

KLAUSUR

Klausur aus dem internationalen Steuerrecht

Walter und die mobile Arbeitswelt

Prof. Dr. Johanna Hey, Ruth Heilmeier und Gary Rüscht*

Die nachfolgende Klausur war Teil der Abschlussklausur des LL.M.-Kurses „Tax Treaties“, den Prof. Dr. Johanna Hey von Januar bis Mai 2015 als Global Visiting Professor an der School of Law der New York University (vgl. dazu auch das Interview in SteuerStud 5/2015 S. 262 ff. [→SAAAE-88410]) abhielt. Die Bearbeitungszeit für diese Klausur mit dem Schwierigkeitsgrad „mittel“ beträgt zwei Zeitstunden.

I. Sachverhalte und Aufgabenstellungen

Teil 1

a) Sachverhalt

Die in Deutschland eingetragene Aktiengesellschaft G-Bank mit Sitz in Frankfurt am Main ist zu 100 % an der im Staat Z eingetragenen Körperschaft Z-Corporation (Z-Co) beteiligt. Die Z-Co erbringt vor allem Immobiliendienstleistungen. In den letzten Jahren wurden die zentralen Management-Entscheidungen nicht im Staat Z, sondern im Staat Y getroffen, in dem sich nicht nur eine weitere Geschäftsstelle der Z-Co befindet, sondern auch der Chief Executive Officer (CEO) und Chief Financial Officer (CFO) der Z-Co leben.

Im Jahr 2014 schickt die G-Bank ihren leitenden Angestellten Walter (W) für einen Zeitraum von fünf Monaten zur Z-Co in den Staat Z, um einen dort überraschend erkrankten Mitarbeiter zu ersetzen. Obwohl sich Walters Arbeitsplatz im Staat Z befindet, entschließt er sich, in seinem in Deutschland gelegenen Appartement wohnen zu bleiben und jeden Tag an seinen Arbeitsplatz im Staat Z zu pendeln. Für den Fünfmonatszeitraum bleibt Walter weiterhin bei der G-Bank angestellt, wird aber in dieser Zeit von der Z-Co bezahlt.

b) Aufgabenstellung

Walter hat Sie als Steuerberater engagiert und möchte von Ihnen wissen, wo er mit seinem Arbeitseinkommen der Besteuerung für das Jahr 2014 unterliegt.

Teil 2

a) Sachverhalt

Des Weiteren unterhält die G-Bank in Land H eine Zweigniederlassung, die über eine 20 %ige-Beteiligung an der in Land H ansässigen Körperschaft H-Corporation (H-Co) sowie über eine 25 %ige-Beteiligung an der in Land X ansässigen Körperschaft X-Corporation (X-Co) verfügt. Sowohl H-Co als auch X-Co zahlen in 2014 Dividenden an die Niederlassung der G-Bank in Land H.

Die zwischen den beteiligten Staaten abgeschlossenen DBA sehen, z. T. abweichend zu Art. 10 Abs. 2 Buchst. a OECD-MA, die folgende Begrenzung der Quellensteuersätze für Dividenden vor:

- ▶ zwischen Deutschland und Land H: 5 %;
- ▶ zwischen Deutschland und Land X: 15 %;
- ▶ zwischen Land H und Land X: 10 %.

* Prof. Dr. Johanna Hey ist Direktorin des Instituts für Steuerrecht an der Universität zu Köln. Dipl.-Finw./Dipl.-Kffr. Ruth Heilmeier und M.Sc. Gary Rüscht sind dort wissenschaftliche Mitarbeiter.

b) Aufgabenstellung

- ▶ Die G-Bank hat Sie als Steuerberater engagiert und möchte von Ihnen wissen, wie die Dividenden der H-Co und X-Co in Deutschland nach nationalem Recht und nach Abkommensrecht zu versteuern sind. Deutschland vermeidet dabei eine Doppelbesteuerung durch Anwendung der Freistellungsmethode. Gehen Sie auch auf die abkommensrechtliche Behandlung der Dividenden in Land H und Land X ein.
- ▶ Gehen Sie davon aus, dass die Dividende der X-Co bei der Betriebsstätte in Land H der beschränkten Steuerpflicht unterliegt und mit Ertragsteuern belastet wird. Land X erhebt innerstaatlich eine Kapitalertragsteuer auf die ausgeschütteten Dividenden der X-Co. Land H vermeidet eine Doppelbesteuerung durch Anwendung der Anrechnungsmethode. Muss Land H die Quellensteuer aus Land X abkommensrechtlich im Rahmen der Besteuerung der Betriebsstätte anrechnen?

II. Bearbeitungshinweise

1. Zwischen allen beteiligten Staaten bestehen jeweils Abkommen zur Vermeidung der Doppelbesteuerung von Einkommen und Vermögen, die inhaltlich bis auf die in Teil 2 genannte Begrenzung der Quellensteuersätze dem am 15. 7. 2014 aktualisierten OECD-Musterabkommen zur Vermeidung von Doppelbesteuerung von Einkommen und Vermögen (OECD-MA 2014) entsprechen.
2. Bei der Lösung der Klausur ist auf eine präzise Zitierung der DBA-Fundstellen zu achten.

III. Lösungshinweise

HINWEIS

DBA begründen selbst keine Besteuerungsansprüche, sondern beschränken die innerstaatlich begründeten Besteuerungsansprüche (Schrankenfunktion) und teilen das „Steuergut“ zwischen den Vertragsstaaten (Wohnsitzstaat¹ und Quellenstaat) auf. Rechtstechnisch wird die Beschränkungsfunktion durch die sog. Verteilungsnormen der Art. 6–22 DBA mit abschließender Rechtsfolge oder im Zusammenwirken mit den sog. Methodentiteln (Art. 23A und Art. 23B) umgesetzt.

Teil 1

a) Unbeschränkte Steuerpflicht in Deutschland

Walter ist als natürliche Person aufgrund seines deutschen Wohnsitzes (Appartement) unbeschränkt einkommensteuerpflichtig in Deutschland (§ 1 Abs. 1 EStG i. V. mit § 8 AO). Der deutsche Steueranspruch aus § 1 Abs. 1 EStG ist aufgrund der unbeschränkten Steuerpflicht des W auf das Welteinkommen gerichtet (§ 2 EStG), erfasst folglich auch im Ausland erwirtschaftetes Einkommen. Deshalb stellen sämtliche Vergütungen, die W für seine Arbeit für die G-Bank und die Z-Co erhält, Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit i. S. des § 19 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 EStG (i. V. mit § 2 Abs. 1 Satz 1 Nr. 4 EStG) dar. [| 3]

b) Besteuerungsrecht nach DBA²

(1) Wirkungen von DBA

Das deutsche Besteuerungsrecht könnte jedoch durch das zwischen Deutschland und dem Staat Z geschlossene Doppelbesteuerungsabkommen (DBA D-Z) beschränkt sein, da W die Tätigkeit im Ausland erbracht hat. [| 1]

(2) Art. 15 DBA D-Z als Verteilungsnorm für Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit

Die relevante Abkommensnorm für Einkünfte aus unselbständiger Arbeit ist Art. 15 DBA D-Z. Zu prüfen ist, ob sich die Zuweisung des Besteuerungsrechts nach Satz 1 des Art. 15 Abs. 1 DBA D-Z richten könnte. Dieser lautet: „Vorbehaltlich der Artikel 16, 18 und 19 können Gehälter, Löhne und ähnliche Vergütungen, die eine in einem Vertragsstaat ansässige Person aus unselbständiger Arbeit bezieht, nur in diesem Staat besteuert werden, es sei denn, die Arbeit wird im anderen Vertragsstaat ausgeübt.“ [| 2]

(a) In einem Vertragsstaat ansässige Person

Abkommensrechtlich müsste es sich bei W zunächst um eine „in einem Vertragsstaat ansässige Person“ handeln. Ansässig ist nach Art. 3 Abs. 1 Buchst. a i. V. mit Art. 4 Abs. 1 DBA D-Z 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 [...]“. Da W aufgrund seines Wohnsitzes in Deutschland der unbeschränkten Einkommensteuerpflicht unterliegt, ist er abkommensrechtlich dort ansässig. [| 3]

¹ Als „Wohnsitzstaat“ wird derjenige DBA-Vertragsstaat bezeichnet, in dem die abkommensberechtigte Person ansässig ist. Der Begriff ist aber insoweit etwas irreführend, als bspw. Gesellschaften keinen „Wohnsitz“ haben können, aber grds. abkommensberechtigt sind. Insoweit empfiehlt es sich, die Bezeichnung „Ansässigkeitsstaat“ anstelle des Begriffs „Wohnsitzstaat“ zu verwenden.

