

11.414/XIV/68-D
1. 7. 1968

KOMMISSION
DER
EUROPÄISCHEN GEMEINSCHAFTEN
Generaldirektion XIV
Steuerdirektion
Arbeitsgruppe V "Internationale
Steuerfragen"

V e r t r a u l i c h

V O R E N T W U R F 1968

zu einem

Europäischen Doppelbesteuerungsabkommen

(Multilaterales Abkommen der Mitgliedstaaten der
Europäischen Gemeinschaften zur Vermeidung der
Doppelbesteuerung des Einkommens und des Vermögens
und über gegenseitige Amtshilfe auf dem Gebiet
der direkten Steuern)

II

K O M M E N T A R N E B S T A N M E R K U N G E N

11.414/XIV/68-D

V O R E N T W U R F 1968

zu einem

Europäischen Doppelbesteuerungsabkommen

(Multilaterales Abkommen der Mitgliedstaaten der
Europäischen Gemeinschaften zur Vermeidung der
Doppelbesteuerung des Einkommens und des Vermögens
und über gegenseitige Amtshilfe auf dem Gebiet
der direkten Steuern)

II

K O M M E N T A R N E B S T A N M E R K U N G E N

Kommentar zu Artikel 1

Persönlicher Geltungsbereich

Das Abkommen soll im Verhältnis zwischen den Mitgliedstaaten der Europäischen Gemeinschaften gelten. In den persönlichen Geltungsbereich wurden jedoch nicht unterschiedslos alle Steuerpflichtigen der Mitgliedstaaten einbezogen, womit auch Personen erfaßt worden wären, die zwar in keinem der Mitgliedstaaten ansässig sind, die aber dennoch dort mit Einkommen oder Vermögen besteuert werden, sondern nur die in einem der Mitgliedstaaten oder in mehreren Mitgliedstaaten ansässigen Personen.

Der einschränkende Hinweis auf Artikel 24 erfolgt mit Rücksicht darauf, daß sich Abs. 1 und 3 dieser Bestimmungen auch auf die steuerliche Behandlung in den Mitgliedstaaten von solchen Staatsangehörigen der Mitgliedstaaten und Staatenlosen bezieht, die nicht in den Mitgliedstaaten ansässig sind.

Der Begriff der ansässigen Person wird in Artikel 4 "Steuerlicher Wohnsitz" definiert.

Kommentar zu Artikel 2

Unter das Abkommen fallende Steuern

Der Artikel zählt die unter das Abkommen fallenden Steuern in einer allgemein gültigen und genauen Weise auf und umgrenzt sie; er soll die eindeutige Feststellung der unter das Abkommen fallenden Steuern der Mitgliedstaaten ermöglichen, den Anwendungsbereich des Abkommens so weit wie möglich ausdehnen, indem in Übereinstimmung mit dem innerstaatlichen Recht der Vertragsstaaten die von ihren Gebietskörperschaften erhobenen Steuern weitmöglichst einbezogen werden; schließlich soll durch den periodischen Austausch von Verzeichnissen und durch Verständigungsverfahren vermieden werden, daß jede Änderung der Steuergesetze der Mitgliedstaaten den Abschluß eines neuen Abkommens erfordert.

Absatz 1

Dieser Absatz umschreibt den Gegenstand des Abkommens, d.h. die Steuern vom Einkommen und vom Vermögen; der ungenaue Ausdruck "direkte Steuern" ist also vermieden worden. Für welche Hoheitsträger diese Steuern erhoben werden, ist unerheblich; es kann dies der Staat selbst sein oder auch eine seiner Gebietskörperschaften (Gliederstaaten, Regionen, Provinzen, "départements", Bezirke, "arrondissements", Distrikte, Kreise, Gemeinden oder Gemeindeverbände usw.). Auch ist ohne Bedeutung, wie diese Steuern erhoben werden, ob durch Veranlagung oder durch Abzug an der Quelle, ob in Form von Zusatz- oder Zuschlagsteuern ("centimes additionnels") usw.

Absatz 2

Dieser Absatz umschreibt die Steuern vom Einkommen und vom Vermögen. Zu diesen Steuern gehören die Steuern vom Gesamteinkommen oder von Teilen des Einkommens, vom Gesamtvermögen oder von Teilen des Vermögens. Sie umfassen auch die Steuern vom Gewinn aus der Veräußerung beweglichen oder unbeweglichen Vermögens, d.h. insbesondere die Steuern von Kapital- und Liegenschaftsgewinnen, sowie Steuern vom Wertzuwachs. Schließlich umfaßt die Definition auch die Steuern vom Gesamtbetrag

der von einem Unternehmen gezahlten Löhne oder Gehälter (die Lohnsummensteuer in Deutschland und das "versement forfaitaire à la charge des employeurs" in Frankreich).

Die für bestimmte Steuern in diesen Abkommen getroffenen Regelungen beziehen sich auch auf Nebenabgaben wie Zuschläge, Kosten, Zinsen usw. Es wurde nicht für erforderlich gehalten, dies in dem Artikel ausdrücklich zu erwähnen, da in aller Regel für die Erhebung von Nebenabgaben die gleichen Bestimmungen gelten wie für die eigentliche Steuer.

Absatz 3

Anlage 1 wird in regelmäßigen Zeitabständen nach den der Kommission gemäß Absatz 4 zu liefernden Auskünften auf den neuesten Stand gebracht.

Absatz 4

Die der Kommission von den zuständigen Behörden der Mitgliedstaaten jährlich zur Bekanntgabe der in ihren Steuergesetzen eingetretenen Änderungen zu machende Mitteilung ist vorgesehen, um eine einheitliche Bekanntgabe der Änderungen an die übrigen Mitgliedstaaten zu ermöglichen.

1. 7. 1968

Kommentar zu Artikel 3
Allgemeine Definitionen

Der vorliegende Artikel vereinigt einige allgemeine Bestimmungen, die für die Auslegung der im Abkommen verwendeten Ausdrücke notwendig sind. Es ist aber zu beachten, daß der Sinn einiger wichtiger Ausdrücke in anderen Artikeln des Abkommens erläutert wird. So werden z.B. die Ausdrücke "ansässige Person" und "Betriebsstätte" in den Artikeln 4 bzw. 5 definiert, während gewisse Ausdrücke, die in den Artikeln über bestimmte Einkunftsarten verwendet werden ("unbewegliches Vermögen", "Dividenden" usw.), in diesen Artikeln selbst umschrieben werden.

Absatz 1

Geographische Abgrenzung der Mitgliedstaaten

Hinsichtlich der geographischen Abgrenzung der Mitgliedstaaten vgl. auch Artikel 28 über den territorialen Geltungsbereich des Abkommens. So umfaßt der Ausdruck "Bundesrepublik Deutschland" das Gebiet des Geltungsbereiches des Grundgesetzes für die Bundesrepublik Deutschland und West-Berlin, der Ausdruck "Französische Republik" das französische Mutterland und die überseeischen Departements (Guadeloupe, Guyana, Martinique, Réunion), der Ausdruck "Königreich der Niederlande" nur den europäischen Teil des Königreichs.

Ausdruck "Person"

Die in Buchstabe b enthaltene Definition des Ausdrucks "Person" entspricht im wesentlichen der üblicherweise in den geltenden Doppelbesteuerungsabkommen enthaltenen Definition. Die Bestimmung gibt keine abschließende Aufzählung; sie ist vielmehr so zu verstehen, daß der Ausdruck "Person" in einem sehr weiten Sinne ausgelegt werden soll (vgl. insbesondere die Artikel 1 und 4). Die Definition zählt ausdrücklich natürliche Personen, Gesellschaften und andere Personenvereinigungen auf. Aus der Definition des Ausdrucks "Gesellschaft" in Buchstabe c folgt, daß der Ausdruck "Person" auch Rechtsträger umfaßt, die, ohne Personenvereinigungen zu sein, für die Besteuerung wie juristische Personen behandelt werden. So können z.B. Stiftungen unter den Begriff "Person" fallen.

Bestehen zwischen zwei Mitgliedstaaten Unterschiede bei der Besteuerung der Gewinne von Personengesellschaften und ähnlichen Personenvereinigungen, so kann die steuerliche Behandlung der Personengesellschaft oder der Personenvereinigung einerseits und der ansässigen oder nicht ansässigen Teilhaber andererseits eine doppelte Besteuerung oder auch eine Nichtbesteuerung zur Folge haben. In solchen Fällen sollten die Mitgliedstaaten hierfür besondere Bestimmungen vereinbaren.

Ausdruck "Personenvereinigungen"

Der Ausdruck "alle anderen Personenvereinigungen" in Artikel 3 Nr. 1 Buchstabe b ist anwendbar

1. für Belgien: Auf Gesellschaften und sonstige juristische Personen, die der Definition der "Gesellschaft" im Abkommen entsprechen, und auf natürliche Personen (einschließlich der Gesellschafter oder Mitglieder von Vereinigungen ohne Rechtspersönlichkeit, die individuell für den auf sie entfallenden Anteil der Einkünfte der Vereinigung steuerpflichtig sind). Personenvereinigungen sind in Belgien keine Steuersubjekte;
2. für Deutschland: Auf Vereinigungen, Stiftungen und Einrichtungen, die zur Erreichung bestimmter Ziele für einen befristeten Zeitraum gegründet werden;
3. für Frankreich: Auf die "faktischen Gesellschaften" und andere Personenvereinigungen, deren Gründung in bezug auf die rechtlichen Voraussetzungen für die Gültigkeit von Gesellschaften ordnungswidrig war, die aber bestimmten Rechtsprechungsmerkmalen Genüge tun;
4. für Italien: Auf die "società semplice" (einfache Gesellschaft); Rechtsgrundlage: Artikel 2251 bis 2290 Codice Civile;
5. für die Niederlande: Auf "nichtqualifizierte Verbände" (ongequalificeerde maatschap), die gegründet werden, um den Gewinn aus der gemeinsamen Einbringung bestimmter Wirtschaftsgüter zu teilen.

Personengesellschaften

In allen Mitgliedstaaten, mit Ausnahme Italiens, gibt es bestimmte Arten von Gesellschaften oder Vereinigungen von Personen, bei denen lediglich eine Besteuerung der einzelnen Teilhaber (natürliche oder juristische Personen) für ihre Beteiligung an den Gesellschaftsgewinnen

bzw. dem Gesellschaftskapital vorgesehen ist; der Faktor, der eine besondere steuerliche Regelung für Personengesellschaften rechtfertigt, ist meist die Tatsache, daß diese keine Rechtspersönlichkeit besitzen.

In den Mitgliedstaaten können jedoch bestimmte Gesellschaften mit Rechtspersönlichkeit sich für die Regelung für Personengesellschaften entscheiden oder es wird in manchen Fällen die Regelung für Personengesellschaften auf Gesellschaften anwendbar, die steuerrechtlich nicht als Personengesellschaften gelten.

Die Rechtslage in den einzelnen Mitgliedstaaten ist die folgende:

1. Belgien: Die folgenden Personengesellschaften unterliegen grundsätzlich der Körperschaftsteuer:

- I. Personengesellschaften mit beschränkter Haftung
- II. offene Handelsgesellschaften
- III. Kommanditgesellschaften
- IV. Genossenschaften.

Die Gesellschaften mit Rechtspersönlichkeit können jedoch für die Unterwerfung unter die Einkommensteuer für natürliche Personen, namens ihrer Gesellschafter, optieren, sofern bestimmte Voraussetzungen erfüllt sind:

- a) zu den Gesellschaftern dieser Gesellschaften dürfen keine juristischen Personen gehören;
- b) die Zahl der Gesellschafter darf zehn nicht überschreiten;
- c) das investierte Kapital darf 3 Millionen bfrs. nicht überschreiten;
- d) der entsprechende Beschluß der Gesellschafter ist einstimmig.

Außerdem unterliegen im Namen ihrer Teilhaber oder Mitglieder die Einkommen von Verbänden, Gemeinschaften und Vereinigungen, die zwar die Rechtspersönlichkeit nicht besitzen, aber einen Betrieb mit Gewinnabsicht führen, bzw. eine gewinnbringende Tätigkeit ausüben, der Einkommensteuer für natürliche Personen.

2. Deutschland: Das deutsche Handelsrecht kennt im wesentlichen die folgenden Personengesellschaften:

- I. offene Handelsgesellschaften
- II. Kommanditgesellschaften
- III. Gesellschaften des bürgerlichen Rechts
- IV. Partenreedereien.

Die Personengesellschaften besitzen keine selbständige Rechtspersönlichkeit und werden als solche nicht zur Einkommen- und Vermögensteuer herangezogen. Es wird jeder Gesellschafter mit dem ihm zuzurechnenden Gewinn-

oder Vermögensanteil besteuert. Ist der Gesellschafter eine natürliche Person, so unterliegt er der Einkommensteuer, während er als juristische Person der Körperschaftsteuer unterliegt. Bei der Gewerbesteuer wird der Gesamtertrag der Gesellschaft besteuert, jeder Gesellschafter haftet als Gesamtschuldner.

3. Frankreich: Folgende Gesellschaften unterliegen der steuerlichen Regelung für Personengesellschaften:

- I. offene Handelsgesellschaften
- II. Gesellschaften des bürgerlichen Rechts
- III. Kommanditgesellschaften
- IV. Bestimmte Beteiligungen
- V. aufgrund einer Option bestimmte, an sich der Regelung für Kapitalgesellschaften unterstellte Gesellschaften: es handelt sich um GmbH's und Kommanditgesellschaften mit Familiencharakter sowie um Kapitalgesellschaften (deren Zielsetzungen dem Plan für wirtschaftliche und soziale Entwicklung entsprechen);
- VI. faktische Gesellschaften

4. Italien: Nach italienischem Steuerrecht spielt die Rechtspersönlichkeit der Gesellschaften keine Rolle bei der Einstufung in das eine oder andere Besteuerungssystem. Die "Besteuerung nach der Bilanz" ist das Kriterium für die Besteuerung der Kapitalgesellschaften, d.h. der Aktiengesellschaften, der Kommanditgesellschaften auf Aktien, der GmbH's, der Genossenschaften und der Versicherungsgesellschaften.

Alle anderen Handelsgesellschaften unterliegen der Besteuerung "Ricchezza Mobile Cat.B", die auf Kapitalgesellschaften erhoben wird, mit der Besonderheit, daß deren Gesellschafter als Einzelperson auch die "imposta complementare" (zusätzliche Steuer) auf ihre Gesamteinkünfte in ihrer Eigenschaft als natürliche Person zu zahlen haben. In jedem Fall wird die Personengesellschaft immer global als Handelsgesellschaft und niemals über ihren einzelnen Gesellschafter besteuert.

5. Luxemburg: Die offenen Handelsgesellschaften, die Kommanditgesellschaften und die Gesellschaften des bürgerlichen Rechts werden steuerlich so betrachtet, als hätten sie keine eigene Persönlichkeit neben derjenigen der Gesellschafter, obwohl sie nach dem Handelsrecht eine Rechtspersönlichkeit besitzen. Sie sind als solche nicht der Einkommen- und Vermögensteuer unterworfen.

Jeder Gesellschafter ist der Steuer im Umfange des ihm zustehenden Gewinn- und Vermögensanteils unterworfen. Wenn der Gesellschafter eine natürliche Person ist, so ist er der Einkommensteuer für natürliche Personen unterworfen; wenn der Gesellschafter eine juristische Person ist - jedoch nicht eine offene Handelsgesellschaft.

schaft, eine Kommanditgesellschaft oder eine Gesellschaft des bürgerlichen Rechts - so ist er der Körperschaftsteuer unterworfen. Der Gewerbesteuer unterliegen die Gesamteinkünfte der Gesellschaft; jeder Gesellschafter haftet als Gesamtschuldner.

6. Niederlande: Folgende Gesellschaften unterliegen nicht einer eigenen Besteuerung:

- I. (nicht näher qualifizierte) Gesellschaften und Vereinigungen (maatschap)
- II. offene Handelsgesellschaften
- III. Kommanditgesellschaften
- IV. Partenreedereien

Ihre Gesellschafter werden unmittelbar mit ihrem Anteil am Gesellschaftsgewinn der Einkommensteuer oder Körperschaftsteuer unterworfen, oder - soweit die Gesellschafter natürliche Personen sind - mit ihrem Anteil am Gesellschaftsvermögen in die Vermögensteuer einbezogen.

Ausdruck "Gesellschaft"

Der Ausdruck "Gesellschaft" umfaßt in erster Linie alle juristischen Personen. Außerdem schließt der Ausdruck auch andere Rechtsträger ein, die nach den Steuergesetzen des Vertragsstaates, in dem sie errichtet worden sind, wie juristische Personen behandelt werden. Die Definition ist für den Artikel über die Dividenden, ferner für Artikel 16 über die Besteuerung von Aufsichtsrats- und Verwaltungsratsvergütungen und für Absatz 6 des Artikels 5 über die Betriebsstätte von Bedeutung.

Ausdruck "Unternehmen"

Die Frage, ob eine Tätigkeit im Rahmen eines Unternehmens ausgeübt wird oder an sich schon ein Unternehmen darstellt, ist bisher stets nach dem innerstaatlichen Recht der Mitgliedstaaten beurteilt worden. Im vorliegenden Artikel wird eigentlich keine Definition des Ausdrucks "Unternehmen" versucht.

Nach dem Recht einiger Mitgliedstaaten werden Personengesellschaften nicht als Steuersubjekte behandelt, weshalb eine Personengesellschaft als solche nicht als "eine in einem Mitgliedstaat ansässige Person" im Sinne des Artikels 4 über den steuerlichen Wohnsitz angesehen werden kann. In einem solchen Falle ist der Ausdruck "Unternehmen eines Mitgliedstaates" dahin auszulegen, daß jede Beteiligung an einer Personengesellschaft für sich als ein gesondertes Unternehmen

zu betrachten und darauf abzustellen ist, ob der Teilhaber in dem einen oder in dem anderen Mitgliedstaat oder in einem dritten Staat ansässig ist.

Ausdruck "zuständige Behörden"

Im Anhang 2 gibt jeder Staat seine für die Ausführung des Abkommens zuständigen Behörden an.

Absatz 2

Die allgemeine Auslegungsregel berührt in keiner Weise die in Absatz 2 des Artikels 6 über die Besteuerung der Einkünfte aus unbeweglichem Vermögen enthaltene Auslegungsregel, die als "lex specialis" anzuwenden ist.

Kommentar zu Artikel 4
Steuerlicher Wohnsitz

1. Allgemeines

Der Begriff des Wohnsitzes hat verschiedene Funktionen und ist in drei Fällen von großer Bedeutung:

- a) bei der Abgrenzung der Anwendung eines Abkommens auf die natürlichen und juristischen Personen;
- b) bei der Regelung der Fälle, in denen sich eine Doppelbesteuerung daraus ergibt, daß zwei Wohnsitze vorhanden sind;
- c) bei der Regelung der Fälle, in denen sich eine Doppelbesteuerung aus einem Konflikt zwischen dem Wohnsitz und der Quelle ergibt.

Der Artikel bezweckt nur die Definition des Ausdrucks "eine in einem Mitgliedstaat ansässige Person" und die Regelung derjenigen Fälle, in denen ein Konflikt zwischen zwei Wohnsitzen vorliegt. Zum besseren Verständnis des Artikels werden im folgenden einige allgemeine Bemerkungen zu den beiden typischen Konfliktfällen, nämlich die Konflikte zwischen zwei Wohnsitzen und zwischen dem Wohnsitz und der Quelle, vangeschickt. In beiden Fällen ergibt sich der Konflikt daraus, daß jeder der beiden Mitgliedstaaten oder einer von ihnen aufgrund der innerstaatlichen Gesetzgebung behauptet, eine Person habe ihren Wohnsitz in seinem Gebiet.

Im allgemeinen sehen die innerstaatlichen Gesetze der verschiedenen Staaten eine umfassende Besteuerung ("unbeschränkte Steuerpflicht") vor, die auf den persönlichen Beziehungen des Steuerpflichtigen zu dem betreffenden Staat ("Wohnsitzstaat") beruht. Diese Steuerpflicht trifft nicht nur die Personen, die in einem Staat ihren "Wohnsitz" in dem Sinn haben, den man dem Begriff "Wohnsitz" gewöhnlich beilegt (Privatrecht). Die unbeschränkte Steuerpflicht erstreckt sich vielmehr auch auf die Personen, die sich in dem Gebiet des Staates ständig, manchmal auch nur während eines gewissen Zeitraums, aufhalten. Nach einigen Rechtsordnungen sind auch diejenigen natürlichen Personen unbeschränkt steuerpflichtig, die an Bord eines Schiffes tätig sind, dessen Heimathafen in dem betreffenden Staat liegt.

Artikel 4 befaßt sich nicht mit den innerstaatlichen Rechtsvorschriften der Mitgliedstaaten über die Voraussetzungen, unter denen eine Person als in einem Staat wohnhaft anzusehen und infolgedessen dort unbeschränkt steuerpflichtig ist. Dieses Abkommen legt nicht die Regeln fest, denen die innerstaatlichen Rechtsvorschriften über den Wohnsitz entsprechen müssen, damit die Mitgliedstaaten über das unbeschränkte Besteuerungsrecht eines von ihnen einig sein können. In dieser Hinsicht bestimmen die Mitgliedstaaten ihre Haltung allein nach ihrem innerstaatlichen Recht.

Dies wird besonders deutlich in den Fällen, in denen der Konflikt nicht zwischen zwei Wohnsitzen, sondern zwischen dem Wohnsitz und der Quelle besteht. Doch gelten dieselben Erwägungen auch für den Konflikt zwischen zwei Wohnsitzen. Die Besonderheit des letztgenannten Falles besteht lediglich darin, daß durch den Verweis auf den Wohnsitzbegriff, wie er in den innerstaatlichen Rechtsvorschriften der betreffenden Staaten niedergelegt ist, keine Lösung des Konflikts erreicht werden kann.

Beispiel: Ein Ehemann hat eine ständige Wohnstätte im Staat A, wo auch seine Ehefrau und seine Kinder leben. Er hat sich länger als sechs Monate im Staat B aufgehalten und wird dort nach dem Recht dieses Staates aufgrund der Dauer seines Aufenthaltes als eine dort wohnhafte Person besteuert. Zwei Staaten beanspruchen also das Recht, ihn als unbeschränkt steuerpflichtig zu behandeln. Dieser Konflikt muß durch das Abkommen gelöst werden.

In diesem Fall gibt Absatz 2 des Artikels dem Anspruch, des Staates A den Vorrang. Daraus darf aber nicht geschlossen werden, daß der Artikel besondere Bestimmungen über den "Wohnsitz" niederlegt und daß die Rechtsvorschriften des Staates B unberücksichtigt bleiben, weil sie mit diesen Bestimmungen nicht vereinbar sind. Es geht nur darum, daß in einem solchen Konfliktfall eine Wahl zwischen den beiden Ansprüchen getroffen werden muß, und hierfür sieht der Artikel besondere Bestimmungen vor.

2. Besondere Bemerkungen zum Artikel

Absatz 1

Aus terminologischen Gründen erschien es zweckmäßig, einen Kurzausdruck für alle Fälle zu verwenden, in denen der Wohnsitzstaat erwähnt wird. Im Artikel wird der Ausdruck "ansässig" ("résident") gebraucht.

Absatz 1 definiert, was unter dem Ausdruck "eine in einem Mitgliedstaat ansässige Person" im Sinne des Abkommens zu verstehen ist. Diese Definition verweist auf den Begriff des Wohnsitzes ("résidence"), wie er im innerstaatlichen Recht niedergelegt ist (vgl. die allgemeinen Bemerkungen). Als Merkmale der Steuerpflicht der ansässigen Person werden in der Definition erwähnt: der Wohnsitz, der ständige Aufenthalt, der Ort der Geschäftsleitung oder ein anderes ähnliches Merkmal. Bei natürlichen Personen will die Definition die verschiedenen Formen der persönlichen Beziehungen zu einem Staat erfassen, die nach dem innerstaatlichen Steuerrecht die Grundlage einer umfassenden Besteuerung (unbeschränkte Steuerpflicht) bilden.

Eine natürliche Person gilt jedoch nicht als eine in einem Mitgliedstaat ansässige Person im Sinne des Abkommens, wenn sie zwar nach dem innerstaatlichen Recht eine ansässige Person ist, aber nur einer beschränkten Steuerpflicht unterliegt, die lediglich die aus diesem Staat stammenden Einkünfte trifft. Diese in Absatz 2 des Schlußprotokolls zu Artikel 4 niedergelegte Ausnahme soll den Unterschied einer Ansässigkeit nach nationalem Recht und nach Vertragsrecht deutlich machen. Diese auf Antrag der französischen Delegation aufgenommene Bestimmung dient der Klarstellung und soll eine Ansässigkeit bestimmter Personen nach internem französischem Recht rechtfertigen und zwar insbesondere hinsichtlich solcher Personen, die in Frankreich einen Zweitwohnsitz haben und dort nur mit bestimmten Einkünften, also beschränkt steuerpflichtig sind.

Das belgische Recht machte die Sonderregelung gem. Ziffer 1 des Schlußprotokolls erforderlich.

