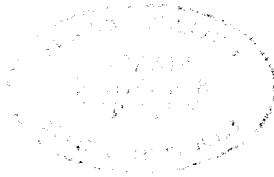


Qualifikationskonflikte im
OECD-Musterabkommen und
deutschen Doppelbesteuerungsabkommen
am Beispiel einer atypisch
stillen Gesellschaft

Von

Marcus Geuenich



Duncker & Humblot · Berlin

Inhaltsverzeichnis

Einleitung	11
------------------	----

Erstes Kapitel

Begriff und Ursachen von Qualifikationskonflikten 13

A. Qualifikationskonflikte	13
I. Bedeutung im internationalen Steuerrecht – Abgrenzung zum IPR	13
II. Merkmale von Qualifikationskonflikten	15
III. Folgen von Qualifikationskonflikten	17
1. Einführendes Beispiel	17
2. Besteuerungsfolgen	19
a) Doppelbesteuerung von Einkünften	19
b) Keimnalbesteuerung von Einkünften	20
c) Minderbesteuerung von Einkünften	21
3. Zwischenergebnis	21
B. Mögliche Ursachen von Qualifikationskonflikten	22
I. Gesellschaftsrechtliche Ausgestaltung einer (atypisch) stillen Gesellschaft im deutschen und ausländischen Recht	23
1. Gesellschaftsrechtliche Ausgestaltung im deutschen Recht	23
a) Einzelheiten des gesetzlichen Typus	24
b) Atypische Formen einer stillen Gesellschaft	27
c) Charakteristika einer stillen Gesellschaft – Zwischenergebnis	28
2. Existenz und Ausgestaltung im ausländischen Recht	29
a) Rechtsform einer stillen Gesellschaft verfügbar	29
aa) Luxemburg	29
bb) Österreich	31
cc) Tschechien	31
dd) Belgien	32
ee) Spanien	33
b) Vertragliche Ersatzkonstruktionen	34
aa) Schweiz	34
bb) USA	36
3. Zwischenergebnis	36

II. Besteuerung einer atypisch stillen Gesellschaft im innerstaatlichen deutschen und ausländischen Recht	38
1. Steuerliche Behandlung im deutschen Recht	38
a) Atypisch stille Gesellschaft	39
b) Typisch stille Gesellschaft	42
c) Partiarisches Darlehen	44
2. Steuerliche Behandlung im ausländischen Recht	45
a) Luxemburg	45
b) Österreich	46
c) Tschechien	47
d) Belgien	48
e) Spanien	49
f) Schweiz	50
g) USA	52
3. Zwischenergebnis	59
III. Regelungen zur atypisch stillen Gesellschaft im deutschen Abkommensrecht	60
1. Differenzierte Regelungen mit Bezug zur atypisch stillen Gesellschaft	60
2. Regelungen ohne Bezug zur atypisch stillen Gesellschaft	61
a) Differenzierte Regelungen	61
b) Undifferenzierte Regelungen	62

Zweites Kapitel

Abkommensrechtliche Behandlung einer atypisch stillen Gesellschaft nach dem OECD-Musterabkommen 64

A. Abkommensberechtigung einer atypisch stillen Gesellschaft	64
I. Auslegung unter Berücksichtigung der deutschen Besteuerung	65
II. Auslegung unter Berücksichtigung der Sicht des anderen Vertragsstaats ..	66
III. Zwischenergebnis	69
B. Einordnung unter die Verteilungs- und Vermeidungsnormen des OECD-MA ..	69
I. Zusammenspiel der Art. 7, 10 und 11 OECD-MA	70
II. Atypisch stille Beteiligung eines in Deutschland Ansässigen an einem ausländischen Unternehmen	72
1. Transparente Besteuerung im anderen Vertragsstaat	72
a) Vorliegen von Unternehmensgewinnen nach Art. 7 OECD-MA ...	73
b) Zurechnung einer Betriebsstätte nach Art. 5 OECD-MA	78
aa) Ansichten im Schrifttum	79
(1) Überwiegende Ansicht im Schrifttum	79
(2) Ansicht von Müller	81