² DBA sind völkerrechtliche Verträge zwischen zwei souveränen Staaten mit dem Ziel der Vermeidung einer Doppelbesteuerung. Inhaltlich und aufbautechnisch orientieren sich die DBA meistens am Musterabkommen der OECD (OECD-MA), wobei im konkreten Einzelfall die Regelungen des anzuwendenden DBA (wie hier DBA D-Z) maßgeblich sind.

HINWEIS

Die Systematik des Art. 15 Abs. 1 und 2 OECD-MA folgt der Regelungstechnik: Grundsatz – Ausnahme – Unterausnahme. Nach Art. 15 Abs. 1 OECD-MA werden die Einkünfte aus unselbständiger Arbeit grds. im abkommensrechtlichen Ansässigkeitsstaat des Arbeitnehmers besteuert (vgl. Art. 15 Abs. 1 Satz 1 erster Halbs. OECD-MA; Wohnsitzstaatsprinzip). Durchbrochen wird dieses Prinzip, wenn der Arbeitnehmer die Tätigkeit in dem anderen Vertragsstaat ausübt, d. h. wenn (abkommensrechtlicher) Wohnsitzstaat und Tätigkeitsstaat auseinanderfallen (vgl. Art. 15 Abs. 1 Satz 1 zweiter Halbs. OECD-MA). In einem solchen Fall weist Art. 15 Abs. 1 Satz 2 OECD-MA das ausschließliche Besteuerungsrecht für die entsprechenden Einkünfte aus unselbständiger Arbeit dem Tätigkeitsstaat zu.³

Art. 15 Abs. 2 OECD-MA (sog. Monteurklausel) enthält eine Ausnahme vom Arbeitsortprinzip des Abs. 1. Danach wird das Besteuerungsrecht für eine im Tätigkeitsstaat ausgeübte Tätigkeit *ausnahmsweise* doch dem abkommensrechtlichen Ansässigkeitsstaat überlassen, wenn kumulativ drei Voraussetzungen (Art. 15 Abs. 2 Buchst. a–c OECD-MA) vorliegen.

(b) Gehälter, Löhne und ähnliche Vergütungen

Des Weiteren müsste es sich bei den von ihm erhaltenen Geldzahlungen der Z-Co „vorbehaltlich der Artikel 16, 18 und 19“ um „Gehälter, Löhne und ähnliche Vergütungen [...] aus unselbständiger Arbeit“ handeln. Die vorrangig geltenden Regelungen für Aufsichtsrats- und Verwaltungsratsvergütungen (Art. 16), Ruhegehälter (Art. 18) sowie Zahlungen aus öffentlichen Kassen (Art. 19) kommen hier offensichtlich nicht in Betracht. Vielmehr erhält W Vergütungen aus einem gegenwärtigen Arbeitsverhältnis mit einem privaten Arbeitgeber.⁴ Eine „unselbständige Arbeit“ i. S. des Art. 15 ist laut h. M. immer dann anzunehmen, „wenn eine Person – der Arbeitnehmer – seine gesamte Arbeitskraft einer anderen Person – dem Arbeitgeber – zur Verfügung stellt und bei der Ausübung der Tätigkeit den Anordnungen und Weisungen des Arbeitgebers zu folgen verpflichtet ist.“⁵ [| 2]

(c) Tatsächliche Arbeitsausübung

Da W seine Arbeit jedoch für den Zeitraum von fünf Monaten nicht in Deutschland, sondern im anderen Vertragsstaat Z ausübt, könnte das ausschließliche Besteuerungsrecht dem Tätigkeitsstaat (hier: Staat Z) zufallen (Arbeitsortprinzip), es sei denn, die Voraussetzungen der sog. Monteurklausel des Art. 15 Abs. 2 Buchst. a–c DBA D-Z liegen vor. [| 1]

(d) Monteurklausel

Nach der Sonderregelung des Art. 15 Abs. 2 DBA D-Z verbleibt das Besteuerungsrecht ausnahmsweise⁶ beim Ansässigkeitsstaat Deutschland, wenn die folgenden drei Voraussetzungen (Art. 15 Abs. 2 Buchst. a–c DBA D-Z) *kumulativ* erfüllt sind:

1. Der Empfänger hält sich im anderen Staat insgesamt nicht länger als 183 Tage innerhalb eines Zeitraums von zwölf Monaten, der während des betreffenden Steuerjahres beginnt oder endet, auf (Buchst. a; sog. 183-Tage-Regel).
2. Die Vergütungen werden von einem Arbeitgeber oder für einen Arbeitgeber gezahlt, der nicht im anderen Staat ansässig ist (Buchst. b).
3. Die Vergütungen werden nicht von einer Betriebsstätte getragen, die der Arbeitgeber im anderen Staat hat (Buchst. c). [| 1]

Ist jedoch auch nur eine der drei Voraussetzungen der Monteurklausel nicht erfüllt, steht das Besteuerungsrecht weiterhin dem Tätigkeitsstaat nach Art. 15 Abs. 1 Satz 2 DBA D-Z zu.

Zu 1.: Aufenthalt von nicht mehr als 183 Tagen im Quellenstaat

Im vorliegenden Fall hält⁷ sich W als Empfänger der Vergütungen der Z-Co insgesamt nur fünf Monate, und damit nicht länger als 183 Tage,⁸ im Staat Z auf. [| 2]

Zu 2.: Vergütung wird von oder für einen nicht im Quellenstaat ansässigen Arbeitgeber gezahlt

Die Vergütungen müssten zudem von einem Arbeitgeber oder für einen Arbeitgeber gezahlt werden, der nicht im anderen Staat (d. h. dem Tätigkeitsstaat) ansässig ist. Die Frage ist hier, wer als Arbeitgeber i. S. des Art. 15 Abs. 2 Buchst. b (und c) DBA D-Z (sog. abkommensrechtlicher Arbeitgeber) anzusehen ist. Die G Bank ist zivilrechtlicher Arbeitgeber, da der Arbeitsvertrag zwischen W und der G-Bank durch die Arbeit für die Z-Co nicht beendet oder unterbrochen wird. Fraglich ist, ob die zivilrechtliche Arbeitgeberstellung auch abkommensrechtlich maßgeblich ist. Der Umstand, dass W die Vergütungen für diesen Zeitraum von der Z-Co ausbezahlt bekommt, könnte für eine mögliche abkommensrechtliche Arbeitgeberstellung der Z-Co sprechen. Um die Frage zu beantworten, ist die Bedeutung des Ausdrucks „Arbeitgebers“ i. S. des Art. 15 Abs. 2 Buchst. b und c DBA D-Z zu klären: [| 2]

Da das DBA D-Z keine ausdrückliche Definition des Begriffs „Arbeitgeber“ enthält, muss nach Art. 3 Abs. 2 DBA D-Z bei der Auslegung des abkommensrechtlichen Begriffs „Arbeitgeber“ grds. auf das *innerstaatliche Recht des jeweiligen Anwenderstaats* zurückgegriffen

3 Beachte: Der Grundsatz und die Ausnahme bilden zusammen die Grundlage für die Anwendung des Arbeitsortprinzips. Nach dem Arbeitsortprinzip wird dem Staat die Steuerberechtigung eingeräumt, in dessen Staatsgebiet der Arbeitnehmer die unselbständige Arbeit ausübt.

4 Es wird später noch zu klären sein, ob die G-Bank oder die Z-Co abkommensrechtlich als Arbeitgeber des W anzusehen ist.

5 Prokisch, in: Vogel/Lehner, DBA, 6. Aufl. 2015, Art. 15 Rz. 27.

6 Diese Ausnahmeregelung wurde vor allem aus Praktikabilitätsgründen eingeführt, da bei verhältnismäßig kurzfristigen Aufenthalten im Tätigkeitsstaat der Erfassungsaufwand vor Ort in keinem angemessenen Verhältnis zum Steueraufkommen steht. Vgl. Ziffer 6.2 zu OECD-Musterkommentar 2014 zu Art. 15.