Nach Artikel 95 des belgischen Einkommensteuergesetzes können Gesellschaften, die unter einer der im Handelsgesetzbuch vorgesehenen

Formen gebildet worden sind, mit Ausnahme von Aktiengesellschaften und Aktienkommanditgesellschaften, sich unter den festgelegten Formen und Bedingungen für die Heranziehung ihrer Gewinne zu der auf ihre Gesellschafter entfallenden persönlichen Einkommensteuer entscheiden. Durch diese Regelung werden offene Handelsgesellschaften, Kommanditgesellschaften, Gesellschaften mit beschränkter Haftung sowie Genossenschaften betroffen.

Nach diesem System gilt gegebenenfalls der ausgeschüttete oder nichtausgeschüttete Gesellschaftsgewinn als den Gesellschaftern am Tage des Jahresabschlusses zugewiesen und wird als ihr persönliches Einkommen versteuert und zwar unabhängig von der Herkunft dieser Einkünfte (zum Beispiel Gewinne aus einer ausländischen Betriebstätte) und unabhängig vom Wohnsitz der Gesellschafter.

Wählt also eine Personengesellschaft dieses System, so verschwindet sie als Steuersubjekt. Streng genommen könnte diese als Steuersubjekt nicht mehr existente Gesellschaft auch nicht mehr irgendwo "ansässig" sein, so daß es der besonderen positiven Bestimmung im Schlußprotokoll bedarf. Eine entgegenstehende Regelung würde zu dem unbilligen Ergebnis führen, daß das Abkommen auf die von den in Betracht kommenden belgischen Gesellschaften erzielten Gewinne keine Anwendung finden könnte.

Zur Frage der Ansässigkeit von Angehörigen des diplomatischen und konsularischen Dienstes vgl. die besondere Bestimmung des Art. 27.

Absatz 2

Dieser Absatz bezieht sich auf den Fall, in dem nach Absatz 1 eine natürliche Person in beiden Mitgliedstaaten steuerpflichtig ist, weil sie in beiden Staaten als "ansässig" gilt.

Der Artikel gibt demjenigen Mitgliedstaat den Vorrang, in dem die natürliche Person über eine ständige Wohnstätte verfügt. Dieses Merkmal wird häufig genügen, um den Konflikt zu lösen, wenn eine Person in einem Mitgliedstaat eine ständige Wohnstätte besitzt und sich lediglich während einer gewissen Dauer in einem anderen Mitgliedstaat aufgehalten hat.

Verfügt die natürliche Person in mehreren Mitgliedstaaten über eine ständige Wohnstätte, so gibt der Artikel dem Staat den Vorrang, zu dem die engeren persönlichen und wirtschaftlichen Beziehungen bestehen, d.h. dem Staat, in dem sich der Mittelpunkt der Lebensinteressen befindet.

Läßt sich der Wohnsitz nach diesen Regeln nicht bestimmen, so sieht der Artikel als Hilfsmerkmale zunächst den gewöhnlichen Aufenthalt und danach die Staatsangehörigkeit vor.

Besitzt eine natürliche Person die Staatsangehörigkeit zweier oder mehrerer Mitgliedstaaten oder keines Mitgliedstaates, so soll die Frage von den betreffenden Staaten in gegenseitigem Einvernehmen gemäß Artikel 25 über das Verständigungsverfahren geregelt werden.

Absatz 3

Dieser Absatz betrifft die Gesellschaften und alle anderen Personenvereinigungen, die nicht als natürliche Personen behandelt werden, ohne Rücksicht darauf, ob sie juristische Personen sind oder nicht. In der Praxis wird es selten vorkommen, daß eine Gesellschaft usw. in mehr als einem Staat als eine dort ansässige Person besteuert wird, aber dies kann eintreten, wenn z.B. der eine Mitgliedstaat auf den Ort, an dem die Gesellschaft eingetragen ist, und der andere auf den Ort der tatsächlichen Geschäftsleitung abstellt. Daher mußten auch für die Gesellschaften usw. Regeln zur Bestimmung des Vorrangs getroffen werden.

Es wäre unzweckmäßig gewesen, einem rein formellen Merkmal wie z.B. der Eintragung Bedeutung zuzumessen.

Das entscheidende Merkmal für den Vorrang bei anderen als natürlichen Personen usw. ist im Zusammenhang mit der Frage der Besteuerung der Einkünfte von Unternehmen der Seeschifffahrt, Binnenschifffahrt und Luftfahrt geprüft worden. Dabei ergab sich, als zweckmäßig, das Besteuerungsrecht dem Mitgliedstaat vorzubehalten, in dem sich der "Ort der Geschäftsleitung" des Unternehmens befindet.

Aufgrund dieser Überlegungen wurde für andere als natürliche Personen der "Ort der tatsächlichen Geschäftsleitung" als das entscheidende Merkmal für den Vorrang bestimmt.

Kommentar zu Artikel 5

Betriebstätte

Absatz 1

1. Aus Gründen der Klarheit hat man es vorgezogen, die allgemeine Definition des Ausdrucks "Betriebstätte" in einen besonderen Absatz aufzunehmen, anstatt sie in einer Aufzählung von Beispielen untergehen zu lassen, wie dies in Artikel V Absatz 1 der vom Völkerbund veröffentlichten Musterabkommen von Mexiko und London der Fall ist. Deshalb beginnt der Artikel in Absatz 1 mit einer allgemeinen Definition des Ausdrucks "Betriebstätte". Diese allgemeine Definition soll die Wesensmerkmale der "Betriebstätte" hervorheben - nämlich einen besonderen "Situs" - eine "feste Geschäftseinrichtung".
2. Man könnte geltend machen, daß es zweckmäßig gewesen wäre, in die allgemeine Definition auch das andere Merkmal der Betriebstätte aufzunehmen, dem der Kommentar zu den Entwürfen von Mexiko und London eine gewisse Bedeutung beimißt, daß nämlich die Betriebstätte, wie es in dem Kommentar heißt, "einen produktiven Charakter haben, d.h. zum Gewinn des Unternehmens beitragen muß". Dieser Gesichtspunkt ist in den vorliegenden Artikel über die Betriebstätte nicht aufgenommen worden.
3. Da der "produktive Charakter" als kennzeichnendes Merkmal nicht in Betracht kommt, hätte man daran denken können, die in der Neufassung des Absatzes 1 des Artikels enthaltene allgemeine Definition durch das Merkmal der "Gewinnerzielung" zu ergänzen. Dieser Gesichtspunkt wurde jedoch nicht übernommen, vor allem weil der Begriff der "Gewinnerzielung" nicht als in jedem Fall erheblich erschien. Drei Möglichkeiten, auf diesen Begriff Bezug zu nehmen, wurden erwogen: Zunächst könnte man am Schluß der in Absatz 1 gegebenen allgemeinen Definitionen den Nachsatz "und durch die Gewinne erzielt werden" oder eine ähnliche Formel beifügen. Das wäre jedoch offensichtlich unbefriedigend, denn eine Betriebstätte kann in einem Jahr einen Gewinn erzielen, im folgenden Jahr jedoch nicht, und es wäre sehr störend, anzunehmen, daß eine bestimmte gewerbliche Tätigkeit auf Grund von Schwankungen in der Ge-

winnerzielung in dem einen Jahr eine Betriebsstätte begründet, in dem anderen jedoch nicht. Diese Schwierigkeit ließe sich teilweise durch eine zweite Formel überwinden, die lauten würde "und durch die während einer Reihe von Jahren Gewinne erzielt werden"; aber auch dadurch wird das Problem in keiner Weise gelöst; denn auch eine Zweigniederlassung, die Jahr für Jahr mit einem Verlust abschließt, kann dessen ungeachtet im allgemeinen Rahmen des Unternehmens ein Element darstellen, das "zum Gewinn des Unternehmens beiträgt", und zwar in dem Sinn, wie es sich aus dem Kommentar des Völkerbundes zu ergeben scheint. Die dritte Möglichkeit bestünde darin, die allgemeine Definition durch einen Nachsatz zu ergänzen, der die Frage, ob die Geschäftseinrichtung einen feststellbaren Gewinn erzielt oder nicht, offenläßt und lauten würde "in der die Tätigkeit des Unternehmens ganz oder teilweise ausgeübt wird, in der Absicht, Gewinne zu erzielen". Diese dritte Lösung scheint in mancher Hinsicht am besten zu befriedigen, da das nach den Büchern erzielte Ergebnis des Unternehmens außer Betracht bleibt und versucht wird, die beabsichtigte Gewinnerzielung zu erfassen. Angeknüpft wird jedoch nicht an eine Tatsache, sondern an eine Absicht, und dies schafft schwerwiegende Bedenken. Ein auf eine Absicht abstellendes Kriterium ist in Bestimmungen, die die steuerlichen Pflichten von natürlichen Personen und Gesellschaften eindeutig festlegen sollen, unerwünscht; schon aus diesem Grund muß auch dieser dritte Versuch einer Definition der "Gewinnerzielung" offensichtlich scheitern.

4. Der in Absatz 1 des Artikels enthaltenen Definition ist die jetzige Fassung gegeben worden, weil sie am klarsten ist und am leichtesten angewendet werden kann. Daran schließt sich in Absatz 2 eine Aufzählung von Beispielen, die von vornherein Betriebsstätten darstellen. Absatz 3 enthält eine Reihe von besonderen Ausnahmefällen, die, obwohl sie feste Geschäftseinrichtungen darstellen, im Interesse des internationalen Handels oder der Verwaltungspraxis nicht der allgemeinen Regel unterstellt werden sollen. Die in Absatz 2 enthaltene Aufzählung ist nicht als erschöpfend zu betrachten. Der Schluß von Absatz 3 Buchstabe e enthält eine allgemein gefaßte Ausnahme zu der allgemeinen Definition des Absatzes 1. Dadurch wird die Tragweite des Absatzes 1 etwas eingeschränkt und in gewissem Maße auch den Bedenken Rechnung getragen, daß die allgemeine Definition zu weitgehend sei.

5. Bei der Ausarbeitung des Artikels über die Betriebsstätte ist auch die Frage eingehend geprüft worden, ob besondere Bestimmungen für das Wandergewerbe, die Hausierer und die Flußschiffer aufgestellt werden sollten. Nach sorgfältiger Prüfung kam man zu dem Schluß, auch in diesen Fällen eine Betriebsstätte nur dann anzunehmen, wenn eine feste Geschäftseinrichtung besteht. Gewerbetreibende dieser Art unterliegen im allgemeinen der Besteuerung in dem Land, in dem sie ansässig sind. Eine besondere Bestimmung für diese Personen erscheint nicht notwendig, da ihr Einkommen im allgemeinen gering ist und es wahrscheinlich schwierig wäre, sie in einem anderen Land zu besteuern als in jenem, in dem sie ansässig sind. Außerdem dürfte der Ausfall von Steuereinnahmen, den ein Land durch den Verzicht auf die Besteuerung der im Ausland ansässigen Wandergewerbetreibenden erleidet, mehr oder weniger dadurch ausgeglichen werden, daß dieses Land die in seinem Gebiet ansässigen Wandergewerbetreibenden ausschließlich besteuern darf.

Absatz 2

6. Dieser Absatz enthält keine erschöpfende Aufzählung von Beispielen, in denen jeweils von vorherein eine "Betriebsstätte" anzunehmen ist. Für die Abfassung des Absatzes standen drei Möglichkeiten zur Verfügung: Man hätte erstens eine aufzählende Bestimmung schaffen können, die zwar notwendigerweise sehr umfangreich geworden wäre, aber alle Beispiele von Betriebsstätten zusammengefaßt hätte, welche die Mitgliedstaaten in die untereinander abgeschlossenen Abkommen aufzunehmen für richtig hielten. Man hätte zweitens aber auch einen Absatz von mittlerer Länge ausarbeiten und hierfür einige der in den bestehenden Abkommen meistens angeführten Beispiele auswählen, die anderen aber unter Darlegung der Gründe ausscheiden können. Schließlich wäre es auch möglich gewesen, die Aufzählung auf diejenigen Beispiele zu beschränken, die allen Mitgliedstaaten geläufig sind und von ihnen anerkannt werden.

7. Die dritte Methode wurde gewählt. In Anlehnung an Artikel V der Entwürfe von Mexiko und London wird versucht, im Artikel diejenigen Beispiele aufzuzählen, die allgemein anerkannt sind und von allen Mitgliedstaaten angenommen werden können. In Absatz 2 sind die meisten der Beispiele aufgenommen worden, die in Artikel V Absatz 1 der Ent-

würfe von Mexiko und London enthalten sind, und zwar mit einer Ergänzung und ein oder zwei Streichungen. Hinzugefügt wurde der "Ort der Leitung"; die Erwähnung dieses Beispiels wurde für nötig gehalten, da der "Ort der Leitung" nicht unbedingt eine "Geschäftsstelle" sein muß. Andererseits erschien es nicht notwendig, den Ausdruck "Hauptsitz" aufzunehmen. Soweit dieser Ausdruck, wie auch der ebenfalls weggelassene Ausdruck "Geschäftsräume", nicht unter den allgemeinen Begriff "Geschäftsstelle" fällt, wurde davon ausgegangen, daß der "Hauptsitz" eines Unternehmens regelmäßig mit dem "Ort der Leitung" zusammenfällt. Der Ausdruck "Einrichtungen" ist ebenfalls weggelassen worden, da er so allgemein ist, daß er praktisch keine Bedeutung hat.

Unter den Begriff "Bauausführung oder Montage" fallen auch Erd- und Baggerarbeiten. Die Bestimmung, wonach eine Bauausführung oder eine Montage nur als Betriebstätte gilt, wenn ihre Dauer zwölf Monate überschreitet, soll ein Land nicht daran hindern, schon vor Ablauf eines vollen Jahres die Steuerveranlagung durchzuführen, wenn es offensichtlich ist, daß die Bauausführung oder Montage länger als zwölf Monate dauern wird. Der Zeitraum von zwölf Monaten kann in mehrere Steuerjahre fallen.

8. Bei der Ausarbeitung des Artikels wurde vorgeschlagen, den Ausdruck "Lagerhaus" in Absatz 2 ausdrücklich anzuführen. Damit waren diejenigen Lagerhäuser gemeint, die der gewerbsmäßigen Vermietung von Lagerraum an Dritte dienen. Keineswegs sollten aber die von einem Unternehmen lediglich zur Lagerung seiner eigenen Güter oder Waren unterhaltenen Lagerhäuser als Betriebstätte behandelt werden. Die Aufnahme dieses Ausdrucks hätte im Zusammenhang mit Absatz 3 Buchstaben a und b zu Irrtümern Anlaß geben können. Daher wurde beschlossen, den Ausdruck "Lagerhaus" in Absatz 2 nicht aufzunehmen. Ein Lagerhaus, das der gewerbsmäßigen Vermietung von Lagerraum an Dritte dient, ist nach der allgemeinen Definition in Absatz 1 eine Betriebstätte, auch wenn dies in der Aufzählung der Beispiele in Absatz 2 nicht ausdrücklich erwähnt ist. Absatz 3 stellt indessen klar, daß ein Lagerhaus keine Betriebstätte ist, wenn es von dem Unternehmen, das darüber verfügt, lediglich zu Lagerzwecken benutzt wird.

Absatz 3

9. Dieser Absatz enthält zunächst einige Beispiele gewerblicher Tätigkeiten, die keine Betriebstätte begründen sollen, selbst wenn die Tätigkeiten in einer festen Geschäftseinrichtung ausgeübt werden, und außerdem am Ende des Buchstabens e eine allgemeine Ausnahme zu der in Absatz 1 gegebenen Regel, wonach "eine feste Geschäftseinrichtung, in der die Tätigkeit des Unternehmens ganz oder teilweise ausgeübt wird", von vornherein als Betriebstätte anzusehen ist.

10. Die ersten zwei und die vierte Ausnahme sind in allen zwischen den Mitgliedstaaten abgeschlossenen zweiseitigen Abkommen enthalten. Die Erwähnung der Beschaffung von Informationen in Absatz 3 Buchstabe d will vor allem den Fall der Zeitungsagentur erfassen, die nichts anderes als einen verlängerten Arm des Hauptunternehmens darstellt. Mit der Herausnahme dieser Agentur wird lediglich der Begriff "bloßer Einkauf" ausgedehnt.

11. Hinsichtlich Absatz 3 Buchstabe e ist zuzugeben, daß eine Geschäftseinrichtung, die ausschließlich der Werbung, der Erteilung von Auskünften oder der wissenschaftlichen Forschung dient, sehr wohl zur Gewinnerzielung des Hauptunternehmens beitragen kann. Die Dienste, die diese Geschäftseinrichtung dem Hauptunternehmen leistet, gehen aber der Gewinnerzielung des Hauptunternehmens zu weit voraus, als daß der Geschäftseinrichtung vernünftigerweise ein Gewinn zugerechnet werden könnte; sie stellt also keinen Steuergegenstand dar. Eine Befreiung ist nur insoweit zu gewähren, als die Geschäftseinrichtung die festgelegten Bedingungen vollständig erfüllt. Daher würde z.B. die Befreiung hinfällig werden, wenn sich die Forschungsstelle selbst mit der Fabrikation befaßte.

12. Besonderer Erläuterung bedarf der Schluß von Buchstabe e, der lautet "... oder ähnliche Tätigkeiten, die vorbereitender Art sind oder eine Hilfstätigkeit darstellen".

Diese Worte haben einen doppelten Zweck. Da die in Absatz 3 enthaltene Aufzählung von Beispielen nicht erschöpfend sein kann, soll der Schluß von Buchstabe e zum einen weitere Beispiele erfassen, die zwar unter den in Absatz 3 erwähnten Ausnahmen nicht angeführt sind, aber doch ihrer Natur nach dazu gehören, wie z.B. Einrichtungen, die ausschließlich zur Erteilung von Auskünften hinsichtlich der Verwertung eines

Patentes oder eines technischen Verfahrens (know-how) unterhalten werden. Durch die erwähnte Fassung erübrigt es sich, eine vollständige Liste von Ausnahmen aufzustellen.

Diese Fassung dehnt in zweiter Linie die Tragweite des Grundsatzes, der den in Buchstabe e genannten Beispielen zu Grunde liegt, aus und stellt eine allgemeine Ausnahme zu der in Absatz 1 enthaltenen allgemeinen Definition auf. Sie schränkt die Bedeutung dieser Definition in starkem Maße ein und schließt aus dem ziemlich breiten Anwendungsbereich der Definition eine Reihe gewerblicher Tätigkeiten aus, die nicht als Besteuerungsobjekt gelten können, obwohl sie in einer festen Geschäftseinrichtung ausgeübt werden. Der Schlußteil von Buchstabe e verfeinert die in Absatz 1 enthaltene allgemeine Definition und gibt in Verbindung mit Absatz 1 eine genauere Abgrenzung der Merkmale, die eine Betriebstätte begründen, deren Besteuerung gerechtfertigt ist. Im Hinblick auf die gegebenen Beispiele kann die Erwähnung "ähnliche Tätigkeiten" nicht zu einer willkürlichen Erweiterung der in Absatz 3 Buchstabe e enthaltenen Ausnahme führen. Es wird Sache des Unternehmens sein, zu beweisen, daß die in Frage stehenden Tätigkeiten im Rahmen der Gesamttätigkeit des Unternehmens vorbereitender Art sind oder eine Hilfstätigkeit darstellen. Der Absatz fände zum Beispiel keine Anwendung, wenn die Ergebnisse der in einem Laboratorium durchgeführten Forschungsarbeiten nicht nur von dem Unternehmen selbst verwertet, sondern auch an einen Dritten verkauft werden.

Absatz 4

Abhängige Vertreter und Angestellte

13. Gewisse Kategorien von Personen werden wegen der Art ihrer Geschäftstätigkeit als Betriebstätte behandelt, auch wenn das Unternehmen keine feste Geschäftseinrichtung hat.

Als Betriebstätten können nur Personen angesehen werden, die sowohl nach der juristischen als auch der wirtschaftlichen Betrachtungsweise von dem Unternehmen abhängen, für das sie geschäftlich tätig sind.

Die unabhängigen Vertreter werden somit nicht als Betriebstätten angesehen; aber es dürfte auch im Interesse der internationalen Wirtschaftsbeziehungen liegen, nicht alle abhängigen Vertreter als Betriebstätten zu behandeln. Als Betriebstätten sollen nur die abhängigen

Vertreter von solchen Unternehmen gelten, die auf Grund des Umfangs der Vollmacht oder der Art der Geschäfte ihres Vertreters in besonderer Weise am Geschäftsverkehr in dem anderen Staat teilnehmen. Der Artikel bestimmt daher, daß eine Betriebstätte nur dann als gegeben gilt, wenn eine Person eine Vollmacht zum Abschluß von Verträgen besitzt. Der Ausdruck "Generalvollmacht", der sich in vielen zweiseitigen Abkommen findet, ist nur durch den Ausdruck "Vollmacht" ersetzt worden. Es ist wenig wahrscheinlich, daß in der Praxis ein abhängiger Vertreter eine uneingeschränkte Vollmacht zum Abschluß von Verträgen besitzt. In allen Fällen muß die Vollmacht irgendwie abgegrenzt werden. Es erscheint zweckmäßig, die Schwierigkeiten zu vermeiden, die sich zwangsläufig einstellen, wenn die Frage, ob der abhängige Vertreter als Betriebstätte zu behandeln ist, nach dem genauen Umfang seiner Vollmacht zu beantworten wäre. Wenn der Vertreter ausreichende Vollmacht besitzt, das Unternehmen durch den Abschluß von Verträgen zu binden, dann beteiligt sich das Unternehmen an dem Geschäftsverkehr in dem anderen Staat in einem Maße, daß der Vertreter als Betriebstätte behandelt werden muß. Die Anwendung des Begriffs "Betriebstätte" in Bezug auf eine Person setzt naturgemäß voraus, daß diese Person ihre Vollmacht wiederholt und nicht nur gelegentlich ausübt.

14. Um festzustellen, ob ein Vertreter als Betriebstätte zu behandeln ist, ist in dem Staat, in dem er arbeitet, ein dem Unternehmen gehörender Bestand von Gütern oder Waren, über den der Vertreter verfügen kann, nicht erforderlich.

15. Da das Unterhalten einer festen Geschäftseinrichtung ausschließlich zum Einkauf von Gütern oder Waren keine Betriebstätte begründet (vgl. Absatz 3 des Artikels), darf auch eine Person nicht als Betriebstätte behandelt werden, wenn ihre Vollmacht eindeutig auf den Abschluß von Verträgen über den Einkauf von Gütern oder Waren beschränkt ist.

16. Gemäß Absatz 4 des Artikels gilt eine Betriebstätte nur bei einer einzigen Art von Vertretern, die besondere Bedingungen erfüllen, als gegeben. Alle anderen abhängigen Vertreter sowie alle unabhängigen Vertreter werden nicht als Betriebstätten behandelt.

Absatz 5

Unabhängige Vertreter

17. Wenn ein Unternehmen in einem anderen Vertragsstaat Geschäftsbe-

ziehungen durch einen unabhängigen Vertreter unterhält, so kann es in diesem anderen Staat nicht besteuert werden. In den Entwürfen von Mexiko und London und in zahlreichen anderen Abkommen ist festgelegt, daß Makler und Kommissionäre unabhängige Vertreter sind. Auch Geschäftsbeziehungen durch eine andere gewerblich tätige unabhängige Person (z.B. einen Auslieferungsagenten) begründet für das Unternehmen keine Betriebsstätte. Die unabhängigen Vertreter müssen jedoch im Rahmen ihrer ordentlichen Geschäftstätigkeit handeln. Wenn daher zum Beispiel ein Kommissionär nicht nur die Güter oder Waren des Unternehmens im eigenen Namen verkauft, sondern auch gewöhnlich für dieses Unternehmen als ständiger Vertreter mit Vollmacht zum Abschluß von Verträgen tätig wird, so ist er in Bezug auf diese besondere Tätigkeit als Betriebsstätte zu betrachten, weil er damit außerhalb des üblichen Rahmens seiner eigentlichen Geschäftstätigkeit (nämlich derjenigen des Kommissionärs) handelt.

18. Obwohl es sich von selbst versteht, daß unabhängige Vertreter, die tatsächlich ein gesondertes Unternehmen darstellen, keine Betriebsstätte eines ausländischen Unternehmens begründen können, wenn sie im Rahmen ihrer ordentlichen Geschäftstätigkeit handeln (vgl. Ziffer 15 dieses Kommentars), ist Absatz 5 im Interesse der Klarheit und Genauigkeit beibehalten worden, und dies besonders auch deshalb, weil fast alle bis heute geschlossenen Doppelbesteuerungsabkommen eine ähnliche Bestimmung enthalten.

Absatz 6

Tochtergesellschaften

19. Das Vorhandensein einer Tochtergesellschaft führt für sich allein nicht dazu, die Tochtergesellschaft als eine Betriebsstätte der Muttergesellschaft zu behandeln. Dies ergibt sich aus dem Grundsatz, daß die Tochtergesellschaft steuerlich ein selbständiger Rechtsträger ist. Selbst der Umstand, daß die Geschäftstätigkeit der Tochtergesellschaft von der Muttergesellschaft gelenkt wird, macht die Tochtergesellschaft nicht zur Betriebsstätte der Muttergesellschaft.

