellschaften und ihren Gesellschaftern grundsätzlich aus der Doppelbesteuerungsproblematik herauszunehmen. Beim Fehlen der Subjektidentität spricht man von wirtschaftlicher Doppelbesteuerung oder von Doppelbelastung.

b) Periodenidentität

Das Merkmal der Gleichzeitigkeit der Besteuerung wird nicht immer aufgeführt¹³. In der Tat leuchtet nicht ohne weiteres ein, daß keine Doppelbesteuerung gegeben sein soll, wenn aufgrund unterschiedlicher Bestimmungen über den Zufluß von Einnahmen oder die Zurechnung von Wirtschaftsgütern bei schwebenden Geschäften eine Periodenverschiebung der Besteuerung eintritt.

10 Bundesministerium der Finanzen, Musterabkommen zur Vermeidung der Doppelbesteuerung des Einkommens und des Vermögens, Bericht des Fiskalausschusses der OECD, 1977, Art. 23 Nr. 1; ähnlich *Spitaler* (FN 5) S. 132; ihm folgend die ganz h. M.; vgl. zB *Escher*, Die Methoden zur Ausschaltung der Doppelbesteuerung, 1974, S. 43 ff.

11 *Kluge* (FN 5) S. 8; *Flick*, Methoden zur Ausschaltung der internationalen Doppelbesteuerung bei den direkten Steuern, Finanzarchiv N.F. 21 (1961) S. 88; *Preuninger*, Rechtsprobleme des Funktionswandels deutscher Doppelbesteuerungsabkommen (Diss. Mannheim), 1980, S. 4.

12 So aber zutreffend *Philipp*, Befreiungssystem mit Progressionsvorbehalt und Anrechnungsverfahren, 1971, S. 8, 9.

13 *Spitaler* (FN 5) S. 198; *Ebling*, Unilaterale Maßnahmen gegen die internationale Doppelbesteuerung bei den Steuern vom Ertrag (Diss. Mainz), 1969, S. 27.

c) Steuerobjektidentität

Man spricht davon, daß Doppelbesteuerung voraussetze, daß das gleiche Steuerobjekt mehrfach belastet werde. Auch dies zielt auf die Gesellschafts-/Gesellschafterproblematik. Der Gewinn der Gesellschaft ist als gewerblicher Ertrag etwas anderes als die Kapitaleinkünfte der Gesellschafter. Aber das Merkmal der Steuerobjektidentität ist relativ unscharf, da die beteiligten Staaten durchaus den Steuergegenstand unterschiedlich qualifizieren können¹⁴.

d) Gleichartigkeit der Steuern

Von Doppelbesteuerung spricht man nur, wenn ein Steuergut mit gleichartigen Steuern der verschiedenen Staaten belastet wird. Identität der Steuern verlangt man bereits nicht wegen der unterschiedlichen Struktur der einzelnen Steuersysteme, sondern nur noch Gleichartigkeit, d. h. daß sich die erhobenen Steuern in ihrer Natur in etwa entsprechen müssen. Der Begriff der Gleichartigkeit von Steuern bereitet jedoch nicht nur im nationalen Recht erhebliche Probleme¹⁵, auch international ist er keineswegs eindeutig geklärt. So hat zB der Österreichische Verwaltungsgerichtshof entschieden, daß die englische Income Tax der kontinentaleuropäischen Einkommensteuer nicht gleichartig sei¹⁶.

e) Mehrheit originärer Steuergewalten

Das Merkmal der Konkurrenz mehrerer originärer Steuergewalten wird zT als Ursache der Doppelbesteuerung, zT jedoch auch als Begriffsmerkmal genannt. *Ottmar Bühler*¹⁷ hat beispielsweise von der Kollision der Steuergewalten gesprochen und die Normen zur Beseitigung der Doppelbesteuerung als Kollisionsnormen bezeichnet. Zum Teil wird die sog. Normenkonkurrenz zum zentralen Begriff der Doppelbesteuerung. So soll nach *Flick* selbst dann, wenn durch Methoden zur Vermeidung der Doppelbesteuerung praktisch keine höhere Steuer oder sogar eine niedrigere Steuer erhoben würde, immer noch eine Doppelbesteuerung vorliegen, solange nur mehrere Staaten beteiligt seien¹⁸.

14 *Spitaler* (FN 5), S. 172 ff.; *Ebling* (FN 13), S. 28 ff.

15 Zur Gleichartigkeit vgl. *Tipke*, Steuerrecht, 9. Aufl. S. 74 f., 132 mwN.

16 So *Dorn* (FN 4), S. 507; vgl. *Ebling* (FN 13), S. 37 ff. (42).

17 Prinzipien (FN 5), S. 72 ff.

18 Er spricht dann von technischer Doppelbesteuerung, aaO (FN 11), S. 90.

5. Doppelbesteuerung: Normenkonkurrenz oder Belastungsänderung

Der Begriff der Normenkonkurrenz ist plastisch; er verführt aber leicht zu falschen Vorstellungen. Normenkonkurrenz bedeutet, daß auf ein Rechtsverhältnis die Normen mehrerer Staaten angewandt werden können. So kann es für die Gültigkeit einer Ehe auf das Recht verschiedener Staaten ankommen, aber es ist nur eine Ehe!

Beim internationalen Steuerrecht geht es jedoch um eine Mehrheit von Rechtsverhältnissen, die ein Steuerpflichtiger mehreren Staaten gegenüber begründet. Es handelt sich also nicht darum, welche Normen anzuwenden sind, sondern wie ein Ausgleich zwischen den mehreren Rechtsverhältnissen gefunden werden kann.

Da es sich im Ergebnis um mehrfache Steuerforderungen wegen eines vom Steuerpflichtigen verwirklichten Sachverhaltes handelt, könnte man eher von einer Steuerkonkurrenz sprechen. Diese führt zu einer Störung des internationalen Handels, wenn der durch die Neutralität der Besteuerung vorgezeichnete Rahmen verlassen wird. Damit münden die Überlegungen zum Begriff der Doppelbesteuerung immer wieder in die gleiche Erkenntnis ein, daß sie bei Verletzung der Neutralität der internationalen Besteuerung vorliegt.

6. Vermeidung der Doppelbesteuerung

Das Thema spricht von der Vermeidung der Doppelbesteuerung. Darunter ist zu verstehen einerseits die Verhinderung einer Doppelbesteuerung, d. h. die Anwendung von Methoden, um es nicht zu einer Doppelbesteuerung kommen zu lassen¹⁹, und andererseits die Beseitigung, d. h. die Anwendung von Methoden um eine eingetretene Doppelbesteuerung nachträglich aufzuheben. Vermieden ist die Doppelbesteuerung, wenn die Neutralität der Besteuerung besteht, d. h. verzerrende Einflüsse von ihr nicht ausgehen. Der Einfachheit halber wird dies gleichgesetzt der Situation, daß sich die Gesamtsteuerlast innerhalb des bezeichneten Rahmens hält.

¹⁹ Zur Frage, ob die weltweite Anwendung nur eines Prinzips die Doppelbesteuerung verhindert, vgl. *Endriss*, Wohnsitz- oder Ursprungsprinzip?, 1967; *Meyer*, Die Vermeidung internationaler Doppel- und Minderbesteuerung auf der Grundlage des Ursprungsprinzips (Diss. Göttingen), 1970.

III. Methoden

1. Kriterien zur Beurteilung

Die einzelnen Methoden sind mehrfach unter sehr unterschiedlichen Kriterien bewertet worden²⁰. Die einzelnen Autoren haben dabei Listen von denkbaren Beurteilungsmaßstäben entwickelt²¹. Alle diese Kriterien sind jedoch meines Erachtens nicht entscheidend. Vielmehr muß eine Methode zur Vermeidung der Doppelbesteuerung primär daran gemessen werden, wie sie die Doppelbesteuerung tatsächlich vermeidet. Nach dem hier entwickelten Kriterium der Belastungsneutralität ist zunächst zu prüfen, inwieweit eine Methode eine Doppelbesteuerung beseitigt, d. h. die steuerliche Belastung auf den oben umschriebenen Rahmen reduziert. In diesem Sinne möchte ich auch die steuerliche Leistungsfähigkeit verstehen, die in ihrer internationalen, horizontalen Dimension²² erfordert, daß bei gleichen Sachverhalten der eine Steuerpflichtige nicht höher oder niedriger besteuert wird als ein anderer. Beim internationalen Steuerfall kommt aber hinzu, daß sich der Steuerpflichtige aufgrund seiner eigenen Entscheidung in verschiedenen Ländern mit unterschiedlichem Steuerniveau und Steuersystem bewegt. Besteuerung nach der Leistungsfähigkeit ist dann auch gewahrt, wenn sich seine Besteuerung im Rahmen des von beiden Staaten vorgezeichneten Besteuerungsrahmen bewegt. Ein Vergleich, bei dem beispielsweise nur die deutsche Steuerlast eines rein inländischen und eines internationalen Steuerfalles nebeneinandergestellt werden, würde nicht der Struktur des internationalen Steuerfalles gerecht.

Zur Klassifizierung der Methoden lassen sich verschiedene Ansätze denken²³. In einer rechtswissenschaftlichen Betrachtung liegt es jedoch nahe, bei den Elementen des Steuertatbestandes anzusetzen.

2. Kollisionsrechtliche Lösung

Im Privatrecht stellt sich an den grenzüberschreitenden Sachverhalten das Problem, nach dem Recht welchen Staates ein bestimmtes Rechtsverhältnis zu beurteilen ist. Aus den Regeln des Internationalen Privatrechts ergibt

20 *Flick* (FN 11); *Escher* (FN 10); *Philipp* (FN 12); *Ebling* (FN 13); *Selchert/Machens* (FN 1); *Jacobs*, Internationale Unternehmensbesteuerung, 1983, S. 15 ff. (25).

21 So: Leistungsfähigkeit, Gerechtigkeit, Gleichheit, Wettbewerbsneutralität, Wirkung auf das Steueraufkommen, Verwaltungsaufwand, Eignung zur Steuerflucht.

22 *Birk*, Das Leistungsfähigkeitsprinzip als Maßstab der Steuernorm, 1983, S. 170.

23 *Spitaler* (FN 5), S. 332 ff. unterscheidet 7 Methoden.

sich, welchen Staates Recht anwendbar ist²⁴. Die Rechtsanwendungsnormen werden von den eigentlichen Sachnormen deutlich unterschieden.

Unter dem Eindruck des Internationalen Privatrechts haben *Neumeyer*²⁵ und ihm folgend *Ottmar Bühler*²⁶ die Idee einer kollisionsrechtlichen Lösung der Besteuerungskonflikte für das Internationale Steuerrecht verfolgt. Danach weisen Kollisionsnormen den Staaten bestimmte Steuer-sachverhalte zur Besteuerung zu.

Dieser Gedanke mußte jedoch in der Praxis scheitern: das Steuerrecht scheidet nicht wie das Privatrecht die Rechtsanwendungsnormen von den Sachnormen, sondern vermischt beide miteinander. Die für die kollisionsrechtliche Lösung notwendige Trennung läßt sich nicht durchführen²⁷.

Ein zweiter, wesentlicher Unterschied zum Internationalen Privatrecht kommt hinzu. Die Rechtsanwendungsnormen des Steuerrechts sind einseitige Kollisionsnormen²⁸. Jeder Staat entscheidet für sich selbst, ob und auf welche Sachverhalte er sein Steuerrecht anwendet. Die Kollisionsnormen dienen hierbei nicht der Vermeidung von Doppelbesteuerung, sondern legen im Gegenteil fest, wieweit der auf der Souveränität ruhende, originäre, steuerliche Zugriff geht²⁹.

3. Steuersubjekt

Es ließe sich der Ansatz zur Lösung vom Doppelbesteuerungsproblem auf der Ebene der Steuersubjekte denken. In der Tat werden auch verschiedene Formen der Steuerpflicht unterschieden. Die Abgrenzung zwischen Steuerinländern und Steuerausländern zur Bestimmung der Arten der Steuerpflicht³⁰ spielt sicher zur Vermeidung weitergehender Konflikte eine gewisse Rolle, sie ist jedoch nicht eigentlich eine Methode zur Vermeidung der Doppelbesteuerung, sondern auch sie umschreibt den einzelstaatlichen Steueranspruch und ist insoweit eine der wichtigen Ursachen der Doppelbesteuerung.

24 *Kegel*, IPR, 4. Aufl., S. 3.

25 *Neumeyer*, Internationales Verwaltungsrecht Bd. IV, S. III.

26 *Bühler*, Internationales Steuerrecht und Internationales Privatrecht, 1960; *ders.*, Prinzipien (FN 5), S. 72.

27 Eingehend *Mössner* (FN 5), ÖZöR 1974, 269 ff.

28 Zu diesem Begriff vgl. *Wietbölder*, Einseitige Kollisionsnormen als Grundlage des IPR, 1956.

29 So auch *Vogel*, DBA, Einl. Nr. 16.

30 *Wassermeyer* in diesem Band, S. 49 ff.

4. Steuerobjekt (Exemption)

Die Doppelbesteuerung kann vermieden werden, wenn einer der beteiligten Staaten hinsichtlich der betroffenen Steuergüter auf die Besteuerung verzichtet. Diese als Freistellungsmethode bezeichnete Vorgehensweise findet sich in den DBA, wenn nach der wirtschaftlichen Zugehörigkeit einzelne Steuerobjekte bestimmten Staaten „zugeteilt“ und dementsprechend bei den anderen Staaten von der Steuer ausgenommen werden. Kollisionsrechtliche Terminologie findet sich in systemwidriger Weise hier auf den Steuergegenstand bezogen. Diese Methode wird eingehend gleich gewürdigt (s. u. IV).

5. Bemessungsgrundlage

Doppelbesteuerung könnte durch eine Veränderung der Bemessungsgrundlage der Steuer vermieden werden. Dies könnte durch Freibeträge, Pauschalierungen usw. geschehen. Auch die Berücksichtigung der im Ausland gezahlten Steuer (deduction) gehört hierher. § 34c Abs. 2 EStG sieht seit 1980 dementsprechend den Abzug ausländischer Steuern von der Bemessungsgrundlage vor³¹. Darin eine Methode zur Vermeidung der Doppelbesteuerung zu sehen – abgesehen vom unsystematischen Standort unter der Überschrift „Steuerermäßigung“ – bereitet Schwierigkeiten. Es sollte doch selbstverständlich sein, daß ein Staat nur den Betrag seiner Einkommensteuer zugrunde legen kann, der dem Steuerpflichtigen tatsächlich zugeflossen ist, der insoweit seine Konsumfähigkeit vermehrt hat. Bei ausländischen Einkünften ist dies der Betrag, der als Nettobetrag nach Abzug ausländischer Steuern zur Verfügung steht. Eine Vorschrift wie § 34c Abs. 2 EStG versteht sich daher von selbst³².

Man könnte allenfalls daran denken, das Abzugsverbot des § 12 Nr. 3 EStG auch für ausländische Personensteuern gelten zu lassen. Dagegen spricht jedoch folgende Überlegung: das Einkommen als Indikator der Leistungsfähigkeit ist zugleich Maßstab für die Steuerschuld. Durch die Zahlung der Steuer erlischt diese. § 12 Nr. 3 EStG betrifft die Bestimmung des Maßstabs. Würde man hierbei inländische und ausländische Steuern gleichbehandeln, d. h. nicht zum Abzug zulassen, so müßte diese Gleichstellung auch für die Begleichung der Steuerschuld gelten. Die ausländische Steuerzahlung müßte dann auch die inländische Steuerschuld zum Erlöschen bringen. Dies ge-

31 Zur Rechtsentwicklung s. *Hermann/Heuer/Raupach*, EStG, § 34c Anm. 1, vorher geregelt in § 68 f. EStDV.

32 So auch die Ansicht des Gesetzgebers, BT-Drucks. 8/3648 S. 32.

schieht jedoch nicht. Dann können die Steuern auch nicht im Rahmen von § 12 Nr. 3 EStG gleichbehandelt werden³³. Daraus ist die Folgerung zu ziehen, daß die inländische Besteuerung immer nur von einem Nettobetrag ausgehen kann, die ausländische Steuerzahlung insoweit Kostencharakter besitzt. Doch diese Folgerung zieht das deutsche Steuerrecht nicht. Es behandelt ausländische Steuern nicht als Kosten, sondern läßt nur deren Abzug vom Gesamtbetrag der Einkünfte iS § 2 Abs. 3 EStG zu. Dadurch bleiben ausländische Steuern unberücksichtigt, wenn andere Steuergesetze auf den Gewinn Bezug nehmen³⁴. Außerdem bezieht der Gesetzgeber unter dem Welteinkommensprinzip die ausländischen Einkünfte ohne Berücksichtigung der ausländischen Steuern ein und sorgt nicht immer für eine angemessene Entlastung im Rahmen der Anrechnung nach § 34 c Abs. 1 EStG. Dann ergibt sich die paradoxe Situation, daß der Abzug vom Gesamtbetrag der Einkünfte trotz seiner Unvollkommenheiten zu günstigeren Ergebnissen als die Anrechnung führt³⁵. Dies kann hier nicht vertieft werden. Auf die Ungeheimheiten sollte jedoch aufmerksam gemacht werden.

6. Steuersatz

Doppelbesteuerung kann auch vermieden werden, wenn ausländische Einkünfte von Steuerinländern bzw. inländische Einkünfte von Steuerausländern zu niedrigeren Steuersätzen besteuert werden. Als Beispiel wären etwa beschränkte Quellensteuern zu nennen. Ein gezielter Einsatz zur Herstellung der Belastungsneutralität ist aber nicht möglich, weil wegen der notwendigerweise pauschalen Behandlung keine genaue Abstimmung insbesondere bei progressiven Tarifen erfolgt.

7. Berücksichtigung bei der Steuer

Die Doppelbesteuerung wird vermieden, wenn die ausländische Steuerzahlung der inländischen gleichgestellt wird und insoweit die ausländische Steuer auf die inländische Steuerschuld angerechnet wird (sog. Credit). Diese Methode wird noch eingehend gewürdigt (s. u. V). Hierzu lassen sich aber auch Formen der pauschalen Steuerfestsetzung für Auslandseinkünfte rechnen³⁶.

33 Unklar behandelt in *Lademann/Lenski/Brockhoff*, EStG, § 12 Anm. 8; *Hermann/Heuer/Raupach*, EStG, § 12 Anm. 11; *Blümich/Falk*, EStG, § 12 Anm. 60.

34 So § 7 GewStG; § 8 KStG; aber aufgehoben durch Anwendung von § 34 c Abs. 2 EStG gem. § 26 Abs. 6 KStG.

35 *Michels*, Anrechnung, Abzug oder Pauschalierung ausländischer Steuern, DB 1981, 22.

36 § 34 c Abs. 5 EStG.

IV. Die Freistellungsmethode

Die Freistellungsmethode ist die typisch kontinentaleuropäische Methode zur Beseitigung der Doppelbesteuerung. Sie ist von *Schanz*³⁷ und ihm folgend vom Finanzausschuß des Völkerbundes³⁸ mit der größeren wirtschaftlichen Zugehörigkeit einzelner Steuergüter zu den Volkswirtschaften bestimmter Länder begründet worden. Entsprechend früheren kollisionsrechtlichen Vorstellungen wurde dann die Formulierung verwandt, bestimmte Steuergüter seien bestimmten Staaten zur Besteuerung zugeteilt.

1. Rechtsgrundlage

a) Freistellung als einseitige Maßnahme

Die Freistellungsmethode wird auf unilateraler Basis, d. h. aufgrund autonomer Entscheidung des nationalen Steuerrechts, ohne Absprache mit anderen Staaten, selten als Methode zur Vermeidung der Doppelbesteuerung eingesetzt. Bei unbefangener Lektüre würde man den Montageerlaß³⁹ und den neuen Auslandstätigkeitserlaß⁴⁰ als Beispiele zitieren mögen, da in ihnen ausdrücklich von der Freistellung der begünstigten Einkünfte gesprochen wird. Bei einer solchen Deutung müßte man aber an der Vereinbarkeit mit der Ermächtigungsgrundlage des § 34 Abs. 5 EStG zweifeln.

Man könnte alle Normen hier erwähnen, die ausländische Einkünfte von Inländern oder inländische Einkünfte von Ausländern von der Besteuerung ausnehmen. Dann würde eine Besteuerung nach dem Territorialitätsprinzip, aber auch die Abschaffung der Kuponsteuer als entsprechende Methode zu erwähnen sein. Dies alles sind jedoch nur punktuelle Ansätze, die sich nicht zu einer generellen unilateralen Methode verdichtet haben. Sie sollen daher im weiteren nicht berücksichtigt werden.

b) Freistellung als bilaterale Maßnahme

Die Freistellungsmethode ist jedoch eine der beiden von den DBA vorgesehenen Methoden⁴¹. Sie beruht auf der Tradition insbesondere der konti-

37 *Schanz*, Zur Frage der Steuerpflicht, *FinanzArchiv* 1892, 8 ff.; vgl. auch *Weber-Fas*, Staatsverträge im Internationalen Steuerrecht, 1982, 53 ff.

38 Vgl. Report (FN 6), S. 20 ff.; sowie Société des Nations (Experts techniques), *Double imposition et évasion fiscale* (Dok. F. 212; C 115 M. 55, 1925).

39 Fin.Min. Saarland 25. 7. 1979 BStBl. I 1975, 944.

40 BMF 31. 10. 1983 BStBl. I 1983, 470.

41 OECD-Muster: Art. 23 A.

mentaleuropäischen Staaten. Während früher auf der Grundlage des erwähnten dogmatischen Verständnisses noch oft von der „Zuteilung von Steuergütern“ die Rede war, spricht heute Art. 23 A OECD-Musterabkommen davon, daß der Wohnsitzstaat bestimmte Einkünfte von der Besteuerung ausnimmt.

2. Sachliche Steuerbefreiung

Die Frage ist, welche Bedeutung diese Formulierung hat. Dazu muß man den Aufbau der DBA in zwei Stufen berücksichtigen. Die Abkommen legen zunächst fest, welcher Staat welche Steuergüter besteuern darf bzw. kann. Diese oft als Zuteilungsnormen bezeichneten Artikel⁴² haben für sich keine weitere rechtliche Bedeutung. Insbesondere bilden sie nicht die Grundlage der Besteuerung⁴³. Ihre Bedeutung ergibt sich erst aus dem Zusammenspiel mit den Bestimmungen über die Methoden und dem nationalen Recht. Dabei ist zu unterscheiden zwischen der Situation im Quellenstaat und Wohnsitzstaat.

a) Wirkung im Quellenstaat

Weist das Abkommen ein Steuergut nicht dem Quellen-, sondern dem Wohnsitzstaat zu⁴⁴, so bedeutet dies für den Quellenstaat, daß er insoweit das Steuergut nicht besteuern darf. Er hat es steuerfrei zu lassen. Für manchen vielleicht überraschend, ist dies im Abkommen nicht ausdrücklich gesagt. Aus dem Zusammenspiel von nationalem Steuerrecht und dem speziellen Völkerrecht des DBA⁴⁵ ergibt sich jedoch, daß das Abkommen insoweit als self-executing-Norm⁴⁶ zu einer sachlichen, unmittelbar wirken-

42 *Teichner*, Internationales Steuerrecht, 1967, S. 121; *Höhn*, Doppelbesteuerungsrecht, 1973, S. 197 spricht von „Zuweisung des Besteuerungsrechts“; BFH, Urteil v. 25. 2. 1976 – I R 150/73 BStBl. II 1976, 455.

43 Unstr. vgl. *Debatin*, Die Vermeidung der internationalen Doppelbesteuerung durch zwischenstaatliche Abkommen unter besonderer Berücksichtigung der deutschen Vertragspraxis, DStZ A 1962, 9; *Vogel*, DBA, Einl. 24; *Lechner*, Das Befreiungssystem mit Progressionsvorbehalt als bilaterale Maßnahme zur Vermeidung der internationalen Doppelbesteuerung, Finanzjournal 1982, 91 spricht von einer Aufteilung zur ausschließlichen Besteuerung; vgl. *ders.*, JBl. 1983, S. 133.

44 Nach OECD-Muster: vgl. Art. 7, 8, 10, 11, 12, 13 Abs. 4, 14, 15, 18, 21.

45 Vgl. *Vogel*, DBA, Vor Art. 6–22 Anm. 7.

46 *Koller*, Die unmittelbare Anwendbarkeit völkerrechtlicher Verträge, 1971; *Bleckmann*, Begriff und Kriterien der innerstaatlichen Anwendbarkeit völkerrechtlicher Verträge, 1970.

den Steuerbefreiung im nationalen Recht führt. Eine nationale Norm ist insoweit nicht erforderlich, so daß in der Tat der frühere § 3 Nr. 41 EStG entbehrlich war⁴⁷. Der betreffende Steuergegenstand scheidet aus. Er wird bei der Bemessungsgrundlage nicht berücksichtigt.

b) Wirkung im Wohnsitzstaat

Weist das Abkommen hingegen ein Steuergut dem Quellenstaat zu, so regelt das DBA selbst die Folgen, jedenfalls in dem Sinne, daß es den Wohnsitzstaat zur Vermeidung der Doppelbesteuerung verpflichtet und ihm zu diesem Zweck zwei Methoden anbietet. Wird die Freistellungsmethode⁴⁸ gewählt, so nimmt nach dem Text des OECD-Musters der Wohnsitzstaat die ausländischen Einkünfte von seiner Besteuerung aus. Die Bundesrepublik verwendet in ihren Abkommen jedoch überwiegend die Formulierung, daß sie die ausländischen Einkünfte von der Bemessungsgrundlage der deutschen Steuer ausnehme⁴⁹. Dies wird so ausgelegt⁵⁰, daß dadurch eine sachliche Steuerbefreiung in der Bundesrepublik bewirkt werde. Daß es sich um eine objektive Steuerbefreiung handelt und diese sich unmittelbar aus dem Abkommen selbst ergibt, würde man als gesicherte Erkenntnis des deutschen internationalen Steuerrechts bezeichnen mögen, gäbe es nicht Stimmen⁵¹, die dieses Dogma nicht uneingeschränkt zu akzeptieren bereit sind. Liest man den Beitrag von *Debatin* aus dem Jahre 1965, der als Begründung des Dogmas diene, einmal genau nach, so stößt man darauf, daß *Debatin* zwar die Freistellung als Änderung der Bemessungsgrundlage bezeichnet, zugleich aber betont, daß diese Steuerbefreiung „nicht schlechterdings“ die ausländischen Einkünfte „aus der sachlichen Steuerpflicht heraushalten“ wolle, vielmehr nur soweit dies zur Respektierung der Besteuerung im Quellenstaat erforderlich sei⁵². Eine völlige Befreiung könne „heutiges Steuerverständnis nicht mehr befriedigen“. Auch der Bundesfinanzhof hat in seinen Entscheidungen zum Progressionsvorbehalt⁵³

47 Aufgehoben 1975.

48 OECD- Kommentar spricht von Befreiungsmethode.

49 Vgl. *Vogel*, DBA, Art. 23 Anm. 44 mwN.

50 H. M. BVerfGE 30, 272 (280).

51 Vor allem *Vogel*, DBA, Art. 23 Anm. 72 ff.; *ders.*, Ausländische Gerichtsentscheidungen als Anregung für den deutschen Steuerrechtler, *StuW* 1982, 66 ff.

52 *Debatin*, Steuerbefreiung mit Progressionsvorbehalt zur Vermeidung der Doppelbesteuerung, *AWD/BB* 1969, 43.

53 V. 9. 11. 1966 – I 29/65, *BStBl.* III 1967, 88; 11. 10. 1967 – I R 86/67, *BStBl.* III 1967, 729; 25. 9. 1980 – I R 109/68, *BStBl.* II 1970, 660; 4. 8. 1976 – I R 152, 153/74, *BStBl.* II 1976, 662; 25. 2. 1976 – I R 150/73, *BStBl.* II 1976, 454; 14. 2. 1975 – VI R 210/72, *BStBl.* II 1975, 497.

immer die Auffassung von einem nur eingeschränkten Verzicht, einer gleichsam bloß rechnerischen Herausnahme vertreten.

Dennoch steht das Dogma von der objektiven Steuerbefreiung ausländischer Einkünfte bei der Freistellungsmethode. Nimmt man es hin, so hat dies Folgen:

3. Wirkungen

Die sachliche Steuerbefreiung hinsichtlich der ausländischen Einkünfte läßt dem Staat nur das ihm verbliebene inländische Einkommen zur Besteuerung. Aus verwaltungsmäßiger Sicht hat dies Vorteile. Allerdings folgen die Nachteile auf dem Fuße: notwendigerweise entstehen bei progressiven Tarifen durch die Aufteilung des Gesamteinkommens auf verschiedene Staaten – zT erhebliche – Progressionsvorteile. Hinzu kommt, daß die Steuerbefreiung unabhängig davon ist, ob das befreite Steuergut im anderen Lande tatsächlich besteuert wird⁵⁴. Schon die *Eberhard*-Kommission hat sich jedoch überzeugend dagegen gewandt, in der Aufrechterhaltung der niedrigen Besteuerung im Quellenstaat einen Nachteil zu sehen⁵⁵.

Durch das Ausscheiden der Einkünfte bei der Ebene des Steuergegenstandes erstrecken sich alle weiteren Tatbestandsmerkmale des innerstaatlichen Steuerrechts nur noch auf den der inländischen Besteuerung verbliebenen Teil. Dies bedeutet aber auch, daß alle Abzüge, die auf einer späteren Stufe erfolgen (vgl. § 2 EStG), wie Sonderausgaben, Freibeträge, außergewöhnliche Belastungen nur zu Lasten der inländischen Steuergüter verrechnet werden⁵⁶.

4. Verlustproblematik

Die Freistellungsmethode hat jedenfalls aus der Sicht des Steuerpflichtigen den entscheidenden Nachteil, daß die Idee eines Gesamteinkommens bei ihr aufgegeben wird und es gleichsam zu eigenständigen Ländereinkommen kommt. Verluste in einem Staat werden dementsprechend nicht bei der Besteuerung in dem anderen Staat berücksichtigt. Dies ist die Kehrsei-

54 Sog. virtuelle Doppelbesteuerung, RFH, Urteil v. 29. 2. 1940 – III 206/39, RStBl. 1940, 532; neuere Regelung s. *Vogel*, DBA, vor 6–22 Anm. 10 ff.

55 Gutachten der Steuerreformkommission (Schriftenreihe des Bundesministeriums der Finanzen, 4. 17), 1971, S. 577, unter Hinweis auf die Wettbewerbsgleichheit am Tätigkeitsort und die dortige Steuerlastquote bei der Verteilung auf direkte und indirekte Steuern.

56 Vgl. im Einzelnen *Philipp* (FN 12), S. 75 ff.

te des Dogmas von der Steuerbefreiung und genauso anerkannt wie dieses⁵⁷. Sie ist heute sogar seine eigentliche Bedeutung, an deren Rechtfertigung auch das Dogma scheitern kann. Deshalb muß auf die Begründung dieser Auffassung gründlich eingegangen werden. Sie findet sich erstmals in einem Urteil des Reichsfinanzhofes vom 25. 1. 1933⁵⁸. Dieses Urteil ist in mehrfacher Hinsicht bemerkenswert.

Zum ersten behandelt es überhaupt nicht die Frage der Berücksichtigung ausländischer Verluste. Vielmehr ging es um die uns heute etwas merkwürdig anmutende Frage, ob jemand mit Wohnsitz im Inland im Sinne des EStG auch dann noch als unbeschränkt Steuerpflichtiger betrachtet werden könne, wenn seine ausländischen Einkünfte durch ein DBA von der inländischen Besteuerung ausgenommen sind, oder ob er zum beschränkt Steuerpflichtigen geworden sei. Dann hätte er ua auch keinen Verlustvortrag in Anspruch nehmen dürfen. Diese merkwürdige Fragestellung war durch § 5 EStG 1925 womöglich angeregt worden, der davon sprach, daß von der Einkommensteuer Personen befreit werden, soweit ihnen nach einem DBA ein Anspruch auf Befreiung von den persönlichen Steuern zusteht. Der Reichsfinanzhof hat es zu Recht abgelehnt, solche Steuerpflichtige als beschränkt Steuerpflichtige zu rubrizieren.

Zum zweiten steht im Vordergrund der Argumentation des Reichsfinanzhofes der Sinn des DBA, „daß eine Privatwirtschaft, die an sich unter die Steuergewalt beider Vertragsstaaten fällt, insgesamt im Hinblick auf ihre Einkünfte nicht höher besteuert wird, als wenn sie nur einem der Staaten angehörte, oder doch, wenn dies nicht erreichbar ist, als wenn der Besteuerungsgegenstand anteilmäßig auf die beiden Staaten verteilt würde“⁵⁹.

Zum dritten sieht der Reichsfinanzhof die Progressionsvorteile der Befreiungsmethode, ohne diesen jedoch weiteres Gewicht beizumessen und schließlich fügt der Reichsfinanzhof noch eine Bemerkung als obiter dictum an, nach der „das Fehlen des Ausgleichs der positiven Einkünfte mit

57 Aus der unübersehbaren Zahl vgl. *Hellwig*, Die Verlustproblematik bei Auslandsbeziehungen, StJb. 1976/77, S. 429 ff. (430); *Jacobs* (FN 20), S. 19; *Laule*, Verlustausgleich über die Grenze, IWB 10 International Gr. 2, S. 445 ff.; kritische Stimmen: *Knaier*, Verlustausgleich und Doppelbesteuerungsabkommen, StuW 1964, 155 ff.; *Kiehne*, Verluste aus ausländischen Betriebsstätten, AWD 1967, 187; *Freudling*, zum Ausgleich mit ausländischen Verlusten im Recht der Doppelbesteuerung, AWD 1972, 287 ff. mit Hinweis auf frühere Beiträge; *ders.*, Ausgleich mit ausländischen Verlusten und Gleichheitssatz, AWD 1973, 644 ff.; *ders.*, Ausgleich ausländischer Verluste und Doppelbesteuerungsabkommen, RIW/AWD 1978, 33 ff.

58 RFH, Urteil v. 25. 1. 1933 – VI A 199/32, RStBl. 1933, 478.

59 S. 479.

dem Verlust . . . nachteilig (sei), . . . wenn sie in dem einen Lande Verlust, in dem anderen aber steuerpflichtigen Gewinn haben. In diesem Falle haben sie den Gewinn zu versteuern, ohne ihn durch den Verlust ausgleichen zu können“. Dies steht so im Raum und wird nicht weiter begründet, es sei denn, man nehme den Verweis an anderer Stelle des Urteils auf die altdeutsche Tropfentheorie („wer den bösen Tropfen, hat auch den guten“) als eine solche.

Fazit: das als grundlegend betrachtete und zitierte Urteil begründet die Nichtberücksichtigung ausländischer Verluste nicht, sondern setzt sie voraus. Fortgesetzt wird diese Rechtsprechung durch Urteil vom 26. 6. 1935⁶⁰, bei dem ein Steuerpflichtiger Verluste aus Forstwirtschaft in Österreich bei der inländischen Steuer geltend machte, obwohl derartige Einkünfte nach dem an DBA Österreich zugewiesen waren.

Hier gibt der Reichsfinanzhof zwar eine Begründung, diese ist jedoch recht merkwürdig. Er führt aus, im Regelfall würden Gewerbe und Grundbesitz Ertrag bringen. Die Zuweisung von Steuergütern durch einen Steuervertrag auf einzelne Staaten würde daher im ganzen gesehen den Steuerpflichtigen wesentliche Vorteile bringen. Würden bei einzelnen Steuerpflichtigen wegen ausländischer Verluste Nachteile eintreten, so sei dieses wegen des generellen Vorteiles bereits berücksichtigt worden. Auch wisse das DBA das Einkommen aus dem österreichischen Grundbesitz in vollem Umfang der österreichischen Besteuerung zu. Dies würde bedeuten, daß die Steuerquelle aus der Steuergewalt des Wohnsitzstaates schlechthin ausscheidet, „also mit ihr überhaupt dort in keiner Weise mehr gerechnet wird“⁶¹. Als Kronzeugen zog der Reichsfinanzhof *Dorn* heran, der für das deutsche Reich die Doppelbesteuerungsabkommen bearbeitete. Uns kämen heute schwerste Bedenken in rechtsstaatlicher Hinsicht, die Vorstellungen des zuständigen Beamten zum maßgeblichen Auslegungsmittel zu machen. Diese Auffassung wird in einem späteren Urteil vom 21. 10. 1936⁶² dahin präzisiert, daß Einnahmen aus und Ausgaben für eine freigestellte ausländische Steuerquelle aus der deutschen Besteuerung ausscheiden müssen.

Der Bundesfinanzhof hat sich dann erstmals in einem Beschluß vom 11. 3. 1970⁶³ mit der Problematik befaßt. Ausgangspunkt ist für den Bundesfi-

60 RFH, Urteil v. 26. 6. 1935 – VI A 414/35, RStBl. 1935, 1385.

61 Ähnlich BVerfGE 30, 272 ff. (280 f.); kritisch schon *Debatin*, (FN 51) AWD 1965, S. 43.

62 RFH, Urteil v. 21. 10. 1936 – VI A 473/35; RStBl. 1937, 424.

63 BFH, Urteil v. 11. 3. 1970 – I B 50/68; BStBl. II 1970, 569; auch: 23. 3. 72 I R 128/70; BStBl. II 1972, 948.

nanzhof, daß das DBA bestimmte „Einkünfte“ einem ausländischen Staat zur Besteuerung zuweise. Den im Abkommen verwandten Begriff der Einkünfte legt der Bundesfinanzhof mangels einer im Abkommen enthaltenen Definition nach deutschem, innerstaatlichem Recht als positive wie negative Beträge umfassend aus. Er leitet folglich das Verbot des Verlustausgleiches über die Grenze unmittelbar aus dem Abkommen ab. Dieses wird im weiteren dadurch bestätigt, daß er noch eine Auslegung nach dem Wortlaut und dem Sinn des Abkommens vornimmt. Der Bundesfinanzhof schiebt dann drei Hilfserwägungen nach:

- Die Verlustberücksichtigung über die Grenze könne nicht losgelöst von der Frage der Verlustabzugsmöglichkeiten im anderen Staate gesehen werden. Eine unbeschränkte Berücksichtigung ausländischer Verluste könnte ua zu einer doppelten Verlustberücksichtigung führen. Dies ist richtig, aber besagt nur, daß eine Lösung gefunden werden muß, nicht welche (zB Verrechnung bei späteren Gewinnen).
- Mit der Freistellungsmethode sei zwangsläufig aus dem Prinzip der Zu- und Aufteilung des Steuergutes verbunden, daß ein Steuerpflichtiger durch die Anwendung des Abkommens besser oder schlechter gestellt werden könne. Ein Rechtssatz, das Abkommen so auszulegen, daß eine Schlechterstellung vermieden werde, gäbe es nicht.
- Der Senat beruft sich auf die vom Gesetzgeber 1969 getroffene Regelung in § 2 AuslInvG, die offenkundig von der Nichtberücksichtigung ausländischer Verluste bei der Freistellungsmethode ausgeht.

An dieser Argumentation hat sich bis heute im Kern nichts geändert, wengleich auch einige weitere Facetten hinzugekommen sind. So wird im Urteil vom 28. 3. 1973⁶⁴ auch § 3 Nr. 41 EStG herangezogen, der nach einem Urteil vom 9. 11. 1966⁶⁵ keine selbständige Bedeutung besitzen sollte. Mit Urteil vom 20. 7. 1973⁶⁶ wurde der Verlustausgleich auch schon dann versagt, wenn es sich erst um vorbereitende Aufwendungen für eine im Ausland beabsichtigte Tätigkeit gehandelt hat, sofern etwaige spätere Erträge aus dieser Tätigkeit in der Bundesrepublik steuerfrei geblieben wären. 1973 lehnt der Bundesfinanzhof es ab, diese Folge auf § 3 c EStG zu stützen. In einem Urteil vom 28. 4. 1983⁶⁷ beruft er sich dann auf § 3 c EStG.

64 BFH, Urteil v. 28. 8. 1973 – I R 59/71; BStBl. II 1973, 531.

65 BFH, Urteil v. 9. 11. 1966 – I 29/65, BStBl. III 1967, 88.

66 BFH, Urteil v. 20. 7. 1973 – VI R 198/69, BStBl. II 1973, 732.

67 BFH, Urteil v. 28. 4. 1983 – IV R 122/79, BStBl. II 1983, 567; vgl. Mössner, Rechtsprechung zum Internationalen Steuerrecht 1983, IWB 3 Gr. 1, S. 887 Rdnr. 43 f., 47; weiteres Urteil 25. 2. 76 – I R 150/73, BStBl. II 1976, 454.

Damit stellt sich die Frage, ob aus der Freistellung wirklich die vom Bundesfinanzhof gezogenen Schlüsse folgen. Die erste These des Bundesfinanzhofs besagt, daß die Abkommen selbst bereits die Folgen vorschreiben. Dagegen sprechen bereits zwei vielleicht vordergründige, aber schlagende Argumente.

Erstens: der Kommentar der OECD zum Musterabkommen verweist ausdrücklich auf das nationale Recht als dem Recht, das die Frage der Wirkung beantwortet⁶⁸. Die Schöpfer des Musterabkommens gingen nicht davon aus, daß bei der Freistellung die Nichtberücksichtigung ausländischer Verluste durch die Methode zwangsläufig vorgegeben ist.

Zweitens verstehen Gerichte anderer Staaten den gleichen Vertragstext im durchaus gegenteiligen Sinne und berücksichtigen ausländische Verluste⁶⁹.

Die zweite These des Bundesfinanzhofs besagt, daß die Antwort in einer Auslegung des Begriffes der Einkünfte im DBA zu gewinnen sei. Sicher verdient er Zustimmung, daß gemäß Art. 3 Abs. 2 des OECD-Musterabkommens für die nicht definierten Begriffe die Auslegung nach dem nationalen Recht maßgebend ist und daß daher bei unterschiedlichem nationalen Recht es zu einer unterschiedlichen Auslegung des Abkommens kommen kann⁷⁰. Daß unter dem Begriff der Einkünfte insofern auch Verluste fallen, wird man kaum angreifen können. Nur: dies ist aber nicht die entscheidende Frage; vielmehr kommt es darauf an, welche Bedeutung die „Zuteilung“ eines Steuergutes zu einem Staat hat und hierbei insbesondere, wie in Art. 23 A der Begriff des „von der Besteuerung Ausnehmens“ auszulegen ist. Es geht mithin nicht um die Definition des Begriffes der Einkünfte, sondern um die Bestimmung der Wirkungen der Freistellungsmethode. Nur unter der Prämisse, daß Freistellung die Herausnahme aus der sachlichen Steuerpflicht bedeutet, treten die vom Bundesfinanzhof angenommenen Wirkungen ein.

Die Frage lautet somit: Ist die Prämisse richtig? Dazu sagen die Abkommen wenig. Außerdem verwenden sie keine technischen Ausdrücke nationalen Steuerrechts, sondern sie zeigen nur die Wirkung sehr allgemein auf. Für das deutsche nationale Recht wird hierzu überwiegend die Ansicht vertreten, es handle sich um eine übliche Steuerbefreiung im Sinne von § 3

68 Art. 23 Ziffer 44; Fehlzitat auch des 63er Kommentars Art. 23 Nr. D in BFH 28. 3. 73 (FN 63).

69 Eindringlich *Vogel* (FN 50), *StuW* 1982, 66 f.

70 *Vogel*, *Doppelbesteuerungsabkommen und ihre Auslegung*, *StuW* 1982, 111 ff., 286 ff. (295); *ders.*, *DBA*, Art. 3 Anm. 57 ff.; *Debatin*, *Zur Auslegung von Doppelbesteuerungsabkommen*, in: *L. Fischer* (Hrsg.), *Unternehmung und Steuer* (Festschrift Scherpf) 1983, S. 305 ff. (311, 315), jeweils mwN.

EStG⁷¹, gleichgültig ob dessen Ziffer 41 bestehe oder nicht. Demgemäß sei aus § 3 c EStG abzuleiten, daß ausländische Verluste nicht berücksichtigt werden könnten. Nun hatte schon der Bundesfinanzhof 1973 bei § 3 c EStG unterschieden zwischen „an sich steuerbaren“ und „im Einzelfall steuerfreien Einnahmen“⁷².

Zudem setzt der § 3 c EStG nicht das System des Verlustausgleichs in § 2 EStG außer Kraft, so daß Ausgaben im Zusammenhang mit steuerfreien Einnahmen, die die Einnahmen übersteigen, steuerlich berücksichtigt werden, wenn die übrigen Voraussetzungen für Betriebsausgaben bzw. Werbungskosten vorliegen⁷³. Er spricht ja auch von Einnahmen und nicht von Einkünften⁷⁴. Folgt somit die Wirkung der Freistellung als objektive Befreiung weder aus dem Abkommen noch aus einer besonderen Bestimmung des nationalen Steuerrechts, so kann sich eine Lösung nur aus Sinn und Zweck der Freistellung als Methode zur Vermeidung der Doppelbesteuerung ergeben. Da die Freistellung heute⁷⁵ nur noch in Verbindung mit dem Progressionsvorbehalt gewählt wird, muß zunächst auf dessen Bedeutung eingegangen werden.

5. Progressionsvorbehalt

Die neueren DBA sehen vor, daß trotz Freistellung ausländische Einkünfte bei der Besteuerung der „zugewiesenen“ Einkünfte berücksichtigt werden können. Mit dieser auch Tarifvorbehalt⁷⁶ genannten Methode soll vermieden werden, daß durch die Aufteilung verschiedener Einkunftsarten auf verschiedene Staaten entsprechend der Freistellungsmethode Progressionsvorteile entstehen. Es handelt sich also um eine Maßnahme, die die internationale Minderbesteuerung verhindern soll. Es sei vorweg gleich bemerkt, daß diese Methode den Progressionsvorteil nicht restlos besei-

71 Grundlegend in diesem Sinne *Debatin* (FN 51); *Flick* (FN 11), S. 106; zumeist wird unpräzise von der Herausnahme aus der Steuerbemessungsgrundlage gesprochen, zB *Baranowski*, Besteuerung von Auslandsbeziehungen, 1978, S. 62; iS einer Steuerbefreiung BFH, Urteil v. 9. 11. 66 – I 29/65, BStBl. III 1967, 88; 12. 1. 1983 – I R 90/79, BStBl. 1983, 382 (383); FG Münster EFG 1983, 239.

72 BFH (FN 65), BStBl. II 1973, 733.

73 BFH, Urteil v. 9. 11. 76 – VI R 139/74, BStBl. II 1977, 207.

74 *Littmann*, EStG, 13. Aufl., § 3 c Rdnr. 6; a.A. *Hermann/Heuer/Raupach*, EStG, § 3 c Anm. 7; *Rädler/Raupach*, Deutsche Steuern bei Auslandsbeziehungen, 1966, S. 398; dabei wird verkannt, daß § 3 c EStG auch von „soweit“ spricht d. h. Ausgaben dürfen in Höhe steuerfreier Einnahmen nicht berücksichtigt werden.

75 Einzige Ausnahme ist das DBA-Italien von 1925.

76 *Richter*, Zum Progressionsvorbehalt (Tarifvorbehalt) der Doppelbesteuerungsabkommen, AWD 1967, 484; *Baranowski*, Doppelbesteuerungsabkommen: Anwendung des Tarifvorbehaltes (Progressionsvorbehalt) bei der Einkommensteuer und der Körperschaftsteuer, DB 1968, 1533; *Becker*, AWD 69, 411.

tigt, da immer noch ein Vorteil dadurch entsteht, daß im Quellenstaat das diesem „zugewiesene“ Einkommen nicht nach dem Steuersatz des Gesamteinkommens besteuert wird. In der Differenz dieser beiden Steuersätze, angewandt auf das ausländische Einkommen, verbleibt dann der Progressionsvorteil.

Die genaue dogmatische Einordnung einschließlich des Einwirkens des Progressionsvorbehaltes auf das nationale Recht ist nach wie vor streitig und ungeklärt⁷⁷.

Das Musterabkommen spricht von der Einbeziehung der ausgenommenen Einkünfte bei der Festsetzung der Steuer für das übrige Einkommen, schreibt aber nicht *expressis verbis* vor, wie dies zu geschehen habe. Wenn nun die Freistellung eine sachliche Steuerbefreiung bewirkt, so wird nach dem System des deutschen Einkommensteuerrechts der entsprechende Anteil ausländischer Einkünfte bei der Bemessungsgrundlage ausgenommen, und der Steuertarif findet zwangsläufig auf ein niedrigeres Einkommen Anwendung. Wegen der Verknüpfung des tariflichen Steuersatzes mit der Höhe des Einkommens in § 32 a EStG muß eine Bestimmung gefunden werden, die zur Anwendung des Steuersatzes des Gesamteinkommens berechtigt. Aufgrund des Vorbehalts des Gesetzes kann aus rechtsstaatlichen Gründen nur ein Gesetz eine solche Tarifausnahme vornehmen. Das deutsche Steuerrecht enthielt jedoch zunächst keine derartige Ausnahme. Der Bundesfinanzhof⁷⁸ behalf sich nun mit der Annahme, daß – um es plastisch auszudrücken – jede Mark am Einkommen einerseits die Bemessungsgrundlage erhöht und andererseits den marginalen Steuersatz verändert. In der Freistellung eines Steuergutes in einem DBA sah er die Aufhebung der Auswirkung auf die Bemessungsgrundlage; im Progressionsvorbehalt sollte nach seiner Ansicht die Wirkung auf den Steuersatz erhalten bleiben. Er formulierte es auch so, daß das System der Befreiung mit Progressionsvorbehalt den staatlichen Steuerverzicht nur auf die sachliche Steuerbefreiung beschränke. In diesem Sinne liege die gesetzliche Grundlage für die Anwendung des erhöhten Steuersatzes im Abkommen selbst. Diese Argumentation hatte nur einen Mangel: daß nämlich § 32 a EStG den Steuersatz ausdrücklich nach dem zu versteuernden Einkommen bemißt, also das eine mit dem anderen von Gesetzes wegen untrennbar verknüpft. Trotz aller Kritik in der Literatur hat der Bundesfinanzhof an dieser Auffassung festgehalten. Der Gesetzgeber hat dann durch § 32 b EStG eine rechtsstaatlich einwandfreie Lösung geschaffen⁷⁹; einwandfrei jeden-

77 Vgl. *Vogel*, DBA, Art. 23 Anm. 190 ff, mit umfassendem Literaturnachweis.

78 Insbes. BFH, Urteil v. 9. 11. 66 – I 29/65, BStBl. III 1967, 88, st. Rspr.

79 § 32 b; zur Entstehungsgeschichte *Hermann/Heuer/Raupach*, § 32 b, Anm. 1.

falls in dem Sinne, daß auf der Grundlage der Prämisse des Bundesfinanzhofs eine entsprechende Gesetzesnorm gegeben ist, die konstitutiv die Ausnahme zu § 32 a EStG enthält⁸⁰.

Diese Lösung hat nun allerdings ein bemerkenswertes Ergebnis, das noch nicht so recht zum Bewußtsein gekommen zu sein scheint. Ausländische Einkünfte sind nun für die Anwendung des Steuersatzes im inländischen Besteuerungsverfahren zu berücksichtigen. Damit scheidet sie aber nicht mehr gänzlich aus der inländischen Besteuerung aus, wie Reichsfinanzhof, Bundesfinanzhof und Bundesverfassungsgericht als entscheidend formuliert hatten. *Flick* hat daher schon recht früh das Freistellungssystem mit Progressionsvorbehalt als ein *Aliud* bezeichnet⁸¹. *Debatin* sprach davon, es komme in die Nähe der Anrechnung⁸². Bereits dies zeigt, daß Freistellung ohne und mit Progressionsvorbehalt nicht einfach Spielarten ein und derselben Methode sind, sondern bereits vom Ansatz her grundverschieden sind.

Dies zeigt sich auch an der Behandlung ausländischer Verluste. Es ist unstrittig⁸³, daß ausländische Verluste zwar nicht bei der Bemessungsgrundlage, so doch beim Steuersatz berücksichtigt werden und als sogenannter negativer Progressionsvorbehalt indirekt zu einer Berücksichtigung ausländischer Verluste führen, was sogar zum gänzlichen Fortfall der inländischen Steuer führen kann. Daß damit die Regelung von § 2 AIG, mit der der Bundesfinanzhof eine gesetzliche Anerkennung seiner Deutung der Freistellung verbindet, unterlaufen wird, soll nur als Kuriosität am Rande vermerkt werden.

Viel merkwürdiger ist, daß körperschaftsteuerpflichtige Gebilde von der Wohltat der Berücksichtigung ausländischer Verluste über den negativen Progressionsvorbehalt ausgeschlossen bleiben. Auch hierfür gibt es eine logisch unanfechtbare Begründung, daß nämlich der Körperschaftsteuertarif nicht progressiv aufgebaut ist⁸⁴. Wenn Grundlage des Progressionsvorbehaltes das DBA selbst ist, so müßten sich doch auch die Unterschiede in der Behandlung von natürlichen Personen und Personengesellschaften einerseits und Kapitalgesellschaften andererseits aus dem Abkommen er-

80 So wohl auch *Schmidt*, EStG, 3. Aufl., § 32 b Anm. 1; *Blümich/Falk*, EStG, § 32 b, Anm. 6; *Hermann/Heuer/Raupach*, § 32 b Anm. 2.

81 AaO (FN 11) S. 115; S. 107 bezeichnet er sie als Anrechnungsmethode.

82 (FN 51) AWD 1965, 43.

83 Vgl. *Vogel*, DBA, Art. 23 Anm. 204 mwN; BFH, Urteil v. 25. 5. 70 – I R 109/68, BStBl. II 1970, 660.

84 *Vogel* aaO Anm. 207; s. auch *Herzig*, Negativer Progressionsvorbehalt im Körperschaftsteuerrecht, RIW/AWD 1979, 545 ff.

geben. Doch, daß dieses Ergebnis durch die Formulierungen in den Doppelbesteuerungsabkommen auch nur annähernd vorgezeichnet sei, wird man nur schwerlich vertreten können.

Daß dieses ganze System sinnvoll sei, wird man nicht behaupten mögen. Da die Argumentation in sich schlüssig ist, kann es doch nur darin liegen, daß die Prämissen falsch sind. Man wird sich daher auch in Anbetracht des Progressionsvorbehaltes von der ursprünglichen Vorstellung der Freistellung als sachlicher Steuerbefreiung lösen müssen. Dann bleiben ausländische Verluste und Einkünfte in der Bemessungsgrundlage erhalten und bewirken ebenso gemäß § 32 a EStG eine Veränderung des Steuersatzes.

Allerdings bleibt zu prüfen, ob diese Deutung mit den bestehenden gesetzlichen Bestimmungen vereinbar ist. Das Musterabkommen der OECD überläßt die Antwort dem nationalen Recht. Seine Formulierungen sind recht allgemein gehalten. Die entscheidenden Begriffe sind auf der einen Seite, daß die Einkünfte bei der Besteuerung auszunehmen sind, und auf der anderen Seite, daß sie bei der Festsetzung der Steuer einbezogen werden können. Wie dieses steuertechnisch und dogmatisch zu geschehen hat, schreibt das Abkommen nicht vor und überläßt es mithin dem nationalen Recht⁸⁵. Nun weicht aber der Text der deutschen DBA, wie bereits dargelegt, vom Musterabkommen in der Regelfassung dadurch ab, daß er gerade die Herausnahme der ausländischen Einkünfte aus der „Bemessungsgrundlage“ vorsieht. Der Begriff der Bemessungsgrundlage ist in den Abkommen nicht definiert. Da nach dem Zusammenhang eine Größe des nationalen Steuerrechts gemeint ist, ist die Bedeutung im deutschen Steuerrecht maßgebend. Und hier ist nach § 2 Abs. 5 EStG Bemessungsgrundlage nicht die Summe der Einkünfte, sondern eine andere Größe. Folglich kann die Freistellung nicht den Charakter einer objektiven Steuerbefreiung im Sinne von § 3 EStG haben. Dies ist jedenfalls aus dem systematischen Wortzusammenhang zu schließen.

Aber auch der Sinn der Abkommen unterstützt diese Interpretation. Sie wollen sicherstellen, daß die „freigestellten“ Einkünfte mit ihrem Anteil an der gesamten Steuer im Wohnsitzstaat herausgenommen werden. Es spricht nichts dafür, daß die Bundesrepublik ihren Vertragspartnern ein Mitspracherecht darüber einräumen wollte, wie sie dieses Ziel erreichen will⁸⁶. Diese Überlegung läßt sogar daran zweifeln, ob überhaupt die Bedeutung in § 2 Abs. 5 EStG unverändert für die Abkommen gilt. Somit

85 So auch OECD-Kommentar Art. 23 Ziffer 38.

86 Sog. souveränitätsfreundliche Auslegung, vgl. *Seidl-Hohenveldern*, Völkerrecht, 5. Aufl., Nr. 243 ff.

kann aus den Abkommen nicht hergeleitet werden, daß das deutsche Steuerrecht nicht auf einer späteren Stufe des Steuertatbestandes die Vermeidung der Doppelbesteuerung vornehmen könne. Mit den Abkommen ist daher die hier vorgetragene Deutung vereinbar.

Nun existiert aber § 32b EStG, der mir zugegebenermaßen Schwierigkeiten bereitet. Er spricht zunächst von der Steuerfreiheit nach einem Doppelbesteuerungsabkommen und schreibt sodann die Anwendung eines besonderen Steuersatzes vor, wobei er allerdings auch die Einbeziehung der ausländischen Einkünfte vorsieht. Dennoch steht meines Erachtens § 32b EStG nicht im Wege. Es ist unverkennbar, daß der Gesetzgeber § 32b EStG unter dem Eindruck des allgemeinen Verständnisses formuliert hat. Dies kann jedoch eine andere dogmatische Deutung nicht ausschließen, solange deren Ergebnis mit dem Gesetz vereinbar bleibt⁸⁷.

§ 32b EStG ordnet die Rechtsfolge der Anwendung eines besonderen Steuersatzes für den Fall an, daß die ausländischen Einkünfte nach einem DBA steuerfrei sind. Er setzt voraus, daß die Freistellung die Wirkung der Steuerfreiheit besitze; er ordnet dies aber nicht an. Damit widerspricht § 32b EStG nicht der hier vorgetragenen Auffassung⁸⁸.

Als Zwischenergebnis der Überlegungen kann daher folgendes festgehalten werden:

- die Freistellungsmethode als solche muß nicht notwendigerweise im Wege einer objektiven Steuerbefreiung im Wohnsitzstaat durchgeführt werden
- der Progressionsvorbehalt spricht entschieden dagegen, ausländische Einkünfte als schlicht nicht vorhanden zu betrachten
- weder die Doppelbesteuerungsabkommen noch § 32b EStG schreiben zwingend vor, daß das von ihnen angestrebte Ziel auf eine bestimmte Art und Weise erreicht werden muß.

87 So auch BFH, Urteil v. 3. 11. 83 – V R 4/73, BStBl. II 1984, 169 (171); skeptisch Hellwig, StbJb. 1976/77, S. 431.

88 Anders kann BFH (6. 12. 79 – VI R 18/76, BStBl. II 1980, 237) auch nicht verstanden werden (S. 239).

V. Anrechnungsmethode

1. Grundlagen

Die zweite, im OECD-Musterabkommen zur Wahl gestellte Methode ist das sog. Anrechnungsverfahren. Der deutsche Gesetzgeber hat es in § 34 c EStG⁸⁹ geregelt. Sowohl die Überschrift „Steuerermäßigung“, wie der systematische Zusammenhang, der in § 2 Abs. 6 EStG vorgezeichnet ist, weisen aus, daß diese Methode auf der Ebene der geschuldeten Steuer wirkt.

