

Prof. Dr. Florian Haase, Hamburg*

Ein Plädoyer für die abkommensrechtliche Ansässigkeit von Betriebsstätten

Inhaltsübersicht

- I. Einführung
- II. Darstellung des herkömmlichen Abkommensverständnisses
- III. Begründungsansätze für die hier vertretene Auffassung
- IV. Diskussion
- V. Fazit und Änderungsvorschlag

Die Frage der abkommensrechtlichen Ansässigkeit von Betriebsstätten wird bislang im Schrifttum hauptsächlich für internationale Personengesellschaften diskutiert, die nach den Regeln des internationalen Steuerrechts wie anteilige Betriebsstätten ihrer Gesellschafter behandelt werden. Für „echte“ Betriebsstätten als rechtlich unselbstständige Unternehmensteile hingegen fehlt es an einer solchen Diskussion. Der Beitrag zeigt die Vorteile einer Erstreckung der Ansässigkeit auch auf jene Betriebsstätten insbesondere bei grenzüberschreitenden, abkommensrechtlichen Dreieckssachverhalten sowie die ersten bereits zu beobachtenden Strömungen in dieser Richtung auf.

Permanent establishments are not eligible persons according to Art. 4 OECD-MC because they are not subject to tax in the sense of an unlimited tax liability. In bilateral situations, this usually does not cause any problems. In triangular cases, however, several problems arise. Double taxation is very likely, the source state may be confronted with conflicting tax treaties and the state of residence may be even obliged to grant double relief. This article shows the advantages of granting the treaty entitlement to permanent establishments.

I. Einführung

Internationale (gewerbliche oder gewerblich geprägte) Personengesellschaften, d.h. Personengesellschaften, bei denen die Gesellschafter nicht in dem Staat steuerlich ansässig sind, in dem sich der Gewerbebetrieb der Personengesellschaft befindet bzw. in dem diese gesellschaftsrechtlich registriert ist, sind nur unzureichend mit abkommensrechtlichen Kategorien zu erfassen. Sie sind zwar Personen i.S.d. Art. 3 Abs. 1 Buchst. a) OECD-MA 2017 (i.d.R. nach der 3. Variante der Norm: Personenvereinigungen), jedoch keine ansässigen Personen i.S.d. Art. 4 Abs. 1 OECD-MA 2017, weil sie in der wohl überwiegenden Anzahl der Länder in der internationalen Staatengemeinschaft nicht den Regeln der unbeschränkten Steuerpflicht nach den in Art. 4 Abs. 1 OECD-MA 2017 genannten, persönlichen Nexus-Merkmalen unterfallen.¹ Da aber nur ansässige Personen den sog. Abkommenschutz nach Art. 1

Abs. 1 OECD-MA 2017 genießen, sind Doppelbesteuerungsabkommen (DBA) bei einem solchen Verständnis nicht auf internationale Personengesellschaften anwendbar. Dies gilt ungeachtet der Fragen, ob im Ansässigkeitsstaat des Gesellschafters der Gewinn nach einer dem Art. 7 Abs. 1 S. 1 HS 1 OECD-MA 2017 oder einer dem Art. 7 Abs. 1 HS 2, S. 2 OECD-MA 2017 (dann i.V.m. dem Methodenartikel) nachgebildeten Vorschrift freizustellen wäre, ob jene Personengesellschaften stets jedenfalls eine Geschäftsleitungsbetriebsstätte i.S.d. Art. 5 Abs. 2 Buchst. a) OECD-MA 2017 unterhalten und ob es neben der durch die Personengesellschaft vermittelten Betriebsstätte noch Mitunternehmerbetriebsstätten² bzw. „unternehmerische Betriebsstätten“³ der Mitunternehmer geben kann.

Damit hat es aber bekanntlich noch nicht sein Bewenden. Staaten, die Personengesellschaften als steuerlich transparent ansehen, werden die Abkommensberechtigung den dahinterstehenden Gesellschaftern gewähren, wenn diese die in Art. 4 Abs. 1 OECD-MA 2017 genannten Kriterien in personam erfüllen.⁴ Hier erst wird die o.g. Frage der Art der rechtstechnischen Freistellung nach einer dem Art. 7 Abs. 1 S. 1 HS 1 OECD-MA 2017 bzw. Art. 7 Abs. 1 HS 2, S. 2 OECD-MA 2017 entsprechenden Bestimmung relevant, wobei Art. 3 Abs. 1 Buchst. d) OECD-MA 2017 die Sache klar entscheidet: Für das Vorliegen eines „Unternehmens eines Vertragsstaats“ (diese Wendung wird auch in Art. 7 Abs. 1 OECD-MA 2017 verwendet) bedarf es stets auch einer ansässigen Person in diesem nämlichen

* RA/FAfStR Prof. Dr. Florian Haase, M.I.Tax ist Partner und Niederlassungsleiter im Hamburger Büro von Rödl & Partner sowie Inhaber der Professur für Bürgerliches Recht, Wirtschafts- und Steuerrecht, insbesondere Internationales und Europäisches Steuerrecht, an der HSBA Hamburg School of Business Administration, Hamburg.

1 Insofern allgemein zur Ansässigkeit und den damit verbundenen Fragestellungen ausführlich Haase, Abkommensrechtliche Ansässigkeit – Eine Standortbestimmung; Heft Nr. 178 der Schriftenreihe „Hefte zur Internationalen Besteuerung“ des Interdisziplinären Zentrums für Internationales Finanz- und Steuerwesen der Universität Hamburg, 2012; speziell zu Personengesellschaften Haase, Die vermögensverwaltende Personengesellschaft im DBA-Recht, in Haase/Dorn (Hrsg.), Vermögensverwaltende Personengesellschaften im Steuerrecht – National/International, 3. Aufl., München 2018, 293 ff.

2 Der Begriff geht wohl auf Wassermeyer, IStR 2007, 413, 417 zurück (deutlicher dann Wassermeyer, IStR 2010, 37, 41); zur Terminologie und den Unterschieden zwischen Mitunternehmerbetriebsstätten sowie Sonderbetrieb-Betriebsstätten in diesem Zusammenhang bereits Haase/Brändel, StuW 2011, 49 ff.

3 So die, soweit ersichtlich, erstmals vom BFH in diesem Zusammenhang verwendete Formulierung im sog. Chile-Urteil (BFH v. 29.11.2017 – v. 20.11.2017 – I R 58/15, FR 2018, 558 m. Anm. Wacker = BFH/NV 2018, 684 ff.).

4 So jedenfalls die h.M. in Deutschland (vgl. nur Rz. 2.1.1 des BMF-Schreibens v. 26.9.2014, BStBl. I 2014, 1258 ff.) und auch auf OECD-Ebene (OECD-MK Nr. 6.4 zu Art. 1).