bb) Rechtsprechung des BFH und der FG	82
cc) Ansicht der Finanzverwaltung	86
dd) Stellungnahme	87
c) Zwischenergebnis	93
2. Abweichendes Besteuerungskonzept im anderen Vertragsstaat	94
a) Subsumtion unter den Dividendenartikel Art. 10 OECD-MA	95
aa) Kein Vorliegen einer Qualifikationsverkettung	97
bb) Vorliegen einer Qualifikationsverkettung	99
(1) Auslegung des Dividendenartikels	100
(2) Auslegung des Vermeidungsartikels	102
cc) Stellungnahme	103
(1) Atypisch stille Beteiligung als „sonstiger Gesellschafts- anteil“ i.S.d. Art. 10 Abs. 3 OECD-MA	104
(2) Begründung einer Qualifikationsverkettung durch Art. 10 Abs. 3 OECD-MA	108
dd) Zwischenergebnis	114
b) Subsumtion unter den Zinsartikel Art. 11 OECD-MA	114
c) Auslegung des Vermeidungsartikels (Methodenartikels)	116
aa) Herrschende Auffassung in Rechtsprechung und Schrifttum ..	119
bb) OECD-Musterkommentar – OECD-Bericht <i>The application of the OECD Model Tax Convention to partnerships</i>	121
(1) Bisheriges Verständnis	122
(2) Neues Verständnis	122
cc) Ansicht der Finanzverwaltung	127
dd) Stellungnahme	129
(1) Schrankenrechtscharakter von Abkommen	129
(2) Auslegung nach den Grundsätzen des WÜR V	130
(a) Auslegung von Art. 23 A Abs. 4 OECD-MA	131
(b) Auslegung von Art. 23 A Abs. 1 OECD-MA	134
(3) Begründung der Finanzverwaltung im BMF-Schreiben vom 28.12.1999	140
(4) Auffassung von Krabbe	141
ee) Zwischenergebnis	144
3. Generelle Anwendung des Zinsartikels Art. 11 OECD-MA unabhän- gig von dem Besteuerungskonzept im anderen Vertragsstaat	146
a) Kein zivilrechtliches Verständnis der Zinsdefinition	148
b) Atypisch stille Gesellschaft keine „Forderung jeder Art“	150
4. Betriebsstättenvorbehalt	152
a) Rechtsprechung des BFH – Urteil vom 21.07.1999	153
b) Auffassungen im Schrifttum	154
c) Stellungnahme	155

aa) Verhältnis von „Dividenden zahlender Gesellschaft“ und „Geschäftstätigkeit“	155
bb) Tatsächliche Zugehörigkeit zu einer Betriebsstätte	157
5. Zwischenergebnis	161
III. Atypisch stille Beteiligung eines im Ausland Ansässigen an einem inländischen Unternehmen	162

Drittes Kapitel

Abkommensrechtliche Behandlung einer atypisch stillen Gesellschaft in ausgewählten deutschen DBA 163

A. Abkommensrechtliche Regelungen mit Bezug zur atypisch stillen Gesellschaft	163
I. DBA-Luxemburg	163
1. Atypisch stille Beteiligung eines in Deutschland Ansässigen an einem Luxemburger Unternehmen	164
a) Vorrangigkeit des Dividenden- oder Zinsartikels (Art. 13 und 14 DBA-Lux)	165
b) Sonderregelung für Unternehmensgewinne in Nr. 11 des Schlussprotokolls	165
c) Zwischenergebnis	170
2. Atypisch stille Beteiligung eines in Luxemburg Ansässigen an einem deutschen Unternehmen	171
3. Qualifikationskonflikte	172
II. DBA-Österreich	172
1. Atypisch stille Beteiligung eines in Deutschland Ansässigen an einem österreichischen Unternehmen	173
a) Anwendbarkeit des Dividendenartikels Art. 10 DBA-Öst	173
b) Konkurrenz zwischen Unternehmens- und Zinsartikel (Art. 7 und 11 DBA-Öst)	175
c) Vorliegen einer „Vermögensbeteiligung“ i. S. v. Abs. 3 des Schlussprotokolls	176
d) Zwischenergebnis	184
e) <i>Switch over</i> -Klausel – Notifikationsverfahren	185
2. Atypisch stille Beteiligung eines in Österreich Ansässigen an einem deutschen Unternehmen	188
3. Qualifikationskonflikte	189
B. Abkommensrechtliche Regelungen ohne Bezug zur atypisch stillen Gesellschaft	189
I. Differenzierte Regelungen	190
1. DBA-Spanien	190
a) Atypisch stille Beteiligung eines in Deutschland Ansässigen an einem spanischen Unternehmen	191