Beim gegenwärtigen Zustand des internationalen Steuerrechts erscheint diese Vorgehensweise am ehesten angebracht: jeder Staat ermittelt in Ausübung seiner originären Steuersouveränität die ihm geschuldete Steuer. Kommt es zu einer Doppelbesteuerung, so wird sie durch Abzug von der Steuer beseitigt. Damit wird die Steuerzahlung an einen fremden Fiskus derjenigen an den eigenen gleichgeachtet. Ihren Ursprung hat diese Methode im amerikanischen Steuerrecht⁹⁰. In das deutsche Steuerrecht gelangte sie durch das Steueränderungsgesetz 1956 und wurde 1980 wesentlich umgestaltet⁹¹.

2. Einschränkungen der Anrechnung

Eine Berücksichtigung aller im Ausland gezahlten Steuern auf der Ebene der inländischen Steuerschuld findet heute nicht mehr statt.

Vielmehr werden eine Reihe von Beschränkungen vorgenommen, die am Prinzip der Gleichwertigkeit der ausländischen Steuerzahlung zweifeln lassen.

a) Unbeschränkt Steuerpflichtige

Die Einschränkung der Anrechnung auf unbeschränkt Steuerpflichtige wäre hier zunächst zu erwähnen. Nach § 50 Abs. 6 EStG ist zwar die Einbeziehung beschränkt Steuerpflichtiger mit Dritlandsteuern nunmehr vorgeesehen. Dies ist aber an Bedingungen geknüpft.

b) Vergleichbare Steuern

Wichtig ist die Einschränkung auf der deutschen Einkommensteuer vergleichbare Steuern. Damit wird zwar ein Merkmal der Begriffsbestim-

89 Ebenso § 26 KStG, § 11 VermStG.

90 Owens, *The Foreign Tax Credit*, 1961.

91 Zur Rechtsentwicklung *Flick/Wassermeyer/Becker*, Komm. AStR, § 34 c Anm. 1 ff.

mung der Doppelbesteuerung aufgegriffen, dies führt aber bei allen nicht gleichartigen Steuern zu einem Überhang nicht anrechenbarer ausländischer Steuern⁹².

c) Höchstbetrag der Anrechnung

Zur Nichtanrechnung kommt es auch, wenn die gezahlten ausländischen Steuern höher sind als die auf den ausländischen Einkünften ruhenden deutschen, da letztere den sog. Höchstbetrag der Anrechnung bestimmen. Damit verbinden sich eine Reihe von Problemen.

Das Anrechnungssystem stellt zur inneren Rechtfertigung auf die Steuerleichheit am Wohnsitz ab. Der Steuerpflichtige soll unter dem Aspekt der persönlichen Leistungsfähigkeit genausoviel Steuern bezahlen wie sein gleichviel verdienender Nachbar ohne Rücksicht darauf, ob die Einkünfte aus dem Inland oder Ausland stammen. Dieses Prinzip wird durchbrochen, wenn die ausländischen Steuern höher sind als die deutschen. Dann zahlt A insgesamt mehr Steuern als sein gleichviel verdienender Nachbar B. Doch soweit geht die Prinzipientreue nicht, daß der Staat einen entsprechenden Nachlaß gibt. Für diesen Fall verwirklicht auch die Anrechnungsmethode die Kapitalimportneutralität⁹³. Inländische Verluste haben in der Regel diese Wirkung, weil sie zu einem niedrigeren Welteinkommen führen und somit zu einer niedrigeren deutschen Steuer auf den ausländischen Einkünften.

Der Höchstbetrag bestimmt den Anteil, den die ausländischen Steuern bei der Ermittlung der gesamten deutschen Steuer ausmachen. Die beiden Komponenten inländisches und ausländisches Einkommen bewirken die Gesamtsteuer. Bei progressiven Tarifen kann man darüber streiten, ob die beiden Teile zu unterschiedlichen – marginalen oder durchschnittlichen – Steuersätzen besteuert werden. Als praktische Lösung bestimmt man den Anrechnungshöchstbetrag nach dem durchschnittlichen Steuersatz des Gesamteinkommens⁹⁴. Auch wenn es schwierig ist, eine bessere Lösung zu

92 Vor allem die Nichteinbeziehung der im Ausland meist unbekanntenen Vermögen- und Gewerbesteuer wird kritisiert; vgl. jüngst *Schieber*, Die Anrechnung ausländischer Steuern in Deutschland und Japan, DStR 1984, 448 ff. Das Erfordernis der vergleichbaren Steuer geht auf die sog. Biddle-Doktrin zurück, US, Supreme Court (*Biddle v. Commissioner*) 302 US 573 (1938).

93 Dies zeigt, daß die beiden Hauptmethoden nicht notwendig den Formen der Neutralität entsprechen. Überhaupt kann man wirtschaftlich nur von den grundsätzlichen Steuerrechtsstrukturen ausgehen, (so auch *Jacobs*, (FN 20), S. 24), nicht von den Verhältnissen des Einzelfalles. Deshalb verstößt eine Berücksichtigung ausländischer Verluste nicht gegen die Kapitalimportneutralität.

94 Vgl. schon *Spitaler* aaO, S. 338 ff.; *Philipp* aaO, S. 53 ff.; *Escher* aaO, S. 103 ff.

finden, darf man nicht darüber hinwegsehen, daß dies im Grundsatz problematisch ist. Bezieht beispielsweise ein Steuerpflichtiger inländische Einkünfte von 50 000 DM so entsteht nach der Grundtabelle eine Einkommensteuer von 15 069 DM. Bezieht er außerdem noch ausländische Einkünfte von 50 000 DM so beträgt die Steuer 41 236 DM, d. h. 26 167 DM mehr. Demgegenüber beträgt der Anrechnungshöchstbetrag nur 20 618 DM.

d) *Per-Country-Limitation*

§ 34 c Abs. 1 letzter Halbsatz EStG enthält die Formulierung „aus diesem Staate“ (statt „aus dem Ausland“). Damit ist die Höchstbetragsrechnung auf jedes Land beschränkt. Bei Bezug von Einkünften aus mehreren Staaten können den Höchstbetrag übersteigende Steuern nicht durch nicht ausgenutzte Höchstbeträge in anderen Ländern aufgefangen werden. Außer einem fiskalischen Interesse vermag ich keine Erklärung für die staatenweise Berechnung des Höchstbetrages zu finden⁹⁵.

Diese Einschränkungen begrenzen zwar die Vorteile der Anrechnungsmethode, beeinträchtigen aber nicht ihre grundsätzliche Wirkungsweise.

3. Wirkungen der Anrechnungsmethode

Das Anrechnungssystem geht vom – ermittelt nach deutschem Steuerrecht – Welteinkommen aus. Damit werden alle ausländischen positiven wie negativen Einkünfte erfaßt. Gerade in der gesicherten Verlustberücksichtigung sieht die h. M. den Vorteil dieser Methode⁹⁶. Sie stellt auch sicher, daß der Steuersatz, der dem Welteinkommen entspricht, angewandt wird. Sie schleust die Besteuerung der ausländischen Einkommensteile auf das höhere Inlandsniveau herauf. Diese Schleuse funktioniert nur in einer Richtung. Ist die Steuer im Ausland höher als die nach der Höchstbetragsregelung anrechenbare entsprechende inländische Steuer, so wird der überschießende ausländische Steuerbetrag zu einer endgültigen Belastung, so daß sich im Endeffekt immer das höhere Steuerniveau durchsetzt. Während bei niedrigeren ausländischen Steuern die Freistellungsmethode wegen des verbleibenden Progressionsvorteils für den Steuerpflichtigen günstiger ist, bestehen keine Unterschiede bei gleich hohen oder höheren ausländischen Steuern⁹⁷.

95 Vgl. Einkommensteuer-Reformkommission (FN 54), S. 582.

96 ZB *Jacobs* aaO, S. 19, 30.

97 So auch *Philipp* aaO, S. 22.

Nachteilig ist die Anrechnungsmethode insbesondere durch die funktionelle Verschränkung der beiden Steuerrechte. So ist nur die gezahlte ausländische Steuer anrechenbar. Dies bringt verwaltungsmäßige Nachteile⁹⁸. Veränderungen in der Steuer des Quellenstaates wirken sich unmittelbar auf das Steueraufkommen des Wohnsitzstaates aus. Steuervergünstigungen des Quellenstaates kommen nicht dem Steuerpflichtigen, sondern dem Fiskus des Wohnsitzstaates zugute⁹⁹.

4. Kosten der Lebensführung

Y, wohnhaft in der Bundesrepublik, hat in- und ausländische Einkünfte von jeweils 100. Die Sonderausgaben sollen 50 betragen, so daß das Gesamteinkommen 150 ausmacht.

In der Anlage 1 zu Ziffer 3 habe ich dargestellt, wie die einzelnen Methoden diesen Fall behandeln. Bei der Freistellungsmethode, gleichgültig ob ohne oder mit Progressionsvorbehalt, werden die Sonderausgaben ausschließlich zu Lasten der inländischen Einkünfte verrechnet, so daß die Bundesrepublik nur inländische Einkünfte in Höhe von 50 besteuert.

Dies gilt nicht nur für Sonderausgaben, sondern auch für außergewöhnliche Belastungen und sonstige, die persönliche Leistungsfähigkeit berücksichtigende Abzüge und Freibeträge.

Bei der Freistellungsmethode werden derartige Kosten deshalb im Wohnsitzstaat berücksichtigt, weil er im Rahmen der unbeschränkten Steuerpflicht die persönlichen Verhältnisse zu berücksichtigen hat. Jedenfalls ist dies die deutsche Auffassung, bei der die Bundesrepublik solche Beträge voll bei den ihr zugewiesenen Steuerquellen berücksichtigt. Da andere Staaten eine proportionale Aufteilung vornehmen, wird man daran zweifeln können, daß dies eine notwendige Folge der Freistellungsmethode sei¹⁰⁰.

Beim Anrechnungsverfahren sieht die Lage jedoch ganz anders aus. § 34 c EStG ordnet zwar an, daß die ausländische Steuer auf diejenige deutsche Steuer anzurechnen ist, die auf die Einkünfte aus dem Quellenstaat entfällt. Dies müßte eigentlich bedeuten, daß der Anteil der auf die ausländischen Einkünfte entfallenden deutschen Steuer an der gesamten, deut-

98 *Philipp*, S. 40 ff.

99 Es sei denn, die Anrechnung erfolgt unabhängig von der tatsächlichen Zahlung, sog. Tax-sparing, wie in § 26 Abs. 3 KStG; vgl. *Ebling* aaO, S. 122; *Kluge* aaO, S. 54, 189.

100 *Lechner* (FN 43), *Fin. Journal* 1983, S. 94.

schen Steuer dem Verhältnis zwischen den ausländischen Einkünften und dem Gesamteinkommen entspricht oder mathematisch ausgedrückt: Höchstbetrag der Anrechnung zur deutschen Steuer wie ausländische Einkünfte zum steuerpflichtigen Einkommen¹⁰¹.

Diese Folge hat das EStG jedoch nicht gezogen, sondern bestimmt in § 34 c Abs. 1 Satz 2 EStG den Höchstbetrag nach dem Verhältnis der ausländischen Einkünfte zum Gesamtbetrag der Einkünfte. Damit fallen alle Abzüge, die in § 2 EStG nach der Ermittlung des Gesamtbetrages der Einkünfte berücksichtigt werden, nicht mehr alleine den deutschen Steuerquellen zur Last, sondern werden in dem Verhältnis ausländischer Einkünfte zu Gesamteinkünften auf das Ausland abgeschoben.

Dies soll die 6. Alternative verdeutlichen, bei der es keine inländischen Einkünfte mehr gibt.

Für dieses Vorgehen läßt sich als Grund angeben, daß Sonderausgaben, außergewöhnliche Belastungen usw. nicht mit bestimmten Einkunftsteilen in wirtschaftlichem Zusammenhang stehen, sondern das Gesamteinkommen belasten. Sie sind dann auf die einzelnen Einkommensteile entsprechend aufzuteilen.

Allerdings: im umgekehrten Fall ist der deutsche Gesetzgeber nicht bereit, derartige ausländische Ausgaben zu berücksichtigen¹⁰².

Nach dem DBA soll der Betrag angerechnet werden, der „der auf die ausländischen Einkunftsteile entfallenden deutschen Steuer entspricht“. Bei dem Berechnungssystem von § 34 c EStG ist dies jedoch nicht mehr der Fall.

§ 34 c EStG ist aber insoweit nicht nur mit dem Doppelbesteuerungsrecht unvereinbar, er verstößt auch gegen das Gleichbehandlungsgebot des Grundgesetzes. Allen verfassungsrechtlichen Einwänden gegen die unterschiedlichen Wirkungen der beiden Hauptmethoden hat der Bundesfinanzhof immer entgegengehalten, diese ergäben sich aus den Methoden selbst und seien deren zwangsläufige Folgen¹⁰³.

In diesem Fall handelt es sich jedoch nicht um eine Besonderheit einer Methode, sondern um autonome Entscheidungen des deutschen Gesetzgebers. Bei der Freistellungsmethode folgt er dem Gedanken, daß der Wohnsitzstaat für die persönlichen Lasten aufkommen müsse. Bei der Anrech-

101 $\frac{\text{Höchstbetrag}}{\text{Deutsche St.}} = \frac{\text{ausl. Eink.}}{\text{stpfl. Eink.}}$

102 Vgl. § 10 Abs. 2 u. § 50 EStG.

103 So insbes. im Urteil v. 11. 3. 70 (FN 62).

nungsmethode vertritt er dagegen die Auffassung, daß diese Lasten auf dem Gesamteinkommen ruhen. Dieser Wertungswiderspruch müßte sachlich gerechtfertigt sein. Aus den Methodenunterschieden ergibt er sich nicht. Ob sich der Gesetzgeber überhaupt dieser Unterschiede bewußt gewesen ist, läßt sich mangels entsprechender Begründungen während des Gesetzgebungsverfahrens nicht klären¹⁰⁴.

5. Vergleich von Anrechnungsmethode und Freistellung mit Progressionsvorbehalt

Nach der ganz herrschenden Auffassung bestehen zwischen den beiden Hauptmethoden gravierende Unterschiede, die durch nichts anderes gerechtfertigt sind als dadurch, daß es sich um zwei Methoden handelt.

Im Hinblick auf die Belastungsneutralität bestehen die Hauptunterschiede in folgendem:

- Verluste:
bei ausländischen Verlusten gewährt die Anrechnung einen Verlustausgleich, die Freistellung nur bei negativem Progressionsvorbehalt
- bei der Freistellung bleibt ein Progressionsvorteil bei niedrigeren ausländischen Steuern bestehen, bei der Anrechnung nicht
- Steuervorteile des Quellenstaates wirken sich bei der Freistellung grundsätzlich aus, bei Anrechnung nur, sofern eine fiktive Anrechnung gewährt wird.

Beide Methoden dienen dem gleichen Zweck, sie sollen die Doppelbesteuerung beseitigen. Ihre Auswirkungen sind indes sehr unterschiedlich. Dies allein sollte Anlaß genug sein für eine kritische Betrachtung. Hinzu kommt, daß die Freistellungsmethode ihre Prämissen aus längst aufgegebenen Rechtsvorstellungen bezieht. Folgt man der hier vorgeschlagenen Deutung, so ergibt sich:

die Methode der Freistellung mit Progressionsvorbehalt hat immer das gleiche Ergebnis wie eine Anrechnung auf der Basis des Höchstbetrages¹⁰⁵. Der Unterschied zwischen den beiden Methoden besteht dann darin, daß in dem Fall einer niedrigeren Steuer im Quellenstaat – mögen sie grundsätzlich niedriger sein oder mag es sich um eine Steuervergünstigung handeln – die Anrechnungsmethode die Gesamtsteuerbelastung auf das Wohnsitzstaat-Steuerniveau heraufschraubt, während die Freistellungsme-

104 Vgl. BT-Drucks. 2/3510 S. 9; vgl. zum Problem auch *Philipp* aaO, S. 82/83.

105 So auch *Philipp* aaO, S. 25 ff., 46 ff.

thode mit Progressionsvorbehalt das günstigere Quellenstaat-Steuerniveau sich beim Steuerpflichtigen auswirken läßt. Damit bewegen sich beide Methoden dann im Rahmen dessen, was zu Beginn als Grenzen der Belastungsneutralität bezeichnet wurde. Jede von ihnen verwirklicht unter diesen Bedingungen eine andere Art von Belastungsneutralität.

Es drängt sich dann die Frage auf, warum die Bundesrepublik nicht einseitig die Freistellung gewährt bzw. immer – und nicht nur im Verhältnis zu Entwicklungsländern – den Höchstbetrag anrechnet. Wenn die Freistellung auf die wirtschaftliche Zugehörigkeit eines Steuergutes abstellt, etwa die Belegenheit eines ausländischen Grundstücks, so gilt diese Zugehörigkeit doch unabhängig davon, ob sie in einem völkerrechtlichen Vertrag anerkannt ist oder nicht. Auch ist zu fragen, aufgrund welcher Überlegungen einseitig die Kapitalexporthneutralität und bilateral die Kapitalimportneutralität zum Leitbild genommen wird selbst Ländern gegenüber, die selbst auch bilateral an der Exportneutralität festhalten (zB USA). Eine Begründung wird offiziell nicht gegeben. Es sei denn: man wolle die Verhandlungsposition nicht dadurch verschlechtern, daß man bereits einseitig gewähre, was man erst im Abkommen anbieten wolle. Da die DBA ein System gegenseitiger Steuerverzichte enthielten, müsse noch etwas übrig bleiben, auf das man verzichten könne.

Bereits mit der Anrechnung verzichtet man auf die Besteuerung, sogar in gleicher Höhe wie bei der Freistellung, wenn der Partnerstaat eine gleich hohe Steuer verlangt. Wäre das Argument richtig, so bräuchte man keine DBA mit Hochsteuerländern, obgleich gerade mit diesen DBA besonders wichtig sind.

Das verhandlungstaktische Argument ist deshalb schwer verständlich, weil sich die Staaten wohl kaum Sorgen um das Steueraufkommen des Verhandlungspartners machen. Naheliegender ist es anzunehmen, daß sie primär an ihren eigenen Einnahmen interessiert sind. Und da kommt es vor allem darauf an, wie stark sie Einschränkungen ihrer Quellensteuern hinnehmen müssen und nicht, welche Methode der Partner zur Vermeidung der Doppelbesteuerung anwendet.

VI. Ergebnis

Ich komme zum Ende und darf meine Überlegungen thesenartig zusammenfassen:

1. Je nach Methode und je nach Lage des Falles sind die Ergebnisse unterschiedlich. Insbesondere die herrschende Auslegung und Anwendung

der beiden Hauptmethoden führen in gleichen Fällen zu unterschiedlichen Ergebnissen.

2. Die Methoden sind nicht um ihrer selbst willen da, sondern sie sind Hilfsmittel, um das Ziel der Vermeidung der Doppelbesteuerung zu erreichen. Sie haben eine dienende und keine herrschende Funktion. Dementsprechend sind sie daran zu messen, wie sie ihre Aufgabe erfüllen. Dies ist auch bei der Auslegung der Methoden zu beachten. Dies bedeutet nicht, daß die Abkommen stets so auszulegen seien, daß im Einzelfall immer eine Besserstellung erreicht werde. Vielmehr bedeutet es, daß Sinn und Zweck der Methode bei der Auslegung nicht unberücksichtigt bleiben dürfen. Soweit die Methoden bei gleichen Sachverhalten zu unterschiedlichen Ergebnissen führen, bedarf es einer sachlichen Rechtfertigung.

Diese kann nicht darin bestehen, dies sei Folge der Methode.

3. Die Freistellungsmethode bewirkt nicht im nationalen Steuerrecht eine sachliche Steuerbefreiung. Ausländische Einkünfte bleiben in der Bemessungsgrundlage erhalten. Der Ausgleich ist auf der Ebene der Steuer vorzunehmen, indem der den ausländischen Einkünften entsprechende Anteil an der deutschen Steuer „freigestellt“ wird.
4. Bei der Anrechnungsmethode ist die Formel zur Berechnung des Höchstbetrages zu verändern, damit nicht Abzüge der persönlichen Leistungsfähigkeit auf die ausländischen Einkommensteile abgewälzt werden.
5. Bei Verwirklichung der Ziffern 3. und 4. entsprechen die Anrechnungsmethode im Prinzip der Kapitalexporthneutralität und die Freistellungsmethode der Kapitalimportneutralität.

Anlage 1

Übersicht über die Auswirkungen der Methoden

Grundannahmen:

Staat B ist der Quellenstaat, Staat A ist Wohnsitzstaat. Beide haben das gleiche Steuersystem. Ihr Tarif ist: 50 Einkommen – 20% durchschnittlicher Steuersatz, 100 – 30%, 150 – 40% und 200 – 50%.

1. Grundsätzliche Wirkungsweise

	1.		2.			3.		4.		5.		6.	
Land	A	B	A	B	A	B	A	B	A	B	A	B	A
stpfl. Eink.	200	100	200	100	170 ^{a)}	100	100	100	100	100	100	100	200
Steuer	100	30	100	30	68	30	30	30	30	50	30	70 ^{b)}	
Gesamtbel.	100	130		98		60		80		100			

Erläuterungen:

1. Einkünfte nur in einem Staat – Vergleichsfall
2. Doppelbesteuerung ohne Vermeidungsmaßnahme (A – Welteinkommen)
3. Abzug von der Bemessungsgrundlage: a) 200 % 30
4. Befreiungssystem
5. Befreiung mit Progressionsvorbehalt. (Vorteil = Steuersatzdifferenz angewandt auf Einkommen aus Quellenstaat, hier: 20% auf 100)
6. Anrechnungsmethode; b) 100 % 30, ohne Höchstbetragsrechnung

2. Verluste

	1.		2.			3.		4.		5.	
Land	A	B	A	B	A	B	A	B	A	B	A
stpfl. Eink.	0 ^{a)}	-100	0 ^{b)}	-100	100	-100	100	-100	100	-100	0 ^{b)}
Steuer	0	0	0	0	30	0	0	0	0	0	0
Gesamtbel.	0	0	0	30	0	0	0	0	0	0	0

100	0 ^{c)}	100	-100	100	-100	100	0 ^{c)}
30	0	30	0	30	0	30	0
30		30		30		30	

1. in einem Land: a) 100 Einkünfte \times - 100 Verlust Einkünfte y
 2. ohne Maßnahme: b) stpfl. Welteinkommen = ausl. Eink. 100 % inl. Verlust 100 =
 3. Befreiungssystem
 4. Befreiungssystem mit Progressionsvorbehalt, hier: negativer PV
 5. Anrechnungsverfahren: c) Welteinkommen = ausl. Eink. 100 % inl. Verlust 100 =

	1.		2.		3.		4.		5.	
Land	A	B	A	B	A	B	A	B	A	
stpfl. Eink.	50 ^{a)}	- 50	50 ^{b)}	- 50	100	- 50	100	- 50	50 ^{b)}	
Steuer	10	0	10	0	30	0	20	0	10	
Gesamtbel.	10	10	30	20	10					

100	50 ^{c)}	100	- 50	100	- 50	100	50 ^{c)}
30	10	30	0	30	0	30	0 ^{d)}
40	30	30	30				

1.–5. wie vorstehend

- a) Einkünfte \times 100, Einkünfte y Verlust 50, Gesamteink. 50
 b) inländ. Einkünfte 100 % ausländ. Verlust 50 = Gesamteink. 50
 c) ausländ. Einkünfte 100 % inländ. Verlust 50 = Gesamteink. 50
 d) inländ. Steuerschuld 10 abzügl. anrechenbare Steuer von 10 = 0

3. Berücksichtigung von Sonderausgaben

Annahmen:

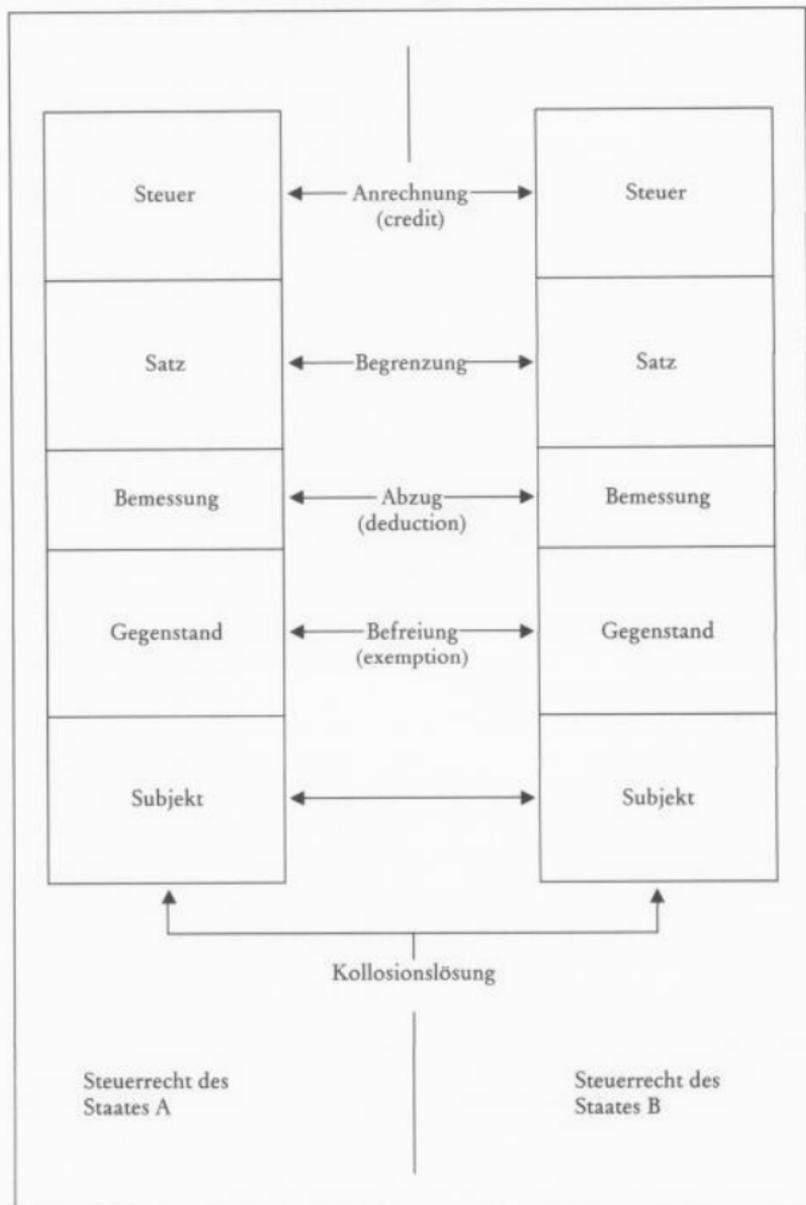
100 Einkünfte Ausland, 100 Einkünfte Inland, 50 Sonderausgaben, Fall 6. nur 50 Inländische Einkünfte

	1.		2.		3.		4.		5.		6.	
Land	A	B	A	B	A	B	A	B	A	B	A	
stpfl. Eink.	150	100	150	100	50	100	50	100	150	100	100	
Steuer	100	60	30	60	30	10	30	20	30	30	30 ^{a)}	
Gesamtbel.	60	90	40	50	60	40						

a) Zusatz:

$$\frac{\text{„auf die ausländischen Einkünfte entfallende deutsche Einkommensteuer“}}{\text{gesamte deutsche Einkommensteuer}} = \frac{\text{ausländische Einkünfte}}{\text{Gesamtbetrag der Einkünfte oder steuerpflichtiges Einkommen}}$$

Anlage 2



Erschleichung der Abkommensberechtigung durch Zwischenpersonen

Rechtsanwalt und Fachanwalt für Steuerrecht
Helmut Becker, Düsseldorf

Inhaltsübersicht

- | | |
|--|---|
| I. Auseinandersetzung mit dem Thema | III. Sachlage in Deutschland |
| II. Bedeutung und Entwicklung des Begriffs „treaty shopping“ | 1. Verwendung des Begriffs in Schrifttum und Rechtsprechung |
| 1. Begriffsinhalt | 2. Entwicklung der deutschen Doppelbesteuerungsabkommen |
| 2. Entwicklung der amerikanischen Doppelbesteuerungsabkommen | 3. Deutsche Rechtsprechung |
| 3. Amerikanische Rechtsprechung | IV. Gebrauch der Abkommensberechtigung und Mißbrauch |

I. Auseinandersetzung mit dem Thema

Bevor man sich mit diesem Thema auseinandersetzt, muß man zunächst einmal zwei Dinge klarstellen: Was ist mit dem Thema gemeint und ist es eigentlich ein Thema, das auf der Fachtagung einer steuerjuristischen Gesellschaft zugelassen werden darf?

Wir haben uns seit Jahren angewöhnt, amerikanische steuerliche Vorstellungen in unser deutsches Steuerrecht zu übernehmen. Als Beispiele seien genannt die Subpart F-Gesetzgebung, die zum Außensteuergesetz¹ geführt hat, die US-Regulations zu sec. 482 IRC, die bei den Verwaltungsgrundsätzen zu den Konzernverrechnungspreisen² Pate gestanden haben und die US-Regulations zu sec. 385 IRC, die zum Vorbild für den geplanten § 8 a KStG³ geworden sind.

So ähnlich ist das mit dem Gegenstand dieser Betrachtung auch. Aber die Amerikaner haben uns nicht nur den zeitlichen Vorsprung voraus, während wir nur die *Nach*-Denker sind⁴; die Amerikaner haben auch die Fä-

1 §§ 7-14 des Außensteuergesetzes v. 8. 9. 1972, BStBl. 1972 I, 589.

2 Verwaltungsgrundsätze für die Prüfung der Einkunftsabgrenzung bei international verbundenen Unternehmen vom 23. 2. 1983, BStBl. 1983 I, 218.

3 BR-Drucksache 511/79 vom 30. 11. 1979.

4 Sieht man sich den Umfang und den Schwierigkeitsgrad der jeweiligen deutschen Regelungen an, könnte man auch von *Nachdenker* sprechen.

higkeit zu einer ausdrucksstarken Begriffsbildung. Was bei uns mit „Erschleichen der Abkommensberechtigung durch Zwischenpersonen“ beschrieben wird, heißt bei den Amerikanern schlicht „treaty shopping“. Die Bildhaftigkeit dieses Begriffs ist verblüffend; es kauft sich jemand in ein fremdes Doppelbesteuerungsabkommen ein und benutzt dieses.

Außerdem scheinen die Amerikaner wesentlich vorsichtiger bei der Begriffsbildung zu sein, als es die Themenstellung dieses Vortrages vermuten läßt. Treaty shopping ist ein völlig wertneutraler Begriff⁵. Er sagt nichts über die steuerliche Zulässigkeit des zugrundeliegenden Sachverhaltes aus. *Erschleichung* der Abkommensberechtigung beinhaltet hingegen eine Tendenz. Erschleichung ist Mißbrauch, wenn nicht sogar Schlimmeres. Bevor der Beitrag überhaupt begonnen hat, hat durch die Themenbildung bereits eine Vorverurteilung stattgefunden. Das ist einer steuerjuristischen Gesellschaft unwürdig.

Um nicht in denselben Fehler zu verfallen, wird das Thema abgeändert. Es lautet ab jetzt: „Gebrauch der Abkommensberechtigung durch Zwischenpersonen“, wobei daneben auch die englische Kurzfassung des treaty shopping verwendet wird.

II. Bedeutung und Entwicklung des Begriffs „treaty shopping“

1. Begriffsinhalt

Was bedeutet eigentlich „treaty shopping“? Hier trifft das abgewandelte Thema dieses Beitrages den Sachverhalt sehr gut. Ein treaty shopping liegt vor, wenn jemand durch die Zwischenschaltung einer Person die Schutzwirkung eines Abkommens in Anspruch nimmt, die ihm sonst nicht zur Verfügung stünde. Das treaty shopping, das Sich-Einkaufen in die Schutzwirkung eines Abkommens, setzt deshalb drei Beteiligte voraus. Davon stehen zwei in einer geschäftlichen, gesellschaftsrechtlichen oder sonstigen Beziehung zueinander, die im unmittelbaren Verhältnis den gewünschten Abkommensschutz nicht herbeiführen. Diese Wirkung wird erst durch die Zwischenschaltung des dritten Beteiligten erreicht.

Im Normalfall wird ein Dreiecksverhältnis vorliegen, bei dem eine Gesellschaft im Lande A in Beziehungen zu einer Gesellschaft im Lande B steht, ohne den Abkommenschutz zu genießen, den man sich wünscht. Der Ab-

⁵ Allerdings ist dieser Begriff dem sog. „forum shopping“ nachgebildet worden, wobei sich der Rechtssuchende in zu mißbilligender Weise den Gerichtsstand aussucht, der ihm die günstigste Entscheidung verspricht.

kommensschutz wird erst erreicht, wenn in die Geschäftsbeziehung eine Gesellschaft im Lande C eingeschaltet wird, das mit dem Land A oder B ein günstiges Doppelbesteuerungsabkommen abgeschlossen hat. Das wird sich allerdings in der Regel nur dann lohnen, wenn die Gesellschaft im Lande C dort aus rechtlichen oder tatsächlichen Gründen einer niedrigen Besteuerung unterliegt. Als Beispiel dafür mag gelten, daß US-Gesellschaften vor der iranischen Revolution nicht unmittelbar im Iran investiert hatten, sondern eine Gesellschaft in der Bundesrepublik Deutschland zwischenschalteten, weil diese im Gegensatz zu den USA ein Doppelbesteuerungsabkommen mit dem Iran besitzt.

Ein solches Dreiecksverhältnis ist aber nicht begriffsnotwendig für das treaty shopping. Das Abkommen kann auch im Verhältnis von nur zwei Ländern zueinander genutzt werden. Wenn eine Muttergesellschaft im Lande A, die eine Tochtergesellschaft im Lande B zu 100 vH hält, keine Ermäßigung für die Quellensteuer auf Dividenden erhält, weil diese nur für Minderheitsbeteiligungen vorgesehen ist, kann sie im Land A fünf Gesellschaften zwischenschalten, die an der Tochter ihrerseits nur zu 20 vH beteiligt sind und so jeweils für sich in den Genuß der Quellensteuerermäßigung gelangen. Es entsteht dadurch ein sogenanntes Quintett, auf das noch an anderer Stelle eingegangen wird.

Neuerdings kommt auch eine weitere Spielart des treaty shopping ins Gespräch. Diese Spielart wird mit „stepping stone“-Gesellschaft umschrieben, was soviel heißt wie „Sprungbrett“-Gesellschaft. Danach genießt die zwischengeschaltete Gesellschaft an sich keine Steuervergünstigung in dem Abkommensland. Sie wird aber deshalb nur geringfügig in diesem Lande besteuert, weil sie hohe Zinsen, Provisionen, Dienstleistungsvergütungen oder andere Entgelte an eine Drittlandgesellschaft zahlt. Während die Entgelte in dem Abkommensland als Betriebsausgaben steuerlich abzugsfähig sind, werden sie bei der Drittlandgesellschaft in aller Regel niedrig besteuert. Das Abkommensland wird auf diese Weise als Sprungbrett benutzt.

2. Entwicklung der amerikanischen Doppelbesteuerungsabkommen

Es wurde bereits angedeutet, daß die Auseinandersetzung darüber, ob Doppelbesteuerungsabkommen durch Zwischenpersonen in Anspruch genommen werden dürfen, ihren Ursprung in den USA genommen hat. *David Rosenbloom*, der von 1977 bis 1981 International Tax Counsel im Treasury Department war und in dessen Zuständigkeit somit die Doppelbesteuerungsabkommen fielen, legt den Beginn der Diskussion über das

treaty shopping in den USA auf die Anhörungen im Kongreß im April 1979⁶. Damit kann aber nur der Beginn der neuerdings sehr heftig und sehr nachhaltig geführten Diskussion gemeint sein, weil bereits das Doppelbesteuerungsabkommen zwischen den USA und Großbritannien aus dem Jahre 1945 eine Mißbrauchsklausel enthielt und sich die OECD bereits seit 1961 mit dieser Frage befaßt. Nach diesem Abkommen konnte die Quellensteuer auf Dividenden auf 5 vH gesenkt werden. Sofern jedoch „die Beziehungen der beiden Kapitalgesellschaften hauptsächlich mit der Absicht gestaltet oder aufrecht erhalten worden waren, den ermäßigten Steuersatz abzusichern“, sollten die normalen, höheren Quellensteuersätze gelten⁷. Das treaty shopping hat also schon eine längere Geschichte.

In den USA hat man sich schon sehr früh Gedanken darüber gemacht, wie man dem treaty shopping begegnen könnte. Dabei haben ganz überwiegend Regelungen in den Abkommen selbst eine Rolle gespielt. Es wurde zwar auch eine nationale Regelung in Betracht gezogen⁸ und man hat sogar den Gedanken erwogen, die Steuer so anzuheben, daß die Abkommensvorteile ausgeglichen werden⁹, aber diese Überlegungen wurden nicht weiterverfolgt. Demgegenüber bestehen eine Vielzahl von unterschiedlichen Abkommensregelungen. Außerdem gibt es zwei Musterabkommen, die eine eigene Vorschrift für das treaty shopping enthalten¹⁰. Dabei haben sich die Überlegungen in den USA ausschließlich auf die wirksamste Regelung in den Abkommen gerichtet; die Bekämpfung des treaty shoppings aufgrund nationaler Mißbrauchsvorschriften wurde nicht – oder zumindest nicht nachhaltig – in Betracht gezogen.

Am Anfang stand das bereits erwähnte Abkommen zwischen den USA und Großbritannien von 1945, das für die Quellensteuer darauf abstellte, daß die Beziehungen zwischen den beteiligten Kapitalgesellschaften haupt-

6 Offshore Tax Havens, Hearings before the Subcomm. on Oversight of the House Comm. on Ways and Means, 96th Cong. 1st Sess. (1977) erwähnt in *Rosenbloom*, Tax Treaty Abuse: Policies and Issues, 16 Law & Policy in International Business No. 3, 1983, S. 763.

7 Art. VI des US-UK Tax Treaty, veröffentlicht in 2 Tax Treaties (CCH) § 8111: „the relationship of the two corporations has been arranged or maintained primarily with the intention of securing such reduced rates.“

8 Brief vom 8. 10. 1981 von Senator *Dole* an Senator *Percy*, veröffentlicht in Congressional Record vom 18. 11. 1981, S. 13591.

9 Protokoll von 1983 zwischen den USA und den Niederländischen Antillen zum DBA USA-Niederlande, veröffentlicht in CCH Tax Treaties § 5832 B und die Darstellung über den Verhandlungsablauf durch *Rosenbloom* aaO (FN 6) S. 783.

10 Zu beiden Musterabkommen gibt es eine überarbeitete Fassung, so daß man auch von vier Musterabkommen sprechen könnte.

sächlich wegen der Steuerermäßigung eingerichtet oder aufrecht erhalten wurden. Diese sogenannte „arranged or maintained-Regelung“ wurde in den fünfziger Jahren auch in andere US-Abkommen übernommen¹¹. Die Kritik an dieser Regelung beanstandete vor allem, daß nur Kapitalgesellschaften in ihren Dividendenbeziehungen betroffen waren und der Nachweis, daß ohne sonstige Gründe lediglich das Abkommen ausgenutzt wurde, kaum geführt werden konnte.

Eine Änderung trat 1962 ein, als man luxemburgische Holdinggesellschaften vollständig aus dem Anwendungsbereich des Abkommens herausnahm¹²; eine Maßnahme, die auch bei uns bekannt ist¹³. Diese Regelung wurde 1963 auf das die Niederländischen Antillen betreffende Zusatzprotokoll zum Abkommen mit den Niederlanden ausgedehnt, allerdings mit dem beachtlichen Unterschied, daß eine „normale“ Besteuerung auf den Niederländischen Antillen die Anwendung dieser Regelung ausschloß¹⁴, wobei man sich während der Abkommensverhandlungen anscheinend darauf einigte, daß eine Besteuerung von 15 vH „normal“ genug wäre, um das treaty shopping auszuschließen¹⁵. Man kann sich vorstellen, wie wenig wirksam diese Bestimmung war, zumal es ein merkwürdiger Gedanke ist, einen anderen Staat – zumindest mittelbar – zur Anhebung seiner Steuern zu ermutigen, von denen dann – mittelbar – auch die eigenen Gesellschaften betroffen werden. Dies gilt um so mehr, als der Steuersatz noch nichts über die Steuerbelastung sagt, weil dazu auch die Ermittlung des steuerpflichtigen Einkommens einbezogen werden mußte.

1970 wurde in das Abkommen mit Finnland eine Regelung aufgenommen, die für Investment- und Holdinggesellschaften gilt und sich auf Dividenden, Zinsen und Lizenzgebühren bezieht¹⁶. Danach sollten derartige Gesellschaften für die genannten Erträge nicht in den Genuß der Abkommensbegünstigungen gelangen, sofern diese Gesellschaften in einem der Vertragsstaaten eine Vorzugsbesteuerung genießen und 25 vH oder mehr der Anteile ausländischen Personen zustehen. Auch diese Regelung ist

11 ZB in die Abkommen mit Österreich, Dänemark, Irland, Italien, Schweiz und Niederlande.

12 Art. XV des DBA USA-Luxemburg, veröffentlicht in 1 Tax Treaties (CCH) § 5318.

13 Schlußprotokoll zum Art. 1 Nr. 1 des DBA Deutschland-Luxemburg.

14 Protokoll vom 23. 10. 1963, veröffentlicht in 2 Tax Treaties (CCH) § 5832 B und Rev. Ruling 65-16, 1965-1 C.B. 626.

15 So die Darstellung von *Rosenbloom* aaO (FN 6) S. 783.

16 Abkommen vom 6. 3. 1970, veröffentlicht in 1 Tax Treaties (CCH) §§ 2651–2683.

danach – teilweise mit leichten Änderungen – in mehrere andere Abkommen aufgenommen worden¹⁷.

Am 18. Mai 1976 veröffentlichten die USA dann ihr erstes Musterabkommen¹⁸. In Art. 16 war eine Regelung über Investment- und Holdinggesellschaften enthalten, die in der Sache mit der Regelung im finnischen Abkommen übereinstimmte, aber sprachlich überarbeitet war.

Da man auch diese Regelung als unbefriedigend empfand, wurde in 1980 in das Abkommen mit Zypern eine neue Bestimmung eingeführt¹⁹. Danach sollte jedwede Abkommensbestimmung dann keine Anwendung finden, wenn das Einkommen einer Person, die keine Kapitalgesellschaft darstellt, in einem der Abkommensländer wesentlich niedriger besteuert würde als die Einkünfte, die in dem Abkommensland selbst erzielt werden. Daneben gab es für Kapitalgesellschaften eine Investment- und Holdingbestimmung, die ebenfalls erweitert wurde²⁰. Durch diese Erweiterungen wurde erstmals eine treaty shopping-Regelung geschaffen, die auch natürliche Personen erfaßte und sämtliche Ertragsarten betraf. Es war deshalb nur folgerichtig, daß auch das zweite grundlegende US-Musterabkommen vom 16. Juni 1981 in Art. 16 eine gleichartige Erweiterung vorsah²¹. Eine entsprechende Bestimmung wurde dann auch in das Änderungsprotokoll zum Doppelbesteuerungsabkommen mit Jamaica aufgenommen²².

Im Herbst 1981 hatte sich der amerikanische Staat mit einer Reihe von neuen oder geänderten Doppelbesteuerungsabkommen zu befassen. Darunter war auch das Erbschaftsteuerabkommen mit Deutschland. Der Senat brachte dabei zum Ausdruck, daß er eine treaty shopping-Regelung billige, die weitgehend dem Musterabkommen von 1981 entsprach²³.

Der vorläufige Schlußpunkt der Entwicklung in den USA wird durch den Entwurf einer überarbeiteten Fassung des Musterabkommens von 1981

17 ZB in die Abkommen mit Trinidad und Tobago, Island und Großbritannien.

18 Treasuries Department News Release WS-861, veröffentlicht in 1 Tax Treaties (CCH) § 153. Diesem ersten Musterabkommen folgte am 18. Mai 1977 eine leicht abgewandelte Fassung.

19 Abkommensentwurf vom 26. 3. 1980, veröffentlicht in 1 Tax Treaties (CCH) §§ 2003–2034. Art. 4 (6) aaO, § 2007.

20 Art. 26 des Abkommens aaO, siehe FN 19.

21 Veröffentlicht in 1 Tax Treaties (CCH) § 158.

22 Protokoll vom 17. 7. 1981, Art. 17, veröffentlicht in 1 Tax Treaties (CCH) § 4387 D.

23 Es handelte sich dabei um den Senatsbericht zum damals geplanten Abkommen mit Argentinien; S. Exec.Rep. No. 44, 97th Congr., 1st Sess. 6–7 (1981); veröffentlicht in 1 Tax Treaties (CCH) § 335/458 f.

gesetzt, die bereits im Dezember 1981 veröffentlicht wurde²⁴. Diese Entwurfsfassung, die die derzeitige Auffassung der US-Steuerverwaltung zum treaty shopping wiedergibt, ist enger als die des zweiten Musterabkommens und erfaßt nur Kapitalgesellschaften. Da 1982 zwei Abkommen mit Neuseeland und Australien auf diese Entwurfsfassung ausgerichtet wurden²⁵, scheint das Pendel der treaty shopping-Regelungen wieder zurückzuschwingen.

Aber das ist noch nicht das Ende. Neuerdings erreichen uns Nachrichten aus den USA, nach denen die Quellensteuer auf Zinsen abgeschafft wurde²⁶. Überlegungen zum treaty shopping haben wohl bei dieser Maßnahme keine entscheidende Bedeutung gespielt, dennoch wurde damit ein Beitrag zu diesem Thema geleistet. Wenn es keine nationale Besteuerung gibt, kann sie auch nicht durch Ausnutzung der von diesem Land geschlossenen Doppelbesteuerungsabkommen unterlaufen werden; und mit der Quellensteuer wird der Hauptanwendungsfall des treaty shoppings erfaßt.

Als Ergebnis der bisherigen Entwicklung der Doppelbesteuerungsabkommen in den USA kann man danach festhalten:

- (1) Nationale Vorschriften zur Vermeidung eines treaty shoppings wurden zwar einmal erlogen, aber in der Vergangenheit nicht weiterverfolgt^{26a}.
- (2) Das gleiche gilt für Überlegungen, die Abkommensvorteile von einer bestimmten Mindestbesteuerung abhängig zu machen.
- (3) Die letzten Fassungen einer Mustervorschrift für die Doppelbesteuerungsabkommen zielen – gleichgültig, ob außer den Kapitalgesellschaften auch andere Personen erfaßt werden oder nicht – darauf ab, die Abkommensvergünstigungen in den Fällen zu versagen, in denen Angehörige von Drittländern einen mehr als 25 vH betragenden Ein-

24 Entwurf vom 23. 12. 1981, Treasury Department News Release R-546, veröffentlicht in 1 Tax Treaties (CCH) § 152 A. Die überarbeitete Fassung von Art. 16 des Musterabkommens wird als „discussion draft“ bezeichnet. Die Musterentwürfe von 1977 und 1981 sind auch veröffentlicht in Wegmann, Das „treaty shopping“ aus US-amerikanischer Sicht, RIW 1984, 787, 791.

25 Neuseeland: 2 Tax Treaties (CCH) § 5202 A; Australien: 1 Tax Treaties (CCH) § 402 A–403 C; auch die Abkommensentwürfe von 1983 mit Dänemark und Frankreich enthalten Regelungen, die der Entwurfsfassung entsprechen.

26 Deficit Reduction Act of 1984, Gesetz vom 18. 7. 1984, anwendbar auf alle Obligationen (portfolio interest), die nach dem 18. 7. 1984 ausgegeben wurden.

26a Nach Abschluß des Manuskriptes sind zwei IRS-Rulings bekannt geworden, die eine Abkehr von dieser Haltung darstellen können. Es handelt sich um die Rev. Rul. 84–152, I.R.B. 1984–42, 8 (CCH-Standard Federal Tax Reports § 6693) und um die Rev. Rul. 84–153, I.R.B. 1984–42, 9 (CCH-Standard Federal Tax Reports § 6694).

fluß auf die abkommensberechtignte Gesellschaft ausüben können oder wesentliche Einkommensteile aus den Vertragsstaaten absaugen. Außerdem sollen die Abkommensvergünstigungen dann nicht gelten, wenn der andere Vertragsstaat für die Abkommensberechtignten eine wesentlich niedrigere Besteuerung vorsieht als für seine eigenen Steuerpflichtigen.

- (4) Aufgrund allerneuester Überlegungen wird der Anreiz zum treaty shopping für einen Hauptanwendungsfall der ermäßigten Quellensteuer bereits dadurch im Keime erstickt, daß eine Quellensteuer gar nicht erst erhoben wird.

3. Amerikanische Rechtsprechung

Man kann die Betrachtung des treaty shopping in den USA nicht abschließen, ohne auch einen Blick auf die dortige Rechtsprechung geworfen zu haben. Dabei werden in diesem Zusammenhang meist vier Urteile genannt. Das bedeutsamste betrifft den sogenannten Aiken-Fall²⁷.

Danach war Aiken Industries Incorporated, ein US-Steuerpflichtiger, Darlehensnehmer einer Kapitalgesellschaft auf den Bahamas. Die Zinszahlungen unterlagen einer US-Quellensteuer von 30 vH. Um diese Quellensteuer zu vermeiden, übertrug die Gesellschaft auf den Bahamas die Darlehensforderung auf eine neugegründete Gesellschaft in Honduras, weil nach dem DBA zwischen USA und Honduras keine Quellensteuer erhoben werden durfte. Aiken verlangte deshalb die Erstattung der Quellensteuer von 30 vH. Das Gericht wies eine entsprechende Klage ab und vertrat die Auffassung, wegen der Deckungsgleichheit der Darlehensforderungen – in den USA nennt man das back-to-back – sei die honduranische Gesellschaft nicht der wahre Empfänger der Zinsen und deshalb für die Quellensteuer nicht erstattungsberechtigt.

Schon vorher hatte sich ein amerikanisches Gericht mit dem sogenannten Bass-Fall²⁸ zu befassen. Mr. Bass, ein US-Steuerpflichtiger, hatte mehr Glück. Er hatte seinen Anteil an einer Ölproduktion auf eine schweizerische Kapitalgesellschaft übertragen, die ihm allein gehörte. Der Anteil dieser Gesellschaft an den Ölgewinnen war nach dem DBA zwischen den USA und der Schweiz steuerfrei. In diesem Fall entschied das Gericht zugunsten des Steuerpflichtigen, weil es sich bei der schweizerischen Gesellschaft um eine lebensfähige (viable) Gesellschaft handelte, die Arbeitsver-

²⁷ Aiken Industries, Inc. 56 T.C. 925 (1971).

²⁸ Perry R. Bass, 50 T.C. 595 (1968).

träge unterzeichnet, Lizenzgebühren vereinnahmt, Investitionen getätigt und Geschäftstätigkeit ausgeübt habe.

Nicht so gut kam der schwedische Schwergewichtsboxer Ingemar Johansson davon. Er hatte sich von einer schweizerischen Gesellschaft anstellen lassen und betrachtete sich für seinen Kampf mit dem amerikanischen Boxer Floyd Patterson als eine in der Schweiz ansässige Person²⁹. Leider verlor er beides; den Kampf und das Gerichtsverfahren³⁰. Das Gericht betrachtete ihn nicht als abkommensberechtigten Schweizer und stützte sich dabei in der Hauptsache darauf, daß Johansson sich in der Schweiz mit 79 Tagen kürzer aufgehalten habe als mit 120 Tagen in Schweden und mit 218 Tagen in den USA. Außerdem wurde der schweizerischen Gesellschaft die geschäftliche Bedeutung abgesprochen.

Der letzte Fall betraf die Suez-Gesellschaft³¹. Diese Gesellschaft, die bis zu ihrer Enteignung im Jahre 1956 den Suez-Kanal betrieben hatte, hielt sich für eine französische Gesellschaft und nahm deshalb die Vergünstigungen des US-französischen DBA in Anspruch. Das Gericht lehnte dies ab, weil die Suez-Gesellschaft eine ägyptische Gesellschaft sei. Gleichzeitig stellte es die These auf, wenn es sich um eine französische Gesellschaft gehandelt hätte, wäre sie nach nationalem französischem Recht nicht steuerpflichtig gewesen. Da es nur Aufgabe des US-französischen Abkommens sei, eine Doppelbesteuerung zu vermeiden, nicht aber auch jedwede Besteuerung auszuschließen, sei das Abkommen nicht anwendbar.

III. Sachlage in Deutschland

1. Verwendung des Begriffs in Schrifttum und Rechtsprechung

Der Begriff „treaty shopping“ und die Kenntnis dessen, was damit gemeint ist, hat in Deutschland noch keine Verbreitung gefunden; die Kenntnis darüber ist bisher einem verhältnismäßig kleinen Kreis von Eingeweihten vorbehalten geblieben. Im Schrifttum taucht der Begriff nur ausnahmsweise auf. In dem umfangreichen Kommentar von *Vogel* zum OECD-Musterabkommen werden der gesamten internationalen Steuerumgehung, die das treaty shopping mit einschließt, nur sechs Seiten gewidmet³². Auch die

29 Als solche verlangte er Steuerbefreiung seiner Einnahmen nach Art. X DBA USA-CH.

30 Ingemar Johansson v. US, 336 F. 2 d 809/5th Cir. 1964.

31 Compagnie Financiere de Suez et de L'Union Parisienne v. US, 492 F. 2 d 798 (Ct. Cl. 1974).

32 *Vogel*, DBA-Doppelbesteuerungsabkommen, Kommentar, 1983, Einl. Rz. 66-76.

deutsche Bezeichnung des Sachverhaltes „Gebrauch – oder gar Erschleichung – der Abkommensberechtigung“ wird kaum verwendet. Die Rechtsprechung zu diesem Sachverhalt benutzt derartige Wortbilder ebenfalls nicht. Es ist dort vereinfachend nur von Mißbrauch die Rede. Der Gebrauch der Abkommensberechtigung durch Zwischenpersonen führt deshalb in der öffentlichen Erörterung ein Schattendasein. Das gilt zwar nicht für die einzelnen Erscheinungsformen – die sind erkannt und beschrieben –, wohl aber für den umfassenden Sachverhalt, wie er Gegenstand dieser Betrachtung ist.

2. Entwicklung der deutschen Doppelbesteuerungsabkommen

Aus der Entwicklung des *treaty shopping* in den USA läßt sich entnehmen, daß schon verhältnismäßig früh, im Jahre 1962, die luxemburgische Holdinggesellschaft vom Anwendungsbereich des mit diesem Land geschlossenen DBA ausgenommen wurde. Hier sind wir den Amerikanern ausnahmsweise einmal voraus. Bereits in dem Schlußprotokoll zum Abkommen vom 23. 8. 1958 zwischen der Bundesrepublik und Luxemburg ist das gleiche geschehen. Allerdings scheint diese Regelung danach sowohl in den USA als auch in Deutschland in Vergessenheit geraten zu sein. Eine vergleichbare Bestimmung findet sich erst wieder in dem jüngsten DBA zwischen der Bundesrepublik und Kanada; dort wird durch Art. 29 Abs. 3 die Anwendung der Art. 6 bis 23 für die kanadischen *non-resident owned Investment Corporations*³³ ausgeschlossen.

Eine sehr viel weitere Verbreitung hat eine andere Regelung erfahren, die mit dem gespaltenen deutschen Körperschaftsteuersatz zusammenhängt und die mit den Stichworten *Suspensionsklausel* oder *Quintett* gekennzeichnet werden kann³⁴. Der gespaltene Körperschaftsteuersatz ließ es der deutschen Finanzverwaltung als ratsam erscheinen, die übliche Ermäßigung der Quellensteuer für Dividenden auf 15 vH dann zu versagen – zu suspendieren –, wenn die Beteiligung zu mehr als 25 vH von einer ausländischen Kapitalgesellschaft gehalten wurde.

Um diese Grundüberlegung zu verwirklichen, wurden in die Abkommen mit Dänemark, Frankreich, Niederlande und Thailand eine Regelung aufgenommen, wonach die Quellensteuerermäßigung unterblieb, wenn der ausländischen Kapitalgesellschaft mehr als ein Viertel an der inländischen Kapitalgesellschaft „gehören“. Dieses „gehören“ war nicht weiter erläutert, was in der Folge zu Gestaltungen reizte, die die Finanzverwaltung als

33 Sec. 133 Canadian Income Tax Act.

34 Vgl. *Vogel aaO*, (FN 32) Art. 10 Rz. 101 ff.

Mißbrauch ansah und die ein treaty shopping, einen Gebrauch der Abkommensberechtigung durch Zwischenpersonen, darstellen. Um nämlich die Beteiligungsgrenze von 25 vH zu unterschreiten, wurden im Land des Dividendenempfängers zwischen die Mutter und die Tochter fünf Gesellschaften – ein sogenanntes Quintett – dazwischengeschaltet, die an der deutschen Tochter mit jeweils 20 vH beteiligt waren. Damit waren die formellen Voraussetzungen der Quellensteuerermäßigung auf 15 vH geschaffen. Das bemerkenswerte an dieser Gestaltung ist, daß nicht ein Drittlandsabkommen ausgenutzt wird, also kein Dreiecksverhältnis besteht, sondern die Abkommensberechtigung im zweiseitigen Verhältnis zwischen dem Staat der Muttergesellschaft und dem der Tochter herbeigeführt wird; auch das ist treaty shopping.

Es kam dann über ein niederländisches Quintett zum Rechtsstreit. Aber so lange, bis dieser Rechtsstreit entschieden war, wollte die Finanzverwaltung nicht tatenlos zusehen. In einer nächsten Gruppe von Doppelbesteuerungsabkommen, zu der die Abkommen mit Belgien, Großbritannien, Iran, Irland, Island und Spanien zählen, wurde deshalb die Suspensionsklausel neu gefaßt³⁵. Das „gehören“ wurde dort zu einem „unmittelbar oder mittelbar gehören“ erweitert³⁶. Aber auch diese Wortfassung war unzulänglich, wie sich sehr bald an einem britischen Quintett zeigte.

Es blieb deshalb nicht aus, daß die Finanzverwaltung nach einer umfassenden Regelung Ausschau hielt. Sie fand sie dann auch in einer sogenannten Konzernklausel. Die Quellensteuerermäßigung wird danach ausgesetzt, wenn dem ausländischen Dividendenempfänger die Mindestbeteiligung an der inländischen Gesellschaft „entweder selbst oder zusammen mit anderen Personen, von denen sie beherrscht wird, oder die mit ihr gemeinsam beherrscht werden, unmittelbar oder mittelbar gehört“³⁷. Da inzwischen auch alle anhängigen Rechtsstreite zugunsten der Steuerpflichtigen ihren Abschluß gefunden hatten³⁸, ist die Entwicklung des Gebrauchs von Doppelbesteuerungsabkommen auf diesem Gebiet einstweilen beendet.

Die nächste Fallgruppe betrifft den Kernbereich dessen, was die Amerika-

35 Zur Entwicklung der Suspensionsklausel vgl. *Meyer/Arndt*, Ausländereffekt und Quintettsituation, DStZ/A 1975, 275 und Steuerprobleme inländischer Tochtergesellschaften ausländischer Konzerne, JbFSr 1975/76, S. 302.

36 Nur das DBA mit Belgien enthält in Abschnitt 8 des Schlußprotokolls eine weitergehende Erläuterung der DBA-Regelung.

37 Die davon erfaßten Sachverhalte werden beschrieben von *Pöllath*, „Mittelbare Beteiligung“ beschränkt Steuerpflichtiger in sog. Quintett-Situationen, FR 1976, 1 ff. (I), 28 ff. (II), 30.

