

Sonderdruck aus

# Staaten und Steuern

Festschrift für Klaus Vogel  
zum 70. Geburtstag

Herausgegeben von

Paul Kirchhof, Moris Lehner,  
Arndt Raupach, Michael Rodi



C. F. Müller Verlag  
Heidelberg

# Inhalt

Vorwort .....	VII
PAUL KIRCHHOF Laudatio .....	XVII
<b>I. Staat – Wirtschaft – Gesellschaft</b>	
UDO DI FABIO Der offene Staat in der Wirtschaftsgesellschaft .....	3
REINER SCHMIDT Öffentliches Wirtschaftsrecht in einer offenen Staatlichkeit .....	21
WOLFGANG HOFFMANN-RIEM Verantwortungsteilung als Schlüsselbegriff moderner Staatlichkeit .....	47
HANS F. ZACHER Westdeutschland – ein offener Sozialstaat .....	65
JOSEF ISENSEE Schutz des staatsabhängigen Unternehmens vor Sonderbelastung – Inpflichtnahme der Deutschen Bahn für die bahnpolizeilichen Kosten des Bundesgrenzschutzes .....	93
<b>II. Der Finanz- und Steuerstaat</b>	
HANS-JÜRGEN PAPIER Steuerreform und Verfassungsrecht .....	117
PETER HÄBERLE Das nationale Steuerverfassungsrecht im Textstufenvergleich .....	139

X

*Inhalt*

DIETER BIRK Rahmenbedingungen für den Grundrechtsschutz im Steuerrecht in Europa .....	157
JOACHIM LANG Vom Verbot der Erdrosselungssteuer zum Halbteilungsgrundsatz .....	173
MICHAEL RODI Gestaltungsfreiheit und Gestaltungsauftrag des Steuergesetzgebers .....	187
HANS GEORG RUPPE Das Abgabenrecht in der Rechtsprechung des österreichischen Verfassungsgerichtshofes – Ausgewählte Entscheidungen aus dem letzten Jahrzehnt .....	207
FRITZ OSSENBÜHL Das Maßstäbengesetz – dritter Weg oder Holzweg des Finanzausgleichs? .....	227
FERDINAND KIRCHHOF Wege aus der Staatsverschuldung .....	241
<b>III. Die Rechtslage Deutschlands</b>	
KLAUS STERN Die innere Wiedervereinigung als Gemeinschaftsaufgabe aller Deutschen .....	255
RUDOLF DOLZER Multilaterale Grundlagen deutscher Reparationspflicht nach 1945 .....	265
ECKART KLEIN Zum Geltungs- und Wirkungsbereich des Grundgesetzes .....	277
<b>IV. Verfassungsrecht</b>	
RAINER PROKISCH Von der Sach- und Systemgerechtigkeit zum Gebot der Folgerichtigkeit .....	293

<i>Inhalt</i>	XI
HELMUTH SCHULZE-FIELITZ Rationalität als rechtsstaatliches Prinzip für den Organisationsgesetzgeber – Über Leistungsfähigkeit und Leistungsgrenzen „weicher“ Leitbegriffe in der Rechtsdogmatik . . . . .	311
HARTMUT MAURER Zur Organisationsgewalt im Bereich der Regierung . . . . .	331
WALTER SCHMITT GLAESER Individuelle Verhaltenssteuerung im Bereich der inneren Sicherheit. . . . .	353
RUPERT SCHOLZ Tarifautonomie zwischen Allgemeinverbindlicherklärung und Staatsdiktat – Zur Verfassungsproblematik des neuen Arbeitnehmerentsendegesetzes . . . . .	375
CHRISTIAN STARCK Gleichheit der Besteuerung durch amtliche AfA-Tabellen und Sonderbehandlung von Verlustzuweisungsgesellschaften . . . . .	391
PETER SELMER Verfassungs- und europarechtliche Probleme staatlicher Werbebeschränkungen – unter besonderer Berücksichtigung der Tabakwerbung . . . . .	405
HANS-ULLRICH GALLWAS Zur Gesetzgebungskonkurrenz zwischen Volk und Landtag nach der Bayerischen Verfassung. . . . .	441
HANS HERBERT VON ARNIM Die Unhaltbarkeit der Fünfprozentklausel bei Kommunalwahlen nach der Reform der Kommunalverfassungen . . . . .	453
<b>V. Gesetzgeber und Verwaltung</b>	
PETER LERCHE Gesetzgeber und Verwaltung: Besonderheiten der Rundfunkaufsicht, namentlich bei der Vielfaltsicherung . . . . .	467
EBERHARD SCHMIDT-ABMANN Die Rechtsverordnung in ihrem Verhältnis zu Gesetz und Verwaltungsvorschrift . . . . .	477