20. Wenn aber die Tochtergesellschaft für Rechnung ihrer Muttergesellschaft eine unter Absatz 4 des Artikels fallende Tätigkeit ausübt, wird sie als Betriebsstätte der Muttergesellschaft behandelt. Schließt

z.B. die Tochtergesellschaft auf Grund der ihr übertragenen Vollmacht Verkaufsgeschäfte im Namen der Muttergesellschaft ab, so wird sie zur Betriebsstätte der Muttergesellschaft (allerdings nur in Bezug auf diese besondere Tätigkeit). Die Muttergesellschaft wird mit dem Teil der Verkaufsgewinne besteuert, der der Betriebsstätte zurechenbar ist. Dies berührt jedoch nicht die gesonderte Besteuerung des eigenen Gewinns der Tochtergesellschaft.

21. Aus den gleichen Gründen kann auch eine Muttergesellschaft nicht als Betriebsstätte ihrer Tochtergesellschaft gelten, es sei denn, daß die in Absatz 4 des Artikels angeführten Bedingungen erfüllt sind. Die gleichen Regeln sind auf zwei oder mehr Tochtergesellschaften derselben Gesellschaft anzuwenden.

Kommentar zu Artikel 6

Besteuerung der Einkünfte aus unbeweglichem
Vermögen

1. Absatz 1 folgt der allgemeinen internationalen Praxis, die sich aus der regelmäßig engen wirtschaftlichen Verbindung des Grundeigentums als Quelle der Einkünfte zum Quellenstaat ergibt.

Die Zuteilung des Besteuerungsrechts für land- und forstwirtschaftliche Betriebe ist infolge der nicht wegzudenkenden Verbindung mit Grund und Boden stets nach Artikel 6 zu beurteilen. Gehören zu einem land- und forstwirtschaftlichen Betrieb Grundstücke in zwei oder mehr Mitgliedstaaten, so ist das Besteuerungsrecht am erzielten Gewinn zwischen den beteiligten Mitgliedstaaten nach Maßgabe der Belegenheit der zugehörigen Grundstücke aufzuteilen.

2. Absatz 2 verweist zur Bestimmung des Begriffs "unbewegliches Vermögen" auf das Recht des Belegenheitsstaates. Der Artikel zählt die Vermögenswerte oder Rechte auf, die stets als unbewegliches Vermögen zu behandeln sind. Dagegen bestimmt der Artikel, daß Schiffe und Luftfahrzeuge nicht als unbewegliches Vermögen gelten. Für Einkünfte aus Forderungen, die durch unbewegliches Vermögen gesichert sind, wurde keine besondere Bestimmung geschaffen, da diese Frage in Artikel 11 Ziff. 3 über die Besteuerung der Zinsen geregelt ist.

3. Wie aus Absatz 3 des Artikels hervorgeht, gilt die allgemeine Regel ohne Rücksicht auf die Art der Nutzung des unbeweglichen Vermögens. Die Absätze 3 und 4 stellen ferner klar, daß die Bestimmungen des Artikels nicht nur für Einkünfte aus land- und forstwirtschaftlichen Unternehmen, sondern auch für Einkünfte aus unbeweglichem Vermögen gewerblicher und sonstiger Unternehmen sowie für Einkünfte aus unbeweglichem Vermögen gelten, das der Ausübung eines freien Berufes dient.

4. Das Besteuerungsrecht des Quellenstaates geht anderen Besteuerungsrechten vor und gilt auch dann, wenn im Rahmen eines Unternehmens oder einer nicht gewerblichen Tätigkeit die Einkünfte nur mittelbar aus un-

beweglichen Vermögen herrühren. Dies schließt nicht aus, daß Einkünfte aus unbeweglichem Vermögen, die durch eine Betriebsstätte bezogen werden, als Einkünfte eines gewerblichen Unternehmens behandelt werden, sondern stellt nur sicher, daß Einkünfte aus unbeweglichem Vermögen auch dann in dem State besteuert werden, in dem das Vermögen liegt, wenn es nicht zu einer dort gelegenen Betriebsstätte gehört. Der Artikel greift dem innerstaatlichen Steuerrecht in der Frage, wie die Einkünfte aus unbeweglichem Vermögen zu besteuern sind, nicht vor.

Kommentar zu Artikel 7

Besteuerung der Unternehmensgewinne

Absatz 1

1. Dieser Absatz behandelt zwei Fragen. Zunächst bestätigt er den in Doppelbesteuerungsabkommen allgemein anerkannten Grundsatz, daß ein Unternehmen eines Staates in dem anderen Staat eine gewerbliche Tätigkeit durch eine dort gelegene Betriebstätte ausübt.

2. Nach Absatz 1 Satz 2 kann, wenn ein Unternehmen eine gewerbliche Tätigkeit durch eine Betriebstätte in einem anderen Staat ausübt, dieser Staat die Gewinne des Unternehmens besteuern, jedoch nur insoweit, als sie der Betriebstätte zugerechnet werden können; das Besteuerungsrecht erstreckt sich also nicht auf Gewinne, die das Unternehmen in diesem Staat anders als durch die Betriebstätte erzielt.

3. Dieser Grundsatz hat zur Folge, daß die Steuerbehörden eines Staates bei der Besteuerung der Gewinne, die ein ausländisches Unternehmen in diesem Staat erzielt, von den verschiedenen Quellen dieser Gewinne ausgehen und jede Quelle auf die Merkmale einer Betriebstätte prüfen.

Damit wird den Bestimmungen anderer Artikel nicht vorgegriffen.

Absatz 2

4. Dieser Artikel enthält die Grundregel für die Gewinnzurechnung bei Betriebstätten. In ihm kommt zum Ausdruck, daß einer Betriebstätte diejenigen Gewinne zuzurechnen sind, die diese Betriebstätte erzielt hätte, wenn sie, statt mit dem Hauptsitz des Unternehmens, mit einem völlig fremden Unternehmen zu den Bedingungen und Preisen des freien Marktes in Geschäftsbeziehungen gestanden hätte. Dies sind in der Regel die gleichen Gewinne, die bei Anwendung der Grundsätze einer ordnungsmäßigen kaufmännischen Buchführung zu erwarten sind. Die zuständigen Steuerbehörden werden deshalb in den meisten Fällen die Geschäftsbücher der Betriebstätte - die in der Regel schon deshalb vorliegen,

weil ein ordnungsmäßig geführtes Unternehmen im allgemeinen über die Rentabilität seiner verschiedenen Zweigniederlassungen unterrichtet sein möchte - zur Ermittlung des dieser Betriebsstätte zutreffenderweise zuzurechnenden Gewinns heranziehen.

5. Liegt eine ordnungsmäßige Buchführung vor, so wird sie den Ausgangspunkt für Berichtigungen bilden, sofern solche erforderlich sind, um die Höhe der der Betriebsstätte zuzurechnenden Gewinne zu ermitteln. Die Regel des Absatzes 2 berechtigt die Steuerverwaltungen nicht, ohne ausreichende Grundlage vermutete Gewinne festzusetzen; es muß vielmehr stets von den tatsächlichen Gegebenheiten ausgegangen werden, die sich aus den Büchern der Betriebsstätte ergeben.

6. Berichtigungen können z.B. notwendig werden, wenn der Hauptsitz der Betriebsstätte Waren zu Preisen in Rechnung gestellt hat, die mit dieser Regel nicht vereinbar sind, d.h. daß Gewinne von der Betriebsstätte auf den Hauptsitz oder von diesem auf die Betriebsstätte verlagert worden sind.

7. In diesen Fällen wird es gewöhnlich angebracht sein, die in Rechnung gestellten Preise durch die handelsüblichen Preise für gleiche oder ähnliche, unter gleichen oder ähnlichen Bedingungen gelieferte Waren zu ersetzen. Unternehmen stellen mitunter Preise in Rechnung, die unter den üblichen Marktpreisen liegen; dies kann ein durchaus zulässiges Mittel sein, z.B. um auf einem neuen Markt konkurrenzfähig zu werden; es sollte dann nicht als Beweis für eine versuchte Verlagerung von Gewinnen aus einem Staat in einen anderen angesehen werden. Schwierigkeiten können auch bei den von einem Unternehmen hergestellten Markenartikeln auftreten, die ausnahmslos durch seine Betriebsstätten verkauft werden; wenn unter diesen Umständen kein Marktpreis gegeben ist und das buchmäßige Ergebnis nicht befriedigt, müssen die Gewinne der Betriebsstätte anders ermittelt werden, z.B. dadurch, daß man einen durchschnittlichen Rohgewinnsatz auf den Umsatz der Betriebsstätte anwendet und dann von dem Betrag die tatsächlich entstandenen Kosten absetzt.

8. Bei der Lösung der in diesem Zusammenhang auftretenden Probleme sollte man sich stets an den Grundsatz halten, daß die einer Betrieb-

stätte zuzurechnenden Gewinne aus den Büchern dieser Betriebsstätte abzuleiten sind, wenn Bücher, aus denen die tatsächlichen Verhältnisse hervorgehen, vorhanden sind. Geben die vorhandenen Bücher die tatsächlichen Verhältnisse nicht wieder, so muß eine neue Berechnung angestellt oder die ursprüngliche berichtigt werden, wobei die Marktpreise anzusetzen sind.

9. Dieser Absatz stellt klar, wie die allgemeine Regel des Absatzes 2 auf die Aufwendungen einer Betriebsstätte anzuwenden ist. Der Nutzen des Absatzes 3 liegt vor allem in der Beseitigung von Zweifeln.

10. In diesem Absatz wird ausdrücklich anerkannt, daß bei der Ermittlung der Gewinne einer Betriebsstätte die für diese Betriebsstätte entstandenen Aufwendungen, gleichgültig wo sie entstanden sind, abgezogen werden können.

11. Die Höhe der zu berücksichtigenden Aufwendungen wird nach den üblichen Methoden zu ermitteln sein. Hinsichtlich der beim Hauptsitz des Unternehmens erwachsenden allgemeinen Verwaltungskosten kann es angezeigt sein, einen nach dem Verhältnis des Umsatzes (oder etwa des Rohgewinns) der Betriebsstätte zum Umsatz des Gesamtunternehmens ermittelten Teil zu berücksichtigen. Davon abgesehen, wird angenommen, daß der tatsächlich aufgewendete Betrag als eine für die Betriebsstätte entstandene und zu berücksichtigende Aufwendung gilt.

12. Neben den Ausgaben im allgemeinen gibt es Verrechnungen zwischen Betriebsstätten und Hauptsitz, die zu besonderen Problemen führen. Im folgenden werden drei derartige Sonderfälle erwähnt. Es kann auch noch andere Zahlungen geben, für die Ähnliches gilt.

13. Im ersten Fall handelt es sich um Zinsen, Lizenzgebühren u. a. andere ähnliche Zahlungen, die von einer Betriebsstätte an den Hauptsitz für Darlehen des letzteren an die Betriebsstätte oder für Patentrechte geleistet werden, die der Betriebsstätte vom Hauptsitz überlassen wurden. Diese Zahlungen sind bei der Ermittlung des steuerpflichtigen Gewinns der Betriebsstätte nicht abzugsfähig. Ebenso sollen diese Zahlungen, wenn sie vom Hauptsitz an eine Betriebsstätte geleistet werden, bei der Berechnung des steuerpflichtigen Gewinns der Betriebsstätte ausgeschlossen werden.

14. Besondere Erwägungen gelten für Zinsen, die die verschiedenen Teile eines geld- und kreditwirtschaftlichen Unternehmens (z.B. einer Bank) einander für Darlehen usw. (im Gegensatz zu dem ihnen zugeteilten Kapital) leisten, weil die Gewährung und Entgegennahme von Darlehen in Zusammenhang mit der gewöhnlichen Geschäftstätigkeit dieser Unternehmen stehen. Wenn ferner ein Unternehmen Zinsen usw. an einen Dritten zahlt und diese Zahlungen teilweise mit der Tätigkeit der Betriebsstätte zusammenhängen, dann sind die Zahlungen bei der Ermittlung des Gewinns der Betriebsstätte insoweit zu berücksichtigen, als sie als Aufwendungen angesehen werden können, die für die Betriebsstätte entstanden sind.

15. Der zweite Fall bezieht sich auf die Nebenleistungen, die eine Betriebsstätte für den Hauptsitz erbringt (oder umgekehrt); z.B. eine große Gesellschaft hat eine vielfältige Geschäftstätigkeit, die teilweise durch eine Betriebsstätte im Ausland ausgeübt wird. Darüber hinaus betreibt diese Betriebsstätte für den Hauptsitz Werbung für Waren, die das Unternehmen herstellt, die aber nicht über diese Betriebsstätte vertrieben werden. Bei Ermittlung des steuerpflichtigen Gewinns der Betriebsstätte ist der Gewinn um den Betrag der Aufwendungen zu erhöhen, die der Betriebsstätte für den Hauptsitz entstanden sind, es sei denn, daß eine entsprechende Berichtigung bereits in den Büchern der Betriebsstätte vorgenommen worden ist.

16. Jedoch sind die Gewinne der Betriebsstätte nicht um eine "Provision" zu erhöhen. Das Gleiche gilt auch im umgekehrten Fall, d.h. wenn der Hauptsitz Leistungen für die Betriebsstätte erbringt.

17. Der dritte Fall betrifft die Frage, ob ein Teil des Gesamtgewinns eines Unternehmens der Geschäftsführung zuzuschreiben ist. Dies erscheint dann zulässig, wenn lediglich die aufsichts- oder Verwaltungsratsitzungen am Hauptsitz stattfinden und wenn alle anderen als formalrechtlichen Tätigkeiten der Gesellschaft in der Betriebsstätte ausgeübt werden. In einem solchen Falle wäre ein Teil des Gewinns des Gesamtunternehmens den geschäftlichen Fähigkeiten des Aufsichts- oder Verwaltungsrates zuzuschreiben, so daß ein Teil des Gewinns des Unternehmens dem Staat zuzurechnen wäre, in dem sich der Hauptsitz befindet. Wenn es bisher üblich war, dem Hauptsitz einen Teil des Gesamt-

gewinns des Unternehmens als Gewinn aus der Geschäftsführung zuzurechnen, so sollte weiterhin so verfahren werden können. Der Artikel schließt dies nicht aus. Jedoch ist ein Staat, in dem sich eine Betriebsstätte befindet, nicht verpflichtet, bei Ermittlungen des dieser Betriebsstätte zuzurechnenden Gewinns einen Betrag abzuziehen, der einen dem Hauptsitz zurechenbaren Anteil am Gewinn aus der Geschäftsführung darstellen soll.

Absatz 4

18. Während in Absatz 1 des Artikels 7 das Prinzip der Betriebsstätten-Besteuerung niedergelegt wird, während in Absatz 2 die Gewinnzurechnung zur Betriebsstätte und in Absatz 3 die Berücksichtigung von Aufwendungen behandelt wird, beschäftigt sich Absatz 4 mit der Besteuerungsgrundlage im einzelnen.

Danach soll in erster Linie das Ergebnis der Betriebsstätten-Buchführung der Gewinnermittlung dienen (Teilabsatz 1). Wenn diese oder andere beweiskräftige Unterlagen fehlen, kann der Gewinn geschätzt werden (Teilabsatz 2). Neben der Schätzung kann für die Betriebsättengewinnermittlung die indirekte Methode (s. unten) angewandt werden (Teilabsatz 3). Wenn jedoch die in den Teilabsätzen 1 bis 3 behandelten Methoden nicht zu einem befriedigenden Ergebnis führen, soll für bestimmte Wirtschaftszweige im Wege des Verständigungsverfahrens nach einer besseren Methode der Gewinnaufgliederung gesucht werden (Teilabsatz 4). In Teilabsatz 5 wird endlich eine Spezialregelung für Versicherungsunternehmen getroffen. Im einzelnen:

19. Es ist normal und entspricht den Grundsätzen der Betriebswirtschaft, wenn für jeden Teil eines Unternehmens eine ausreichende Buchführung erstellt wird und vorgelegt werden kann, so daß die Gewinne und Aufwendungen nach erforderlichen Berichtigungen mit einiger Genauigkeit einem bestimmten Teil des Unternehmens zugerechnet werden können. Diese Methode der Zurechnung ist stets dann vorzuziehen, wenn sie praktisch angewendet werden kann.

20. Es gibt aber auch Fälle, in denen dies nicht möglich ist. Sind in diesen Fällen andere beweiskräftige Unterlagen vorhanden und verfügbar - z.B. Wareneingangs- und Warenausgangsbücher, Lagerbücher, Rechnungskopien - so sind diese der Gewinnermittlung zugrunde zu legen.

21. Es mag z.B. Fälle geben, in denen die Geschäfte der Betriebstätte so eng mit denen des Hauptsitzes verflochten sind, daß es nicht möglich ist, sie durch eine Betriebstättenbuchführung auseinanderzuhalten. Soweit es in diesen Fällen bisher üblich war, die Gewinne, die eine Betriebstätte als selbständiges Unternehmen erzielt hätte, mittels geeigneter Maßstäbe zu schätzen, ist es vertretbar, diese Methode beizubehalten. Daneben besteht die Möglichkeit, den Betriebstättengewinn nach einer indirekten Methode zu ermitteln. Diese besteht darin, daß für ein Unternehmen mit mehreren Betriebstätten der Gesamtgewinn ermittelt wird - gegebenenfalls unter Kompensierung von Gewinnen und Verlusten der einzelnen Betriebstätten - und daß der so erzielte Gewinn nach einem bestimmten Schlüssel auf die einzelnen Betriebstätten verteilt wird. Um die Schwierigkeiten bei der Bestimmung geeigneter Aufteilungskriterien zu vermeiden, ist in erster Linie das Verhältnis der Umsatzziffern als Aufteilungsschlüssel vorgesehen, denn diese Aufteilungsmethode scheint in den meisten Fällen auf die einfachste und geeignetste Weise zu befriedigenden Ergebnissen zu führen. Es gibt aber auch viele andere Aufteilungskriterien, die im Einzelfall zu einem befriedigenden Ergebnis führen können; aus der Vielzahl der Möglichkeiten seien nur die Lohnsumme, die Provisionsbeträge hervorgehoben.

22. Durch Teilabsatz 4 wird die Methode der indirekten Gewinnermittlung nicht nur für Fälle fehlender ordnungsmäßiger Buchhaltung, sondern ganz allgemein zugelassen, wenn sich erweist, daß für einen bestimmten Wirtschaftszweig ein bestimmter Aufteilungsschlüssel zu besonders zutreffenden Resultaten führt. So könnte z.B. bei Transportleistungsunternehmen ein Kilometerschlüssel, bei Banken und Finanzierungsinstituten der den einzelnen Betriebstätten zugewiesene Teil am Gesamtvermögen in Betracht kommen. Um in diesen Fällen jedoch von vornherein eine gewisse Ordnung in den Ablauf der Besteuerung zu bringen, ist erforderlich, daß sich die Verwaltungen zuvor im Wege einer Verständigung über das Aufteilungsverfahren einigen, das alsdann auch von den Verwaltungen beachtet und anerkannt werden muß.

23. Für Versicherungsunternehmen erweist sich nach getroffenen Feststellungen als zweckmäßig, den Gesamtgewinn nach Maßgabe der Prämien, die die Versicherungsnehmer in jedem der betreffenden Staaten gezahlt

haben, aufzuteilen.

Absatz 5

24. Eine ausschließlich dem Einkauf dienende Einrichtung soll keine Betriebsstätte sein, so daß die Anwendung der Gewinnzurechnungsvorschriften dieses Artikels nicht in Betracht kommt. Der Absatz bezieht sich auf eine Betriebsstätte, von der aus neben sonstiger gewerblicher Tätigkeit auch Einkäufe für den Hauptsitz vorgenommen werden. Für diesen Fall sieht der Absatz vor, daß der Gewinn der Betriebsstätte nicht um einen angenommenen Betrag als Gewinn aus dem Wareneinkauf erhöht werden darf. Daraus folgt andererseits, daß alle aus der Einkaufstätigkeit sich ergebenden Aufwendungen bei der Ermittlung des steuerlichen Gewinns der Betriebsstätte auszuschneiden sind.

Absatz 6

25. Von der einmal angewendeten Zurechnungsmethode darf nicht lediglich deshalb abgegangen werden, weil eine andere Methode in einem bestimmten Jahr zu günstigeren Ergebnissen führt. Das Doppelbesteuerungsabkommen bezweckt unter anderem, den Unternehmen eines Mitgliedstaates eine gewisse Sicherheit hinsichtlich der steuerlichen Behandlung ihrer im anderen Mitgliedstaat gelegenen Betriebsstätten und der im Heimatstaat gelegenen Teile des Unternehmens, die mit den Betriebsstätten in Geschäftsbeziehungen stehen, zu geben; Absatz 6 stellt eine gleichmäßig steuerliche Behandlung sicher. Die Bindung besteht für beide Seiten, sowohl für die Verwaltung als auch für den Steuerpflichtigen. Eine Abweichung kommt in Betracht, wenn sich die Grundlagen für die ursprüngliche Wahl einer bestimmten Methode nachhaltig und für die Dauer merkbar verschoben haben. Das gilt z.B. wenn der Vermögensschlüssel nach einer zwischenzeitlich eingetretenen wirtschaftlichen Entwicklung nicht mehr für die Gewinnaufteilung gelten kann.

Absatz 7

26. Wenn es auch von den Delegationen der Mitgliedstaaten nicht für notwendig erachtet wurde, den Ausdruck "Gewinne" im Abkommen zu definieren, ist ihm doch in diesem und in anderen Artikeln des Abkommens eine möglichst weite Bedeutung beizumessen, und zwar so, daß er alle

Einkünfte aus dem Betrieb eines Unternehmens einschließt. Diese weitgefaßte Bedeutung entspricht dem Sinn, in dem dieser Ausdruck in den Steuergesetzen der meisten Mitgliedstaaten verwendet wird.

27. Besteht eine Konkurrenz einzelner Bestimmungen des Abkommens für bestimmte Einkunftsarten, so gibt Absatz 7 diesen Bestimmungen zunächst den Vorrang. Das bedeutet für Einkünfte aus unbeweglichem Vermögen, daß diese gemäß Artikel 6 dem Besteuerungsrecht des Belegenheitsstaats unterliegen, eine Regelung, die oft zu Unbequemlichkeiten führt, wenn Betriebsstättenstaat und Belegenheitsstaat nicht identisch sind. Dividenden, Zinsen und Lizenzen, die einer bestimmten Betriebsstätte tatsächlich zustehen, werden gemäß Ziffer 7 nicht nach Artikel 10, 11 und 12 isoliert behandelt, sondern sie werden dem Betriebsättengewinn zugerechnet, wenn die zahlende Gesellschaft bzw. die zahlende Person im Betriebsstättenstaat ansässig ist (Art. 10 Abs. 4, Art. 11 Abs. 4, Art. 12 Abs. 3).

28. Vorbehaltlich der Bestimmungen des Abkommens können die unter die besonderen Artikel fallenden Einkünfte je nach dem Steuerrecht der Mitgliedstaaten entweder gesondert oder als Bestandteil der gewerblichen Gewinne besteuert werden.

Kommentar zu Artikel 8

Seeschifffahrt, Binnenschifffahrt und Luftfahrt

Absatz 1

1. Absatz 1, der die Gewinne aus dem Betrieb von Seeschiffen oder Luftfahrzeugen im internationalen Verkehr behandelt, soll sicherstellen, daß diese Gewinne nur in einem Staate besteuert werden. Unter Betrieb im internationalen Verkehr ist jeder Betrieb von Seeschiffen oder Luftfahrzeugen zu verstehen, der sich über mehr als ein Land erstreckt, ohne Rücksicht auf die Zahl der Orte, die in einem bestimmten Land angelaufen oder angefliegen werden. Die Bestimmung beruht auf dem Grundsatz, daß das Besteuerungsrecht dem Mitgliedstaat zusteht, in dem sich der Ort der tatsächlichen Geschäftsleitung des Unternehmens befindet.

Befindet sich der Ort der tatsächlichen Geschäftsleitung außerhalb des Geltungsbereichs dieses Abkommens, so soll derjenige Mitgliedstaat das Besteuerungsrecht haben, in dem der Unternehmer ansässig ist (Art. 4). Hat der Unternehmer in keinem der Mitgliedstaaten seine tatsächliche Geschäftsleitung oder seinen Wohnsitz, so ist das Abkommen grundsätzlich nicht anwendbar (Art. 1).

2. In Betracht kommen Gewinne, die ein Unternehmen aus der Beförderung von Personen oder Gütern erzielt und die wegen ihrer Eigenart oder ihres engen Zusammenhangs mit den unmittelbar aus der Beförderungsleistung erzielten Gewinnen in dieselbe Kategorie eingeordnet werden können.

3. Gewinne aus der Vermietung eines vollständig ausgerüsteten und bemannten Schiffes oder Luftfahrzeuges sind wie Gewinne aus der Beförderung von Personen oder Gütern zu behandeln. Andernfalls würde ein erheblicher Teil der Geschäftstätigkeit, die häufig zum Betrieb der Seeschifffahrt oder der Luftfahrt gerechnet wird, nicht unter die Bestimmung fallen. Der Artikel gilt jedoch nicht für Gewinne aus der Vermietung eines leeren Seeschiffes (bare boat charter).

4. Unternehmen der Seeschifffahrt und der Luftfahrt befassen sich oft mit ergänzenden Tätigkeiten, die mehr oder weniger eng mit dem unmittelbaren Betrieb von Seeschiffen und Luftfahrzeugen verbunden sind, zum Beispiel:

- a) Verkauf von Schiffs- oder Flugkarten für andere Unternehmen;
- b) Betrieb eines Zubringerverkehrs zwischen einer Stadt und dem Flughafen;
- c) Reklame und Werbung.