38 Siehe unten Abschnitt 3 c) sowie die FN 56 und 57.

ner als treaty shopping betrachten. Stellvertretend für diesen Bereich steht Art. 23 des DBA mit der Schweiz. „Dieser Artikel trifft Vorsorge gegen die Inanspruchnahme des Abkommens bei der Entlastung von bestimmten Quellensteuern durch nicht abkommensberechtigte Personen. Schalten solche Personen schweizerische Rechtsträger zur Erlangung der Steuerentlastung vor, so soll die Steuerentlastung nur noch unter bestimmten Voraussetzungen beansprucht werden können.“ So heißt es wörtlich in der Denkschrift zum DBA CH³⁹. Mit dieser Vorschrift sind Teile des sogenannten schweizerischen Mißbrauchsbeschlusses⁴⁰ in das Abkommen übernommen worden.

Entsprechend den in Art. 23 DBA-Schweiz enthaltenen Regeln können Gesellschaften Entlastung von der Quellensteuer auf Dividenden, Zinsen und Lizenzgebühren nicht verlangen, wenn an ihnen nichtabkommensberechtigte Personen überwiegend interessiert sind und „wenn sie ihre mit Quellensteuern belasteten Einkünfte entweder in unangemessener Weise aufspeichern (Gewinnauffanggesellschaften) oder zu einem wesentlichen Teil zur Erfüllung von Verbindlichkeiten gegenüber nicht abkommensberechtigten Personen verwenden (Durchlaufgesellschaften)“⁴¹.

Die Vorschrift wirkt in beiden Richtungen. Ihr Abs. 2 versagt „schweizerischen Gesellschaften, die ein kantonales Steuerprivileg genießen, die Freistellung von der deutschen Quellensteuer auf Zinsen, Lizenzgebühren und Veräußerungsgewinnen, wenn an ihnen überwiegend Personen interessiert sind, die nicht in der Schweiz ansässig sind“⁴². Dividenden sind allerdings von dieser Regelung ausgenommen.

Damit erschöpfen sich aber nicht die Maßnahmen gegen die Ausnutzung des schweizerischen Abkommens. Art. 4 DBA-Schweiz enthält hierzu weitere Bestimmungen. Art. 4 Abs. 4 sieht für sogenannte Abwanderer in die Schweiz vor, daß die im Außensteuergesetz vorgesehenen Regeln über die erweiterte beschränkte Steuerpflicht trotz des Doppelbesteuerungsabkommens anwendbar bleiben. Sie werden allerdings auf einen Zeitraum von höchstens sechs Jahren beschränkt und finden keine Anwendung auf Personen, die in der Schweiz „eine echte unselbständige Arbeit“ ausüben.

39 Denkschrift der Bundesregierung zum DBA/CH 1971 vom 21. 1. 1972, BT-Drucks. VI 13233 in *Locher/Meier/von Siebenthal*, Doppelbesteuerungsabkommen Schweiz-Deutschland, A 4.1.1.

40 Schweizerischer Bundesratsbeschluß betreffend Maßnahmen gegen die ungerechtfertigte Inanspruchnahme von Doppelbesteuerungsabkommen des Bundes vom 14. 12. 1962, *Korn/Debatin*, Doppelbesteuerung, Schweiz S. 133 ff.

41 Denkschrift aaO (FN 39).

42 Denkschrift aaO (FN 39).

Ähnlich wirkt Art. 4 Abs. 5. Danach gilt eine Person nicht als in einem Vertragsstaat ansässig, ist also nicht in diesem Staat für das DBA abkommensberechtigt, wenn er dort nicht der normalen Besteuerung unterliegt. Das sind die Fälle der Steuerpauschalierung in der Schweiz.

Betrachtet man die zuletzt geschilderten beiden Fallgruppen etwas genauer, so muß man feststellen, daß hier Neuland betreten wurde. Wir befinden uns auch bereits außerhalb des hier gestellten Themas. Dieses Thema stellt nämlich ausdrücklich auf den Gebrauch der Abkommensberechtigung durch Zwischenpersonen ab. Hier liegen aber keine Zwischenpersonen vor, sondern der rechtlich *und* wirtschaftlich Berechtigte selbst wird als nicht abkommensberechtigt angesehen, weil davon ausgegangen wird, daß Abwanderer und Pauschalisierte grundsätzlich die Abkommen unge rechtfertigt ausnutzen; eine Schlußfolgerung, die zu ziehen bisher nur der deutschen Finanzverwaltung vorbehalten blieb.

Abweichend von dieser Besonderheit enthalten einige andere Abkommen Regeln, die mit dem vorliegenden Thema übereinstimmen und auf den Gebrauch der Abkommensberechtigung durch Zwischenpersonen abstellen. Zu nennen sind hier die Abkommen mit Liberia⁴³, Marokko⁴⁴, Mauritius⁴⁵, Singapur⁴⁶, sowie Trinidad und Tobago⁴⁷. In allen diesen Fällen gewährt die Bundesrepublik eine Freistellung von der deutschen Steuer nur dann für Einkünfte, die einer im Vertragsstaat ansässigen Gesellschaft zufließen, an der jedoch nicht dort ansässige Personen maßgeblich beteiligt sind, wenn die Gesellschaft nachweist, daß sie im Vertragsstaat nach dessen allgemeinen Regeln besteuert wird. Die maßgebliche Beteiligung ist in aller Regel mit 25 vH festgesetzt, beläuft sich aber im Fall Singapur auf 50 vH.

Eine ähnliche Überlegung hat bei Art. 17 des OECD-Musterabkommens Pate gestanden, der auch in einige deutsche Abkommen Eingang gefunden hat⁴⁸. Es handelt sich dabei um die sogenannten Künstlergesellschaften. Künstler und Sportler werden grundsätzlich in dem Staat zur Besteuerung herangezogen, in dem sie ihre Tätigkeit ausüben (Art. 17 Abs. 1 OECD-Musterabkommen). Es hat deshalb in der Vergangenheit nicht an Versuchen gefehlt, diese Besteuerung dadurch zu umgehen, daß sich der Künstler von einer von ihm gegründeten oder für ihn gehaltenen Kapitalgesell-

43 Schlußprotokoll zum Abkommen Nr. 4.

44 Schlußprotokoll zum Abkommen Nr. 1.

45 Schlußprotokoll zum Abkommen Nr. 1.

46 Schlußprotokoll zum Abkommen Nr. 2.

47 Schlußprotokoll zum Abkommen Nr. 1 Buchst. b).

48 Vgl. die Übersicht bei *Vogel* aaO, (FN 32) Rz. 37 zu Art. 17.

schaft anstellen ließ, die danach seine Dienste vermietete. Dadurch erhalten die Einkünfte, die der Künstler nicht selbst bezieht, sondern in seiner Gesellschaft verbleiben, eine andere Qualität; aus Künstler-Erträgen werden gewerbliche Erträge, die der Betriebsstättenbesteuerung unterliegen. Einer solchen zwischengeschalteten Gesellschaft wird nunmehr nach Art. 17 Abs. 2 des OECD-Musterabkommens die Abkommensberechtigung versagt; der Künstler oder Sportler bleibt trotz der zwischengeschalteten Gesellschaft mit sämtlichen Bezügen in dem Land steuerpflichtig, in dem er seine Tätigkeit ausübt. Zusätzlich zu dieser DBA-Regelung hat die Bundesrepublik in das Steuerbereinigungsgesetz 1985 eine Bestimmung aufgenommen, durch die der § 49 EStG mit gleicher Zielrichtung geändert wird; Künstler- und Sportlereinkünfte bleiben im Inland steuerpflichtig, unabhängig davon, „wem die Einnahmen zufließen“⁴⁹.

Die nächste Fallgruppe, kann mit dem Stichwort *Zugriffsbesteuerung* oder *Hinzurechnungsbesteuerung* umschrieben werden. Diese Fallgruppe ist auf die sogenannten Basisgesellschaften in den Oasenländern gerichtet. Bei ihnen wird – unter bestimmten Voraussetzungen, die in den §§ 7 ff. des Außensteuergesetzes und einigen Vorschriften der Abgabenordnung geregelt sind – das Basiseinkommen unter Umgehung des Abkommenschutzes ins Inland gezogen und hier versteuert.

Obwohl der Abkommenschutz dabei angesprochen ist, handelt es sich nicht um Fälle, die von unserem Thema abgedeckt werden. Durch die Zugriffsbesteuerung wird nämlich nicht dem Gebrauch der Abkommensberechtigung entgegengewirkt, sondern die Abschirmwirkung der juristischen Person unterlaufen. In der Begriffswelt der Amerikaner handelt es sich also bei den Basisgesellschaften nicht um *treaty shopping*, sondern um *corporation shopping*. Das kann man ganz einfach dadurch belegen, daß man sich ein Doppelbesteuerungsabkommen wegdenkt, also beispielsweise von einer liechtensteinischen Kapitalgesellschaft ausgeht. Schüttet eine solche Gesellschaft nicht aus, entsteht auch ohne Abkommen grundsätzlich keine deutsche Besteuerung. Erst über die Zugriffsbesteuerung wird das ausländische Einkommen unter Durchbrechung der Abschirmwirkung der juristischen Person ins Inland gezogen.

Obwohl also die Zugriffsbesteuerung als solche nichts mit unserem Thema zu tun hat, gibt es einige Teilgebiete, die dennoch von ihm erfaßt werden. Um diese zu belegen, braucht man nur das Thema anders abzufassen und zu fragen, ob und wann bestehende Doppelbesteuerungsabkommen miß-

⁴⁹ Entwurf eines Steuerbereinigungsgesetzes 1985, BT-Drucksache 10/1636 vom 19. 6. 1984, Nr. 43, Buchst. bb).

braucht werden. Bei dieser Fragestellung wäre nicht nur der Steuerpflichtige, sondern auch die Finanzverwaltung in die Betrachtung mit einbezogen. *Vogel* schreibt hierzu wörtlich: „Auch Staaten können Doppelbesteuerungsabkommen umgehen, wenn sie Gesetze schaffen, die zwar nach ihrem Buchstaben bestimmte Abkommenstatbestände und dadurch deren für sie ungünstigen Rechtsfolgen vermeiden (oder umgekehrt günstige Rechtsfolgen herbeiführen), der sachliche Gehalt der Gesetze dem Abkommen jedoch nicht entspricht⁵⁰.“

Diese Problematik ist bereits bekannt; beispielsweise aus dem Streit um die Versagung des Körperschaftsteuer-Anrechnungsanspruchs für Ausländer und um die Gesellschafterfinanzierung, die zu dem Entwurf eines § 8 a KStG geführt hat. Das spielt auch hier eine Rolle. Es besteht nämlich Streit darüber, ob die Bundesrepublik berechtigt ist, nicht nur die Abschirmwirkung der juristischen Person, sondern auch die Gewinnzuordnungsregeln eines DBA zu durchbrechen⁵¹. Wegen dieses Streites wurde zwischen Deutschland und der Schweiz ein Verhandlungsprotokoll vom 29. 9. 1971 verabschiedet, wonach es Deutschland nicht verwehrt ist, von seiner Zugriffsbesteuerung im Verhältnis zur Schweiz Gebrauch zu machen⁵².

Dieser Streit ist bisher hauptsächlich auf die Schweiz beschränkt geblieben, und es ist zu hoffen, daß es dabei bleibt. Im Verhältnis zu anderen Vertragsstaaten greift § 10 Abs. 5 AStG ein, der eine Zugriffsbesteuerung dann vermeidet, wenn bei einer echten Ausschüttung ein Schachtelprivileg besteht. Damit ist allerdings die Streitfrage noch nicht gelöst. Betroffen sind immer noch die natürlichen Personen, denen kein Schachtelprivileg zusteht. *Vogel* scheint es in diesem Zusammenhang für unzulässig zu halten, wenn bei Bestehen eines DBA die Einkünfte einer ausländischen Gesellschaft schon vor ihrer Ausschüttung aufgrund einer Fiktion als Einkünfte des Gesellschafters betrachtet und bei diesem besteuert werden⁵³.

Mit diesem Hinweis kann man aber das Gebiet der Zugriffsbesteuerung noch nicht verlassen. Es gibt nämlich auf diesem Gebiet eine Fallgruppe,

50 *Vogel* aaO, (FN 32) Einl. Rz. 75.

51 Vgl. *Flick*, Vereinbarkeit des Steuerfluchtgesetzes mit Doppelbesteuerungsabkommen, BB 1971, 250; *Vogel*, Aktuelle Fragen des Außensteuerrechts, insbesondere des „Steueroasengesetzes“ unter Berücksichtigung des neuen Doppelbesteuerungsabkommens mit der Schweiz, BB 1971, 1185, 1189 und *Bellstedt*, Beteiligungen an ausländischen „Zwischengesellschaften“ nach dem Außensteuergesetz-Entwurf, FR 1972, 242, 248.

52 BFH, Urteil v. 9. 11. 1983 I R 120/79, BStBl. II 1984, 468.

53 *Vogel* aaO, (FN 32) Einl. Rz. 75.

die voll von dem Thema erfaßt wird. Nach § 14 Abs. 4 AStG wird bei nachgeschalteten Zwischengesellschaften der Abkommenschutz, den eine zwischengeschaltete Gesellschaft der ersten Stufe genießt, nur gewährt, wenn auch zum Land der nachgeschalteten Zwischengesellschaft ein DBA besteht, das in dem zu beurteilenden Fall Abkommenschutz einräumt. Auf diese Weise soll verhindert werden, daß man sich ohne wirtschaftlichen Grund den Abkommenschutz des Staates der zwischengeschalteten Gesellschaft der ersten Stufe zunutze macht.

In dem Perfektionsdenken, das bei der deutschen Finanzverwaltung manchmal auszumachen ist, vertrat die Finanzverwaltung die Auffassung, daß bei gleichgelagerten Sachverhalten außerdem § 7 Abs. 4 AStG anzuwenden sei, nach dem die einem Weisungs- oder Beherrschungsverhältnis unterliegenden Beteiligungen dem Beherrschenden zuzurechnen seien. Dabei handelt es sich um eine Art steuerrechtlichen overkill. Der Bundesfinanzhof hat diese Auffassung zwar zurechtgerückt und die Zurechnung der Beteiligung nur für die Ermittlung des Beteiligungsumfanges, nicht aber auch für die Ermittlung des Einkommens, zugelassen⁵⁴. Das hat aber die Finanzverwaltung nicht ruhen lassen. Getragen von einer Art Michael Kohlhaas-Mentalität, wurde der gewünschte overkill durch eine Gesetzesänderung wiederhergestellt⁵⁵. Das ist umso bedauerlicher, als man bereits bei § 14 Abs. 4 AStG die Frage stellen muß, ob es sich dabei nicht um eine Umgehung der abgeschlossenen Doppelbesteuerungsabkommen, also um einen Mißbrauch von seiten des Staates handelt.

3. Deutsche Rechtsprechung

Aber nicht nur die Gesetzgebung, sondern auch die Rechtsprechung hat sich mit dem treaty shopping befaßt. Allerdings gilt dies nur mit einer Einschränkung. In keinem der Urteile wird dieser Begriff oder auch nur eine sinnentsprechende Redewendung wie etwa die Wortfassung des vorliegenden Themas gebraucht. Es ist vielmehr nur ganz allgemein von Mißbrauch die Rede.

Hier sind in erster Linie die Urteile zu den Quintett-Fällen zu nennen. Es liegen zwei Urteile des Bundesfinanzhofs⁵⁶ zu einem niederländischen

54 BFH, Urteil v. 26. 10. 1983 I R 200/78, BStBl. II 1984, 258.

55 Entwurf eines Steuerbereinigungsgesetzes 1985, aaO (FN 49) S. 12; vgl. hierzu auch Wassermeyer, Elf Jahre Außensteuergesetz, RIW 1984, 461/466. Die entsprechende Regelung wurde allerdings nicht in das Steuerbereinigungsgesetz 1985 aufgenommen, sondern soll weiter beraten werden.

56 BFH, Urteil v. 13. 9. 1972 I R 130/70 BStBl. 1973 II, 57, 59 und v. 19. 12. 1975 I R 26/73 BStBl. 1975 II, 584, 586.

Quintett und ein Finanzgerichtsurteil⁵⁷ zu einem britischen Quintett vor. In allen drei Fällen war die mißbräuchliche Ausnutzung des Doppelbesteuerungsabkommens gerügt worden. Die Gerichte haben sich aber mit diesem Einwand nicht lange aufgehalten.

In dem ersten Quintett-Urteil von 1972 stehen dazu nur zwei Sätze: „Der Streitfall gibt keinen Anlaß, auf die Frage des Rechtsmißbrauches einzugehen. Die Beteiligten können grundsätzlich ihre Verhältnisse so gestalten, wie sie ihnen, auch steuerrechtlich, am günstigsten erscheinen.“ Auch die Ausführungen in dem zweiten Quintett-Urteil von 1975 – und damit übereinstimmend in dem dritten Quintett-Urteil von 1982 – sind nicht viel länger. Sie gipfeln in der bemerkenswerten Feststellung, daß es keiner weiteren Prüfung bedarf, „ob die Aufteilung einer Beteiligung an der (inländischen) AG auf die (ausländischen Quintett-) Tochtergesellschaften wirtschaftlich vernünftig war“. Es ergibt sich somit, Quintett-Gesellschaften, die der Ermäßigung der inländischen Quellensteuer dienen, stellen keine unangemessene Ausnutzung der Abkommensberechtigung dar.

Ein weiteres Urteil des Bundesfinanzhofs wird im Schrifttum als das sogenannte Monaco-Urteil bezeichnet⁵⁸. Nach dem entschiedenen Sachverhalt war ein Monegasse an einer schweizerischen AG beteiligt, die ihrerseits 48 vH an einer inländischen Kapitalgesellschaft hielt. Bei einer unmittelbaren Beteiligung des Monegassen an der deutschen Kapitalgesellschaft wäre auf Gewinnausschüttungen die volle deutsche Kapitalertragsteuer erhoben worden, während die zwischengeschaltete schweizerische AG Anspruch auf eine Ermäßigung der Quellensteuer hatte. Dies ist ein typischer treaty shopping-Sachverhalt; der Monegasse hatte sich mit der schweizerischen AG in die Abkommensberechtigung des deutsch-schweizerischen DBA eingekauft. Es erstaunt deshalb nicht, daß von der Finanzverwaltung Mißbrauch behauptet wurde. Dies hat aber der Bundesfinanzhof nicht gelten lassen.

Der I. Senat führte aus, daß die Mißbrauchsregelungen zwar auch im Bereich der Doppelbesteuerungsabkommen gelten, ein deutlicher Unterschied aber zwischen beschränkt und unbeschränkt Steuerpflichtigen gemacht werden müsse. Auf keinen Fall könne die für unbeschränkt Steuerpflichtige geltende Rechtsprechung zu den Basisgesellschaften auf Ausländer angewendet werden⁵⁹. Wörtlich heißt es dann: „Die Gründung einer Kapitalgesellschaft im Ausland durch einen Ausländer ist ein das inländi-

57 Urteil des FG Köln v. 9. 2. 1982 VI 452/77 KE, RIW 1982, 292, 294 mit einer Anmerkung von *Günkel*.

58 BFH, Urteil v. 29. 10. 1981 I R 89/80 BStBl. 1982 II, 150.

59 So auch schon BFH, Urteil v. 9. 5. 1979 I R 126, 77 BStBl. 1979 II, 586, 587.

sche Steuerrecht nicht berührender Vorgang und entzieht sich grundsätzlich der Beurteilung, ob ein Mißbrauch von Formen und Gestaltungsmöglichkeiten des Rechts (§ 42 AO 1977) vorliegt.“ Und um es ganz deutlich zu machen, wird außerdem festgestellt, daß es bei diesem Ergebnis nicht darauf ankommt, ob in der Schweiz eine Domizil- oder „Briefkasten“-Gesellschaft vorgelegen hat⁶⁰.

Damit hat der I. Senat seine Rechtsprechung zu den Quintettfällen nicht nur bestätigt, sondern mit klaren und unmißverständlichen Gründen verstärkt. Aus ihr ergibt sich: Der Gebrauch der Abkommensberechtigung durch Zwischenpersonen stellt keinen Mißbrauch dar; treaty shopping ist zulässig. Getrübt wird dieses schöne Bild nur durch ein neueres Urteil des IV. Senates⁶¹, das zunehmende Aufmerksamkeit findet⁶².

Nach dem entschiedenen Sachverhalt waren zwei Brüder mit Wohnsitz in den Niederlanden an einer deutschen OHG beteiligt. Gleichzeitig hielten sie die Anteile an einer schweizerischen AG, die sich ihrerseits (typisch) still an der deutschen OHG beteiligte und dieser Darlehen gab. Die Übereinstimmungen mit dem Monaco-Urteil sind auffallend; ein Ausländer beteiligt sich unter Zwischenschaltung einer schweizerischen Gesellschaft an einer inländischen Gesellschaft. Dennoch hat der IV. Senat abweichend entschieden und Mißbrauch angenommen.

Dieser Fall betrifft erst in der zweiten Ebene das vorliegende Thema. Die zwischengeschaltete Gesellschaft hätte statt in der Schweiz auch in Deutschland gegründet werden können, ohne daß sich an der vom IV. Senat in den Vordergrund gestellten Begründung etwas geändert hätte. Der IV. Senat sieht nämlich in der Zwischenschaltung der schweizerischen AG deshalb einen Mißbrauch, weil dadurch die Besteuerung der stillen Erträge und der Zinsen als Mitunternehmerbezüge unterlaufen würde. Es ist also in erster Linie die Schutzwirkung der zwischengeschalteten juristischen Person, die den IV. Senat beschäftigt, während die Abkommensberechtigung zurücktritt. Nach der Begründung des IV. Senates handelt es sich al-

60 Eine ganz andere Frage ist es, ob sich die schweizerische AG im Sitzland Schweiz an den schweizerischen Mißbrauchsbeschluß (FN 40) und an Art. 23 des DBA-CH halten muß. Dies wird aus schweizerischer Sicht zu bejahen sein.

61 BFH, Urteil v. 10. 11. 1983 IV R 62/82 DB 1984, 648 mit einer Anmerkung von *Crezelius*.

62 Vgl. *Rauer*, Mißbrauch von Gestaltungsmöglichkeiten des Rechts durch Einschaltung einer Basisgesellschaft, DB 1983, 2276; *Crezelius*, Beschränkte Steuerpflicht und Gestaltungsmissbrauch, DB 1984, 530; *ders.* in der erwähnten Anmerkung (FN 61); *Mössner*, Gestaltungsmissbrauch bei beschränkter Steuerpflicht, IWB Fach 3 Deutschland Gruppe 1, 917; sowie *Becker*, The way to tax-free income with silent partnerships, International Tax Report, Mai 1984, S. 1.

so nicht um ein treaty shopping, sondern um ein corporation shopping. Dennoch liegt dieser Fall im Bereich des hier behandelten Themas.

Verläßt man nämlich das nationale Steuerrecht und sieht in das Doppelbesteuerungsabkommen mit den Niederlanden, das bei einem Mißbrauch zur Anwendung käme, so wird nach diesem Abkommen die Besteuerung der typischen stillen Erträge und der Darlehenszinsen ausschließlich den Niederlanden zugewiesen; Deutschland darf also nicht besteuern, wobei kein Unterschied gemacht wird, ob die typische stille Beteiligung an einer Personen- oder an einer Kapitalgesellschaft besteht. Wenn Deutschland aber ohnehin nicht besteuern darf, kann die Zwischenschaltung der schweizerischen AG kein Mißbrauch sein. Diesen einfachen Gedanken hat der IV. Senat dadurch abgetan, daß er die stillen und die Zinserträge der OHG zugerechnet hat und deshalb Betriebstätenerträge annahm. (Entscheidung BVerFG liegt vor. BFH ist endgültig.)

Von diesem Urteil abgesehen, kann man feststellen, daß die ständige Rechtsprechung des I. Senates, der *allein* für die Auslegung der Doppelbesteuerungsabkommen zuständig ist, in der Ausnutzung der Abkommensberechtigung durch Zwischenpersonen keinen Mißbrauch sieht; treaty shopping ist nach dieser Rechtsprechung zulässig.

IV. Ausnutzung der Abkommensberechtigung und Mißbrauch

Unabhängig von den einzelnen treaty shopping Regelungen, die in den von der Bundesrepublik abgeschlossenen Doppelbesteuerungsabkommen enthalten sind, und unabhängig von der Rechtsprechung muß man sich die Frage vorlegen, ob die Ausnutzung der Abkommensberechtigung durch Zwischenpersonen steuerrechtlich einen Mißbrauch darstellt, der zur Folge hat, daß die zwischengeschaltete Person beiseitegeschoben und die Rechtsbeziehung so beurteilt wird, wie sie sich ohne die Zwischenschaltung darstellt.

Hierbei sind zunächst die Gründe zu berücksichtigen, die bereits der I. Senat des Bundesfinanzhofs gewürdigt hat⁶³. Er war der Auffassung, daß – entsprechend einem tragenden Grundsatz unseres Steuerrechts – die Beteiligten ihre Verhältnisse so gestalten dürfen, wie es ihnen steuerrechtlich am günstigsten erscheint. Das ist nicht nur legal, sondern auch legitim; auf gar keinen Fall stellt die Ausnutzung bestehender steuerrechtlicher Möglichkeiten einen Mißbrauch dar. Es kommt hiernach auch nicht darauf an,

63 Siehe Urteile aaO (FN 56).

ob die Zwischenschaltung einer Gesellschaft – außerhalb der Nutzung der Abkommensberechtigung – wirtschaftlich vernünftig ist. Ebenso wenig ist entscheidend, welche wirtschaftlichen Funktionen die zwischengeschaltete Gesellschaft ausübt; es ist also unerheblich, ob sie eine Domizil-, Holding- oder „Briefkasten“-Gesellschaft ist. Das alles hat der I. Senat des Bundesfinanzhofs gesagt.

Das mutet bei der bestehenden Oasenrechtsprechung für unbeschränkt Steuerpflichtige merkwürdig an⁶⁴. Verständlich wird diese Auffassung aber dann, wenn man sich klar macht, daß es bei dem Gebrauch der von der Bundesrepublik abgeschlossenen Doppelbesteuerungsabkommen nicht um Inländer, sondern um Ausländer geht. Diese sind nicht unbeschränkt, sondern nur beschränkt steuerpflichtig. Das bewirkt einen entscheidenden Unterschied.

Die beschränkte Steuerpflicht ist gegenüber der unbeschränkten Steuerpflicht erheblich vermindert. Aus dem unterschiedlichen Wirkungsbereich der §§ 1 und 2 EStG, nach denen das Welteinkommen besteuert wird, und dem des § 49 EStG, nach dem nur ganz bestimmte Ertragsarten unter genau umrissenen Voraussetzungen steuerpflichtig sind, wird dies ganz deutlich. Wenn die Besteuerung aber wesentlich zurückgenommen wird, kann dies nicht ohne Einfluß auf die Voraussetzungen eines Mißbrauchs bleiben. Je geringer der Steueranspruch ist, desto höher sind die Voraussetzungen, die an einen Mißbrauch gestellt werden müssen. Wenn ein Staat seine Besteuerung freiwillig zurücknimmt, müssen sehr beachtliche Gründe vorliegen, wenn der geminderte Steueranspruch mißbraucht werden soll.

Hinzu kommt, daß im Wirkungsbereich der beschränkten Steuerpflicht die sogenannte isolierende Betrachtungsweise gilt⁶⁵. Danach werden Auslandssachverhalte – und damit auch zwischengeschaltete Gesellschaften im Ausland – nur in sehr eingeschränktem Maße berücksichtigt. Unter diesem Gesichtspunkt wird es verständlich, wenn der I. Senat des Bundesfinanzhofs feststellt: „Die Gründung einer Kapitalgesellschaft im Ausland durch einen Ausländer ist ein das inländische Steuerrecht nicht berührender Vorgang und entzieht sich grundsätzlich der Beurteilung, ob ein Mißbrauch von Formen und Gestaltungsmöglichkeiten des Rechts (§ 42 AO 1977) vorliegt⁶⁶.“

64 Vgl. die Zusammenstellung in Die Veranlagung 1983 – Außensteuerrecht, IdW-Verlag. S. 400 ff.

65 Vgl. die Übersicht bei *Ebling*, Isolierende Betrachtungsweise im Ertrag- und Vermögensteuerrecht, IWB F. 3, G. 1, 791.

66 BFH, Urteil v. 29. 10. 1981 aaO (FN 58).

Es kommt aber noch ein weiterer Gesichtspunkt hinzu. Doppelbesteuerungsabkommen setzen nicht selbst originäres Steuerrecht, sondern stellen ein Verhandlungsergebnis dar, mit dem zwei Staaten ihre Besteuerungsansprüche gegeneinander abgrenzen. Sie sind deshalb nicht in erster Linie an einer übergeordneten Steuergerechtigkeit, sondern an einem Interessenausgleich zu messen. Doppelbesteuerungsabkommen müssen deshalb so genommen werden, wie sie sind⁶⁷.

Entscheidend für die vorliegende Themenstellung ist dabei die Regelung der Abkommensberechtigung. Stellvertretend kann hier von Art. 1 des OECD-Musterabkommens ausgegangen werden, in dem es wörtlich heißt: „Dieses Abkommen gilt für Personen, die in einem Vertragsstaat oder in beiden Vertragsstaaten ansässig sind“, wobei ansässig im Sinne von – unbeschränkt – steuerpflichtig verstanden wird (Art. 4 Abs. 1 OECD-Musterabkommen)⁶⁸. Danach ist jede Person, die in dem anderen Vertragsstaat steuerpflichtig ist, auch abkommensberechtigt. Das bedeutet nur, daß sie voll von dem dortigen Steuersystem erfaßt sein muß. Es kommt hingegen nicht darauf an, ob sie dort hoch oder niedrig – oder vielleicht gar nicht – besteuert wird. Falls es sich um eine juristische Person handelt, wird auch nicht gefragt, wer die Anteilseigner sind; es genügt, wenn die juristische Person als solche ansässig ist und damit dem in dem Vertragsstaat gültigen Steuerrecht unterliegt. Maßgebend ist also nur, ob jemand in dem anderen Vertragsstaat unbeschränkt steuerpflichtig ist. Wie dieser andere Staat diese Steuerpflicht ausgestaltet, ist genauso unerheblich wie alle sonstigen Umstände, die diese Person betreffen.

Demgegenüber wird eingewendet, dieses Ergebnis sei dann ungehörig, wenn nicht gar unanständig (improper)⁶⁹, wenn die Person in dem anderen Vertragsstaat keiner oder nur einer geringen Besteuerung unterliege und von einer anderen Person in einem Drittstaat beherrscht werde⁷⁰. Worin liegt diese Ungehörigkeit?

Das Ausmaß der Besteuerung in dem anderen Staat kann es nicht sein,

67 So auch *Rosenbloom* aaO, (FN 6) S. 769 f.

68 Vgl. auch Nr. 3 des Kommentars zum OECD-Musterabkommen.

69 Cassell's Wörterbuch bietet für improper folgende Übersetzungen an: unzulässig, ungeschicklich, ungehörig, unanständig.

70 Bisher nicht veröffentlichte Entwurfsfassung eines OECD-Berichtes „The improper use of tax conventions through ‚Conuit Companies‘ by persons not entitled to their benefits“, Entwurfsfassung vom 27. 5. 1983 und dort insbesondere in Tz. 1 und 7. Ähnlich auch Nr. 7.–10. des Kommentars zu Art. 1 des OECD-Musterabkommens.

obwohl dies vielfach als wesentlich angesehen wird⁷¹. Einmal verschafft sich jeder Staat vor Beginn von Doppelbesteuerungsverhandlungen einen Überblick über das Steuerrecht des anderen Staates. Er weiß also bereits vor Verhandlungsbeginn um das Vorhandensein von Holding- und Domicilgesellschaften, von Domestic International Sales Companies (DISC) oder von einer Foreign Sales Corporation (FSB) und einer Nonresident Limited, und er kennt die Auswirkung des nationalen Schachtelprivilegs in den Niederlanden sowie die Ermäßigung der Besteuerungsgrundlage bei Dividendenausschüttungen an US-Muttergesellschaften. Dennoch hindert ihn dies an dem Abschluß eines Doppelbesteuerungsabkommens nicht. Ihn stört auch keineswegs, daß die Möglichkeiten zur Steuerermäßigung von den echt in diesem Staat Ansässigen genutzt werden. Die niedrigere Besteuerung als solche wird also unbeanstandet in Kauf genommen.

Also kann die Ungehörigkeit nur darin liegen, daß die Person von einer anderen Person in einem Drittstaat beherrscht wird. Dieser Einwand ist auf eine juristische Person zugeschnitten, die von Angehörigen eines Drittlandes gehalten wird. Was aber sagen die Abkommen zur juristischen Person?

Sie fragen nur danach, wo eine juristische Person unbeschränkt steuerpflichtig ist (Art. 4 Abs. 1 OECD-Musterabkommen) und wo sich der Ort ihrer tatsächlichen Geschäftsleitung befindet (Art. 4 Abs. 3 OECD-Musterabkommen). Alles andere ist gleichgültig. Insbesondere sind die Gesellschafterverhältnisse ohne jede Bedeutung. Und das ist auch richtig so.

Jeder natürlichen Person, die in einem Vertragsstaat ansässig ist, steht die Abkommensberechtigung zu, gleichgültig, ob sie hoch oder niedrig oder gar nicht besteuert wird. Sie ist in das Besteuerungssystem dieses Staates eingebettet und muß deshalb auch von dem anderen Staat so anerkannt werden. Nicht anders verhält es sich mit einer juristischen Person. Solange einer juristischen Person eine eigene Rechtspersönlichkeit zuerkannt wird, steht sie einer natürlichen Person gleich. Für sie ist deshalb in gleicher Weise entscheidend, ob sie in das Besteuerungssystem des Abkommensstaates eingebettet ist. Wie dies geschieht, ist allein Sache dieses anderen Staates.

Ein Doppelbesteuerungsabkommen wird mit dem anderen Vertragsstaat unter Anerkennung aller seiner staatlichen Eigentümlichkeiten, d. h. auch unter Anerkennung seiner steuerlichen Souveränität, abgeschlossen, wobei dessen Besteuerungssystem nicht in Frage gestellt werden kann. Deshalb

71 Vgl. beispielsweise den Entwurf eines OECD-Berichtes vom 27. 5. 1983 aaO, (FN 71) Tz. 4.

ist auch jeder, den dieses Besteuerungssystem voll erfaßt, ein Angehöriger dieses Staates, gleichgültig, ob dabei im Einzelfall eine hohe oder eine niedrige Besteuerung herauskommt und gleichgültig, wer an ihm Interessen hat oder wer an ihm beteiligt ist. Bei juristischen Personen davon eine Ausnahme zu machen, käme nicht nur einem Eingriff in fremde Souveränität gleich, sondern wäre auch ein Durchgriff und liefe darauf hinaus, die juristische Person steuerrechtlich zu beseitigen. Das kann aber niemand ernstlich wollen.

Unter der derzeitigen Rechtslage und bei den derzeitigen Abkommen mit der gegenwärtigen Regelung der Abkommensberechtigung besteht somit kein Anhaltspunkt, den Gebrauch der Abkommensberechtigung durch Zwischenpersonen als unangemessen oder gar als Mißbrauch anzusehen. Im Gegenteil, treaty shopping ist legal und legitim und weder ungebührlich noch gar unanständig. Die Rechtsprechung des I. Senates des Bundesfinanzhofs besteht demzufolge zu recht. Hinsichtlich der Legalität wird das auch von dem bisher unveröffentlichten OECD-Bericht vom 27. 5. 1983 anerkannt, wenn es dort – übersetzt – wörtlich heißt: „Bestehende Abkommen mögen Bestimmungen mit einer Absicherung gegen eine ungehörige (improper) Ausnutzung ihrer Regelungen enthalten. Wo solche Bestimmungen fehlen, sind die Abkommensvorteile wegen des Grundsatzes ‚pacta sunt servanda‘ auch dann zu gewähren, wenn dies als ungehörig angesehen werden sollte“⁷².

Eine ganz andere Frage ist es, ob, unter welchen Voraussetzungen und wie eine zukünftige Abkommenspolitik den schwierigen Fragen des treaty shopping Rechnung tragen soll. Mit diesen Fragen werden sich die Verbände befassen, wenn sie sich mit der endgültigen Fassung des OECD-Berichtes⁷³ auseinandersetzen. Für eine steuerjuristische Gesellschaft genügt es, festzustellen, daß treaty shopping kein Mißbrauch ist. Damit hat auch die eingangs vorgenommene Änderung des Themas eine zusätzliche Rechtfertigung erfahren. Die Abkommensberechtigung wird durch Zwischenpersonen nicht erschlichen, sondern nur gebraucht oder in Anspruch genommen. Das ist aber zulässig.

72 Entwurf eines OECD-Berichtes vom 27. 5. 1983 aaO, (FN 71) Tz. 43.

73 Bisher liegt nur der Entwurf eines OECD-Berichtes vom 27. 5. 1983 aaO, (FN 71) vor.

Personengesellschaften und DBA

– Abkommensberechtigung und Abkommensschutz –

Ministerialdirigent Dr. *Klaus Manke*, Bonn

Inhaltsübersicht

- | | |
|--|--|
| I. Abgrenzung des Themas | 2. Behandlung einer deutschen Personengesellschaft |
| II. Bedeutung von Abkommensberechtigung und -schutz | 3. Behandlung einer kanadischen Personengesellschaft |
| III. Keine Lösung durch das OECD-Muster | V. Deutsche Abkommen mit Sonderregelungen |
| IV. Behandlung nach dem OECD-Muster und ihm entsprechenden Abkommen (Beispiel: DBA-Kanada) | 1. DBA-Schweiz |
| 1. Personeneigenschaft und Ansässigkeit | 2. DBA-Spanien |
| | 3. DBA-Belgien |
| | VI. Überlegungen für künftige Abkommen |

I. Abgrenzung des Themas

Ich hoffe auf weitgehende Zustimmung zu der Feststellung, daß die Rechtsfragen, die sich bei der steuerlichen Behandlung von Personengesellschaften und ihrer Gesellschafter stellen, schon im innerstaatlichen Bereich zu den schwierigsten zählen und daß dies in noch stärkerem Maße gilt bei Sachverhalten, die nach internationalem Steuerrecht zu beurteilen sind. Zum Glück ist in diesem Vortrag nicht insgesamt über die Behandlung von Personengesellschaften im internationalen Steuerrecht zu referieren¹ – das wäre unmöglich –, sondern es geht nur um deren Abkommensberechtigung und -schutz nach den DBA. Auch dieses Thema läßt allerdings nur eine eingegrenzte und vereinfachte Darstellung zu.

Außerhalb näherer Betrachtung bleibt die Behandlung von Personengesellschaften nach den zum internationalen Steuerrecht gehörenden innerstaatlichen Normen, also zB den Vorschriften über die Vermeidung der Doppelbesteuerung durch Anrechnung ausländischer Steuern oder durch andere Maßnahmen. Was die Behandlung nach den DBA anbelangt, muß ich es

¹ Vgl. dazu die Literaturnachweise bei *Vogel*, DBA, Kommentar, Einl. Rz. 62 ff. und Art. 1 Rz. 19 ff.

mir versagen, sozusagen aus der Satelliten-Perspektive einen Blick auf die Erdkugel und das weltweite Geflecht von Abkommen zu werfen. Möglich ist nur die Betrachtung des OECD-Musters aus deutscher Sicht und der deutschen Abkommen mit anderen Staaten.

Was verstehe ich dabei unter Personengesellschaften? Ich meine bei Rechtsgebilden, die nach deutschem Recht errichtet worden sind, diejenigen Gesellschaften, deren Gesellschafter als Mitunternehmer anzusehen sind und demgemäß unter § 15 Abs. 1 Nr. 2 EStG fallen, also vor allem Offene Handelsgesellschaften und Kommanditgesellschaften. Ist das Gebilde nach dem Recht des jeweils anderen Vertragsstaats errichtet worden, so kommt es nach herrschender Meinung für die Einordnung nach innerstaatlichem Steuerrecht darauf an, ob das Gebilde einer deutschen Gesellschaft ähnelt, deren Beteiligte unter § 15 Abs. 1 Nr. 2 EStG fallen, oder ob es eher mit den unter § 1 Abs. 1 KStG fallenden inländischen Steuersubjekten vergleichbar ist². Hier möchte ich nur den ersten Fall einbeziehen, daß es sich nach deutscher Rechtswertung um eine Personengesellschaft handelt. Nach dem Steuerrecht des anderen Vertragsstaats und mehr oder minder stark nach dem DBA kann durchaus die Behandlung als juristische Person in Betracht kommen³. Ausklammern möchte ich den umgekehrten, selteneren Fall, daß der andere Vertragsstaat ein nach seinem Recht errichtetes Gebilde nicht als solches besteuert, sondern steuerlich wie eine Mitunternehmerschaft behandelt, während nach deutscher Rechtswertung Körperschaftsteuerpflicht anzunehmen ist⁴. Mithin geht es im folgenden um Gebilde, die entweder nach übereinstimmender Wertung der Bundesrepublik Deutschland und des anderen Vertragsstaats oder nur nach deutschem Steuerrecht Personengesellschaften in unserer Terminologie sind.

Auch bei diesen Eingrenzungen bleibt das Thema bedeutsam genug. Gerade auf deutscher Seite spielen die Personengesellschaften wirtschaftlich eine beachtliche Rolle, und in sachlicher und persönlicher Hinsicht haben sie vielfältige, weltweite Auslandsbeziehungen. Die Beschränkung auf die Behandlung nach den DBA besagt nicht allzu viel, wenn man sich vergegenwärtigt, daß die Bundesrepublik Deutschland heute mit mehr als 50 – darunter fast allen wichtigen – Staaten Abkommen hat⁵.

Bei der Behandlung von Personengesellschaften nach den DBA kann sich eine Fülle von Fragen stellen. Vor allem können folgende grenzüberschreitenden Beziehungen zu beurteilen sein:

2 RfH, RStBl. 1930, 444; *Vogel*, DBA, Kommentar, Art. 1 Rz. 23, mwN.

3 Vgl. *Manke*, JbFSr 1978/79, S. 344 ff.

4 Vgl. *Manke*, JbFSr 1978/79, S. 348 ff.; *Krabbe*, RIW/AWD 1976, 192.

5 BMF-Schreiben v. 13. 1. 1984, BStBl. I 1984, 2.

- Eine deutsche Personengesellschaft bezieht Einkünfte aus dem anderen Vertragsstaat oder aus einem Drittstaat – insbesondere aufgrund einer Betriebsstätte. An der Gesellschaft sind Personen beteiligt, die im anderen Vertragsstaat oder in einem Drittstaat ansässig sind.
- Ein nach dem Recht des anderen Vertragsstaats errichtetes Gebilde, das zumindest nach deutscher Steuerrechtswertung als Personengesellschaft einzuordnen ist, bezieht Einkünfte aus der Bundesrepublik Deutschland oder aus einem Drittstaat – insbesondere aufgrund einer Betriebsstätte. An der ausländischen Gesellschaft sind Personen beteiligt, die in der Bundesrepublik Deutschland oder in einem Drittstaat ansässig sind.

II. Bedeutung von Abkommensberechtigung und -schutz

Die Abkommen, mit denen wir uns hier befassen, sollen Doppelbesteuerungen vermeiden. Das geschieht entweder dadurch, daß der Staat, aus dem Einkünfte stammen oder in dem Vermögen liegt – der Quellen- oder Belegenheitsstaat also –, auf eine Besteuerung verzichtet; teilweise beschränkt er auch nur das Ausmaß dieser Besteuerung. Oder aber der andere Staat, in dem der Bezieher der Einkünfte oder Vermögensbesitzer wohnt – der Ansässigkeitsstaat also –, verzichtet auf die Besteuerung oder rechnet zumindest die im Quellen- bzw. Belegenheitsstaat erhobene Steuer an.

Abkommensberechtigung bedeutet die rechtliche Möglichkeit, die Abkommensnormen in Anspruch zu nehmen, die in der vereinfacht beschriebenen Weise Schutz vor Doppelbesteuerung gewähren. Der Abkommensberechtigte genießt also Abkommenschutz. Bei natürlichen und bei juristischen Personen sind die Fragen der Abkommensberechtigung und des Abkommenschutzes verhältnismäßig leicht zu regeln und zu beantworten. Sehr viel schwieriger ist dies bei Personengesellschaften. Sollen sie als solche Abkommensberechtigung und -schutz erhalten oder nur die einzelnen an ihnen beteiligten Personen? Wird die zweite Lösung gewählt, dann ergibt sich bei grenzüberschreitenden Beziehungen – wie ich sie kurz angesprochen habe – eine komplizierte Rechtslage. Bei einem sehr dichten Netz von Abkommen kann es durchaus sein, daß so gut wie alle Probleme durch irgendein bilaterales Abkommen oder durch das Zusammenspiel mehrerer gelöst werden. Trotzdem bleibt auch dann nicht nur die Kompliziertheit bestehen, sondern unter Umständen auch eine wirtschaftlich unbefriedigende Situation für die Personengesellschaft, die am Wirtschaftsleben eines bestimmten Staates als Subjekt ebenso teilnimmt wie eine natürliche oder eine juristische Person. Deshalb stellt sich die Frage, ob nicht der Ab-

kommensschutz ganz oder teilweise schon auf der Ebene der Personengesellschaft und nicht erst den Beteiligten gewährt werden kann. Damit würde die Behandlung – für Abkommenszwecke wohlgermerkt – derjenigen von juristischen Personen angeglichen oder angenähert.

III. Keine Lösung durch das OECD-Muster

Die OECD hat die Probleme bei der Ausarbeitung und späteren Überarbeitung des Abkommensmusters durchaus gesehen. Im Zuge der Überarbeitung hat sich ein Arbeitskreis eingehend damit befaßt. Dennoch bringt das revidierte Muster von 1977 keine Lösung, sondern im neugefaßten Kommentar nur eine Problemschilderung⁶. Der Kommentar weist hin auf die unterschiedliche Behandlung von Personengesellschaften nach dem innerstaatlichen Recht der verschiedenen Mitgliedstaaten der OECD und auf deren Auswirkungen auf die Anwendung der Abkommen. Er schildert, daß auf bestimmte Einkünfte oder Vermögensteile in den Vertragsstaaten je nach der dort herrschenden Auffassung unterschiedliche Abkommensbestimmungen anzuwenden sein können. Auch daß es dadurch zu Doppelbesteuerungen oder Nichtbesteuerungen kommen kann, wird gesehen. Die Erörterungen haben jedoch – so der Kommentar weiter – gezeigt, daß sich die Auffassungen der Mitgliedstaaten zu sehr voneinander unterscheiden und daß es äußerst schwierig wäre, eine einheitliche Lösung zu finden, die von allen oder doch einer großen Mehrheit von Mitgliedstaaten angenommen werden könnte. Deshalb enthält auch das revidierte Muster keine besonderen Bestimmungen über Personengesellschaften. Es wird vielmehr den Mitgliedstaaten ausdrücklich freigestellt, in ihren zweiseitigen Verhandlungen die Probleme zu untersuchen und sich auf Sonderbestimmungen zu einigen, die sie für erforderlich und zweckmäßig halten.

IV. Behandlung nach dem OECD-Muster und ihm entsprechenden Abkommen

(Beispiel: DBA-Kanada)

Wenn ich mich nun der Situation zuwende, wie sie sich nach den vorhandenen Abkommen darstellt, so möchte ich mit dem OECD-Muster von 1977 und einem ihm weitgehend entsprechenden neueren deutschen Abkommen – nämlich mit Kanada⁷ – beginnen.

⁶ Kommentar zu Art. 1 Ziff. 2 ff.

⁷ BStBl. I 1982, 753.

1. Personeneigenschaft und Ansässigkeit

Das DBA-Kanada gilt nach seinem Art. 1, der mit dem OECD-Muster wörtlich übereinstimmt, für Personen, die in einem Vertragsstaat oder in beiden Vertragsstaaten ansässig sind. Ob es danach für Personengesellschaften gilt, die nach deutschem oder kanadischem Recht errichtet sind, läßt sich nur anhand der folgenden Bestimmungen zu den Begriffen „Person“ und „Ansässigkeit“ beurteilen.

Der Ausdruck „Person“ umfaßt nach den übereinstimmenden Formulierungen in Art. 3 Abs. 1⁸ natürliche Personen, Gesellschaften und alle anderen Personenvereinigungen. Zum Ausdruck „Gesellschaft“ folgt die wiederum fast wortgleiche Definition, er bedeute juristische Personen oder andere Rechtsträger, die für die Besteuerung wie juristische Personen behandelt werden⁹.

Deutsche Personengesellschaften und die ihnen entsprechenden kanadischen Gebilde sind danach also keine „Gesellschaften“, soweit es die Einkommensteuer und die Vermögensteuer betrifft.

Diese Einschränkung ist nötig, denn das Abkommen gilt auch für die Gewerbesteuer. Diese aber wird nach dem seit 1977 geltenden § 5 Abs. 1 Satz 3 GewStG von den Personengesellschaften selbst geschuldet. Die Personengesellschaften unterliegen als Unternehmer im Sinne des Gewerbesteuerrechts der sachlichen und persönlichen Steuerpflicht¹⁰, werden also insoweit für die Besteuerung wie juristische Personen behandelt. Nach meiner Auffassung folgt daraus, daß Personengesellschaften bei der Anwendung des Abkommens auf die Gewerbesteuer als „Gesellschaft“ den Personenbegriff ausfüllen.

Obwohl das DBA-Kanada nicht für die Grundsteuer gilt, sei an dieser Stelle eine Bemerkung zu den Abkommen eingeschoben, die sich auf die Grundsteuer erstrecken. Schuldner dieser Steuer ist nach § 10 Abs. 1 GrStG derjenige, dem der Steuergegenstand bei der Feststellung des Einheitswerts zugerechnet ist. Das aber ist die Personengesellschaft. Denn bei inländischen Mitunternehmerschaften im Sinne von § 97 Abs. 1 Nr. 5 BewG gehört der Grundbesitz nach § 99 Abs. 2 Satz 4 BewG stets zu den Betriebsgrundstücken und nach § 97 Abs. 1 BewG zum gewerblichen Betrieb. Man kann also die Auffassung vertreten, daß deutsche Personengesellschaften bei der Anwendung der betreffenden Abkommen auf die Grundsteuer ebenfalls als „Gesellschaften“ den Personenbegriff ausfüllen.

8 Buchst. c) DBA-Kanada; Buchst. a) OECD-Muster.

9 Buchst. d) DBA-Kanada; Buchst. b) OECD-Muster.

10 *Lenski-Steinberg*, GewStG, 6. Aufl., § 5 Anm. 4.

Nun aber zurück zum DBA-Kanada und zu der Feststellung, daß jedenfalls bei dessen Anwendung auf die Einkommensteuer und die Vermögensteuer Personengesellschaften keine „Gesellschaften“ sind. Doch sind sie ohne Zweifel Personenvereinigungen und damit auch insoweit „Person“ iS der Definition.

Um nach Art. 1 des DBA-Kanada und des OECD-Musters die Geltung des Abkommens für Personengesellschaften eintreten zu lassen, muß zur Personeneigenschaft die Ansässigkeit in einem der Vertragsstaaten hinzukommen. Diese bestimmt sich nach Art. 4 Abs. 1 DBA-Kanada. In Übereinstimmung mit dem OECD-Muster bedeutet der Ausdruck „eine in einem Vertragsstaat ansässige Person“ eine Person, die nach dem Recht dieses Staates dort aufgrund ihres Wohnsitzes, ihres ständigen Aufenthalts, des Ortes ihrer Geschäftsleitung oder eines anderen ähnlichen Merkmals steuerpflichtig ist. Damit sind die Voraussetzungen der unbeschränkten Steuerpflicht angesprochen.

Den Sonderfall der Gewerbesteuer möchte ich vorab behandeln. Ich kam oben zu der Auffassung, daß insoweit Personengesellschaften nicht nur als „Personenvereinigungen“, sondern als „Gesellschaft“ den Personenbegriff ausfüllen. Man wird hier auch, wenn die Geschäftsleitung sich im Inland befindet, trotz aller Besonderheiten der Gewerbesteuer von einer Ansässigkeit im Sinne des zitierten Art. 4 Abs. 1 sprechen können. Doch soll diese Randfrage damit verlassen werden.

Ebenfalls abschließend noch eine Bemerkung zur Grundsteuer, soweit sie in Abkommen eingeschlossen ist: Wegen des Objektsteuercharakters greifen hier die Merkmale des Art. 4 Abs. 1 nicht. Doch dürften sich aus dieser Schwierigkeit keine praktischen Probleme ergeben, weil die Besteuerung ohnehin jeweils dem Belegenheitsstaat zugewiesen wird.

Die Frage der Ansässigkeit stellt sich besonders für die Abkommensanwendung auf die Einkommensteuer und die Vermögensteuer. Bezüglich dieser Steuerarten sind Personengesellschaften zwar als „Personenvereinigungen“ ebenfalls „Person“. Doch sie unterliegen als solche weder der Einkommensteuer noch der Vermögensteuer. Nach meiner Auffassung folgt daraus, daß von einer Ansässigkeit im Sinne von Art. 4 Abs. 1 des DBA-Kanada und des OECD-Musters nicht gesprochen werden kann. Dagegen meint *Klaus Vogel*¹¹, es komme nicht darauf an, ob die Person nach dem Recht des betreffenden Staates überhaupt Steuersubjekt sein kann; vielmehr entscheide sich die Abkommensberechtigung allein nach der lokalen Anknüpfung, die gälte, wenn die Mitunternehmerschaft in der

11 DBA, Kommentar, Art. 1 Rz. 25 und Art. 4 Rz. 25.

Bundesrepublik Deutschland Steuersubjekt wäre. Dieser, von *Vogel* selbst als umstritten bezeichneten, Auffassung vermag ich mich nicht anzuschließen. Dabei muß ich einräumen, daß dann die Anerkennung als Person rechtlich folgenlos bleibt („leerläuft“)¹². Genau dies ist aber der Grund, weshalb in den meisten deutschen Abkommen – abweichend vom OECD-Muster – auf die Erwähnung der Personenvereinigungen als Person verzichtet wird.

Damit kann ich zugleich festhalten: Ich sehe in den hier interessierenden Fragen im Ergebnis keinen Unterschied zwischen den deutschen Abkommen, die in der Definition der „Person“ dem OECD-Muster folgen, und den zahlreichen anderen, die es nicht tun¹³. Abkommen mit Sonderregelungen klammere ich hier natürlich aus.

Welche Schwierigkeiten ergeben sich nun bei der Anwendung des OECD-Musters oder – als konkretes Beispiel – des DBA-Kanada auf Personengesellschaften hinsichtlich der Einkommensteuer und der Vermögensteuer?

Als in einem Vertragsstaat ansässige Personen scheiden die Personengesellschaften aus, so daß die Anknüpfung an deren Sitz oder Geschäftsleitung bei den folgenden Überlegungen nicht weiterhilft. Nur die einzelnen Beteiligten kommen als ansässige Personen in Betracht, wobei ich der Einfachheit halber unterstellen werde, daß es sich ausschließlich um natürliche Personen handelt.

Eine deutsche Personengesellschaft ist also insbesondere nicht selbst „Unternehmen eines Vertragsstaats“ – nämlich der Bundesrepublik Deutschland – im Sinne der Definition in Art. 3 Abs. 1 des DBA-Kanada und des OECD-Musters¹⁴; denn das Unternehmen wird nicht als solches von einer in dem Vertragsstaat ansässigen Person betrieben. Nur der einzelne Gesellschafter, der in der Bundesrepublik Deutschland kraft Wohnsitzes oder gewöhnlichen Aufenthalts ansässig ist, betreibt in seiner Eigenschaft als Mitunternehmer ein „Unternehmen eines Vertragsstaats“, eben der Bundesrepublik Deutschland. Ist ein Gesellschafter in Kanada ansässig, handelt es sich insoweit um ein „Unternehmen des anderen Vertragsstaats“. Bei Gesellschaftern schließlich, die in einem Drittstaat ansässig sind, hat die Definition keinen Ansatzpunkt mehr.

12 So *Vogel*, DBA, Kommentar, Art. 1 Rz. 25.

13 Vgl. *Vogel*, DBA, Kommentar, Art. 3 Rz. 18.

14 Buchst. e) DBA-Kanada; Buchst. c) OECD-Muster.

2. Behandlung einer deutschen Personengesellschaft

Nehmen wir an, an einer deutschen OHG seien drei Personen beteiligt: A mit Wohnsitz in der Bundesrepublik Deutschland, B mit Wohnsitz in Kanada und C mit Wohnsitz in einem dritten Staat X.

Für den Inländer A ist hinsichtlich des auf ihn entfallenden Teils der Einkünfte und des Vermögens die Situation ebenso, wie wenn er ein Einzelunternehmen führte. Was die Unternehmensgewinne betrifft, so können sie nach Art. 7 Abs. 1 des DBA-Kanada und des OECD-Musters im Verhältnis zu Kanada grundsätzlich allein in der Bundesrepublik Deutschland besteuert werden. Kanada steht ein Besteuerungsrecht nur zu, soweit die Gewinne einer kanadischen Betriebsstätte zugerechnet werden können. Gehören zu den Unternehmensgewinnen allerdings spezielle Einkünfte, die in anderen Abkommensartikeln behandelt werden, so bleiben deren Bestimmungen unberührt (Art. 7 Abs. 7 des DBA-Kanada und des OECD-Musters). Aus Kanada stammende Zinsen oder Lizenzgebühren beispielsweise können dort – von Sonderregelungen abgesehen – besteuert werden, aber nur mit einem Satz von 15 bzw. 10 vH des Bruttobetrags (Art. 11 Abs. 2, Art. 12 Abs. 2 DBA-Kanada). Bei der Besteuerung der Einkünfte in der Bundesrepublik Deutschland genießt A nach Art. 23 Abs. 2 Buchst. a) DBA-Kanada Freistellung unter Progressionsvorbehalt hinsichtlich der Einkünfte aus der kanadischen Betriebsstätte; die Zinsen und Lizenzgebühren unterliegen dagegen der deutschen Besteuerung, A kann aber die kanadischen Quellensteuern anrechnen (Art. 23 Abs. 2 Buchst. b) DBA-Kanada). Was das Betriebsvermögen betrifft, so gilt im Verhältnis zu Kanada der Grundsatz der Besteuerung nur in der Bundesrepublik Deutschland (Art. 22 Abs. 4 des DBA-Kanada und des OECD-Musters). Lediglich unbewegliches Vermögen in Kanada und bewegliches Vermögen einer kanadischen Betriebsstätte können dort besteuert werden. Insoweit genießt A wiederum nach Art. 23 Abs. 2 Buchst. a) DBA Freistellung von der deutschen Besteuerung.