XII	<i>Inhalt</i>
CHRISTIAN WALDHOFF Satzungsautonomie und Abgabenerhebung – Zu den Anforderungen des Gesetzesvorbehalts an Eingriffe durch kommunale Abgaben . . . . .	495
HEINRICH WILHELM KRUSE Gesetzmäßigkeit der Verwaltung und Verfahrensordnungen . . . . .	517
<b>VI. Europäische Integration</b>	
THOMAS OPPERMANN Die internationale Vertretung von Euroland . . . . .	529
PETER BADURA Von der D-Mark zum Euro. . . . .	545
KLAUS TIPKE Europäisches Steuerverfassungsrecht – Eine rechtsvergleichende Übersicht . . . . .	561
VOLKMAR GÖTZ Steuervergünstigungen als Gegenstand der europäischen Beihilfenaufsicht . . . . .	579
ANNA LEISNER Europa als Wettbewerbsgemeinschaft von Staaten – Kompetitiver Föderalismus und europäische Integration . . . . .	593
NILS MATTSSON Has the European Court of Justice any interest in tax expenditures? . . . . .	613
<b>VII. Nationales Steuerrecht</b>	
ERNST HÖHN Vom sachverhaltsorientierten Steuerrecht zum integrierten Rechtsstudium . . . . .	629
HARTMUT SÖHN Kappung des Ehegattensplitting? . . . . .	639
WOLFGANG SCHÖN Zum Merkmal der „Beteiligung am allgemeinen wirtschaftlichen Verkehr“ i.S.v. § 15 Abs. 2 EStG . . . . .	661

<i>Inhalt</i>	XIII
RÜDIGER VON GROLL Zur Finalität im Einkommensteuer- und Umsatzsteuerrecht .....	687
ROMAN SEER Konsensuales Steuerrecht – Wider die Denkverbote! .....	699
WOLFGANG GASSNER Bilanzsteuerreform in Österreich – Diskussion und Reformansatz .....	717
PETER LOCHER Neuordnung der Familienbesteuerung in der Schweiz .....	741
CHRIS GEPPAART Aktuelle Entwicklungen im niederländischen Steuerprozeßrecht .....	755
GUSTAF LINDENCRONA The abolition of joint taxation – the Swedish experience .....	769
BERTIL WIMAN International Tax Aspects on Swedish Reorganisations .....	775
ARVID AAGE SKAAR The Norwegian Supreme Court and Its “365-day rule” .....	789
HIROSHI KANEKO The Principle of Statute-based Taxation in Japan – Trends of Scholars’ Opinion and Case Law .....	807
TADASHI MURAI Source Rule in Japanese Taxation – Some Experience of Intangible Assets .....	827
SETSUO TANIGUCHI Steuerrecht und Berufsfreiheit in Japan .....	845
YOSHIHIRO MASUI Taxation of Cross-Border Interest Flows: Japanese Responses .....	863
JOHN K. McNULTY A Brief Look at the Early History of the Unintegrated Corporate and Individual Income Taxes in the U.S.A. ....	873