Einkünfte aus diesen Tätigkeiten sind nach Artikel 8 zu behandeln.

5. Andererseits fallen die eindeutig getrennten Tätigkeiten, wie z. B. der gesonderte Betrieb eines Hotels, nicht unter die Bestimmung des Artikel 8. Wird ein Hotel jedoch ausschließlich zu dem Zweck betrieben, durchreisenden Passagieren eine Übernachtungsmöglichkeit zu bieten, und sind die Kosten dieser Leistung im Preis der Schiffs- oder Flugkarte inbegriffen, stellt das Hotel also lediglich eine Art Karterraum dar, so gilt für das Ergebnis des Hotelbetriebes ebenfalls Artikel 8.

6. Auf die Tätigkeit einer Werft in einem Mitgliedstaat durch ein Schiffahrtsunternehmen, dessen Ort der tatsächlichen Geschäftsleitung sich in einem anderen Mitgliedstaat befindet, ist Artikel 8 nicht anzuwenden.

9. Ebensowenig ist Artikel 8 auf Einkünfte aus Kapitalvermögen (Einkünfte aus Aktien, Obligationen, Anteilen und Forderungen) anzuwenden, die ein Unternehmen der Seeschifffahrt, der Binnenschifffahrt oder der Luftfahrt bezieht. Diese Einkünfte unterliegen der Regelung, die gewöhnlich für Einkünfte dieser Art gilt.

10. Gewinne aus der Beteiligung an einem Pool, an einer Betriebsgemeinschaft oder an einer internationalen Betriebsgesellschaft sind ebenso zu behandeln wie die unmittelbar erzielten Gewinne aus dem Betriebe eines Unternehmens der Seeschifffahrt, der Binnenschifffahrt oder der Luftfahrt.

Absatz 2

11. Die Regelung, die für die Seeschifffahrt und die Luftfahrt im internationalen Verkehr besteht, ist auch auf die Beförderung auf Flüssen,

Kanälen und Seen anzuwenden. Die Bestimmung gilt aber nur für die Beförderung auf Binnenwasserstraßen im grenzüberschreitenden Verkehr zwischen mehreren Mitgliedstaaten.

12. Dagegen gilt Artikel 8 nicht für Gewinne aus dem Betrieb von Binnenschiffen, der ausschließlich in einem einzigen Mitgliedstaat stattfindet. In diesen Fällen gelten die Grundsätze des Artikels 7, d.h. das Besteuerungsrecht fällt dem Wohnsitzstaat bzw. dem Betriebsstättenstaat zu.

13. Unternehmen, die sich nicht ausschließlich mit der Seeschifffahrt, der Binnenschifffahrt oder der Luftfahrt befassen, fallen gleichfalls mit ihren Gewinnen aus dem Betrieb von eigenen Schiffen oder Luftfahrzeugen unter die Bestimmungen der Absätze 1 und 2.

14. Wenn ein solches Unternehmen in einem anderen Mitgliedstaat Betriebsstätten unterhält, die ausschließlich dem Betrieb seiner Schiffe oder Luftfahrzeuge dienen, besteht kein Anlaß, diese Betriebsstätten anders zu behandeln als Betriebsstätten von Unternehmen, die sich ausschließlich mit der Seeschifffahrt oder der Luftfahrt befassen.

15. Die Bedingungen der Absätze 1 und 2 sind auch dann anzuwenden, wenn das betreffende Unternehmen in einem anderen Mitgliedstaat eine Betriebsstätte hat, die sich nicht ausschließlich mit der Seeschifffahrt, der Binnenschifffahrt oder der Luftfahrt befaßt. Wenn ein Unternehmen Waren mit eigenen Schiffen zu seiner ausländischen Betriebsstätte befördert, so sind die Gewinne, die das Unternehmen durch die Beförderung der Waren mit eigenen Verkehrsmitteln erzielt, weder ganz noch teilweise der Betriebsstätte zuzurechnen. Dies gilt auch dann, wenn die Betriebsstätte Einrichtungen für den Betrieb von Schiffen oder Luftfahrzeugen unterhält (z.B. Verladekais) oder wenn sonstige Kosten im Zusammenhang mit der Beförderung von Waren des Unternehmens entstehen (z.B. Personalkosten). In diesem Fall sind die Aufwendungen der Betriebsstätten für den Betrieb der Schiffe oder Luftfahrzeuge nicht ihr, sondern dem Unternehmen selbst zuzurechnen, da die Betriebsstätte aus der Beförderung keine Gewinne erzielt.

16. In den Fällen, in denen die Schiffe oder Luftfahrzeuge des Unternehmens von einer Betriebsstätte betrieben werden, die nicht zugleich

Ort der tatsächlichen Geschäftsleitung des Gesamtunternehmens ist (z. B. Schiffe oder Luftfahrzeuge, die eine Betriebsstätte in Dienst gestellt und in ihre Bilanz aufgenommen hat), muß in bezug auf den Betrieb der Schiffe oder Luftfahrzeuge angenommen werden, daß sich die tatsächliche Geschäftsleitung im Sinne der Absätze 1 und 2 in dem Mitgliedstaat befindet, in dem die Betriebsstätte liegt.

Absatz 3

17. Wenn sich der Ort der tatsächlichen Geschäftsleitung des Unternehmens an Bord eines Schiffes befindet, wird die Steuer nur in dem Mitgliedstaat erhoben, in dem der Heimathafen des Schiffes liegt. Kann der Heimathafen nicht festgestellt werden, so wird die Steuer nur in dem Mitgliedstaat erhoben, in dem die Person, die das Schiff betreibt, ansässig ist.

Kommentar zu Artikel 9

Verbundene Unternehmen

Absatz 1

Dieser Artikel befaßt sich mit verbundenen Unternehmen (Mutter- und Tochtergesellschaften sowie Gesellschaften unter gemeinsamer Kontrolle); er sieht vor, daß in diesen Fällen die Steuerbehörden eines Mitgliedstaates die von einem Unternehmen ausgewiesenen Gewinne steuerlich berichtigen dürfen, wenn diese wegen der besonderen Beziehungen zwischen den Unternehmen die tatsächlich in diesem Staat entstandenen Gewinne nicht darstellen. Der Artikel ist nur anzuwenden, wenn zwischen den beiden Unternehmen besondere Bedingungen vereinbart oder auferlegt worden sind. Eine Gewinnberichtigung ist bei verbundenen Unternehmen nicht zulässig, wenn die zwischen diesen Unternehmen abgeschlossenen Geschäfte zu den Bedingungen des freien Marktes abgewickelt worden sind.

Absatz 2

Es handelt sich um ein Verständigungsverfahren im Sinne des Art. 25 Ziff. 1 d.

Kommentar zu Artikel 10

Besteuerung der Dividenden

Absatz 1

1. Absatz 1 stellt fest, daß die Dividenden in dem Mitgliedstaat besteuert werden können, in dem der Empfänger ansässig ist.

Absatz 2

2. Absatz 2 behält dem Quellenstaat, d.h. dem Mitgliedstaat, in dem die die Dividenden zahlende Gesellschaft ansässig ist, ein Besteuerungsrecht vor; dieses Besteuerungsrecht ist eingeschränkt. Der Steuersatz ist auf 15 % begrenzt, da der Quellenstaat bereits die Gesellschaftsgewinne besteuern kann.
3. Andererseits ist ausdrücklich ein niedrigerer Satz von 5 % für Dividenden vorgesehen, die von Tochtergesellschaften gezahlt werden. Ist eine Gesellschaft des einen Mitgliedstaates mit einer Beteiligung von mindestens 25 % an einer Gesellschaft des anderen Mitgliedstaates unmittelbar beteiligt, dann ist es gerechtfertigt, die Gewinnausschüttungen der Tochtergesellschaft an die ausländische Muttergesellschaft geringer zu besteuern, um auf diese Weise Auslandsinvestitionen zu erleichtern und eine mehrfache Steuerbelastung zu vermeiden.
4. Die Festsetzung des Mindestbeteiligungssatzes auf 25 % ermöglicht einmal die steuerliche Berücksichtigung des Falles, daß mehrere Unternehmen eine gemeinsame Filiale haben - ein Fall, der von wachsender wirtschaftlicher Bedeutung ist und im Interesse des Gemeinsamen Marktes liegt. Zum anderen erleichtert sie die Möglichkeit des Abschlusses dieses Abkommens mit Drittländern, die sich, wie der OECD-Entwurf zeigt, für die Grenze von 25 % ausgesprochen haben. Schließlich würde das Verlangen eines zu hohen Beteiligungssatzes die internationalen Beteiligungen erheblich hemmen.

5. Absatz 2 sagt nichts über die Art der Besteuerung. Jeder Mitgliedstaat kann sein eigenes Recht anwenden. Der Quellenstaat kann nicht nur im Abzugsweg, sondern auch im Veranlagungsweg besteuern.
6. Absatz 2 regelt keine Vorfahrensfragen. Jeder Mitgliedstaat soll das nach seinem eigenen Recht vorgesehene Verfahren anwenden können.
7. Die Frage, wie der Mitgliedstaat des Wohnsitzes des Empfängers die im Quellenstaat erhobene Steuer zu berücksichtigen hat, wird in Artikel 23 über die Methoden zur Vermeidung der Doppelbesteuerung im Wohnsitzstaat behandelt.

Absatz 3

8. Die Definition des Ausdrucks "Dividende" beschränkt sich auf Beispiele, die in den meisten Rechtsordnungen der Mitgliedstaaten zu finden sind und die dort nicht unterschiedlich behandelt werden. Die Aufzählung wird durch die Generalklausel ergänzt.
9. Der Artikel bezieht sich im wesentlichen auf Gewinnausschüttungen auf Aktien, d.h. Beteiligungen an einer Aktiengesellschaft. Den Aktien werden die Wertpapiere gleichgestellt, die von Aktiengesellschaften ausgegeben werden und, ohne Forderung zu sein, ein Recht auf Gewinnbeteiligung verleihen; dies sind z.B. Genußrechte oder Genußscheine, Gründeranteile oder andere Rechte mit Gewinnbeteiligung. Dagegen gehören Forderungen mit Gewinnbeteiligung nicht hierher. Auch Zinsen für Wandelanleihen sind keine Dividenden.
10. Das Recht bestimmter Mitgliedstaaten stellt Anteile an Gesellschaften mit beschränkter Haftung den Aktien gleich. Ebenso werden Gewinnausschüttungen der Genossenschaften allgemein wie Dividenden behandelt.
11. Anteile am Gewinn von Personengesellschaften sind keine Dividenden. Das französische Recht kennt jedoch gewisse Ausnahmen für Ausschüttungen der "Société en commandite simple" (Kommanditgesellschaften) an die Kommanditisten.
12. Als Dividenden werden nicht nur die jährlich von der Hauptver-

sammlung beschlossenen Gewinnausschüttungen behandelt, sondern auch andere geldwerte Vorteile, wie Boni, Liquidationsgewinne, verdeckte Gewinnausschüttungen und von einigen Mitgliedstaaten auch Gratisaktien. Die im Artikel vorgesehenen Steuervergünstigungen werden insoweit angewendet, als der Mitgliedstaat, in dem die ausschüttende Gesellschaft ansässig ist, die vorstehend genannten Leistungen als Dividenden besteuert.

Absatz 4

13. Bestimmte Mitgliedstaaten sind der Ansicht, daß die Dividenden, Zinsen und Lizenzgebühren, die aus Quellen innerhalb ihres Gebietes stammen und an in anderen Staaten ansässige natürliche oder juristische Personen gezahlt werden, nicht unter den Anwendungsbereich jener Bestimmungen fallen, die zur Vermeidung einer Besteuerung solcher Erträge sowohl im Quellenstaat als auch im Staat des Wohnsitzes des Empfängers getroffen wurden, wenn der Empfänger im ersten Staat eine Betriebstätte hat.

14. Absatz 4 sieht nicht vor, daß die Dividenden, die einer in einem Mitgliedstaat ansässigen Person aus Quellen innerhalb des anderen Mitgliedstaates zufließen, aufgrund einer Art gesetzlicher Vermutung oder gar Fiktion einer Betriebstätte zugeordnet werden, die diese Person zufällig in dem letztgenannten Staat hat, so daß dieser Mitgliedstaat dann seine Steuer nicht zu begrenzen hätte. Der Absatz sieht lediglich vor, daß die Dividenden im Quellenstaat dann als Teil der Gewinne der dort gelegenen Betriebstätte des im anderen Staat ansässigen Dividendenempfängers besteuert werden können, wenn sie auf Grund von Beteiligungen gezahlt werden, die Teile des Vermögens einer Betriebstätte darstellen oder auf andere Weise tatsächlich zu dieser Betriebstätte gehören. In diesem Fall befreit Absatz 4 den Quellenstaat von allen in diesem Artikel vorgesehenen Beschränkungen. Die vorstehenden Erläuterungen entsprechen denen des Kommentars zu Artikel 7 über die Besteuerung der Unternehmensgewinne.

Absatz 5

15. Der Artikel handelt nur von Dividenden, die eine in einem Staat

ansässige Gesellschaft an eine im anderen Staat ansässige Person zahlt. Einige Mitgliedstaaten besteuern aber nicht nur Dividenden, die ~~die~~ in dem betreffenden Staat ansässigen Gesellschaften zahlen, sondern auch die Ausschüttungen nichtansässiger Gesellschaften aus Gewinnen, die aus diesem Mitgliedstaat stammen. Jeder Staat hat das Recht, die aus seinem Gebiet stammenden Gewinne der nichtansässigen Gesellschaften zu besteuern, soweit dies im Abkommen (insbesondere in Artikel 7 über die Besteuerung der Unternehmensgewinne) vorgesehen ist. Darüber hinaus sollten nicht auch noch die Aktionäre solcher Gesellschaften besteuert werden, es sei denn, daß sie in diesem Staat ansässig sind und deshalb seiner Steuerhoheit unterliegen.

16. Absatz 5 schließt die extraterritoriale Besteuerung der Dividenden aus und schreibt ferner vor, daß die nichtansässigen Gesellschaften zu keinen Sondersteuern von nichtausgeschütteten Gewinnen herangezogen werden dürfen.

Kommentar zu Artikel 11

Zinsen

Absatz 1

1. Dieser Absatz stellt den Grundsatz auf, daß die aus einem Mitgliedstaat stammenden Zinsen, die an eine in einem anderen Mitgliedstaat ansässige Person gezahlt werden, in dem letztgenannten Staat besteuert werden können. Dadurch schafft er kein ausschließliches Besteuerungsrecht zugunsten des Wohnsitzstaates, sondern wiederholt lediglich die sich aus dem Steuerrecht der meisten Mitgliedstaaten ergebende Regel, wonach derartige Einkünfte im Staat des Wohnsitzes des Empfängers besteuert werden können.

Absatz 2

2. Absatz 2 behält dem Staat, aus dem die Zinsen stammen, ein Besteuerungsrecht vor; er beschränkt jedoch die Ausübung dieses Rechtes durch Festsetzung eines Höchstsatzes von 10 %.

3. Absatz 2 des Artikels sagt nichts über die Art der Besteuerung im Quellenstaat. Diesen steht es also frei, sein eigenes Recht anzuwenden und insbesondere die Steuer entweder durch Abzug oder an der Quelle oder im Veranlagungsweg zu erheben.

4. Ebensowenig legt er fest, ob die Ermäßigung im Quellenstaat davon abhängen soll, daß die Zinsen im Wohnsitzstaat tatsächlich besteuert werden.

5. Außerdem enthält der Artikel keine Bestimmungen über eine etwaige Verpflichtung des Staates des Wohnsitzes des Empfängers, die Steuer des Quellenstaates zu berücksichtigen. Diese Frage wird in Artikel 23 über die Methoden zur Vermeidung der Doppelbesteuerung behandelt.

Absatz 3

6. Dieser Absatz umschreibt die Bedeutung, die dem Ausdruck "Zinsen" bei der Durchführung der im Artikel festgelegten Besteuerung zukommt.

Der Ausdruck bedeutet insbesondere Einkünfte aus Obligationen oder Schuldverschreibungen, auch wenn sie durch Pfandrecht gesichert oder mit einer Gewinnbeteiligung ausgestattet sind sowie aus Forderungen jeder Art, d.h. vor allem auch Hypothekenforderungen. Mit Gewinnbeteiligung ausgestattete Obligationen oder Schuldverschreibungen gelten auch dann noch als Anleihetitel, wenn der Ausgabevertrag darauf hinweist, daß es sich im Grunde um ein Darlehen gegen Verzinsung handelt. Es wird auch anerkannt, daß Hypothekenzinsen zu den Einkünften aus beweglichem Kapitalvermögen gehören, obwohl einige Staaten sie den Einkünften aus unbeweglichem Vermögen gleichstellen.

7. Der Artikel enthält keine abschließende Aufzählung der verschiedenen Arten von Zinsen.

8. Schließlich ergab sich die Frage, ob die Leibrenten den Zinsen gleichgestellt werden sollen; die Frage wurde verneint. Einerseits fallen die Renten, die für frühere unselbständige Arbeit gewährt worden, unter Artikel 18 und unterliegen den Bestimmungen für Ruhegehälter. Wenn auch die Rentenzahlungen bei entgeltlich erworbenen Renten sowohl Zinsen als auch Tilgungen umfassen, und diese Rentenzahlungen somit täglich anwachsende Erträge darstellen, so wäre es andererseits für manche Mitgliedstaaten schwierig, zwischen dem Fall der Rente, der Einkünfte aus Kapitalvermögen darstellt, und dem auf die Tilgung entfallenden Teil zu unterscheiden, um den erstgenannten Teil als Einkünfte aus beweglichem Kapitalvermögen besteuern zu können. Besondere Vorschriften in den Steuergesetzen reihen übrigens die Leibrenten in die Gruppe der Gehälter, Löhne und Ruhegehälter ein und besteuern sie entsprechend.

Absatz 4

9. Bestimmte Mitgliedstaaten sind der Ansicht, daß Dividenden, Zinsen und Lizenzgebühren, die aus Quellen innerhalb ihres Gebietes stammen und an in anderen Staaten ansässige natürliche oder juristische Personen gezahlt werden, nicht unter den Anwendungsbereich jener Bestimmungen fallen, die zur Vermeidung einer Besteuerung solcher Erträge sowohl im Quellenstaat als auch im Staat des Wohnsitzes des

Empfängers getroffen wurden, wenn der Empfänger im ersten Staat eine Betriebstätte hat. Absatz 4 sieht nicht vor, daß die Zinsen, die einer in einem Mitgliedstaat ansässigen Person aus Quellen innerhalb eines anderen Mitgliedstaates zufließen, auf Grund einer Art gesetzlicher Vermutung oder gar Fiktion einer Betriebstätte zugeordnet werden, die diese Person zufällig in dem letztgenannten Staat hat, so daß dieser Staat dann seine Steuern nicht zu begrenzen hätte. Der Absatz sieht lediglich vor, daß die Zinsen im Quellenstaat dann als Teil der Gewinne der dort gelegenen Betriebstätte des im anderen Staat ansässigen Empfängers besteuert werden können, wenn sie für Forderungen gezahlt werden, die Teil des Vermögens einer Betriebstätte darstellen, oder auf andere Weise tatsächlich zu dieser Betriebstätte gehören. In diesem Fall befreit Absatz 4 den Quellenstaat von allen in diesem Artikel vorgesehenen Beschränkungen. Die vorstehenden Erläuterungen entsprechen denen des Kommentars zu Artikel 7 über die Besteuerung der Unternehmensgewinne.

Absatz 5

10. Dieser Absatz stellt den Grundsatz auf, daß die Zinsen ihre Quelle in dem Staat haben, in dem der Schuldner der Zinsen ansässig ist; Schuldner können auch der Mitgliedstaat selbst oder eine seiner Gebietskörperschaften sein. Der Absatz sieht aber eine Ausnahme von dieser Regel für verzinsliche Darlehen vor, die offensichtlich in wirtschaftlichem Zusammenhang mit einer Betriebstätte stehen, welche der Schuldner der Zinsen im anderen Mitgliedstaat hat. Ist die Schuld für Zwecke der Betriebstätte eingegangen worden und trägt die Betriebstätte die Zinsen, so bestimmt der Absatz, daß sich die Quelle der Zinsen in dem Mitgliedstaat befindet, in dem die Betriebstätte gelegen ist, und zwar ohne Rücksicht darauf, wo der Eigentümer der Betriebstätte ansässig ist, selbst wenn er dies in einem dritten Staat wäre.

11. Die Zinsen gelten als aus dem Mitgliedstaat stammend, in dem der Schuldner ansässig ist, nicht aber als aus dem dritten Staat stammend, in dessen Gebiet die Betriebstätte liegt, für welche die Schuld eingegangen worden ist und welche die Zinsen zu tragen hat. Damit werden die Zinsen sowohl im Staat des Wohnsitzes des Schuldners wie auch im

Staat des Wohnsitzes des Gläubigers besteuert. Wenn auch die Doppelbesteuerung im Verhältnis zwischen diesen beiden Mitgliedstaaten durch die in dem Artikel vorgesehene Regelung vermieden werden kann, wird sie im Verhältnis zwischen diesen beiden Mitgliedstaaten und dem dritten Staat nicht vermieden, wenn der letzte die Darlehenszinsen, die von einer in seinem Gebiet gelegenen Betriebstätte getragen werden, an der Quelle besteuert.

Absatz 6

12. Dieser Absatz bezweckt, den Anwendungsbereich der Bestimmungen über die Besteuerung der Zinsen in den Fällen zu beschränken, in denen aufgrund besonderer Beziehungen zwischen Schuldner und Gläubiger oder zwischen jedem von ihnen und einem Dritten die gezahlten Zinsen den Betrag übersteigen, den Schuldner oder Gläubiger ohne diese Beziehungen vereinbart hätten. Er sieht vor, daß in einem solchen Fall die Bestimmungen des Artikels nur für den letzten Betrag gelten und daß der übersteigende Betrag der Zinsen nach dem Recht jedes Vertragsstaates und unter Berücksichtigung der anderen Bestimmungen des Abkommens besteuert werden.

13. Wie aus dem Wortlaut hervorgeht, kann diese Bestimmung nur dann zur Anwendung kommen, wenn die als überhöht betrachteten Zinsen auf besondere Beziehungen zwischen Schuldner und Gläubiger oder zwischen jedem von ihnen und einem Dritten zurückzuführen sind. Als Beispiel lassen sich Fälle anführen, in denen die Zinsen an eine natürliche oder juristische Person gezahlt werden, die den Schuldner unmittelbar oder mittelbar beherrscht oder von ihm unmittelbar oder mittelbar beherrscht wird oder in einem Abhängigkeitsverhältnis zu einem Konzern steht, mit dem sie durch gemeinsame Interessen verbunden ist. Diese Beispiele gleichen überdies den Fällen, die Artikel 9 über die Besteuerung verbundener Unternehmen behandelt.

14. Außerdem umfaßt der Begriff "besondere Beziehungen" auch verwandtschaftliche Beziehungen und ganz allgemein jede Interessengemeinschaft, die neben dem Rechtsverhältnis, aufgrund dessen die Zinsen gezahlt werden, besteht.

15. Hinsichtlich der steuerlichen Behandlung des übersteigenden Betrags der Zinsen muß der Charakter dieses Betrages nach den Umständen des einzelnen Falles genau festgestellt werden, damit die Einkunftsart bestimmt werden kann, der er für die Anwendung der Vorschriften des Steuerrechtes der betreffenden Staaten und der Bestimmungen des Abkommens zur Vermeidung der Doppelbesteuerung zuzurechnen ist.

16. Führen die Grundsätze und Regeln des innerstaatlichen Rechts der Mitgliedstaaten dazu, daß sie nicht denselben Artikel des Abkommens auf die Besteuerung des überhöhten Betrages anwenden können, so wird es zur Beseitigung dieser Schwierigkeiten erforderlich sein, das im Abkommen vorgesehene Verständigungsverfahren einzuleiten.

Kommentar zu Artikel 12

Lizenzgebühren

1. Grundsätzlich stellen Lizenzgebühren für die Benutzung von Patenten und ähnlichen Rechten sowie ähnliche Vergütungen für den Empfänger Einkünfte aus Vermietung dar. Die Vermietung kann sich im Rahmen eines Gewerbebetriebes (z.B. Überlassung der Verwertung eines literarischen Urheberrechts durch einen Verleger), eines freien Berufs (z.B. Überlassung eines Patents durch einen Erfinder) oder völlig unabhängig von der Tätigkeit des Lizenzgebers (z.B. Überlassung eines Patents durch die Erben des Erfinders) vollziehen.

Absatz 1

2. Absatz 1 stellt den Grundsatz auf, daß Lizenzgebühren nur in dem Staat besteuert werden, in dem der Empfänger ansässig ist. Die einzige Ausnahme wurde für die in Absatz 3 behandelten Fälle gemacht.

3. Absatz 1 sagt nicht, ob die Steuerbefreiung im Quellenstaat von einer Besteuerung der Lizenzgebühren im Wohnsitzstaat abhängen soll.