aa)	Anwendbarkeit des Dividendenartikels Art. 10 DBA-Spa	191
(1)	Verhältnis der Sätze 1 und 2 von Art. 10 Abs. 4 DBA-Spa	191
(2)	„Vermögensbeteiligung“ i.S.d. Art. 10 Abs. 4 Satz 2 DBA-Spa	194
bb)	Anwendbarkeit des Zinsartikels Art. 11 DBA-Spa	198
cc)	Eingreifen des Betriebsstättenvorbehalts	200
dd)	Zwischenergebnis	200
b)	Atypisch stille Beteiligung eines in Spanien Ansässigen an einem deutschen Unternehmen	202
c)	Qualifikationskonflikte	203
2.	DBA-Schweiz	203
a)	Atypisch stille Beteiligung eines in Deutschland Ansässigen an einem Schweizer Unternehmen	204
aa)	Anwendbarkeit des Dividendenartikels Art. 10 DBA-Sch	204
bb)	Anwendbarkeit des Zinsartikels Art. 11 DBA-Sch	212
cc)	Anwendbarkeit des Unternehmensartikels Art. 7 DBA-Sch	213
dd)	Konzeption des Vermeidungsartikels – Zwischenergebnis	214
b)	Atypisch stille Beteiligung eines in der Schweiz Ansässigen an einem deutschen Unternehmen	217
c)	Qualifikationskonflikte	217
3.	DBA-Belgien	217
a)	Atypisch stille Beteiligung eines in Deutschland Ansässigen an einem belgischen Unternehmen	219
aa)	Anwendbarkeit des Dividendenartikels Art. 10 DBA-Bel	219
bb)	Anwendbarkeit des Zinsartikels Art. 11 DBA-Bel	220
cc)	Anwendbarkeit des Unternehmensartikels Art. 7 DBA-Bel	221
b)	Atypisch stille Beteiligung eines in Belgien Ansässigen an einem deutschen Unternehmen	222
c)	Qualifikationskonflikte	222
II.	Undifferenzierte Regelungen	223
1.	DBA-Tschechien	223
a)	Atypisch stille Beteiligung eines in Deutschland Ansässigen an einem tschechischen Unternehmen	223
aa)	Anwendbarkeit des Dividendenartikels Art. 10 DBA-Tch	224
bb)	Anwendbarkeit des Zinsartikels Art. 11 DBA-Tch	227
b)	Atypisch stille Beteiligung eines in Tschechien Ansässigen an einem deutschen Unternehmen	230
c)	Qualifikationskonflikte	231
2.	DBA-USA	231
a)	Atypisch stille Beteiligung eines in Deutschland Ansässigen an einem US-amerikanischen Unternehmen	233
aa)	Anwendbarkeit des Dividendenartikels Art. 10 DBA-USA	233
bb)	Anwendbarkeit des Zinsartikels Art. 11 DBA-USA	236

cc) Anwendbarkeit des Unternehmensartikels Art. 7 DBA-USA ..	237
dd) Zwischenergebnis	238
ee) Auslegung des Vermeidungsartikels – <i>switch over</i> -Klausel ...	239
ff) Auslegung des Vermeidungsartikels – <i>subject to tax</i> -Klausel ..	244
gg) Zwischenergebnis	246
b) Atypisch stille Beteiligung eines in den USA Ansässigen an einem deutschen Unternehmen	246
c) Qualifikationskonflikte	248

Viertes Kapitel

Abkommensrechtliches Instrumentarium zur Vermeidung von Qualifikationskonflikten 249

A. Vermeidung von Qualifikationskonflikten auf Ebene der Verteilungsnormen ..	249
I. Unmittelbare und mittelbare Ergänzung des Unternehmensartikels	249
1. Unmittelbare Ergänzung des Unternehmensartikels	250
2. Mittelbare Ergänzung des Unternehmensartikels	252
II. Vereinbarung einer Qualifikationsverkettung	254
1. Dividendenartikel des OECD-MA und ausgewählter deutscher Abkommen	254
2. Zinsartikel des OECD-MA und ausgewählter deutscher Abkommen ..	257
3. Auswirkungen von Qualifikationsverkettungen	258
III. Zwischenergebnis	260
B. Vermeidung von Qualifikationskonflikten auf Ebene der Vermeidungsnormen	261
I. Auslegung von Art. 23 A Abs. 1 OECD-MA	261
II. <i>Subject to tax</i> - und <i>switch over</i> -Klauseln	262
1. DBA-Schweiz	263
2. DBA-Österreich	264
3. DBA-USA	266
III. Auswirkungen von <i>subject to tax</i> - und <i>switch over</i> -Klauseln – Zwischen- ergebnis	267
Zusammenfassung der Ergebnisse	270
Literaturverzeichnis	276
Gerichtsentscheidungen	291
Verwaltungsentscheidungen	297
Sachverzeichnis	300