XIV	<i>Inhalt</i>
<b>VIII. Internationales Steuerrecht</b>	
JOHN F. AVERY JONES Problems of Categorising Income for Tax Treaty Purposes .....	889
MICHAEL LANG Qualifikationskonflikte im Recht der Doppelbesteuerungsabkommen ..	907
LUIS EDUARDO SCHOUERI Qualifikation und Substitution im internationalen Steuerrecht .....	925
JÖRG M. MÖSSNER Neuere Entwicklungen beim Betriebstättenbegriff .....	945
LUTZ FISCHER Die Beteiligung an ausländischen Personengesellschaften vor dem Hintergrund der Betriebsstätten-Verwaltungsgrundsätze vom 24.12.1999 .....	963
FRANZ WASSERMEYER Wann stammen Einkünfte oder Vermögen aus einem anderen Vertragsstaat? .....	987
LEIF MUTÉN More on the Definition of „Source“ in the German-Swedish Tax Treaty .....	999
GUGLIELMO MAISTO The History of Article 8 of the OECD Model Treaty on Taxation of Shipping and Air Transport .....	1017
HUBERT HAMAEEKERS Arm’s Length – How Long? .....	1043
ARNDT RAUPACH Unternehmen und Unternehmer im Recht der Doppelbesteuerungsabkommen – Zugleich ein Beitrag zu den Problemen rechtsformabhängiger Besteuerung .....	1067
KEES VAN RAAD International Coordination of Tax Treaty Interpretation and Application .....	1091

PAUL R. McDANIEL The Impact of Trade Agreements on Tax Systems .....	1105
HUGH J. AULT Tax Competition: What (If Anything) To Do About It? .....	1117
JACQUES MALHERBE Harmful Tax Competition and the Future of Financial Centres in the European Union .....	1125
HANS FLICK Internationale Steuerberatung – Besonderheiten nationaler Steuersysteme beeinflussen die Steuerplanung grenzüberschreitender Strukturen .....	1137
MORIS LEHNER Wurzeln des Internationalen Steuerrechts im biblischen und im talmudischen Recht .....	1149
<i>Schriftenverzeichnis Klaus Vogel</i> .....	1163
<i>Verzeichnis der Autoren</i> .....	1179

LUÍS EDUARDO SCHOUERI

## Qualifikation und Substitution im internationalen Steuerrecht<sup>1</sup>

### 1. Einleitung

In welchem Bereich des internationalen Steuerrechts man auch immer aktuelle Forschung betreibt, schwerlich kommt man an den bedeutenden Beiträgen von *Klaus Vogel* vorbei. Insbesondere die Praktiker sind es, die ihm die Weiterentwicklung dieser Rechtsmaterie zum richtigen Zeitpunkt verdanken – seine Studien fallen zeitlich mit einer gewaltigen Internationalisierung der Weltwirtschaft zusammen. Unter den vielen im internationalen Steuerrecht diskutierten und von *Klaus Vogel* behandelten Themen findet man die Problembereiche der Qualifikation und der Substitution. Er zeigte dabei sichere Lösungswege auf, die gerade in der Praxis von ausserordentlicher Bedeutung sind.

Der folgende Beitrag setzt sich nun näher mit diesem Themenbereich auseinander, und es soll dabei insbesondere der deutschen Gesellschaft bürgerlichen Rechts (BGB-Gesellschaft), deren rechtliche Einordnung problematisch ist, besondere Aufmerksamkeit geschenkt werden. Auch von der OCDE wurde dieses Thema erst kürzlich in dem Aufsatz „*The Application of the OECD Model Tax Convention to Partnerships*“, *Issues in International Taxation*, Nr. 6, France 1999 behandelt.

Vor dem Hintergrund des zwischen Brasilien und Deutschland abgeschlossenen Doppelbesteuerungsabkommens (DBA), das keine ausdrücklichen Regeln zur Personengesellschaft enthält, sowie der Tatsache, daß beide Länder die Personengesellschaft von Grund auf unterschiedlich einstufen, erfolgen die folgenden Überlegungen am Fall einer deutschen BGB-Gesellschaft, deren Gesellschaftszweck die Vermietung und Verpachtung von Immobilien in Deutschland ist, wobei deren Gesellschafter in Brasilien ansässig sind. Die Gesellschaft erzielt Einnahmen aus Vermietung und Verpachtung, der Gewinn soll an die Gesellschafter in Brasilien ausgeschüttet werden. Fraglich ist nun, wie die von der Gesellschaft an die Gesellschafter ausgeschütteten Gewinne in Brasilien steuerlich zu behandeln sind.