Absatz 2

4. Absatz 2 enthält eine Definition des Ausdrucks "Lizenzgebühren". Die Lizenzgebühren beziehen sich im allgemeinen auf Rechte oder Vermögenswerte, zu denen die verschiedenen Arten der literarischen und künstlerischen Urheberrechte, die im Text genannten Arten gewerblichen Vermögens gehören, sowie auf die Mitteilung gewerblicher, kaufmännischer oder wissenschaftlicher Erfahrungen.

5. Die Definition schließt Vergütungen für die Benutzung oder für das Recht auf Benutzung von Rechten der vorstehend erwähnten Art ein, ohne Rücksicht darauf, ob sie in einem öffentlichen Register eingetragen sind oder eingetragen werden können.

6. Die Definition deckt sowohl die auf Grund eines Lizenzvertrags geleisteten Zahlungen als auch die Entschädigungen, die eine Person für unerlaubte Nachahmungen oder für die Verletzung des betreffenden Rechtes zu leisten hat.

7. Gebühren für kinematographische Filme, die in Lichtspieltheatern oder im Fernsehen vorgeführt worden, werden ebenfalls als Lizenzgebühren behandelt. Ebenso soll die bare-boat-charter als Lizenzfall behandelt werden.

8. Veränderliche oder feste Vergütungen für die Ausbeutung von Mineralvorkommen, Quellen und anderen Bodenschätzen fallen unter Artikel 6 über die Besteuerung der Einkünfte aus unbeweglichem Vermögen und daher nicht unter den vorliegenden Artikel. Im Grundsatz soll aber die Definition weitgehend ausgelegt werden.¹⁾

9. Es kann Fälle geben, in denen der nach nationalem Recht auszulegende Begriff des unbeweglichen Vermögens im Lande des Lizenzverpflichteten und des Lizenzempfängers verschieden abgegrenzt wird. Wird z.B. im Falle der Überlassung eines Vermögenswertes der überlassene Gegenstand im Wohnsitzstaat A des lizenzempfangenden Eigentümers nach dessen nationalem Recht als bewegliches Vermögen, im Wohnsitzstaat B des Lizenzzahlers aber nach dem dort geltenden nationalen Recht als unbewegliches Vermögen behandelt, so entsteht die Gefahr einer Doppelbesteuerung: Der Staat A beansprucht das Besteuerungsrecht gemäß Art. 12 und der Staat B beansprucht das Besteuerungsrecht gemäß Art. 6.

In derartigen Fällen geht die Regel des Art. 12 der Regel des Art. 6 vor; jedoch wird in Streitfällen ein Verständigungsverfahren am Platze sein.²⁾

10. Eine andere Quelle für eine Doppelbesteuerung ergibt sich bei der steuerlichen Behandlung von Künstlern (Art. 17). Es ist oft zweifelhaft, ob das Entgelt für eine künstlerische Tätigkeit Lizenzcharakter hat oder nicht. Wenn z.B. bei einer Rundfunksendung der Gesang eines Künstlers für künftige WiederholungsSendungen festgehalten, d.h. mitgeschnitten wird und wenn für spätere Sendungen oder gar für öffentliche Verkäufe einer solchen Schallplatte Honorare gezahlt werden, so stellt sich die Frage nach der Anwendung des Art. 12 (ausschließliche Wohnsitzbesteuerung) oder des Art. 17 (Quellenbesteuerung im Tätigkeitsstaat). Es wird zu unterscheiden sein zwischen dem Entgelt für unmittelbare künstlerische Tätigkeit (Art. 17) und dem Entgelt für die Überlassung des Urheberrechts (Art. 12).

Für Beispielsfälle bedeutet dies:

Behandlung des Entgelts nach:

- a) Auftreten in der Öffentlichkeit Art. 17
- b) Studioaufnahme für spätere Aufführung Art. 12
(vorweggenommene Vergütung für Urheberrechts-Überlassung)
- c) Auftreten in Rundfunk oder Fernsehen mit ein- oder zweimaliger Wiederholung Art. 17
- d) Späteres Ausstrahlen einer in das Archiv eingestellten Aufnahme ³⁾ Art. 12

Absatz 3

11. Absatz 3 geht nicht von der Auffassung aus, die oft als die "Attraktivkraft der Betriebsstätte" bezeichnet wird. Er sieht nicht vor, daß die Lizenzgebühren, die einer in einem Vertragsstaat ansässigen Person aus Quellen innerhalb des anderen Vertragsstaates zufließen, auf Grund einer Art gesetzlicher Vermutung einer Betriebsstätte zugeordnet werden, die diese Person in dem letztgenannten Staat hat, so daß dieser Staat dann seine Steuer nicht zu begrenzen hätte. Der Absatz sieht lediglich vor, daß die Lizenzgebühren im Quellenstaat dann als Teil der Gewinne der dort gelegenen Betriebsstätte des im anderen Staat ansässigen Empfängers besteuert werden können, wenn sie für Rechte oder Vermögenswerte gezahlt werden, die Teil des Vermögens einer Betriebsstätte darstellen oder auf andere Weise tatsächlich zu dieser Betriebsstätte gehören. In diesem Fall befreit Absatz 3 den Quellenstaat von allen in diesem Artikel vorgesehenen Beschränkungen. Die vorstehenden Erläuterungen entsprechen denen des Kommentars zu Artikel 7 über die Besteuerung der Unternehmensgewinne.

Absatz 4

12. Ebenso wie die Bestimmung über die Zinsen eine Ursprungsregelung enthält (Art. 11 Abs. 5), erschien es erforderlich, eine ähnliche Ursprungsregelung für die Lizenzgebühren zu treffen. Dabei wurde das

Betriebstättenprinzip berücksichtigt, ebenso der Fall, daß Lizenzzahlungen zu Lasten einer festen Einrichtung entrichtet werden.

Absatz 5

13. Dieser Absatz bezweckt, den Anwendungsbereich der Bestimmungen über die Besteuerung der Lizenzgebühren in den Fällen zu beschränken, in denen auf Grund besonderer Beziehungen zwischen Schuldner und Gläubiger oder zwischen jedem von ihnen und einem Dritten die gezahlten Lizenzgebühren den Betrag übersteigen, den Schuldner und Gläubiger ohne diese Beziehungen vereinbart hätten. Er sieht vor, daß in einem solchen Fall die Bestimmungen des Artikels nur für den letzten Betrag gelten und daß der übersteigende Betrag der Lizenzgebühren nach dem innerstaatlichen Recht jedes Vertragsstaates und unter Berücksichtigung der anderen Bestimmungen des Abkommens besteuert werden.

14. Wie aus dem Wortlaut hervorgeht, kann diese Bestimmung nur dann zur Anwendung kommen, wenn die als überhöht erachteten Lizenzgebühren auf besondere Beziehungen zwischen Schuldner und Gläubiger oder zwischen jedem von ihnen und einem Dritten zurückzuführen sind. Als Beispiele lassen sich Fälle anführen, in denen die Lizenzgebühren an eine natürliche oder juristische Person gezahlt werden, die den Schuldner unmittelbar oder mittelbar beherrscht oder von ihm unmittelbar oder mittelbar beherrscht wird oder in einem Abhängigkeitsverhältnis zu einem Konzern steht, mit dem sie durch gemeinsame Interessen verbunden ist. Diese Beispiele gleichen den Fällen, die Artikel 9 über die Besteuerung verbundener Unternehmen behandelt.

15. Außerdem umfaßt der Begriff "besondere Beziehungen" auch verwandtschaftliche Beziehungen und allgemein jede Interessengemeinschaft, die neben dem Rechtsverhältnis, auf Grund dessen die Lizenzgebühren gezahlt werden, besteht.

16. Hinsichtlich der steuerlichen Behandlung des übersteigenden Betrages der Lizenzgebühren muß der Charakter dieses Betrages nach den Umständen des einzelnen Falles genau festgestellt werden, damit die Einkunftsart bestimmt werden kann, der er für die Anwendung der Vorschriften des Steuerrechts der betreffenden Staaten und der Bestimmungen des Abkommens zur Vermeidung der Doppelbesteuerung zuzurechnen ist.

17. Führen die Grundsätze und Regeln des innerstaatlichen Rechts der beiden Vertragsstaaten dazu, daß sie nicht denselben Artikel des Abkommens auf die Besteuerung des überhöhten Betrages anwenden können, so wird es zur Beseitigung dieser Schwierigkeiten erforderlich sein, das im Abkommen vorgesehene Verständigungsverfahren einzuleiten.

Anmerkungen zum Kommentar

- 1) Dies entspricht einer von allen Delegationen - mit Ausnahme der luxemburgischen Delegation - vertretenen Auffassung.
- 2) Die gegenteilige Auffassung wurde zunächst von der belgischen Delegation vertreten; sie wurde von der französischen Delegation unterstützt. Nachdem sich dann die niederländische, die luxemburgische und die deutsche Delegation für die oben dargestellte Auffassung einsetzten, ließ die belgische Delegation ihren Vorschlag fallen. Die italienische Delegation enthielt sich einer Stellungnahme (24. Sitzung der Arbeitsgruppe V).
- 3) Ergebnis einer eingehenden Erörterung in der 24. Sitzung der Arbeitsgruppe V, das in den Kommentar aufgenommen werden soll.

Kommentar zu Artikel 13

Gewinne aus der Veräußerung von Vermögen

Allgemeines

1. Es ist gerechtfertigt, das Recht zur Besteuerung der Veräußerungsgewinne dem Staat zuzugestehen, der vor der Veräußerung berechtigt war, sowohl den Vermögenswert als auch die Einkünfte daraus zu besteuern. Ein Gewinn aus der Veräußerung eines Vermögenswertes soll, ohne Rücksicht darauf, ob dieser Gewinn einen Veräußerungsgewinn oder einen Unternehmensgewinn darstellt, in demselben Staat besteuert werden können. Daher erübrigen sich die Abgrenzung der Veräußerungsgewinne gegenüber den Unternehmensgewinnen und besondere Bestimmungen darüber, ob der Artikel 7 über Gewinne aus der Veräußerung von Vermögen oder Artikel 7 über Unternehmensgewinne anzuwenden ist. Es bleibt indessen dem steuernden Staat überlassen, nach innerstaatlichem Steuerrecht zu entscheiden, ob eine Steuer von Veräußerungsgewinnen oder die allgemeine Einkommensteuer zu erheben ist. Diese Frage wird durch das Abkommen nicht präjudiziert.
2. Der Artikel gibt keine eingehende Definition der Veräußerungsgewinne. Dies ist aus den vorerwähnten Gründen auch nicht notwendig. Mit der Verwendung der Worte "Veräußerung von Vermögen" - auch aus einer Teilveräußerung - von Vermögenswerten, der Enteignung, der Einbringung in eine Gesellschaft, dem Verkauf von Rechten, der unentgeltlichen Übertragung und dem Übergang von Todes wegen erfaßt werden.
3. Ob eine Gewinnrealisierung vorliegt oder nicht, entscheidet sich nach dem innerstaatlichen Steuerrecht. Es entstehen keine besonderen Probleme, wenn der Staat, dem das Besteuerungsrecht zusteht, im Zeitpunkt der Veräußerung dieses Recht nicht ausübt.
4. In der Regel wird ein Wertzuwachs nur anlässlich einer Veräußerung besteuert; solange nämlich der Eigentümer den Vermögenswert behält, besteht der Veräußerungsgewinn nur virtuell.

5. Besondere Umstände können die Besteuerung des Wertzuwachses eines nicht veräußerten Vermögenswertes veranlassen. Eine solche Besteuerung kann z.B. eintreten, wenn der Wert des Vermögenswertes derart gestiegen ist, daß der Eigentümer eine Aufwertung dieses Vermögenswertes in seinen Büchern vornimmt. Eine solche buchmäßige Aufwertung von Vermögenswerten kann auch im Zusammenhang mit der Abwertung der inländischen Währung vorkommen. Soweit besondere Steuern für Buchgewinne, Rücklagen, Kapitalerhöhungen und andere Aufwertungen, die mit der Anpassung des Buchwertes an den tatsächlichen Wert des Betriebsvermögens zusammenhängen, erhoben werden, fallen diese Steuern vom Vermögenszuwachs (Wertzuwachssteuern) gemäß Artikel 2 unter das Abkommen.

6. Werden Aufwertung und Wertzuwachs von Betriebsvermögensgegenständen besteuert, so sollten in der Regel dieselben Grundsätze gelten wie bei der Veräußerung solcher Vermögenswerte. Es erschien nicht nötig, diese Fälle im vorliegenden Artikel besonders zu erwähnen oder zu regeln. Der vorliegende Artikel über die Besteuerung der Gewinne aus der Veräußerung von Vermögen, Artikel 6 über die Besteuerung der Einkünfte aus unbeweglichem Vermögen, Artikel 7 über die Besteuerung der Unternehmensgewinne und Artikel 21 über die Besteuerung der im Abkommen nicht ausdrücklich erwähnten Einkünfte dürften genügen. Im allgemeinen steht nach diesen Bestimmungen das Besteuerungsrecht dem Staate zu, in dem der Steuerpflichtige ansässig ist, außer für unbewegliches Vermögen oder das zu einer Betriebsstätte oder einer festen Einrichtung gehörende bewegliche Vermögen, da in diesen Fällen das Besteuerungsrecht in erster Linie dem Mitgliedstaat zusteht, in dem das Vermögen liegt.

7. Der Übergang von Vermögen von einer in einem Staat gelegenen Betriebsstätte auf eine Betriebsstätte oder den Hauptsitz des gleichen Unternehmens im anderen Staat wird oft der Veräußerung von Vermögen gleichgestellt. Der vorliegende Artikel hindert nicht daran, die Gewinne zu besteuern, die bei einem solchen Übergang als erzielt gelten.

8. Der Artikel macht keine Unterscheidung nach dem Entstehungsgrund des Veräußerungsgewinns. Er gilt daher für alle Veräußerungsgewinne, d.h. für die Gewinne, die in einer längeren Zeitspanne durch eine andauernde Verbesserung der wirtschaftlichen Verhältnisse ent-

standen sind, wie auch für die in kurzer Zeit erzielten Gewinne (Spekulationsgewinne). Auch die auf eine Abwertung der inländischen Währung zurückzuführenden Gewinne fallen darunter. Es bleibt aber jedem Staat überlassen zu entscheiden, ob er solche Gewinne besteuern will oder nicht.

9. Der Artikel bestimmt nicht, wie ein Veräußerungsgewinn berechnet werden soll; dies bleibt dem innerstaatlichen Recht überlassen. In der Regel werden die Veräußerungsgewinne ermittelt, indem vom Veräußerungspreis die Kosten abgezogen werden. Zu den Kosten gehören außer dem Anschaffungspreis die mit der Anschaffung zusammenhängenden und die werterhöhenden Aufwendungen. In manchen Fällen sind die Kosten nach Abzug der von den Steuerbehörden gewährten Abschreibungen für Abnutzung maßgebend.

10. Besondere Probleme können auftreten, wenn die Bemessungsgrundlage für die Besteuerung der Veräußerungsgewinne in den beiden Mitgliedstaaten nicht gleich ist. Der in einem Mitgliedstaat nach den in Ziffer 9 erwähnten Regeln bemessene Veräußerungsgewinn braucht nicht unbedingt mit dem Veräußerungsgewinn übereinstimmen, der sich im anderen Mitgliedstaat aus den Büchern ergibt. Dies kann eintreten, wenn dem einen Mitgliedstaat wegen der Belegenheit des Vermögenswertes das Besteuerungsrecht zusteht, während der andere Staat den Veräußerungsgewinn deshalb besteuern darf, weil das Unternehmen dort ansässig ist.

11. Beispiel:

Ein Unternehmen des Mitgliedstaates A hat im Mitgliedstaate B gelegenes unbewegliches Vermögen gekauft. Das Unternehmen kann in den im Mitgliedstaate A geführten Büchern Abschreibungen vorgenommen haben. Wenn dieses unbewegliche Vermögen zu einem über den Kosten liegenden Preis verkauft wird, kann ein Veräußerungsgewinn erzielt und außerdem können die früher abgeschrieben Beträge heringeholt werden. Mitgliedstaat B, in dem das unbewegliche Vermögen liegt, in dem aber keine Bücher geführt werden, braucht die im Mitgliedstaat A vorgenommenen Abschreibungen bei der Besteuerung der Einkünfte aus dem unbeweglichen Vermögen nicht zu berücksichtigen. Auch kann Mitgliedstaat B

bei der Veräußerung die Kosten nicht durch den Wert des unbeweglichen Vermögens ersetzt, der sich aus den im Mitgliedstaat ausgeführten Büchern ergibt. Mitgliedstaat B kann daher außer dem Veräußerungsgewinn keine der oben erwähnten Abschreibungsbeträge besteuern.

12. Andererseits kann für den Mitgliedstaat A, in dem der Veräußerer ansässig ist, aus Absatz 1 des hier behandelten Artikels und aus Artikel 23 über die Befreiungsmethode nicht in allen Fällen eine Verpflichtung abgeleitet werden, die Buchgewinne in vollem Umfang von seinen Steuern zu befreien. Soweit diese Buchgewinne darauf zurückzuführen sind, daß Abschreibungen für Abnutzung, die der Mitgliedstaat A früher bei Ermittlung des steuerpflichtigen Einkommens oder Gewinnes als Abzug zugelassen hat, hereingeholt worden sind, kann diesem Staat das Recht nicht verweigert werden, diese Buchgewinne zu besteuern.

13. Weitere Fragen können im Zusammenhang mit Gewinnen entstehen, die auf Schwankungen der Kurse zwischen den Währungen von Mitgliedstaat A und Mitgliedstaat B zurückzuführen sind. Nach der Abwertung der Währung des Mitgliedstaates A können oder müssen die Unternehmen dieses Staates den Buchwert der Vermögenswerte, auch soweit sie außerhalb des Staates A gelegen sind, heraufsetzen. Ferner können auch unabhängig von Währungsabwertungen schon die üblichen Währungsschwankungen sogenannte Währungsgewinne oder -verluste bewirken. Hat z.B. ein Unternehmen des Mitgliedstaates A im Mitgliedstaate B gelegenes unbewegliches Vermögen gekauft oder verkauft, so entsteht im Staate B kein Veräußerungsgewinn, wenn die Kosten und der Verkaufspreis, beide in der Währung des Staates B ausgedrückt, übereinstimmen. Ist der Kurs der Währung des Mitgliedstaates B im Mitgliedstaate A zwischen Ankauf und Verkauf des unbeweglichen Vermögens gestiegen, so erzielt, ausgedrückt in der Währung des Mitgliedstaates A, das Unternehmen einen Gewinn. Ist der Kurs der Währung des Mitgliedstaates B in der gleichen Zeit gefallen, so erleidet der Veräußerer einen Verlust, dem der Staat B nicht Rechnung trägt. Solche Währungsgewinne oder -verluste können auch im Zusammenhang mit Forderungen und Schulden auftreten, die auf ausländische Währungen lauten. Weist die Bilanz einer

im Mitgliedstaate B gelegenen Betriebstätte eines Unternehmens des Mitgliedstaates A Forderungen oder Schulden aus, die auf die Währung des Staates B lauten, so entstehen in den Büchern dieser Betriebstätte bei der Rückzahlung weder Gewinne noch Verluste. Die Veränderungen der Währungskurse können sich aber auf die Bücher des Hauptsitzes auswirken. Ist der Wert der Währung des Mitgliedstaates B zwischen der Entstehung und der Rückzahlung der Forderung gestiegen (gefallen), so entsteht für das Unternehmen als Ganzes ein Gewinn (ein Verlust). Das gleiche gilt für Schulden, wenn zwischen ihrer Entstehung und ihrer Rückzahlung die Währung des Staates B gefallen (gestiegen) ist.

14. Der vorliegende Artikel über die Besteuerung der Gewinne aus der Veräußerung von Vermögen löst nicht alle Fragen der Besteuerung solcher Währungsgewinne. Diese Gewinne hängen in den meisten Fällen nicht mit der Veräußerung des Vermögenswertes zusammen; es sind Gewinne, die der Staat, dem nach dem vorliegenden Artikel z.B. wegen einer Betriebstätte das Recht zur Besteuerung der Veräußerungsgewinne zusteht, oft nicht feststellen kann. Daher geht es in der Regel gar nicht darum, ob dem Betriebsstättenstaat das Besteuerungsrecht zusteht, sondern um die Frage, ob der Staat, in dem der Steuerpflichtige ansässig ist, bei Anwendung der Befreiungsmethode auf die Besteuerung solcher Währungsgewinne verzichten muß, die in den meisten Fällen nur aus den am Hauptsitz geführten Büchern zu ersehen sind. Für die Antwort auf diese Frage ist nicht nur der vorliegende Artikel, sondern es sind auch Artikel 7 über die Besteuerung der Unternehmensgewinne und Artikel 23 über die Befreiungsmethode maßgebend. Es erscheint schwierig, für alle denkbaren Fälle eine einzige endgültige Antwort zu geben.

Sollten in einem bestimmten Fall die unterschiedlichen Auffassungen von zwei Staaten zu einer tatsächlichen Doppelbesteuerung führen, dann kann er in dem von Artikel 25 vorgesehenen Verständigungsverfahren geregelt werden.

15. Der Artikel soll nicht für Lottogewinne und für Prämien aus Prämienteilschuldverschreibungen gelten.

16. Der Artikel handelt zunächst von den Gewinnen aus der Veräußerung

von Vermögenswerten, die in dem Staat besteuert werden können, in dem dieses Vermögen liegt (Absatz 1 und Absatz 2 Satz 1). Für die übrigen Veräußerungsgewinne räumt Absatz 3 das Besteuerungsrecht dem Staat ein, in dem der Veräußerer ansässig ist.

Absatz 1

17. Absatz 1 bestimmt, daß Gewinne aus der Veräußerung unbeweglichen Vermögens in dem Staat besteuert werden können, in dem es liegt. Diese Regel stimmt mit Artikel 6 über die Besteuerung der Einkünfte aus unbeweglichem Vermögen und Absatz 1 des Artikels 22 über die Besteuerung des Vermögens überein. Die Regel gilt auch für unbewegliches Vermögen, das Betriebsvermögen eines Unternehmens darstellt oder der Ausübung eines freien Berufes dient. Für die Definition des unbeweglichen Vermögens verweist Absatz 1 auf Artikel 6 Absatz 2.

Absatz 2

18. Absatz 2 handelt von beweglichem Vermögen, das Betriebsvermögen einer Betriebsstätte eines Unternehmens darstellt oder zu einer der Ausübung eines freien Berufs dienenden festen Einrichtung gehört. Der Ausdruck "bewegliches Vermögen" umfaßt Vermögen jeder Art mit Ausnahme des unter Absatz 1 fallenden unbeweglichen Vermögens. Dazu gehören auch immaterielle Vermögenswerte, wie der Firmenwert (goodwill), Lizenzrechte und dergleichen. Gewinne aus der Veräußerung solcher Vermögenswerte können in dem State besteuert werden, in dem die Betriebsstätte oder die feste Einrichtung liegt; dies stimmt mit den Regeln über die Besteuerung der Einkünfte aus einem Unternehmen oder aus einem freien Beruf überein (Artikel 7 und 14).

19. Die Ausnahme von der vorerwähnten Regel gilt für im internationalen Verkehr eingesetzte Seeschiffe und Luftfahrzeuge sowie für die der Binnenschifffahrt dienenden Schiffe und das dem Betrieb dieser Schiffe und Luftfahrzeuge dienende bewegliche Vermögen. Gewinne aus der Veräußerung solchen Vermögens können nur in dem State besteuert werden, in dem sich die tatsächliche Geschäftsleitung des Unternehmens befindet, das diese Schiffe und Luftfahrzeuge betreibt. Diese Regel steht in Einklang mit Artikel 8 über die Besteuerung der Gewinne aus Seeschifffahrt, Binnenschifffahrt und Luftfahrt und Absatz 3 des Arti-

kels 22 über die Besteuerung des Vermögens, auf den der zweite Satz von Absatz 2 des vorliegenden Artikels verweist.

20. Der Absatz stellt klar, daß seine Regeln sowohl für die Veräußerung von beweglichem Vermögen einer Betriebstätte oder einer festen Geschäftseinrichtung als auch für die Veräußerung der Betriebstätte als solcher (allein oder zusammen mit dem übrigen Unternehmen) oder der festen Einrichtung als solcher gelten. Wird das gesamte Unternehmen veräußert, dann sind die Regeln auf die Gewinne anzuwenden, die als Gewinne aus der Veräußerung des der Betriebstätte dienenden beweglichen Vermögens gelten. Die Regeln des Artikels 7 gelten hierfür sinngemäß, ohne daß es einer besonderen Bezugnahme auf sie bedarf. Bezüglich des Übergangs auf eine im anderen Staat gelegene Betriebstätte oder auf den dort gelegenen Hauptsitz wird auf Ziffer 7 verwiesen.

21. Der erste Satz des Absatzes 2 braucht nicht immer für Gewinne aus der Veräußerung einer Beteiligung an einem Unternehmen zu gelten. Die Bestimmung gilt nur für Vermögen, das dem Veräußerer allein oder gemeinsam mit anderen gehörte. Soweit Personengesellschaften und andere Personenvereinigungen wie juristische Personen behandelt werden, hat dies zur Folge, daß Beteiligungen an solchen Rechtsträgern den Aktien gleichgestellt werden. Die Gewinne aus der Veräußerung solcher Beteiligungen können daher, wie die Gewinne aus der Veräußerung von Aktien, nur in dem Staate besteuert werden, in dem der Veräußerer ansässig ist.