Ganz anders ist bei gleichem Sachverhalt die Lage für B, der seinen Wohnsitz in Kanada hat. Er betreibt als Gesellschafter der deutschen OHG nach den Abkommensdefinitionen ein Unternehmen des Vertragsstaats Kanada. Damit kehren sich bei der Besteuerung der Unternehmensgewinne Regel und Ausnahme um. Die deutsche Besteuerung hat sich nach Art. 7 Abs. 1 DBA auf die hier gelegene Betriebsstätte zu beschränken. Im übrigen steht das Besteuerungsrecht Kanada zu, also nicht nur hinsichtlich einer dort gelegenen Betriebsstätte, sondern zB auch hinsichtlich der Einkünfte, die aus einem Drittstaat stammen – soweit nicht ein Abkommen zwischen Kanada und diesem Drittstaat eingreift. Die in der Bundesrepublik Deutschland

für die Betriebstätteneinkünfte erhobene Steuer rechnet Kanada – wenn man auf die Rechtslage nach dem DBA abstellt – nach Art. 23 Abs. 1 bei seiner Besteuerung an. Bei den Zinsen und Lizenzgebühren, die die OHG aus Kanada bezieht, kommen – soweit sie B zuzurechnen sind – die Art. 11 und 12 des DBA nicht zum Zuge, da diese Einkünfte nicht aus dem einen Vertragsstaat stammen und an eine im anderen Vertragsstaat ansässige Person gezahlt werden (jeweils Abs. 1)¹⁵. Damit greift aber auch nicht der Vorbehalt in Art. 7 Abs. 7 DBA, daß bei Einkünften, die in anderen Artikeln behandelt sind, deren Bestimmungen unberührt bleiben. Das Besteuerungsrecht regelt sich also nach Art. 7 Abs. 1 DBA; danach steht es, da die Einkünfte der deutschen Betriebstätte zuzurechnen sind, der Bundesrepublik Deutschland zu. Kanada kann also keine Quellensteuer erheben und hat – nach Abkommensrecht – bei der Besteuerung des B die deutsche Steuer anzurechnen. Dieses Ergebnis wird durch einen Blick auf Art. 21 des DBA-Kanada und des OECD-Musters bestätigt. Die Bestimmung weist in Abs. 1 bei Einkünften, die in den vorangegangenen Artikeln nicht behandelt sind, das Besteuerungsrecht ausschließlich dem Ansässigkeitsstaat – hier Kanada – zu. Hat jedoch der Empfänger der Einkünfte im anderen Vertragsstaat – hier der Bundesrepublik Deutschland – eine Betriebstätte und gehören die Rechte oder Vermögenswerte, für die die Einkünfte gezahlt werden, tatsächlich zu dieser Betriebstätte, so verweist Abs. 2 auf die Anwendung des Art. 7. Diese Regelungen sind problematisch, wie auch der Kommentar zum OECD-Muster einräumt¹⁶. In unserem Beispiel verliert nämlich Kanada, weil es bei B anders als bei A nicht nur Quellenstaat, sondern auch Ansässigkeitsstaat ist, groteskerweise das Recht zur Quellenbesteuerung der Zinsen und Lizenzgebühren und muß der deutschen Besteuerung der Betriebstätte Vorrang einräumen. Wollen Vertragsstaaten diese Folge nicht hinnehmen, so bedarf es einer besonderen Regelung; sie müßte dahin gehen, daß bei derartigen Einkünften wie Zinsen und Lizenzgebühren das Quellenbesteuerungsrecht auf jeden Fall aufrechterhalten wird und die Quellensteuer sodann bei der Besteuerung der Betriebstätte im anderen Staat angerechnet wird.

Was das Betriebsvermögen betrifft, so gilt bei B der Grundsatz, daß das Besteuerungsrecht Kanada zusteht, das allerdings keine Vermögensteuer erhebt. Lediglich unbewegliches Vermögen und bewegliches Vermögen der Betriebstätte in der Bundesrepublik Deutschland können hier besteuert werden.

Der dritte Gesellschafter C – mit Wohnsitz in X – kann sich weder gegen-

15 Vgl. auch *Vogel*, DBA, Kommentar, Art. 21 Rz. 26.

16 Zu Art. 21 Ziff. 5.

über der deutschen noch der kanadischen Besteuerung auf das DBA-Kanada berufen. Möglicherweise haben allerdings die Bundesrepublik Deutschland oder Kanada oder beide Staaten ein Abkommen mit X.

Zu erinnern ist an dieser Stelle daran, daß nach internem deutschem Recht seit 1980 bzw. 1984 auch beschränkt Einkommensteuer- und Vermögensteuerepflichtigen bestimmte Möglichkeiten der Anrechnung ausländischer Steuern eingeräumt sind (§ 50 Abs. 6 EStG, § 11 Abs. 6 VStG).

Die noch sehr vereinfachend geschilderte Situation nach dem DBA-Kanada und dem OECD-Muster ist schon recht kompliziert und unübersichtlich. Die uneinheitliche Behandlung bei der Gewährung von Abkommensberechtigung und -schutz trägt aber auch der Tatsache nicht Rechnung, daß es sich bei der deutschen OHG um ein einheitliches Unternehmen handelt, das als solches am Wirtschaftsverkehr teilnimmt und nach Möglichkeit insgesamt ähnliche steuerliche Bedingungen vorfinden sollte wie eine wirtschaftlich vergleichbare natürliche oder juristische Person.

3. Behandlung einer kanadischen Personengesellschaft

Nicht weniger knifflig und problematisch ist die Situation, wenn die drei Gesellschafter A, B und C eine kanadische Personengesellschaft errichtet haben. Die Schilderung dieses spiegelbildlichen Falls kann nun kürzer ausfallen.

Beginnen wir hier mit B, da er seinen Wohnsitz in Kanada hat. Er betreibt ein Unternehmen des Vertragsstaats Kanada, dem damit nach Art. 7 Abs. 1 im Grundsatz das ausschließliche Recht zur Besteuerung der auf B entfallenden Unternehmensgewinne zusteht. Die Bundesrepublik Deutschland darf nur eine hier gelegene Betriebsstätte besteuern. Zusätzlich steht ihr ein Quellenbesteuerungsrecht zu, wenn die Personengesellschaft zB Zinsen oder Lizenzgebühren aus der Bundesrepublik Deutschland bezieht. Kanada vermeidet als Ansässigkeitsstaat nach Art. 23 Abs. 1 die Doppelbesteuerung. Der deutschen Vermögensteuer dürfen nur hier gelegenes unbewegliches Vermögen und das bewegliche Vermögen der hiesigen Betriebsstätte unterworfen werden.

Bei A mit Wohnsitz in der Bundesrepublik Deutschland ist wiederum alles anders. Hinsichtlich dieses Unternehmens des Vertragsstaats Bundesrepublik Deutschland ist grundsätzlich das ausschließliche deutsche Besteuerungsrecht gegeben, während Kanada auf die Besteuerung der kanadischen Betriebsstätte beschränkt ist. Darin einbezogen ist allerdings nach dem, was oben¹⁷ geschildert wurde, die Besteuerung der aus der Bundesre-

17 Nr. 2.

publik Deutschland stammenden Zinsen und Lizenzgebühren, während eine deutsche Quellensteuer nicht erhoben werden kann. Im übrigen sind die Einkünfte aus der kanadischen Betriebstätte insgesamt nach Art. 23 Abs. 2 Buchst. a) DBA unter Progressionsvorbehalt von der deutschen Besteuerung freizustellen. Für das entsprechende Vermögen gilt die Freistellung auch für die deutsche Vermögensteuer.

Es bleibt C mit Wohnsitz im Drittstaat X: Er genießt weder in Kanada noch in der Bundesrepublik Deutschland Schutz nach dem DBA-Kanada und muß hoffen, daß einer der beiden Staaten oder beide mit seinem Heimatstaat ein Abkommen haben.

Wir haben es also wiederum mit einer sehr komplizierten, unübersichtlichen Lage nach Abkommensrecht zu tun, die zu einer unterschiedlichen Behandlung der Einkünfte und des Vermögens der kanadischen Personengesellschaft als einheitlichen Wirtschaftssubjekts führt. Der deutsche Gesellschafter A kann sich nur sehr schwer einen Überblick über die steuerliche Situation des Unternehmens, an dem er sich beteiligt, verschaffen.

Dabei verkenne ich nicht, daß die unterschiedliche rechtliche Behandlung von Personengesellschaften und ihrer Gesellschafter in den beiden Vertragsstaaten, die von einem Abkommen nur unzureichend überbrückt wird, von manchem nicht ungerne gesehen, sondern darauf abgetastet wird, ob sich nicht irgendwo sogenannte „weiße“ Einkünfte, die in keinem Staat besteuert werden, konstruieren lassen¹⁸. Mit diesen Problemen, die zB bei Sondervergütungen – wie Zinsen oder Lizenzgebühren – der Gesellschaft an ihre Gesellschafter auftauchen können, kann ich mich hier nicht befassen, da sie nicht zum Thema gehören. Nur zur Abrundung der Ausführungen zum DBA-Kanada dient folgender Hinweis: Soweit nicht schon die Auslegung von Abkommensbestimmungen zu einem vernünftigen, angemessenen Ergebnis aus der Sicht der vertragschließenden Staaten und im Interesse der Allgemeinheit – insbesondere der Gesamtheit der Steuerzahler – führt, schließt Abs. 13 des Protokolls zum Abkommen eine Nichtbesteuerung aus, indem bei unterschiedlicher Qualifikation oder Zurechnung von Einkünften auf deutscher Seite ggf. nur die Steueranrechnung statt der Freistellung gewährt wird¹⁹. Die Protokoll-Vorschrift bemüht sich – nebenbei bemerkt – umgekehrt auch um zusätzlichen Schutz vor Doppelbesteuerung.

18 Vgl. insbesondere *Diehl*, FR 1978, 517.

19 Vgl. dazu *Menck*, Intertax 1982, 417.

V. Deutsche Abkommen mit Sonderregelungen

Ich möchte nun auf einige andere deutsche Abkommen zu sprechen kommen, die Sonderregelungen enthalten, um in mehr oder weniger starkem Maße Abkommensberechtigung und -schutz auf die Ebene der Personengesellschaft vorzuverlagern. Dabei kann ich auf Vollständigkeit keinen Anspruch erheben.

1. DBA-Schweiz

Ich beginne mit dem DBA-Schweiz²⁰, das zunächst einmal – durchaus dem üblichen entsprechend – Personengesellschaften nicht in den Personenbegriff des Art. 3 Abs. 1 Buchst. d) einbezieht.

Bemerkenswert ist das Abkommen aber schon wegen einer Besonderheit, die allerdings nicht unmittelbar zum Thema gehört. Art. 7 Abs. 7 stellt ausdrücklich klar, daß dieser Artikel über die Besteuerung der Unternehmensgewinne auch für die Einkünfte aus der Beteiligung an einer Personengesellschaft gilt. Außerdem erstreckt die Vorschrift die Anwendung auch auf Vergütungen, die ein Gesellschafter von der Gesellschaft für seine Tätigkeit im Dienst der Gesellschaft, für die Gewährung von Darlehen oder für die Überlassung von Wirtschaftsgütern bezieht, wenn diese Vergütungen nach dem Steuerrecht des Vertragsstaats, in dem die Betriebsstätte gelegen ist, den Einkünften des Gesellschafters aus dieser Betriebsstätte zugerechnet werden. Auf deutscher Seite wird dadurch § 15 Abs. 1 Nr. 2 EStG ausdrücklich für maßgeblich erklärt.

Zurück zum eigentlichen Thema: Zunächst einmal gilt grundsätzlich all das, was oben zum DBA-Kanada gesagt wurde. Doch gibt es Sonderregelungen. Am weitesten führt eine Verständigung aus den Jahren 1971/1972²¹. Nach dem Recht eines Vertragsstaats errichtete Personengesellschaften – OHG, KG, Kollektivgesellschaften –, die in diesem Staat ihre Geschäftsleitung haben, können danach die in den Artikeln 10 bis 12 des Abkommens – für Dividenden, Zinsen und Lizenzgebühren – vorgesehenen Entlastungen von den Steuern des anderen Vertragsstaats beanspruchen, sofern mindestens drei Viertel der Gewinne der Gesellschaft Personen zustehen, die im erstgenannten Staat ansässig sind. Die Regelung gilt

²⁰ BStBl. I 1972, 520.

²¹ Verhandlungsprotokoll vom 18. Juni 1971, zu den Artikeln 10 bis 12; Verhandlungsprotokoll vom 26. 11. 1971, Abschnitt I Nr. 5; Verhandlungsprotokoll vom 26. 1. 1972, Abschnitt IV; sämtlich abgedruckt bei *Weber*, Handausgabe der DBA, S. 656, 658 und 661.

nicht in bestimmten Sondersituationen, auf die ich hier nicht eingehen kann. Bilden wir also wieder eine deutsche OHG aus A mit Wohnsitz in der Bundesrepublik Deutschland, B mit Wohnsitz in der Schweiz und C mit Wohnsitz im Drittstaat X. Bezieht die OHG Zinsen aus der Schweiz, so kann sie insgesamt die Quellensteuerbefreiung nach Art. 11 DBA beanspruchen, falls A mindestens drei Viertel der Gewinne zustehen. Haben A, B und C eine schweizerische Kollektivgesellschaft gebildet und bezieht diese Zinsen aus der Bundesrepublik Deutschland, so setzt die Anspruchsberechtigung der Gesellschaft eine Beteiligung des Schweizer B von mindestens drei Vierteln voraus.

In allen übrigen Fällen wird für die Anspruchsberechtigung auf die Ansässigkeit der Gesellschafter in den Vertragsstaaten abgestellt. Doch auch hier greift eine Sonderregelung ein, und zwar des Art. 24 Abs. 1 Nr. 3 DBA für die Fälle einer deutschen OHG oder KG. Liegt die Geschäftsleitung in der Bundesrepublik Deutschland, so finden hinsichtlich der aus der Schweiz stammenden Einkünfte die deutschen Vorschriften über die Anrechnung ausländischer Steuern auch auf den Teil der Einkünfte entsprechend Anwendung, der der deutschen Besteuerung unterliegt und der auf die nicht in der Bundesrepublik Deutschland ansässigen Personen entfällt. Nehmen wir in unserem Beispiel der deutschen OHG an, sie habe auch eine Betriebsstätte in der Schweiz und beziehe außerdem Zinsen aus der Schweiz. Für den deutschen Gesellschafter A gilt hinsichtlich der Betriebsstätte, falls die Aktivitätsvoraussetzungen erfüllt sind, die Freistellung (Art. 24 Abs. 1 Nr. 1 Buchst. a) DBA); bei den Zinsen kann er Quellensteuerbefreiung beanspruchen (Art. 11 DBA). Der Schweizer B und C mit Wohnsitz im Drittstaat können hinsichtlich der Betriebsätteneinkünfte bei der deutschen Besteuerung die Anrechnung oder den Abzug der schweizerischen Steuer entsprechend § 34c EStG in Anspruch nehmen. Gleiches gilt hinsichtlich der Zinsen, sofern B und C an den Einkünften zusammen mit mehr als einem Viertel beteiligt sind, weil dann nicht die Quellensteuerbefreiung insgesamt aufgrund der erwähnten Verständigungsregelung in Betracht kommt.

Man kann also das Bemühen des DBA-Schweiz und der zuständigen Behörden feststellen, zu einer besseren, einheitlicheren und einfacheren Vermeidung der Doppelbesteuerung zu gelangen. Doch bleibt es bei Ansätzen einer Regelung.

2. DBA-Spanien

Einen viel weitergehenden Schutz bieten die Abkommen mit Spanien²² und Portugal²³. Das beruht darauf, daß die Personengesellschaften spanischen und portugiesischen Rechts – die der OHG und KG entsprechen – zivilrechtlich juristische Personen sind und in den beiden Staaten auch als solche besteuert werden. Gleichwohl sind sie nach der Wertung des deutschen Steuerrechts als Personengesellschaften einzuordnen²⁴. Die Abkommen bemühen sich, die sich daraus ergebenden Konflikte möglichst auszuräumen und auch eine weitgehende Gegenseitigkeit herzustellen. Behandeln möchte ich hier nur das ältere DBA Spanien, und zwar beginnend mit den nach spanischem Recht errichteten Personengesellschaften.

Der Personenbegriff des Art. 3 Abs. 1 Buchst. e) DBA umfaßt nur natürliche Personen und Gesellschaften nach der üblichen Definition. Die spanischen Personengesellschaften fallen also darunter. Doch gilt dies nach der dem OECD-Muster entsprechenden Vorschrift des Art. 3 Abs. 2 DBA Spanien nur für die Anwendung des Abkommens in Spanien – wenn nicht der Zusammenhang anderes erfordert. Es könnte also die Auffassung vertreten werden, bei der Anwendung auf deutscher Seite sei die Einordnung als Personengesellschaft maßgeblich²⁵.

Deshalb trifft Art. 4 Abs. 4 DBA-Spanien für die Zuteilungsnormen des Abkommens – die Art. 5 bis 22 – eine Sonderregelung. Danach wird ein Gesellschafter einer Personengesellschaft für die Besteuerung der Einkünfte, die er von der Gesellschaft bezieht, oder des Vermögens, das er durch die Gesellschaft besitzt, so behandelt, als sei er in dem Vertragsstaat ansässig, in dem sich der Ort der tatsächlichen Geschäftsleitung der Gesellschaft befindet. Stellen wir uns als Gesellschafter einer spanischen OHG wieder A mit Wohnsitz in der Bundesrepublik Deutschland, B mit Wohnsitz in Spanien und C mit Wohnsitz im Drittstaat X vor: Durch die besondere Ansässigkeitsregelung werden hier die Besteuerungsrechte der Bundesrepublik Deutschland einheitlich eingegrenzt. Sie beschränken sich auf die Besteuerung der Einkünfte und des Vermögens einer deutschen Betriebstätte und auf sonstige Quellenbesteuerungsrechte. Von Dividen-

22 BStBl. I 1968, 297.

23 BStBl. I 1982, 348.

24 Vgl. dazu BMF-Schreiben vom 19. 3. 1976, abgedruckt bei *Weber* (FN 21), S. 796; *Krabbe*, RIW/AWD 1976, 135; *IWB*, F. 5, Portugal, Gruppe 2 Seite 3, Anm. 5.

25 So *Diebl* (FN 18). AA *Debatin*, insb. in Beilage Nr. 13/1977, 5; *Manke* (FN 3); *Pott*, Die Kollision unterschiedlicher Formen der Gesellschaftsbesteuerung im internationalen Steuerrecht, S. 215 ff.

den, Zinsen oder Lizenzgebühren, die die OHG aus der Bundesrepublik Deutschland bezieht, darf diese nur die in den Art. 10 bis 12 DBA vorgesehenen Quellensteuern erheben, auch soweit die Einkünfte auf A und C entfallen. Der Vollständigkeit halber sei erwähnt, daß dies nur gilt, soweit die Einkünfte und Vermögenswerte der spanischen Besteuerung unterliegen (Art. 4 Abs. 4 Satz 2 DBA). Im übrigen aber wird für die OHG bei der Abkommensanwendung eine Situation erreicht, die der einer spanischen Kapitalgesellschaft entspricht.

Art. 10 Abs. 4 DBA-Spanien stellt in seiner Dividendendefinition klar, daß dazu auch die Ausschüttungen spanischer Personengesellschaften an ihre Gesellschafter gehören²⁶; und Art. 10 Abs. 2 Buchst. a) begrenzt die spanische Quellensteuer auf 10 vH, soweit an einen in der Bundesrepublik Deutschland ansässigen Gesellschafter ausgeschüttet wird. Insofern und hinsichtlich des Art. 23 DBA, der die Maßnahmen zur Vermeidung der Doppelbesteuerung enthält, gilt die Sonderregelung über die Ansässigkeit der Gesellschafter nicht. Für A vermeidet also die Bundesrepublik Deutschland als Ansässigkeitsstaat die Doppelbesteuerung, und zwar nach der ausdrücklichen Regelung in Art. 23 Abs. 1 Buchst. a) durch die Freistellung der ausgeschütteten Gewinne. Da bei Anwendung des deutschen Rechts es ohnehin auf den Zeitpunkt der Erzielung der Einkünfte durch den Mitunternehmer A und nicht auf eine Ausschüttung ankommt, sieht die herrschende Meinung in der Abkommensregelung nur eine Bestätigung der sich schon aus dem deutschen Steuerrecht ergebenden Rechtsfolge²⁷. Der in Art. 23 Abs. 1 DBA-Spanien enthaltene Progressionsvorbehalt ist demgemäß auf die anteilig zuzurechnenden erzielten Einkünfte zu beziehen²⁸.

Die geschilderte Sondervorschrift des Art. 4 Abs. 4 DBA-Spanien gilt im Interesse der Gegenseitigkeit auch für deutsche Personengesellschaften. Bei einer deutschen OHG mit den bekannten Gesellschaftern A, B und C beschränkt das Abkommen also die spanischen Befugnisse auf die Besteuerung der Einkünfte und des Vermögens einer in Spanien gelegenen Betriebsstätte und auf sonstige Quellenbesteuerungsrechte, zB bei Dividenden, Zinsen und Lizenzgebühren, die die OHG aus Spanien bezieht. Insofern wird für die Gesellschaft eine übersichtliche einheitliche Situation geschaffen. Jedoch kommt für B mit Wohnsitz in Spanien und C mit Wohn-

26 Vgl. auch Kommentar zu Art. 10 OECD-Muster, Ziff. 26.

27 Vogel, DBA, Kommentar, Einl. Rz. 64 mwN. Abweichend Manke (FN 3) und Pott (FN 25), 223 ff.; dazu Manke, RIW 1983, 550, 552.

28 Erlaß FinMin NW vom 8. 9. 1983, IWB, F. 1, Kurznachrichten Seite 649; aA Vogel (FN 27).

sitz im Drittstaat X nicht auch Art. 23 Abs. 1 DBA zum Zuge, die Beseitigung einer Doppelbesteuerung wird vielmehr nach Abkommensrecht den Heimatstaaten überlassen.

3. DBA-Belgien

Belgien ist ein weiterer Staat, der Personengesellschaften, die der OHG und KG entsprechen, als juristische Person und als Steuersubjekt einstuft²⁹. Das DBA-Belgien³⁰ trägt dieser Besonderheit und dem Interesse an Gegenseitigkeit ebenfalls Rechnung und geht dabei noch einen Schritt weiter als die Abkommen mit Spanien und Portugal.

Im Rahmen des Personenbegriffs umfaßt der Ausdruck „Gesellschaft“ nach Art. 3 Abs. 1 Nr. 4 DBA jede juristische Person oder jeden anderen Rechtsträger, der als solcher mit seinen Einkünften oder seinem Vermögen in dem Staat, in dem er ansässig ist, besteuert wird, also mit Wirkung für beide Vertragsstaaten die belgischen Personengesellschaften; er umfaßt in ausdrücklicher Ergänzung aber auch die OHG und KG des deutschen Rechts. Art. 4 Abs. 1 DBA klärt ferner, daß diese deutschen Gesellschaften, wenn sie ihre tatsächliche Geschäftsleitung in der Bundesrepublik Deutschland haben, für Abkommenszwecke als dort ansässig behandelt werden.

Beginnen wir wieder mit einer belgischen OHG. Sie ist für die Abkommensanwendung auf beiden Seiten Unternehmen des Vertragsstaates Belgien. Unabhängig davon, daß von den drei Gesellschaftern A in der Bundesrepublik Deutschland und C im Drittstaat X ansässig sind, beschränken sich die deutschen Befugnisse gegenüber der selbständigen Person OHG auf die Besteuerung der Einkünfte und des Vermögens einer deutschen Betriebsstätte und auf sonstige Besteuerungsrechte als Quellen- oder Belegenheitsstaat. Die Ausschüttungen der belgischen Personengesellschaft werden – einschließlich Zinszahlungen für ein Gesellschafterdarlehen – nach Art. 10 Abs. 5 Nr. 1 DBA in den Dividendenbegriff einbezogen. Gegenüber dem deutschen Gesellschafter A wird demgemäß die belgische Quellensteuer auf 15 vH begrenzt (Art. 10 Abs. 2 DBA). Art. 23 Abs. 1 DBA sieht für diese Dividendenbezüge des A die Freistellung vor. Auch hier wird man mit der herrschenden Meinung zum Ergebnis kommen müssen, daß damit nur eine Rechtsfolge bestätigt wird, die sich schon

29 Vgl. *Krabbe*, RIW/AWD 1981, 535; *Weber* (FN 21), S. 95 Anm. 2. Auf die Möglichkeit, für die unmittelbare Besteuerung der Gewinne beim Gesellschafter zu optieren, gehe ich hier nicht ein.

30 BStBl. I 1969, 39.

aus der Unmaßgeblichkeit von Ausschüttungen bei der Anwendung des deutschen Rechts ergibt, und daß sich der Progressionsvorbehalt auf den Anteil des A an den von der Gesellschaft jeweils erzielten Einkünften bezieht³¹. Von der Freistellung nach dem DBA gibt es eine Ausnahme: Sie gilt nach einer Protokollvorschrift (Nr. 12 Ziff. 2 Buchst. b) nur, soweit der Gesellschaftsgewinn nach dem Abkommen und belgischem Recht in Belgien besteuert werden kann, also zB nicht für die Einkünfte aus einer deutschen Betriebstätte³².

Nun noch zum Fall einer deutschen OHG mit Geschäftsleitung in der Bundesrepublik Deutschland. Sie ist selbst Unternehmen dieses Vertragsstaats und kann – unabhängig von der Ansässigkeit von B in Belgien und C im Drittstaat X – gegenüber Belgien als Quellen- oder Belegenheitsstaat den vollen Abkommenschutz in Anspruch nehmen. Bei der Anwendung des Art. 23 Abs. 1 DBA über die Vermeidung der Doppelbesteuerung auf deutscher Seite gelten Freistellung und Steueranrechnung für alle Gesellschafter, soweit – wie eine Protokollvorschrift besagt (Nr. 12 Ziff. 2 Buchst. a) – die Einkünfte oder Vermögenswerte in der Bundesrepublik Deutschland besteuert werden können.

VI. Überlegungen für künftige Abkommen

Wenn man auf die behandelten DBA zurückblickt, so bleibt der Eindruck, daß die Lösungen im Verhältnis zu Kanada und zur Schweiz unbefriedigend sind, die Abkommen mit Spanien und Belgien dagegen dem Wirtschaftssubjekt Personengesellschaft einen sehr weiten Schutz zuteil werden lassen.

Daß dies mit der abweichenden Rechtslage in Spanien und Belgien zusammenhängt, erwähnte ich schon. Allerdings läßt sich nicht ausschließen, daß diese weitgehenden Lösungen in Randbereichen über das Ziel, Doppelbesteuerungen zu vermeiden, hinausschießen und jedenfalls für die in Drittstaaten ansässigen Gesellschafter zu einer Nichtbesteuerung in beiden Vertragsstaaten führen, wenn man auch die innerstaatlichen Vorschriften über die beschränkte Steuerpflicht berücksichtigt.

Deshalb kann es vor allem bei Abkommen mit Staaten, in denen Personengesellschaften ähnlich wie in der Bundesrepublik Deutschland behandelt werden, ein gleichgerichtetes Interesse an einer nicht ganz so weit gehen-

31 Vgl. FN 27 und 28.

32 Vgl. *Weber* (FN 21), S. 112 Anm. 39.

den Lösung geben, die trotzdem eine deutliche Verbesserung im Vergleich zu den Beispielen Kanada und Schweiz bringt. So möchte ich auf das neue, bereits in Kraft getretene Abkommen mit Finnland³³ hinweisen: Es behandelt deutsche und finnische Personengesellschaften als ansässige Personen (Art. 3 Abs. 1 Buchst. b), Art. 4 Abs. 4 DBA) und gewährt die Maßnahmen zur Vermeidung der Doppelbesteuerung auch nichtansässigen Gesellschaftern (Art. 23 Abs. 6 DBA); dann werden die Wirkungen dieser Regelungen allerdings in einer komplizierten Protokollvorschrift (Nr. 1) mit dem Ziel eingegrenzt, lediglich die Doppelbesteuerung in den beiden Vertragsstaaten auszuschließen.

Übersichtlicher erscheint mir eine Lösung, die sich in den Verhandlungen mit Schweden über ein neues Abkommen abzeichnet. Ein einziger Artikel soll sich als Sonderbestimmung mit den Personengesellschaften befassen. Eine nach dem Recht eines Vertragsstaats gegründete Personengesellschaft gilt danach als in diesem Staat – dem sogenannten Sitzstaat – ansässige Person. Sie kann für ihre aus dem anderen Vertragsstaat bezogenen Einkünfte und das dort gelegene Vermögen die Beschränkungen der dortigen Besteuerung nach den Zuteilungsnormen grundsätzlich ohne Rücksicht darauf geltend machen, wo ihre Gesellschafter ansässig sind.

Um ein letztes Mal das Beispiel einer deutschen OHG mit den Gesellschaftern A, B und C zu nehmen: Grundsätzlich kann ihr gegenüber Schweden einheitlich nur die üblichen Besteuerungsrechte als Quellen- oder Belegenheitsstaat ausüben. Soweit Einkünfte und Vermögen auf B mit Wohnsitz in Schweden und C mit Wohnsitz im Drittstaat X entfallen, gilt die Regel allerdings nur, wenn Einkünfte oder Vermögen im Sitzstaat – hier also der Bundesrepublik Deutschland – steuerpflichtig sind. Ist das der Fall, dann hat auch bei ihnen die Bundesrepublik Deutschland eine Doppelbesteuerung nach den üblichen Methoden – Artikel 23 – zu vermeiden. Damit ist der Abkommenschutz weitestgehend auf die Ebene der Personengesellschaft vorverlagert. Nur hinsichtlich des B als einer im anderen Vertragsstaat ansässigen Person bedarf es noch einer Regelung; sie besagt, daß Schweden als Wohnsitzstaat für die Beteiligung an der Personengesellschaft und die Einkünfte daraus die Doppelbesteuerung nach Art. 23 vermeidet.

Was die Abkommensrevision mit Schweden betrifft, so bleibt der Abschluß der Verhandlungen abzuwarten. Die in Aussicht genommene Lösung für Personengesellschaften scheint mir auf jeden Fall ein Verhandlungsergebnis zu sein, das Modellcharakter erlangen könnte, jedenfalls gegenüber

33 BStBl. I 1982, 202.

Staaten mit einer ähnlichen Steuerrechtslage. Zusammen mit einer Vorschrift zu den Qualifikationskonflikten – aufbauend auf dem Vorbild des DBA-Kanada³⁴ – dürfte die Lösung zu einem vernünftigen Kompromiß führen: Abkommensberechtigung und -schutz werden soweit wie möglich auf die Personengesellschaft vorverlagert, ohne daß eine unerwünschte Nichtbesteuerung in beiden Vertragsstaaten eintreten kann.

34 Vgl. oben Abschnitt IV Nr. 3 und FN 19.

Personengesellschaft oder Körperschaft?

– Aktuelle Qualifikationsfragen –

Rechtsanwalt und Dipl.-Kfm. Dr. Egon Schlütter, Köln

Inhaltsübersicht

- | | |
|--|---|
| <p>I. Qualifikation von ausländischen Wirtschaftsgebilden nach innerstaatlichem Recht</p> <ol style="list-style-type: none">1. Anknüpfung an das ausländische Zivil- und Steuerrecht2. Einstufung aufgrund Gewichtung nach Typenmerkmalen (RFH-Entscheidung zur venezolanischen KG) | <ol style="list-style-type: none">3. Optionseinräumung für ausländische Wirtschaftsgebilde hinsichtlich ihrer inländischen steuerlichen Subjektseinstufung <p>II. Aktuelle Qualifikationsfragen im Zusammenhang mit ausländischen Wirtschaftsgebilden</p> |
|--|---|

I. Qualifikation von ausländischen Wirtschaftsgebilden nach innerstaatlichem Recht

1. Anknüpfung an das ausländische Zivilrecht und Steuerrecht

Das Thema „Personengesellschaft oder Körperschaft?“ rührt im Ausgangspunkt an einem Grundproblem, das sich allen Steuerrechtsordnungen stellt; es rührt nämlich an dem Problem, daß das Steuerrecht ein Teil der Gesamtrechtsordnung eines Staates ist. Hierbei stellt sich als Ausgangspunkt die Frage, ob und wie weit das Steuerrecht an zivilrechtliche Formen anknüpfen soll und anknüpfen muß.

Die Beantwortung der Frage hängt davon ab, wie weit die Steuerrechtsordnung mit der Zivilrechtsordnung in Parallele steht. Dies kann schon dann nicht der Fall sein, wenn zwischen Steuerrechtssetzungskompetenz und Zivilrechtssetzungskompetenz eine Trennung besteht. Hier ist eine monolithische Anknüpfung des Steuerrechts an das Zivilrecht kaum möglich. Offenkundig ist dieses Problem in den Vereinigten Staaten von Amerika. Hier liegt bekanntlich die Bundessteuergesetzgebungskompetenz bei den USA selbst, während das Zivilrecht durch die einzelnen Gliedstaaten bestimmt wird. Da dieses in den einzelnen Gliedstaaten unterschiedlich sein kann, kann das Bundessteuerrecht der USA nicht an eine vorgegebene einheitliche Zivilrechtsordnung anknüpfen.

Aber auch wo Zivilrechts- und Steuerrechtskompetenz voneinander nicht getrennt sind, ist eine monolithische Anknüpfung des Steuerrechts an das Zivilrecht sinnvollerweise nur dann denkbar, wenn und soweit beide Rechtsordnungen von gleichen Wertungen ausgehen.

Dies trifft vielfach zu, bei der Besteuerung von Tatbeständen und Rechtsverhältnissen, bei denen die Anknüpfung an die Zivilrechtsform sich von selbst ergibt. Beispiel hierfür ist die Anknüpfung des Erbschaftsteuerrechts an das Erbrecht. Es ist aber genauso offensichtlich, daß das Steuerrecht sinnvollerweise in seinen Wertungen Lebenssachverhalte – in möglicher Abweichung von dem Zivilrecht – nämlich in mehr wirtschaftlicher Betrachtung einstuft, weshalb hier die reine Anknüpfung an das Zivilrecht nicht ausreicht. Eine nahtlose Anknüpfung der steuerrechtlichen Behandlung an die zivilrechtliche Behandlung setzt daher sinnvollerweise engste Homogenität von zivilrechtlicher und steuerrechtlicher Ordnung voraus, und zwar nicht nur im formellen Sinne, sondern auch in den von der Zivilrechtsordnung und Steuerrechtsordnung verkörperten und angestrebten Wertungen.

Die Forderung, die Besteuerung mehr nach wirtschaftlichen Gegebenheiten als nach Rechtsformen auszurichten, führt jedoch zu der Tendenz steuerlicher Eigenständigkeit, und zwar in die Richtung, die Steuertatbestände mehr nach wirtschaftlichen Kriterien zu bemessen und zu beurteilen als nach der zivilrechtlichen Einordnung. Deshalb ist es naheliegend, daß das Steuerrecht für seine Zwecke eigene Wertungen setzt.

Dies gilt selbst dann, wenn ein Steuergesetz zivilrechtliche Begriffe verwendet. Hierdurch ist nämlich noch nicht bestimmt, daß diese Begriffe auch im zivilrechtlichen Sinne verstanden werden müssen. Verwendet ein Steuergesetz einen zivilrechtlichen Begriff, so ist vielmehr zu prüfen, ob dieser Begriff die wirtschaftlichen Vorgänge, Zustände und Veranstaltungen, an welche die Besteuerung anknüpft, auch abdeckt¹. Diese Prüfung ist Gegenstand der wirtschaftlichen Betrachtungsweise.

Diese führte in Deutschland seit den 20er Jahren – vor allem durch *Enno Becker*² – zunächst zu einer völligen Selbständigkeit der steuerlichen Begriffsbildung und Sachverhaltsbeurteilung. Anfang der 50er Jahre kam es dann allerdings zu einer gegenläufigen Auffassung. Entscheidende Zäsur war hier die Entscheidung des Bundesverfassungsgerichts vom 24. 1. 1962³:

1 *Tipke/Kruse*, AO, 11. Aufl. § 4 Tz. 107.

2 *Enno Becker*, Die Reichsabgabenordnung, 7. Aufl., 1930, § 4 Anm. 2 u. 3.

3 BVerfGE 13, 331 (340).

„Die innere Autorität der Rechtsordnung verlangt es, die Entsprechung von Privat- und Steuerrechtsordnung durchgehend zu wahren, also die Ordnungsstruktur des Zivilrechts zu achten.“

Der Bundesfinanzhof⁴ sprach bald darauf von einem „Primat des Bürgerlichen Rechts vor dem Steuerrecht“.

In einer späteren Entscheidung⁵ billigt indes das Bundesverfassungsgericht – einschränkend – Abweichungen von der Zivilrechtsordnung, sofern diese von überzeugenden Gründen getragen werden.

In diesen Problemkreis gehört auch die Frage, ob eine Publikums GmbH & Co. KG körperschaftssteuerpflichtig ist oder auch steuerlich als Personengesellschaft zu behandeln ist. Für inländische Wirtschaftsgebilde wird hierzu in Kürze ex cathedra entschieden, und zwar durch den Großen Senat des Bundesfinanzhofes. Im Hinblick auf die laufenden Verfahren 1 und 4/82 vor dem Großen Senat gehe ich auf diese Frage jedoch nicht ein – so reizvoll die Fragestellung auch ist und eigentlich ein Kernpunkt meines Vortrages sein sollte – und konzentriere mich daher auf die Qualifikationsfragen ausländischer Wirtschaftsgebilde.

Die hier angeschnittene Frage steht synonym mit der Frage nach der inländischen Steuersubjektsfähigkeit ausländischer Wirtschaftsgebilde.

Für die in diesem Zusammenhang entstehende Problematik hat sich der Ausdruck „Qualifikationsproblem“ gebildet. Dieser Ausdruck stammt aus dem „Internationalen Privatrecht“ und ist erstmals von *Herzfeld*⁶ 1932 für das Steuerrecht verwandt worden. *Vogel*⁷ weist allerdings zu Recht darauf hin, daß dieser Begriff unkritisch aus dem „Internationalen Privatrecht“ übernommen worden ist. Genaugenommen gehe es um die Subsumption ausländischer Rechtsinstitute unter Vorschriften des internen materiellen Steuerrechts. Treffender wäre allerdings der Ausdruck „Substitution“ oder der vom Bundesfinanzhof verwandte Begriff der „Einordnung“ in das innerstaatliche Recht.

Ich persönlich habe jedoch keine Bedenken, den Begriff der „Qualifikation“ weiter zu verwenden, da es sich hierbei – wie vorher bereits *Herzfeld* festgestellt hat – nur um einen technischen Ausdruck handelt.

Welche Bedeutung kommt dem Qualifikationsproblem ausländischer

4 BFHE 90, 122 (125).

5 BVerfGE 25, 309 (319).

6 *Herzfeld*, Probleme des internationalen Steuerrechts unter besonderer Berücksichtigung des Territorialitätsproblems und des Qualifikationsproblems, Vierteljahresschrift für Steuer- und Finanzrecht (1932) S. 422 ff.

7 *Vogel*, DBA-Kommentar, Einl. Rz. 50.

Wirtschaftsgebilde zu? Es wirkt sich ua aus bei ausländischen Wirtschaftsgebilden mit inländischen Beteiligten. Die Frage ist hier, ob das Einkommen des ausländischen Wirtschaftsgebildes unmittelbar und ohne weiteres bei den inländischen Beteiligten zu versteuern ist oder ob dies erst bei einer Gewinnausschüttung zutrifft. Die Frage wirkt sich aber auch bei ausländischen Wirtschaftsgebilden ohne inländische Beteiligte aus, sofern diese inländische Aktivitäten ausüben, und zwar solche, die der beschränkten Steuerpflicht unterliegen.

Hierzu folgendes Beispiel:

Im Rahmen eines joint ventures üben eine ausländische Personengesellschaft und eine ausländische Kapitalgesellschaft im Inland gemeinsam eine – isoliert betrachtet – freiberufliche Tätigkeit aus – zB Tätigkeit als Designer, Werbeberater oder Wirtschaftsprüfer –. Bei der Personengesellschaft werden diese Einkünfte aus freiberuflicher Tätigkeit von der inländischen Steuerpflicht erfaßt, weil die Arbeit im Inland verwertet wird, also ohne daß hierfür eine Betriebsstätte notwendig ist. Die gleiche von der Kapitalgesellschaft ausgeübte Tätigkeit löst im Inland jedoch keine Steuerpflicht aus, weil nach der Rechtsprechung des Bundesfinanzhofes eine Kapitalgesellschaft wesensmäßig keine freiberufliche Tätigkeit ausüben kann. Eine Steuerpflicht käme für die Kapitalgesellschaft deshalb nur in Betracht, wenn die Einkünfte durch eine inländische Betriebsstätte erzielt würden.

Die Frage nach der Steuersubjektsqualifizierung wird aber auch akut bei ausländischen Wirtschaftsgebilden ohne inländische Beteiligte und ohne inländische Aktivitäten, nämlich dann, wenn das ausländische Wirtschaftsgebilde zwar seinen Sitz im Ausland, jedoch seine Geschäftsleitung im Inland hat, sich also die Frage nach der unbeschränkten Steuerpflicht ergibt.

Die bereits erwähnte Eigenständigkeit des Steuerrechts und die dadurch eintretende Doppelgleisigkeit zwischen zivilrechtlicher und steuerrechtlicher Einstufung potenziert sich verständlicherweise, wenn es um die Einstufung ausländischer Rechtsgebilde geht.

Eine automatische Anknüpfung – über das Internationale Privatrecht – an das ausländische Zivilrecht wird in diesen Fällen dadurch erschwert, daß das ausländische Zivilrecht noch weniger als das inländische Zivilrecht mit der inländischen steuerlichen Wertung identisch zu sein braucht. Bei unterschiedlicher zivilrechtlicher Einordnung im In- und Ausland würde nämlich bei ansonsten gleichem Lebenssachverhalt unter Umständen die inländische Steuerfolge ganz unterschiedlich ausfallen und daher zu einem Verstoß gegen das Gleichbehandlungsgebot führen.

Ist erklärt, warum das Steuerrecht vielfach eine andere Wertung von Lebenssachverhalten als das Zivilrecht vornehmen muß, kommt bei ausländischen Sachverhalten erschwerend hinzu, daß sie – weil inländisches Steuerrecht zur Geltung kommen soll – aus deutscher Steuersicht beurteilt werden müssen. Die dadurch notwendige Anwendung des deutschen Steuerrechts führt daher auch dazu, ausländische Sachverhalte unter Umständen unabhängig von ihrer zivilrechtlichen oder steuerrechtlichen Einordnung im Ausland unter Anwendung der Maßstäbe des deutschen Steuerrechts einzustufen.

Allerdings muß erwähnt werden, daß der Reichsfinanzhof und das Schrifttum bis zu den 20er Jahren mit allen in Betracht kommenden Begründungen die Steuersubjektsfähigkeit ausländischer Wirtschaftsgebilde nach dem ausländischen zivilrechtlichen Status beurteilt haben. Danach wäre jede ausländische juristische Person automatisch für die Anwendung des deutschen Steuerrechts Steuersubjekt.

In neuerer Zeit ist diese Auffassung von *Hintzen*⁸ wieder aufgegriffen worden und zeitweise auch von der deutschen Finanzverwaltung im Zusammenhang mit der spanischen Personengesellschaft⁹.

Hintzen begründet seine Auffassung mit dem Hinweis auf § 1 Abs. 1 Ziff. 4 KStG. Danach sind „sonstige juristische Personen des privaten Rechts“ körperschaftsteuerpflichtig. Der Begriff „juristische Person“ im Sinne dieser Vorschrift sei zivilrechtlich zu verstehen. Werde ein ausländisches Wirtschaftsgebilde nach den Grundsätzen des „Internationalen Privatrechts“ als juristische Person anerkannt, so sei damit der Tatbestand des Gesetzes erfüllt.

Die Rechtfertigung für die Qualifizierung eines ausländischen Wirtschaftsgebildes als Steuersubjekt für Zwecke des deutschen Steuerrechts sieht *Hintzen* in der erstrebenswerten Einheit von „Internationalem Privatrecht“ und „Internationalem Steuerrecht“ sowie dem Gedanken der Wettbewerbsgerechtigkeit. Die Auffassung von *Hintzen* ist jedoch auf einhellige Ablehnung¹⁰ gestoßen. Ich gebe deshalb nur zusammengefaßt die Gegenargumente wieder. Diese sind:

8 *Hintzen*, Die Anerkennung ausländischer Personengesellschaften als Kapitalgesellschaften nach deutschem Steuerrecht, DStR 1971, 327; Zur Qualifikation ausländischer körperschaftsteuerpflichtiger Personengesellschaften, StuW 1974, 319.

9 Erlaß, FinMin NRW vom 20. 3. 1973, FR 1973, 216; aufgehoben durch BdF-Schreiben vom 19. 3. 1976, RIW/AWD 1976, 305.

10 *Piltz*, Die Personengesellschaften im internationalen Steuerrecht der Bundesrepublik Deutschland S. 64 ff. mwN.

Die Rechtsfähigkeit im Ausland ist ein zu formaler Gesichtspunkt und berücksichtigt im übrigen zu wenig die strukturellen Unterschiede im Einzelfall. *Großfeld*¹¹ weist zudem zu Recht darauf hin, daß es bedenklich ist, dem ausländischen Recht über das Internationale Privatrecht Einwirkung auf das deutsche öffentliche Recht – nämlich das Steuerrecht – zu geben.

Hinzu kommt, daß einerseits der Personengesellschaft im deutschen Recht eine weitgehende rechtliche Selbständigkeit zukommt und steuerlich ebenfalls von einer eigenen Rechtszuständigkeit der Personengesellschaft ausgegangen wird und daß andererseits aber der Rechtsfähigkeit im Gesellschafts- und Steuerrecht ohnehin nur eine geringe Entscheidungskraft zukommt.

Was die von *Hintzen* angeführte Wettbewerbsgerechtigkeit betrifft, so scheint dies kein Maßstab für die Frage der Steuersubjektsfähigkeit zu sein, und zwar vor allem deswegen, weil konträre Situationen im Inland und Ausland auftreten können.

Ferner spricht gegen *Hintzen*, daß es für die Steuersubjektsfähigkeit auch nach dem Gesetz nicht entscheidend auf die Rechtsfähigkeit ankommt, da auch nicht rechtsfähige Personenvereinigungen, Anstalten, Stiftungen und anderes Zweckvermögen körperschaftsteuerpflichtig sind, wenn nämlich ihr Einkommen weder nach dem Körperschaftsteuergesetz noch nach dem Einkommensteuergesetz unmittelbar bei einem anderen Steuerpflichtigen zu versteuern ist. Schlußendlich kommt meines Erachtens entscheidend hinzu, daß bei der beschränkten Steuerpflicht nicht etwa von Kapitalgesellschaften und bestimmten Rechtsfiguren wie bei der unbeschränkten Steuerpflicht gesprochen wird, sondern nur allgemein von Körperschaften, Personenvereinigungen und Vermögensmassen. Diese Begriffe sind daher auszulegen. Sie haben aber keine bestimmte Organisationsform des Inlands im Auge. Sie können es auch nicht haben, weil diese Bestimmung gerade auf ausländische Verhältnisse zielt.

*Großfeld*¹² stellt in diesem Zusammenhang im übrigen zu Recht fest, daß *Hintzen* die ausländische Steuersubjektsfähigkeit in das deutsche Steuerrecht transformieren will. *Hintzen* stellt nämlich für die Anerkennung des ausländischen Wirtschaftsgebildes als Steuersubjekt für Zwecke des deutschen Steuerrechts darauf ab, ob das entsprechende Gebilde im Ausland körperschaftsteuerpflichtig ist⁸.

Eine Bindung des Steuerrechts an eine ausländische Steuersubjektsfähigkeit sieht das inländische Recht jedoch nicht vor, sofern sich aus einem

11 *Großfeld*, Basisgesellschaften im internationalen Steuerrecht, S. 53.

12 *Großfeld* aaO S. 53.

Doppelbesteuerungsabkommen nichts anderes ergibt. Eine völkerrechtliche Verpflichtung zur Anerkennung der ausländischen Steuersubjektsfähigkeit besteht ebenfalls nicht¹³. Das Abkommen über die gegenseitige Anerkennung von Gesellschaften und juristischen Personen im EWG-Bereich vom 29. 9. 1968 deckt ebenfalls nicht die Auffassung von *Hintzen*, da es sich auf die zivilrechtliche Rechtsfähigkeit bezieht.

Im übrigen würde die Anknüpfung der inländischen Steuerrechtsfähigkeit an die ausländische Steuerrechtsfähigkeit offensichtlich eine steuerliche ungleichmäßige Behandlung besorgen lassen, da die Umgrenzung ausländischer Steuerrechtsfähigkeit von der inländischen Konzeption wesentlich abweichen kann und in der Tat auch abweicht. Aus diesem Grunde kann die Qualifizierung ausländischer Wirtschaftsgebilde für die Anwendung des deutschen Steuerrechts nicht an den ausländischen Steuerstatus anknüpfen, sondern muß die Einstufung nach eigenständiger Wertung vornehmen.

Zusammenfassend ergibt sich daher, daß die ausländische – zivilrechtliche oder steuerrechtliche – Rechtspersönlichkeit für die inländische Steuersubjektsfähigkeit nicht ausschlaggebend ist. Sie mögen allenfalls ein Indiz hierfür sein.

2. Einstufung aufgrund Gewichtung nach Typenmerkmalen (RFH-Entscheidung zur venezolanischen KG)

Die herrschende Meinung nimmt eine teleologische Qualifikation vor, indem sie entscheidend auf die Vergleichbarkeit des ausländischen Wirtschaftsgebildes mit einer der in den §§ 1–2 KStG genannten Körperschaften, Personenvereinigungen und Vermögenmassen abstellt.

Eine – bis heute richtungsweisende – Klärung hat dieses Problem durch das bekannte Urteil des Reichsfinanzhofes zur steuerlichen Einstufung einer venezolanischen Kommanditgesellschaft¹⁴ erfahren. Der Reichsfinanzhof stellte hierbei als Leitsatz heraus, daß die deutsche Steuerrechtsordnung nicht automatisch an die zivilrechtliche ausländische Einstufung anknüpfen könne, vielmehr eine Art übertragende Einstufung danach vornehmen muß, ob das ausländische Wirtschaftsgebilde mehr einer deutschen offenen Handelsgesellschaft oder mehr einer deutschen Aktiengesellschaft gleiche.

Wegen der Prägnanz der Formulierung möchte ich hier teilweise aus dem Urteil zitieren.

13 BVerfGE 18, 224.

14 RFH v. 12. 2. 1930, RStBl. 1930, 440.

„Bei der Unterstellung der juristischen Personen des deutschen Bürgerlichen Rechts unter das Körperschaftsteuergesetz hat der Gesetzgeber einen Schritt getan, dessen Tragweite er sich voll bewußt war, weil ihm der rechtliche und wirtschaftliche Aufbau der juristischen Person im deutschen Recht genau bekannt war. Dagegen hatte der Gesetzgeber keinen Anlaß, eine besondere Bestimmung über die Behandlung der ausländischen juristischen Personen zu treffen und sie etwa ohne weiteres gleichzustellen. Bei dieser Sachlage ist davon auszugehen, daß grundsätzlich die Entscheidung über die einkommensteuerliche Behandlung einer ausländischen juristischen Person bzw. ihrer Gesellschafter im Einzelfalle nach den leitenden Gedanken des Einkommensteuer- und Körperschaftsteuergesetzes zu treffen ist.“

Der Reichsfinanzhof führt dann fort, daß es in erster Linie darauf ankomme, ob die ausländische Gesellschaft sich mit einer Gesellschaft des deutschen Rechts vergleichen lasse. Ist Ähnlichkeit mit einer Kapitalgesellschaft zu bejahen, so knüpft sich hieran die steuerliche Subjektsfähigkeit, andernfalls greift die Behandlung über Personengesellschaften durch, d. h. unter anderem, daß der Gesellschafter für seinen Anteil am Einkommen der Personengesellschaft unmittelbar einkommensteuerpflichtig ist.

Der so vom Reichsfinanzhof geforderte Typenvergleich ist von der herrschenden Meinung akzeptiert worden.

Diese Art der Qualifikation wird also dadurch charakterisiert, daß eine Einordnung eines ausländischen Wirtschaftsgebildes nach der Ähnlichkeit mit einem inländischen Musterbild erfolgt. Es wird untersucht, ob das ausländische Wirtschaftsgebilde mit einer deutschen Kapitalgesellschaft oder Personengesellschaft „vergleichbar“ ist und ob es sich mehr dem einen oder anderen Typ „nähert“. Als Musterbild für eine Personengesellschaft kommt allerdings nicht die Mitunternehmerschaft in Betracht, da sie kein zwingendes Merkmal für die Bejahung oder Verneinung der Steuersubjektsfähigkeit ist¹⁵.

Der Typenvergleich erfolgt zweistufig. Zunächst werden die gesellschaftsrechtlichen Merkmale des ausländischen Wirtschaftsgebildes ermittelt. Hier stellt sich die Frage, ob die gesellschaftsrechtlichen Merkmale des ausländischen Wirtschaftsgebildes nur anhand des ausländischen Gesetzestypes zu ermitteln sind oder unter Einbeziehung der jeweiligen konkreten Gestaltung, wie diese in der Satzung ihren Niederschlag gefunden hat. Im Hinblick darauf, daß die wahre Natur des ausländischen Wirtschaftsgebildes sich vielfach erst unter Würdigung der zivilrechtlich zulässigen Optionen ergibt, befürwortet die herrschende Meinung¹² die Einbeziehung der Satzung in den Typenvergleich. Dem ist zuzustimmen.

Die herrschende Meinung lehnt allerdings die Einbeziehung von Besteue-

15 *Großfeld* aaO FN 11.

rungsoptionen zum Zwecke des Typenvergleichs ab¹⁶. Auch dem ist zuzustimmen.

Es ist sodann auf der zweiten Stufe die Ähnlichkeit mit einem inländischen Musterbild festzustellen. Bei einem inländischen Typenvergleich ist hierbei zu berücksichtigen, daß ein Typus nur durch eine unbestimmte Zahl von Merkmalen beschrieben werden kann, von denen nicht alle für die Zuordnung eines Typus erforderlich sind.

Ein gutes Beispiel für einen solchen Typenvergleich ist das Schreiben des Bundesministers der Finanzen vom 1. 12. 1980¹⁷ über die Qualifizierung einer chilenischen „sociedad de responsabilidad limitada“. Hier wird zunächst herausgestellt, daß diese Gesellschaft in stärkerem Maße als die deutsche GmbH in ihrer rechtlichen Struktur gesellschafterbezogen sei, dennoch entspreche sie mehr der deutschen GmbH als der deutschen OHG. Nach ihrem gesetzlichen Leitbild nehme die deutsche GmbH, wiewohl körperschaftlich strukturiert, eine Mittelstellung zwischen den personalistischen Gesellschaftsformen der Personengesellschaften (OHG und KG) und der als „äußerste Konsequenz des kapitalistischen Prinzips“ sich darstellenden Aktiengesellschaft ein. Ihre wesentlichen Unterschiede zu den Personenhandelsgesellschaften werden in der Haftungsbeschränkung aller Gesellschafter, der Verselbständigung der juristischen Person, der körperschaftlichen Struktur sowie der Aufbringung und der Erhaltung eines Stammkapitals zu sehen sein. Die chilenische s. d. r. l. weise im wesentlichen diese Merkmale auf.

Liegen im konkreten Falle Typenmerkmale beider deutscher Gesellschaftsformen vor, so erfolgt nach herrschender Meinung eine Qualifizierung nach einer Gewichtung der Merkmale. Ich möchte diese Qualifikationsmethode daher als eine Qualifikation nach Gewichtung bezeichnen. Führt die Gewichtung in keinem Falle zu einer Lösung, weil beide Typenmerkmale bei einer Gewichtung gleichmäßig erfüllt sind, wird nach herrschender Meinung hilfsweise auch die zivilrechtliche Rechtsfähigkeit als Kriterium hinzugezogen¹⁸. Gegebenenfalls stellt die herrschende Meinung es auch auf die steuerliche Behandlung des Wirtschaftsgebildes im Ausland ab¹⁹. Eine Parallele zu der Bestimmung der Ansässigkeit im Sinne der Doppelbesteuerungsabkommen durch eine Art Abstufung ist hier nicht zu verkennen.

16 *Großfeld* aaO (FN 11) S. 67.

17 BMF-Schreiben vom 1. 12. 1980 – IV B 7 – S 2741 – 20/80 – DB 1981, 139.

18 BFH, Urteil v. 17. 7. 1968 I 121/64, BStBl. III 1968, 695.

19 *Großfeld* aaO (FN 11), S. 61.

Diese Orientierung nach Gewichtung der Typenmerkmale hat sich seit der Venezuela-Entscheidung zur herrschenden Lehre entwickelt.

Sie hat im übrigen Parallelen im ausländischen Recht.

Das US-Steuerrecht nimmt genau den von der herrschenden Meinung geforderten Typenvergleich nach Gewichtung vor. So werden zivilrechtliche Personengesellschaften als Kapitalgesellschaften besteuert, wenn sie mindestens drei der nachfolgenden Merkmale aufweisen:

- unbeschränkte Lebensdauer,
- zentralisierte Geschäftsführung, d. h. die Geschäftsführung darf nicht allen Gesellschaftern zustehen,
- die Haftungsbeschränkung auf das Gesellschaftsvermögen, d. h. kein Gesellschafter haftet mit seinem gesamten Vermögen,
- freie Übertragbarkeit der Anteile, d. h. der Verkauf eines Anteils an einer Gesellschaft darf nicht an die Zustimmung der übrigen Gesellschafter gebunden sein.

Nach schweizerischem Recht (Art. 52 des Wehrsteuergesetzes) werden juristische Personen des ausländischen Rechts wehrsteuerrechtlich denjenigen Steuerpflichtigen gleichgestellt, mit dem sie in rechtlicher und tatsächlicher Gestalt die meiste Ähnlichkeit haben.

3. Optionseinräumung für ausländische Wirtschaftsgebilde hinsichtlich ihrer inländischen steuerlichen Subjektseinstufung

Eine nähere Betrachtung zeigt jedoch, daß der Einstufungsmaßstab aufgrund Gewichtung von Typenmerkmalen – so griffig diese Einstufung auch ist – nicht so problemlos ist, wie man dies meinen möchte. Die vorzunehmende Typisierung fußt nämlich darauf, daß nach dem Gesamtbild darauf zu sehen ist, welche Elemente überwiegen, ob es solche einer Kapitalgesellschaft oder solche einer Personengesellschaft sind. Die Gewichtung führt indes nicht zu einer Lösung, die dem Gebot einer gleichmäßigen Steuerbehandlung in bezug auf inländische vergleichbare Sachverhalte standhält; denn der Umstand, daß zB ein ausländisches Rechtsgebilde überwiegend Elemente einer Kapitalgesellschaft hat, erzwingt noch nicht den Schluß, daß es auch im Inland als eine Kapitalgesellschaft eingestuft werden muß; denn Tatsache ist, daß der gleiche wirtschaftliche Sachverhalt aus dem Gesichtspunkt der inländischen Besteuerung einem gewissen Gestaltungsspielraum offensteht, der es erlaubt – wenn auch begrenzt – für ein- und denselben Sachverhalt entweder die Form einer Kapitalgesellschaft oder diejenige einer Personengesellschaft zu wählen. Man denke

nur an eine Familiengesellschaft, die stark kapitalistische Züge aufweist, deshalb auch in körperschaftliche Form gekleidet sein kann, ebenso aber auch – wie gerade deutsche Tradition zeigt – die Personengesellschaftsform bevorzugen kann. Demgegenüber führt die Gewichtungstheorie der herrschenden Meinung zu einer „Entweder-Oder“-Einschnürung. Das Übergewicht der Merkmale soll entscheiden, was vernachlässigt, daß im innerstaatlichen Recht die Einstufung nicht von einer solchen Merkmalsgewichtung abhängt, sich vielmehr ein Ermessensspielraum öffnet, für den gleichen wirtschaftlichen Sachverhalt die eine oder andere Organisationsform zu wählen.