7 Nach dem Wortlaut des Art. 15 OECD-MA ist es ausreichend, wenn W im Tätigkeitsstaat Z physisch anwesend ist („hält sich auf“). Maßgebend ist also allein die physische Anwesenheit des Arbeitnehmers, nicht die Dauer seiner Tätigkeit. Vgl. OECD-Musterkommentar Juli 2014, Art. 15 Ziffer 5.

8 Es muss sich aber nicht – wie im Beispielfall – um einen zusammenhängenden Aufenthalt im Tätigkeitsstaat handeln. Mehrere kürzere, nicht zusammenhängende Aufenthalte in demselben Tätigkeitsstaat wären dann zusammenzurechnen. Vgl. auch Prokisch, in: Vogel/Lehner, DBA 6. Aufl. 2015, Art. 15 Rz. 47.

werden. Allerdings steht der Verweis in Art. 3 Abs. 2 DBA D-Z auf das innerstaatliche Recht unter dem Vorbehalt, dass der Abkommenszusammenhang keine abweichende (abkommensautonome) Auslegung erfordert.⁹ [| 3]

Im *Schrifttum* ist jedoch sehr umstritten,¹⁰ ob bzw. wann der Zusammenhang eine andere Auslegung „erfordert“. Vertreter der völkerrechtlichen Theorie¹¹ betonen, dass der Begriff „erfordert“ weit auszulegen sei.¹² Ein Rückgriff auf das innerstaatliche Recht des jeweiligen Anwenderstaats soll nur in den seltenen Fällen zulässig sein, in denen aus dem Abkommenszusammenhang keine Lösung gewonnen werden kann.¹³ Nach der landesrechtlichen Theorie¹⁴ soll hingegen Art. 3 Abs. 2 OECD-MA vorrangig anwendbar sein. Eine abkommensautonome Interpretation soll danach nur dann zur Anwendung gelangen, wenn besondere bzw. gewichtige Gründe diese erfordern bzw. hierfür sprechen.¹⁵

Der *BFH* hat in den letzten Jahrzehnten nur vereinzelt eine klare Position zu dieser Streitfrage bezogen. Aus einigen Entscheidungen lässt sich jedoch ableiten, dass er sich zur völkerrechtlichen Theorie bekennt.¹⁶

Der *OECD-Musterkommentar 2014* vertritt dagegen eine Kompromisslösung,¹⁷ indem er zwar das innerstaatliche Recht für die Auslegung des Arbeitgeberbegriffs in Art. 15 Abs. 2 OECD-MA als ausschlaggebend¹⁸ ansieht, ggf. aber die Modifizierung dieses Auslegungsergebnisses anhand abkommensautonomer Kriterien¹⁹ fordert. [| 3]

Nach *unserer Auffassung* sprechen im vorliegenden Fall gute Gründe dafür, nicht nach Art. 3 Abs. 2 DBA D-Z auf das originär innerstaatliche Recht zurückzugreifen, sondern dem Ausdruck „Arbeitgeber“ in Art. 15 Abs. 2 Buchst. b und c DBA D-Z eine abkommensautonome Bedeutung beizulegen. Der Rückgriff auf das innerstaatliche Recht beider Vertragsstaaten (Deutschland und Staat Z) birgt die Gefahr einer Doppelbesteuerung²⁰ oder doppelten Nichtbesteuerung,²¹ weil nicht auszuschließen ist, dass sich die innerstaatlichen Arbeitgeberbegriffe unterscheiden. [| 2]

Auf der Grundlage der in *Ziffer 8.14 des OECD-Musterkommentars 2014* genannten abkommensautonomen Kriterien der Arbeitgeberbereiungenschaft soll daher im Folgenden geprüft werden, ob der abkommensrechtliche Arbeitgeber vom zivilrechtlichen Arbeitgeber (hier: G-Bank) abweicht. Im Rahmen einer Gesamtbetrachtung sind gem. Ziffer 8.14 folgende Arbeitgebermerkmale/-funktionen in diese Entscheidungsfindung einzubeziehen:

- ▶ Wer hat das Recht, der natürlichen Person (hier: W) Weisungen zu erteilen?
- ▶ Wer ist berechtigt, in Bezug auf die Arbeit des W Disziplinarmaßnahmen einzuleiten?
- ▶ Wer ist berechtigt, W für die Erledigung der Aufgaben auszuwählen und die hierfür geschlossenen Vereinbarungen mit W zu kündigen?
- ▶ Wer bestimmt über den Urlaub des W und legt seinen Arbeitsplan fest?

9 Dürrschmidt, in: Vogel/Lehner, DBA, 6. Aufl. 2015, Art. 3 Rz. 98.

10 Vgl. bereits Avery Jones et al. *British Tax Review*, 1984 S. 14 f. und S. 90 f.; Avery Jones, *European Taxation* 1993 S. 252, 253; Vogel, in: Vogel, DBA, 3. Aufl. 1996, Art. 3 Rz. 65 ff.; neuere Literatur: vgl. bspw. nur Wassermeyer, in: Wassermeyer, *Doppelbesteuerung, Kommentar*, Art. 3 OECD-MA, Rz. 71 (Stand: Oktober 2009).

11 So insbesondere Gloria, *RIW* 1986 S. 975 ff.; Debatin, *DStR* 1992, Beihefter zu Heft 23/1992 S. 1, 7 („letzte Auslegungshilfe“); Prokisch, in: Vogel/Lehner, DBA, 6. Aufl. 2015, Art. 15 Rz. 49 f.; Jirousek, in: Lang/Jirousek (Hrsg.), *Praxis des Internationalen Steuerrechts*, Festschrift für Helmut Loukota zum 65. Geburtstag, 2005, S. 175, 176; Lang, *IWB* 2011 S. 281, 294, fordert sogar die Streichung des Art. 3 Abs. 2 OECD-MA. A. A. Wassermeyer, in: Wassermeyer, *Doppelbesteuerung, Kommentar*, Art. 3 OECD-MA Rz. 82.

12 Vgl. Pohl, in: Schönfeld/Ditz (Hrsg.), DBA, *Kommentar*, 2013, Art. 3 OECD-MA Rz. 74 ff.

13 So auch Prokisch, in: Vogel/Lehner, DBA, 6. Aufl. 2015, Art. 15 Rz. 49 f. („nur in Zweifelsfällen“).

14 Vgl. bspw. *BFH*, Urteil vom 17. 10. 1990 - I R 16/89 [↔BAAAA-93538], *BStBl* 1991 II S. 211; Vogel, in: Vogel/Lehner, DBA, 5. Aufl. 2008, Art. 3 Rz. 119; so auch frühere österreichische Finanzverwaltung: Loukota/Loukota, *SWI* 2006, S. 110, 111; Loukota, *SWI* 1997, S. 285, 286 (Art. 3 Abs. 2 OECD-MA verankere sogar einen „Grundsatz der Maßgeblichkeit des innerstaatlichen Rechts“ bei der Auslegung von DBA).

15 Vgl. Birk, in: *HHSp*, AO/FGO, § 2 AO Tz. 81 ff.

16 Vgl. bspw. *BFH*, Urteile vom 25. 2. 2004 - I R 42/02 [↔CAAA8-24536], *BStBl* 2005 II S. 14; vom 26. 8. 2010 - I R 53/09 [↔RAAAD-56608], *BFHE* 231 S. 63; vom 30. 5. 1990 - I R 179/86 [↔KAAAA-93441], *BStBl* 1990 II S. 907; vom 21. 8. 1985 - I R 63/80 [↔XAAAA-97592], *BStBl* 1986 II S. 4, 5. Anders dagegen bspw. *BFH*, Urteile vom 17. 10. 2007 - I R 5/06 [↔VAAAC-74126], *BStBl* 2009 II S. 356 (Tz. 14); vom 18. 12. 1986 - I R 52/83 [↔EAAAA-98112], *BStBl* 1988 II S. 521.

17 So schon Dziurdz, *ISr* 2013 S. 939, für OECD-MA 2010.

18 Vgl. Ziffer 8.7 des *OECD-Musterkommentars 2014* zu Art. 15.

19 Vgl. die Auflistung der objektiven Arbeitgeberkriterien in Ziffer 8.14 des *OECD-Musterkommentars 2014*.

20 Doppelbesteuerung könnte im vorliegenden Fall bspw. eintreten, wenn Deutschland als Ansässigkeitsstaat dem formalen Arbeitsvertrag entscheidende Bedeutung beimessen würde und daher davon ausgehen würde, dass die nicht im Tätigkeitsstaat ansässige G-Bank Arbeitgeber wäre, während der Quellenstaat Z dem Arbeitgeberbegriff bspw. vor allem wirtschaftliche Kriterien zugrunde legen würde und daher die Z-Co als abkommensrechtlicher Arbeitgeber ansehen würde.