Absatz 3

22. Für Gewinne aus der Veräußerung anderer als der in den Absätzen 1 und 2 aufgeführten Vermögenswerte sieht Absatz 3 des Artikels vor, daß sie nur in dem Staate besteuert werden können, in dem der Veräußerer ansässig ist. Dies stimmt mit den in Artikel 22 über die Besteuerung des Vermögens enthaltenen Regeln überein.

23. Der Artikel enthält keine besonderen Bestimmungen für Gewinne aus der Veräußerung von Anteilen an einer Kapitalgesellschaft, Obligationen oder ähnlichen Wertpapieren. Solche Gewinne können daher nur in dem Staate besteuert werden, in dem der Veräußerer ansässig ist.

24. Verkauft ein Gesellschafter anlässlich der Auflösung der Gesellschaft oder der Herabsetzung des Gesellschaftskapitals seine Anteile an diese Gesellschaft, so kann der Unterschied zwischen dem Verkaufspreis und dem Nennwert der Anteile von dem Staat, in dem die Gesellschaft ansässig ist, als Ausschüttung von angesammelten Gewinnen statt als Veräußerungsgewinn behandelt werden. Der vorliegende Artikel soll den Staat, in dem die Gesellschaft ansässig ist, nicht daran hindern, diese Ausschüttungen zu den in Artikel 10 über die Besteuerung von Dividenden vorgesehenen Sätzen zu besteuern; diese Besteuerung entspricht der in Artikel 10 Absatz 3 enthaltenen Definition. Die gleiche Auslegung kann auch für die Einlösung von Obligationen zu einem Preis gelten, der höher ist als der Nennwert, oder der Emissionskurs; in einem solchen Fall kann die Differenz Zinsen darstellen und daher in dem Quellenstaat der Zinsen gemäß Artikel 11 über die Besteuerung der Zinsen einer begrenzten Steuer unterworfen werden.

Absatz 4

25. Die Regelung des Absatzes 4 verlagert das Besteuerungsrecht für einen Spezialfall vom Wohnsitzstaat des Anteilinhabers auf den Wohnsitzstaat der Gesellschaft, an der die Anteile von einer natürlichen Person gehalten werden. Die Regelung stellt daher eine Abweichung von der allgemeinen Regelung des Absatzes 3 dar.

Kommentar zu Artikel 14

Selbständige Arbeit

1. Artikel 14 behandelt die sogenannten freien Berufe und die sonstigen selbständigen Tätigkeiten ähnlicher Art. Damit sind gewerbliche Tätigkeiten und auch Dienstleistungen ausgeschlossen, die Angehörige der freien Berufe im Rahmen eines Arbeitsverhältnisses erbringen, z.B. die eines Arztes, der als Werkarzt tätig ist. Der Artikel betrifft nicht die selbständige Tätigkeit berufsmäßiger Künstler oder der Sportler, da diese unter einen besonderen Artikel fallen, der für ihre Tätigkeit ohne Rücksicht darauf gilt, ob sie selbständig oder unselbständig ausgeübt wird (Artikel 17).

2. Die Bestimmungen des Artikels 14 entsprechen den Besteuerungsgrundsätzen die für Einkünfte aus gewerblicher Tätigkeit gelten, wobei der Begriff der Betriebsstätte in dem Begriff der festen Einrichtung, der sich in der internationalen Vertragspraxis für freie Berufe eingebürgert hat, seine Entsprechung findet.

3. Der in Absatz 2 definierte Ausdruck "freier Beruf" umfaßt insbesondere die selbständig ausgeübte wissenschaftliche, literarische, künstlerische, erzieherische oder unterrichtende Tätigkeit sowie die selbständige Tätigkeit der Ärzte, Rechtsanwälte, Steuerberater, Steuerbevollmächtigten, Ingenieure, Architekten, Zahnärzte und Bücherrevisoren.

Kommentar zu Artikel 15

Unselbständige Arbeit

1. In Artikel 15 Absatz 1 wird der allgemeine Grundsatz für die Besteuerung der Einkünfte aus unselbständiger Arbeit (ausgenommen Ruhegehälter) aufgestellt, wonach diese Einkünfte in dem Staate besteuert werden können, in dem die unselbständige Arbeit tatsächlich ausgeübt wird. Das hat insbesondere zur Folge, daß eine in einem Mitgliedstaat ansässige Person, die eine Vergütung für unselbständige Arbeit aus innerhalb eines anderen Mitgliedstaates liegenden Quellen bezieht, in diesem anderen Staate für diese Vergütung nicht schon deshalb besteuert werden kann, weil ihre Arbeit in diesem anderen Staate verwertet worden ist.

2. Ausnahmen von dieser allgemeinen Regel bestehen nur für Ruhegehälter (Artikel 18) sowie Vergütungen und Ruhegehälter aus öffentlichen Kassen (Artikel 19). Vergütungen, die Mitglieder des Aufsichtsrats von Gesellschaften beziehen, sind Gegenstand einer besonderen Bestimmung (Artikel 16).

3. Artikel 15 Absatz 2 enthält eine allgemeine Ausnahme von der Regel des Absatzes 1. Diese Ausnahme, die sich auf eine Beschäftigung von kurzer Dauer im Ausland bezieht, soll die internationale Freizügigkeit qualifizierter Arbeitnehmer erleichtern, wie z.B. im Falle von Unternehmen, die Anlagegüter verkaufen und den Einbau und die Montage dieser Güter im Ausland durchführen müssen. (daher auch Monteurbestimmung genannt). Sie gilt gemäß Artikel 17 nicht für die Vergütungen, die berufsmäßige Künstler oder Sportler beziehen.

Arbeitsvergütungen sind gemäß Artikel 15 Absatz 2 von der Besteuerung im Staat der Arbeitsausübung befreit, wenn die in diesem Absatz vorgeschriebenen drei Voraussetzungen gleichzeitig erfüllt sind:

a) Die Befreiung ist auf einen Zeitraum von 183 Tagen beschränkt.

Überschreitet der Arbeitsaufenthalt diesen Zeitraum, so fällt das

Besteuerungsrecht nach der allgemeinen Regel des Absatzes 1 für den gesamten Zeitraum dem Ort der Arbeitsausübung. Die Vorschrift stellt - aus Gründen der Zweckmäßigkeit - auf die Dauer der Tätigkeit - und nicht des Aufenthaltes - ab. Die Dauer der Tätigkeit wird sich im allgemeinen anhand der Bücher und der Geschäftskorrespondenz des Unternehmens feststellen lassen.

- b) Der die Vergütung zahlende Arbeitgeber darf nicht in dem Staat ansässig sein, in dem die Arbeit ausgeübt wird.
- c) Die Befreiung entfällt, wenn die Vergütung von einer Betriebsstätte oder festen Einrichtung getragen wird, die der Arbeitgeber in dem anderen Staat hat. Die Bedingung des Art. 15 Abs. 2 c gilt jedoch insbesondere auch dann als erfüllt, wenn die Vergütungen in den Ausgaben der Hauptniederlassung enthalten sind, von denen ein Anteil auf die Betriebsstätte entfällt.

4. Artikel 13 Absatz 3 soll für Vergütungen, die die Besatzungen von Seeschiffen oder Luftfahrzeugen im internationalen Verkehr oder von Schiffen, die der Binnenschifffahrt dienen, beziehen, eine Regelung schaffen, die derjenigen entspricht, die für die Einkünfte aus der Seeschifffahrt, Binnenschifffahrt und Luftfahrt gilt; diese Vergütungen können daher in dem Mitgliedstaate besteuert werden, in dem sich der Ort der tatsächlichen Geschäftsleitung des betreffenden Unternehmens befindet. Diese Bestimmung geht davon aus, daß nach dem innerstaatlichen Recht dieses Staates die Vergütung einer Person, die im Dienste des betreffenden Unternehmens steht, ohne Rücksicht auf den steuerlichen Wohnsitz der Person besteuert werden kann. Absatz 3 des Artikels 8 über die Seeschifffahrt, Binnenschifffahrt und Luftfahrt soll auch angewendet werden, wenn sich der Ort der tatsächlichen Geschäftsleitung eines Unternehmens der See- oder Binnenschifffahrt an Bord eines Schiffes befindet.

Kommentar zu Artikel 16

Aufsichtsrats- und Verwaltungsratsvergütungen

1. Artikel 16 behandelt die Vergütungen, die eine in einem Mitgliedstaat ansässige natürliche oder juristische Person als Mitglied des Aufsichtsrats einer Gesellschaft bezieht, die in dem anderen Mitgliedstaat ansässig ist. Da unter Umständen nur schwer festzustellen ist, wo die Leistungen erbracht werden, behandelt diese Bestimmung sie als in dem Land erbracht, in dem die Gesellschaft ansässig ist.
2. Die Tätigkeit eines Kommanditisten in einer belgischen Kommanditgesellschaft auf Aktion entspricht der Tätigkeit eines Aufsichtsrates. Die Besteuerung seiner Bezüge ist daher nach Art. 16 zu beurteilen.
3. Das Recht zur Besteuerung der in Artikel 16 behandelten Bezüge im Staate des Gesellschafters schließt eine weitere Besteuerung im Wohnsitzstaat des Empfängers aus (Art. 23).

Kommentar zu Artikel 17

Künstler und Sportler

1. Artikel 17, Absatz 2, der für berufsmäßige Künstler und für Sportler gilt, sieht vor, daß diese Personen in dem Staat besteuert werden können, in dem sie die Tätigkeit ausüben, ohne Rücksicht darauf, ob diese selbständig oder unselbständig ausgeübt wird. Diese Bestimmung stellt eine Ausnahme einerseits zu Artikel 14 und andererseits zu Artikel 15 Absatz 2 dar. Sie ermöglicht es, die praktischen Schwierigkeiten zu vermeiden, die oft bei der Besteuerung der berufsmäßigen Künstler und der Sportler entstehen, die im Ausland tätig werden.
2. Die Quellenbesteuerung soll auch für mittelbar bezogene Einkünfte zulässig sein, z.B. für solche, die durch Zwischenschaltung einer Gesellschaft, an welcher der Künstler beteiligt ist, bezogen werden.
3. Diese Bestimmung hindert nicht die Besteuerung der Gesamtheit des Welteinkommens der Künstler im Wohnsitzstaat; Artikel 23 Abs. 2 sieht vor, daß eine Anrechnung der im Tätigkeitsstaat einbehaltenen Steuer stattfindet.
4. Für diejenigen Künstler, die als Beamte eines Mitgliedstaates oder anderer Personen des öffentlichen Rechts anzusehen sind, sind die Vorschriften des Art. 19 anzuwenden.

Kommentar zu Artikel 18

Ruhegehälter

1. Nach Artikel 18 werden Ruhegehälter aus einem privaten Arbeitsverhältnis nur in dem Staate besteuert, in dem der Empfänger ansässig ist. Dies gilt auch für Witwen- und Waisenspensionen und ähnliche Zahlungen wie z.B. Renten auf Grund früherer Arbeitsverhältnisse.

Die Bestimmung gilt auch für diejenigen Ruhegehälter, die für die einem Staat oder einer seiner Gebietskörperschaften erbrachten Dienste gezahlt werden und nicht unter die Bestimmung des Artikels 19 Absatz 1 fallen.

2. Ferner ist die Besteuerung der Leistungen auf Grund der Sozialgesetze der Mitgliedstaaten dem Wohnsitzstaat des Leistungsempfängers überlassen worden. Insofern besteht eine Abweichung von dem Grundsatz, die Besteuerung der Leistungen aus öffentlichen Kassen demjenigen Staat zu überlassen, in dem die öffentliche Kasse besteht.

Kommentar zu Artikel 19

Öffentliche Kassen

1. Artikel 19 gilt für Vergütungen, die von öffentlichen Kassen gewährt werden. Absatz 1 des Artikels stellt den allgemeinen Grundsatz auf, daß für die Zuteilung des Steuerrechts allein die Auszahlung aus einer öffentlichen Kasse maßgebend ist, nicht aber die Ausübung öffentlicher Funktionen des Empfängers.

Dieser Artikel soll nicht die Anwendung der Regeln einschränken, die sich in bezug auf diplomatische und konsularische Vertretungen aus dem Völkerrecht ergeben (siehe Artikel 27), sondern die Fälle behandeln, die nicht unter derartige Regeln fallen. Die Bestimmungen des Artikels 19 sind auch auf Künstler anwendbar, die als Angestellte des Staates gelten (vgl. Art. 17 Abs. 3).

Absatz 1

2. Der in Artikel 19 verwendete Begriff "Vergütungen" umfaßt Löhne, Gehälter, Ruhegehälter, Invaliden-, Witwen- und Waisenrenten unter Ausschluß aller anderen Zahlungen. Die Bestimmungen des Artikels gelten nicht nur für die von einem Staat, sondern auch für die von seinen Gebietskörperschaften (Gliedstaaten, Gemeinden usw.) gezahlten Vergütungen. Für Leistungen auf Grund der Sozialgesetzgebung vgl. jedoch Art. 18 Abs. 2.

3. Absatz 1 des Artikels findet auch Anwendung, wenn die Dienste im Zusammenhang mit einer kaufmännischen oder gewerblichen Tätigkeit erbracht werden, welche der Staat oder die Gebietskörperschaft, die diese Vergütung zahlt, ausübt.

Absatz 2

4. Eine Sonderregelung besteht für die in Artikel 19 Absatz 2 bezeichneten Organisationen und Einrichtungen. Auch die von diesen In-

Institutionen gewährten Vergütungen können von demjenigen Mitgliedstaat besteuert werden, in dem die zahlende Kasse ihren Sitz hat. Eine Liste dieser Institutionen, die jedoch keinen abschließenden Charakter hat, ist im Schlußprotokoll zu Artikel 19 enthalten.

Absatz 3

5. Absatz 3 bezieht sich beispielsweise auf das bei Botschaften und Konsulaten beschäftigte ortsansässige Personal, das in der Regel keinen diplomatischen oder konsularischen Status hat. Dieses Personal, so weit es die Staatsangehörigkeit des Tätigkeitsorts besitzt, soll von dem Mitgliedstaat seines Wohnsitzes besteuert werden können.

Absatz 4

6. Diese Bestimmung hat zum Ziel, daß Entschädigungen für Kriegsfolgen oder politische Verfolgungen in jedem Falle nur am Sitz der auszahlenden Kasse besteuert werden können. Wenn das nationale Steuerrecht des Ortes der Kasse im Einzelfalle derartige Leistungen von einer Steuerpflicht befreit, so bleiben mithin diese Leistungen dem Empfänger ungeschmälert erhalten (vgl. hierzu Artikel 23 Absatz 1 letzter Satz).

Kommentar zu Artikel 20

Studenten

1. Artikel 20 betrifft bestimmte Zahlungen, die Studenten oder Lehrlinge für ihren Unterhalt, ihr Studium oder ihre Ausbildung erhalten. Alle derartigen Zahlungen, die aus Quellen außerhalb des Staates stammen, in dem sich der Student oder Lehrling aufhält, sind von der Steuer in diesem Staat befreit.
2. Die Bestimmung gilt auch für Praktikanten und Volontäre. Soweit diese Personen in dem Mitgliedstaat, aus dem sie kommen, Bezüge erhalten, ist Artikel 15 zu beachten, insbesondere Artikel 15 Absatz 2, der den vorübergehenden Auslansaufenthalt behandelt.

Kommentar zu Artikel 21

Nicht ausdrücklich erwähnte Einkünfte

1. Dieser Artikel gibt eine allgemeine Regel für die Einkünfte, die in den vorhergehenden Artikeln des Abkommens nicht ausdrücklich erwähnt sind. Er erkennt das ausschließliche Besteuerungsrecht dem Staate zu, in dem der Empfänger der Einkünfte ansässig ist.

2. Aus der Fassung des Artikels ergibt sich, daß diese Regel ohne Rücksicht darauf anzuwenden ist, ob von dem Besteuerungsrecht tatsächlich Gebrauch gemacht wird. Stammen die Einkünfte aus einem anderen Mitgliedstaat, so kann dieser eine Steuer selbst dann nicht erheben, wenn die Einkünfte im erstgenannten Mitgliedstaat nicht besteuert werden.¹⁾

3. Die Bestimmung dieses Artikels ist auch auf Einkünfte aus Drittstaaten anzuwenden, sofern deren Besteuerung nicht in einem der vorstehenden Artikel geregelt ist; jedoch immer unter der Voraussetzung, daß der Bezieher dieser Einkünfte in einem der Mitgliedstaaten ansässig ist. So regelt sich z.B. das Besteuerungsrecht für Einkünfte aus Drittstaaten, die einer Betriebsstätte zufließen, nach Artikel 7.

Anmerkung zum Kommentar zu Artikel 21

1) Diese zunächst zwischen den Delegationen streitige Frage konnte in dem hier behandelten Sinne gelöst werden, da die italienische, die französische und die belgische Delegation ihre angemeldeten Reserven in der 16. Sitzung der Leiter der nationalen Steuerverwaltungen gelegentlich der Erörterung grundsätzlicher Zweifelsfragen aus diesem Abkommen zurücknahmen.

Kommentar zu Artikel 22

Vermögen

1. Der Artikel behandelt die Steuern vom Vermögen unter Ausschluß der Nachlaß- und Erbschaftsteuern sowie der Steuern von Schenkungen und Vermögensübergängen. Auf welche Steuern vom Vermögen der Artikel Anwendung findet, wird in Artikel 2 über die unter das Abkommen fallenden Steuern geregelt. Dazu gehört auch die italienische "imposta sulle società", zu deren Besteuerungsgrundlage sowohl das Einkommen als auch das Vermögen gehört.
2. Die Steuern vom Vermögen stellen im allgemeinen eine Ergänzung der Besteuerung der Einkünfte aus Vermögen dar. Infolgedessen können die Steuern vom Vermögen grundsätzlich nur von dem Staat erhoben werden, dem das Besteuerungsrecht für die Einkünfte aus dem Vermögen zusteht. Man kann aber nicht nur auf die Regeln über die Besteuerung der Einkünfte verweisen, da nicht alle Einkünfte der ausschließlichen Besteuerung durch einen einzigen Staat unterliegen.
3. In dem Artikel werden deshalb zunächst die Vermögenswerte aufgezählt, die im Belegenheitsstaate besteuert werden können. Unter diese Gruppe fallen das unbewegliche Vermögen im Sinne des Artikels 6 über die Besteuerung der Einkünfte aus unbeweglichem Vermögen sowie das bewegliche Vermögen, das Betriebsvermögen einer Betriebsstätte eines Unternehmens darstellt oder zu einer der Ausübung eines freien Berufes dienenden festen Einrichtung gehört (Absätze 1 und 2.).
4. Die Seeschiffe und Luftfahrzeuge im internationalen Verkehr und die Schiffe, die der Binnenschifffahrt dienen, sowie die Vermögenswerte, die nicht unbewegliches Vermögen darstellen und dem Betrieb solcher Schiffe und Luftfahrzeuge dienen, können nur in dem Staat besteuert werden, in dem sich der Ort der tatsächlichen Geschäftsleitung des Unternehmens befindet (Absatz 3). Diese Regel folgt den Bestimmungen

des Artikels 8 über die Besteuerung der Einkünfte aus der Seeschiffahrt, Binnenschiffahrt und Luftfahrt. Absatz 3 des Artikels 8 über die Seeschiffahrt, Binnenschiffahrt und Luftfahrt soll auch angewendet werden, wenn sich der Ort der tatsächlichen Geschäftsleitung eines Unternehmens der See- oder Binnenschiffahrt an Bord eines Schiffes befindet. Unbewegliches Vermögen, das dem Betrieb von Schiffen und Luftfahrzeugen dient, kann nach Absatz 1 in dem Staate besteuert werden, in dem das Vermögen liegt.

5. Für andere, nicht in den Absätzen 1 bis 3 angeführte Vermögenswerte sieht der Artikel vor, daß sie nur in dem Mitgliedstaate besteuert werden können, in dem die Person, der sie gehören, ansässig ist (Absatz 4).

6. Ergibt sich aus der Anwendung des Absatzes 4 auf bewegliche Vermögenswerte, an denen Nutzungsrechte bestehen, eine Doppelbesteuerung infolge von Unterschieden der innerstaatlichen Rechtsvorschriften, so können die beteiligten Staaten diese Frage im Verständigungsverfahren regeln.

7. Wenn ein Mitgliedstaat durch die in Artikel 22 getroffenen Regeln auf ein nach seinem nationalen Recht bestehendes Besteuerungsrecht verzichtet, so ist dieser Verzicht nicht davon abhängig, daß ein anderer Mitgliedstaat dieses Besteuerungsrecht ausübt.

Kommentar zu Artikel 23

Befreiungsmethode

Allgemeines

1. Artikel 23 behandelt die sogenannte "juristische Doppelbesteuerung", die darin besteht, daß dieselben Einkünfte oder dasselbe Vermögen bei derselben Person durch mehr als einen Staat besteuert werden.
2. Dieser Fall ist insbesondere von der sogenannten "wirtschaftlichen Doppelbesteuerung" zu unterscheiden, d.h. der Besteuerung derselben Einkünfte oder desselben Vermögens bei zwei verschiedenen Steuerpflichtigen.
3. Eine internationale juristische Doppelbesteuerung kann in drei Fällen auftreten:
 - a) Wenn mehrere Mitgliedstaaten dieselbe Person nach ihrem innerstaatlichen Steuerrecht als in ihrem Gebiet ansässig behandeln.
 - b) Wenn jeder von mehreren Mitgliedstaaten dieselben Einkünfte oder dasselbe Vermögen besteuert (beschränkte Steuerpflicht in mehreren Mitgliedstaaten), z.B. dann, wenn eine in einem Mitgliedstaat gelegene Betriebsstätte Einkünfte aus unbeweglichem Vermögen bezieht, das im anderen Mitgliedstaat liegt, und der Eigentümer in keinem der beiden Mitgliedstaaten ansässig ist.
 - c) Wenn eine in einem Mitgliedstaat ansässige Person Einkünfte aus einem anderen Mitgliedstaat bezieht oder dort Vermögen hat und beide Mitgliedstaaten diese Einkünfte oder dieses Vermögen besteuern.
4. Die ersten beiden Fälle werden in Artikel 23 nicht behandelt. Der Konflikt des Falles a läßt sich nach Artikel 4 über den steuerlichen Wohnsitz lösen. Der Konflikt des Falles b fällt nicht unter das Abkommen, da dieses nach Artikel 1 über den persönlichen Geltungs-

bereich des Abkommens auf Personen beschränkt ist, die in einem Mitgliedstaat oder in beiden Mitgliedstaaten ansässig sind. Der Fall läßt sich jedoch im Wege des Verständigungsverfahrens lösen.

5. Der Konflikt des Falles c läßt sich entweder durch einen Verzicht des Wohnsitzstaates oder des Quellenstaates lösen. In mehreren Artikeln des Abkommens wird das Besteuerungsrecht entweder dem Wohnsitzstaat oder dem Quellenstaat zugewiesen.

6. Verzichtet der Quellenstaat auf sein Besteuerungsrecht, so sieht der Artikel vor, daß die Einkünfte oder das Vermögen nur im anderen Staat besteuert werden können. Somit ergibt sich hier kein Doppelbesteuerungsproblem.

7. Verzichtet der Quellenstaat auf sein Besteuerungsrecht nicht, d.h. sieht der Artikel vor, daß die Einkünfte oder das Vermögen im Quellenstaat besteuert werden können, so muß der Wohnsitz eine Ermäßigung gewähren, damit die Doppelbesteuerung beseitigt wird. Daher ist der vorgeschlagene Artikel darauf abgestellt, daß das Besteuerungsrecht in erster Linie dem Quellenstaat zusteht und es Sache des Wohnsitzstaates ist, für die Vermeidung der Doppelbesteuerung zu sorgen.

8. Nach der Befreiungsmethode läßt der Mitgliedstaat, der nach dem Abkommen nicht berechtigt ist, bestimmte Einkünfte zu besteuern, diese Einkünfte außer Betracht, wenn er den seiner Einkommensteuer unterliegenden Betrag festsetzt, doch behält der betreffende Staat das Recht, diese Einkünfte bei der Ermittlung des auf die übrigen Einkünfte anzuwendenden Steuersatzes zu berücksichtigen (Befreiung mit Progression).

9. Ist bei der Befreiungsmethode der Steuersatz im Quellenstaat niedriger als im Wohnsitzstaat, so ist der Steuerpflichtige in einer günstigeren Lage, als wenn sein Einkommen in vollem Umfange aus dem Wohnsitzstaat stammt. Ist der Steuersatz im Quellenstaat höher als im Wohnsitzstaat, so wirkt sich dies im Falle der Befreiung mit Progression für den Steuerpflichtigen ungünstig aus.

Absatz 1

10. Der Artikel sieht vor, daß der Wohnsitzstaat Einkünfte und

Vermögen, die nach dem Abkommen im anderen Mitgliedstaat besteuert werden können, von der Steuer zu befreien hat. Der Wohnsitzstaat muß also ohne Rücksicht darauf Befreiung gewähren, ob die betreffenden Einkünfte oder Vermögensteile im Quellenstaat tatsächlich besteuert werden.