Da aus deutscher Steuersicht bei Inlandsgebilden die gewählte Organisationsform auch die Besteuerung, d. h. ob Steuersubjekt oder nicht, bestimmt – vorbehaltlich etwaiger neuerer Erkenntnisse des Großen Senates des Bundesfinanzhofes –, läßt die Gewichtungstheorie somit in ihrer Konsequenz ungleiche Steuerbehandlung im Verhältnis zwischen Inland und Ausland besorgen. So ist zB nach *Piltz*²⁰ eine ausländische kapitalistisch strukturierte Kommanditgesellschaft im Inland als Körperschaftsteuersubjekt zu behandeln, obwohl (auch) nach *Piltz*²¹ für inländische Gebilde selbst bei hybrider Gestaltung sich eine von der gewählten Rechtsform abweichende Steuereinordnung verbietet. Das gleiche würde aber auch für eine ausländische kapitalistisch ausgestattete Familien-GmbH & Co. KG gelten. Auch dies wäre nämlich nach der Gewichtung der Merkmale steuerlich als Kapitalgesellschaft einzustufen, dies obwohl bei gleichem Inlandssachverhalt sie als Personengesellschaft auch steuerlich anerkannt würde.

So sehr die Differenzierungen auch im Grobschatten der Gewichtungstheorie untergehen mögen, können sie – wie gezeigt – im Einzelfall von weittragender Bedeutung sein; denn für den inländischen Anteilseigner folgt aus ihr ua, ob die in dem ausländischen Wirtschaftsgebilde thesaurierten Gewinne unmittelbar oder erst bei einer Ausschüttung bei ihm steuerlich erfaßt werden.

So sehr die Typenlehre nach Merkmalsgewichtung den richtigen Weg weist, kann sie somit die Einhaltung des Gebotes der gleichmäßigen Besteuerung am Ende nicht gewährleisten; denn die Gewichtung der Merkmale, die ein Sachverhalt aufweist, indiziert im Rahmen der inländischen Steuerbehandlung noch nicht zwingend die Qualifizierung der Steuersubjektsfähigkeit. Unter der inländischen Rechtswertung besteht bekanntlich für ein Wirtschaftsgebilde ein weiter Bereich für die Organisationsform:

20 *Piltz* aaO (FN 10) S. 72.

21 *Piltz* aaO (FN 10) S. 37.

obwohl ein Wirtschaftsgebilde zB überwiegend körperschaftliche Elemente aufweisen mag, kann dieses zivilrechtlich und mit entsprechender steuerlicher Folge als Personengesellschaft ausgestaltet werden. Hierzu verweise ich auf die kapitalistisch ausgestaltete Familien-GmbH & Co. KG, die auch als solche steuerlich anerkannt wird.

Noch deutlicher wird die Zone der Ambivalenz, wenn man an die Kommanditgesellschaft auf Aktien denkt, die schon von Hause aus eine Mischung von Körperschaft und Personengesellschaft darstellt.

Unter dem übergeordneten Gebot, die Gleichbehandlung zwischen inländischen und ausländischen Beteiligungen zu wahren, kann deshalb – wie eine vertiefte Analyse zeigt – bei der Typenlehre und der mit ihr verbundenen Merkmalsgewichtung nicht stehengeblieben werden. Die Gewichtungstheorie muß deshalb einer kritischen Analyse unterzogen werden und dies gerade unter ihrem eigenen Grundanspruch, die ins Ausland reichende Beteiligung nicht anders zu behandeln als einen vergleichbaren Sachverhalt im Inland. Die Gewichtungstheorie bedarf einer modifizierenden Ergänzung mit dem Ziel, die eigene Grundvorstellung, Inlands- und Auslandsbeteiligungen gleich zu behandeln, auch in den aufgezeigten Grenzzonen voll zu verwirklichen.

Während im innerstaatlichen Bereich die steuerliche Einordnung eines Wirtschaftsgebildes in gesicherten Bahnen läuft – vorbehaltlich neuerer Erkenntnisse des Großen Senates des Bundesfinanzhofes – fehlt es bei ausländischen Wirtschaftsgebilden an einer solchen Orientierung.

Das Steuerrecht muß – wie anfangs bereits dargelegt – sich hier an seinen Wertungen eigenständig zur Geltung bringen. Hierbei zeigt sich, daß in einem weiten Bereich der Steuerpflichtige es im Inland grosso modo in der Hand hat, durch Wahl der Organisationsform auch die steuerliche Behandlung zu bestimmen. Genau dies ist ihm jedoch bei ausländischen Wirtschaftsgebilden versagt, wenn in Anwendung der Typenlehre ausschließlich die Gewichtung der Merkmale für die Besteuerung im Inland entscheidend sein soll, die somit dem Steuerpflichtigen keinen Spielraum für eine eigene Organisationsentscheidung mit steuerlicher Wirkung läßt. Hinter der so eingängigen Typenlehre nach Merkmalsgewichtung, die sich allzu leicht unter dem Zeichen „steuerliche Gleichbehandlung“ stellt, verbirgt sich daher in Wirklichkeit die ungleiche Steuerbehandlung inländischer und ausländischer grenzüberschreitender Beteiligungsverhältnisse, auch wenn sie im wirtschaftlichen Gehalt identisch sind.

Es bedarf keiner Erläuterung, daß ein solches Ergebnis mit dem übergeordneten Ziel steuerlicher Gleichbehandlung ungeachtet der staatlichen

Grenze schlechterdings nicht zu vereinbaren ist. Es kann daher nicht hingenommen werden, daß eine Beteiligung an einem Wirtschaftsgebilde unterschiedliche Steuerfolgen nach sich zieht, je nachdem ob das Gebilde im Inland oder Ausland liegt, ohne daß eine solche Differenzierung durch zwingende Sachgründe gerechtfertigt ist. Deshalb ist am Ende die steuerliche Qualifikation ausländischer Wirtschaftsgebilde so durchzuführen, daß es keinen Unterschied macht, ob das Wirtschaftsgebilde im Inland oder Ausland liegt. Dieses Grundgebot ist nur dadurch zu verwirklichen, daß dem Steuerpflichtigen für eine Beteiligung an einem ausländischen Wirtschaftsgebilde zugestanden wird, zu bestimmen, wie dieses in die Anwendung des deutschen Steuerrechts einzustufen ist.

Hierbei handelt es sich nicht etwa um ein freies, beliebiges Wahlrecht der Besteuerung. Maßstab und Grenze ist, was bei einem gleichen inländischen Wirtschaftsgebilde den daran beteiligten Steuerpflichtigen in der Auswahl der Rechtsform bleibt. Soweit der Steuerpflichtige solchen Raum für sich im Inland nutzen kann, muß ihm gleiches auch bei ins Ausland reichenden Beteiligungsverhältnissen erhalten bleiben. Damit ist ua in jedem Falle auch eine steuerliche Gleichbehandlung einer inländischen und ausländischen Publikums-GmbH & Co. KG gewährleistet, gleichgültig wie der Große Senat hierzu entscheiden wird.

Die von mir geforderte ergänzende Modifizierung der reinen Gewichtungstheorie unterliegt allerdings auch Einschränkungen. Die steuerliche Behandlung im Inland kann nur einheitlich sein. Deshalb kann die Bestimmung darüber, ob ein ausländisches Gebilde in den aufgezeigten Grenzen im Inland als Körperschaft oder als Personengesellschaft einzustufen ist, nur von allen Beteiligten gemeinsam ausgeübt werden. Weiter folgt daraus, daß es sich bei dem Gestaltungsrecht um eine steuerliche Statusbestimmung handelt, daß diese nur einmal und mit bleibender Bindung getroffen werden kann. Wechsel der steuerlichen Qualifikationsform von Jahr zu Jahr ist deshalb auszuschließen. Trifft der Inlandsbeteiligte keine Wahl, oder ist es so, daß bei mehreren Beteiligten keine einheitliche Willensbildung zustandekommt, so fehlt es an der Ausgangslage, daß das ausländische Wirtschaftsgebilde eine Einstufung erfährt, die im Inland kraft des Organisationsbestimmungsrechts der Beteiligten anders sein könnte. Eine ungleiche Behandlung, weil das Wirtschaftsgebilde im Ausland liegt, ist daher in diesen Fällen nicht zu besorgen. Die Gewichtungstheorie braucht daher in diesen Fällen auch keine Modifizierung. Das ausländische Wirtschaftsgebilde ist vielmehr in diesen Fällen nach dem Übergewicht der bei ihm bestehenden Merkmale je nachdem als Körperschaft oder als Personengesellschaft einzustufen.

Das von mir geforderte Gestaltungsrecht des Steuerpflichtigen ist dem Grundsatz nach im deutschen Steuerrecht nicht unbekannt, obwohl – zugegebenermaßen – wenig praktiziert. Ich verweise hier auf die ähnliche Situation bei einer Steuerumgehung. Bei dieser entsteht der Steueranspruch so, wie er bei einer den wirtschaftlichen Vorgängen angemessenen rechtlichen Gestaltung entsteht. Die tatsächlich gewählte rechtliche Gestaltung ist also für die steuerrechtliche Rechtsfolge ohne Bedeutung. An ihrer Stelle wird die tatsächlich nicht gewählte, angemessene Rechtsgestaltung der Besteuerung zugrunde gelegt.

Bei der Feststellung der angemessenen rechtlichen Gestaltung ist im Ausgangspunkt zu berücksichtigen, daß dem Steuerpflichtigen freisteht, unter mehreren Wegen der rechtlichen Gestaltung eines Geschäftes, die zu dem nämlichen wirtschaftlichen Erfolg führen, denjenigen auszusuchen, der am wenigsten mit steuerlichen Lasten verknüpft ist²².

Die Frage, wie die Steuer bei einem Rechtsgestaltungsmißbrauch zu erheben ist, kann in verwickelten Fällen allerdings Schwierigkeiten bereiten. Diese Schwierigkeiten müßten jedoch in Kauf genommen werden. Hierauf ist ausdrücklich in der Begründung des Gesetzesentwurfes zur Reichsabgabenordnung von 1919 hingewiesen worden²³. Was bei einer Steuerumgehung rechtens ist, müßte auch bei der Qualifizierung eines ausländischen Wirtschaftsgebildes gelten.

Auch international sind Gestaltungsrechte hinsichtlich des subjektiven Steuerstatus nicht unbekannt. Ich verweise hierzu auf das amerikanische Steuerrecht.

Meine **zusammenfassende** These zur Qualifizierung ausländischer Wirtschaftssubjekte ist daher, daß in ergänzender Modifikation der Typenlehre nach Merkmalsgewichtung für den Steuerpflichtigen eine Option hinsichtlich der Qualifikation eines ausländischen Wirtschaftsgebildes zusteht, und zwar in dem Umfange, wie bei gleichem Inlandssachverhalt ein Spielraum für die Rechtsform besteht.

22 Bericht des 11. Ausschusses der Verfassungsgebenden Deutschen Nationalversammlung über den Entwurf einer Reichsabgabenordnung, Drucksache 759 S. 4 ff.

23 S. hierzu *Mrozek*, Kommentar zur Reichsabgabenordnung, 3. Auflage, 1924, § 5 Anm. 3 aE.

II. Aktuelle Qualifikationsfragen im Zusammenhang mit ausländischen Wirtschaftsgebilden

Ich habe bisher die Qualifikation ausländischer Wirtschaftsgebilde für die Anwendung des innerstaatlichen Rechts behandelt. Das Thema zwingt jedoch förmlich dazu, auch auf einige Qualifikationsfragen bei Anwendung von Doppelbesteuerungsabkommen einzugehen. Hierbei beschränke ich mich jedoch auf die Behandlung von Sondervergütungen, insbesondere bei einem Wirtschaftsgebilde, bei dem sowohl das Ausland als auch die Bundesrepublik bei Anwendung des in Betracht kommenden Doppelbesteuerungsabkommens das ausländische Wirtschaftsgebilde als Personengesellschaft qualifizieren. Dies ist der Fall der gleichen Qualifikation. Typisches Beispiel hierfür ist eine US-Partnership.

Hier ist hinsichtlich der Qualifikation unproblematisch, daß der in der Bundesrepublik ansässige und damit unbeschränkt steuerpflichtige Gesellschafter mit seinem Gesellschaftsanteil nach dem Abkommen ein deutsches Unternehmen im Sinne des Abkommens begründet. Falls der gesamte Unternehmensbetrieb der Partnership im Ausland liegt, hat dies zur Folge, daß (bei Anwendung des OECD-Musterabkommens) die Besteuerung des Unternehmensgewinns gemäß Art. 7 Abs. 1 Musterabkommen voll dem ausländischen Staat überlassen ist, im Beispielsfall den USA – vorausgesetzt allerdings, daß die Bestimmungen des Art. 5 über das Bestehen einer Betriebsstätte erfüllt sind. Weitere Folge ist, daß, soweit die Bundesrepublik gemäß Art. 23 A Abs. 1 Musterabkommen die Steuerbefreiungsmethode – unter Progressionsvorbehalt – anwendet, der Unternehmensgewinn in der Bundesrepublik steuerbefreit ist.

Umstritten ist, ob dies auch für Sondervergütungen im Sinne des § 15 Abs. 1 Nr. 2 Halbsatz 2 EStG gilt, die der inländische Gesellschafter von dem ausländischen Wirtschaftsgebilde erhält. Hierunter fallen beispielsweise die Zinsen für Gesellschafterdarlehen. Frage ist hier somit, ob Zinsen, die ein Gesellschafter für ein Darlehen, das er einer US-Partnership gewährt hat, an der er als Gesellschafter beteiligt ist, in der Bundesrepublik ebenfalls aufgrund der Betriebsstättenbestimmungsvorschriften steuerbefreit sind, und zwar auch dann, wenn der Betriebsstättenstaat die Sondervergütungen – hier die Zinsen – steuerlich als abzugsfähig ansieht.

Nach meiner Auffassung werden diese Zinsen auch von der Freistellung des Art. 23 A Abs. 1 Musterabkommen erfaßt, und zwar deswegen, weil es für die Freistellung nur auf die virtuelle Besteuerung im anderen Staat an-

kommt²⁴. Darüber hinaus ergeben sich für die Freistellung der Zinsen in der Bundesrepublik noch folgende Gründe:

Art. 7 Musterabkommen definiert nicht den Begriff „Unternehmensgewinn“. Diesem ist jedoch eine möglichst weite Bedeutung beizumessen, und zwar so, daß er alle Einkünfte aus dem Betrieb eines Unternehmens einschließt. Diese weite Bedeutung entspricht dem Sinn, in dem dieser Ausdruck im Steuerrecht der meisten Mitgliedstaaten verwendet wird (so OECD-Kommentar, Art. 7, Ziff. 31).

Art. 7 Abs. 7 Musterabkommen räumt nun zwar bei der Zurechnung von gewerblichen Einkünften, die in besonderen Artikeln geregelt sind, der Zurechnung zu diesen besonderen Artikeln den Vorrang ein; *das Musterabkommen regelt jedoch nicht eigenständig die Abgrenzung von Unternehmensgewinnen zu den in den besonderen Artikeln geregelten Einkünften*.

Auch durch Auslegung dieser Begriffe aus dem Sinnzusammenhang des Musterabkommens ist keine Klärung möglich. Dementsprechend heißt es auch im OECD-Kommentar zu Art. 1 unter Ziff. 4:

„In den Vertragsstaaten können je nach der dort herrschenden Auffassung unterschiedliche Abkommensbestimmungen auf die Einkünfte anzuwenden sein, die ein Gesellschafter von der Personengesellschaft bezieht. In Staaten, in denen Personengesellschaften wie Kapitalgesellschaften behandelt werden, können die den Gesellschaftern zugeteilten Gewinne als Dividenden behandelt werden (Art. 10 Abs. 3), während in anderen Staaten alle Gewinne einer Personengesellschaft, ohne Rücksicht darauf, ob sie ausgeschüttet worden sind, als Unternehmensgewinne der Gesellschafter gelten (Art. 7). In zahlreichen Staaten umfassen die Unternehmensgewinne von Personengesellschaften für steuerliche Zwecke auch besondere Vergütungen, die die Gesellschaft ihren Gesellschaftern zahlt (wie Mieten, Zinsen, Lizenzgebühren, Vergütungen für Dienstleistungen), während diese in anderen Staaten nicht als Unternehmensgewinne (Art. 7) gelten, sondern nach einer anderen Bestimmung (in den angeführten Beispielen: Art. 6, 11, 12, 14 oder 15 behandelt werden.“

Damit ist gemäß Art. 3 Abs. 2 Musterabkommen zur Auslegung und Abgrenzung der Begriff Unternehmensgewinn und den in besonderen Artikeln geregelten gewerblichen Einkünften die Heranziehung innerstaatlichen Rechts zulässig und geboten²⁵.

Im Bereich der Überlassung von Arbeitskraft, Kapital oder Wirtschaftsgütern an die Gesellschaft werden aber gemäß § 15 Abs. 1 Nr. 2 Halbsatz 2 EStG die Rechtsbeziehungen zwischen der Gesellschaft und Gesellschaf-

24 Ebenso *Diehl*, Qualifikationsprobleme im Außensteuerrecht, FR 1978, 517 ff. (523).

25 S. Rechtsprechung des BFH: insbesondere BFH, Urteil I R 26/73 v. 19. 2. 1975, BStBl. II 1975, 584; I R 149/76 v. 11. 7. 1979, BStBl. II 1979, 425.

tern steuerrechtlich nicht anerkannt und die Sondervergütungen als Teil des Gesamtgewinns der Mitunternehmerschaft behandelt. Dies gilt auch im Verhältnis zur ausländischen Personengesellschaft, so daß die Sondervergütungen als Unternehmensgewinn (Art. 7 Musterabkommen) zu behandeln sind.

Die Sondervergütungen sind in Übereinstimmung mit Art. 7 Abs. 2 Musterabkommen auch der Betriebsstätte des Unternehmens zuzurechnen. für die Zurechnung ist nämlich entscheidend, ob der betreffende Unternehmensgewinn durch die Tätigkeit der Betriebsstätte erzielt wird. Dies folgt daraus, daß die Tätigkeit Wesensmerkmal einer Betriebsstätte ist (Art. 5 Abs. 1 Musterabkommen). Art. 7 Musterabkommen stellt dementsprechend auch auf die Tätigkeit des Unternehmens im Betriebsstättenstaat ab. Da das Musterabkommen (anders DBA-Schweiz 1971, Art. 7 Abs. 7 S. 2) keine Aussage dazu macht, unter welchen Voraussetzungen anzunehmen ist, daß ein bestimmter Gewinn durch die Tätigkeit der Betriebsstätte erzielt wird, ist auch insoweit an das nationale Recht anzuknüpfen. Nach § 15 Abs. 1 Nr. 2 Halbsatz 2 EStG sind die Sondervergütungen jedoch der Betriebsstätte als Teil ihres Gesamtgewinns zuzurechnen. Folge dieser Zurechnungsentscheidung ist die Freistellung der Sondervergütungen in der Bundesrepublik (Art. 23 A Abs. 1 Musterabkommen). Diese Auffassung ist allerdings umstritten.

Nach *Manke*²⁶ ist, falls der Sitzstaat die Sondervergütungen nach den besonderen Artikeln (zB Zinsen nach Art. 11 Musterabkommen) behandelt, aufgrund eines Zusammenhangs der Abkommensregelungen diese Qualifikation auch für den Wohnsitzstaat bindend, mit der Folge, daß auf solche Sondervergütungen in der Bundesrepublik die Anrechnungsmethode anzuwenden wäre. Diese Auffassung steht jedoch nicht im Einklang mit den Ausführungen des OECD-Kommentars zu Art. 1. Der Kommentar geht nämlich in Ziff. 4 davon aus, daß die Sondervergütungen in den verschiedenen Staaten unterschiedlich qualifiziert werden können. In Ziff. 6 zieht der Kommentar hieraus ausdrücklich die Folgerung, daß die gleichzeitige Anwendung unterschiedlicher Artikel des Abkommens in zwei Vertragsstaaten nicht nur zu einer Doppelbesteuerung, sondern auch zu einer Nichtbesteuerung in beiden Staaten führen kann. Der OECD-Kommentar geht also im Gegensatz zu *Manke* von der Möglichkeit unterschiedlicher Qualifikation der Einkünfte aus. Aus diesem Grunde enthält auch der OECD-Kommentar in Ziff. 6 zu Art. 1 den Hinweis an die Vertragsstaaten, daß sie sich hinsichtlich der mit den Personengesellschaften zusam-

26 *Manke*, JbFStR 1978/79, S. 341.

menhängenden Problemen auf Sonderbestimmungen einigen können, die sie für erforderlich und zweckmäßig erachten.

Die Maßgeblichkeit der Qualifikation der Einkünfte durch den Quellenstaat im Falle gleicher Einstufung des Wirtschaftsgebildes als Personengesellschaft läßt sich auch nicht damit begründen, daß sonst die Zielsetzung der Abkommen, Vermeidung von Doppel- und Minderbesteuerung, nicht zu bewerkstelligen sei. Den Abkommen liegt nämlich nicht das Ziel der Vermeidung von Minderbesteuerung zugrunde. Hinzu kommt, daß sich die Mitgliedsstaaten der OECD im übrigen nicht auf eine einheitliche Lösung einigen konnten (OECD-Kommentar, Art. 1 Ziff. 6).

Für *Debatin*²⁷ ist das Problem der Qualifikation der Sondervergütungen allerdings noch nicht eindeutig geklärt. Für ihn ist entscheidend, ob hinsichtlich der Sondervergütungen von einer wirtschaftlichen Einheit von Gesellschaft und Gesellschaftern auszugehen ist. *Debatin* hielt es außerdem für zweifelhaft, ob das für Betriebstätten geltende Abkommensprinzip der „Ertrags- und Aufwandszuordnung“, das eine Zinszahlung der Betriebstätte an das Stammhaus ausschließt, insoweit auch für Personengesellschaften gilt. Dieses Prinzip würde dazu führen, daß der Gesellschafter seiner Gesellschaft überhaupt kein Darlehen mit steuerlicher Wirkung gewähren könne. Die ausländische Personengesellschaft sei jedoch von den inländischen Gesellschaftern insoweit getrennt zu sehen, als sie eine Gesamtheit verkörpere, bei der jeder Akt eines Gesellschafters auch alle anderen berühre. Der Gesellschafter gewähre daher in diesem Sinne sein Darlehen auch den übrigen Gesellschaftern. Aus dieser Sicht würden dem Gesellschafter Zinsen gezahlt, die ihm aus der Darlehensgewährung als *eigene Einkunftsquelle* zufließen. *Debatin* geht somit von einer getrennten (inländischen) Erwerbsquelle aus. Insoweit berührt *Debatin* auch mit der Frage der Anwendung des Zuordnungsprinzips die Frage der Einheit von Gesellschaft und Gesellschaftern.

Die Antwort hierauf ist jedoch, daß das deutsche Steuerrecht zwar (neuerdings) davon ausgeht, daß die Personengesellschaft eine eigene Rechtszuständigkeit besitzt²⁸.

Im Bereich der Überlassung von Arbeitskraft, Kapital und Wirtschaftsgütern durch die Gesellschafter an die Gesellschaft werden aber die Rechtsbeziehungen zwischen Gesellschaft und Gesellschaftern steuerrechtlich nicht anerkannt. Die Darlehensschuld der Gesellschaft gegen den Gesellschafter verwandelt sich dementsprechend in Eigenkapital.

27 DB 1978, 2442.

28 BFH, Urteil IX R 10/83 v. 20. 3. 1984, BStBl. II 1984, 487.

Die Qualifizierung der Sondervergütungen unter Geltung eines DBA ist – wie ich bereits erwähnt habe – schon bei gleicher Qualifikation des Wirtschaftsgebildes umstritten. Dies gilt erst recht, wenn Wohnsitzstaat des Gesellschafters des ausländischen Wirtschaftsgebildes und der Sitzstaat des Wirtschaftsgebildes eine unterschiedliche Qualifikation des Wirtschaftsgebildes vornehmen. Typisches Beispiel hierfür ist eine Partnership, die einer deutschen GmbH & Co. KG nachgeahmt ist, bei der also der general partner eine Corporation ist. Dieses Gebilde kann nach ausländischem Steuerrecht durchaus als Kapitalgesellschaft qualifiziert werden. Dies ist beispielsweise unter bestimmten Umständen in den USA der Fall.

Für diesen Fall der unterschiedlichen Qualifikation im Wohnsitzstaat und Sitzstaat möchte ich noch auf die steuerliche Behandlung von Sondervergütungen eingehen. Beispiel dazu sind Zinszahlungen des ausländischen Wirtschaftsgebildes an den inländischen Gesellschafter.

Bei Anwendung des Musterabkommens wird der Quellenstaat, also der Sitzstaat des ausländischen Wirtschaftsgebildes, auf der Ebene des DBA die Zinszahlungen als Zinsen im Sinne der Art. 11, Abs. 3 OECD-Musterabkommen qualifizieren. Für die Bundesrepublik ist – bei Zugrundelegung des OECD-Musterabkommens – diese Qualifizierung bindend. Dies ergibt sich aus Art. 23 A Abs. 2 OECD-Musterabkommen. Hier wird von einer sogenannten Qualifikationsverkettung gesprochen.

Nach Art. 23 A Abs. 2 OECD-Musterabkommen kommt eine Freistellung im Wohnsitzstaat nicht in Betracht, wenn der Quellenstaat die Möglichkeit hat, die Einkünfte als Zinsen zu versteuern – und zwar als Zinsen des DBA –. Dies kann er aber, wenn er nach seiner Qualifikation das Wirtschaftsgebilde als Steuersubjekt einstuft. Dies bedeutet, daß die Zinsen nicht von der deutschen Besteuerung freigestellt sind.

Die Rechtslage ist allerdings anders, wenn nach dem jeweiligen DBA sich keine Bindung des Wohnsitzstaates an die Qualifikation des Sitzlandes ergibt. Dies ist zum Beispiel der Fall im DBA Deutschland-USA, und zwar deswegen, weil das Abkommen ohne weitere Erläuterung lediglich die Quellen aufzählt, aus denen Zinsen gezogen werden können, es jedoch eigenständig den Begriff nicht definiert. Hier ist aus deutscher Sicht der Fall so zu behandeln wie bei gleicher Qualifikation. Das bedeutet, daß die Bundesrepublik berechtigt ist, auf DBA-Ebene ein deutsches Unternehmen mit Betriebstätte in den USA anzunehmen. Die Folge hiervon ist, daß die Zinsen dem Betriebstättengewinn zugerechnet werden. Als Teil des Betriebstättengewinns sind deshalb diese Zinszahlungen in der Bundesrepublik von der Besteuerung freigestellt.

Haben die USA die Zinsen als abzugsfähige Betriebsausgaben anerkannt, so kann hierdurch wirtschaftlich eine doppelte Steuerbefreiung eintreten. Dies ist aber die Folge davon, daß die Vertragsstaaten auf der DBA-Ebene verschiedene Zuordnungen vornehmen. Alles dies ist jedoch umstritten²⁹.

²⁹ Piltz aaO (FN 10) S. 196, 182 mwN.

Zurechnungsänderungen und Umqualifikationen durch das nationale Recht in ihrem Verhältnis zum DBA-Recht

Dr. Siegfried Widmann, Richter am Bundesfinanzhof, München

Inhaltsübersicht

I. Umqualifikation

1. Begriff der Qualifikation
 - a) Funktion der Doppelbesteuerungsabkommen
 - b) Notwendigkeit der Anknüpfung an Lebenssachverhalte
 - c) Einordnung der Einkunftsarten unter den Abkommensbegriff
 - d) Qualifikationskonflikte nur bei Definitionsdefizit
 - e) Subsumtion
2. Qualifikation durch nationales Steuerrecht und bisherige Rechtsprechung
3. Qualifikation durch nationales Recht aufgrund von Vorschriften der Doppelbesteuerungsabkommen
4. Auswirkungen der Qualifikation nach nationalem Recht
5. Änderung des nationalen Rechts
 - a) Bisherige deutsche Rechtsprechung
 - b) MELFORD-Case
 - c) Aktuelle Fälle der Umqualifikation
 - aa) Liquidation einer deutschen Kapitalgesellschaft unter dem Körperschaftsteueranrechnungsverfahren
 - bb) Auswirkungen der Umqualifikation auf die Besteuerung im anderen Staat
 - cc) Geplanter § 8 a KStG
 - dd) Geplante Änderung des § 49 EStG

- d) Behandlung der Umqualifikation in der Literatur
 - e) Eigene Stellungnahme
 - aa) Art. 3 Abs. 2 MA 1977 ist zukunftsbezogen
 - bb) Zusammenhang des Art. 3 Abs. 2 MA 1977 mit Art. 2 Abs. 4 MA 1977
 - cc) Mobilität des nationalen Steuerrechts
 - dd) Praktikabilität
 - ee) Vereinbarkeit mit § 2 AO
 - ff) „Express“ oder „implied limitation“ der ambulatory interpretation
 - f) Interpretation des Dividenden-Artikels
6. Auswirkungen auf das Verständigungsverfahren

II. Zurechnungsänderungen

1. Begriff der Zurechnung
2. Beispiele für Zurechnungskonflikte
3. Zurechnungskonflikte und DBA
4. Änderung der Zurechnung durch DBA

III. Vereinbarkeit der §§ 7 ff. AStG mit den DBA

1. Grundsätzliche Vereinbarkeit
2. Art. 10 Abs. 3 MA 1977
3. Art. 10 Abs. 5 MA 1977
4. § 2 AO

I. Umqualifikation

1. Begriff der Qualifikation

Sprechen wir von Zurechnungsänderungen und Umqualifikationen durch das nationale Recht in ihrem Verhältnis zu Doppelbesteuerungsabkommen, muß man sich darüber klar werden, was unter Qualifikation und Zurechnung im Doppelbesteuerungsrecht jedenfalls im Rahmen der mir aufgegebenen Untersuchung verstanden werden soll.

Ich möchte in Abweichung von der Vorgabe mit dem Problem der Qualifikation beginnen.

a) Funktion der Doppelbesteuerungsabkommen

Doppelbesteuerungsabkommen haben die Funktion eines Bindegliedes zwischen nationalen Steuerordnungen zweier Staaten mit dem Ziel, Doppelbesteuerungen durch Einschränkungen des innerstaatlichen Steueranspruches zu vermeiden¹. Sie begründen nicht – wie die Rechtsprechung mehrfach betont hat – Steueransprüche².

b) Notwendigkeit der Anknüpfung an Lebenssachverhalte

Um diese Funktion erfüllen zu können, müssen die Doppelbesteuerungsabkommen an gewisse Lebenssachverhalte anknüpfen. Nur so ist es möglich, die Rechtsfolgen – Einschränkung des Steueranspruches eines Staates – bei Vorliegen bestimmter Sachverhalte zu regeln³.

Da die Sachverhalte nicht im Detail beschrieben werden können, müssen diese in den Abkommen mit Hilfe rechtlicher Begriffe bezeichnet werden, die sich notwendigerweise an die steuerlichen Begriffe der beiden Vertragsstaaten anlehnen bzw. mit diesen übereinstimmen, oder neuerdings internationalen Mustern entnommen sind.

1 Kluge, Das internationale Steuerrecht der Bundesrepublik, 2. Aufl., S. 157. Umgekehrt liegt eine internationale Doppelbesteuerung vor, „wenn mehrere selbständige Steuerhoheitsträger (insbesondere mehrere selbständige Staaten) denselben Steuerpflichtigen wegen desselben Gegenstands gleichzeitig zu einer gleichartigen Steuer heranziehen“, vgl. Dorn, Das Recht der internationalen Doppelbesteuerung, Vierteljahresschrift für Steuer- und Finanzrecht 1 (1927) 190. Vgl. auch Kommentar zum OECD Musterabkommen (= MA 1977) zu Art. 23 A Nr. 1.

2 BFH-Urteil v. 28. 6. 1971 I R 35/70, BStBl. II 1972, 785, 787.

3 Vogel, DBA, Kommentar, Einleitg. Rz. 26, spricht von besonderen Tatbestandsvoraussetzungen der Verteilungsnorm (Meta-Tatbestand). Zum Qualifikationsbegriff s. dort Rz. 49 ff.

c) Einordnung der Einkunftsarten unter den Abkommensbegriff

Zu prüfen ist oft, unter welche Begriffe des Abkommens die ebenfalls mit abstrakten Begriffen abgegrenzten Einkunftsarten des nationalen Rechts fallen. Es handelt sich um die Subsumtion eines Abstraktums unter ein anderes Abstraktum⁴.

So müssen, um bestimmen zu können, welchem Staat die Besteuerung von Einkünften zustehen soll, die das deutsche Einkommensteuergesetz unter die Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit einordnet, die Einkünfte im Abkommen entsprechend bezeichnet werden. Bereits in Abkommen der Bundesrepublik, für die allein die deutsche Sprache maßgebend ist, findet sich eine von § 19 EStG abweichende Formulierung als Anknüpfungspunkt. So wird in Art. 15 Abs. 1 des DBA-Schweiz von Gehältern, Löhnen und ähnlichen Vergütungen aus unselbständiger Tätigkeit gesprochen, während § 19 EStG eine weit detailliertere Aufzählung bringt.

Das DBA-Österreich spricht in Art. 9 Abs. 1 lediglich von Einkünften aus nichtselbständiger Arbeit, ohne sie zu definieren. Die Aufzählung in Nr. 22 des Schlußprotokolls entspricht nicht der des § 19 EStG.

Ein Beispiel mag die Problematik verdeutlichen.

Ein in der Schweiz Ansässiger erhält bei der Auflösung eines Arbeitsverhältnisses, das er in der Bundesrepublik eingegangen war, eine Abfindung.

Der Bundesrepublik steht das Besteuerungsrecht gem. Art. 15 Abs. 1 DBA-Schweiz 1971 zu, wenn die Abfindung zu den Vergütungen aus unselbständiger Arbeit zählt. Läßt man hierfür die Qualifikation durch das deutsche Steuerrecht entscheidend sein, kann die Bundesrepublik die Abfindung besteuern; denn nach deutschem Steuerrecht zählt die Abfindung zu den Einkünften aus unselbständiger Arbeit. Ein Qualifikationskonflikt entsteht, wenn die Schweiz diese Abfindung nicht zu dem Einkommen aus einer Anstellung oder einem Arbeitsverhältnis im Sinne des Art. 21 Abs. 1 Nr. 1a des Bundesratsbeschlusses über die Erhebung einer direkten Bundessteuer (BdBSt) zu den Vergütungen aus unselbständiger Arbeit im Sinne des Art. 15 Abs. 1 DBA-Schweiz 1971 rechnet⁵, und daher auch nicht zu den Vergütungen aus nichtselbständiger Arbeit im Sinne des Art. 15 Abs. 1 DBA-Schweiz 1971.

4 So *Arendt*, Zum Qualifikationsproblem im deutschen Internationalen Steuerrecht, *StuW* 59, 381, 386.

5 Was wohl zutrifft; denn der Komplex war Gegenstand eines Verständigungsverfahrens, das zur Teilung des beiderseitigen Steueranspruchs führte; vgl. *Locher/Meier/von Siebenthal*, DBA Schweiz-Deutschland 1971 und 1978, B 15.1 Nr. 5.

Die Schweiz würde daher gemäß Art. 21 DBA-Schweiz 1971 ein Besteuerungsrecht in Anspruch nehmen, weil die Vergütung nicht in einem der Artikel des DBA-Schweiz erwähnt ist.

d) Qualifikationskonflikte nur bei Definitionsdefizit

Um einem Mißverständnis vorzubeugen: nicht alle von dem nationalen Recht abweichenden Formulierungen und Definitionen führen zu Qualifikationsfragen und damit zu Qualifikationskonflikten – sie entstehen vielmehr erst dann, wenn sich die Bedeutung der verwandten Begriffe nicht aus dem Abkommen selbst erschließt, und die Vertragsstaaten einem Begriff deshalb eine unterschiedliche Bedeutung beilegen, weil der im Abkommen gebrauchte Begriff nach dem nationalen Recht des einen Vertragsstaates eine andere Bedeutung hat als im nationalen Recht des anderen Staates.

Zur Verdeutlichung wiederum ein Beispiel: Ein in der Schweiz Ansässiger bezieht ein Ruhegehalt für eine in der Bundesrepublik ausgeübte Tätigkeit. Das Ruhegehalt gehört zwar nach dem deutschen Einkommensteuerrecht zu den Einkünften aus nichtselbständiger Tätigkeit und damit zu den inländischen Einkünften im Rahmen der beschränkten Steuerpflicht⁶.

Obwohl Art. 15 Abs. 1 DBA-Schweiz 1971 die Ruhegehaltszahlungen nicht ausdrücklich erwähnt, kommt es selbst dann zu keinem Qualifikationskonflikt, wenn die Schweiz diese Einkünfte nicht zu denen aus unselbständiger Arbeit rechnen sollte. In Art. 18 Abs. 1 DBA-Schweiz 1971 ist nämlich für die Ruhegehaltszahlungen eine ausdrückliche Bestimmung getroffen, die das Besteuerungsrecht dem Wohnsitzstaat, hier also der Schweiz, zuweist. Aus den Abkommen ergibt sich, daß Ruhegehaltszahlungen abweichend vom deutschen, nationalen Steuerrecht – nicht als Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit qualifiziert werden.

e) Subsumtion

Von Qualifikationskonflikten sind Auslegungskonflikte zu unterscheiden, die dann entstehen, wenn zwar in beiden Staaten über die Bedeutung der Begriffe in dem Abkommen Einigkeit besteht, jedoch im Einzelfall bei Anwendung des Abkommens sich unterschiedliche Ergebnisse herausstellen. Dabei ist jedoch die Grenze zwischen einem Auslegungskonflikt und einem Qualifikationskonflikt durchaus fließend.

⁶ § 49 Abs. 1 Nr. 4 EStG: „Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit, die im Inland ausgeübt worden ist.“

Wirkt etwa ein in der Bundesrepublik Ansässiger für einen Monat an Fernsehaufnahmen einer deutschen Rundfunkanstalt in Wien mit, hängt das Besteuerungsrecht der Bundesrepublik nach dem Abkommen mit Österreich davon ab, ob nach diesem Abkommen von Einkünften aus selbständiger Tätigkeit oder aus nichtselbständiger Arbeit auszugehen ist, wobei das Besteuerungsrecht der Bundesrepublik nur im Falle der Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit bestünde.

Der Bundesfinanzhof⁷, der den Fall zu entscheiden hatte, nahm auf deutsches Steuerrecht bzw. auf die Rechtsprechung der deutschen Steuergerichte Bezug, wonach die Mitwirkung eines Filmschauspielers bei der Herstellung eines Spielfilmes in der Regel zu nichtselbständiger Tätigkeit führt.

Sicherlich wäre es eindeutig eine Frage der Qualifikation, wenn der Filmschauspieler zu den Katalogberufen des § 18 Abs. 1 EStG gehörte; dann wäre deutsches Steuerrecht für die abstrakte Bedeutung des Begriffes selbständige Tätigkeit maßgebend.

Im entschiedenen Fall wurde auf einen in der Rechtsprechung entwickelten Erfahrungssatz Bezug genommen, wonach die Tätigkeit von Filmschauspielern regelmäßig zu Einkünften aus nichtselbständiger Tätigkeit führe.

Insoweit wurde also doch für Zwecke der Einordnung auf eine abstrakte Aussage im nationalen Steuerrecht abgestellt⁸ und nicht nur darauf, ob der Steuerpflichtige in concreto die Voraussetzungen einer nichtselbständigen Arbeit erfüllte. Ich bin daher der Meinung, es handelt sich um einen Fall der Qualifikation.

2. Qualifikation durch nationales Steuerrecht und bisherige Rechtsprechung

Die bisherigen Beispiele ließen bereits erkennen, daß der Bundesfinanzhof für die Qualifikation das deutsche Steuerrecht entscheidend sein läßt.

Ein Blick auf die Rechtsprechung zeigt, daß diese die vom Bundesfinanzhof eingeschlagene Linie keineswegs immer vertreten hat.

Dies ergibt sich aus der Rechtsprechung des Reichsfinanzhofs zu der Frage, inwieweit deutsches Besteuerungsrecht besteht, wenn ein unbeschränkt Steuerpflichtiger einer Personengesellschaft in einem DBA-Staat ein Dar-

⁷ BFH, Urteil v. 6. 10. 1971 I R 207, 66, BStBl. II 1972, 88.

⁸ AA *Philipp*, Probleme der Doppelbesteuerung aufgrund der Verschiedenheit der Steuersysteme der Vertragsstaaten und der Verschiedenheit von Vertragstypen, DSz (A) 67, 245, 248.

lehen gewährt, an der er als Gesellschafter beteiligt ist. Stellt man auf deutsches Steuerrecht ab, dürfte insoweit regelmäßig für die Zinsen das Besteuerungsrecht der Bundesrepublik zustehen.

Die Zinsen fallen ertragsteuerlich unter § 15 Abs. 1 Nr. 2 EStG und rechnen damit zu den Einkünften aus Gewerbebetrieb der ausländischen Personengesellschaft, deren Besteuerung dem anderen Vertragsstaat zusteht. Entsprechendes gilt vermögensteuerlich für die Darlehensforderungen.

Ein Urteil des Reichsfinanzhofs aus dem Jahre 1933⁹ betraf die Kontokorrent-Forderung einer deutschen AG gegen eine italienische KG, an der die AG beteiligt war. Es kam dabei darauf an, ob die Forderung zu der „Beteiligung an dem gesellschaftlichen Unternehmen“ im Sinne des Art. 5 Abs. 3 DBA-Italien rechnet.

Der Reichsfinanzhof stützte sich dabei, übrigens in Übereinstimmung mit dem RdF, auf die italienischen Vorschriften, da die KG ihren Sitz in Italien hatte und bejahte hier die Erfassung beim inländischen Betriebsvermögen.

Ein Urteil aus dem Jahre 1937¹⁰ – es betraf die Zinsen für ein Darlehen, das ein in Deutschland ansässiger Gesellschafter einer österreichischen bzw. tschechischen Personengesellschaft gewährt hatte –, ließ es bereits dahingestellt, ob die Qualifikation nach österreichischem bzw. tschechischem Steuerrecht maßgebend sei. Da jedenfalls auch nach dem deutschen Steuerrecht die Zinsen zu den gewerblichen Einkünften der Personengesellschaft zählen, sei die Erfassung der Zinsen durch das DBA mit Österreich bzw. der Tschechoslowakei aus dem Jahre 1921 bzw. 1923 ausgeschlossen.

Auf das deutsche Steuerrecht stellt allerdings eine Entscheidung¹¹ für den umgekehrten Fall ab, daß der Darlehensgeber und Gesellschafter der inländischen Personengesellschaft in der Schweiz ansässig ist. Auffällig ist dabei, daß dabei das deutsche Steuerrecht für die Zuordnung der Zinsen zur Beteiligung aus einem gesellschaftlichen Unternehmen im Sinne des DBA-Schweiz 1931 allein deshalb zugrunde gelegt wurde, weil das DBA Schweiz keine entsprechende Bestimmung enthielt und nicht aufgrund der Tatsache, daß die Personengesellschaft eine inländische war.

9 RFH, Urteil v. 23. 11. 1933 III A 955–31, RSStBl. 34, 38.

10 RFH, Urteil v. 28. 7. 1937 VI A 432/37, RSStBl. 38, 851.

11 RFH, Urteil v. 30. 11. 1938 I 42/38, RSStBl. 39, 544.

3. Qualifikation durch nationales Recht aufgrund von Vorschriften der Doppelbesteuerungsabkommen

In neueren Abkommen ist die Frage, welches Recht über die Qualifikation entscheiden soll, in der Regel ausdrücklich geregelt, jedenfalls soweit sie dem OECD-Musterabkommen entsprechen.

Bereits in dem OECD-Musterabkommen 1963¹² war vorgesehen, daß bei der Anwendung des Abkommens durch einen Vertragsstaat, wenn der Zusammenhang nichts anderes erfordert, jeder nicht anders definierte Ausdruck die Bedeutung hat, die ihm nach dem Recht dieses Staates über die Steuern zukommt, welche Gegenstand des Abkommens sind. Eine ähnliche Formulierung enthält das OECD-Musterabkommen 1977 in Art. 3 Abs. 2. Von den Abkommen, die die Bundesrepublik abgeschlossen hat, enthalten lediglich das Abkommen mit Österreich und Italien keine vergleichbaren Klauseln. Dieser renvoi auf das Recht des Anwendestaates, der der angelsächsischen Praxis entspricht, wurde in die OECD-Musterabkommen aufgenommen, obwohl auf dem IFA-Kongreß 1960¹³ in Basel vor der Einführung der Klausel gewarnt wurde, weil sie zu nicht gewollten Doppelbesteuerungen führen könne.

4. Auswirkungen der Qualifikation nach nationalem Recht

Tatsächlich kann die aus dem angelsächsischen Bereich übernommene Rückverweisung im Rahmen der kontinental-europäischen Freistellungsmethode nicht nur eine Doppelbesteuerung, sondern auch eine Nichtbesteuerung auslösen. In dem erwähnten Beispiel der Abfindungszahlung bei Auflösung eines Arbeitsverhältnisses an den in der Schweiz Ansässigen führt die Qualifikation als Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit durch das deutsche Steuerrecht zu einer Doppelbesteuerung, wenn das schweizer. Steuerrecht die Abfindung nicht zu den Einkünften aus nichtselbständiger Arbeit rechnet.

Zu einer Nichtbesteuerung führt die Verweisung auf das Recht des Anwendestaates im umgekehrten Fall.

Die Arbeit wird in der Schweiz ausgeübt, die Abfindung wird an eine in der Bundesrepublik ansässige Person bezahlt. Die Bundesrepublik hält die Schweiz für berechtigt, die Abfindung zu besteuern, während die Schweiz konsequenterweise von einem Besteuerungsrecht der Bundesrepublik ausgeht.

¹² Vgl. Art. 3 Abs. 2 MA 1963.

¹³ Lenz, Cahiers de droit fiscal international, Vol. XLII, Generalbericht (deutsche Fassung) S. 307, 310.

Es ist offensichtlich, daß die Wirkung der Qualifikation sich anders darstellt, wenn die beteiligten Staaten dem anglo-amerikanischen Rechtskreis angehören und damit statt der Freistellungsmethode die Anrechnungsmethode anwenden.

Träfe dies auf die Bundesrepublik und die Schweiz zu, käme es, wenn der Steuerpflichtige in dem Beispielsfall in der Schweiz ansässig wäre, ebenfalls zu einer Doppelbesteuerung, da die Schweiz die Abfindung besteuern würde und uU die angefallene deutsche Steuer nicht anrechnen würde.

Im umgekehrten Fall – nämlich bei Ansässigkeit des Steuerpflichtigen in der Bundesrepublik – käme es jedoch nicht zu einer Steuerfreistellung, weil die Bundesrepublik in diesem Fall die aus der Schweiz stammende Abfindung jedenfalls besteuern würde und sich die Frage der Anrechnung nicht stellen würde, weil die Schweiz den Vorgang nicht besteuert.

5. Änderung des nationalen Rechts

Das Abstellen auf das Recht des Anwendestaates bringt jedoch eine weitere Schwierigkeit, und damit komme ich zum Kernproblem meines Vortrages. Die Steuerrechte aller Staaten ändern sich laufend. Der im Abkommen gebrauchte Ausdruck kann daher durch eine Änderung im Steuerrecht eines Staates bei der Anwendung des Abkommens durch die Behörden des Staates eine andere Bedeutung erhalten.

Nicht ohne weiteres zu beantworten ist die Frage, ob die Änderung des nationalen Steuerrechts gegenüber dem Rechtszustand bei Abschluß des Abkommens Auswirkungen auf die Qualifikation hat. Man könnte sich immerhin auf den Standpunkt stellen, daß die Vertragsschließenden das nationale Recht beider Staaten bei Abschluß des Abkommens zur Geschäftsgrundlage des Vertrages gemacht haben und damit von einer bestimmten Qualifikation ausgegangen sind.

a) *Bisherige deutsche Rechtsprechung*

Die deutsche Rechtsprechung hat sich mit dem Problem nur vereinzelt befaßt.

Zu erwähnen ist ein Urteil des Reichsfinanzhofs aus dem Jahre 1929¹⁴, das den Kapitalertragsteuerabzug betraf, der nach dem Doppelbesteuerungsabkommen mit Österreich aus dem Jahre 1922 dem Reich zustand. Der Steuerpflichtige berief sich darauf, daß bei Abschluß des Abkommens die Kapitalertragsteuer noch nach dem Kapitalertragsteuergesetz aus dem Jah-

14 RFH, Stuw 1930 Nr. 264.

re 1920 erhoben worden sei. Zwischenzeitlich seien die Ausländer durch ein Gesetz aus dem Jahre 1925 für aus Deutschland bezogene Dividenden einkommen- und körperschaftsteuerpflichtig geworden und der Steuerabzug vom Kapitalertrag eingeführt worden.

Der Reichsfinanzhof folgte dem nicht, da der Abzug vom Kapitalertrag bei Ausländern der früheren Kapitalertragsteuer entspreche.

Bedeutsam ist der Hinweis, daß bei einschneidenden Änderungen zu prüfen sei, ob die Steuer auch nach der Gesetzesänderung noch diejenigen Merkmale aufweist, welche die beiden vertragsschließenden Staaten bewegen hatten, die Regelung im Doppelbesteuerungsabkommen, so wie geschehen, zu treffen.

Ganz im Sinne einer historischen Betrachtungsweise ist ein Urteil des 3. Senats des Bundesfinanzhofs aus dem Jahre 1973¹⁵, das sich mit der Frage befaßte, ob bei Verlegung des Wohnsitzes in die Schweiz die Vermögensteuer-Zahlungspflicht bereits mit dem Ende des Monats, in dem der Wohnsitz verlegt wurde, oder zum Jahresende erlosch. Nach innerstaatlichem, deutschem Recht wäre die aufgrund der unbeschränkten Steuerpflicht festgesetzte Jahressteuerschuld in vollem Umfange zu entrichten gewesen¹⁶, da der Übergang von der unbeschränkten auf die beschränkte Steuerpflicht erst mit Wirkung von dem auf die Änderung folgenden Veranlagungszeitpunkt zu berücksichtigen ist.

Obwohl nach der maßgebenden Bestimmung im Schlußprotokoll zum Doppelbesteuerungsabkommen Schweiz 1931 die Steuerpflicht, soweit sie an den Wohnsitz anknüpfte, mit dem Ende des Monats endet, in dem der Wohnsitz verlegt wurde und damit in Übereinstimmung mit dem nationalen Recht die Zahlungspflicht für das ganze Kalenderjahr auch gegenüber der Schweiz bestanden hätte, bejahte der Bundesfinanzhof die Steuerzahlungspflicht nur bis zum Ende des Monats, in dem der Wohnsitz in der Bundesrepublik aufgegeben wurde. Maßgebend war dabei die Regelung im deutschen Vermögensteuerrecht, wie sie bei Abschluß des Doppelbesteuerungsabkommens mit der Schweiz im Jahre 1931 bestand. Nach dem Vermögensteuerrecht des Jahres 1925 wurde beim Wechsel von der unbeschränkten zur beschränkten Steuerpflicht während eines Jahres die Steuer aufgrund der unbeschränkten Steuerpflicht nur bis zum Ende des Kalendermonats erhoben, in dem die unbeschränkte Steuerpflicht wegfiel. Einer späteren Änderung der innerstaatlichen Regelung – so der 3. Senat – könne eine von den Vertragsstaaten objektiv gewollte Regelung nicht verändern.

15 BFH, Urteil v. 15. 6. 1973 III R 118/70, BStBl. 1973, 810.

16 Vgl. jetzt § 17 Abs. 1 Nr. 3 und Abs. 2 VStG.

b) MELFORD-Case

Mit plastischer Eindeutigkeit befaßt sich eine Entscheidung des kanadischen Supreme Court¹⁷ mit dem Problem. Die Entscheidung erging zu folgendem Sachverhalt:

Ein kanadischer Steuerpflichtiger nahm bei einer kanadischen Bank ein Darlehen auf. Eine deutsche Bank übernahm hierfür die Garantie. Der kanadische Steuerpflichtige entrichtete hierfür eine jährliche Gebühr in Höhe von 1 vH der Darlehenssumme. Es war zwischen den Beteiligten streitig, ob die Gebühr der kanadischen Kapitalertragsteuer von 25 vH unterlag, da im Jahre 1974 in das kanadische Einkommensteuergesetz eine Vorschrift eingefügt wurde, die derartige Zahlungen Zinszahlungen gleichstellte. Der Supreme Court verneinte eine Verpflichtung zur Abführung der Kapitalertragsteuer aufgrund des deutsch-kanadischen Doppelbesteuerungsabkommens aus dem Jahre 1956. Das Urteil stützt sich dabei auf Art. III Abs. 5 des Abkommens, der sich mit der Besteuerung durch den Quellenstaat befaßt und dabei in einem Zusatz die Zinsen (interests) erwähnte. Das Urteil zieht außerdem Art. II Abs. 2 des DBA Deutschland/Kanada 1956 heran, der entsprechend dem späteren OECD-Musterabkommen das Steuerrecht des anwendenden Staates für die Qualifikation als maßgebend erklärt.

Entscheidend für den Supreme Court war jedoch, daß dem Begriff „interest“ im Abkommen die Bedeutung zukomme, wie sie sich aus dem kanadischen Steuerrecht bei Abschluß des Abkommens ergeben habe. Eine andere Auffassung würde Kanada und Deutschland ermächtigen, einseitig das Doppelbesteuerungsabkommen von Zeit zu Zeit zu ändern, je nachdem ihre innerstaatlichen Notwendigkeiten dies erfordern. Das Parlament könne zwar das Gesetz ändern, mit dem der Vertrag in das innerstaatliche, kanadische Recht überführt worden sei, dies müsse jedoch ausdrücklich durch ein Gesetz geschehen, das sich auf das Gesetz beziehe, durch das der Vertrag innerstaatliches Recht geworden sei¹⁸. Wenn die Annahme der kanadischen Finanzverwaltung zuträfe, könnten die 26 von Kanada abgeschlossenen Abkommen durch Änderung des kanadischen Einkommensteuergesetzes zunichte gemacht werden.

Zwischenzeitlich liegt in Kanada der Entwurf eines „Income Tax Conventions Interpretation Act“ vor. Danach sollen vorbehaltlich der Bestimmun-

17 Vgl. Supreme Court of Canada vom 28. 9. 1982, Her Majesty The Queen (Appellant) v. Melford Developments Inc. (Respondent), Dominion Tax Cases 1982 (6281).

18 Ähnlich übrigens *Tipke/Kruse*, AO, 11. Aufl., § 2 AO Tz. 1.

gen eines Abkommens oder des Transformationsgesetzes die in einem Abkommen nicht oder nicht in vollem Umfang erläuterten Begriffe die Bedeutung haben, die ihnen nach dem Einkommensteuergesetz in der jeweils gültigen Fassung zukommen. Es ist derzeit in Kanada offen, ob dieser Entwurf Gesetz wird.

c) Aktuelle Fälle der Umqualifikation

Das Thema der Umqualifikation ist auch für manche höchstrichterlich noch nicht geklärten Fälle von Bedeutung, wie die folgende Auslese beweisen soll.

aa) Liquidation einer deutschen Kapitalgesellschaft unter dem Körperschaftsteueranrechnungsverfahren

Qualifikationsprobleme ergeben sich im Falle der Liquidation einer deutschen Kapitalgesellschaft unter dem neuen, deutschen Körperschaftsteuerrecht. Soweit die liquidierte Kapitalgesellschaft über verwendbares Eigenkapital verfügt, das nicht aus EK 04 besteht, löst die Liquidation bei den Gesellschaftern gem. § 20 Abs. 2 Nr. 2 EStG Einkünfte aus Kapitalvermögen aus. Dies stellt eine Änderung gegenüber dem bisherigen Recht dar, das derartige Vorgänge beim Gesellschafter nur erfaßte, wenn seine Beteiligung zu einem Betriebsvermögen gehörte oder eine wesentliche Beteiligung im Sinne des § 17 EStG darstellte¹⁹.

Bei beschränkt steuerpflichtigen Anteilseignern führt die Gesetzesänderung dazu, daß es auch in den Fällen zu inländischen Einkünften kommt, in denen die Anteile nicht zu einem inländischen Betriebsvermögen und nicht zu einer wesentlichen Beteiligung im Sinne von § 17 EStG gehören²⁰. Wird der beschränkt Steuerpflichtige von einem Doppelbesteuerungsabkommen erfaßt, führt die Änderung im deutschen Körperschaftsteuerrecht – von dem Fall, daß die Anteile zu einem inländischen Betriebsvermögen gehören, abgesehen – regelmäßig zu einer deutschen Besteuerung, die vor der Einführung des Körperschaftsteuer-Anrechnungsverfahrens nicht bestanden hat.

Nach dem Recht vor der Körperschaftsteuer-Reform löste die Liquidation keine Kapitaleinkünfte aus. Der Vorgang wurde vielmehr lediglich unter Veräußerungsgesichtspunkten gesehen.

19 Vgl. jetzt §§ 43 Abs. 1 Nr. 1, 20 Abs. 1 Nr. 2, 49 Abs. 1 Nr. 5 Buchst. a, 50 Abs. 2 EStG.

20 Vgl. § 49 Abs. 1 Nr. 2 Buchst. a und c EStG.

Die Bundesrepublik könnte sich für die Berechtigung der Besteuerung des Liquidationserlöses in Form der Kapitalerträge beim Anteilseigner auf das jeweilige DBA berufen, soweit dieses ein mit Art. 10, Abs. 3 MA 1977 übereinstimmende Formulierung enthält. Art. 10 Abs. 2 MA 1977 weist der Bundesrepublik als Quellenstaat im bestimmten Umfang das Besteuerungsrecht hinsichtlich von Dividenden zu.

Nach Art. 10 Abs. 3 MA 1977 richtet sich der Begriff der Dividenden letztlich danach, welche Einkünfte der Staat, in dem die ausschüttende Gesellschaft ansässig ist, den Einkünften aus Aktien gleichstellt. Wenn die Bundesrepublik über § 20 Abs. 1 Nr. 2 EStG Liquidationsraten in bestimmtem Umfang Einkünften aus Aktien gleichstellt, könnte man allerdings mit den Argumenten des Supreme Court und des 3. Senats des Bundesfinanzhofs dem entgegenhalten, daß die Qualifikation zum Zeitpunkt des Abschlusses maßgebend sei. Damit käme im Rahmen von Abkommen, die bei Inkrafttreten des Körperschaftsteuer-Reformrechts bereits bestanden, die Besteuerung der Liquidationsraten, wie sie sich aufgrund der Körperschaftsteuer-Reform ergibt, nicht in Betracht.

bb) Auswirkungen der Umqualifikation auf die Besteuerung im anderen Staat

Dieses Beispiel eines Qualifikationskonfliktes hat noch einen weiteren, interessanten Aspekt, wenn man davon ausgeht, daß die Definition in Art. 10 Abs. 3 MA 1977 im Rahmen des Art. 23 MA 1977, der die Besteuerung durch den Wohnsitzstaat regelt, auch für diesen verbindlich ist.