21 Doppelte Nichtbesteuerung würde bspw. eintreten, wenn Deutschland als Ansässigkeitsstaat dem Arbeitgeberbegriff vor allem wirtschaftliche Kriterien zugrunde legen würde und daher davon ausgehen würde, dass die Z-Co der abkommensrechtliche Arbeitgeber ist, während der Staat Z dem formalen Arbeitsvertrag entscheidende Bedeutung beimessen würde und daher davon ausgehen würde, dass die G-Bank der abkommensrechtliche Arbeitgeber wäre.

- ▶ Wer stellt W die notwendigen Arbeitsmaterialien an seinem Arbeitsplatz zur Verfügung?
- ▶ Wer überwacht und ist verantwortlich für die Einrichtung, in der die Arbeit ausgeführt wird?
- ▶ Wer bestimmt die Zahl und die Qualifikation der natürlichen Personen, die die Arbeit vollziehen?
- ▶ Werden die Vergütungen der natürlichen Person (W) durch den formalen Arbeitgeber direkt dem Unternehmen weiterverrechnet, für das die Leistungen erbracht werden?

[6]

Für die wirtschaftliche Arbeitgeberstellung der Z-Co spricht vor allem, dass die Z-Co das Gehalt zahlt und auch nicht an die G-Bank weiterverrechnet, so dass die Z-Co im Endeffekt mit Aufwendungen belastet ist, die ihren Gewinn im Tätigkeitsstaat mindern. Dies entspricht auch dem Regelungszweck des Art. 15 Abs. 2 DBA D-Z, wonach demjenigen Staat das Besteuerungsrecht für das Arbeitsentgelt zugewiesen werden soll, in dem auch die Betriebsausgaben den Unternehmensgewinn belasten. Zusätzlich erfüllt die Z-Co aber auch noch andere wesentliche Arbeitgeberfunktionen: So stellt sie W vor Ort alle notwendigen Arbeitsmaterialien (PC, Schreibtisch, Drucker etc.) zur Verfügung. Da W laut Sachverhalt als Krankheitsvertretung für den Mitarbeiter der Z-Co einspringt, ist auch davon auszugehen, dass die Z-Co (und nicht die G-Bank) ihm konkrete Anweisungen erteilt, wie er die Arbeit des erkrankten Mitarbeiters zu erledigen hat, so dass W während des Fünfmonatszeitraums in die Organisation der Z-Co eingebunden und eingegliedert ist.

[4]

Der G-Bank steht als zivilrechtlichem Arbeitgeber zwar das Recht zu, ggf. Disziplinarmaßnahmen gegen W einzuleiten und ihm zu kündigen. Zudem hat die G-Bank von ihrem Recht Gebrauch gemacht, W für die Krankheitsvertretung, und die damit verbundene Erledigung der Arbeiten bei der Z-Co in Staat Z, auszuwählen. Damit hat sie gleichzeitig auch die genaue Anzahl und die Qualifikation der Personen festgelegt (nämlich eine Person mit einer entsprechenden Qualifikation), die die Arbeit vollziehen sollen. Allerdings reichen diese der G-Bank zugewiesenen Arbeitgeberfunktionen nicht aus, um die G-Bank über die zivilrechtliche Arbeitgeberstellung hinaus als Arbeitgeber im wirtschaftlichen Sinne anzusehen. Im vorliegenden Fall deuten vielmehr die von der Z-Co ausgeübten Arbeitgeberfunktionen darauf hin, dass die Z-Co in den fünf Monaten, in denen W als Krankheitsvertretung eingesetzt wird, als abkommensrechtlicher Arbeitgeber anzusehen ist.

[5]

Art. 15 Abs. 2 Buchst. b DBA D-Z setzt zudem voraus, dass der abkommensrechtliche Arbeitgeber „**nicht im anderen Vertragsstaat ansässig**“ ist, d. h. der Wohnsitzstaat behält das Besteuerungsrecht, wenn der Arbeitgeber entweder im Wohnsitzstaat oder in einem Drittstaat ansässig ist. Der Begriff der Ansässigkeit bestimmt sich auch hier wieder nach Art. 4 Abs. 1 DBA D-Z, d. h. nach dem innerstaatlichen Recht des Tätigkeitsstaats.²² Art. 4 Abs. 1 DBA D-Z normiert, dass eine „*in einem Vertragsstaat ansässige Person*“ eine solche ist, die nach dem Recht dieses Staats dort aufgrund ihres Wohnsitzes, ihres ständigen Aufenthalts, des Orts ihrer Geschäftsleitung oder eines anderen ähnlichen Merkmals steuerpflichtig ist. Aufgrund ihres Sitzes im Tätigkeitsstaat ist die Z-Co dort ansässig i. S. des Art. 4 Abs. 1 DBA D-Z. Mithin wäre Buchst. b des Art. 15 Abs. 2 DBA D-Z nicht erfüllt, so dass Staat Z das Besteuerungsrecht hätte.

[3]

Problematisch ist im vorliegenden Fall jedoch, dass laut Sachverhalt die zentralen Entscheidungen in einem Drittstaat, dem Staat Y, getroffen werden. Dies führt dazu, dass die Z-Co nach dem originär innerstaatlichen Recht sowohl des Staats Z (aufgrund ihres Sitzes) als auch des Staats Y (aufgrund des Orts der Geschäftsleitung) unbeschränkt steuerpflichtig wäre. Gemäß Art. 1 i. V. mit Art. 4 Abs. 1 des zwischen dem Quellenstaat Z und Staat Y geschlossenen DBA wäre die Z-Co somit in beiden Staaten ansässig. Für diese Fälle greift die sog. *tie-breaker-Rule* des Art. 4 Abs. 3 DBA Z-Y ein. Die Anwendung dieser tie-breaker-Regelung würde dazu führen, dass die Z-Co abkommensrechtlich den Ansässigkeitsstatus im Quellenstaat Z zugunsten des Staats Y verliert.

²² Vgl. auch Prokisch, in: Vogel/Lehner, DBA, 6. Aufl. 2015, Art. 15 Rz. 53d.

In der *Literatur* ist umstritten, ob sich diese Rechtsfolge aus der Anwendung der tie-breaker-Regelung im DBA Z-Y auf die Bestimmung der Ansässigkeit der Z-Co im Quellenstaat nach dem DBA D-Z auswirken kann. Der OECD-Musterkommentar 2014²³ bejaht dies, mit der Folge, dass im vorliegenden Fall die Z-Co gem. Art. 4 Abs. 1 DBA D-Z weder in Deutschland (mangels Sitz oder Ort der Geschäftsleitung) noch im Quellenstaat Z (als Konsequenz der Anwendung des DBA Z-Y) als ansässig anzusehen wäre. Folglich wäre die Z-Co für Zwecke der Regelung des Art. 15 Abs. 2 Buchst. b DBA D-Z auch „nicht im anderen Vertragsstaat ansässig“.