11. Der vorgesehene Progressionsvorbehalt bezieht sich nur auf den Wohnsitzstaat. Ein Problem ergibt sich dann, wenn ein Quellenstaat, der einen progressiven Steuertarif hat, für bestimmte Einkünfte auf sein Besteuerungsrecht verzichtet und der nichtansässige Steuerpflichtige andere Einkünfte aus diesem Staat bezieht. Die Fassung des Artikels greift der Anwendung der Vorschriften des innerstaatlichen Rechtes des Quellenstaates über die Progression nicht vor.

12. In Absatz 1 letzter Satz wird der Progressionsvorbehalt für Entschädigungen aufgehoben, die für solche Schäden bezahlt werden, die als Folge von Kriegshandlungen oder politischer Verfolgung entstanden sind. Diese Regelung erfolgte vorwiegend im Interesse der Entschädigungsberechtigten, die von jeder Form einer Steuerlast freigestellt werden sollten. Dazu gehört auch die indirekte Steuerlast des Progressionsvorbehalts für die übrigen Einkünfte der Entschädigungsberechtigten.

13. Läßt der Wohnsitzstaat den im anderen Staat entstandenen Verlust zum Abzug zu, so muß er die Möglichkeit haben, wenn in dem anderen Staat später Gewinne erzielt werden, die Steuerbefreiung in den folgenden Jahren entsprechend einzuschränken. Vgl. hierzu Schlußprotokoll zu Artikel 23 Ziffer 1.

Absatz 2

14. In den Artikeln 10 und 11 wird das Recht zur Besteuerung der Dividenden und Zinsen zwischen Wohnsitzstaat und Quellenstaat geteilt. In diesen Fällen kann daher nicht erwartet werden, daß die Doppelbesteuerung durch die Befreiungsmethode vermieden wird, da diese Methode verlangt, daß der Wohnsitzstaat auf die Steuer für die erwähnten Einkünfte verzichtet; vielmehr ist insoweit die Anrechnungsmethode vorgesehen.

15. Wenn es für den Steuerpflichtigen günstiger ist, steht es dem Wohnsitzstaat frei, auch die Befreiungsmethode anzuwenden. Das gilt z.B. für die Besteuerung der in Belgien ansässigen Künstler.

Anmerkung

zum Kommentar zu Artikel 23

Es wurde davon abgesehen, den Kommentar auf die Fragen auszu-
dehnen, die sich im Zusammenhang mit der Behandlung der Dividenden
und Zinsen und mit dem vorgesehenen interadministrativen Ausgleichs-
verfahren ergeben. Im Hinblick auf die parallel laufenden Harmoni-
sierungsbemühungen erschien es verfrüht, hier bereits - möglicher-
weise unnötige - Einzelheiten festzulegen.

Kommentar zu Artikel 24

Nichtdiskriminierung

Absatz 1

1. Dieser Absatz stellt den Grundsatz auf, daß die an die Staatsangehörigkeit anknüpfende steuerliche Diskriminierung untersagt ist. und daß, unter dem Vorbehalt der Gegenseitigkeit, die Staatsangehörigen eines Mitgliedstaates in dem anderen Mitgliedstaat unter gleichen Verhältnissen nicht ungünstiger behandelt werden dürfen als die Staatsangehörigen des letztgenannten Mitgliedstaates.
2. Der im Text verwendete Ausdruck "unter gleichen Verhältnissen" bezieht sich auf Steuerpflichtige (natürliche Personen, juristische Personen, Personengesellschaften und Personenvereinigungen), die sich hinsichtlich der Anwendung der allgemein gültigen Steuergesetze und -vorschriften in ähnlichen rechtlichen und tatsächlichen Verhältnissen befinden.
3. Wenn also einer der Mitgliedstaaten für die Gewährung von Steuerbegünstigungen auf Grund der Familienlasten bei seinen eigenen Staatsangehörigen durch unterscheidet, ob sie in seinem Gebiet ansässig sind oder nicht, so kann dieser Mitgliedstaat nicht verpflichtet werden, den Staatsangehörigen des anderen Mitgliedstaates, die nicht in seinem Gebiet ansässig sind, die gleiche Behandlung zu gewähren wie seinen eigenen in seinem Gebiet ansässigen Staatsangehörigen; aber er verpflichtet sich, ihnen die gleiche Behandlung wie seinen nicht in seinem Gebiet ansässigen Staatsangehörigen zukommen zu lassen.
4. Absatz 1 des Artikels ist absichtlich in negativer Form abgefaßt worden. Indem vorgeschrieben ist, daß die Staatsangehörigen eines Mitgliedstaates in dem anderen Mitgliedstaat weder einer Besteuerung noch einer damit zusammenhängenden Verpflichtung unterworfen werden dürfen, die anders oder belastender sind als die Besteuerung und die damit zusammenhängenden Verpflichtungen, denen die Staatsangehörigen

den anderen Mitgliedsstaaten unter gleichen Verhältnissen unterworfen sind oder unterworfen werden können, ist die Bestimmung ebenso zwingend, wie wenn sie die Mitgliedstaaten verpflichtete, den einen wie den anderen Staatsangehörigen die gleiche Behandlung zukommen zu lassen. Da aber die Bestimmung in erster Linie den Zweck verfolgt, in dem einen Mitgliedstaat die Diskriminierung der Staatsangehörigen des anderen Mitgliedsstaates zu verbieten, steht es dem erstgenannten Mitgliedstaat frei, aus besonderen für ihn maßgebenden Gründen Ausländern gewisse Vorteile und Erleichterungen einzuräumen, die er seinen eigenen Staatsangehörigen nicht gewährt. Die Fassung des Absatzes 1 des Artikels würde dem nicht entgegenstehen.

5. Unter Berücksichtigung der vorstehenden Bemerkungen bedeuten die Worte "... dürfen weder einer Besteuerung noch einer damit zusammenhängenden Verpflichtung unterworfen werden, die anders oder belastender sind ...", daß die Besteuerung der eigenen Staatsangehörigen und die der Ausländer unter gleichen Verhältnissen gleichartig sein muß, daß die Bemessungsgrundlage der Steuer, die Veranlagung und der Steuersatz gleich sein müssen und daß schließlich die mit der Besteuerung verbundenen Formalitäten (Steuererklärungen, Zahlung, Fristen usw.) für die Ausländer nicht beschwerlicher sein dürfen als für die eigenen Staatsangehörigen.

Absatz 2

6. Absatz 2 bezweckt, den in Absatz 1 verwendeten Begriff "Staatsangehörige" zu verdeutlichen. Er stellt unter Verwendung einer gebräuchlichen Formel lediglich fest, daß sich der Begriff auf alle natürlichen Personen bezieht, die die Staatsangehörigkeit eines Mitgliedsstaates besitzen; es wurde jedoch nicht für zweckmäßig gehalten, im Text des Artikels auf die Bedeutung des Begriffs "Staatsangehörigkeit" einzugehen; ebensowenig erschien es erforderlich, an dieser Stelle die Bedeutung und Tragweite des Wortes besonders zu erläutern. Bei der Auslegung des Begriffs "Staatsangehörige eines Mitgliedsstaates" in bezug auf natürliche Personen kommt es auf den Sinn an, in dem dieser Begriff gewöhnlich verwendet wird, sowie auf die in jedem Staat gel-

tenden Vorschriften über den Erwerb oder den Verlust der Staatsangehörigkeit.

7. Die Bestimmung, daß als "Staatsangehörige" im Sinne des Absatzes 1 des Artikels die juristischen Personen, Personengesellschaften und Personenvereinigungen zu betrachten sind, die nach dem in einem Mitgliedstaat geltenden Recht errichtet worden sind, beseitigt eine Schwierigkeit, die sich häufig bei der Bestimmung der Staatsangehörigkeit von Gesellschaften ergibt.

8. Im übrigen ist die rechtliche Beziehung, die zwischen der Gesellschaft und dem Mitgliedstaat besteht, nach dessen Recht sie errichtet worden ist, in gewisser Hinsicht mit der Staatsangehörigkeit im Falle natürlicher Personen eng verwandt; deshalb erscheint es gerechtfertigt, für die juristischen Personen, Personengesellschaften und Personenvereinigungen auf eine besondere Bestimmung zu verzichten und sowohl für sie als auch für die natürlichen Personen denselben Ausdruck zu verwenden.

Absatz 3

9. Mehrere Staaten haben am 28. September 1954 ein Abkommen zur Verbesserung der Rechtsstellung Staatenloser geschlossen. Artikel 29 dieses Abkommens sieht die Gleichbehandlung dieser Personen mit den eigenen Staatsangehörigen vor.

Absatz 4

10. Dieser Absatz soll die Diskriminierung beseitigen, die nicht an die Staatsangehörigkeit, sondern an den Ort der Niederlassung eines Unternehmens anknüpft. Er betrifft daher unterschiedslos und ungeachtet der Staatsangehörigkeit alle in einem Mitgliedstaat ansässigen Personen, die in dem anderen Mitgliedstaat eine Betriebstätte haben. Es kann vorkommen, daß ein Mitgliedstaat der Betriebstätte eines Unternehmens mit Sitz in einem anderen Mitgliedstaat nicht immer in vollem Umfange die gleiche Behandlung zukommen läßt wie seinen eigenen Unternehmen. So ist es z.B. möglich, daß der Betriebstätte nicht die gleichen Abschreibungsmöglichkeiten zugestanden werden, daß ihr nicht immer ein Teil der allgemeinen Unkosten des Unternehmens zugerechnet

worden kann oder daß die von der Betriebstätte erlittenen Verluste nicht ausgeglichen werden können. Absatz 4 soll diese Unterschiede in der Behandlung beseitigen, indem er bestimmt, daß die Besteuerung einer Betriebstätte, die ein Unternehmen eines Mitgliedstaates in dem anderen Mitgliedstaat hat, in dem anderen Mitgliedstaat nicht ungünstiger sein darf als die Besteuerung von Unternehmen dieses anderen Staates, die die gleiche Tätigkeit ausüben.

11. Diese Bestimmung verpflichtet jedoch keinen Mitgliedstaat, die Steuerfreibeträge, -vergünstigungen und -ermäßigungen, die er den in seinem Gebiet ansässigen Personen auf Grund des Personenstandes oder der Familienlasten gewährt, auch den in dem anderen Mitgliedstaat ansässigen natürlichen Personen zu gewähren, wenn diese in dem erstgenannten Staat auf Grund einer Betriebstätte, die sie dort besitzen, zur Steuer herangezogen werden.

12. Der erste Unterabsatz des Absatzes 4 muß in dem Sinn ausgelegt werden, daß keine Diskriminierung vorliegt, wenn nichtansässige Personen aus praktischen Gründen anders besteuert werden als ansässige Personen, solange dies für die erstgenannten Personen nicht zu einer belastenderen Besteuerung führt als für die letztgenannten.

13. Der dritte ^{Unter}absatz des Abs. 4, der eine Besteuerung von Betriebstätten nichtansässiger Unternehmen bis höchstens zu den Sätzen vorsieht, die für nicht ausgeschüttete Gewinne der ansässigen Gesellschaften gelten, ermöglicht die Anwendung derjenigen Besteuerungsmerkmale, die in den einzelnen Mitgliedstaaten in Kraft sind.

Absatz 5

14. Absatz 5 verbietet einem Mitgliedstaat, zwei in seinem Gebiet ansässige Unternehmen unterschiedlich zu behandeln, wenn das Kapital eines der Unternehmen ganz oder teilweise, unmittelbar oder mittelbar, einer in dem anderen Mitgliedstaat ansässigen Person oder mehreren solchen Personen gehört oder der Kontrolle dieser Personen unterliegt. Diese Bestimmung und die durch sie beseitigte Diskriminierung beziehen sich nur auf die Besteuerung der Unternehmen, nicht aber auf die der Personen, die das Kapital der Unternehmen besitzen oder kontrollie-

ren. Die Bestimmung soll also sicherstellen, daß allen in einem Mitgliedstaat ansässigen Personen die gleiche Behandlung zuteil wird, nicht aber, daß das in den Händen der Gesellschafter befindliche Auslandskapital der gleichen Behandlung unterworfen wird wie das Inlandskapital. Absatz 5 hat also nichts mit der Staatsangehörigkeit zu tun, wie sie in Absatz 2 definiert ist, und soll keineswegs einen neuen Begriff der "Staatsangehörigkeit des Kapitals" in den Artikel einführen.

Absatz 6

15. Dieser Absatz bestimmt, daß der in den vorhergehenden Absätzen des Artikels verwendete Ausdruck "Besteuerung" Steuern jeder Art und Bezeichnung bedeutet, die für den Staat oder seine Gebietskörperschaften erhoben werden.

Kommentar zu Artikel 24 A

Steuerbefreiung für religiöse, mildtätige
wissenschaftliche, kulturelle und ähnliche
Organisationen

1. Für die Inanspruchnahme der Steuerbefreiung ist nicht erforderlich, daß die Gesellschaften oder Organisationen der öffentlichen Hand gehören, wenn im übrigen die geforderten Voraussetzungen des jeweils in Betracht kommenden nationalen Rechts erfüllt werden.
2. Diese Steuerbefreiung erstreckt sich nicht auf Spenden, wenn sie von einem Steuerpflichtigen, der in einem Mitgliedstaat ansässig ist, an vergleichbare Einrichtungen in einem anderen Mitgliedstaat entrichtet werden.

Kommentar zu Artikel 25

Verständigungsverfahren

1. Der Artikel, der gegenüber der Fassung des gleichen Artikels im OECD-Modell eingehendere Regelungen erhält, ordnet das Verständigungsverfahren, das Anwendung finden soll, wenn bei der Anwendung des Abkommens Meinungsverschiedenheiten oder sonstige Schwierigkeiten auftreten.

Es werden zunächst vier Gruppen von Fällen gebildet, in denen ein Verständigungsverfahren einzuleiten ist (Absatz 1). Sodann wird das Verfahren dargestellt (Absatz 2 - 5) und festgestellt, daß die Mitgliedstaaten die im Verständigungsverfahren gefundene Entscheidung durchzuführen haben (Absatz 7).

Ferner wird eine zeitliche Beschränkung für den Antrag auf Einleitung eines Verständigungsverfahrens (Absatz 8), die Möglichkeit einer unmittelbaren Anrufung des Ständigen Ausschusses (Absatz 9) und der Vorbehalt für die Mitgliedstaaten, zur Durchführung besondere Vereinbarungen zu treffen (Absatz 10), statuiert.

Absatz 1

2. In Absatz 1 werden vier Gruppen von Fällen genannt, bei denen ein Verständigungsverfahren in Betracht kommt.

zu 1 a) Die erste Gruppe umfaßt diejenigen Fälle, in denen eine Besteuerung den Bestimmungen dieses Abkommens nicht entspricht.

3. zu 1 b)

Die zweite Gruppe umfaßt diejenigen Fälle, in denen die Steuerverwaltung eines Mitgliedstaates eine im Grundsatz andere Auffassung vertritt als die Steuerverwaltung eines anderen Mitgliedstaates z.B. über die Abgrenzung eines Begriffs (etwa der Betriebsstätte oder der Lizenz) Vgl. hierzu auch Absatz 9.

4. zu 1 c)

Die Globalbestimmung des Absatzes 1 c eröffnet den Steuerverwaltungen der Mitgliedstaaten die Möglichkeit, auch solche Fälle einer Doppelbesteuerung zu behandeln, die im Abkommen nicht geregelt sind. Hierher gehört z.B. der Fall einer in einem dritten Staat ansässigen Person, die in einem oder mehreren Mitgliedstaaten Betriebsstätten unterhält. Ferner sind die Fälle der Qualifikationskonflikte hierher zu rechnen.

5. zu 1 d)

Die dritte Gruppe betrifft solche Fälle, für die im Abkommen eine Lösung im Wege der Verständigung ausdrücklich vorgesehen ist. Hierher gehören der Fall der Wohnsitzbestimmung (Artikel 4 Absatz 2 a) und der Fall der Festsetzung eines verlagerten Gewinns (Artikel 9 Absatz 2). In diesen Fällen kann eine Beteiligung des betroffenen Steuerpflichtigen in Betracht kommen.

6. Ob auch Fälle der indirekten Doppelbesteuerung im Wege der Verständigung zu beseitigen sind, muß der Praxis überlassen werden. Diese Frage könnte eine besondere Rolle bei Unterhaltsrenten spielen.

Beispiel: Der in einem Mitgliedstaat ansässige Rentenzahler gewährt eine Rente aus versteuertem Einkommen; der im anderen Mitgliedstaat ansässige Rentenempfänger muß die Rente erneut der Einkommensteuer unterwerfen.

7. Ein anderes Beispiel betrifft Spendenzahlungen. Werden Spendenzahlungen in einem Mitgliedstaat nicht zum Abzug von der Steuerbemessungsgrundlage für die Einkommensteuer (Körperschaftsteuer) zugelassen, so könnte es ungerechtfertigt sein, auch den Zuwendungsempfänger im anderen Mitgliedstaat mit der Spende zur Einkommensteuer (Körperschaftsteuer) heranzuziehen.

Absatz 2

8. Absatz 2 regelt den Beginn des Verständigungsverfahrens. Wenn sich ein Steuerpflichtiger an eine zuständige Steuerverwaltung gewandt hat mit dem Antrag, den Fall einer Doppelbesteuerung zu untersuchen, so wird diese Verwaltung den dargelegten Fall zunächst selbst

prüfen und ggf. vom Antragsteller die Vorlage von Beweismitteln verlangen. Ergibt die Prüfung des Einzelfalles, daß eine den Steuerpflichtigen befriedigende Lösung gefunden werden kann, so bedarf es der Einleitung eines Verständigungsverfahrens nicht.

9. Kommt dagegen die Steuerverwaltung des einen Mitgliedstaates zu dem Ergebnis, daß nicht von ihr sondern von der Steuerverwaltung eines anderen Mitgliedstaates oder von beiden gemeinsam Abhilfe geschaffen werden muß, um eine Doppelbesteuerung zu vermeiden, so wird die erste Steuerverwaltung sich zunächst schriftlich unter Darstellung des Sachverhaltes an die anderen beteiligten Steuerverwaltungen wenden.

Die Praxis der bilateralen Verständigungsverfahren lehrt, daß solche Verfahren oft außerordentlich viel Zeit beanspruchen. Das ergibt sich mitunter aus der Notwendigkeit der Prüfung zahlreicher Unterlagen, die teilweise erst in die Sprache des oder der anderen beteiligten Staaten übersetzt werden muß. Oft werden diese Verfahren, die keinen festen Regeln unterliegen, auch unnötig verzögert. Es hätte deshalb nahegelegen, für die Durchführung des Verfahrens nach erfolgter Antragstellung durch einen betroffenen Steuerpflichtigen feste Fristen zu setzen. Dies ist nicht geschehen, weil erwartet wird, daß die Verwaltungen im erhöhten Interesse einer gemeinsamen Zusammenarbeit ohnehin die ihnen vorgelegten Fälle "so schnell wie möglich" bearbeiten werden. Die unterschiedliche Lage der einzelnen Fälle rechtfertigt zudem schwerlich die Festsetzung starrer Fristen.

Absatz 3

10. Es ist in Absatz 3 vorgesehen, daß die zuständigen Steuerverwaltungen der Mitgliedstaaten miteinander unmittelbar verkehren können, so daß der sonst notwendige diplomatische Weg nicht notwendig wird.

11. Bleibt eine schriftliche Behandlung des Einzelfalles zwischen den Beteiligten ohne Erfolg, so schließt sich ein mündliches Verfahren an. Es folgt eine Behandlung des Falles vor einer Kommission, die aus Vertretern der beteiligten Mitgliedstaaten besteht (Gemischte Kommission). Diese Gemischte Kommission hat den beteiligten Steuerpflichtigen und/oder seinen Vertreter zu hören, wenn es von diesen gewünscht wird.

Schriftliche Eingaben des Steuerpflichtigen müssen berücksichtigt werden, wenn sie rechtzeitig vor der Behandlung des Falles in der Gemischten Kommission bei einer der beteiligten Steuerverwaltungen eingehen. Über den Tag der Verhandlung bei der Gemischten Kommission ist der Steuerpflichtige bzw. sein Vertreter rechtzeitig zu unterrichten.

Absatz 4

12. Gelingt eine Verständigung vor der Gemischten Kommission nicht, oder nur teilweise, so ist eine übergeordnete Instanz vorgesehen: der Ständige Ausschuß der Leiter der nationalen Steuerverwaltungen (Ständiger Ausschuß).

13. Die Gemischte Kommission hat den Fall innerhalb von zwei Monaten nach der Entscheidung dem Ständigen Ausschuß unter Beifügung eines Begleitberichts vorzulegen.

14. Der beteiligte Steuerpflichtige, dem die Entscheidung der Gemischten Kommission zuzustellen ist, kann - auch wenn er sich zuvor an dem Verfahren nicht beteiligt hatte - gegen die ergangene Entscheidung wenden und innerhalb eines Monats nach Zustellung die Entscheidung des Ständigen Ausschusses anrufen.

15. Im Verfahren vor dem Ständigen Ausschuß sind ebenfalls rechtzeitig eingereichte Schriftsätze des Steuerpflichtigen oder seines Vertreters zu beachten; eine Anhörung des Steuerpflichtigen oder seines Vertreters ist möglich, aber nicht zwingend vorgeschrieben.

16. Die Verständigungsverfahren werden sich häufig auf tatsächliche Fragen beziehen. Es kann auch vorkommen, daß Rechtsfragen, insbesondere Fragen der Rechtsanwendung zu lösen sind. In diesen Fällen kann sich der Ständige Ausschuß der Hilfe des Gerichtshofs bedienen und bei diesem ein Rechtsgutachten anfordern. Die Rechtsgrundlage ergibt sich aus Artikel 182 des Rom-Vortrages.

Absatz 5

17. Für die Beendigung des Verständigungsverfahrens stehen dem Ständigen Ausschuß zwei Möglichkeiten zur Verfügung: Entweder entscheidet der Ständige Ausschuß den vorgelegten Fall selbst oder es findet eine Rückverweisung an die Vorinstanz, d.h. an eine Gemischte Kommission

statt. Die Rückverweisung kann erfolgen, weil noch tatsächliche Aufklärungen erforderlich sind oder weil es der Ständige Ausschuß aus anderen Gründen für zweckmäßig erachtet, der Gemischten Kommission die Schlußentscheidung zu überlassen. Die Rückverweisung kann nur an diejenige Gemischte Kommission erfolgen, deren Entscheidung angegriffen worden ist.

Es kann zweckmäßig sein, der Gemischten Kommission Hinweise für die Schlußentscheidung zu geben.

Absatz 6

18. Der Steuerpflichtige ist von den im Verfahren ergehenden Entscheidungen und Vereinbarungen zu unterrichten, ebenso von den in seiner Sache stattfindenden mündlichen Verhandlungen.

Absatz 7

19. Die Entscheidungen im Verständigungsverfahren wären nutzlos, wenn sich nicht die vertragschließenden Mitgliedstaaten verpflichteten, den Entscheidungen Folge zu leisten, insbesondere auch in denjenigen Fällen, in denen nach nationalem Recht eine Abänderung getroffener Entscheidungen wegen Fristablaufs nicht mehr erfolgen kann. Gegebenenfalls muß in derartigen Fällen im Wege von Billigkeitsmaßnahmen geholfen werden.

Absatz 8

20. Es muß damit gerechnet werden, daß Doppelbesteuerungen erst mit erheblicher Verspätung festgestellt werden. Deshalb erscheint es gerechtfertigt, dem Steuerpflichtigen insoweit Entgegenkommen zu zeigen und ihm zu erlauben, daß er das Verständigungsverfahren bis zum Ablauf von 2 Jahren nach Zustellung des die Doppelbesteuerung auslösenden Steuerbescheides beantragen kann.

21. Über die Möglichkeit, bei günstigem Ausgang des Verständigungsverfahrens die Wirkung rechtskräftiger Veranlagungsbescheide zu beseitigen, soweit das Ergebnis des Verständigungsverfahrens dies erforderlich macht, vgl. oben Ziffer 19.

22. Der Steuerpflichtige kann auf die Weiterbehandlung seines Falles ausdrücklich verzichten, wenn er einen Antrag auf Einleitung des Verständigungsverfahrens gestellt hat.

23. Der Artikel sagt nichts darüber, bei welcher Steuerbehörde der Steuerpflichtige seinen Antrag auf Einleitung des Verständigungsverfahrens zu stellen hat. Das bedeutet, daß ihm die Wahl überlassen wird. In Betracht kommen in erster Linie der Wohnsitzstaat, alsdann der Quellenstaat, ggf. auch der Staat der Nationalität, wobei jeder Staat Mitgliedstaat im Sinne dieses Abkommens sein muß.

Absatz 9

24. Während die Absätze 2 bis 8 die Behandlung der Einzelfälle regeln, betrifft Absatz 9 die in Absatz 1 b genannten grundsätzlichen Schwierigkeiten und Zweifel bei der Anwendung des Abkommens. In diesen Fällen soll jeder der Mitgliedstaaten das Recht haben, den Ständigen Ausschub anzurufen und diesen um seine Meinung zu bezeichnenden Fragen zu bitten.

Absatz 10

25. Absatz 10 eröffnet den Mitgliedstaaten die Möglichkeit, die zur Durchführung der Verständigungsverfahren notwendigen technischen Einzelheiten in besonderen Vereinbarungen zu regeln. Es ist zwar richtig, daß bereits gegenwärtig sowohl Gemischte Kommissionen (in Durchführung der bilateralen Verträge) als auch der Ständige Ausschub in Funktion sind, gleichwohl wird angesichts der Stärkung der Rechtsposition des Steuerpflichtigen im Verständigungsverfahren eine gewisse Organisation des Verfahrens nicht zu entbehren sein.