In der Regel sehen die von der Bundesrepublik geschlossenen Abkommen vor, daß der Wohnsitzstaat die aus der Bundesrepublik stammenden Dividenden zwar besteuert, jedoch auf die anfallende Steuer die in der Bundesrepublik erhobene Kapitalertragsteuer anrechnet. Im erwähnten Beispiel der Liquidation träte daher für die Besteuerung durch ausländische Staaten das Problem auf, ob sich die Umqualifikation durch das Körperschaftsteuer-Anrechnungsverfahren auch auf die Besteuerung im ausländischen Staat auswirkt. Wäre dies der Fall, würde sich auch die Besteuerung durch den ausländischen Staat regelmäßig ändern. Während er bisher die Liquidation regelmäßig ohne Anrechnung der deutschen Steuer besteuert hat, da ihm das Besteuerungsrecht im Rahmen der Bestimmung über den Veräußerungsgewinn zugewiesen ist, wäre er nun gezwungen, auf die entstehende Steuer die deutsche Kapitalertragsteuer anzurechnen.

cc) Geplanter § 8 a KStG

Als weiteres Beispiel, in dem die Umqualifikation problematisch ist, sei der vielfach erörterte Entwurf der Bundesregierung zur Einführung eines § 8 a KStG erwähnt²¹. In ihm werden unter bestimmten Voraussetzungen auch angemessene Zinsen für ein Darlehen als verdeckte Gewinnausschüttung fingiert, das von einem nicht der Einkommen- oder Körperschaftsteuer unterliegenden Anteilseigner der Kapitalgesellschaft gewährt wird. Soweit man nicht davon ausgehen kann, daß die Abkommen aufgrund einer abschließenden Regelung einer Erweiterung des Dividenden- bzw. Zinsbegriffes entgegenstehen²², stellt sich auch hier die Problematik wie im Falle der Liquidation, sofern der Bundesrepublik nach dem jeweiligen Abkommen nicht auch bei Zinsen ein Recht zum Kapitalertragsteuerabzug in derselben Höhe zusteht wie bei Dividenden²³.

dd) Geplante Änderung des § 49 EStG

Keine Umqualifikation im nationalen Recht im Verhältnis zum Doppelbesteuerungsrecht wird durch die geplante Änderung des § 49 EStG geschaffen²⁴. Die Änderung betrifft vor allem Künstler, die ihre Leistungen in der Bundesrepublik unter Zwischenschaltung einer ausländischen Kapitalgesellschaft erbringen. Die Rechtsprechung geht in der Regel davon aus, daß die Kapitalgesellschaft in diesen Fällen gewerbliche Einkünfte hat. Inländische Einkünfte scheiden danach aus, wenn die ausländische Kapitalgesellschaft im Inland weder eine Betriebstätte hat noch über einen ständigen Vertreter verfügt. § 49 Abs. 1 Nr. 2 d EStG in der geplanten Fassung führt zu inländischen Einkünften, wenn die Tätigkeit im Inland ausgeübt wird.

Enthält das jeweilige Abkommen eine dem Art. 17 Abs. 2 MA 1977 entsprechende Vorschrift²⁵, wonach, wenn Einkünfte aus einer von einem Künstler persönlich ausgeübten Tätigkeit nicht dem Künstler selbst, sondern einer anderen Person zufließen, in dem Staat besteuert werden können, in dem die Tätigkeit ausgeübt wird, wird durch die geplante Regelung die Wirkung des Abkommens nicht verändert. Ein nicht ausgeübtes Be-

21 Vgl. hierzu *Flockermann*, Die Fremdfinanzierung von Kapitalgesellschaften durch ihre nicht anrechnungsberechtigten Anteilseigner nach dem geplanten § 8 a KStG, DStR 82, 339, 341.

22 Vgl. dazu *Weber*, Ist eine steuerliche Umqualifizierung der Erträge aus Fremdfinanzierungen in verdeckte Gewinnausschüttungen gegenüber Doppelbesteuerungsabkommen unwirksam? Institut „Finanzen und Steuern“ Brief 204, 41 ff.

23 ZB DBA-Elfenbeinküste Art. 10 Abs. 2 und Art. 11 Abs. 2.

24 Vgl. BT-Drucksache 10/1636 v. 19. 6. 1984.

25 So zB DBA-Schweiz 1971 Art. 17 Abs. 1 Satz 2.

steuerungsrecht der Bundesrepublik bestand in diesen Fällen bereits früher. Für die anderen Abkommen ergibt sich durch die geplante Neuregelung kein Besteuerungsrecht der Bundesrepublik, das nicht bereits vorher bestand. Die Erfassung der gewerblichen Einkünfte zwischengeschalteter Kapitalgesellschaften setzt nämlich regelmäßig eine Betriebsstätte in der Bundesrepublik voraus, die aber in den angesprochenen Fällen regelmäßig nicht besteht.

d) Behandlung der Umqualifikation in der Literatur

Die Literatur hat sich mit dem Problem der Umqualifikation noch wenig befaßt. Angedeutet ist die Problematik in dem Generalbericht zum IFA-Kongreß 1960 in Basel²⁶ und in zwei Beiträgen in französischer Sprache von *Tixier/Gest/Kerogues*²⁷ und *Vogel*²⁸.

In den Vordergrund getreten ist die Frage durch die Diskussion zum geplanten § 8 a KStG²⁹ sowie durch die erwähnte Entscheidung des kanadischen Supreme Court³⁰.

Fraglich ist, ob das mehrfach in der Literatur³¹ zitierte Revenue Ruling 1980 – 2 C. B. 413 (Kurz: 80 – 243)³² in dem Zusammenhang einschlägig ist. Das Ruling betrifft zwar die Änderung des nationalen Rechts – hier des amerikanischen – und erwähnt auch die dem Art. 2 Abs. 2 MA 1977 entsprechende Vorschrift im DBA USA/Großbritannien. Das Ruling betraf jedoch die Besteuerung einer amerikanischen Betriebsstätte einer britischen Gesellschaft. Es behandelt die Frage, ob die Änderung im amerika-

26 Vgl. *Lenz*, (FN 13), S. 307/310.

27 *Tixier/Gest/Kerogues*, Droit fiscal international. Pratique française. 2me édition, p. 188–189.

28 *Vogel*, La clause de renvoi de l'article 3, par. 2, in: *Réflexions offertes à Paul Sibille*, Études de Fiscalité, Bibliothèque de l'école supérieure des sciences fiscales XIII, p. 957, 963.

29 *Pott*, Die Vereinbarkeit des Entwurfs eines § 8 a KStG (KStÄndGE 1982) mit dem Völkerrecht, *StuW* 1982, 223, 228.

30 *Avery Jones* (United Kingdom), *Berg* (Australia), *Depret* (Belgium), *Ellis* (Netherlands), *Fontaneau* (France), *Lenz* (Switzerland), *Miyatake* (Japan), *Roberts* (United States), *Sandels* (Sweden), *Strobl* (Germany), and *Ward* (Canada), The interpretation of tax treaties with particular reference to article 3 (2) of the OECD model, *British Tax Review* 1984, 14 ff., 90 ff. (zit. *Avery Jones*); *Langbein*, Doppelbesteuerungsabkommen im Spannungsfeld zwischen nationalem Recht und Völkerrecht, *RIW* 1984, 531; *Vogel*, (FN 3) Art. 3 Rz. 61 und *Vogel*, Doppelbesteuerungsabkommen und ihre Auslegung, *StuW* 1982, 111, 286, 296.

31 Vgl. *Vogel*, (FN 3) Art. 3 Rz. 61.

32 Abgedruckt bei *Mertens*, Law of Federal Income Taxation, Rulings 80–342.

nischen Steuerrecht, wonach ausländische Ertragsteuern, die mit der Betriebstätte zusammenhängen, nicht mehr abzugsfähig sind, zum Tragen kommt. Meines Erachtens hätte es eines Rückgriffs auf die dem Art. 3 Abs. 2 MA 1977 entsprechende Bestimmung im Abkommen USA/Großbritannien nicht bedurft. Die Besteuerung der Betriebstätte stand in jedem Fall den USA zu, womit ohne weiteres das jeweilige amerikanische Steuerrecht anzuwenden war.

e) Eigene Stellungnahme

Da es mir nicht möglich ist, das Problem anhand sämtlicher Abkommen und sämtlicher möglicher Qualifikationskonflikte zu behandeln, möchte ich mich darauf beschränken, meine Meinung zur Frage der Umqualifikation anhand des Art. 3 Abs. 2 MA 1977 und des Art. 10 Abs. 3 MA 1977 zu äußern. Ich gebe der Ansicht den Vorzug, die auf das jeweilige Steuerrecht des Anwendestaates bzw. des Staates abstellt, in dem die ausschüttende Gesellschaft ihren Sitz hat³³.

aa) Art. 3 Abs. 2 MA 1977 ist zukunftsbezogen

Bei Art. 3 Abs. 2 MA 1977 ergibt sich dies einmal daraus, daß die Abkommen abgeschlossen werden, um bei zukünftig entstehenden Sachverhalten Anwendung zu finden. Wenn dabei für die Anwendung auf das Recht eines Staates abgestellt wird, kann dies dementsprechend nur das Recht sein, das zum Zeitpunkt der jeweiligen Tatbestandverwirklichung gilt. Eine andere Bedeutung hätte im Wortlaut zum Ausdruck kommen müssen, durch den der Eindruck gleichen Zeittaktes der notwendig zukunftsbezogenen Anwendung des Abkommens und des Zukommens eines Ausdruckes aufgehoben wird. Dies gilt auch für die englische und französische Fassung des OECD-Musterabkommens. In der englischen Fassung wird dem „as regards the application“ – ein ebenfalls notwendigerweise zukunftsbezogener Ausdruck – „the meaning“ gegenübergestellt, die der „term“ hat („have“). In der französischen Fassung wird dem „pour l'application“ die Bedeutung („le sens“) gegenübergestellt, die der Ausdruck „(expression“) hat („a“).

bb) Zusammenhang des Art. 3 Abs. 2 MA 1977 mit Art. 2 Abs. 4 MA 1977

Hinzu kommt, daß Art. 3 Abs. 2 MA 1977 auf das Recht über die Steuern abstellt, für die das Abkommen gilt und nach Art. 2 Abs. 4 MA 1977 das

³³ Vgl. hierzu Lenz, (FN 13), Tixier/Gest/Kerogues, (FN 27), Vogel, (FN 3) Art. 3 Rz. 61, und mit Einschränkungen Avery Jones, (FN 30); aA Langbein, (FN 30).

Abkommen nicht mehr für im Abkommen ausdrücklich erwähnte Steuern, sondern auch für alle Steuern gleicher oder im wesentlichen ähnlicher Art gilt, die nach der Unterzeichnung des Abkommens neben den bestehenden Steuern oder an deren Stelle erhoben werden. Wenn sich das Abkommen auf die nach seinem Abschluß erhobenen Steuern bezieht, kann es sich nur auf das jeweilige aktuelle Recht beziehen, das diese Steuern regelt. Eine andere Auffassung würde dazu führen, daß sich das Abkommen zwar auf die aktuell erhobenen Steuern bezieht, jedoch auf ein Recht, das nicht mehr erhobenen Steuern zugrundeliegt.

cc) Mobilität des nationalen Steuerrechts

Außerdem ist zu beachten, daß den Vertragschließenden eines Doppelbesteuerungsabkommens bewußt sein dürfte, daß das Steuerrecht in den jeweiligen Staaten einem stetigen Wandel unterliegt.

dd) Praktikabilität

Für die Auslegung sprechen auch praktische Gesichtspunkte. Das Abstellen auf das Recht zum Zeitpunkt des Abschlusses des Abkommens würde oft historische Studien erfordern.

Geht man davon aus, daß es bei der Qualifikation der Dividenden auf das Steuerrecht des Staates ankommt, in dem die ausschüttende Gesellschaft ihren Sitz hat, müßte von dem Staat, in dem der Anteilseigner ansässig ist, das Steuerrecht des anderen Staates erforscht werden, das zum Zeitpunkt des Abkommens des Abschlusses galt. Vor einem fachkundigen Publikum, das mit den Problemen des internationalen Steuerrechts vertraut ist, muß ich nicht ausführen, mit welchen Schwierigkeiten eine derartige Operation verbunden ist.

ee) Vereinbarkeit mit § 2 AO

Die Auffassung steht nicht im Widerspruch zu § 2 AO, wonach Verträge mit anderen Staaten, soweit sie unmittelbar anwendbares Recht geworden sind, den Steuergesetzen vorgehen. Wenn die Auslegung des DBAs ergibt, daß das jeweilige nationale Recht maßgebend ist, kann insoweit eine Änderung im nationalen Recht nicht im Widerspruch zum DBA stehen. Das Doppelbesteuerungsabkommen öffnet sich insoweit den Änderungen durch das nationale Recht. Die Ausführungen des kanadischen Supreme Court sind daher insoweit abzulehnen, wenn sie davon ausgehen, daß der Begriff des „interest“ mit Wirkung für das Abkommen nur dann hätte erweitert werden können, wenn das Zustimmungsgesetz zu dem Abkommen ausdrücklich geändert worden wäre.

Der Supreme Court vertritt insoweit eine Auffassung, die auch für § 2 AO vertreten wird. Es wird dabei jedoch übersehen, daß § 2 AO erst zum Zuge kommt, wenn feststeht, daß ein Widerspruch zwischen einem Doppelbesteuerungsabkommen und dem nationalen Recht vorliegt³⁴.

ff) „Express“ oder „implied limitation“ der „ambulatory interpretation“

In einem kürzlich erschienenen Aufsatz in der Zeitschrift „British Tax Review“³⁵ wird zwar der Auffassung zugestimmt, die für die Qualifikation auf das jeweilige nationale Recht abstellt („ambulatory interpretation“ im Gegensatz zur „static interpretation“), dieser Grundsatz jedoch mit Einschränkungen versehen.

Eine Einschränkung wird aus Art. 3 Abs. 2 MA 1977 direkt abgeleitet. Danach ist der Rückgriff auf das nationale Recht nur möglich, wenn der Zusammenhang nichts anderes erfordert. Ich vermag dem eine Einschränkung für die Befugnisse zu einer Qualifikationsänderung nur insoweit zu entnehmen, als eine Änderung in der Qualifikation zu dem Ergebnis führt, daß der Zusammenhang etwas anderes, nämlich keinen Rückgriff auf das nationale Recht erfordert. Dies wäre dann der Fall, wenn durch die Änderung im nationalen Recht der Rückgriff auf das nationale Recht zu keinem eindeutigen Ergebnis führte³⁶. Nicht gefolgt werden kann dem erwähnten Aufsatz in „British Tax Review“ insoweit, als größere Änderungen im nationalen Recht nahelegen, daß der Zusammenhang („context“) etwas anderes erfordere, weil zum Zusammenhang die Auswirkung des ursprünglich abgeschlossenen Vertrages rechnen. Allein entscheidend ist meines Erachtens, ob das geänderte nationale Recht noch zur Klärung der Begriffe beiträgt, auch wenn sich dadurch größere Änderungen in der Qualifikation ergeben sollten.

Nicht zustimmen kann ich auch einer weiteren Einschränkung in dem erwähnten Aufsatz in „British Tax Review“, wonach die Qualifikationsänderung die Ausgewogenheit oder den wesentlichen Inhalt des Abkommens nicht beeinträchtigen dürfe. Ich vermag Art. 3 Abs. 2 MA 1977 eine derartige Einschränkung nicht zu entnehmen.

34 In diesem Sinne auch die Kritik bei *Avery Jones*, (FN 30) p. 14, 28.

35 Vgl. FN 30.

36 In diesem Sinne die Worte „Zusammenhang erfordert“ auslegend *Vogel*, (FN 3) Art. 3 Rz. 62; in dem Urteil BFH, BStBl. 1982, 566 ist die Reihenfolge umgekehrt, indem zunächst in erster Linie auf den Sinn und Vorschriftenzusammenhang abgestellt wird und erst in zweiter Linie auf das nationale Recht (vgl. die Kritik hierzu bei *Avery Jones*, (FN 30) p. 14, 90, 107, 108, dabei sich auf *Vogel*, (FN 3) Art. 3 Rz. 63 bis 65, und *K. van Raad*, Interpretatie van belastingverdragen, Maandblad Belasting beschouwingen 1978, 49, beziehend.

f) Interpretation des Dividenden-Artikels

Die Argumente, die für die Anwendung des jeweiligen nationalen Rechts gelten, haben auch Gültigkeit für Art. 10 Abs. 3 MA 1977, der zu den Dividenden die Einkünfte rechnet, die nach dem Recht des Staates, in dem die ausschüttende Gesellschaft ansässig ist, den Einkünften aus Aktien gleichgestellt sind. Damit dürfte die Regelung im Körperschaftsteuerrecht, wonach ein Teil der Liquidationsraten abweichend vom früheren Recht zu Kapitaleinkünften zählt, auch im Rahmen der Abkommen wirken, die dem OECD-Musterabkommen entsprechen.

Die geplante Umqualifizierung von Zinsen in Dividenden in dem geplanten § 8 a KStG dürfte allerdings insoweit den Doppelbesteuerungsabkommen entgegenstehen, als diese den Begriff der Zinsen – wie das OECD-Musterabkommen 1977 – abschließend definieren³⁷.

Was die Umqualifikation der Dividenden betrifft, liegt wiederum eine Entscheidung eines kanadischen Gerichts vor³⁸, die auf eine Änderung im kanadischen Einkommensteuergesetz zurückzuführen ist. Die Änderung betraf den Fall, in dem Anteile an einer kanadischen Gesellschaft von einem in den USA Ansässigen an eine kanadische Gesellschaft verkauft werden, die mit dem Verkäufer verbunden ist. Aufgrund der Gesetzesänderung wird von einer Dividende ausgegangen, soweit der gemeine Wert der Gegenleistung den Betrag des hinsichtlich der veräußerten Anteile eingezahlten Kapitals übersteigt. Der kanadische Gesetzgeber hat damit der nach deutschem Recht noch weiter bestehenden Möglichkeit begegnen wollen, die an sich gewollte und der Kapitalertragsteuer unterliegende Ausschüttung durch eine Veräußerung zu ersetzen, die nach den meisten von Kanada abgeschlossenen Doppelbesteuerungsabkommen nicht von der kanadischen Besteuerung erfaßt wird. Der kanadische Federal Court bezog sich in dem Fall, in dem der Veräußerer der Anteile in den USA ansässig war, unter Hinweis auf das Doppelbesteuerungsabkommen USA/Kanada auf die Entscheidung des Supreme Court im Melford-Fall und wies die Sache zur erneuten Prüfung an die Verwaltung zurück.

6. Auswirkungen auf das Verständigungsverfahren

Die Auffassung, die auf das jeweilige nationale Recht abstellt, hat nicht nur materielle, sondern auch formelle Auswirkungen. Ergeben sich aufgrund der Änderungen im nationalen Recht eines Staates Doppelbesteue-

³⁷ So zB in Art. 14 Abs. 3 DBA-NL; wie hier *Flockermann*, (FN 21) 339, 343.

³⁸ Federal Court, Trial Division, July 12/1983, *Placements Serco Ltée* (Plaintiff), c. Sa Majeste La Reine (Defendant), *Dominion Tax Cases* 1983, 5347.

rungen, weil der betreffende Staat einen bisher nur von dem anderen Staat besteuerten Vorgang erfaßt, kann der Steuerpflichtige sein Begehren für ein Verständigungsverfahren nicht auf Art. 25 Abs. 1 MA 1977 stützen. Die Bestimmung setzt eine Maßnahme eines Vertragsstaates voraus, die dem Abkommen nicht entspricht. Wenn sich jedoch die Maßnahme auf eine Qualifikation im Doppelbesteuerungsabkommen stützt, die sich aus einer Änderung im nationalen Recht ergibt, liegt keine dem Abkommen widersprechende Maßnahme vor. In Betracht kommt allenfalls ein Verständigungsverfahren nach Art. 25 Abs. 3 MA 1977.

Der Unterschied zwischen beiden Verfahren ist wesentlich, wie sich aus einem Urteil des Bundesfinanzhofs aus dem Jahre 1982³⁹ zum DBA-Schweiz 1931/59 ergibt. Der Finanzbehörde steht nämlich bei der Entscheidung über die Einleitung eines Verfahrens gem. Art. 25 Abs. 3 MA 1977 ein weiter Ermessensspielraum zu.

II. Zurechnungsänderungen

1. Begriff der Zurechnung

Geht es bei der Qualifikation darum, wie ein bestimmter Begriff im Doppelbesteuerungsabkommen auszulegen ist, um feststellen zu können, wie weit das Besteuerungsrecht eines Staates ausgeschlossen oder eingeschränkt ist, betrifft die Zurechnung die Frage, welche Person nach dem jeweiligen Steuerrecht Einkünfte zu versteuern hat. Dies ist – entgegen der Reihenfolge, in der ich sie behandle – das logisch vorrangige Problem, da die Frage der Qualifikation nur auftreten kann, wenn nach dem jeweiligen nationalen Recht eine von diesem erfaßte Person wegen eines bestimmten Vorganges besteuert wird.

2. Beispiele für Zurechnungskonflikte

Konflikte zwischen zwei Staaten können entstehen, wenn das Steuerrecht beider Staaten einen Vorgang zum Anlaß nimmt, zwei verschiedene Personen zu besteuern⁴⁰.

Anlaß für derartige Konflikte könnten sich aus der Rechtsprechung des Bundesfinanzhofes zum Nießbrauch ergeben.

³⁹ BFH, Urteil v. 26. 5. 1982 I R 16, 78, BStBl. 1982, 583.

⁴⁰ Den Unterschied zwischen Zurechnungskonflikt und Qualifikationskonflikt hat bereits *Wengler*, Beiträge zum Problem der internationalen Doppelbesteuerung, in: Beiträge zum ausländischen und internationalen Privatrecht, herausgegeben vom Institut für ausländisches und internationales Privatrecht, Heft 11, 1935, S. 106, herausgearbeitet.

Räumt etwa ein in der Bundesrepublik ansässiger Vater seinem in einem anderen Staat ansässigen, minderjährigen Sohn den Nießbrauch an einem Sparguthaben ein, entsteht ein subjektiver Zurechnungskonflikt, wenn die Zinsen aus dem Sparguthaben nach deutscher Auffassung von dem Vater zu versteuern sind⁴¹, der andere Staat jedoch die Zinsen bei dem minderjährigen Sohn erfaßt.

Auf ähnlicher Ebene liegt der Fall, daß eine ausländische Muttergesellschaft ihrer deutschen Tochtergesellschaft ein zinsloses Darlehen gewährt und der Staat, in dem die Muttergesellschaft sitzt, in Höhe der angemessenen Zinsen jeweils von einer verdeckten Einlage mit entsprechender Einkommenserhöhung bei der Muttergesellschaft ausgeht. Es tritt eine Doppelbesteuerung ein, da nach der Rechtsprechung des Bundesfinanzhofes die Nutzungen nicht einlagefähig sind und sich der Vorgang damit im Ergebnis bei der Tochtergesellschaft gewinnerhöhend auswirkt, indem in Höhe der angemessenen Zinsen kein fiktiver Aufwand anerkannt wird.

3. Zurechnungskonflikte und DBA

Es besteht Einigkeit darüber, daß die genannten Fälle der wirtschaftlichen Doppelbelastung⁴² nicht Gegenstand von Doppelbesteuerungsabkommen sind⁴³, die sich jeweils mit der doppelten Besteuerung derselben Person in den Vertragsstaaten befassen.

Dies gilt sowohl für den Nießbrauchs-Fall und vergleichbare Fälle, bei denen identische Einkünfte mehreren Personen zugerechnet werden, als auch für den Darlehensfall und vergleichbare Fälle, bei denen die Zurechnung der Einkünfte nicht mit der Anerkennung von Aufwand bei der anderen Person korrespondiert⁴⁴. Demgemäß beantwortet sich die vorrangige Frage, wer die Einkünfte erzielt, nach nationalem Recht, ohne daß es eines Rückgriffes auf die dem Art. 3 Abs. 2 MA 1977 entsprechenden Bestimmungen bedarf⁴⁵. D. h. dem nationalen Recht steht es zu, die Tatbestandsmerkmale zu formulieren, bei deren Vorliegen bei einer bestimmten Person die Steuer zur Entstehung kommt und damit die Voraussetzungen, unter denen eine bestimmte Person von ihr zu versteuernde Einkünfte erzielt⁴⁶.

41 So BFH, Urteil v. 14. 12. 1976 VIII R 146, 73, BStBl. 1977, 115.

42 So MA 1977 – Kommentar Art. 23 Nr. 2.

43 Korn/Dietz/Debatin, Doppelbesteuerung, Kommentar Systematik III Rz. 150.

44 So bereits RFH, StuW 1928 Nr. 559 zum DBA Österreich 1922.

45 So BFH, Urteil v. 13. 9. 1972 I R 130, 70, BStBl. 1973, 57 zum DBA-NL.

46 Meßmer, Die höchstrichterliche Rechtsprechung zu Familienpersonengesellschaften im Einkommensteuerrecht, StJb. 79/80, 162, 239 ff.

Konflikte, die dadurch entstehen, daß Staaten einen Lebensvorgang zum Anlaß nehmen, mehrere Personen durch die Zurechnung von Einkünften zu belasten, können auch nicht durch ein Verständigungsverfahren im Sinne des Art. 25 Abs. 1 MA 1977 beseitigt werden. Zum Zuge kommt allenfalls Art. 25 Abs. 3 MA 1977, wonach die Vertragsschließenden auch gemeinsam darüber beraten können, wie eine Doppelbesteuerung in Fällen vermieden werden kann, die im Abkommen nicht behandelt sind⁴⁷.

4. Änderung der Zurechnung durch DBA

Aus dem Gesagten ergibt sich ohne weiteres, daß der nationale Gesetzgeber durch die Doppelbesteuerungsabkommen nicht gehindert ist, die Tatbestandsvoraussetzungen zu ändern, d. h. zu erweitern oder einzuschränken, unter denen bei einer bestimmten Person von der Erzielung von Einkünften auszugehen ist.

Einschränkungen durch ein Doppelbesteuerungsabkommen können sich nur insoweit ergeben, als die Person wegen des Vorganges, die Grundlage der Regelung ist, auch in dem anderen Staat besteuert wird.

III. Vereinbarkeit der §§ 7 ff. AStG mit den DBA

Eine Kombination der beiden Komplexe – Zurechnungsänderung und Qualifikationsänderung – scheint vorzuziehen, wenn es um die Frage geht, ob die Vorschriften der §§ 7 ff. AStG den Doppelbesteuerungsabkommen widersprechen, die bei Wirksamwerden des AStG bestanden. So jedenfalls, wenn man die Literatur zu dieser Frage nachliest⁴⁸.

1. Grundsätzliche Vereinbarkeit

ME handelt es sich bei den Regelungen in §§ 7 ff. AStG um eine allein dem nationalen Gesetzgeber vorbehaltene Zurechnungsänderung. Es wurden Tatbestandsmerkmale formuliert, bei deren Vorliegen – abweichend vom bisherigen Recht – von der Erzielung von Einkünften auszugehen ist. Einschränkungen durch ein Doppelbesteuerungsabkommen ergeben sich regelmäßig nicht, weil die Person, der die Einkünfte gem. § 10 AStG zuge-

47 Vgl. BFH-Urteil v. 26. 5. 1982 I R 16/78, BStBl. 1982, 583 zum DBA-Schweiz 1931/1959.

48 *Wassermeyer*, Hinzurechnungsbesteuerung als Qualifikationsproblem des nationalen und des internationalen Steuerrechts, RIW 1983, 352. (*Anm. d. Hrsg.*: s. dazu auch oben S. 13)

rechnet werden, die Tätigkeit, an die § 8 AStG anknüpft, nicht in einer Betriebsstätte in einem Vertragstaat ausübt.

Wenn demgegenüber auf die in § 8 AStG aufgezählten Tätigkeiten abgestellt wird, um die Unvereinbarkeit des AStG mit dem Doppelbesteuerungsabkommen zu begründen, so wird meines Erachtens übersehen, daß diese von einer anderen Person – Zwischengesellschaft – ausgeübten Tätigkeiten lediglich zu einem der Tatbestandsmerkmale zählen, die vorliegen müssen, um von der Erzielung von Einkünften durch den unbeschränkt Steuerpflichtigen ausgehen zu können. Es ist meines Erachtens nicht möglich, dieses eine Merkmal herauszugreifen. Dabei wird argumentiert, daß in der Bundesrepublik Einkünfte besteuert werden, die das AStG selbst als von der Zwischengesellschaft realisiert ansieht⁴⁹ und daß dem Sitzstaat der Zwischengesellschaft gem. Art. 7 MA 1977 d. h. das Besteuerungsrecht zustehe. Dabei wird übersehen, daß die von der Zwischengesellschaft ausgeübte Tätigkeit nur der rechtstechnische Anknüpfungspunkt ist, ohne daß damit die Zwischengesellschaft als solche besteuert wird.

Dem kann auch nicht entgegengehalten werden, die Erzielung von Einkünften setze stets eine Tätigkeit dessen voraus, der sie zu versteuern habe⁵⁰ und die Zurechnungsbesteuerung deshalb nicht eingreifen könne, weil der unbeschränkt Steuerpflichtige die von der Zwischengesellschaft ausgeübten Tätigkeiten nicht selbst bewirke.

Die entscheidende Tätigkeit des unbeschränkt Steuerpflichtigen ist das Halten der Beteiligung an der ausländischen Zwischengesellschaft. Der Katalog der in § 8 AStG aufgeführten Tätigkeiten gehört lediglich zu den Voraussetzungen, unter denen das Halten der Beteiligung zu Einkünften führt bzw. nicht führt.

Ein Modellbeispiel mag diesen Gedankengang erläutern: Der Gesetzgeber könnte beispielsweise § 20 EStG, um die Anlagebereitschaft zu fördern, so umgestalten, daß Dividenden nicht steuerpflichtig sind, wenn die ausschüttende Gesellschaft bestimmte katalogmäßig aufgezählte Tätigkeiten ausübt, gleichgültig, ob dies im In- oder Ausland geschieht. Würde die Regelung später wieder aufgehoben, könnte wohl kein Widerspruch zu einem zwischenzeitlich abgeschlossenen Doppelbesteuerungsabkommen mit dem Argument konstruiert werden, daß dadurch wieder Dividenden

49 *Wassermeyer*, (FN 48), 352, 354; *Flick/Wassermeyer/Becker*, Kommentar zum Außensteuergesetz, § 7 Rz. 7 f.; *Wassermeyer*, Die Vereinbarkeit der Hinzurechnungsbesteuerung nach dem Außensteuergesetz mit dem Grundgesetz und den Vorschriften der Doppelbesteuerungsabkommen (OECD-Musterabkommen), Festschrift für Flume, Bd. 2 S. 323, 330 ff.

50 BFH-Urteil v. 13. 5. 1980 VIII R 63/79, BStBl. 81, 295.

steuerpflichtig würden, die letztlich aus einer Betriebsstätte in einem anderen Staat stammen.

2. Art. 10 Abs. 3 MA 1977

Zur Abrundung – obwohl nicht mehr ganz im Rahmen meines Themas liegend – möchte ich noch darauf hinweisen, daß §§ 7 ff. AStG auch nicht der Definition in Art. 10 Abs. 3 MA 1977 widerspricht⁵¹. Aus ihr ist nicht zu entnehmen, daß der Staat, in dem die Zwischengesellschaft nicht ansässig ist, nicht den Kreis der Einkünfte bestimmen könne, die den Einkünften aus Aktien gleichgestellt sind. Aus ihr geht lediglich im Zusammenhang mit Art. 10 Abs. 1 MA 1977 hervor, daß der Wohnsitzstaat einer Person die Zahlungen einer in dem anderen Vertragsstaat ansässigen Gesellschaft besteuern kann, die nach dem Recht des Staates, in dem die Gesellschaft ansässig ist, den Einkünften aus Aktien gleich stehen. Durch die Erweiterung des Kreises der Einkünfte, die den Einkünften aus Aktien gleichstehen, im AStG ist damit nicht der Dividendenbegriff in Art. 10 Abs. 3 MA 1977 tangiert; denn danach wirken sich die Veränderungen nur insoweit aus, als die Bundesrepublik der Staat ist, in dem die ausschüttende Gesellschaft ansässig ist⁵².

3. Art. 10 Abs. 5 MA 1977

Kein Widerspruch besteht auch zwischen den § 7 ff. AStG und Art. 10 Abs. 5 MA 1977; denn diese Bestimmung betrifft nur die Besteuerung der Gesellschaft, die als Ausschüttende in Betracht kommt, im Falle der §§ 7 ff. AStG also die Zwischengesellschaft⁵³.

4. § 2 AO

Da die Zurechnungsänderungen den Doppelbesteuerungsabkommen nicht widersprechen, muß – wie bei der Frage der Qualifikation – nicht auf das Problem eingegangen werden, welche Folgen sich aus einem Widerspruch zwischen Doppelbesteuerungsabkommen und nationalem Recht ergeben.

51 So aber *Kluge*, Außensteuergesetz und Doppelbesteuerungsabkommen, AWD 1972, 411, 412 (revidiert in *Kluge*, Basisgesellschaften und Doppelbesteuerungsabkommen, RIW/AWD 1975, 525, 530 ff).

52 So wohl *Vogel*, (FN 3), Art. 10 Rz. 193.

53 So auch *Wassermeyer*, (FN 49) S. 323, 332.

Diskussion (2. Teil)

Diskussionsleiter: Prof. Dr. *Joachim Lang*, Darmstadt

Prof. Dr. *K. Vogel*, München

Eine kurze Bemerkung zur Auslegung; dann möchte ich noch zur Umgehung etwas sagen. Zunächst: Herrn *Schlütter* habe ich dahin verstanden, daß er für die Abgrenzung der Sondervergütungen, wenn die Personengesellschaft in beiden Staaten nicht rechtsfähig ist, auf Art. 7 OECD-MA abstellen will, also auf die Grundsätze des Musterabkommens und der Einzelabkommen darüber, ob Zinsen dem Betriebstättengewinn zuzurechnen sind oder nicht. Dem stimme ich zu, möchte aber hinsichtlich der Begründung gern auf zwei Dinge hinweisen; ich bitte, das nicht als Beckmesserei aufzufassen, es ist mir wichtig, weil wir uns bei der Auslegung von Doppelbesteuerungsabkommen doch noch auf einem weithin ungesicherten Grund bewegen. Einmal darauf, daß Art. 3 Abs. 2 OECD-MA und die entsprechenden Bestimmungen der einzelnen Abkommen auf das heimische Recht nur verweisen für die Bedeutung von „Ausdrücken“ – Begriffen, Termini –, und nicht auch für alle sonstigen offenen Auslegungsfragen. Und zweitens darauf, daß man den Musterkommentar 1977 doch wohl nur zur Auslegung derjenigen Abkommen heranziehen kann, die auf der Grundlage dieses Kommentars ausgehandelt worden sind.

Rechtsanwalt Dr. *E. Schlütter*, Köln

Ich stimme Ihnen zu, daß der Musterkommentar 1977 grundsätzlich nur für die Auslegung von Abkommen aussagefähig ist, die aufgrund des Musterabkommens 1977 abgeschlossen worden sind. Richtig ist aber auch, daß der Musterkommentar 1977 gegenüber dem von 1963 nur klarstellende Bedeutung hat und nur wenig materielle Änderungen enthält.

Prof. Dr. *K. Vogel*, München

Gut, jetzt zur Umgehungsfrage, die doch für eine ganze Reihe der hier behandelten Themen, sowohl in dem Referat von Herrn *Becker* wie in dem von Herrn Dr. *Widmann*, bedeutsam ist. Herr *Becker* hat zum treaty shopping ja sehr entschieden seinen Standpunkt vertreten, daß, wenn die Abkommen die juristische Person als Abkommenssubjekt anerkennen, wir dies stets auch zu respektieren haben: treaty shopping, wenn ich das ein-

mal mit meinen Worten so sagen darf, Herrn *Becker* interpretierend, treaty shopping sei schon vom Ausgang her keine Steuerumgehung. Mir ist diese Position insoweit verständlich, als ich hinter ihr die Besorgnis sehe, daß mit der Rechtsfigur der Steuerumgehung der feste Schutz der Doppelbesteuerungsabkommen aufgelöst werden könnte. Aber auf der anderen Seite sollten wir doch überlegen, ob es nicht auch in diesem Bereich Fälle geben kann, in denen die Anwendung der Umgehungsregeln sich aufdrängt, so wie etwa der amerikanische Supreme Court im Fall des Schwergewichtsboxers Ingemar Johansson dessen in der Schweiz gegründete „Tochter“-Gesellschaft als „sham“, als Scheingründung, angesehen, sie also steuerlich nicht anerkannt hat. Natürlich müssen wir die Anwendung der Rechtsfigur der Steuerumgehung auf der Abkommensebene begründen. Ich halte aber eine derartige Begründung auch durchaus für möglich:

Zunächst, Herr *Becker* hat den entsprechenden Satz aus unserem Abkommenskommentar ja zustimmend zitiert, das Umgehungsverbot bindet in erster Linie die Abkommenschließenden, die Staaten. Das heißt: auch staatliches Verhalten kann unter gegebenen Umständen als Umgehung eines Abkommens zu qualifizieren sein und dann möglicherweise den gewollten Effekt nicht erreichen. Wie läßt sich dies begründen? Wir haben im Völkerrecht als Rechtsquelle neben Gewohnheitsrecht und Verträgen die sogenannten „allgemein anerkannten Rechtsgrundsätze der zivilisierten Nationen“; im Statut des Haager Internationalen Gerichtshofs sind sie als Rechtsquelle ausdrücklich genannt. Gemeint sind Rechtsgrundsätze, die sich in den internen Rechtsordnungen aller zivilisierten Staaten im wesentlichen übereinstimmend finden; solche Rechtsgrundsätze, das ist der Sinn, sollen die Staaten in ihrem Verhältnis zueinander genauso binden wie innerhalb der Staaten die einzelnen. Nun gibt es unzweifelhaft überall Rechtsgrundsätze über Steuerumgehung, ob dabei das jeweils maßgebende Recht nun von Rechtsmißbrauch, von *abus de droit*, von sham, vom Fehlen eines Geschäftszwecks oder von was sonst immer spricht. Alle Staaten, seit kurzem selbst die darin bisher recht zurückhaltenden Engländer, kennen Fälle, in denen sie Steuerkonstruktionen nicht mehr anerkennen, die Gesetze nicht mehr nach ihrem Wortsinn anwenden, sondern nach ihrer inneren ratio. Wenn das aber so ist, dann sind die Staaten auch ihrerseits durch die Abkommen nicht nur gemäß deren Wortsinn gebunden, sondern gemäß deren innerem Sinn. Für das Verhalten der Staaten gilt also die Rechtsfigur der Umgehung zwar nicht exakt wie nach unserem § 42 AO, aber doch in dessen Richtung; im ganzen wohl etwas zurückhaltender, weil man sich auf diejenigen Fälle beschränken muß, die in allen zivilisierten Nationen als Umgehung anerkannt sind. Diese Anwendung der Umgehungsgrundsätze auf das Verhalten der Staaten ist bei uns zB für die Frage

bedeutsam, ob unsere §§ 7 ff. AStG mit den Doppelbesteuerungsabkommen vereinbar sind. Ich habe, Herr Dr. *Widmann*, nicht recht verstanden, was Sie zu Art. 10 Abs. 3 OECD-MA gesagt haben, und weswegen Sie die Dividendendefinition nicht für anwendbar halten. Mich überrascht das, aber vielleicht überzeugt es mich, wenn ich es nachlese. Nur, auch wenn dem so sein sollte, dann müßten wir doch immer noch fragen, ob durch die Regelung der §§ 7 ff. nicht die Abkommen unterlaufen werden. Nehmen Sie eine Tochtergesellschaft in einem Vertragsstaat, eine Enkelgesellschaft in einem dritten Staat. Mit dem Sitzstaat der Tochtergesellschaft besteht ein Abkommen, in dem ein Schachtelprivileg vereinbart ist. Durch die unmittelbare Zurechnung der Einkünfte der Enkelgesellschaft zur deutschen Muttergesellschaft gemäß § 14 AStG könnte dieses Schachtelprivileg unterlaufen werden.

Weil diese Fragen so wichtig sind und weil im Interesse der Gerechtigkeit die Notwendigkeit besteht, *die Staaten* an die Abkommen wirksam zu binden, sollten wir hier mit der Rechtsfigur der Umgehung nicht gar zu zurückhaltend verfahren. Dann müssen die Umgehungsgrundsätze *aber auch* herangezogen werden können, wenn der *einzelne Steuerpflichtige* durch Ausnutzung eines Abkommens seine Steuerpflicht zu umgehen versucht. Dabei mag es sich um Grenzfälle handeln; ich bin durchaus nicht dafür, hier nun jede steuersparende Konstruktion sogleich als Umgehung anzusehen. Die Quintettfälle haben Sie genannt und auch andere Fälle, in denen der Bundesfinanzhof nach meiner Überzeugung zu Recht eine Umgehung nicht angenommen hat. Trotzdem sollten wir nicht von vornherein die Möglichkeit ausschließen, daß auch *treaty shopping* Umgehung sein kann. Dies auch deswegen nicht, weil es mir besser scheint, wenn in einschlägigen Fällen die Rechtsprechung, angepaßt an die Situation des Einzelfalles, über die Anwendung der Umgehungsgrundsätze entscheiden kann, als wenn wir – fürchterlicher Gedanke – nach dem AStG jetzt etwa auch noch ein ähnlich perfektionistisches Anti-*treaty-shopping*-Gesetz bekämen.

Rechtsanwalt *H. Becker*, Düsseldorf

Ich habe hier eine Frage von Herrn *Langbein*: „§ 14 Abs. 4 AStG greift bewußt in etwa entgegenstehende Doppelbesteuerungsabkommen ein. Die Bestimmung geht daher trotz § 2 AO solchen Doppelbesteuerungsabkommen vor. Die zugrundeliegende Hinzurechnungsbesteuerung will jedoch gerade nicht in die Doppelbesteuerungsabkommen eingreifen, siehe Gesetzesbegründung. Bei fehlender Übereinstimmung mit einem Doppelbesteuerungsabkommen – wie sie grundsätzlich von Dr. *Wassermeyer* und auch von Ihnen angenommen wird – müßte sie also gemäß § 2 AO hinter

die jeweiligen Doppelbesteuerungsabkommen zurücktreten und dürfte nicht angewendet werden.“

Es handelt sich um die gleiche Problematik, die eben von Prof. *Vogel* angesprochen wurde; wie ist ein Konflikt zwischen „gültigem“ § 14 Abs. 4 AStG und „ungültigem“ § 10 AStG zu lösen? Man könnte hier annehmen, der Gesetzgeber habe über § 14 Abs. 4 auch die zugrundeliegende Hinzurechnungsbesteuerung geheilt, indem er sie mittelbar als dem § 2 AO vorgehend erklärt hat. Der Gesetzgeber sagt: „In § 10 AStG haben wir eine Regelung, nach der die Doppelbesteuerungsabkommen angewendet werden.“ In § 14 Abs. 4 AStG bei der nachgeschalteten Zwischengesellschaft sagt er hingegen: „Du bekommst den Abkommenschutz der zwischengeschalteten Gesellschaft der ersten Stufe nur, wenn auch bei der Gesellschaft der zweiten Stufe – der nachgeschalteten Gesellschaft – ein entsprechender Abkommenschutz besteht.“

Wieso gibt es eigentlich diesen Unterschied? Der § 10 Abs. 5 AStG besagt, daß die Hinzurechnungsbeträge wie Dividenden behandelt werden. Es werden also der Hinzurechnungsbetrag und der Dividenertrag gleichgestellt. Dadurch ergibt sich, daß das Schachtelprivileg der Doppelbesteuerungsabkommen eingreift und damit eine große Anzahl von Hinzurechnungsfällen entschärft wird. D. h. also, der von Herrn *Langbein* beschriebene Konflikt tritt gar nicht auf. Der Konflikt entsteht erst bei dem § 14 Abs. 4 AStG. Kann ich sagen – bei einer niederländischen Holding, die als erste Stufe dazwischengeschaltet ist und die an einer Niederländischen Antillengesellschaft beteiligt ist, von der sie Dividenden aus den Niederländischen Antillen bezieht – kann ich sagen, daß die Dividende hinzugerechnet wird, weil wir zwar ein Doppelbesteuerungsabkommen mit den Niederlanden haben, aber keines mit den Niederländischen Antillen? Die Frage ist, ob das tatsächlich noch mit dem Abkommenschutz in Einklang steht, ob also diese Hinzurechnung noch von dem Abkommen mit den Niederlanden gedeckt wird. Wenn ich Sie, Herr Prof. Dr. *Vogel*, richtig verstanden habe, haben Sie erhebliche Zweifel daran. Und ich glaube auch, Herr *Wassermeyer*, wenn ich Sie richtig interpretiere, Sie teilen diese Zweifel. Auch ich habe dieses Ergebnis in meinem Vortrag mit einem Fragezeichen versehen; auch ich habe hier erhebliche Bedenken.

Herr Prof. *Vogel* hat gefragt, ob wir nicht ein bißchen vorsichtiger sein müssen, wenn wir sagen, treaty shopping sei kein Mißbrauch. So habe ich Sie, glaube ich, richtig interpretiert. Um eines vorweg zu klären, ich leugne nicht, daß es auch unter den Doppelbesteuerungsabkommen Mißbrauch gibt; selbstverständlich gibt es den. Und selbstverständlich können auch bei beschränkt Steuerpflichtigen Mißbrauchsfälle auftreten. Das einzige,

was ich sage, ist: Die Reizschwelle, von der ab ein solcher Mißbrauch angenommen werden kann, ist bei der beschränkten Steuerpflicht sehr viel höher angesiedelt als bei der unbeschränkten Steuerpflicht. Wenn der Staat von sich aus sagt: „Ich will gar nicht alles besteuern, sondern nur ganz bestimmte Ausschnitte aus dem, was besteuernsfähig ist“, dann muß der Mißbrauch einer solchen reduzierten Steuerpflicht sehr viel später einsetzen als bei unbeschränkter Steuerpflicht. Das ist es, was ich sagen will.

Ich habe das Steuerpolitische aus meinem Vortrag ausgeklammert; aber ich will nicht kneifen und darf deshalb an einem Beispiel erläutern, daß ich auch hinsichtlich der Steuerpolitik nicht ganz mit dem übereinstimme, was zur Zeit so international „gehandelt“ wird. Es gibt ja auch im internationalen Steuerrecht Grundstimmungen. Die schwappen in Wellen über sämtliche Länder hinweg, und jeder glaubt, das ist richtig, ohne daß man wirklich tief nachgedacht hat. Nehmen wir als Beispiel eine Künstlergesellschaft; ein amerikanischer Sänger ist bei seiner schweizerischen Gesellschaft angestellt und singt in Deutschland. Die Standardantwort auf diesen Sachverhalt lautet: Das ist ein typischer Fall von treaty shopping; das steht heute schon im OECD-MA drin. Nun frage ich Sie, was ist eigentlich an diesem Fall so beanstandenswert? Die Einkünfte dieses Sängers werden in der Schweiz besteuert und unterliegen dort etwa 30 vH Steuern; eigentlich vollkommen normal. Wenn statt der Künstlergesellschaft ein amerikanischer Konzern bestünde, der in der Schweiz Schuhwichse herstellt und diese Schuhwichse in Deutschland vertrieben hätte, würde kein Mensch auf die Idee kommen, daß das treaty shopping sein könnte. Die zwischengeschaltete Gesellschaft in der Schweiz, die 30 vH Steuern auf ihre Produktions- und Vertriebsserträge zahlt, würde von jedem voll anerkannt. Bei dem Sänger, der genau dieselben 30 vH Steuern zahlt, ist das plötzlich treaty shopping; jedenfalls nach der allgemeinen Vorstellung, die im OECD-MA niedergelegt ist. Ich verstehe diesen Unterschied nicht. Deshalb meine ich, auch steuerpolitisch sollten wir uns einmal deutlich fragen, ob treaty shopping wirklich bekämpft werden muß. Denn, wenn wir eine juristische Person haben, wenn wir sagen, die juristische Person hat ein Eigenleben und ist in vollem Umfang so zu behandeln wie eine natürliche Person – jedenfalls was die Steuerpflicht angeht –, dann müssen wir das auch in allen Bereichen durchhalten. Und wenn das in der Schweiz eine Gesellschaft ist, die dort ihre Steuern zahlt, dann muß diese Gesellschaft anerkannt werden; dann ist sie abkommensberechtigt. Ich sehe auch politisch in der Einschaltung einer solchen Gesellschaft keinen Mißbrauch!

Richter am BFH, Dr. S. *Widmann*, München

Herr Prof. *Vogel* hat Art. 10 Abs. 3 OECD-MA angesprochen. Dort ist bestimmt, daß der in diesem Artikel verwandte Ausdruck „Dividende“ sich danach richtet, ob der Sitzstaat der ausschüttenden Gesellschaft bestimmte Beträge Einkünften aus Aktien gleichstellt. Ich möchte daraus schließen, daß der Wohnsitzstaat Einkünfte besteuern kann, die nach diesem Absatz vom Sitzstaat der ausschüttenden Gesellschaft Einkünften aus Aktien gleichgestellt sind. Aber es ist nicht ausgeschlossen, daß der Wohnsitzstaat darüber hinaus auch andere Tatbestände zum Anlaß nimmt, um von Einkünften aus Aktien zu sprechen. So habe ich auch Ihre Kommentierung verstanden.

Prof. Dr. K. *Vogel*, München

Der Wohnsitzstaat ist an Art. 10 Abs. 3 OECD-MA aber auch für die Auslegung der Abkommensbestimmungen über eine Freistellung im Rahmen eines Schachtelprivilegs gebunden; nicht gerade nach Art. 23 OECD-MA, der kennt kein Schachtelprivileg, aber nach den entsprechenden Artikeln der Einzelabkommen.

Prof. Dr. J. M. *Mössner*, Osnabrück

Ich habe mich sehr gefreut, Herr *Widmann*, daß Sie, sofern nationales Recht für die Auslegung heranzuziehen ist, weil darauf verwiesen wird, sich gegen eine Versteinigung gewandt haben, d. h. gegen die Melford-Entscheidung in Kanada. Das darf aber nicht dazu führen, daß aus nationaler Souveränität heraus eine nationale Gesetzgebung möglich sei, die Sinn und Zweck des Abkommens in seinem elementaren Anwendungsbereich aufhebt. Der Gesetzgeber ist zwar frei. Er kann sich entfalten. Er darf aber nicht Sinn und Zweck des Abkommens unterlaufen. Allerdings kann das nur im Einzelfall festgestellt werden durch eine Analyse dessen, was Inhalt des Abkommens ist und was der Gesetzgeber will.

Ein Zweites: man kann doch wirklich nicht annehmen, wenn zwei Staaten einer europäischen Rechtstradition von über 2000 Jahren, in denen der Gedanke des Rechtsmißbrauchs elementarer Bestandteil aller Rechtsordnungen ist, miteinander einen Vertrag schließen, daß dann plötzlich gemeinsame Vorstellungen über den Rechtsmißbrauch einfach als nicht mehr existent angesehen werden sollen. Natürlich sind sie als Voraussetzung beim Vertragschluß stillschweigend zugrundegelegt worden. Das bedeutet aber nicht, daß der § 42 AO, so wie er aussieht, die Norm ist, die man an-

wenden muß. Sondern man muß versuchen, und dafür gibt es schon hinreichende Verfahren der Rechtsvergleichung, den gemeinsamen Normenbestand zu finden und diesen zur ergänzenden Vertragsauslegung heranzuziehen.

Rechtsanwalt Dr. E. Schlütter, Köln

Kurz eine Ergänzung zu den Ausführungen von Herrn Becker. Der Grund dafür, daß die Reizschwelle der Steuerumgehung bei beschränkter Steuerpflicht höher sein muß, ergibt sich aus folgendem: Beim Rechtsgestaltungsmißbrauch muß (als Rechtsfolge) die angemessene rechtliche Gestaltung festgestellt werden. Hierbei ist zu berücksichtigen, daß es dem Steuerpflichtigen freisteht, unter mehreren Wegen der rechtlichen Gestaltung diejenige auszusuchen, die am wenigsten mit steuerlichen Lasten verknüpft ist. Bei beschränkter Steuerpflicht ist hier der Spielraum für den Steuerpflichtigen größer als bei unbeschränkter Steuerpflicht.

Rechtsanwalt H. Becker, Düsseldorf

Bei der Frage, ob durch nachträgliche Gesetze die Doppelbesteuerungsabkommen geändert werden können (also bei diesem Melford-case und dem Fall, den Sie soeben angesprochen haben), muß man meines Erachtens zwei Ebenen unterscheiden; jedenfalls machen die Amerikaner das. Sie sagen, es gibt zunächst die Ebene des Gesetzes. Jedes Doppelbesteuerungsabkommen wird ja ratifiziert und durch die Ratifizierung wird es nationales Gesetz. Damit ist das Doppelbesteuerungsabkommen Gesetz wie jedes andere auch. Außerdem haben wir den Rechtsgrundsatz, spätere Gesetze können frühere Gesetze aufheben. Und in diesem Bereich muß man zumindestens einmal überlegen, ob es vertretbar ist, daß eine nachträgliche nationale Regelung das ändern kann, was bereits vorher durch die Ratifizierung deutsches Gesetz geworden ist. Das ist sicherlich eine Überlegung, über die man nachdenken kann. Sie merken schon, ich drücke mich sehr vorsichtig aus. Aber man darf natürlich auf gar keinen Fall die zweite Ebene übersehen. Bevor es zur Ratifizierung kommt, ist ein international gültiger völkerrechtlicher Vertrag abgeschlossen worden. Danach haben sich beide Vertragsparteien verpflichtet, entsprechend diesem Abkommen und nicht gegen dieses zu handeln. Und ob es damit vereinbar ist, daß jetzt ein abweichendes nationales Gesetz gemacht wird, das erscheint mir zweifelhaft. Bei einem Verstoß gegen nationale Steuergesetze gehen wir zum Finanzgericht. Wenn wir einen Verstoß gegen Völkerrecht haben, dann entsteht die Frage, wo wir damit hingehen können. Die Frage ist also, wie machen wir das justiaebel? Sie haben vielleicht eine Antwort darauf.

Prof. Dr. K. Vogel, München

Wir haben den anerkannten Rechtsgrundsatz, daß wir Verträge im Zweifel als *lex specialis* zu einer späteren innerstaatlichen Gesetzesänderung ansehen. Wenn also das zu einem völkerrechtlichen Vertrag in Widerspruch stehende spätere innerstaatliche Gesetz nicht ausdrücklich erklärt, daß es vertragsbrüchig sein will, dann gehen wir davon aus, daß, soweit der Vertrag reicht, er auch im innerstaatlichen Rechtskreis für die durch ihn geregelten Fälle als *lex specialis* anwendbar bleibt. Wir können also durchaus vor unser eigenes Finanzgericht gehen; es bleibt insoweit an den Vertrag gebunden.

Direktor W. Ritter, Ministerialrat a. D., Ludwigshafen

Zunächst eine Bemerkung zu Herrn Vogel. Das Verbot des Rechtsmißbrauchs ist wohl eines der ganz wenigen Prinzipien, die als Norm des allgemeinen Völkerrechts anerkannt sind. Vielleicht das einzige. Glücklicherweise brauchen wir in diesem Falle im Gegensatz, lieber Herr Mössner, zu dem Prinzip der internationalen Rücksichtnahme nicht auf die allgemeinen Rechtsgrundsätze zurückzugreifen. Wir haben also hier, was den Grundsatz anbelangt, ganz festen Boden unter den Füßen. Das Problem liegt nur, wie immer beim Rechtsmißbrauch, in der Anwendung und in der Frage der Durchsetzung – aber das wollen wir jetzt hier ja nicht vertiefen.

Jetzt zu Herrn Widmann. Meine Frage, die mit dem, was wir gerade diskutieren, zusammenhängt: Ich habe mich gewundert, daß Sie so sicher die These von der beliebigen unilateralen Änderbarkeit vertreten haben. Herr Vogel hat soeben richtiggestellt, daß von einer Abkommensverpflichtung durch nationale Gesetzgebung abgewichen werden kann, wenn man sich ausdrücklich zu dem damit verbundenen völkerrechtlichen Rechtsbruch bekennt. Das will ich ausklammern. Sie haben gesagt, jeder Staat dürfe vom Abkommen nach seinem Belieben und auch unausgesprochen abweichen. Ich halte das für eine nicht tragfähige These. Sie sollten sie nochmal gründlich überprüfen. Ich will nur drei Argumente nennen. Der erste Punkt: Ich habe vollkommen die Auseinandersetzung mit dem Art. 21 OECD-MA vermisst. Der fehlt wohl im Kanada-Abkommen, aber ich glaube, man kann diese Frage nicht ergründen, wenn man den Art. 21 ausklammert. Schließlich handelt es sich um eine zentrale Vorschrift des OECD-MA. Im Zeitpunkt des Vertragsschlusses ist alles, was nicht in anderen Bestimmungen ausdrücklich geregelt ist, dem Wohnsitzstaat vorbehalten; das ist die Auffangklausel des Art. 21 OECD-MA. Hier kann man schlechterdings nicht die Auffassung vertreten, daß es egal sei, ob be-

stimmte Einkünfte unter Art. 21 OECD-MA fallen (Wohnsitzstaat) oder unter eine der anderen Bestimmungen (Quellenstaat). Also: Der Art. 21 OECD-MA hat eine ganz zentrale Bedeutung; auch in der deutschen Vertragspraxis. Es war immer ein ganz wichtiges und auch meistens durchgesetztes Ziel, diesen Art. 21 OECD-MA durchzubringen, weil er eben diese Verklammerung bewirkt und damit vor willkürlicher Einengung oder Erweiterung schützt. Zweitens: Ihre These wird völlig unverständlich, wenn wir uns klarmachen, welche Bedeutung etwa die deutsche Verhandlungsseite gerade einer Präzisierung der Einkünfte als Dividenden (ich nenne nur das Beispiel stille Beteiligung) immer zugemessen hat. D. h., man hat größte Mühe darauf verwendet, klarzustellen, was dort hingehört und was nicht. Das wäre ja unsinnig, wenn man beliebig erweitern oder einengen könnte. Mein dritter Beleg sind dafür gerade die Revisionsverhandlungen mit der Schweiz, die ich ja mitgemacht habe. Ich darf Ihnen versichern, daß ein wesentlicher Teil der achtjährigen Verhandlungen (von dem Zeitpunkt an, wo das Außensteuerreformgesetz parallel vorbereitet wurde) mit der Frage des Ineinklangbringens der neuen Abkommensbestimmungen mit dem neuen nationalen Recht zugebracht wurde. Es ist immer parallel informiert und verhandelt worden. Das war ein gemeinsames Ziel beider Vertragspartner. Das nachgereichte Protokoll ist sozusagen ein Heftpflaster auf einen zunächst nicht erkannten Widerspruch zwischen dem Abkommen und dem neuen nationalen Recht. Dieser Werdegang zumindest steht voll gegen Ihre These. In den Köpfen der deutschen wie der schweizerischen Verhandlungspartner war es genau umgekehrt. Das nur als Hinweis aus der Staatenpraxis. Und die Staatenpraxis sollten wir nicht ganz außer acht lassen bei der Frage, inwieweit man einseitig ändern darf.

Rechtsanwalt und Steuerberater Dr. G. Lempenau, Stuttgart

Ich möchte nachdrücklich davor warnen, die Ergebnisse, die Herr *Becker* herausgearbeitet hat, zu verwässern. Sonst sehe ich uns schon darüber diskutieren, ob das Einbringen von Auslandsbeteiligungen aus einer Personengesellschaft in eine inländische Kapitalgesellschaft zur Erlangung des DBA-Schachtelprivilegs unzulässiges „treaty shopping“ darstellt. Man darf nicht übersehen, daß mit derartigen Gestaltungen insgesamt völlig unterschiedliche zivilrechtliche, steuerliche und wirtschaftliche Folgen verbunden sind.

Lassen Sie mich noch kurz einen zweiten Problemkreis ansprechen: die Qualifikationsprobleme. In ihren Vorträgen haben insbesondere *Manke* und *Schlütter* unterschiedliche Positionen vertreten. Während *Schlütter* ergänzend zum Abkommen das innerstaatliche Recht zur Qualifikation her-

anzieht, auch wenn sich Diskrepanzen ergeben, möchte *Manke* „weiße Flecken auf der Landkarte“ unter allen Umständen vermeiden. Nach meinem Rechtsverständnis gilt eine DBA-Freistellung unabhängig davon, ob und in welcher Weise der ausländische Staat die entsprechenden Einkünfte besteuert. Mit dem Argument, Zweck der Doppelbesteuerungsabkommen sei es lediglich, Doppelbesteuerungen zu vermeiden, läßt sich kein Steueratbestand begründen. Im Protokoll zum neuen Doppelbesteuerungsabkommen mit Kanada hat man bereits Qualifikationskonflikte geregelt. Herr *Manke* hat sich nicht klar dazu bekannt, ob dies nun konstitutive oder deklaratorische Bedeutung hat. Nach einigen seiner Ausführungen müßte man eigentlich sagen, das sollte nur deklaratorisch sein. Aber dann muß man sich fragen, weshalb eine Regelung in das Protokoll aufgenommen wurde und voraussichtlich auch in das neue schwedische Abkommen und die nächsten Abkommen aufgenommen wird. Ich meine, da sollte man Farbe bekennen. Meines Erachtens sollte man die traditionelle Auffassung weiterhin anerkennen und nur dort, wo es wirklich notwendig ist, eine klare Regelung treffen.