Die *h. M.*²⁴ widerspricht der OECD-Auffassung hingegen mit dem Argument, die Qualifikation des Staats Y als abkommensrechtlicher Ansässigkeitsstaat nach dem DBA Z-Y beziehe sich grds. nur auf das bilaterale Verhältnis zwischen dem Geschäftsleitungsstaat Y und dem Satzungs-sitzstaat Z, habe aber keine negativen Implikationen auf die Bestimmung der Ansässigkeit nach dem DBA D-Z. Zudem sei die Z-Co, auch wenn sie nach der tie-breaker-Rule des DBA Z-Y als in Staat Y ansässig gelte, dennoch in jedem Fall nach dem innerstaatlichen Recht des Tätigkeitsstaats Z, auf das sich Art. 4 Abs. 1 DBA D-Z bezieht, im Tätigkeitsstaat Z ansässig. [| 7]

Nach *unserer Auffassung* ist der *h. M.* zu folgen, da gute Gründe für die Nichtanwendbarkeit der tie-breaker-Regelung des DBA Z-Y für Zwecke der Montagerregelung des DBA D-Z sprechen. Daher ist die Z-Co im vorliegenden Fall nach Art. 4 Abs. 1 DBA D-Z als im Tätigkeitsstaat Z ansässige Person anzusehen. Buchstabe b der Regelung des Art. 15 Abs. 2 DBA D-Z wäre somit nicht erfüllt. Die Monteurklausel des Art. 15 Abs. 2 DBA D-Z kommt daher nicht zur Anwendung. [| 4]

Fazit: Das Besteuerungsrecht für die *Gehaltszahlungen der Z-Co* fällt somit – trotz Einhaltung der 183-Tage-Grenze – gem. Art. 15 Abs. 1 Satz 2 DBA D-Z dem Tätigkeitsstaat Z zu. In Deutschland sind diese Vergütungen gem. Art. 23 A Abs. 1 DBA D-Z von der Besteuerung freizustellen (sog. Freistellungsmethode). Sie unterliegen aber gem. § 32b Abs. 1 Satz 1 Nr. 3 EStG dem Progressionsvorbehalt. Zudem wäre § 50d Abs. 8 EStG zu beachten. [| 4]

Die *Gehaltszahlungen der G-Bank* unterliegen dagegen uneingeschränkt der deutschen Besteuerung. [| 2]

Summe der Punkte Teil 1 [| 60]

Teil 2

a) Wie sind die Dividenden in Deutschland nach nationalem Recht und nach Abkommensrecht zu versteuern?

(1) Körperschaftsteuer

Persönliche Steuerpflicht: Die G-Bank ist aufgrund ihres Geschäftsleitungsorts (§ 10 AO) und Sitzes (§ 11 AO) in Frankfurt am Main (= Inland) gem. § 1 Abs. 1 Nr. 1 KStG in Deutschland mit ihrem Welteinkommen unbeschränkt körperschaftsteuerpflichtig. [| 2]

Der *sachlichen Steuerpflicht* unterliegt das körperschaftsteuerliche Einkommen (§§ 7 Abs. 1, Abs. 2, § 8 Abs. 1 KStG). Infolge der unbeschränkten Körperschaftsteuerpflicht erzielt die G-Bank gem. §§ 8 Abs. 2, Abs. 1 KStG; § 15 Abs. 2 EStG vollumfänglich Einkünfte aus Gewerbebetrieb. [| 2]

Bei der Zweigniederlassung in Land H handelt es sich um eine Betriebsstätte nach § 12 Nr. 2 AO. Deren Gewinne werden unmittelbar dem Welteinkommen der G-Bank zugerechnet und unterliegen bei dieser der Körperschaftsteuer, da es sich bei der Betriebsstätte um einen rechtlich unselbständigen Unternehmensteil des Stammhauses handelt.²⁵ [| 1]

²³ Vgl. Ziffer 8.2 des OECD-Musterkommentars 2014 zu Art. 4.

²⁴ Vgl. statt vieler De Broe, in: Reimer/Rust, Klaus Vogel on Double Treaty Conventions, 4. Aufl. 2015, Art. 15 OECD-MA Rz. 247 ff.; Großmann, Doppelt ansässige Kapitalgesellschaften im internationalen Steuerrecht, 1995, S. 107.

²⁵ Vgl. zur Besteuerung ausländischer Betriebsstätten inländischer Investoren grundlegend Jacobs/Endres/Spengel, in: Jacobs, Internationale Unternehmensbesteuerung, 7. Aufl. 2011, S. 404 ff.

Die Dividenden bleiben bei der Einkommensermittlung der G-Bank gem. § 8b Abs. 1 Satz 1 KStG zunächst vollständig außer Ansatz. Mit den Beteiligungserträgen in Zusammenhang stehende Aufwendungen können aufgrund von § 8b Abs. 5 Satz 2 KStG vollständig abgezogen werden. 5 % der Dividenden gelten dabei gem. § 8b Abs. 5 Satz 1 KStG als nichtabzugsfähige Betriebsausgaben. [| 1]

(2) Gewerbesteuer

Die über die nichtabzugsfähigen Betriebsausgaben noch i. H. von 5 % im Gewinn aus Gewerbebetrieb enthaltenen Dividenden werden bei der Ermittlung des Gewerbeertrags über § 9 Nr. 3 GewStG für gewerbesteuerliche Zwecke vollständig gekürzt, da sie auf eine „nicht im Inland belegene Betriebsstätte“ entfallen. [| 1]

Ergebnis: Deutschland besitzt innerstaatlich das uneingeschränkte Besteuerungsrecht an den Dividenden der H-Co und X-Co, stellt sie aber körperschaftsteuerlich effektiv zu 95 % und gewerbesteuerlich zu 100 % von der Besteuerung frei.

(3) Abkommensrecht

Fraglich ist, ob das deutsche Besteuerungsrecht abkommensrechtlich eingeschränkt wird. Dazu werden nachfolgend die Dividenden getrennt voneinander geprüft.

(a) Dividende der H-Co

Fraglich ist zunächst der **Geltungsbereich des DBA D-H:**

Persönlicher Anwendungsbereich: Gemäß Art. 1 DBA D-H gilt das DBA nur für Personen, die in einem Vertragsstaat oder in beiden Vertragsstaaten ansässig sind.

Die G-Bank und die H-Co sind als juristische Personen i. S. des Art. 3 Abs. 1 Buchst. a und b DBA D-H mit ihrem Sitz und Geschäftsleitungsort im Inland gem. Art. 4 Abs. 1 DBA D-H im Vertragsstaat Deutschland bzw. H ansässig. Sie fallen damit gem. Art. 1 DBA D-H unter das Abkommen D-H. [| 3]

Sachlicher Anwendungsbereich: Gemäß Art. 2 Abs. 1 DBA D-H gilt das DBA nur für Steuern vom Einkommen und vom Vermögen, die für Rechnung eines Vertragsstaats erhoben werden. Bei der deutschen Körperschaftsteuer handelt es sich nach Art. 2 Abs. 1, Abs. 2 DBA D-H um eine unter das Abkommen fallende Steuer. Das DBA D-H findet auf die Dividende der H-Co Anwendung. [| 1]

Im nächsten Schritt ist die **Zuweisung der Besteuerungsrechte** zu klären:

Gem. Art. 7 Abs. 1 Satz 1 DBA D-H können Gewinne eines Unternehmens eines Vertragsstaats nur in diesem Staat besteuert werden, es sei denn, das Unternehmen übt seine Geschäftstätigkeit im anderen Vertragsstaat durch eine dort gelegene Betriebsstätte aus. Bei den Gewinnen der Zweigniederlassung in Land H handelt es sich um Gewinne eines „Unternehmens eines Vertragsstaats“, weil der G-Bank die Einkünfte der rechtlich unselbständigen Zweigniederlassung unmittelbar zugerechnet werden. In diesem Fall hat Deutschland abkommensrechtlich das uneingeschränkte Besteuerungsrecht an diesen Einkünften. [| 2]

Da es sich bei der Zweigniederlassung jedoch auch auf Abkommensebene um eine Betriebsstätte handelt (vgl. Art. 5 Abs. 1, Abs. 2 Buchst. b DBA D-H), können die Betriebsätteneinkünfte²⁸ gem. Art. 7 Abs. 1 Satz 2 DBA D-H *auch* im anderen Staat (also Land H) besteuert werden (sog. Betriebsstättenprinzip).²⁹ [| 1]

26 Die G-Bank ist nach § 5 Abs. 1 Satz 1 GewStG als Unternehmer selbst gewerbesteuerpflichtig.

27 Der Gewerbesteuer unterliegt nach § 2 Abs. 1 Satz 1 GewStG jeder stehende Gewerbebetrieb, soweit er im Inland betrieben wird. Der Gewinn aus Gewerbebetrieb der G-Bank als Kapitalgesellschaft ist dabei gem. § 2 Abs. 2 Satz 1 GewStG stets und in vollem Umfang gewerbesteuerpflichtig. Besteuerungsgrundlage ist nach § 6 GewStG der Gewerbeertrag, dessen Ausgangsgröße gem. § 7 Satz 1 GewStG der Gewinn aus Gewerbebetrieb bildet und noch um Hinzurechnungen (§ 8 GewStG) und Kürzungen (§ 9 GewStG) zu modifizieren ist.