Kommentar zu Artikel 26

austausch von Informationen

Allgemeines

1. Die Anwendung eines Abkommens zur Vermeidung der Doppelbesteuerung bedingt eine enge Zusammenarbeit der Steuerverwaltungen der Mitgliedstaaten. Artikel 26 enthält die Regeln, in deren Rahmen Informationen mit dem Ziel ausgetauscht werden können, die Grundlage einer abkommensgemäßen Besteuerung zu schaffen.

Absatz 1

2. Dieser Absatz enthält die Hauptregel für den Austausch von Informationen. Er legt fest, daß die zuständigen Behörden der Vertragsstaaten diejenigen Informationen austauschen, die erforderlich sind zur ordnungsmäßigen Anwendung der Artikel des Abkommens und des innerstaatlichen Rechts der Vertragsstaaten betreffend die unter das Abkommen fallenden Steuern. Um den Austausch von Informationen in dem Rahmen des Abkommens zu halten, wird bestimmt, daß diese Informationen nur insoweit zu geben sind, als die in Betracht kommende Steuer unter das Abkommen fällt und die Besteuerung nach dem in Betracht kommenden innerstaatlichen Steuerrecht in Einklang mit dem Abkommen steht.

3. Folgende Beispiele sollen den in Ziffer 2 dargelegten Grundsatz veranschaulichen. Bei Anwendung des Artikels 12 über die Besteuerung der Lizenzgebühren kann es die zuständige Behörde des Staates, in dem der Gläubiger ansässig ist, für notwendig halten, die zuständige Behörde des anderen Staates, in dem der Schuldner ansässig ist, um Auskünfte über die Höhe der vom Schuldner dem Gläubiger gezahlten Lizenzgebühr zu ersuchen. Umgekehrt könnte sich auch die zuständige Behörde des Staates, in dem der Schuldner ansässig ist, bei der Feststellung der von diesem geschuldeten Steuer veranlaßt sehen, um Auskunft über die Identität des Gläubigers zu ersuchen oder über etwaige besondere

Beziehungen zwischen Schuldner und Gläubiger, die für die Besteuerung erheblich sein können. Für diesen Zweck können bestimmte Auskünfte von Bedeutung sein, z.B. Auskünfte über die Preise, die zwischen zwei in verschiedenen Staaten gelegenen Unternehmen oder zwischen der in einem Staat gelegenen Betriebsstätte und dem Hauptsitz im anderen Staat vereinbart werden. Im allgemeinen müssen solche Informationen ausgetauscht werden, damit die steuerpflichtigen Gewinne zwischen zwei verbundenen Unternehmen aufgeteilt oder die in den Büchern einer Betriebsstätte oder des Hauptsitzes ausgewiesenen Gewinne berichtigt werden können. Als weiteres typisches Beispiel seien die für die Anwendung des Artikels 23 über die Methoden zur Vermeidung der Doppelbesteuerung benötigten Auskünfte angeführt.

4. Die Verpflichtung Auskünfte zu erteilen, erstreckt sich nicht auf Fälle, in denen das betreffende innerstaatliche Steuerrecht durch das Abkommen nicht berührt wird oder diesem widerspricht. Dies trifft zu, wenn z.B. Auskünfte für die Erhebung einer außerordentlichen Steuer vom Wertzuwachs verlangt werden, die nicht unter das Abkommen fällt.

5. Die in Absatz 1 des Artikels enthaltene Regel geht davon aus, daß die Auskünfte nur auf Ersuchen erteilt werden. In erster Linie sollten die üblichen, den zuständigen Steuerbehörden nach innerstaatlichem steuerlichem Verfahrensrecht zur Verfügung stehenden Informationsquellen herangezogen werden. Daher wird unter Berufung auf diesen Artikel um Verwaltungshilfe nur ersucht werden, wenn im einzelnen Fall die üblichen Quellen unzureichend sind oder die erhaltenen Informationen einer Bestätigung bedürfen. Im allgemeinen sollten die an die Behörde des anderen Vertragsstaates gerichteten Ersuchen auf Einzelheiten beschränkt werden, die im Zusammenhang mit der Prüfung eines bestimmten Steuerfalles benötigt werden. Allgemein gehaltene Auskunftersuche, z.B. über alle Zahlungen von Lizenzgebühren, die aus einem Staat an Personen geleistet werden, welche in dem ersuchenden Staat ansässig sind, würden, selbst wenn solche Auskünfte erhältlich wären, verwaltungsmäßige Schwierigkeiten mit sich bringen und sollten daher einer besonderen Vereinbarung zwischen den Mitgliedstaaten vorbehalten bleiben.

Absatz 2

6. Die Verpflichtung zur Geheimhaltung aller nach dem vorliegenden Artikel ausgetauschten Informationen gilt für alle Behörden der Mitgliedstaaten. Dabei können, soweit dies das Verfassungsrecht oder die Gerichtsordnungen verlangen oder erlauben, besondere Massnahmen getroffen werden, um die Geheimhaltung von Informationen sicherzustellen, die im Verlaufe von Gerichtsverhandlungen verwendet werden.

Absatz 3

7. Dieser Absatz enthält einige Einschränkungen der Hauptregel. In erster Linie wird klargestellt, dass ein Mitgliedstaat nicht verpflichtet ist, bei der Erteilung von Informationen an den anderen Mitgliedstaat über sein innerstaatliches Recht und seine Verwaltungspraxis hinauszugehen. Dabei dürfen aber innerstaatliche Vorschriften über das Steuergeheimnis nicht als Hinderungsgrund für die Erteilung von Informationen im Rahmen des vorliegenden Artikels angesehen werden.

8: Da die Hauptregel für den Austausch von Informationen auf dem Grundsatz der Gegenseitigkeit beruht, ist ein Mitgliedstaat nicht verpflichtet, Verwaltungsmassnahmen durchzuführen, die nach den Gesetzen oder nach der Verwaltungspraxis des ersuchenden Staates nicht zulässig sind, oder Informationen zu geben, die nach den Gesetzen oder im üblichen Verwaltungsverfahren des ersuchenden Staates nicht beschafft werden können. Demnach darf ein Mitgliedstaat keinen Nutzen daraus ziehen, dass etwa der andere Staat über umfassendere Informationsmöglichkeiten als der ersuchende Staat verfügt.

9. Als Angaben, die im Rahmen des üblichen Verwaltungsverfahrens beschafft werden können, gelten solche, die bereits im Besitz der Steuerbehörde sind oder von dieser im üblichen Veranlagungsverfahren eingeholt werden können, nicht aber solche, die nur auf Grund besonderer Nachforschungen oder besonderer Prüfungen der vom Steuerpflichtigen oder von anderen Personen geführten Bücher beschafft werden können.

10. Die vorerwähnten Einschränkungen werden durch Absatz 3 Buchstabe c ergänzt, der einen Vorbehalt hinsichtlich der Preisgabe bestimmter

Geheimnisse enthält. Schon das innerstaatliche Recht vieler Mitgliedstaaten verbietet die Einholung oder Erteilung gewisser Informationen, so daß es für wünschenswert erachtet wurde, diese Verbote im Artikel ausdrücklich zu erwähnen. Außerdem wurde es für notwendig erachtet, eine Beschränkung bezüglich der Informationen vorzusehen, die lebenswichtige Interessen eines Staates betreffen. Zu diesem Zweck wird bestimmt, daß die Vertragstaaten keine Informationen zu geben brauchen, deren Erteilung dem Ordre public (der öffentlichen Ordnung) widerspräche.

Kommentar zu Artikel 26 A

Amtshilfe bei der Steuererhebung

1. Während Artikel 26 die gegenseitige Amtshilfe der Mitgliedstaaten bei der Vorbereitung eines Steueranspruches betrifft, wird in diesem Artikel die gegenseitige Hilfe bei der Durchsetzung des Steueranspruches behandelt.

2. In Absatz 1 wird der sachliche Anwendungsbereich und in Absatz 2 das Verfahren zur Durchsetzung des Steueranspruches behandelt; in Absatz 3 werden die dem Vollstreckungsantrage beizufügenden Urkunden genannt; Absatz 4 ordnet das Verfahren zur Sicherung noch nicht rechtskräftiger Steueransprüche; Absatz 5 sichert die strikte Geheimhaltung der Tatbestände im Mitgliedstaate der ersuchten Behörde; endlich wird in Absatz 6 den Mitgliedstaaten die Möglichkeit offengehalten, in besonderen Vereinbarungen das Verfahren noch eingehender zu regeln.

Absatz 1

3. Die Amtshilfe bei der Steuerbekanntgabe und Beitreibung erfolgt auf der Grundlage der Gegenseitigkeit. Das ist grundsätzlich nicht dahin zu verstehen, daß ein Mitgliedstaat seine Mitwirkung - bei Vorliegen der übrigen Voraussetzungen - davon abhängig machen kann, daß seine eigenen Ersuchen von den anderen Mitgliedstaaten vertragsgemäß durchgeführt werden. In diesem Falle muß vielmehr der in Artikel 32 A aufgezeigte Weg beschritten werden.

Absatz 2

4. Die erbetene Hilfe muß sich auf Steuern, Zuschläge, Verspätungszuschläge, Zinsen oder Kosten beziehen, die entsprechend einer nach den gesetzlichen Vorschriften des betreffenden Mitgliedstaates durchgeführten Steuerfestsetzung rechtskräftig geschuldet werden und vollstreckbar sind. Jedoch sind für die Zustellung von Steuerbescheiden und sonstigen Urkunden und für die Vollstreckung die Vorschriften der ersuchten Mitgliedstaaten maßgebend.

5. Die Amtshilfe wird nur für die in Artikel 2 genannten Steuern gewährt, während in anderen Doppelbesteuerungsabkommen die Amtshilfe oft für sämtliche Steuern und Abgaben vereinbart wird.

6. Die Vollstreckungshilfe erstreckt sich nicht auf das Steuerstrafverfahren, so daß für Geldbußen und Zuschläge die Amtshilfe nur dann gewährt werden kann, wenn sie keinen Strafcharakter haben (z.B. Verspätungszuschläge).

Absatz 4

7. Amtshilfe wird auch zur Sicherung noch nicht rechtskräftig festgestellter Steueransprüche geleistet. Zwar wird durch Hinweis auf entsprechende Anwendung der Absätze 1 bis 3 formell vom ersuchten Staat gefordert werden kann, daß ihm über den voraussichtlichen Steueranspruch die notwendigen Titel vorgelegt werden. In dringenden Fällen bedeutender Steuerhinterziehungen werden aber zeitlich begrenzte Vorabmaßnahmen auch dann zulässig sein, wenn der Anspruch nur durch Fernschreiben oder dergl. glaubhaft gemacht wird.

Absatz 6

8. Die Mitgliedstaaten können besondere Vereinbarungen treffen, wenn sie das Bedürfnis haben, das Amtshilfe-Verfahren im einzelnen auszugestalten oder wenn zwischen einzelnen Mitgliedstaaten bestehende Vereinbarungen aufrecht erhalten werden sollen, die in ihrer Wirkung über Artikel 26 A hinausgehen.

Kommentar zu Artikel 27Diplomatische und konsularische
Beamte und Beamte internationaler
OrganisationenAbsatz 1

1. Die Bestimmung soll sicherstellen, daß Angehörige von diplomatischen oder konsularischen Vertretungen aufgrund des Abkommens keine weniger günstige Behandlung erfahren als die, welche ihnen nach dem Völkerrecht oder nach besonderen zwischenstaatlichen Verträgen zustehen.

2. Eine besondere Vereinbarung über die Besteuerung von Diplomaten stellt das "Wiener Übereinkommen über die diplomatischen Beziehungen" dar, das am 18. April 1961 von 37 Staaten unterzeichnet wurde. Dazu gehören von den Mitgliedstaaten:

	<u>Beitritt am:</u>
Belgien	23. Oktober 1961
Bundesrepublik Deutschland	6. August 1964
Frankreich	30. März 1962
Italien	13. März 1962
Luxemburg	2. Februar 1962
Niederlande	nicht beigetreten (Verhandlungen laufen)

Artikel 34 dieses Abkommens sieht eine Verpflichtung der ratifizierenden Staaten zur Steuerbefreiung ihrer Diplomaten wie folgt vor:

"Artikel 34 gewährt den Diplomaten Steuerbefreiung von allen staatlichen, regionalen und kommunalen Personen- und Realsteuern oder -abgaben; ausgenommen hiervon sind:

a)

b) Steuern und sonstige Abgaben auf privates, im Hoheitsgebiet des Empfangsstaates gelegenes unbewegliches Vermögen, es sei denn, daß

es der Diplomat im Auftrag des Entsendestaates für Zwecke der Mission im Besitz hat;

- c)
- d) Steuern und sonstige Abgaben von Privateinkünften, deren Quelle sich im Empfangsstaat befindet, sowie Vermögensteuern von Kapitalanlagen in gewerblichen Unternehmen, die im Empfangsstaat gelegen sind, usw."

Das Übereinkommen sieht weiter vor, daß keine Steuerbefreiung auf Vergütungen für geleistete besondere Dienste gewährt wird.

Absatz 2

3. Schon nach innerstaatlichem Recht der Mitgliedstaaten gelten diplomatische und konsularische Beamte während ihres Auslandsaufenthaltes für Steuerzwecke als im Entsendestaat ansässig. Diese Regelung wird hier im Verhältnis der Mitgliedstaaten zueinander zusätzlich ausdrücklich vereinbart.

Absatz 3

4. Diplomatische und konsularische Beamte eines dritten Staates, die in einem Vertragstaat akkreditiert sind, sollen von den Vorteilen dieses Abkommens ausgenommen sein. Diese Lösung bietet sich insbesondere deshalb an, weil bei diesen Personen im allgemeinen keine Doppelbesteuerung eintritt, da ihnen im Empfangsland nach den allgemeinen Regeln des Völkerrechts steuerliche Vorrechte zustehen. Diese Überlegung gilt auch für internationale Organisationen, deren Organe und Beamte, mit Wohnsitz in einem Mitgliedstaat.

Kommentar zu Artikel 28

Territorialer Geltungsbereich

Das Abkommen soll für drei Gebiete gelten:

- 1.) für das europäische Hoheitsgebiet der Mitgliedstaaten,
- 2.) für das an die Hoheitsgewässer eines Mitgliedstaates angrenzende Gebiet, in denen dieser Mitgliedstaat in Übereinstimmung mit dem Völkerrecht (Genfer Abkommen vom 29. April 1958) seine Rechte hinsichtlich des Meeresgrundes und des Meeresuntergrundes sowie ihrer Naturschätze ausüben darf;
- 3.) für die Hoheitsgebiete der Mitgliedstaaten außerhalb Europas, das sind die französischen überseeischen Departements Guadeloupe, Guyana, Martinique, Réunion;
- 4.) für diejenigen assoziierten Gebiete, für die ein Mitgliedstaat die internationalen Beziehungen wahrnimmt, jedoch unter der Voraussetzung, daß dieser Mitgliedstaat die Anwendbarkeit ausdrücklich erklärt und die übrigen Mitgliedstaaten zustimmen. Hierzu gehören z.Zt. Surinam und die niederländischen Antillen, für welche die Niederlande die internationalen Beziehungen wahrnehmen.

Die vorerwähnte Zustimmung soll sicherstellen, daß nur solche Gebiete in den Geltungsbereich des Abkommens einbezogen werden, in denen ein den Steuerrechten der Mitgliedstaaten vergleichbares Steuerrecht angewandt wird.

Kommentar zu Artikel 28 A

Vermeidung abweichender Rechtsprechung

1. Für die Behandlung eines Falles, der die Vermeidung der zwischenstaatlichen Doppelbesteuerung betrifft, kommen im allgemeinen drei Wege in Betracht. Der besteuerte Steuerpflichtige kann in jedem der beiden beteiligten Mitgliedstaaten gegen die Heranziehung zu einer Besteuerung im Rechtswege vorgehen, wenn diese Besteuerung nach seiner Auffassung eine doppelte Besteuerung derselben Einkünfte darstellt. Neben diesen beiden Rechtswegen, die sich nach den Bestimmungen des jeweils anzuwendenden nationalen Rechts richten, ist in Artikel 25 dieses Abkommens das Verständigungsverfahren vorgesehen.

2. Es kann vorkommen, daß die nationalen Gerichte, die sich mit der Erledigung von Steuerfällen zu beschäftigen haben, in einer Rechtsfrage, die dieses Abkommen betrifft, eine Entscheidung treffen wollen, die von der Rechtsprechung eines oder mehrerer der höchstinstanzlichen Gerichte der übrigen Mitgliedstaaten abweicht. In diesen Fällen soll dasjenige höchstinstanzliche Gericht, das von einem Rechtspruch eines anderen höchstinstanzlichen Gerichts abweichen will, gehalten sein, den Gerichtshof um eine Vorabentscheidung anzurufen. (Vgl. Art. 28 A Abs. 1).

3. Einzelstaatliche Gerichte, deren Entscheidungen nicht mit Rechtsmitteln angegriffen werden können, sind nicht verpflichtet, wohl aber berechtigt, den Gerichtshof um Vorabentscheidung anzurufen, wenn es nach ihrer Auffassung die Fortbildung oder die Sicherung einer einheitlichen Rechtsprechung erfordern (Art. 28 A Abs. 2).

4. Auf diese Weise kann eine einheitliche Rechtsprechung durch die höchstinstanzlichen Gerichte über die Anwendung dieses Abkommens und der in ihm enthaltenen Begriffe sichergestellt werden.

Voraussetzung, mindestens aber Erleichterung für die Durchführung dieser Bestimmung wäre die einheitliche Herausgabe einer Sammlung jener Entscheidungen, die Rechtsfälle betreffen, auf welche dieses Abkommen Anwendung findet.

Kommentar zu Artikel 29

Ausschließlichkeit des Abkommens

Zu Abs. 1 und 2: Die mit diesem Abkommen beabsichtigte, möglichst völlige Ausschließung einer Doppelbesteuerung erträgt - wenigstens im Grundsatz - nicht, daß neben diesem Abkommen noch zweiseitige Abkommen der Mitgliedstaaten untereinander bestehen. Die Aufhebung der bestehenden Abkommen und die Unterlassung des Abschlusses neuer Abkommen war deshalb vorzusehen. Ein Vorbehalt war für die technischen Vereinbarungen erforderlich, die für die Durchführung des Verständigungsverfahrens (Art. 25 Abs. 10), des Informationsaustauschs (Art. 26 Abs. 4) und der Amtshilfe (Art. 26 A Abs. 6) abgeschlossen werden können.

Zu Abs. 3: Entsprechend der Zeitpunkte des Inkrafttretens und des Eintritts der Wirksamkeit dieses Vertrages (vgl. Art. 31) mußte der gleiche Zeitpunkt für das Außerkrafttreten und die Beendigung der Wirksamkeit der geltenden Doppelbesteuerungsabkommen festgesetzt werden. In Betracht kommen die folgenden Doppelbesteuerungsabkommen:

- | | |
|--|-----------------------|
| 1) ⁺ Belgien - Bundesrepublik Deutschland | vom 11. April 1967 |
| 2) Belgien - Frankreich | vom 10. März 1954 |
| 3) Belgien - Italien | vom 11. Juli 1931 |
| 4) Deutschland - Frankreich | vom 21. Juli 1959 |
| 5) Deutschland - Niederlande | vom 16. Juni 1959 |
| 6) Deutschland - Italien | vom 31. Oktober 1925 |
| 7) Niederlande - Belgien | vom 20. Februar 1933 |
| 8) Niederlande - Italien | vom 24. Januar 1957 |
| 9) Belgien - Luxemburg | vom 1. April 1958 |
| 10) Niederlande - Frankreich | vom 30. Dezember 1949 |
| 11) Italien - Frankreich | vom 16. Juni 1930 |
| 12) Belgien - Luxemburg | vom 30. Dezember 1931 |
| 13) Deutschland - Luxemburg | vom 23. August 1958 |

Wenn es notwendig erscheint, daß bestimmte Teile der bestehenden Doppelbesteuerungsabkommen aufrecht erhalten werden, (z.B. Grenzgänger-Regelung), so sollen diese Bestimmungen im Schlußprotokoll benannt werden.

+ noch nicht in Kraft getreten

Kommentar zu Artikel 29 A

Beitritt anderer Staaten zu den Euro-
päischen Gemeinschaften

Diese Bestimmung soll die rechtliche Basis für den Beitritt anderer Staaten zu diesem Abkommen bilden, so daß eine förmliche Ergänzung dieses Abkommens im gegebenen Falle entbehrlich sein wird.

Der Wortlaut der Bestimmung ist derjenigen des Vorentwurfs eines Übereinkommens über die gegenseitige Anerkennung von Gesellschaften und Juristischen Personen angepaßt (vgl. dort Art. 16).

Kommentar zu Artikel 31

Inkrafttreten und Eintritt der Wirksamkeit

Der 1. Januar 1970 als Zeitpunkt des Inkrafttretens und des Eintritts der Wirksamkeit des Abkommens ist als Vorschlag zu werten.

Die Mitgliedstaaten können hierfür auch einen früheren oder späteren Zeitpunkt bestimmen; es soll jedoch immer eine Frist von mindestens 6 Monaten zwischen der Hinterlegung der letzten Ratifikationsurkunde und dem Inkrafttreten des Vertrages liegen.

Die im Vertrage enthaltenen Bestimmungen über die Festsetzung der Zeitpunkte für das Außerkrafttreten in Kraft befindlicher Doppelbesteuerungsabkommen, für den Eintritt der Wirksamkeit dieses Abkommens hinsichtlich der einzelnen Steuern und für die Stellung eines Revisionsantrages (Art. 31 Abs. 2) ändern sich gegebenenfalls entsprechend (vgl. Art. 29 und Art. 31 Abs. 2).

Kommentar zu Artikel 31 A

Fortfall einzelner Bestimmungen des Abkommens

1. Vergleiche Anmerkung zu Artikel 31 A
2. Die Bestimmung bezweckt einen nahtlosen Übergang von Regelungen des Doppelbesteuerungsrechts zu Regeln der nationalen Steuerrechte, die auf Grund von Richtlinien der Kommission geändert oder neu geschaffen werden müssen. Da die Partner dieses Abkommens mit den Mitgliedstaaten des Rom-Vertrages identisch sind, werden Schwierigkeiten aus der Anwendung dieser Bestimmung, die es nicht auf das Inkrafttreten sondern auf das Wirksamwerden der Richtlinien-Bestimmung abstellt, nicht erwartet.

Kommentar zu Artikel 32

Revision und Kündigung

1. Das einmal in Kraft getretene Abkommen kann frühestens nach Ablauf von 5 Jahren im Wege eines Antrages auf Einberufung einer Revisionskonferenz angegriffen werden, es sei denn, daß außergewöhnliche Umstände schon vorher eine Abänderung des Abkommens erzwingen.
2. Wenn die Revisionsverhandlungen scheitern, wird die Möglichkeit einer Kündigung eröffnet. Die Kündigungsfrist beträgt 6 Monate; die Kündigung kann nur zum schluß eines Kalenderjahres ausgeübt werden.
3. Die im Falle einer wirksamen Kündigung eintretenden steuerlichen Folgen ergeben sich aus Abs. 7 des Artikels.

Kommentar zu Artikel 32 A

Streitigkeiten zwischen Mitgliedstaaten

1. Der Wortlaut des Artikels ist einer entsprechenden Bestimmung des Entwurfs zu einem europäischen Patentabkommen angeglichen worden.
2. Ähnlich wie das Patentrechts-Abkommen sieht die Bestimmung dieses Artikels vor, daß im Falle von Streitigkeiten zwischen den Mitgliedstaaten nicht sofort der Gerichtshof angerufen werden kann, sondern daß zunächst auf einer anderen Ebene eine gütliche Einigung versucht werden soll. Hierfür bietet sich im Falle dieses Abkommens der Ständige Ausschuß der Leiter der nationalen Steuerverwaltungen an.
3. Der Ständige Ausschuß der Leiter der nationalen Steuerverwaltungen ist eine von der Konferenz der E.G.-Finanzminister in Spa am 10./11. Juni 1963 eingesetzte Institution, die regelmäßig innerhalb der Kommission der E.G. Sitzungen abhält.
4. Erst wenn dieser Einigungsversuch ergebnislos bleibt, sollen die streitenden Parteien das Recht haben, den Gerichtshof zur Entscheidung des Streits anzurufen.
5. Der Gerichtshof wird in seinem Urteil die Rechtslage feststellen und angeben, welche Maßnahmen von den in Betracht kommenden Mitgliedstaaten zu ergreifen sind, um den Streit zu beenden.
6. Dieses Verfahren ist nur für Streitigkeiten der Mitgliedstaaten untereinander und grundsätzlicher Art bestimmt. Soweit es sich um einzelne Fälle handelt, kommt Art. 25 (Verständigungsverfahren) zur Anwendung.

11.414/XIV/68-D
1. 7. 1968

Kommentar zu Artikel 33

Die Formulierung des Artikel 33 ist der Formulierung des Artikel 248 des Romvertrages angepaßt.

11.414/XIV/68-D