Richter am BFH Dr. S. *Widmann*, München

Allerdings etwas verspätet: nochmals zur Kontroverse um Art. 10 Abs. 3 OECD-MA. Herr Prof. *Vogel*, Sie sagten, Art. 23 des Musterabkommens, der die Besteuerung im Wohnsitzstaat regelt, richte sich auch nach der Dividendendefinition im Art. 10 Abs. 3 OECD-MA. D. h. also, der Sitzstaat bestimme mit Wirkung für den Wohnsitzstaat, was als Dividende anzusehen ist. Damit werde auch der Umfang des Schachtelprivilegs, das der Wohnsitzstaat gewähre, insofern durch den Sitzstaat der ausschüttenden Gesellschaft bestimmt. Dem stimme ich voll zu. Nicht folgen kann ich, wenn daraus ein Widerspruch zum Außensteuergesetz hergeleitet wird. Ich glaube, daß darüber hinaus der Wohnsitzstaat Tatbestände schaffen kann, die nach seinem Recht auch zu Einkünften aus Kapitalvermögen führen. Nur die Einordnung als Dividenden durch den Sitzstaat der ausschüttenden Gesellschaft führt hinsichtlich der von ihm so definierten Ausschüttungen zwingend zum Schachtelprivileg im Wohnsitzstaat. Ich vermag dem nicht eine Einschränkung der Befugnisse des Wohnsitzstaates zu entnehmen, darüber hinaus Tatbestände für Einkünfte aus Kapitalvermögen zu schaffen.

Prof. Dr. K. Vogel, München

Ich muß für den Augenblick passen, Herr *Widmann*, denn ich müßte mich jetzt auf den Text des Abkommens beziehen, den ich leider nicht dabei habe. Sie haben ja unseren Kommentar vorliegen, in dem wir begründet haben, warum nach unserer Auffassung der Hinzurechnungsbetrag auch unter die Dividendendefinition fällt. Kann sein, daß ich eben etwas zu schnell argumentiert habe; dafür bitte ich dann um Nachsicht. In der Sache möchte ich allerdings auf meiner These beharren.

Direktor *W. Ritter*, Ministerialrat a. D., Ludwigshafen

Ich wollte nur schnell assistieren. Sie lagen natürlich, wie häufig, richtig, Herr Vogel. Es ist so: Der Dividendenbegriff des Art. 10 OECD-MA wird ja im Art. 23 OECD-MA für die Freistellung, die ja bei Dividenden als Ausnahme von der Anrechnung konzipiert ist, zitiert, und insofern besteht dort die Korrespondenz. Mit der Folge, daß der Staat der ausschüttenden Gesellschaft den Dividendenbegriff eben nicht einseitig erweitern darf.

Nochmals zu Herrn *Widmann*: Ich halte die These von der beliebigen einseitigen Änderbarkeit des Abkommens nicht für haltbar. Sie hat weder vor den Abkommen noch vor dem nationalen Recht Bestand. Wir können umgekehrt natürlich die Frage stellen: „Was ist auf der Seite des Sitzstaates der empfangenden Gesellschaft?“ Der kann natürlich großzügiger sein. Der Sitzstaat kann also das Schachtelprivileg über die Definition des Art. 10 OECD-MA hinaus erweitern; was wir jetzt gerade mit der Senkung der Beteiligungsgrenze getan haben. Großzügiger kann man immer sein; aber das ist ja nicht unser Problem!

Richter am BFH Dr. S. *Widmann*, München

Ich glaube, in dem Meinungsstreit wird klar, um was es geht. Wir sind uns darüber einig, daß der Sitzstaat der ausschüttenden Gesellschaft den Dividendenbegriff auch mit Wirkung für den Art. 23 OECD-MA, der den Wohnsitzstaat betrifft, definieren kann. Wir sind uns nicht einig darüber, ob der Wohnsitzstaat darüber hinaus in diesem Bereich Tatbestandsmerkmale formulieren kann, die zu Einkünften aus Kapitalvermögen führen.

Prof. Dr. J. M. *Mössner*, Osnabrück

Noch einen kurzen Satz zu der ersten Bemerkung von Herrn *Lempenau*, die sehr schön das Problem deutlich gemacht und genau ins Schwarze ge-

troffen hat, warum beim Mißbrauchsmaßstab bei unbeschränkter und beschränkter Steuerpflicht eben doch ein Unterschied ist. Bei der unbeschränkten Steuerpflicht wird bei der Frage, ob steuerliche Gründe maßgebend sind, insbesondere ob eine Steuerersparnis vorgelegen hat, die Gesamtsteuerbelastung des Steuerpflichtigen gesehen. Bei beschränkter Steuerpflicht wird als Vergleichsmaßstab nur die deutsche Steuerbelastung gesehen. Gerade das Urteil des IV. Senats macht das deutlich, weil man nur auf die deutsche Steuer schaut. Was in der Schweiz und in den Niederlanden gewesen ist, bleibt außen vor. Bei der unbeschränkten Steuerpflicht hingegen wird die gesamte Steuerbelastung gesehen; und das ist ein ganz anderer Maßstab. Deshalb muß das unterschieden werden.

Nun komme ich zur Frage der Methoden. Mir liegt hier eine schriftliche Bemerkung von Herrn *Northmann* vor. Er sagt folgendes: „1. Die Anrechnungsmethode und die Freistellung mit Progressionsvorbehalt gehen ins Leere, wenn im Inland wegen negativer Einkünfte keine Tarifbesteuerung erfolgt.“ Das sei das Gegenstück zu den Verlusten im Ausland, die bei einem Progressionsvorbehalt unberücksichtigt bleiben und bei der Anrechnungsmethode berücksichtigt werden. Es ist gestern von Herrn Prof. *Gandenberger* gesagt worden, daß die Freistellungsmethode immer die Kapitalimportneutralität verwirkliche und die Anrechnungsmethode die Kapitalexportneutralität. Herr *Northmann*, Sie haben völlig recht, das stimmt so nicht. Bei inländischen Verlusten bewirkt die Anrechnungsmethode nicht diese Kapitalexportneutralität.

Rechtsanwalt Dr. *R.-J. Northmann*, Hamburg

Vielen Dank, Herr Prof. *Mössner*. Vielleicht noch eine marginale Bemerkung zu Ihrer Antwort: Ganz ähnliches gilt natürlich für die Freistellungsmethode. Denn, wenn es negative Einkünfte im Inland gibt, dann nutzt der Progressionsvorbehalt gar nichts, d. h., er geht dann eben ebenfalls ins Leere.

Meine zweite Frage betrifft einen praktischen Fall der Doppelbesteuerung; sie wendet sich eher an Herrn *Becker*. Wir erleben es ja als Berater im Umgang mit der Betriebsprüfung sehr häufig: Wenn die Herren mit der komplexen und komplizierten Materie des Außensteuerrechts oder des Doppelbesteuerungsrechts nicht zu Rande kommen, dann greifen sie zu anderen (Hilfs-)Mitteln; so ungefähr wie der gute Vorhandspieler im Tennis immer die Rückhand umläuft, um immer in Vorhandposition zu sein. So geschieht es zB mit dem Mittelpunkt der Geschäftsleitung (Stichwort: § 10 AO). Man sagt, bei einer Gesellschaft – aus einem der vielfältigen Gründe,

die auf eine Uralt-Rechtsprechung des Reichsfinanzhofs zurückgehen (die erste Entscheidung stammt, wenn ich es recht sehe, aus dem Jahre 1930, sie betraf einen Fall des Jahres 1920) – werde der Mittelpunkt der Geschäftsleitung im Inland angenommen. Ist dann im Ausland bereits besteuert worden, so haben wir einen klassischen Fall der Doppelbesteuerung. Was passiert eigentlich nun im Inland? Im Inland ist das Unternehmen dann unbeschränkt steuerpflichtig; der Gewinn wird nach deutschen Gewinnermittlungsvorschriften festgestellt mit der Folge, daß sich eine Besteuerung ergibt und die Steuer nun zu zahlen ist. Und was geschieht mit der Steuer, die im Ausland schon gezahlt worden ist? In aller Regel kommt § 34c EStG nicht zur Anwendung. Was dann im Regelfall konzediert wird, ist ein Abzug der Steuer als Betriebsausgabe im Rahmen der Gewinnermittlung. Ich meine, das ist zu wenig. Und hier bleibt wirklich eine klassische Doppelbesteuerung übrig. Denn ich weiß nicht, ob es richtig ist, den Mittelpunkt der Geschäftsleitung im Inland als eine Art Straftatbestand zu sehen und den Steuerpflichtigen damit zu bestrafen. Wofür eigentlich?

S. Müller-Meskamp, Kronberg

Ich habe eigentlich nicht so sehr eine Frage als eine – wie mir scheint – notwendige Anmerkung zum Vergleich Freistellungs-/Steueranrechnungsverfahren. Man ist gewohnt, sich dabei immer auf das deutsche Anrechnungsverfahren zu beschränken, was aber ein besonders unterentwickeltes Anrechnungsverfahren ist. Ich halte es hier für notwendig, einen Blick auf das US-amerikanische Anrechnungsverfahren zu werfen, das sich unter anderem in zwei Kleinigkeiten unterscheidet mit großer Auswirkung. Das eine ist die sogenannte overall limitation im Unterschied zur per country limitation in Deutschland. Auf gut deutsch: in Deutschland wird immer nur die bilaterale Beziehung zu einem bestimmten Einkommensland betrachtet, in den USA werden alle Konzerneinkunftsströme einerseits und alle Steuern aus dem Ausland andererseits in Beziehung zueinander gesetzt. Der zweite Unterschied ist, daß ein sich hieraus ergebender Überhang an ausländischen Steuern, der bei dem US-Steuersatz von 46 vH natürlich sehr leicht entsteht, zurück- und vorgetragen werden kann. Beide Regeln führen bei einem normalen US-Konzern dazu, daß er keinerlei residual tax, d. h. keinerlei US-Steuern auf ausländische Einkünfte zu zahlen hat. Denn dabei ist zu bedenken, daß die US-Konzerne in der Regel nicht nur 1-Kinder-Familien sind, sondern kinderreich, d. h. sie haben 50 bis 100 Beteiligungen. Bei entsprechender Planung kann das so austariert werden, daß nie ein Überschuß des Einkommens im Verhältnis zu den

ausländischen Steuern entsteht. Hier wird deutlich, daß die US-Anrechnung wirtschaftlich viel stärker der deutschen Freistellung ähnelt als dem deutschen Anrechnungsverfahren. Die erste Schlußfolgerung ist daraus für mich, daß der Vorwurf der US-Regierung, der gestern zitiert wurde, es handele sich in Kontinentaleuropa im Fall der Freistellung um eine Subventionierung, absurd ist. Zweitens: Das manchmal vorhandene schlechte Gewissen in Deutschland, daß wir ein so vorzügliches Freistellungsverfahren haben – unverdient sozusagen – ist nicht angebracht, sondern wir befinden uns hier durchaus in bester Gesellschaft mit amerikanischen Konzernen.

Im Ergebnis plädiere ich also nicht dafür, das deutsche Anrechnungsverfahren auf das US-Verfahren anzuheben, das wäre für mich höchstens ein Hilfsantrag – sondern das Freistellungsverfahren zu verbessern (nur für Gewinne, nicht für Verluste etc.).

Prof. Dr. J. M. Mössner, Osnabrück

Herr *Schieber* hat im DStR 1984 sehr ausführlich den Vergleich zwischen dem deutschen und dem japanischen Verfahren vorgenommen mit dem Ergebnis, daß das japanische viel besser und deshalb die Konkurrenzsituation der deutschen Industrie im Ausland auf den internationalen Märkten wesentlich schlechter sei. Sicher wird man unter diesem Aspekt auch die Methoden der einzelnen Staaten vergleichen müssen.

Rechtsanwalt Dr. E. Schlütter, Köln

Mir liegt eine umfangreiche Frage von Herrn Oberregierungsrat *H. Eicher* aus München vor: „An einer deutschen Personengesellschaft sind unbeschränkt und beschränkt steuerpflichtige Gesellschafter beteiligt. Die Gesellschaft erzielt ua Einkünfte aus Drittstaaten. Diese Einkünfte werden im Rahmen der einheitlichen und gesonderten Gewinnfeststellung als ausländische Einkünfte verbindlich festgestellt. Um diese Einkünfte jedoch auch der beschränkten Steuerpflicht unterwerfen zu können, ist eine Umqualifizierung in inländische Einkünfte erforderlich. Diese Möglichkeit ergibt sich aus § 49 Abs. 1 Nr. 2 EStG, da hier nur auf eine im Inland belegene Betriebsstätte abgestellt wird, ohne zu differenzieren, ob die anfallenden Einkünfte aus dem Inland oder aus dem Ausland stammen. Derartige Überlegungen stellen sich erst bei Abkommensanwendung. In welchem Verfahren ist die Umqualifizierung vorzunehmen? Bei der einheitlichen gesonderten Gewinnfeststellung oder bei der Veranlagung der Gesellschafter? Wenn zwingend im Rahmen der einheitlichen gesonderten Fest-

stellung – so nach Bundesfinanzhof für die unbeschränkte Steuerpflicht –, dann könnten diese Einkünfte, soweit sie nicht als ausländische Einkünfte angesehen werden, aufgrund der Bindungswirkung des Feststellungsbescheides im Rahmen der beschränkten Steuerpflicht nicht erfaßt werden.“ Ich glaube, wenn es so ist, daß ich bei einer deutschen Gesellschaft unbeschränkt und beschränkt beteiligt bin, und diese Gesellschaft Einkünfte aus Drittstaaten erzielt, ohne daß dort eine Betriebsstätte vorliegt, der die Einkünfte zuzuordnen sind, sind diese Gewinne ganz normal bei der einheitlichen Gewinnfeststellung zuzuordnen. D. h. sie sind Einkünfte aus Gewerbebetrieb, so daß sich weitere Fragen dann erübrigen.

Rechtsanwalt *H. Becker*, Düsseldorf

Wenn ich vielleicht einen Satz ergänzen darf. Für den Fall, daß diese deutsche Personengesellschaft ihrerseits eine Betriebsstätte im Ausland hätte – unterstellen wir das einmal, das ist allerdings nicht gefragt –, dann wären natürlich diese Betriebsätteneinkünfte für die deutschen Gesellschafter steuerpflichtig, für die Ausländer nicht.

Rechtsanwalt Dr. *E. Schlütter*, Köln

Dem stimme ich zu.

Oberregierungsrat *H. Eicher*, München

Herr *Becker*, woraus Sie entnehmen, ohne Abkommensanwendung zu sagen, daß die Betriebsätteneinkünfte aus einem Drittstaat automatisch im Rahmen der beschränkten Steuerpflicht nicht mehr als inländische Einkünfte bezeichnet werden können, das ist mir unverständlich. Der Begriff der inländischen Einkünfte aus Gewerbebetrieb des § 49 Abs. 1 Nr. 2 EStG gibt keinerlei Beschränkung, wonach man jetzt nur aus dem Ausland der inländischen Betriebsstätte zufließende Zinsen, Dividenden, Lizenzgebühren erfassen könnte. Die Reichweite des § 49 Abs. 1 Nr. 2 EStG ist rein vom nationalen Begriff aus sehr weit. Erst wenn Sie danach durch Abkommensanwendung im Rahmen des Art. 7 Abs. 7 oder nach dem Art. 21 OECD-MA Überlegungen anstellen müssen, welche Einkünfte hier dieser Betriebsstätte tatsächlich zugeordnet werden können, dann müßten Sie zu dem Ergebnis kommen, daß eventuell diese Betriebsätteneinkünfte aus diesem Drittstaat im Rahmen der beschränkten Steuerpflicht jetzt nicht erfaßt werden können. Aber nicht, soweit Sie nur nach nationalem Recht die Frage beantworten wollen, ob hier inländische Einkünfte vorliegen.

Rechtsanwalt *H. Becker*, Düsseldorf

Die Antwort ist für meine Begriffe einfach: Der Ausländer ist im Inland nur beschränkt steuerpflichtig. Und die Frage lautet jetzt: mit was? Wenn das gewerbliche Einkünfte sind, dann ist er mit den Einkünften steuerpflichtig, die durch eine inländische Betriebsstätte erzielt werden. Und die Einkünfte werden in meiner Abwandlung nicht durch eine inländische, sondern durch eine ausländische Betriebsstätte erzielt. Also sind sie nicht Bestandteil der inländischen Betriebsstätte, also können sie nicht versteuert werden.

Rechtsanwalt Dr. *E. Schlütter*, Köln

Hierzu noch folgende Ergänzung: Der Ausländer (zB Amerikaner) begründet mit seinem Gesellschaftsanteil ein (amerikanisches) Unternehmen im Sinne des Doppelbesteuerungsabkommens. Er ist mit seinem Anteil in der Bundesrepublik nur steuerpflichtig, soweit die Gesellschaft in der Bundesrepublik eine Betriebsstätte unterhält. Die Betriebsstätte in einem Drittstaat ist jedoch keine inländische Betriebsstätte.

Diskussionsleiter Prof. Dr. *J. Lang*, Darmstadt

Ich darf damit die Diskussion schließen und mich bei allen Teilnehmern herzlich bedanken, daß sie so lange ausgeharrt haben, und ich hoffe, daß ich Sie im nächsten Jahr wiedersehen werde.

Resümee

Professor Dr. *Klaus Vogel*, München

Es gehört zur Tradition der Deutschen Steuerjuristischen Gesellschaft, daß ihre Tagungsbände durch eine Zusammenfassung der Tagungsergebnisse abgeschlossen werden; sie zu verfassen ist Aufgabe des Herausgebers. Daß bei einer derartigen Zusammenfassung eine Wertung nie ganz zu vermeiden ist, hat *Klaus Tipke* hervorgehoben, als er mit den Referaten und Diskussionen der Münchner Tagung 1977, der zweiten Jahrestagung der Gesellschaft, die Reihe dieser Tagungsbände eröffnete¹. Natürlich ist damit nicht gemeint, daß der Herausgeber die Referate und Diskussionsbeiträge bewerten, ihnen Zensuren erteilen solle: das Resümee soll die wesentlichen Ergebnisse einer Tagung festhalten, dies selbstverständlich so objektiv wie nur möglich. Aber in der Entscheidung, welche Ergebnisse wesentlich sind, in der Einschätzung, wohin die Meinungstrends laufen, liegt am Ende eben doch eine Wertung, ohne die es nicht abgeht.

Problematisch ist das vor allem, wenn der Herausgeber selber als Vortragender und Diskussionssprecher am Tagungsgeschehen, über das er berichten soll, beteiligt gewesen ist. Die nachfolgende Zusammenstellung will versuchen, die Schwierigkeiten, die sich hieraus ergeben, dadurch zu vermeiden, daß sie sich auf eine sehr gedrängte Wiedergabe beschränkt: auf die Ergebnisse zu denjenigen Themen und Themenkomplexen, die im Verlauf der Tagung ein besonderes Interesse der Referenten und Diskussionsredner auf sich gezogen und sich dadurch als Schwerpunkte der Tagung herausgestellt haben. Demgegenüber soll darauf verzichtet werden, die Anregungen aus den Referaten und Diskussionsbeiträgen, wie es in diesen Tagungsbeständen sonst oft geschieht, aus Anlaß ihrer Zusammenfassung noch einmal fortzuentwickeln, auf Einwände zu entgegnen, neue Gedankengänge hinzuzufügen usw. Dies würde dem Herausgeber eine Gelegenheit zum „Nachkarten“ geben, die im Verhältnis zu den anderen Referenten nicht gerechtfertigt wäre. Der Leser wird deshalb gebeten, um der Objektivität dieser Darstellung willen in Kauf zu nehmen, daß das vorliegende Resümee wesentlich knapper gehalten sein wird, als es sonst in den Tagungsbänden der Steuerjuristischen Gesellschaft üblich ist.

¹ *Tipke* (Hrsg.), Übertragung von Einkunftsquellen im Steuerrecht, 1978, dort S. 229.

I.

Daß unsere Regeln über die Besteuerung Ansässiger mit ihren Auslandseinkünften in vielem unbefriedigend sind und grundlegend überdacht werden sollten, war eine Überzeugung, die, bei allen Unterschieden im einzelnen, in einer ganzen Reihe von Referaten und Diskussionsbeiträgen übereinstimmend zum Ausdruck kam. Der Verfasser hatte in seinem Eingangreferat beschrieben, wie unser geltendes deutsches Recht zwischen zwei einander entgegengesetzten Prinzipien, einerseits der Besteuerung des Welteinkommens, andererseits einer Beschränkung auf die Besteuerung nur inländischer Einkünfte, keine klare Entscheidung trifft, vielmehr unentschieden in einer Schwebelage verharrt (4 ff.)². Hierdurch werde die Anwendung der Gesetze unsicher, weil es für die Entscheidung von Zweifelsfragen an einem hinreichend deutlichen Maßstab fehle (14); ebenso fehle ein Ansatz, der es gestatte, das Recht im Wege der Gesetzgebung überzeugend fortzuentwickeln (9). Daß im Hinblick auf den Einfluß, den Einkommen- und Körperschaftssteuer auf die internationalen Wirtschaftsströme ausüben (33 ff.), Einkünfte aus Direktinvestitionen im Ausland im Interesse einer weltwirtschaftlich optimalen Verteilung der Investitionsmittel von der inländischen Besteuerung freigestellt werden sollten (46), zeigte *Gandenberger* in seinem Referat. *Mössner* wies darauf hin, daß von den heute üblichen Methoden, eine Doppelbesteuerung von Auslandseinkünften zu vermeiden, beide, sowohl die Freistellungs- wie die Anrechnungsmethode, in ihrer gegenwärtig in der Bundesrepublik geltenden Ausgestaltung zu unangemessenen Ergebnissen führen (146 ff.). Mängel des Anrechnungsverfahrens hoben in der Diskussion auch *Schulze-Osterloh* (128) und *Müller-Meskamp* (271) hervor. *Krabbe* schließlich hielt eine grundsätzliche Neuregelung der Berücksichtigung von Auslandsverlusten für zumindest erwägenswert, wenn nicht angebracht (82 f., 88 f.), und er ließ, trotz grundsätzlicher Verteidigung des neuen § 2a EStG, dabei doch anklingen, daß dessen gegenwärtige Fassung nicht ganz problemlos sei (85).

Während derart die Notwendigkeit einer Neuausrichtung allgemein nicht bezweifelt wurde, löste der Vorschlag des Verfassers, die Besteuerung dem Grundsatz nach auf Inlandseinkünfte zu beschränken (23 ff.), auch Widerspruch aus. Zwar unterstützte *Mössner* die Auffassung des Verfassers und trug zu ihr noch zusätzliche Gesichtspunkte bei (122, 165); nachdrücklich widersprachen jedoch *Gandenberger* (47 f., 133) und *Ritter* (124 f.). Hinsichtlich der Einkünfte aus Direktinvestitionen kommt allerdings, wie dargestellt, auch *Gandenberger* zu dem Ergebnis, daß sie im Interesse steuerlicher

2 Die Zahlen in Klammern bezeichnen die Seiten in diesem Band.

Neutralität im Wohnsitzstaat von der Besteuerung freigestellt werden sollten (46), und es scheint, daß auch *Ritter* dem zustimmen würde. *Gandenberger* sieht darin nur, im Gegensatz zum Verfasser, einen Verstoß gegen die Erfordernisse der Lastengerechtigkeit, den er aus wirtschaftspolitischen Gründen hinzunehmen bereit sei (48). Damit beschränkt sich der eigentliche Gegensatz auf die Besteuerung der Einkünfte aus indirekten Investitionen. Diese Frage wird weiterhin zu erörtern sein; dabei werden sowohl die wirtschaftlichen Wirkungen einer solchen Besteuerung noch näher zu untersuchen sein (dazu *Gandenberger*, 46 f.), wie die vom Verfasser in den Vordergrund gerückten Aspekte der Lastengerechtigkeit.

Für den Fall, daß man die Besteuerung auf Inlandseinkünfte beschränke, fragte *Ruppe*, ob dann die Unterscheidung zwischen Ansässigen und Nichtansässigen – unbeschränkter und beschränkter Steuerpflicht – überhaupt noch notwendig, noch zu rechtfertigen sei (119). Meint man mit dem Verfasser, daß bei der Besteuerung von Ansässigen Auslandseinkünfte zwar steuerfrei bleiben sollten, ihre Höhe aber bei der Bemessung der Steuern auf inländische Einkünfte berücksichtigt werden könne und solle (über einen Progressionsvorbehalt, durch den Abzug ausländischer Verluste usw.: 30, 31), so ist die Unterscheidung zwischen Ansässigen und Nichtansässigen natürlich weiterhin notwendig (120 f.). Folgt man dem Verfasser insoweit nicht, so bleibt die Beibehaltung der Unterscheidung doch immerhin aus steuertechnischen Gründen möglich.

II.

„Die beschränkte Steuerpflicht ist besser als ihr Ruf“, schloß *Wassermeyer* sein Referat; nachhaltige Verbesserungen seien allerdings in Einzelfragen erforderlich (77). *Wassermeyer* bezog sich hierfür einerseits auf die Anknüpfungsregeln des § 49 Abs. 1 EStG, nach denen Einkünfte, z. T. recht uneinheitlich, als inländische qualifiziert werden (57 ff.), andererseits auf eine Reihe von Ungleichbehandlungen, durch die beschränkt Steuerpflichtige gegenüber den unbeschränkt Steuerpflichtigen benachteiligt werden (63 ff.). Würde man – nach dem Vorschlag des Verfassers – auch die Ansässigen im Inland nur noch mit ihren inländischen Einkünften besteuern, so würde die Verbesserung der Anknüpfungsregeln – die Amerikaner sprechen plastisch von „source rules“, von „Quellenregeln“ – natürlich noch wesentlich wichtiger (31). *Wassermeyers* Referat hat offenbar weithin überzeugt; diskutiert wurde aus den von ihm behandelten Fragen nur eine einzelne, die Auslegung des Verwertungsbegriffs bei den Einkünften aus selbständiger und nichtselbständiger Arbeit (125 ff.).

Allgemein auf Zustimmung stießen offenbar auch die Ausführungen *Ritters* über die Beweislast bei Verrechnungspreisen: nach der Rechtsprechung des Bundesfinanzhofs – weniger nach der darin vertretenen „Normentheorie“ als nach deren praktischer Anwendung in den Fällen verdeckter Gewinnausschüttung – sei es Sache der Finanzverwaltung, im Streitfall die Voraussetzung einer Berichtigung, die sie nach § 1 AStG vornehmen will, zu beweisen (98 f.). Die von der Verwaltung in ihren „Verwaltungsgrundsätzen“ aufgestellten eigenwilligen Regeln der Beweislastverteilung fanden auf der Tagung keinen Verteidiger. Zweifel bei einigen Tagungsteilnehmern riefen nur *Ritters* Ausführungen darüber hervor, daß in einem gut organisierten Konzern in der Regel schon dessen Eigeninteresse an einer unverfälschten Gewinnermittlung zutreffende Verrechnungspreise gewährleisten; die Diskussionsredner konnten sich nicht erklären, wie es bei einer derartigen Interessenlage überhaupt zu Gewinnverlagerung komme (*Rönitz*: 123 f., *Schulze-Osterloh*: 127 f.). Indessen hatte *Ritter* nicht ausgeschlossen, daß ein Unternehmen, etwa ein schlecht geführtes, entgegen seinen betriebswirtschaftlichen Interessen Gewinnverlagerungen vornehmen könne; er hatte sich nur gegen die landläufige Meinung gewandt, daß schon die Möglichkeit, Verrechnungspreise zu manipulieren, eine Manipulation auch vermuten lasse. Ob die Interessenlage so ist, wie sie *Ritter* beschreibt, ist Sache der Tatsachenbeurteilung und müßte gegebenenfalls einmal in einem Verfahren besonders geklärt werden. Allerdings scheint mir seine Darstellung durchaus plausibel; man wird an jener Frage künftig nicht mehr vorbeigehen können.

III.

Lebhaft gestritten wurde über die Fragen der Abkommensumgehung. Über sie wurde keine Einigkeit erzielt; möglicherweise sind sie für eine Klärung noch nicht hinreichend aufgearbeitet.

Becker widmete sich in seinem Vortrag dem „treaty shopping“; es liege vor, „wenn jemand durch die Zwischenschaltung einer Person die Schutzwirkung eines Abkommens in Anspruch nimmt, die ihm sonst nicht zur Verfügung stünde“ (172). Dies sei erlaubte Steuergestaltung und keinesfalls unangemessen oder gar Mißbrauch (193). Mit dieser Auffassung wollte *Becker*, wie er in der Diskussion später klarstellte, die Möglichkeit eines Mißbrauchs bei der Anwendung von Doppelbesteuerungsabkommen zwar nicht schlechterdings ausschließen; doch sei die „Reizschwelle“, von der ab ein Mißbrauch angenommen werden könne, bei der beschränkten Steuerpflicht „sehr viel höher“ als bei der unbeschränkten (263). Daß der-

art bei beschränkt Steuerpflichtigen ein Mißbrauch nur wesentlich seltener in Betracht kommen könne als bei unbeschränkt Steuerpflichtigen, meinen auch *Schlütter* und *Mössner*. Nach *Mössner* ergibt sich der Unterschied daraus, daß bei der unbeschränkten Steuerpflicht die Frage, ob eine Steuerersparnis bewirkt worden sei, nach der Gesamtsteuerlast zu beurteilen sei, einschließlich im Ausland anfallender Steuern, bei der beschränkten Steuerpflicht dagegen nur nach der im Inland entstandenen Steuerlast (270). Etwas anders ist die Begründung *Schlütters*: er sieht bei der Rechtsfolge des § 42 AO, es sei eine angemessene Besteuerung herzustellen, im Bereich der beschränkten Steuerpflicht den Spielraum angemessener Gestaltungen als wesentlich größer an (265). Abweichend von diesen Rednern hatte *Wassermeyer* am Vortag die Auffassung, es bestehe bei der beschränkten Steuerpflicht eine höhere Schwelle des Mißbrauchs, ausdrücklich zurückgewiesen; er hatte sich entschieden gegen das sog. „Monaco-Urteil“ des Bundesfinanzhofs gewandt, auf das jene Rechtsauffassung vielfach gestützt wird (71). Nach *Wassermeyer* kann sich auch der beschränkt Steuerpflichtige im Rahmen der Anwendung der Umgehungsgrundsätze durchaus auf die ausländische Steuer berufen, die sich aus einer bestimmten Rechtsgestaltung ergibt; er stehe hierbei nicht anders als ein Inländer, der in einem hochbesteuerten Staat eine Basisgesellschaft unterhalte.

Wassermeyer wies noch besonders darauf hin, daß die mißbräuchliche Inanspruchnahme eines Abkommens und die von Gestaltungsmöglichkeiten i. S. des § 42 AO zwei unterschiedliche Sachverhalte seien, für die auch unterschiedliche Regeln gelten. Wann ein Abkommensmißbrauch vorliegt, bestimmt sich nach Abkommensrecht; für die sonstige mißbräuchliche Gestaltung gilt innerstaatliches Recht, in Deutschland § 42 AO (71). Bei der Anwendung des Abkommensrechts gibt es dann allerdings insofern eine „höhere Mißbrauchsschwelle“, als die Anforderungen des Abkommensrechts an die Annahme eines Mißbrauches i. d. R. strenger sein werden als die des (deutschen) innerstaatlichen Rechts (260). *Beckers* Ausführungen ist m. E. auch darin recht zu geben, daß die Beherrschung einer Gesellschaft durch ausländische Gesellschafter – auf sie stellen der schweizerische Mißbrauchsbeschluß und Art. 16 des US-Modells vornehmlich ab – für sich allein noch kein Anlaß sein kann, die Abkommensberechtigung zu verweigern. Ist aber eine Gesellschaft allein zur Inanspruchnahme von Abkommensvorteilen, als „sham“, ohne „reasonable business purpose“, errichtet worden, so würde deren Anerkennung als abkommensberechtigt auf die Möglichkeit einer „autonomen Abkommenswahl“ durch den Steuerpflichtigen hinauslaufen. Sie haben die Vertragsstaaten mit ihrem Abkommenschluß sicherlich nicht beabsichtigt.

Damit, daß auch die Vertragsstaaten Abkommen zu umgehen versuchen können, anders ausgedrückt mit der Frage, wie lange sich staatliche Rechtsänderungen noch im Rahmen des Abkommens halten, hatte es das Referat von *Widmann* zu tun. *Widmann* billigte der Gesetzgebung einen relativ breiten Spielraum zu, im Rahmen des Art. 3 Abs. 2 MA durch Änderung des innerstaatlichen Rechts die praktische Bedeutung des Vertrags zu verlagern (249 ff.), sofern nicht die Änderung den Rückgriff auf das innerstaatliche Recht i. S. des Art. 3 Abs. 2 gerade unmöglich mache (251). Gegen diese Auffassung wandten sich *Mössner* und *Ritter*: der innerstaatliche Gesetzgeber dürfe nicht Sinn und Zweck des Vertrags unterlaufen (*Mössner* 264); auch spreche die Staatenpraxis gegen eine beliebige Änderbarkeit durch das innerstaatliche Recht (*Ritter* 267). Besonders lebhaften Widerspruch fand die Auffassung *Widmanns*, die Hinzurechnungsbesteuerung nach §§ 7 ff. AStG berühre nicht das Abkommensrecht, verbleibe vielmehr in dem Bereich, dessen Änderung allein dem nationalen Gesetzgeber zustehe (255 ff.). Gegen diese Auffassung wandten sich *Langbein* (schriftlich: 261), *Becker* (262), *Ritter* (267, 269) und der Verfasser (261); dabei ergab sich eine Diskussion über den Dividendenbegriff des § 10 Abs. 3 OECD-MA (*Widmann* 264, 268, 269; Verfasser 261, 264, 269).

IV.

Im Windschatten der vorgenannten Probleme kamen die wichtigen und schwierigen Fragen der Personalgesellschaften in der Diskussion leider zu kurz. Das war nicht die Schuld der Referenten; man wird vermuten dürfen, daß auf diesem vielfältig komplexen Gebiet die Zuhörer nicht „aus dem Stand heraus“ diskutieren wollten, was *Manke* (195 ff.) und *Schlütter* (215 ff.) mit viel denkerischem Einsatz erarbeitet hatten. Eine Bemerkung *Lempenaus* zum Qualifikationsproblem (267 f.) blieb aus Zeitgründen unbeantwortet. Auch eine interessante verfahrensrechtliche Frage, von *Eicher* aufgeworfen (273), wurde nur zum Teil geklärt, wohl infolge gegenseitiger Mißverständnisse.

Dabei hätte gerade das Recht der Personengesellschaften Möglichkeiten geboten, vom Internationalen Steuerrecht her wichtige Fragen unseres innerstaatlichen Steuerrechts neu zu beleuchten. Auf eine dieser Fragen hat mich nachträglich *Joachim Lang*³ hingewiesen, der sich als Diskussionsleiter natürlich – aber bedauerlicherweise! – zurückgehalten hat. Ich darf den Gedanken mit seinen Worten wiedergeben, weil er, obwohl auf der Ta-

³ Schreiben an den Herausgeber vom 10. 10. 1984.

gung nicht ausgesprochen, doch durch diese ausgelöst wurde und deshalb hier seinen richtigen Ort hat:

„In der Diskussion hätte man zum Beispiel noch die von Herrn Schlütter angesprochene **methodisch** unterschiedliche Interpretation des § 1 KStG einerseits und des § 2 KStG andererseits vertiefen können. Wenn der Große Senat des BFH die Körperschaftsteuerpflicht der zivilrechtlich denaturierten Publikums-KG verneint, dann stellt sich in der Tat die Frage, ob die zu § 2 KStG praktizierte Typenlehre modifiziert werden muß. Mir leuchtete nie so recht ein, warum die zivilrechtlich-formalen Argumente bei der Anwendung des § 1 KStG einen höheren Stellenwert einnehmen sollen als bei der Anwendung des § 2 KStG. Offensichtlich zwingt die Einordnung eines weniger geläufigen ausländischen Rechtsgebildes mehr dazu, sich sozusagen unbefangener mit dem wirtschaftlichen Wesen einer Körperschaft auseinanderzusetzen. Die daraus resultierende Ungleichbehandlung deutscher und ausländischer Gesellschaften beruht auf einem geringeren Gewicht der wirtschaftlichen (teleologischen) Betrachtungsweise bei der Interpretation des § 1 KStG gegenüber der des § 2 KStG“.

In dieser Diskussionsbemerkung steckt, scheint mir, bereits ein neues Tagungsthema. Wieder einmal zeigt sich, daß rechtswissenschaftliche Arbeit nie an ihr Ende kommt.

Deutsche Steuerjuristische Gesellschaft e.V.*

Satzung (Auszug)

§ 2 Vereinszweck

Der Verein verfolgt ausschließlich und unmittelbar gemeinnützige Zwecke im Sinne des Abschnitts „Steuerbegünstigte Zwecke“ der Abgabenordnung. Der Verein hat den Zweck,

- a) die steuerrechtliche Forschung und Lehre und die Umsetzung steuerrechtswissenschaftlicher Erkenntnisse in der Praxis zu fördern;
- b) auf eine angemessene Berücksichtigung des Steuerrechts im Hochschulunterricht und in staatlichen und akademischen Prüfungen hinzuwirken;
- c) Ausbildungsrichtlinien und Berufsbilder für die juristische Tätigkeit im Bereich des Steuerwesens zu entwickeln;
- d) in wichtigen Fällen zu Fragen des Steuerrechts, insbesondere zu Gesetzgebungsvorhaben, öffentlich oder durch Eingaben Stellung zu nehmen;
- e) das Gespräch zwischen den in der Gesetzgebung, in der Verwaltung, in der Gerichtsbarkeit, im freien Beruf und in Forschung und Lehre tätigen Steuerjuristen zu fördern;
- f) die Zusammenarbeit mit allen im Steuerwesen tätigen Personen und Institutionen zu pflegen.

§ 3 Mitgliedschaft

- (1) Mitglied kann jeder Jurist werden, der sich in Forschung, Lehre oder Praxis mit dem Steuerrecht befaßt.
- (2) Andere Personen, Vereinigungen und Körperschaften können fördernde Mitglieder werden. Sie haben kein Stimm- und Wahlrecht.
- (3) Die Mitgliedschaft wird dadurch erworben, daß der Beitritt zur Gesellschaft schriftlich erklärt wird und der Vorstand die Aufnahme als Mitglied bestätigt.

* Sitz der Gesellschaft ist Köln (§ 1 Abs. 2 der Satzung). Geschäftsstelle: Bernhard-Feilchenfeld-Str. 9, 5000 Köln 51.

Vorstand und Wissenschaftlicher Beirat der Deutschen Steuerjuristischen Gesellschaft e. V.

Vorstand: Prof. Dr. *Heinrich Wilhelm Kruse* (Vorstandsvorsitzender); Rechtsanwalt und Notar *Franz Josef Haas* (stellv. Vorsitzender); Präsident des Bundesfinanzhofs Prof. Dr. *Franz Klein*; Prof. DDr. *Hans Georg Ruppe*; Ministerialdirektor Dr. *Adalbert Uelner*; Rechtsanwalt und Steuerberater Dr. *Jürgen Pelka* (Schatzmeister und Leiter der Geschäftsstelle); Rechtsanwalt Dr. *Jürgen Danzer* (Schriftführer).

Wissenschaftlicher Beirat: Prof. Dr. *Paul Kirchhof* (Vorsitzender); Rechtsanwalt *Helmut Becker*; Prof. Dr. *Karl Heinrich Friauf*; Vorsitzender Richter am Finanzgericht *Rüdiger von Groll*; Rechtsanwalt und Notar *Franz Josef Haas*; Richter am Bundesfinanzhof Dr. *Ruth Hofmann*; Präsident des Bundesfinanzhofs Prof. Dr. *Franz Klein*; Ministerialdirektor Dr. *Karl Koch*; Prof. Dr. *Brigitte Knobbe-Keuk*; Prof. Dr. *Heinrich Wilhelm Kruse*; Rechtsanwalt MdB Dr. *Reinhold Kreile*; Prof. Dr. *Joachim Lang*; Präsident des Bundesfinanzhofs a. D. Prof. Dr. *Heinrich List*; Rechtsanwalt Dr. *Arndt Raupach*; Präsident des FG Düsseldorf *Dieter Rönitz*; Prof. DDr. *Hans Georg Ruppe*; Richter am Bundesfinanzhof Prof. Dr. *Ludwig Schmidt*; Prof. Dr. *Joachim Schulze-Osterlob*; Prof. Dr. *Hartmut Söhn*; Prof. Dr. *Gerold Stoll*; Prof. Dr. *Klaus Tipke*; Ministerialdirektor Dr. *Adalbert Uelner*; Prof. Dr. *Klaus Vogel*; Präsident des Bundesfinanzhofs a. D. Prof. Dr. *Hugo von Wallis*; Richter am Bundesfinanzhof Dr. *Lothar Woerner*.

Mitglieder

Achatz, Markus J., Dr., Universitätsassistent, Graz
Achenbach, Edgar, Lippstadt
Achenbach-van Deest, Ute, Lippstadt
Adolf, Gustav, Dr., Wirtschaftsprüfer und Steuerberater, Innsbruck
Aey, Marianne, Regierungsrätin, Berlin
Abrens, Herbert, Dr., Rechtsanwalt, Fachanwalt für Steuerrecht, Kiel
Allitsch, Gerold, Dr., Steuerberater, Graz
Altehoefer, Klaus, Ministerialrat, Bonn-Holzlar
Altheim, Michael, Dr., Rechtsanwalt und Steuerberater, Dreieich
Arbeitsgemeinschaft Selbständiger Unternehmer, Bonn
App, Michael, Oberregierungsrat, Karlsruhe
Arnim, Hans Herbert, von, Dr., Universitätsprofessor, Speyer
Arnold, Wolf-Dieter, Dr., Rechtsanwalt, Wien
Ault, Hugh J., Professor of Law, Newton, Ma.

- Baade*, Gerhard, Steuerberater, Berlin
Babel, Helmut, Dr., Rechtsanwalt, Nürnberg
Backes, Peter, Dr., Rechtsanwalt, Fachanwalt für Steuerrecht, Mönchengladbach
Bader, Thimo, Regierungsrat z. A., Würzburg
Bäcker, Uwe, Dr., Rechtsanwalt, Fachanwalt für Steuerrecht, Münster
Balke, Michael, Dr., Wiss. Mitarbeiter, Solingen-Wald
Bartsch, Erika, Steuerberaterin, Schöenberg
Baur, Dieter, Dipl.-Kfm., Rechtsanwalt, Wirtschaftsprüfer und Steuerberater, Kronberg
Baur, Ulrich, Dr., Rechtsanwalt, Fachanwalt für Steuerrecht, Wiesbaden
Becker, Helmut, Rechtsanwalt, Fachanwalt für Steuerrecht, Düsseldorf
Becker, Wolfgang, Oberregierungsrat, Freiburg
Beckerath, von, Hans-Jochem, Dr., Regierungsrat, Ratingen
Behrendt, Wolfgang, Rechtsanwalt, Hannover
Beisel, Wilhelm, Rechtsanwalt, Fachanwalt für Steuerrecht, Karlsruhe
Beisse, Heinrich, Professor, Richter am Bundesfinanzhof, München
Belke, Rolf, Dr., Professor, Bamberg
Bellstedt, Christoph, Dr., Rechtsanwalt, Fachanwalt für Steuerrecht, Düsseldorf
Bengstrate, Jörg Peer, Steuerberater, München
Berwanger, Günter, Richter am Finanzgericht, Saarbrücken
Bibr, Dietrich, Dr., Steuerberater und Wirtschaftsprüfer, Karlsruhe
Bilsdorfer, Peter, Regierungsrat, Saarbrücken
Birk, Dieter, Dr., Ordentl. Professor, Münster
Birkham, Hermann-Josef, Regierungsrat, Berlin
Bister, Otfried, Richter am Finanzgericht, Düsseldorf
Bittlingmaier, H. Walter, Direktor der BBC-AG, Mannheim
Blaurock, Uwe, Dr., Universitätsprofessor, Göttingen
Bleier, Reinhard, Dr., Wien
Blumers, Wolfgang, Dr., Rechtsanwalt, Fachanwalt für Steuerrecht, Stuttgart
Bollhagen, Werner, Steuerbevollmächtigter, Ganderkesee
Bonow, Klaus-Werner, Rechtsanwalt, Jever
Bopp, Gerhard, Dr., Rechtsanwalt und Steuerberater, München
Bordewin, Arno, Dr., Regierungsdirektor, Bonn
Borggräfe, Joachim, Dr., Rechtsanwalt, Fachanwalt für Steuerrecht, Kassel
Borgmann, Olaf, Rechtsanwalt, Fachanwalt für Steuerrecht, Strullendorf
Bornfelder, Peter, Regierungsdirektor, Herne
Bornhaupt, Kurt Joachim, von, Dr., Richter am Bundesfinanzhof, München

- Borst*, Günther, Regierungsrat, Esslingen
Brandmüller, Gerhard, Dr., Rechtsanwalt, Fachanwalt für Steuerrecht, Starnberg
Brinkmann, Berthold, Rechtsanwalt und Steuerberater, Hamburg
Brinkmann, Johannes, Dr., Rechtsanwalt, Marl-Polsum
Buchweitz, Arnulf-Dankwardt, Steuerberater, Osnabrück
Bülow, Hans-Joachim, Dr., Oberregierungsrat, Neckargemünd
Bund der Steuerzahler, Wiesbaden
Bundes-Steuerberater-Kammer, Bonn
Burchardi, Friedrich, Dr., Vorsitzender Richter am Finanzgericht, Kummerfeld
Busch, Roswitha, Dr., Steuerberaterin, Köln
Buss, Hans-Reinhard, Rechtsanwalt und Notar, Wiesmoor
Cagianut, Francis, Dr., Universitätsprofessor, Präsident des Verwaltungsgerichts, Mörschwil
Callsen, Karl-Christian, Richter am Finanzgericht, Erftstadt-Liblar
Christiansen, Alfred, Dr., Regierungsdirektor, Bonn
Chrysant-Piltz, Ingeborg, Dipl.-Volkswirt, Wirtschaftsprüfer und Steuerberater, Köln
Cirkel, Dagmar, Wiss. Mitarbeiterin, Osnabrück
Claus, Gerhard, Rechtsanwalt, Fachanwalt für Steuerrecht, Dillingen
Clausen, Uwe, Dr., Rechtsanwalt, Fachanwalt für Steuerrecht, München
Clemm, Hermann, Dr., Rechtsanwalt, Wirtschaftsprüfer und Steuerberater, München
Coen, Max, Dipl.-Kaufmann, Wirtschaftsprüfer und Steuerberater, Köln
Conscience, Kurt, Dr., Rechtsanwalt und Steuerberater, Bochum
Costede, Jürgen, Dr., Professor, Göttingen
Crezelius, Georg, Dr., Professor, Mainz
Damerow, Max-Dieter, Rechtsanwalt und Steuerberater, Burgdorf
Danzer, Jürgen, Dr., Rechtsanwalt, Dortmund
Daumke, Michael, Oberregierungsrat, Berlin
Degenhard, Tilmann, Rechtsanwalt, Pforzheim
Debmer, Hans, Dr., Rechtsanwalt, Fachanwalt für Steuerrecht, Freiburg
Dehnen, Peter, Rechtsanwalt, Düsseldorf
Denkl, Hellmut Rainer, Dr., Rechtsanwalt und Steuerberater, Düsseldorf
Deubner, Peter, Dr., Verleger, Köln
Deuschle, Gudrun, Assessorin, Dautphetal
Deuschle, Werner, Dipl.-Volkswirt, Steuerberater und Rechtsbeistand, Dautphetal
Deutscher Industrie- und Handelstag, Bonn

- Deutscher Steuerberaterverband*, Bonn
Deutsche Steuer-Gewerkschaft, Erlangen
Dietz, Karl-Dieter, Dr., Richter am Finanzgericht, Neukirchen-Vluyn
Dobroschke, Eduard, Rechtsanwalt, Fachanwalt für Steuerrecht, München
Doehlert, Helmut, Dr., Richter am Finanzgericht, Berlin
Dölemeyer, Hans-Joachim, Dr., Steuerberater, Bad Homburg v. d. H.
Doralt, Werner, Dr., Universitätsprofessor, Wien
Dornfeld, Robert, Dr., Steuerberater, Köln
Draxl, Otto, Dr., Wirtschaftsprüfer und Steuerberater, Wien
Drenseck, Walter, Dr., Richter am Bundesfinanzhof, Gröbenzell
Dressler, Herbert, Richter am Finanzgericht, Hamburg
Düll, Günther, Dipl.-Kaufmann, Steuerberater, Nördlingen
Ebeling, Jürgen, Dr., Rechtsanwalt, Fachanwalt für Steuerrecht, Hannover
Eckert, Franz, Dr., Rechtsanwalt, Lehrbeauftragter, Baden
Eger, Othmar, Steuerberater, Oberndorf am Neckar
Eggemann, Wolfgang, Steuerberater, Düsseldorf
egger, Josef, Dipl.-Kfm., Ltd. Regierungsdirektor, Münster
Eggesiecker, Fritz, Dipl.-Kfm., Steuerberater, Erftstadt-Liblar
Ehrnsperger, Hubert, Wirtschaftsprüfer und Steuerberater, Berlin
Eicher, Hans, München
Eichborn, Franz-Ferdinand, Dr., Rechtsanwalt, Fachanwalt für Steuerrecht, Düsseldorf
Eickboff, Friedrich-Wilhelm, Steuerberater, Wuppertal
Eiselsberg, Maximilian, Dr., Rechtsanwalt, Wien
Engert, Eckart, Rechtsanwalt und Steuerberater, Memmingen
Entringer, Fernand, Dr., Rechtsanwalt, Luxembourg
Esch, Günter, Dr., Rechtsanwalt, Fachanwalt für Steuerrecht, Wuppertal
Escher, Karl-Ernst, Dr., Richter am Amtsgericht, Wuppertal
Esser, Willy, Dr., Düsseldorf
Eulerich II, Michael, Rechtsanwalt, Fachanwalt für Steuerrecht, Münster
Everding, Karl F., Dr., Rechtsanwalt, Hannover
Falter, Rudolf, Dr., Steuerjurist, München
Feddersen, Dieter, Dr., Rechtsanwalt, Fachanwalt für Steuerrecht, Frankfurt
Federmann, Hans-Wolfgang, Dr., Regierungsrat, Lippstadt
Fein, Wolfgang, Dr., Regierungsdirektor, Bayreuth
Feldmeier, Theodor, Rechtsanwalt und Notar, Münster
Felix, Günther, Dr., Rechtsanwalt, Fachanwalt für Steuerrecht, Köln
Finken, Jürgen, Rechtsanwalt, Wirtschaftsprüfer und Steuerberater, Krefeld

- Fischer*, Helmut L., Dr., Dipl.-Volkswirt, Rechtsanwalt und Steuerberater, Kitzingen
- Fischer*, Peter, Dr., Richter am Finanzgericht, Düsseldorf
- Fischer*, Robert, Regierungsassessor, Esslingen
- Flaemig*, Christian, Dr., Ordentl. Professor, Marburg
- Fleck*, Heinrich, Rechtsanwalt, Karlsruhe
- Flockermann*, Paul Gerhard, Oberfinanzpräsident, Hannover
- Förster*, Martin, Regierungsdirektor, Bornheim-Roisdorf
- Forst*, Christian, Regierungsdirektor, Niederkassel
- Freckmann*, Heinz, Wirtschaftsprüfer und Steuerberater, Coesfeld
- Freitag*, Jens, Frankfurt
- Friauf*, Karl Heinrich, Dr., Ordentl. Professor, Bensberg-Frankenforst
- Frick*, Jörg, Dr., Rechtsanwalt und Steuerberater, Stuttgart
- Friedrich*, Günter, Dr., Geschäftsführer, Freiburg
- Friedrich*, Klaus, Dr., Rechtsanwalt, Mannheim
- Fritsch*, Werner, Dr., Wirtschaftstreuhänder und Steuerberater, Wien
- Frotscher*, Gerrit, Dr., Rechtsanwalt, Hamburg
- Gaier*, Richard, Mag. Mag. Dr., Steuerberater, Wien
- Gassner*, Wolfgang, Dr., Universitätsprofessor, Wirtschaftsprüfer und Steuerberater, Wien
- Gast-de Haan*, Brigitte, Dr., Rechtsanwältin, Rendsburg
- Gebel*, Dieter, Richter am Finanzgericht, Neustadt a. d. Weinstraße
- Geeb*, Franz W., Dr., Finanzpräsident, Koblenz
- Gefäller*, Wolfgang, Dr., Steuerreferent, Bonn-Bad Godesberg
- Geist*, Günter, Dr., Richter am Bundesfinanzhof, Gauting
- Gellner*, Elmar, Hauptgeschäftsführer, Bonn
- Geppaart*, Chris, Dr., Ordentl. Professor, Tilburg
- Gerger*, Hans, Dr., Univ.-Assistent, Graz
- Gerlach*, Karl-Heinz, Betriebswirt grad., Steuerbevollmächtigter, Münster
- Gimmler*, Karl-Heinz, Rechtsreferendar, Koblenz
- Glauflügel*, Bert, Regierungsdirektor, Schwaigern
- Glenk*, Heinrich, Dipl.-Volkswirt, Richter am Finanzgericht, Langenfeld
- Glitz*, Herbert, Dr., Steuerberater, Wien
- Goegge*, Harald, Berlin
- Göggerle*, Werner, Dr., Rechtsanwalt und Steuerberater, Stuttgart
- Görlich*, Wolfgang, Dr., Geschäftsführer, Berlin
- Görs*, Hartmut, Rechtsreferendar, Augsburg
- Gondert*, Heinz-Günter, Assessor, Steuerberater, Bingen
- Goutier*, Klaus, Dozent, Siegburg
- Gräser*, Waldemar, Steuerberater, Bremen

- Grafinger*, Hermann, Steuerberater, Linz
Gramatke, Hans-Joachim, Regierungsrat, Berlin
Grieger, Wolfgang, Rechtsanwalt, Flensburg
Grimme, Andreas C., Assessor, Offenburg
Groh, Manfred, Dr., Professor, Richter am Bundesfinanzhof, Burgdorf-Ehlershausen
Groll, Rüdiger, von, Vors. Richter am Finanzgericht, Preetz
Groos, Hartmut, Bonn
Grube, Georg, Dr., Vors. Richter am Finanzgericht, München
- Haarmann*, Hans, Ministerialrat, Bad Honnef
Haarmann, Wilhelm, Dr., Wirtschaftsprüfer, Steuerberater, Rechtsanwalt, München
Haas, Franz Josef, Rechtsanwalt und Notar, Bochum
Hach, Thomas, Rechtsanwalt, Braunschweig
Häber, Lothar, Dr., Wirtschaftsprüfer und Rechtsanwalt, Coburg
Hahn, Hans-Heinrich, Regierungsrat, Braunschweig
Hahn, Hartmut, Dr., Rechtsanwalt, Fachanwalt für Steuerrecht, Hagen
Hammerstein, Rolf-H., Rechtsanwalt und Wirtschaftsprüfer, Hamburg
Harenberg, Friedrich E., Dr., Regierungsrat, Ronnenberg
Harms, Karl-Peter, Richter am Finanzgericht, Hamburg
Harms, Monika, Richterin am Landgericht, Hamburg
Harrer, Hermann, Dr., Rechtsanwalt, Lörrach
Heber, Hans-Joachim, Dr., Rechtsanwalt, Fachanwalt für Steuerrecht, Düsseldorf
Heeser, Günther, Dr., Rechtsanwalt, Krefeld
Heilmaier, Eberhard, Dr., Wirtschaftsprüfer, Steuerberater und Rechtsanwalt, Krefeld
Heinemann, Gerd, Regierungsrat, Berlin
Heinze, Gerhard B., Dr., Rechtsanwalt, Fachanwalt für Steuerrecht, Frankfurt
Helmert, Friedrich, Assessor, Heidelberg
Helml, Martin, Dr., Wirtschaftsprüfer und Steuerberater, Linz
Hemmelrath, Alexander, Dr., Rechtsanwalt, München
Henninger, Michael-Peter, Dr., Rechtsanwalt, Fachanwalt für Steuerrecht, Frankfurt
Hessler, Klaus, Rechtsanwalt, Fachanwalt für Steuerrecht, Bochum
Hetl, Hanns, DDr., Finanzpol. Referent, Wien
Heydt, Volker, Verwaltungsrat EG-Kommission, Köln
Heyll, Ulrich, Dr., Steuerberater, Berlin
Heyng, Eduard, Steuerberater, Düsseldorf

Hidien, Jürgen W., Dr., Coesfeld
Hieber, Otto, Verwaltungsrat EG-Kommission, Brüssel
Hieber, Rudolf, Steuerberater und Assessor, Reutlingen
Hiltner, Norbert, Regierungsdirektor, Dänisch Nienhof
Hintze, Hans-Rüdiger, Dr., Rechtsanwalt und Notar, Bremen
Hintzen, Lothar, Dr., Richter, Bonn
Höhn, Ernst, Dr., Hochschulprofessor, Kronbühl
Hönig, Gilbert, Steuerberater, Soest
Hofmann, Ruth, Dr., Richterin am Bundesfinanzhof, München
Hollatz, Günter, Dr., Rechtsanwalt, Fachanwalt für Steuerrecht, Frankfurt
Hollerbaum, Alexander, Dr., Rechtsanwalt und Steuerberater, Köln
Horn, Ullrich, Regierungsrat, Offenbach
Horschitz, Harald, Dr., Professor, Fachhochschullehrer, Ludwigsburg
Horst, Helmut, Steuerberater, Düsseldorf
Hoyer, Jürgen Henrich, Regierungsdirektor, Wuppertal
Huberti, Emmerich M., Steuerberater, Trier
Huchatz, Wolfgang, Rechtsanwalt, Fachanwalt für Steuerrecht, Münster
Hübner, Sigwart, Rechtsanwalt, Fachanwalt für Steuerrecht, Leinfelden-
Echterdingen

Ivens, Heinrich, Richter am Finanzgericht, Pinneberg

Jähnike, Götz Uwe, Richter am Finanzgericht, Mönkeberg
Jakob, Wolfgang, Dr., Ordentl. Professor, München
Janell, Hans-Joachim, Rechtsanwalt und Notar, Essen
Jansen, Alfred, Dr., Regierungsdirektor, Aachen
Jelinek, Claus, Dr., Richter am Finanzgericht, Kiel
Jenetzky, Johannes, Dr., Professor an der Fachhochschule Finanzen, Stern-
enfels
Jessen, Uwe, Dr., Präsident des Finanzgerichts, Berlin
Jürgens, Günter, Dr., Ministerialrat, Siegburg

Kahrs, Hermann, Steuerberater, Hamburg
Kammann, Evert, Dipl.-Kfm., Lehrbeauftragter, Nürnberg
Kauffmann, Walter, Dr., Richter am Finanzgericht, Hamburg
Kebuschull, Hans Helmut, Dr., Steuerberater, Bielefeld
Kempermann, Michael, Dr., Richter am Finanzgericht, Bonn
Kemsat, Wolfgang, Dipl.-Kfm., Wirtschaftsprüfer und Steuerberater,
Reinbek
Keßler, Rainer, Regierungsdirektor, Meckenheim
Keßler, Rüdiger, Dr., Richter am Bundesfinanzhof, München