28 Ein großer Streitpunkt in der Praxis ist die Frage, wie die Einkünfte der Betriebsstätte abgegrenzt werden. Art. 7 Abs. 2 OECD-MA ordnet an, die Betriebsstätte bei der Gewinnabgrenzung wie ein eigenes Unternehmen zu behandeln (sog. AOA für *Authorized OECD Approach*); ausführlich dazu Fritzsche, Steuerliche Selbständigkeitsfiktion der Betriebsstätte und deren Auswirkung auf die Gewinnabgrenzung, 2015.

29 Bei der Formulierung „können“ in den Art. 6–22 OECD-MA handelt es sich um sog. Schrankenormen mit „offener“ Rechtsfolge, da beide Staaten weiterhin besteuern dürfen. Erst durch die Anwendung des Methodenartikels wird die Doppelbesteuerung ausgeglichen, vgl. dazu grundlegend Brähler, Internationales Steuerrecht, 8. Aufl. 2014, S. 120 ff.

HINWEIS

Art. 10 und 11 OECD-MA unterscheiden sich von den übrigen Schrankennormen dadurch, dass sie eine Steueraufteilung zwischen Wohnsitz- und Quellenstaat vorsehen. Abs. 1 der Art. 10 bzw. 11 OECD-MA bestätigt das Recht des Wohnsitzstaates die Dividenden bzw. Zinsen zu besteuern. Die Schrankennorm in Abs. 2 der Art. 10 bzw. 11 OECD-MA richtet sich an den Quellenstaat und begrenzt sein Besteuerungsrecht, während das Besteuerungsrecht des Wohnsitzstaats uneingeschränkt aufrechterhalten bleibt. Eine Beschränkung seines Besteuerungsrechts erfährt der Wohnsitzstaat erst durch Anwendung der Anrechnungsmethode in Art. 23 A Abs. 2 OECD-MA.

HINWEIS

Art. 10 Abs. 4 OECD-MA ist die korrespondierende Vorschrift zu Art. 7 Abs. 4 OECD-MA, der bestimmt, dass Art. 7 OECD-MA („Unternehmensgewinne“) subsidiär anzuwenden ist und Art. 10 OECD-MA Vorrang genießt. Allerdings ist in diesem Fall der sog. Betriebsstättenvorbehalt des Art. 10 Abs. 4 OECD-MA zu beachten, der eine Rückverweisung auf Art. 7 OECD-MA enthält. Aus dem Betriebsstättenvorbehalt folgt, dass der Quellenstaat Dividenden im Rahmen der Betriebsstättengewinne uneingeschränkt besteuern darf.

Gemäß Art. 7 Abs. 4 DBA D-H tritt der Betriebsstättenartikel jedoch zurück, wenn die Betriebsstätteneinkünfte anderen Artikeln des DBA D-H zugehörig sind. Art. 7 Abs. 4 DBA D-H räumt der spezielleren Einkunftsart³⁰ grds. den Vorrang ein (sog. Subsidiarität des Art. 7 DBA D-H).³¹ [| 1]

Nach Art. 10 Abs. 1 DBA D-H können die Dividenden, die eine im einem Vertragsstaat ansässige Gesellschaft (H-Co) an eine im anderen Vertragsstaat ansässige Person (G-Bank) zahlt, im anderen Staat (also Deutschland) besteuert werden. Bei den von der H-Co gezahlten Dividenden handelt es sich annahmegemäß um Dividenden im abkommensrechtlichen Sinne (vgl. Art. 10 Abs. 3 DBA D-H). Beide Gesellschaften (H-Co und G-Bank) sind im jeweiligen Vertragsstaat (Land H bzw. Deutschland) auch im abkommensrechtlichen Sinne ansässig (s. o.). Die Dividende wird ferner von H-Co an die G-Bank gezahlt. Die G-Bank ist Empfängerin der Dividende, da die H-Zweigniederlassung eine rechtlich unselbständige Betriebsstätte ist und es sich nicht um eine ansässige Person i. S. des Art. 3 Abs. 1 Buchst. a DBA D-H handeln kann. [| 4]

Das Recht zur Besteuerung der Dividendeneinkünfte liegt damit bei Deutschland.

Nach Art. 10 Abs. 2 Satz 1 DBA D-H kann diese Dividende jedoch auch in dem Vertragsstaat, in dem die Dividenden zahlende Gesellschaft ansässig ist (Land H), besteuert werden. Diese Quellenbesteuerung darf gem. Art. 10 Abs. 2 Buchst. b DBA D-H 15 % der ausgeschütteten Dividende nicht übersteigen. Eine Reduzierung auf 5 % gem. Art. 10 Abs. 2 Buchst. a DBA D-H kommt nicht in Betracht, da die Mindestbeteiligung i. H. von 25 % nicht erreicht wird (vorliegend ist die G-Bank über die Betriebsstätte nur i. H. von 20 % an der H-Co beteiligt). [| 2]

Die Anwendung von Art. 10 Abs. 1, Abs. 2 DBA D-H, mithin der Vorschriften zur Quellenbesteuerung, scheiden jedoch aus, wenn nach Art. 10 Abs. 4 DBA D-H der in einem Vertragsstaat ansässige Nutzungsberechtigte (die G-Bank) im anderen Vertragsstaat (Land H), in dem die Dividenden zahlende Gesellschaft ansässig³² ist, eine Geschäftstätigkeit durch eine dort gelegene Betriebsstätte ausübt und die Beteiligung, für die die Dividenden gezahlt wird, tatsächlich zu dieser Betriebsstätte gehört. [| 1]

Dies ist vorliegend der Fall: Die G-Bank wird über die Betriebsstätte in Land H tätig und die Beteiligung an der H-Co ist der Betriebsstätte annahmegemäß vollumfänglich zuzuordnen. In der Folge sind die Betriebsstätteneinkünfte nicht zu anderen Artikel des DBA D-H zugehörig und deren abkommensrechtliche Behandlung richtet sich nach wie vor nach Art. 7 DBA D-H. [| 1]

Rechtsfolge von Art. 7 Abs. 1 Satz 2 DBA D-H ist als sog. Schrankennorm mit *offener Rechtsfolge*, dass sowohl der Betriebsstättenstaat (Land H) als auch der Ansässigkeitsstaat der G-Bank (Deutschland) die Betriebsstätteneinkünfte besteuern darf. [| 1]

Nach Art. 23 A Abs. 1 DBA D-H nimmt Deutschland („der *erstgenannte Staat*“) die Betriebsstätteneinkünfte jedoch aus der Besteuerung aus und vermeidet somit eine Doppelbesteuerung, wenn die Einkünfte auch im anderen Staat (also Land H) besteuert werden können, was Art. 7 Abs. 1 Satz 2 DBA D-H zuvor ausdrücklich erlaubte. [| 1]

Ergebnis: Land H besitzt als Betriebsstättenstaat abkommensrechtlich das uneingeschränkte Besteuerungsrecht an der Dividende der H-Co Deutschland als Ansässigkeitsstaat stellt die Betriebsstätteneinkünfte von der Besteuerung frei.

(b) Dividende der X-Co

Fraglich ist, wie die Dividenden der X-Co im Rahmen des DBA D-X, DBA D-H und DBA H-X behandelt werden.³³

30 Dividenden (Art. 10 OECD-MA), Zinsen (Art. 11 OECD-MA), Lizenzgebühren (Art. 12 OECD-MA) oder andere Einkünfte (Art. 21 OECD-MA).

31 Hintergrund ist, dass ansonsten ein Quellenstaat bei Nichtbestehen einer Betriebsstätte Dividenden-, Zins- und Lizenzeneinkünfte des Unternehmens nicht besteuern könnte, da nach Art. 7 Abs. 1 Satz 1 erster Halbs. OECD-MA nur der Wohnsitzstaat besteuern darf.

32 Wie bereits geprüft, ist die H-Co in Land H im abkommensrechtlichen Sinne ansässig.

33 Sowohl Deutschland, Land H und Land X sind in die Dividende der X-Co involviert, weshalb alle drei Abkommen zu prüfen sind.