- Kienemund*, Andreas, Regierungsrat z. A., Kerpen
Kimura, Konosuke, LL. M., Dozent für Steuerrecht, Bunkyo-Ku, Japan
Kirchhof, Paul, Dr., Ordentl. Professor, Heidelberg
Kitzinger, Manfred, Notar, Fachanwalt für Steuerrecht, Frankfurt
Kiuppis, Viktor, Steuerberater, Bremen
Klasen, Volker, Regierungsrat, Senden
Klasmeyer, Bernd, Dr., Rechtsanwalt, Fachanwalt für Steuerrecht, Köln
Klausner, Werner, Richter am Finanzgericht, Karlsruhe
Klein, Franz, Dr., Professor, Präsident des Bundesfinanzhofs, München
Klöcker, Reinhold, Steuerberater, Bonn
Klüting, Hans, Rechtsanwalt, Dortmund
Knepper, Karl-Heinz, Dr., Rechtsanwalt, Fachanwalt für Steuerrecht, München
Knieper, Kunibert E., Dr., Steuerberater, Wickede/Ruhr
Knievel, Karl-Heinz, Dr., Regierungsdirektor, Paderborn
Knobbe, Dietrich., Dr., Rechtsanwalt, Wirtschaftsprüfer und Steuerberater, Bonn
Knobbe-Keuk, Brigitte, Dr., Ordentl. Professor, Bonn
Koch, Hellmut-Ehrhart, Regierungsdirektor, Berlin
Koch, Karl, Dr., Institut Finanzen und Steuern, Bonn
Köhn, Rolf P., Düsseldorf
König, Andreas, Steuerberater, Montabaur
König, Ansgar, Regierungsrat, Esslingen a. Neckar
König, Faustin W., Rechtsanwalt und Steuerberater, Köln
Kohler, Richard, Regierungsdirektor, Bonn
Kohlmann, Günter, Dr., Ordentl. Professor, Köln
Koneczny, Walter, Mag. Dr., Assistent und Steuerberater, Wien
Korfmacher, Michael, Rechtsanwalt und Steuerbevollmächtigter, Düsseldorf
Koschmieder, Lutz, Wirtschaftsprüfer und Steuerberater, Wiesbaden
Krafft, Georg, Dr., Rechtsanwalt und Steuerberater, Au i. d. Hallertau
Kraft, Wolfgang, Dr., Präsident des Hessischen Finanzgerichts, Kassel
Kramer, Bernhard, Dr., Regierungsdirektor, Leinfelden-Echterdingen
Kramer, Jörg-Dietrich, Dr. LL. M., Dozent und Rechtsbeistand, Siegburg
Krauss, Rolf, Oberregierungsrat, Neumünster
Kreile, Reinhold, Dr., MdB, Rechtsanwalt, Fachanwalt für Steuerrecht, Bonn
Kreppel, Thomas, Dr., Rechtsanwalt, Fachanwalt für Steuerrecht, München
Kröger, Horst, Dr., Richter am Finanzgericht, Neustadt
Kroppen, Heinz M., Dr., Rechtsanwalt am Oberlandesgericht, Düsseldorf

- Krug*, Alfred, Rechtsanwalt, Fachanwalt für Steuerrecht, Frankfurt
Krumland, Jürgen, Rechtsanwalt, Fachanwalt für Steuerrecht, Düsseldorf
Kruse, Heinrich Wilhelm, Dr., Ordentl. Professor, Bochum
Küchler, Carl, von, Rechtsanwalt, Hamburg
Küffner, Peter, Dr., Wirtschaftsprüfer, Steuerberater und Rechtsbeistand, Landshut
Küntzel, Wolfram, Regierungsrat, Meerbusch
Kuhlmann, Heinz, Dr., Rechtsanwalt, Fachanwalt für Steuerrecht, Hamburg
Kullen, Rainer, Rechtsanwalt und Steuerberater, Sindelfingen
Kunert, Bernhard, Steuerberater, Köln
Kunert, Horst, Steuerberater und Rechtsbeistand, Itzehoe
Kunz, Peter W., Dr., Rechtsanwalt, Steuerberater, Münster
Kupsch, Werner, Dr., Richter am Finanzgericht, Köln
Kussmann, Manfred, Dr., Regierungsdirektor, Dozent an der Fachhochschule für Finanzen, Nordkirchen
Kutz, Werner, Leitender Regierungsdirektor, Berlin
- Lambrecht*, Claus, Dr. Beamter, Stuttgart
Land, Rolf, Richter am Finanzgericht, Köln
Landsmann, Georg Friedrich, Vizepräsident am Finanzgericht, Preetz
Lang, Joachim, Dr., Ordentl. Professor für Finanz- und Steuerrecht, Darmstadt
Langbein, Volker, Dr., Rechtsanwalt, stellv. Abteilungsdirektor, Ludwigshafen
Lange, Manfred, Assessor, Hannover
Langner, Joachim, Wirtschaftsberater, Bergisch Gladbach
Langohr, Thomas G., Referendar, Münster
Laube, Konrad, Ministerialrat, Bonn-Buschdorf
Laudan, Diether, Dr., Weinheim
Laule, Gerhard, Dr., Rechtsanwalt, Fachanwalt für Steuerrecht, Frankfurt
Lauprecht, Gottfried, Dr., Rechtsanwalt und Notar, Kiel
Lechner, Eduard, Dr., Dr., Steuerberater, Dozent, Wien
Lehmann, Horst, Dr., Vorstandsmitglied, Essen
Leiber, Kurt, Dr., Ministerialrat, Krefeld
Lemberg, Tidemann Ulrich, Wirtschaftsprüfer und Steuerberater, Hamburg
Lencer, Jan Jürgen, Steuerbevollmächtigter, Löhne
Liedtke, Helmut D., Dr., Steuerreferent, Leonberg
Lieser, Joachim, Dr., Cheflektor, Rechtsanwalt, Köln

- Lipps*, Wolfgang, Dr., Rechtsanwalt, Fachanwalt für Steuerrecht, Berlin
List, Heinrich, Dr., Professor, Präsident des Bundesfinanzhofs a. D., München
Löhning, Bernd, Dr., Direktor des Abgeordnetenhauses, Berlin
Lohse, Gabriele, Regierungsrätin, Berlin
Lohse, W. Christian, Richter am Finanzgericht, München
Longin, Franz, Wirtschaftsprüfer und Steuerberater, Stuttgart
Loock, Jann Dirk, Dr., Rechtsanwalt, Fachanwalt für Steuerrecht, Kassel
Loos, Gerold, Dr. Dr., Rechtsanwalt, Fachanwalt für Steuerrecht, Köln
Lopau, Mechthild, Lektorin, Köln
Lopitzsch, Gerhard, Dipl.-Kfm., Wirtschaftsprüfer, Steuerberater, Heidelberg
Loritz, Karl-Georg, Dr., Professor, Konstanz-Wallhausen
Luchterhandt, Hans Friedrich, Dr., Rechtsanwalt, München
Ludwig, Werner, Leitender Regierungsdirektor, Kiel
Lüdicke, Jochen, Assessor, Würzburg
Lüdicke, Jürgen, Assessor, Bonn
Lütke, Albert, Rechtsanwalt, Fachanwalt für Steuerrecht, Frankfurt
Lyding, Jürgen, Vorsteher FA, Groß-Gerau
- Maeder*, Gerhard, Rechtsanwalt, Fachanwalt für Steuerrecht, Hamburg
Manfreda, Heinz, Dr., Dipl.-Kfm., Wirtschaftsprüfer und Steuerberater, Wien
Manhardt, Ilse, Dr., Steuerberaterin, Wien
Marschall, Paul O., Staatsanwalt, Hamburg
Martens, Joachim, Dr., Vizepräsident des Finanzgerichts, Berlin
Martin, Suse, Dr., Richterin, Esslingen
Marx, Eckhard, Regierungsrat z. A., Haltern
Masset, Elmar, Steuerbevollmächtigter, Lörrach
Materne, Manfred, Regierungsrat, Augsburg
Mathiak, Walter, Richter am Bundesfinanzhof, München
Mayr, Karl, Dr., Steuerberater, München
Meeth, Rüdiger U., Rechtsanwalt, Wiesbaden
Meier, Adolf, Dr., Notar, Weißenburg i. Bay.
Meilicke, Heinz, Dr., Honorarprofessor, Rechtsanwalt und Steuerberater, Bonn
Meincke, Jens Peter, Dr., Ordentl. Professor, Köln
Menck, Thomas, Ministerialrat, Bonn
Mennel, Annemarie, Dr., Ministerialrätin, Bonn
Menze, H. F., Frankfurt
Merkenich, Kurt, Dr., Rechtsanwalt und Steuerberater, Düsseldorf

- Meyn*, Kurt, Steuerberater, Herford
Mittelsteiner, Karl-Heinz, Steuerberater, Hamburg
Möhrle, Sigwart, Dr., Wirtschaftsprüfer, Steuerberater, Hamburg
Mössner, Jörg Manfred, Dr., Ordentl. Professor, Ahrensburg
Mobr, Hartmut, Dr., Nürnberg
Mobr, Konrad, Dr., Rechtsanwalt, Wirtschaftsprüfer und Steuerberater, Frankfurt
Montag, Heinrich, Dipl.-Kfm., Düsseldorf
Monz, Gerhard, Rechtsanwalt, Fachanwalt für Steuerrecht, Berlin
Motte, Hans de la, Dr., Leitender Regierungsdirektor, Norderstedt
Müffelmann, Herbert, Dr., Rechtsanwalt und Notar, Bremen
Müller, Felix, Ministerialdirigent, Königswinter
Müller, Wolf, Dr., Rechtsanwalt und Steuerberater, Kelkheim-Münster
Müller, Wolfgang, Steuerberater, Lemgo
Müller-Dott, Johannes Peter, Dr., Rechtsanwalt, Fachanwalt für Steuerrecht, Frankfurt
Müller-Machens, Gerhard, Regierungsdirektor, Berlin
Müller-Peddinghaus, Hartmut, Dr., Rechtsanwalt, Fachanwalt für Steuerrecht, Duisburg
Murai, Tadashi, Dr., Ordentl. Professor, Osaka-Fu, Japan
Mußnug, Reinhard, Dr., Ordentl. Professor, Heidelberg
- Närger*, Günther, Steuerbevollmächtigter, Paderborn
Naumann, Gottfried, Steuerberater, Stade
Neuhof, Manfred, Assessor, Düsseldorf
Neumann, Nikolaus, Dr., Rechtsanwalt und Steuerberater, Aachen
Neumann, Siegfried, Rechtsanwalt und Steuerberater, Celle
Nieland, Michael, Oberregierungsrat, Bonn-Bad Godesberg
Niemeyer, Gisela, Dr., Richterin am Bundesverfassungsgericht, Bonn
Nikoleit, Alfred, Finanzgerichts-Präsident a. D., Kiel
Northmann, Rolf-Joachim, Dr., Rechtsanwalt, Fachanwalt für Steuerrecht, Hamburg
Nottelmann, Edgar, Steuerberater, Siegburg
- Oehler*, Günther, Steuerberater, Rechtsbeistand, Sersheim
Oepen, Wilhelm, Regierungsdirektor, St. Augustin
Oertel, Reiner, Dr., Regierungsrat, Bayreuth
Orator, Heinrich, Dr., Rechtsanwalt, Wien
Orlopp, Gerd L., Ministerialrat, Bonn-Röttgen
Orth, Manfred, Dr., Rechtsanwalt, Rockenberg
Osten, Dinnies von der, Dr., Rechtsanwalt und Notar, Essen

- Osterloh*, Lerke, Dr., Hochschulassistentin, Berlin
Oswald, Wolfgang, Rechtsanwalt, Pfarrkirchen
Otto, Klaus, Dr., Rechtsanwalt, Fachanwalt für Steuerrecht, Nürnberg
- Pelka*, Jürgen, Dr., Rechtsanwalt und Steuerberater, Köln
Peltner, Alexander, Rechtsanwalt, Richter, München
Perske, E.-M., Rechtsanwalt, Frankfurt
Peter, Karl, Dr., Rechtsanwalt und Steuerberater, Recklinghausen
Peusquens, Herbert, Dr., Professor, Rösrath
Pezzer, Heinz-Jürgen, Richter, Ettlingen
Pfitzner, Klaus, Regierungsrat, Alfter-Oedekoven
Philipowski, Rüdiger, Dr., Professor, Rechtsanwalt und Steuerberater, Alfter-Oedekoven
Picard, Holger, Steuerbevollmächtigter, Köln
Piltz, Detlev Jürgen, Dr., Rechtsanwalt, Fachanwalt für Steuerrecht, Königswinter
Pinne, Horst, Richter am Finanzgericht, Neustadt
Plate, Horst G., Steuerberater, Ganderkesee
Plückebaum, Rudolf, Dr., Abt.-Direktor der Oberfinanzdirektion, Münster
Pöllath, Reinhard, LL. M., Rechtsanwalt, München
Pohl, Gerd, Staatsanwalt, Köln
Pollmann, Erika, Dr., Regierungsdirektorin, Mülheim/Ruhr
Ponschab, Reiner, Dr., Rechtsanwalt, Fachanwalt für Steuerrecht, München
Pott, Hans-Michael, Dr., Wiss. Assistent, Hannover
Pump, Hermann, Regierungsrat, Berlin
- Rainer*, Thomas, Rechtsanwalt, Fachanwalt für Steuerrecht, Köln
Ramackers, Arnold, Oberregierungsrat, Erkrath
Ramer, Rudolf A., Steuerberater, Würzburg
Ranft, Eckart, Präsident des Finanzgerichts, Bremen
Rasenack, Christian, Dr., Ordentl. Professor, Berlin
Raupach, Arndt, Dr., Rechtsanwalt, Fachanwalt für Steuerrecht, München
Redecker, Winfried, Steuerberater, Wetzlar
Reger, Gerhard, Dipl.-Volkswirt, Wirtschaftsprüfer und Steuerberater, Frankfurt
Reim, Hartmut, Vors. Richter am Finanzgericht, Bonn
Reiß, Wolfram, Dr., Regierungsdirektor, Lüdinghausen
Reuss, Tilman, Oberregierungsrat, Gräfelfing
Reuter, Hans-Peter, Dr., Rechtsanwalt, Fachanwalt für Steuerrecht, Königstein/Taunus

- Reuter*, Horst, Richter am Finanzgericht, Mettmann
Revisions- und Treuhand GmbH Ostwestfal., Wirtschaftsprüfer- und Steuerberatungs-Gesellschaft, Bielefeld
Riechmann, Klaus-Joachim, Wiss. Mitarbeiter, Minden
Rieker, Klaus J., Rechtsanwalt und Steuerberater, Heppenheim-Oberlanden
Ritter, Wolfgang, Syndikus, Frankenthal/Pfalz
Röchlingsche Treuhandgesellschaft, Mannheim
Rölig, Jürgen, Steuerbevollmächtigter, Köln
Rönitz, Dieter, Präsident des Finanzgerichts, Kaarst
Rössler, Gerhard, Richter am Finanzgericht, Heidelberg
Röver, Ruprecht, Rechtsanwalt, Wirtschaftsprüfer und Steuerberater, Berlin
Roller, Alfred, Dr., Dipl.-Volkswirt, Steuerberater, Stuttgart
Rosenberg, Helene, Steuer-Juristin, Düsseldorf
Roth, Heinrich, Regierungsdirektor, Trier-Ruwer
Ruban, Reinhild, Richterin am Finanzgericht, München
Rudloff, Herbert, Vors. Richter am Finanzgericht, Neustadt a. d. Weinstraße
Rudolph, Günther, Referent LFM Hessen, Taunusstein
Rüber, Bernd, Dr., Regierungsrat, Tübingen
Rüber, Hans-Josef, Dr., Rechtsanwalt, Fachanwalt für Steuerrecht, Köln
Rüssmann, Bernd, Dr., Rechtsanwalt, Bensheim
Runge, Berndt, Dr., Regierungsdirektor, Bornheim-Hemmerich
Ruppe, Hans Georg, DDr., Universitätsprofessor, Graz
- Saalfeld*, Uwe, Freiherr von, Rechtsanwalt, München
Safarik, Frantisek J., Steuerberater, Riehen
Saldern, von, Albrecht, Dr., Richter am FG, Düsseldorf
Salditt, Franz, Dr., Rechtsanwalt, Fachanwalt für Steuerrecht, Neuwied
Sammern-Frankenegg, Hansjörg, Dipl.-Kfm., Wirtschaftsprüfer und Steuerberater, Innsbruck
Sauer, Gisbert, Rechtsbeistand, Berlin
Schall, Herbert, Dr., Vors. Richter am Finanzgericht, Neustadt a. d. Weinstraße
Scharfe, Günter, Rechtsanwalt und Steuerberater, Hagen
Schaumburg, Harald, Dr., Rechtsanwalt, Bonn-Bad Godesberg
Schaumburg, Heide, Dr., Regierungsrätin, Bonn-Bad Godesberg
Scheel, Peter, Dr., Regierungsdirektor, Dortmund
Scheidle, Günther, Dr., Wirtschaftsprüfer, Rechtsanwalt, Steuerberater, Augsburg

- Schelle*, Diether, Stuttgart
Schellmann, Gottfried, Referent der Handelskammer Niederösterreich, Wien
Schewe, Hanns-Wolfgang, Rechtsanwalt und Steuerberater, Stuttgart
Schick, Walter, Dr., Ordentl. Professor, Nürnberg
Schlagbeck, Bernhard Stephan, Bееck
Schleifenbaum, Heinrich, Dr., Rechtsanwalt und Notar, Siegen
Schlütter, Egon, Dr., Rechtsanwalt, Fachanwalt für Steuerrecht, Köln
Schmidt, Hans Martin, Dr., Verleger, Köln
Schmidt, Joachim, Regierungsrat, Köln
Schmidt, Ludwig, Dr., Professor, Richter am Bundesfinanzhof, Baldham
Schmitt, Karl-Heinz, Dr., Rechtsanwalt, Fachanwalt für Steuerrecht, Salzgitter
Schmitz, Peter, Rechtsanwalt, Siegen
Schneider-Ludorff, Wilhelm, Dr., Rechtsanwalt und Notar, Frankfurt
Schoeck, Karl, Dr., Wirtschaftsprüfer und Steuerberater, Bayreuth
Schoeck, Thomas A. H., Dipl.-Volkswirt, Oberregierungsrat, Moosburg
Schönberg, Rüdiger, Frhr. von, Dr., Richter am Finanzgericht, Meerbusch
Schönwandt, Jens Carsten, Regierungsdirektor, Freiburg
Scholsem, Jean-Claude, Dr., Universitätsdozent, Grace-Hollogne
Scholtz, Rolf-Detlev, Dr., Richter am Bundesfinanzhof, München
Scholz, Michael, Fachanwalt für Steuerrecht, Hamburg
Schott, Karl-Heinz, Steuerberater, Marktleuthen
Schreven, Bernhard, Dr., Fachhochschullehrer, Aachen
Schrouff, Josef Wilhelm, Richter am Finanzgericht, Köln
Schürer-Waldheim, Reinhold, Dr., Steuerberater, Wien
Schütz, Karl-Hermann, Dr., Rechtsanwalt, Steuerberater, Weinheim
Schultheis, Peter, Steuerberater, Bad Wildungen
Schulze zur Wiesche, Dieter, Dr., Regierungsdirektor, Nordkirchen
Schulze-Balluff, Bärbel, Richterin am Verwaltungsgericht, Köln
Schulze-Osterloh, Joachim, Dr., Ordentl. Professor, Berlin
Schumacher, Detlef, Dr., Professor, Steuerberater, Krummhörn
Schumacher, Hans-Jürgen, Dr., Wirtschaftsprüfer und Steuerberater, Münster
Schumann, Erich, Rechtsanwalt, Bonn
Schuster, Herbert, Dr., Professor, Beideter Wirtschaftsprüfer und Steuerberater, Wien
Schwakenberg, Friedrich-Karl, Dr., Gräfelfing
Schweda, Joachim, Dr., Rechtsanwalt, Fachanwalt für Steuerrecht, Mülheim/Ruhr
Schwichtenberg, Knut W., Rechtsanwalt, Fachanwalt für Steuerrecht, Köln

- Schwochert*, Klaus K., Professor, Nordkirchen
Seeger, Siegbert, Dr., Richter am Bundesfinanzhof, München
Seest, Jan, Rechtsanwalt, München
Sieber, Roland, Steuerberater, Korntal-Münchingen
Siegel, Stefan, Dr., Rechtsanwalt, Fachanwalt für Steuerrecht, Köln
Siska, Werner, Dr., Steuerberater, Wiener Neustadt
Slawik, Siegfried, Dipl.-Kaufmann, Wirtschaftsprüfer und Steuerberater,
Erfstadt-Liblar
Söffing, Günter, Dr., Richter am Bundesfinanzhof, Taufkirchen
Söhn, Hartmut, Dr., Ordentl. Professor, Passau
Soll, Hans-Joachim, Regierungsrat, Friedrichsdorf
Sommer, Michael, Dr., Rechtsanwalt und Steuerberater, München
Spanner, Hans, Dr., Ordentl. Professor, München
Speck, Wolfgang, Regierungsdirektor, Kiel
Stadie, Holger, Dr., Professor an der Fachhochschule für Öffentl. Verwal-
tung, Hamburg
Stäuber, Hans-Wilkin, Dr., Ministerialdirigent, Bonn-Holzlar
Stakemann, Hartwig, Dr., Präsident des Finanzgerichts, Burgwedel
Stecher, F. A., Dr., Rechtsanwalt, Fachanwalt für Steuerrecht, Römerberg
Steckel, Kurt-Holger, Rechtsanwalt am Oberlandesgericht, Düsseldorf
Steinhilper, Volker, Rechtsanwalt, Fachanwalt für Steuerrecht, Heidelberg
Stiegele, Eberhard, Dr., Rechtsanwalt, Fachanwalt für Steuerrecht, Ra-
vensburg
Stöcker, Ernst Erhard, Dr., Richter am Finanzgericht, Köln
Stödter, Helga, Dr., Rechtsanwältin, Legationsrätin a. D., Wentorf b.
Hamburg
Stoll, Gerold, Dr., Universitätsprofessor, Wien
Stollfuß, Wolfgang, Verleger, Bonn
Stolterfoht, Joachim N., Dr., Rechtsanwalt, Fachanwalt für Steuerrecht,
Freiburg
Stolze, Heinz, Dipl.-Volkswirt, Wirtschaftsprüfer und Steuerberater, Ems-
detten
Streck, Michael, Dr., Rechtsanwalt, Fachanwalt für Steuerrecht, Köln
Ströfer, Joachim, Assessor, Wiss. Assistent, Bonn
Stümpel, Horst, Dortmund
Sturies, Rainer, Dr., Rechtsanwalt, Fachanwalt für Steuerrecht, Heidelberg
Süchting, Hans-Peter, Finanzpräsident, Kiel
Sunder-Plassmann, Reinhard, Dr., Richter am Bundesfinanzhof, München

Tanzer, Michael, Dr., Universitätsdozent, Wien
Targan, Norbert, Rechtsanwalt und Steuerberater, Hamburg

Taucher, Otto, Mag. Dr., Assistent, Graz
Theil, Clemens, Dr., Rechtsanwalt, München
Thiel, Jochen, Dr., Ministerialrat, Kaarst
Thiel, Rudolf, Dr., Ministerialdirigent, Düsseldorf
Thode, Gerhard, Regierungsdirektor, Reinbek
Thumfart, Bruno, Sachgebietsleiter, Schwäbisch-Gmünd
Tiedtke, Klaus, Dr., Ordentl. Professor, Würzburg
Tillen, Walter, Präsident des Finanzgerichts, Köln
Tipke, Klaus, Dr., Ordentl. Professor, Köln
Todt, Johann Ludwig, Dipl.-Kfm., Wirtschaftsprüfer, Hamburg
Torggler, Hellwig, Dr. Dr., Rechtsanwalt, Wien
Treuband- und Revisionsgesellschaft, Alpenländische, Wirtschaftsprüfer- und Steuerberatungs-Gesellschaft, Wien
Troll, Max, Dr., Ministerialrat, Bonn
Trzaskalik, Christoph, Dr., Ordentl. Professor, Ockenheim

Uelner, Adalbert, Dr., Ministerialdirektor, Bonn
Uhlig, Sigmar, Dr., Regierungsdirektor, Berlin

Vallender, Klaus A., Dr., Dozent, Trogen
Vogel, Hans, Präsident des Finanzgerichts Baden-Württemberg, Karlsruhe
Vogel, Hans-Heinrich, Dr., Universitätslektor, Lund, Schweden
Vogel, Klaus, Dr., Ordentl. Professor, München
Vogelgesang, Horst, Ministerialrat, Siegburg
Voss, Reimer, Vorsitzender Richter am Finanzgericht, Hamburg

Waas, Georg, Syndikus, Ulm
Wachenhausen, Manfred, Dr., Regierungsdirektor, Bonn
Wallenstätter, Alfred, Höchberg
Wallenstätter, Sigrid, Höchberg
Wallis, Hugo, von, Dr., Professor, Präsident des Bundesfinanzhofs a. D., München
Walter, Otto L., Dr., Professor, Attorney at Law, München
Walz, W. Rainer, Dr., Ordentl. Professor, Hamburg
Walzer, Klaus, Dipl.-Kaufmann, Wiss. Assistent, Berlin
Wannemacher, Wolfgang, Rechtsanwalt, München
Wartner, Otto, Dr., Rechtsanwalt, Fachanwalt für Steuerrecht, München
Wassermeyer, Franz, Dr., Richter am Bundesfinanzhof, St. Augustin
Weber, Harald, Dr., Ordentl. Professor, Bielefeld
Weber, Hermann, Dr., Rechtsanwalt, Bad Vilbel
Weber-Grellet, Heinrich, Dr., Oberregierungsrat, München

- Weckerle*, Thomas, LL. M., Dr., Rechtsanwalt, Steuerberater und Wirtschaftsprüfer, Hagen
- Wegner*, Jürgen, Dipl.-Kaufmann, Steuerberater, Hamburg
- Wenzel*, Helmut, Leitender Regierungsdirektor, Haan
- Werner*, Stefan M., Rechtsanwalt, Fachanwalt für Steuerrecht, Moers
- Westermann*, Wolfgang, Leitender Regierungsdirektor, Wuppertal
- Wiedemann*, Klaus, Rechtsanwalt und Steuerberater, Grünwald
- Wiese*, Friedrich, Steuerberater, Stadtlohn
- Wildanger-Hofmeister*, Gabriela, Dipl.-Volksw., Rechtsreferendarin, Mainz
- Willemsen*, Arnold, Rechtsanwalt, Brühl
- Wingert*, Karl-Dieter, Dr., Rechtsanwalt, Fachanwalt für Steuerrecht, Bonn
- Winter*, Gerhard, Rechtsanwalt, Fachanwalt für Steuerrecht, Mülheim/Ruhr
- Winter*, Hans, Graz
- Wirtz*, Otto, Bornheim
- Wölfinger*, Heinrich, Rechtsbeistand und Steuerberater, Bad Homburg v. d. Höhe
- Woerner*, Lothar, Dr., Richter am Bundesfinanzhof, München
- Wohlschlegel*, Hanspeter, Dr., Rechtsanwalt, Fachanwalt für Steuerrecht, Düsseldorf
- Wolff*, Eberhard, Dr., Abteilungsdirektor, Köln
- Wolff-Diepenbrock*, W., Dr., Richter am FG, Köln
- Wolter*, Eckhard, Dipl.-Volkswirt, Wirtschaftsprüfer und Steuerberater, Hamburg
- Woltmann*, Albrecht, Dr., Rechtsanwalt, Generalbevollmächtigter, Nürnberg
- Woring*, Siegbert, Dipl.-Ökonom, Richter am Finanzgericht, Pulheim
- Woring*, Sigrid, Steuerberaterin, Pulheim
- Worms*, Martin J., Dr., Regierungsrat, Wasserlos
- Wrede*, Friedrich, Oberfinanzpräsident, Freiburg
- Wüst*, Hans Peter, Dr., Rechtsanwalt und Notar, Berlin
- Wusowski*, Peter, Rechtsanwalt, Fachanwalt für Steuerrecht, Oldenburg
- Zeitler*, Franz-Joseph, Dr., Rechtsanwalt, Friedberg
- Zeuschwitz*, Friedrich, von, Dr., Ordentl. Professor, Gießen
- Ziegler*, Günther, Dr., Rechtsanwalt, Fachanwalt für Steuerrecht, München
- Zitta*, Rudolf, Dr., Rechtsanwalt, Salzburg

Namensregister

- Arendt 237
Auerbach 37
- Bachof 1
Baranowski 73, 85, 87, 154
Bass 178
Bayer 1
Becker 10, 92, 101, 103, 105, 154, 171,
188, 216, 259 ff., 265, 267, 270,
273 f., 277 ff.
Beckermann/Jarosch 85 f.
Bellstedt 185
Berg 248
Birk 17, 20, 142
Bleckmann 147
Blümich/Falk 13, 73, 84, 145, 156
Blumenstein 8
Bopp 17
Borggreve 131
Bowitz 106
Brezing 101, 105, 107, 111, 117
Bruins/Einaudi/Seligman/Stamp 18
Bühler 4, 18, 20 f., 137, 140, 143
- Caesar, Goetzke, Mackscheidt 35
Cartou 128
Cassell 191
Clark 19
Constantin 7
Crezelius 188
- Dahm 53
Dauner 46
Debatin 23, 137, 147 f., 151, 153 f.,
156, 208, 232
Delwaide 7
Depret 248
Diehl 205, 208, 230
Dole 174
Dorn 18, 23, 137, 140, 151, 236
- Eberhardt 28, 149
Ebling 139 f., 142, 162, 190
- Eggesiecker/Eisenach/Schürmer 85
Eicher 272 f.
Ellis 248
Endriss 20, 141
Engelschalk 19
Engelschalk/Flick 5, 19 f.
Escher 139, 142, 160
- Feldstein/Auerbach 37
de Feydeau 7
Fischer 153
Flick 14, 20, 103, 139 f., 142, 154, 156,
185
Flick/Wassermeyer 14
Flick/Wassermeyer/Becker 13 f.,
73 f., 92, 159, 256
Flockermann 247, 252
Flume 13, 256
Fontaneau 248
Freudling 150
Fricke 52
Friedemann 40
Frommel 39
- Gandenberger 8, 21 f., 33, 122 f., 128,
133, 136, 138, 270, 276 f.
- Gann 9, 24
Garber 39
Giesberts 106
Gnazzo 19
Groß 144
Großfeld 220, 222 f.
Günkel 186
- Haas 88
Harwood 6
Heinicke 17
Hellwig 150, 158
Hensel 11
Hermann/Heuer/Raupach 17, 84 f.,
144 f., 154, 156
Herzfeld 217
Herzig 157
Hessler 35

- Heydt 128
 Hintzen 219 ff.
 Höhn 147
 Höhn/David 7
 Hollatz/Moebus 14
 van Hoorn jr. 20 f.
 Hübschmann/Hepp/Spitaler 104
 Jacobs 116, 142, 150, 160 f.
 Jesseu 1
 Johansson 178
 Jones 248 ff.
 Kaligin 2
 Kant 3 f., 120
 Keschull 42
 Kegel 143
 Kern 19
 Kiehne 150
 Kießling 39
 Kimura 130
 Kingson 8 f.
 Kirchhof 10, 119, 134
 Kirtüm 42
 Kluge 137, 139, 162, 236, 257
 Knauer 150
 Koch 11
 Koller 147
 Korn/Debatin 182
 Korn/Dietz/Debatin 137, 254
 Krabbe 16 f., 31, 79, 84 ff., 87 f., 128,
 131, 196, 208, 210, 276
 Krause-Junk 35
 Kruse 1
 Lademann/Lenski/Brockhof 145
 Lademann/Söffing/Brockhoff 73
 Lang 259, 274, 280
 Langbein 248 f., 261 f., 280
 Laule 150
 Lechner 147, 162
 Lefebvre/Pöllath/Rädler 19
 Lempenau 267, 269, 280
 Lenski/Steinberg 199
 Lent 36
 Lenz 241, 248 f.
 Liedtke 51
 Littmann 23, 35, 73 f., 154
 Locher/Meier/von Siebenthal 182, 237
 Manke 16, 84 f., 195 f., 208 f., 231,
 267 f., 280
 Martens 97
 Mayes/Rollo 7
 McLure jr. 43 f.
 Meichsner 39
 Menck 5, 13, 23, 98 f., 101, 106, 110 f.,
 205
 Mennel 41
 Merkert 14
 Mertens 248
 Meßmer 254
 Meyer 141
 Meyer/Arndt 181
 Miyatake 248
 Michels 145
 Mössner 5, 8, 74, 121, 124 f., 135, 137,
 143, 153, 188, 264, 266, 269 f., 272,
 276
 Molsberger 34
 Mrozek 228
 Müller-Meskamp 271, 276
 Musgrave, P. B. 21, 43 f.
 Musgrave, R. A. 43
 Musgrave, P. B./Musgrave R. A. 43 f.
 Neumeyer 143
 Norr/Kerlan 19
 Northmann 270
 Overbosch 7
 Owens 159
 Palamarchuk 19
 Patterson 179
 Peat/Marwick/Mitchell 40
 Peffe Koven 35
 Percy 174
 Pflugfelder 85
 Philipp 139, 142, 149, 160 ff., 164, 239
 Piltz 219, 225, 234
 Planck 134
 Plückebaum 85
 Pöllath 181
 Pott 208 f., 248
 Preuninger 139
 van Raad 251
 Rädler/Raupach 154

- Rauer 188
Raupach 101
Rehm 40
Reichel 93, 102, 113 f.
Reuß 105
Richman, P. B. siehe: Musgrave
Richter 154
Ritter 11, 53, 91 f., 101, 105 ff., 109 f.,
123 ff., 127, 132, 266, 269, 276 ff.
Roberts 248
Rönitz 114, 122, 124
Rosenbloom 173 ff., 191
Ruppe 119, 277
Rust 1
Ryser 7
- Saaraziu 2
Sandels 248
Sandmo 37
von Schanz 18, 25, 146
Scharrer 36
Schelle 103, 106
Scherpf 153
Schieber 160, 272
Schlütter 215, 259, 265, 267, 272 ff.,
280
Schmidt, L. 17, 156
Schmidt, R. 29, 105
Schulze-Brachmann 20
Schulze-Osterloh 127, 131, 276
Seidl-Hohenveldern 158
Seifert 42
Selchert/Machens 136, 142
Shoup 43
Silke 19
Sinn 35
Snoy 43 f.
Söhn 114
Spitaler 18, 21, 23 f., 137, 139, 140,
142, 160
- Strik 7
Strobl 248
Surrey/McDaniel/Pechman 8, 43
- Teichner 147
Telkamp 14
Tipke 1, 10, 20, 140
Tipke/Kruse 10, 93 f., 98, 102 f., 106,
108, 114, 116, 216, 244, 275
Tixier/Gest/Kevoques 19, 248 f.
Tomuschat 29
- Valdes Costa 19 f.
Vogel 3 f., 5, 6, 7, 11, 13, 16 f., 18 f.,
20, 29, 34, 39 f., 47, 52 f., 54, 80 f.,
82 f., 84 f., 88, 105, 119 ff., 124 f.,
130, 133 f., 137, 143, 147 ff., 153,
155 ff., 179 f., 183, 185, 195 f.,
200 f., 203, 209, 217, 236, 248 ff.,
257, 259, 262, 264, 266, 268 f.,
275 ff.
Vogel/Ellis 11, 17, 20
- Wagner 17 f., 133
Ward 248
Wassermeyer 4, 11, 13 f., 49, 121,
125 f., 130, 143, 186, 255 ff., 261 f.,
277 ff.
Weber 206, 208, 210 f., 247
Weber/Fas 146
Weber-Grellet 94 f., 97, 102, 108, 116
Weischedel 3
Wengler 253
Widmann 13, 235, 259, 261, 264, 266,
268 f., 280
Wiethölter 143
Wöhrl/Schelle/Groß 73 f.
Woerner 11
- Ziemer/Haarmann/Lohse 108

Sachregister

- Abgeltungswirkung 65
- Abkommensberechtigung
 - juristische Person 191 f.
 - natürliche Person 192 f.
 - Personengesellschaft 197 f.
 - Regelung im OECD-Muster 198
- Aiken-Fall 178
- ambulatory interpretation 251
- Aneutralität
 - Auswirkungen auf Faktorallokation 37
 - Beispiel 56
 - Fallgruppen der steuerlichen – 38 f.
- s. a. Anrechnungsmethode, Freistellungsmethode, Kuponsteuer
- Anrechnungsmethode
 - Begriff 159
 - Berechnungsbeispiel 162 f., 167 f.
 - effiziente Allokation 47 f.
 - fiktive Steuern 6
 - Höchstbetrag der Anrechnung s. dort
 - per country limitation s. dort
 - Unterschied zur Freistellungsmethode 164 ff.
 - US-amerikanisches 271 f.
 - Verlustberücksichtigung s. ausländische Verluste
 - Voraussetzungen der – 159 f.
 - Wirkungen der – 24, 42 f., 47, 161, 270
- Ansässigkeit
 - Personengesellschaft 200 f.
 - Ort der Geschäftsleitung 206, 208, 218, 270 f.
 - Ansässigkeit der Gesellschafter 207
- ausländische Verluste
 - Anrechnungsmethode 16, 83 ff., 87 f., 128, 131 f., 204, s. a. Höchstbetrag der Anrechnung
 - Besonderheiten bei Kapitalgesellschaft 156 ff.
 - Betriebsstätte s. dort
 - Freistellungsmethode 17, 31, 80 f., 83 ff., 87 f., 149 f. s. a. Progressionsvorbehalt
 - Rechtsprechung 150 ff.
 - s. a. Diskriminierung
- Auslandseinkünfte
 - Zuweisung des Besteuerungsrechts 5 f.
 - Verlustberücksichtigung s. ausländische Verluste
- Auslandsinvestition 17 f., 85, 88 f.
- Ausschüttungsbelastung
 - Herstellung der – bei Freistellungsmethode 39
- Außensteuergesetz
 - Verhältnis zu Doppelbesteuerungsabkommen 255 ff., 261 f., 268 f.
 - Verhältnis zum Einkommensteuerrecht 11 f., 73 f.
 - Verhältnis zum OECD-Muster 257
 - s. a. Hinzurechnungsbesteuerung
- Basisgesellschaften
 - s. Zwischengesellschaft
- Bass-Fall 178
- beherrschender Gesellschafter
 - s. verdeckte Gewinnausschüttung
- Bemessungsgrundlage
 - Ansatz 86, 144 f.
 - Begriff 157 f.
 - unterschiedliche 68 f.
- beschränkte Steuerpflicht
 - Anknüpfung 56 f.
 - Diskriminierung s. dort
 - Entwicklung des Begriffs 51
 - erweitert – s. dort
 - Mißbrauch s. dort
 - Stellung im EStG 57 ff., 126 f.
 - Unterschied zur unbeschränkten Steuerpflicht 62 f.
 - Völkerrecht 52 ff.
- Besteuerung
 - dem Grunde nach 24 f., s. a. Nutzentheorie
 - der Höhe nach 31, s. a. Opfertheorie

- Bestimmungsmethoden
s. Anrechnungsmethode, Freistellungs-
methode
- Besteuerungsprinzipien
s. Prinzipien der Besteuerung
- Betriebsausgaben
– Beweislast 95
– Schuldzinsen 62
– selbständige Arbeit 66
- Betriebstätte
– Besteuerung der Gewinne 5, 45,
202 ff., 272 ff.
– Diskriminierung 56
– passive Einkünfte 6
– Verluste 82 ff.
- Controlled Foreign Corporation 14
Corporation shopping 184, 188 f.
- Darlehen
– Gesellschafter –
– Rechtsprechung 240
– steuerliche Beurteilung 229 ff.
– zinsloses – 254
- Direktinvestition
– Begriff 42
– steuerliche Behandlung 45 f., 47 f.
- Diskriminierung
– Abgeltungswirkung s. dort
– Beispiel 56 f., 64
– Betriebsausgaben s. dort
– Einkunftsarten 66 f.
– Qualifikation 225
– Sonderausgabenabzug s. dort
– tarifäre 68 ff.
– Verlustabzug 65 f.
s. a. Aneutralität, Bemessungsgrund-
lage, Körperschaftsteuer, Splitting,
Steuersatz
- Dividende
– Begriff 209 f., 252, 264
– Besteuerung 208 f.
– Qualifikationsproblem 252, 245 f.,
269
s. a. Schachtelbeteiligung
- Divisionalisierung 109 f.
- Doppelbesteuerung
– Begriff 137 ff., 141
– Beispiel 270 f.
– Methoden zur Vermeidung der –
s. Anrechnungsmethode, Freistel-
lungsmethode
– wirtschaftliche 139, 254 f.
s. a. Aneutralität
- Doppelbesteuerungsabkommen
– AStG 255, 261 f., 268 f.
– Funktion 236
– nationales Recht 242, 264, 266 f.
- Doppelwohnsitz 126
- Dreiecksverhältnis 17 f.
- Drittstaatseinkünfte s. Einkünfte
- effiziente Allokation
– Besteuerungsmethode 6, 43 f., 46 f.
- Einkommensbegriff 24
- Einkommensteuergesetz
– Verhältnis zu Doppelbesteuerungs-
abkommen 87 f., 155 ff., 163, 184,
229 ff.
– Verhältnis zu anderen Vorschriften
des EStR 62
s. a. Außensteuergesetz
- Einkünfte
– ausländische s. Auslandseinkünfte
– Auslegung 152 f.
– Drittstaatseinkünfte 7, 125 f., 272 ff.
– inländische
– Begriff 56
– Abgrenzung 56 f.
– manipulationsverdächtige 15
– passive 15
– weiße 205
- Elastizität 33
- erweitert beschränkte Steuerpflicht
– Anknüpfungspunkte 72 ff.
– Diskriminierung s. dort
– Unterschied zur beschränkten
Steuerpflicht 55, 72
- Feststellungslast s. objektive Beweislast
- Foreign Holding Company 14
- Freistellungsmethode
– Berechnungsbeispiel 162 ff., 167 f.
– bilaterale Freistellung 146 f.
– effiziente Allokation 6, 47 f.
– Progressionsvorbehalt s. dort

- unilaterale Freistellung 7 f., 146
- Unterschied zur Anrechnungsmethode 164 ff.
- Verlustberücksichtigung s. ausländische Verluste
- Wirkung für Steuerpflichtigen 28, 149 f., 270
- Wirkung im Quellenstaat 147 f.
- Wirkung im Wohnsitzstaat 148 f.
- Zweck der - 6 f.
- Fremdvergleich s. Verrechnungspreis
- gerechte Besteuerung s. Prinzipien der Besteuerung
- Gesellschaftsbegriff 199
- Gesellschafter-Geschäftsführer
 - steuerliche Beurteilung 100
- Gewerbebetriebsbegriff 126 f.
- Gewerbsteuer 199 f.
- Gewichtungstheorie
 - Begriff 221
 - Familien GmbH & Co. KG 226
 - Modifikation 227
 - Problematik 224 ff.
 - Typenvergleich 222 f.
 - Verfahren 222 f.
- Gewinnbegriff 44, 230
- Gewinnauffanggesellschaft 182
- Gewinnverlagerung s. Verrechnungspreis
- GmbH & Co. KG 217
- „Grundsätze für die Prüfung der Einkunftsabgrenzung bei internationalen verbundenen Unternehmen (Verwaltungsgrundsätze)“
- s. Verwaltungsgrundsätze
- Grundsteuer 199 f.
- Handelsbrauch 114 f.
- Hinzurechnungsbesteuerung
 - Gesetzliche Grundlage 11 f., 255 f.
 - Konflikte 253 f.
 - schädliche Einkünfte 14 f.
 - treaty shopping 184 ff.
 - US-Recht 14 f.
 - Vereinbarkeit mit Doppelbesteuerungsabkommen 255 f., 261
 - Vereinbarkeit mit Einkommensteuerrecht 11 ff.
- Höchstbetrag der Anrechnung 85 f., 88, 160 f.
- Holding 175
- Internationales Steuerrecht
 - Begriff 4
 - EG-Recht 129 f.
 - Kollisionsnormen 142 f.
 - s. a. Außensteuergesetz, Völkerrecht
- isolierende Betrachtungsweise
 - Begriff 59 f.
 - Beispiel 60
 - beschränkte Steuerpflicht 76, 190
 - EG-Recht 130
 - EStG 61
- juristische Person
 - als selbständiges Steuersubjekt s. Steuersubjekt
- Kapitalfluß
 - Methoden zur Vermeidung der Doppelbesteuerung 42 f.
 - steuerliche Behinderungen des - 26 f.
- Kapitalvermögen
 - Anknüpfungspunkt 59
 - steuerliche Behandlung 23 ff., 68, 245 f.
 - s. a. Lizenzgebühr, Zinsen
- Know-how 30
- Körperschaftsteuer
 - Anrechnung 69 f.
 - gespaltener -satz s. Suspensionsklausel
 - Neutralität 38 f.
- Konzernklausel 181
- Künstlergesellschaft 183 f., 247 f., 263
- Kuponsteuer
 - Begriff 40
 - Auswirkungen auf Kapitalfluß 40 f.
- Lebensführungskosten 162 ff.
- Lizenzgebühr 6, 30, 46 f., 124 f., 202 ff., 206, 209
- Melford-Case 244 f.
- Methoden zur Vermeidung der Doppelbesteuerung

- Ansatzpunkte 142 ff., 169
- Belastungsneutralität 42 f.
- Beurteilungskriterien 43 f., 142
- s. a. Anrechnungsmethode, Freistel-
lungsmethode
- Mißbrauch
- Beweislast 96
- Schwellenwert 71, 187, 190, 262 f.,
265, 270
- Verrechnungspreise 108 f., 112 f.
- s. a. treaty shopping, Völkerrecht
- Mitunternehmer 200 f., 230 f.
- Mitwirkungspflichten s. Untersu-
chungsgrundsatz
- Monaco-Urteil 71, 187 f.

- Nationales Steuerrecht
- Verhältnis zu Doppelbesteuerungs-
abkommen 153 f., 247, 250 f., 257,
264
- Verhältnis zum EG-Recht 129 ff.
- Verhältnis zum Zivilrecht 215 ff.
- s. a. Außensteuergesetz, Einkommen-
steuergesetz, Völkerrecht
- Neutralität
- steuerliche
 - Anrechnungsmethode 42 f., 164 f.
 - Definition 35 f., 138
 - Freistellungsmethode 42 f., 164 f.
 - Maßstab 33
- im weiteren Sinn 44 f.
- Nießbrauch 253 f.
- Normenkonkurrenz 141
- Nutzentheorie 22, 25, 28

- objektive Beweislast
- Begriff 94
- besondere Nachweispflichten 99 ff.,
115 f.
- Grundregel 94 f.
- Höhe der Betriebsausgaben 95
- Rechtsmißbrauch 96
- Rechtsprechung 95 ff.
- verbundene Unternehmen 100 ff.
- s. a. Untersuchungsgrundsatz
- Opfertheorie 22 ff., 28, 120 f.
- Optimalsteuertheorie 37
- overall limitation 271

- Partnership 229
- per country limitation 161
- Personenbegriff 199
- Personengesellschaft
 - Abkommensberechtigung s. dort
 - Ansässigkeit s. dort
 - Begriff 196
 - Personeneigenschaft 199, 210
 - Qualifikationsproblematik 229 ff.
 - steuerliche Behandlung des Gewinns
202 ff., 206 ff., 230
 - Steuersubjekt s. dort
- Prinzipien der Besteuerung
 - Prinzip der Gerechtigkeit (allge-
mein) 17 f., 21 f., 48
 - Prinzip der Gleichbehandlung 6 f.,
24, 143, 218, 226 f.
 - Prinzip der Leistungsfähigkeit
 - Begriff 13, 23 f., 142
 - beschränkte Steuerpflicht 55 f.,
63 f., 69, 73, 79 f.
 - Durchbrechung 79 f.
- profit center s. Divisionalisierung
- Progressionsvorbehalt
 - Begriff 81
 - negativer 16, 81, 86 f., 156
 - positiver 31, 86 f., 154 ff.

- Qualifikation
 - anwendbares Recht 218 f., 221,
231 ff., 239 f.
 - ausländische Gesellschaften 219 ff.
 - Begriff 217, 236 f.
 - Beispiel 218
 - gleiche - 229 ff.
 - Rechtsprechung 221 ff., 239 f.
 - teleologische - s. Gewichtungstheorie
 - ungleiche - 205, 233 f.
 - US-Steuerrecht 224
 - -verkettung 233
- s. a. Hinzurechnungsbesteuerung,
Qualifikationskonflikt, Umqualifi-
kation
- Qualifikationskonflikt
 - Abgrenzung zum Auslegungsbegriff
238 f.

- Änderung des Rechts des Anwende-
staates s. Umqualifikation
- Beispiel 237
- Regelung im OECD-Muster 238 f.
- Ursachen des – 238
- Wirkungen des – 241 f.
- s. a. Hinzurechnungsbesteuerung,
Qualifikation
- Quellenbegriff 125
- Quellenprinzip s. Territorialprinzip
- Quintett s. Suspensionsklausel, Zwi-
schengesellschaft
- Quintett-Fälle 186 f.

- Rechtsmißbrauch s. Mißbrauch, Völ-
kerrecht
- Rechtsvergleichung im Steuerrecht 1 f.
- Reinvermögenszugangstheorie 18

- Schachtelbeteiligung 5, 7 f., 45, 180,
262, 268
- Schedulensystem 73 f.
- selbständige Arbeit
 - Anknüpfungspunkte 57 f., 66
 - Betriebsausgaben s. dort
- sociedad de responsabilidad limitada
223
- Sonderausgabenabzug 67
- Sondervergütungen 229 ff.
- Spekulationsgeschäfte 79, 84
- Splitting 68
- Staatsangehörigkeit 74 f.
- Ständiger Vertreter
 - Begriff 59
- stepping stone Gesellschaft 173
- Steuerkonkurrenz s. Normenkonkur-
renz
- Steuerobjekt 144
 - Identität des – 140
 - Territorialität des – 122
- Steuersatz 68, 145
- Steuersubjekt 143
 - Identität des – 139
 - juristische Person 8 f.
 - Personengesellschaft 199
 - Steuersubjektsfähigkeit 219 f.
 - Territorialität des – 122
- Steuerumgehung
 - gesetzliche Grundlage 10
 - Rechtsfolge 228
 - Völkerrechtliche Grundsätze 260
- s. a. Mißbrauch, treaty shopping
Suspensionsklausel 180 f.

- Territorialprinzip
 - Begriff 5, 121 f.
 - historische Entwicklung 19
 - Steuerobjekt 122
 - Steuersubjekt 122
 - Vertreter 20 f.
 - Völkerrecht 52
 - Vorrang 9, 119 f.
 - Vorteile 24 f., 28 f., 31, 120 f.
- Totalitätsprinzip
 - Anwendungsfälle 7
 - Begriff 4, 133
 - Durchbrechung 5 f., 84
 - Eingrenzung 8 f.
 - historische Entwicklung 17 f.
 - Stellenwert 119
- treaty shopping
 - Abgrenzung zum Mißbrauch 172,
189 ff., 260, 270
 - Abkommensberechtigung s. dort
 - Begriff 172 f., 179 f.
 - Beispiele 172 f., 263
 - corporation shopping s. dort
 - Entwicklung in den USA 173 ff.
 - Gewinnauffanggesellschaft s. dort
 - Konzernklausel s. dort
 - Künstlergesellschaft s. dort
 - Rechtsprechung
 - in der BRD 186 ff.
 - in den USA 178 f.
 - Schwellenwert s. Mißbrauch
 - Zugriffsbesteuerung s. Hinzurech-
nungsbesteuerung
- Typenlehre s. Gewichtungstheorie

- umgekehrt isolierende Betrachtungs-
weise 84
- Umqualifikation
 - Auswirkungen 246
 - Begriff 242
 - Beispiel 245 f.
 - Dividenden s. dort

- EStG 62
- Rechtsprechung
 - deutscher Gerichte 242 f.
 - kanadischer Gerichte 244 f.
- Verständigungsverfahren 252 f.
- Zinsen s. dort
- s. a. Hinzurechnungsbesteuerung, Qualifikation, Qualifikationskonflikt
- Ungleichbehandlung s. Diskriminierung, Prinzipien der Besteuerung
- unitary tax 130 ff.
- Universalprinzip s. Totalitätsprinzip
- unselbständige Arbeit
 - Anknüpfungspunkte der Besteuerung 66
 - Qualifikationsproblematik 237 f., 241
 - Werbungskosten 66 f., 69
- Unternehmen
 - Anknüpfungspunkt für Besteuerung 249
 - Liquidation des - 245 f.
 - Organisation des - s. Divisionalisierung
 - Ziele des - 106, 132
- Untersuchungsgrundsatz
 - Beweis des ersten Anscheins 108
 - erwiesener Sachverhalt 93
 - Mitwirkungspflichten
 - erhöhte Mitwirkung 103
 - unzureichende Mitwirkung 102, 104
 - Sachverhaltsaufklärung von Amts wegen 93
- verdeckte Gewinnausschüttung
 - Beweislast 95, 98
 - Fälle der - 99 f., 247, 254
- Vermietung und Verpachtung 59
- Verrechnungspreis
 - Beweislast 98 s. auch objektive Beweislast
 - Fremdvergleich 111 f.
 - Gewinnverlagerung 106 f., 113, 127, 132
 - Methoden zur Berechnung 110 ff.
 - verbundene Unternehmen 100 f., 123, 127 f.
 - Zollwert 117
- s. a. Mißbrauch
- Verwaltungsgrundsätze 91 f., 103 ff.
- Verwertung
 - Begriff der - 58 f., 125 f.
 - Beispiel 127
- Völkerrecht
 - Gebot der Rücksichtnahme 53 f., 121, 125, 266
 - Gewohnheitsrecht 52
 - Territorialprinzip 52
 - Verbot des Rechtsmißbrauchs 53
 - Verhältnis zum
 - EG-Recht 130
 - internationalen Steuerrecht 121
 - nationalen Recht 221, 265 f.
- s. a. beschränkte Steuerpflicht
- Welteinkommensprinzip s. Totalitätsprinzip
- Wettbewerbsverzerrung s. Aneutralität
- wirtschaftliche Betrachtungsweise 216, 228
- Wirtschaftsströme
 - Einflußgrößen 33, 35 f., 122 f.
- Wirtschaftszugehörigkeit 18
- Zinsen
 - Methoden der Besteuerung 6, 46 f., 202 f., 204 f., 207, 209
 - Qualifikationsproblematik 229 f., 244, 247, 252
- Zugriffsbesteuerung s. Hinzurechnungsbesteuerung
- Zuteilungsnorm 147
- Zwischengesellschaft 9
 - Anknüpfungspunkte 13
 - gesetzliche Grundlagen 255 f., 262
 - Hinzurechnungsbesteuerung 256 s. a. dort
 - Mißbrauch 71 f.
 - schädliche Einkünfte 14 f.
 - treaty shopping 180 ff., 185 f., 247 f.

Weitere Veröffentlichungen der Deutschen Steuerjuristischen
Gesellschaft e.V. im Verlag Dr. Otto Schmidt KG

Tipke (Hrsg.)

Übertragung von Einkunftsquellen im Steuerrecht

Möglichkeiten und Grenzen der Einkommensverlagerung durch
Nießbrauch, Beteiligung und Darlehen mit einem rechtsverglei-
chenden Teil.

Herausgegeben im Auftrag der Deutschen Steuerjuristischen Ge-
sellschaft e. V. von Prof. Dr. Klaus Tipke. 2., unveränderte Auflage
1979, 280 Seiten DIN A 5, gbd. 48,- DM; für Mitglieder der
Deutschen Steuerjuristischen Gesellschaft e. V. 38,- DM.

ISBN 3 504 62001 3

Kruse (Hrsg.)

Die Grundprobleme der Personengesellschaft im Steuerrecht

Zur Behandlung von Sondervergütungen, Sonderbetriebsvermö-
gen, Steuervergünstigungen und Abschreibungsgesellschaften mit
einem rechtsvergleichenden Teil.

Herausgegeben im Auftrag der Deutschen Steuerjuristischen Ge-
sellschaft e. V. von Prof. Dr. Heinrich Wilhelm Kruse. 338 Seiten
DIN A 5, 1979, gbd. 58,- DM; für Mitglieder der Deutschen
Steuerjuristischen Gesellschaft e. V. 48,- DM.

ISBN 3 504 62003 X

Söhn (Hrsg.)

Die Abgrenzung der Betriebs- oder Berufssphäre von der Privatsphäre im Einkommensteuerrecht

Betriebsausgaben / Werbekosten – Privatausgaben / Betriebsver-
mögen – Privatvermögen / mit einem rechtsvergleichenden Teil.

Herausgegeben im Auftrag der Deutschen Steuerjuristischen Ge-
sellschaft e. V. von Prof. Dr. Hartmut Söhn. 488 Seiten DIN A 5,
1980, gbd. 78,- DM; für Mitglieder der Deutschen Steuerjuristi-
schen Gesellschaft e. V. 66,- DM.

ISBN 3 504 62004 8

Weitere Veröffentlichungen der Deutschen Steuerjuristischen
Gesellschaft e.V. im Verlag Dr. Otto Schmidt KG

Ruppe (Hrsg.)

Gewinnrealisierung im Steuerrecht

Theorie und Praxis der Gewinnverwirklichung durch Umsatzakt
und durch Steuerentstrickung sowie des Besteuerungsaufschubs.
Herausgegeben im Auftrag der Deutschen Steuerjuristischen Ge-
sellschaft e. V. von Univ.Prof. DDr. Hans Georg Ruppe. 320 Sei-
ten DIN A 5, 1981, gbd. 58,- DM; für Mitglieder der Deutschen
Steuerjuristischen Gesellschaft e. V. 48,- DM. ISBN 3 504 62005 6

Tipke (Hrsg.)

Grenzen der Rechtsfortbildung durch Rechtsprechung und Verwaltungsvorschriften im Steuerrecht

Herausgegeben im Auftrag der Deutschen Steuerjuristischen Ge-
sellschaft e. V. von Prof. Dr. Klaus Tipke. 458 Seiten DIN A 5,
1982, gbd. 85,- DM; für Mitglieder der Deutschen Steuerjuristi-
schen Gesellschaft e. V. 71,- DM. ISBN 3 504 62006 4

Kohlmann (Hrsg.)

Strafverfolgung und Strafverteidigung im Steuerstrafrecht

Grundfragen des Steuerstrafrechts heute.

Herausgegeben im Auftrag der Deutschen Steuerjuristischen Ge-
sellschaft e. V. von Prof. Dr. Günter Kohlmann. 408 Seiten
DIN A 5, 1983, gbd. 82,- DM; für Mitglieder der Deutschen
Steuerjuristischen Gesellschaft e. V. 69,- DM. ISBN 3 504 25951 5

Raupach (Hrsg.)

Werte und Wertermittlung im Steuerrecht Steuerbilanz, Einheitsbewertung, Einzelsteuern und Unternehmensbewertung.

Herausgegeben im Auftrag der Deutschen Steuerjuristischen Ge-
sellschaft e. V. von RA Dr. Arndt Raupach, Fachanwalt für Steuer-
recht. 493 Seiten DIN A 5, 1984, gbd. 95,- DM; für Mitglieder der
Deutschen Steuerjuristischen Gesellschaft e. V. 81,- DM.

ISBN 3 504 62007 2