Fraglich ist zunächst der **Geltungsbereich des DBA D-X**:

Persönlicher Anwendungsbereich: Die G-Bank und die H-Co sind als juristische Personen i. S. des Art. 3 Abs. 1 Buchst. a und b DBA D-X mit ihrem Sitz und Geschäftsleitungsort im Inland gem. Art. 4 Abs. 1 DBA D-X im Vertragsstaat Deutschland bzw. Land X ansässig und fallen damit gem. Art. 1 DBA D-X unter das Abkommen Deutschland-H. [| 2]

Sachlicher Anwendungsbereich: Bei der deutschen Körperschaftsteuer handelt es sich nach Art. 2 Abs. 1, Abs. 2 DBA D-X um eine unter das Abkommen fallende Steuer. Das DBA D-X findet auf die Dividenden der X-Co Anwendung. [| 1]

Im nächsten Schritt ist die **Zuweisung der Besteuerungsrechte** zu klären:

Gemäß Art. 7 Abs. 1 Satz 1 DBA D-X können Gewinne eines Unternehmens eines Vertragsstaats nur in diesem Staat besteuert werden. [| 1]

Die Anwendung des Betriebstättenprinzips in Art. 7 Abs. 1 Satz 1 zweiter Halbs. DBA D-X scheitert daran, dass die G-Bank nicht im „anderen Vertragsstaat“ (also Land X) durch eine Betriebstätte³⁴ tätig wird (diese befindet sich in Land H). Deutschland hat in diesem Fall weiterhin das uneingeschränkte Besteuerungsrecht an der Dividende der X-Co. Dies ändert auch Art. 10 Abs. 1 DBA D-X nicht, der über die Subsidiarität des Art. 7 Abs. 4 DBA D-X zur Anwendung gelangt. Hiernach kann die Dividende in Deutschland besteuert werden, da die in einem Vertragsstaat ansässige Gesellschaft (X-Co) die Dividende³⁵ an eine im anderen Vertragsstaat ansässige Person (G-Bank) zahlt. Insoweit erfolgt die Prüfung analog zur Dividende der H-Co. [| 3]

Über Art. 10 Abs. 2 Satz 1 DBA D-X besitzt Land X als Ansässigkeitsstaat der ausschüttenden Gesellschaft allerdings ein Quellenbesteuerungsrecht, das gem. Art. 10 Abs. 2 Buchst. b DBA D-X 15 % des ausgeschütteten Betrags nicht übersteigen darf. Aufgrund der 25 %igen-Beteiligung der G-Bank an der X-Co greift zwar die Reduzierung der Quellensteuerhöhe gem. Art. 10 Abs. 2 Buchst. a OECD-MA, bleibt aber im vorliegenden Fall ohne Bedeutung, da sie laut Sachverhalt ebenfalls 15 % beträgt und damit mit der Begrenzungen in Art. 10 Abs. 2 Buchst. b DBA D-X identisch ist. [| 2]

Im Unterschied zur Dividende der H-Co wird die Quellenbesteuerung *nicht* über Art. 10 Abs. 4 DBA D-X ausgeschlossen, da die G-Bank nicht über eine Betriebstätte im anderen Vertragsstaat (also Land X) tätig wird. [| 1]

Rechtsfolge von Art. 10 Abs. 1, Abs. 2 DBA D-X ist (analog zu Art. 7 Abs. 1 Satz 2 DBA D-X), dass sowohl Deutschland die Dividende der X-Co besteuern darf als auch das Land X in Form einer 15 %igen Quellensteuer. Da es sich um Einkünfte i. S. des Art. 10 DBA D-X handelt, muss Deutschland nach Art. 23 A Abs. 2 DBA D-X die in Land X erhobene Quellensteuer auf die inländische Steuerbelastung anrechnen. [| 2]

Ergebnis: Deutschland besitzt abkommensrechtlich die unbeschränkten Besteuerungsrechte an der Dividende der X-Co. Land X kann darauf eine Quellensteuer i. H. von max. 15 % erheben, die Deutschland auf die inländische Steuerbelastung anrechnen muss.

Zu prüfen ist hiernach die abkommensrechtliche Behandlung der Dividende der X-Co im Rahmen des **DBA D-H**:

Persönlicher und sachlicher Anwendungsbereich: analog zur Dividende der H-Co (s. o.). [| 3]

Des Weiteren ist die **Zuweisung der Besteuerungsrechte** zu klären:

Gem. Art. 7 Abs. 1 Satz 1 DBA D-H können Gewinne eines Unternehmens eines Vertragsstaats nur in diesem Staat besteuert werden, es sei denn, das Unternehmen übt seine Geschäftstätigkeit im anderen Vertragsstaat durch eine dort gelegene Betriebstätte

HINWEIS

Da Deutschland innerstaatlich die Dividenden über § 8b Abs. 1 KStG von der Besteuerung freistellt, kommt es in diesen Konstellationen regelmäßig zu einem sog. **Anrechnungsüberhang**, da in Deutschland durch § 8b Abs. 5 KStG nur ein Anrechnungsvolumen i. H. von 5 % der ausgeschütteten Dividenden besteht.³⁶

³⁴ Wie bereits geprüft, handelt es sich bei der Zweigniederlassung um eine abkommensrechtliche Betriebstätte.

³⁵ Auch bei den von der X-Co gezahlten Dividenden handelt es sich analog zu den Dividenden der H-Co annahmegemäß um Dividenden im abkommensrechtlichen Sinne (vgl. Art. 10 Abs. 3 DBA D-X).

³⁶ Angerechnet wird nur bis zu einem sog. Anrechnungshöchstbetrag, der der inländischen Steuer auf die ausländischen Einkünfte entspricht. Beispiele: grundlegend Brähler, Internationales Steuerrecht, 8. Aufl., 2014, S. 212.

aus, was vorliegend zu bejahen ist (entsprechend zu den Dividenden der H-Co). Allerdings gilt es auch hier die Subsidiarität in Art. 7 Abs. 4 DBA D-H zu beachten: [| 2]

Nach Art. 10 Abs. 1 DBA D-H können Dividenden, die eine in einem Vertragsstaat ansässige Gesellschaft an eine im anderen Vertragsstaat ansässige Person zahlt, auch im andere Staat besteuert werden. Im vorliegenden Fall werden die Dividenden jedoch von der X-Co gezahlt, die nicht in den Anwendungsbereich des DBA D-H fällt. [| 1]

Nach Art. 21 Abs. 1 DBA D-H können Einkünfte einer im Vertragsstaat ansässigen Person, die in den vorstehenden Artikel nicht behandelt wurden, ohne Rücksicht auf ihre Herkunft nur in diesem Staat besteuert werden. Davon ausgenommen sind nach Art. 21 Abs. 2 DBA D-H Einkünfte aus der Geschäftstätigkeit einer Betriebstätte im anderen Vertragsstaat, wenn die Rechte oder Vermögenswerte, für die die Einkünfte gezahlt werden, tatsächlich zu dieser Betriebstätte gehören. [| 1]

Da es sich bei der Betriebstätte um eine abkommensrechtliche Betriebstätte handelt und die Beteiligung an der X-Co dieser unstreitig zuzuordnen ist, greift das Betriebstättenprinzip des Art. 21 Abs. 2 DBA D-H, der in seiner Rechtsfolge erneut auf Art. 7 DBA D-H verweist. [| 1]

Rechtsfolge von Art. 7 Abs. 1 Satz 2 DBA D-H ist, dass sowohl der Betriebstättenstaat (Land H) als auch der Ansässigkeitsstaat der G-Bank (Deutschland) die Betriebstätteneinkünfte besteuern darf. Nach Art. 23 A Abs. 1 DBA D-H nimmt Deutschland die Betriebstätteneinkünfte aus der Besteuerung aus und vermeidet somit eine Doppelbesteuerung, da die Einkünfte auch im anderen Staat (also Land H) besteuert werden können (Art. 7 Abs. 1 Satz 2 DBA D-H). [| 2]

Zu prüfen ist zuletzt die abkommensrechtliche Behandlung der Dividende der X-Co im Rahmen des **DBA H-X**:

Persönlicher und sachlicher Anwendungsbereich: analog zur Prüfung im Rahmen des DBA D-X (s. o.) [| 3]

Des Weiteren ist die **Zuweisung der Besteuerungsrechte** zu klären:

Die Anwendung der Art. 7, Art. 10 und Art. 21 DBA H-X scheitern daran, dass die Betriebstätte nicht als ansässiges Unternehmen bzw. ansässige Gesellschaft im Vertragsstaat H qualifiziert werden kann.³⁷ [| 1]

Ergebnis: Land X ist als Quellenstaat berechtigt auf die Dividenden der X-Co eine Quellensteuer i. H. von bis zu 15 % zu erheben. Land H besitzt als Betriebstättenstaat das uneingeschränkte Besteuerungsrecht im Rahmen des Betriebstättenvorbehalts an den Dividenden.³⁸ Deutschland als Ansässigkeitsstaat muss die Einkünfte von der Besteuerung freistellen.

b) Muss Land H die Quellensteuer aus Land X im Rahmen der Betriebstättenbesteuerung anrechnen?

(1) DBA H-X

Eine Anrechnungsverpflichtung könnte sich aus dem DBA H-X ergeben. Nach den Sachverhaltsvorgaben vermeidet Land H eine Doppelbesteuerung durch Anwendung der Freistellungsmethode (Art. 23 B DBA H-X). Voraussetzung von Art. 23 B Abs. 1 DBA H-X ist zunächst, dass eine in einem Vertragsstaat ansässige Person Einkünfte bezieht. Diese Tatbestandsvoraussetzung scheidet vorliegend daran, dass es sich bei der Betriebstätte um keine „*ansässige Person*“ i. S. des Art. 1 i. V. mit Art. 3 Abs. 1 Buchst. a DBA H-X handelt. [| 1]

Gemäß Art. 24 Abs. 3 DBA H-X darf die Besteuerung einer Betriebstätte, die ein Unternehmen eines Vertragsstaats im anderen Vertragsstaat hat, in dem anderen Staat nicht ungünstiger sein als die Besteuerung von Unternehmen des anderen Staats, die die gleiche Tätigkeit ausüben (sog. *Betriebstätten-Diskriminierungsverbot*). [| 1]

³⁷ Zwar ist die H-Co abkommensberechtigt, ihr fließen im Falle der Dividende der X-Co aber keine Einkünfte zu.

³⁸ Die Frage der Anrechnung der Quellensteuern wird in Teil II unter b) beantwortet.

Der Wortlaut der Vorschrift zeigt, dass der Diskriminierungsschutz nur die Besteuerung durch den Staat, in dem sich die Betriebsstätte befindet, umfasst. Eine Anrechnung der Quellensteuern mit Hilfe von Art. 24 Abs. 3 OECD-MA kann also nur über das DBA D-H und nicht über das DBA H-X erreicht werden. [| 1]

(2) DBA D-H

Daher ist nachfolgend die Anwendungsmöglichkeit von Art. 24 Abs. 3 des DBA D-H zu prüfen:

Im Verhältnis D-H sind die ersten Tatbestandsvoraussetzungen des Art. 24 Abs. 3 DBA D-H erfüllt: Bei der G-Bank handelt es sich um ein im Vertragsstaat ansässiges Unternehmen i. S. des Art. 1 i. V. mit Art. 3 Abs. 1 Buchst. a DBA D-H und bei der Betriebsstätte um eine abkommensrechtliche Betriebsstätte i. S. des Art. 5 Abs. 1, Abs. 2 Buchst. b DBA D-H im anderen Vertragsstaat H. [| 1]

Vergleichsmaßstab des Art. 24 Abs. 3 DBA D-H ist die Besteuerung der Betriebsstätte mit der Besteuerung eines fiktiven inländischen Unternehmens in Land H.³⁹ Ein inländisches Unternehmen hätte (aller Wahrscheinlichkeit nach)⁴⁰ durch das nationale Recht einen Anspruch auf Anrechnung der Kapitalertragsteuer, die auf die Dividende in Land X erhoben worden ist (z. B. bei einer mit § 26 KStG vergleichbaren Regelung). [| 2]

Wird der Betriebsstätte der Anrechnungsanspruch verwehrt, fällt die Besteuerung aufgrund ihrer Person ungünstiger aus als die Besteuerungssituation eines inländischen Unternehmens. Da es sich hierbei nicht um ein personenbezogenes Besteuerungsmerkmal handelt, kann der Anrechnungsanspruch der Betriebsstätte auch nicht über Art. 24 Abs. 3 Satz 2 DBA D-H ausgeschlossen werden und ist zu gewähren.

Würde es sich bei Land H um einen Mitgliedstaat der Europäischen Union handeln, ist die Anrechnung der Quellensteuer im Betriebsstättenstaat sogar europarechtlich geboten. Der EuGH hat dazu bereits im Jahr 1999 entschieden, dass eine Versagung der Anrechnung gegen die Niederlassungsfreiheit (Art. 49 AEUV) verstößt.⁴¹

Kann die Anrechnung ausländischer Drittstaaten-Quellensteuern im Betriebsstättenstaat über Art. 24 Abs. 3 DBA D-H erfolgen, stellt sich sodann die Frage nach der Höhe der anzurechnenden Steuern. Im Rahmen des DBA H-X wäre gem. Art. 10 Abs. 2 Buchst. b DBA H-X die Erhebung einer Quellensteuer bei Überschreiten der Schachtelbeteiligungsgrenze allerdings auf 10 % begrenzt (vgl. hierzu die Sachverhaltsvorgaben), der Ansässigkeitsstaat (Land H) demzufolge auch nur zur Anrechnung in dieser Höhe gezwungen. Vorliegend ist Land X aber zum Einbehalt von Quellensteuern i. H. von 15 % berechtigt.⁴² [| 1]

Art. 24 Abs. 3 DBA D-H soll eine steuerliche Diskriminierung der Betriebsstätte verhindern – stets nur im Vergleich zu einem ansässigen Unternehmen des gleichen Vertragsstaats. Bei einem in Land H ansässigen Unternehmen wären die ausländischen Quellensteuern zwar über Art. 23 B Abs. 1 DBA H-X anzurechnen, eine Quellensteuer wäre über Art. 10 Abs. 2 Buchst. a DBA H-X nur i. H. von 10 % erhoben worden. Käme es nun zu einer Anrechnung von Quellensteuern i. H. von 15 % bei der Betriebsstätte, wären dadurch inländische Unternehmen schlechter gestellt, da sie nur einen Anrechnungsanspruch i. H. von 10 % gehabt hätten. Sinn und Zweck von Art. 24 Abs. 3 DBA D-H ist aber ausschließlich die Verhinderung der Betriebsstättendiskriminierung und nicht deren Bevorteilung im Vergleich zu inländischen Unternehmen. Deshalb ist die Anrechnungsbegrenzung auf 10 % gerechtfertigt, um dem Regelungsziel des Art. 24 Abs. 3 DBA D-H gerecht zu werden. [| 2]

Summe der Punkte Teil 2:

[| 60]

Summe der Punkte insgesamt:

[| 120]

³⁹ Vgl. z. B. Rust, in: Vogel/Lehner, DBA, 6. Aufl. 2015, Art. 24, Rz. 104.

⁴⁰ Da über das innerstaatliche Recht von Land H im Sachverhalt keine Angaben gemacht werden, kann über eine nationale Anrechnungsvorschrift ausländischer Quellensteuern nur eine Annahme getroffen werden. Die meisten Staaten verfügen allerdings über eine solche Möglichkeit, vgl. Art. 24 OECD-Musterkommentar 2014, Rz. 70.

⁴¹ EuGH, Urteil vom 21. 9. 1999 - Rs. C-307/97, *Saint-Gobain ZN* [↪ JAAAA-96684], Slg. 1999, I-06161, Rz. 64.

⁴² Vgl. die Prüfung der Dividende der X-Co im Rahmen des DBA D-X, Teil 2a)(3)(b).

IV. Punkteschlüssel

von	bis	Note
0	17	6,0
18	31	5,5
32	45	5,0
46	59	4,5
60	69	4,0
70	79	3,5
80	89	3,0
90	97	2,5
98	105	2,0
106	113	1,5
114	120	1,0

AUTOREN

**Prof. Dr. Johanna Hey**

ist Direktorin des Instituts für Steuerrecht an der Universität zu Köln. Zudem ist sie Mitherausgeberin der NWB Steuer und Studium.

**Ruth Heilmeier,**

Dipl.-Finanzwirtin, Dipl.-Kffr., ist Stipendiatin der Cologne Graduate School in Management, Economics and Social Sciences (CGS) der Universität zu Köln und arbeitet als wissenschaftliche Mitarbeiterin am Institut für Steuerrecht an der Universität zu Köln.

**M.Sc. Gary Rüsçh**

ist wissenschaftlicher Mitarbeiter am Institut für Steuerrecht an der Universität zu Köln.