<sup>1</sup> Übersetzung: Rechtsanwalt *Peter Kornelius Dlusztus*, São Paulo.

Zum besseren Verständnis der hier bestehenden Schwierigkeiten sei vorausgeschickt, daß das in Brasilien zu versteuernde Einkommen natürlicher Personen – im Gegensatz zu Deutschland – nahezu dem Bruttoeinkommen entspricht. Zwar sind einige Abzüge zulässig, dies jedoch nur in sehr geringem Umfang. Während also beispielsweise ein deutscher Steuerpflichtiger von seinen Einkünften aus Vermietung und Verpachtung bestimmte im Zusammenhang stehende Ausgaben zum Abzug bringen kann, ist dies für einen brasilianischen Steuerpflichtigen nicht möglich.

Auf unseren Fall bezogen bedeutet dies: Sollte die deutsche BGB-Gesellschaft in Brasilien als juristische Person nicht anerkannt werden, erzielen die brasilianischen Gesellschafter unmittelbar Einkünfte aus Vermietungsleistungen, die in Brasilien vollständig, d.h. ohne die in Deutschland zulässigen Abzüge zu versteuern sind; sollte die deutsche BGB-Gesellschaft dagegen als juristische Person anerkannt werden, was in Deutschland nicht der Fall ist, erzielen die brasilianischen Gesellschafter Dividendeneinkünfte, bei denen vorab bereits die Ausgaben der Gesellschaft zum Abzug gebracht wurden.

## II. Einordnung internationaler Besteuerungsprobleme

Das hier vorliegende Thema ist dem internationalen Steuerrecht zuzurechnen. Als Reflex der Internationalisierung der Weltwirtschaft, verbunden mit der Tatsache, daß die einzelnen Staaten in ihrer Steuerhoheit nicht beschränkt werden können, versucht das internationale Steuerrecht Konflikte zu regeln, die dann entstehen, wenn ein und derselbe Steuertatbestand mehreren Steueransprüchen unterliegt. Im Gegensatz zu den Regeln des internationalen Privatrechts, die sich auf die Lösung von Kollisionskonflikten beschränken, wobei der Richter zu entscheiden hat, welche Normen jeweils im konkreten Fall Anwendung finden, können im internationalen Steuerrecht Normen mehrerer beteiligter Staaten gleichzeitig auf ein und denselben Steuertatbestand Anwendung finden – jede Norm jeweils in dem Staat, in dem sie erlassen wurde. Während also die mehrfache Besteuerung zulässig ist – im allgemeinen „Doppelbesteuerung“ genannt, obwohl Tatbestände denkbar sind, an denen mehr als zwei Staaten beteiligt sein können – sucht das internationale Steuerrecht nach Möglichkeiten, diese doppelte Besteuerung zu vermeiden, sei es durch einseitige Massnahmen der Staaten (unilaterale Massnahmen) oder durch internationale Vereinbarungen (bilaterale Massnahmen).

Für die Anwendung nationaler Regeln ist es dabei irrelevant, welche Regeln jeweils in dem anderen Staat gelten. Die Frage beschränkt sich vielmehr darauf, ob ein bestimmter Vorgang von einer internen Steuernorm erfaßt wird, und wenn ja, wie zu besteuern ist, und ob der Steueranspruch evtl. durch ein DBA eingeschränkt wird. Ausländisches Recht ist dagegen nur insoweit relevant, als es zur Beantwortung obiger Fragen beiträgt.

Klaus Vogel erläutert die Frage nach der Anwendbarkeit der Normen in einem überaus anschaulichen Beispiel. Er vergleicht das internationale Steuerrecht mit einer Lochschablone, die über das interne Recht gelegt wird und dabei bestimmte Teile überdeckt. Andere Teile des internen Rechts bleiben unverdeckt (sie entsprechen den ausgeschnittenen Löchern auf der Schablone) und bleiben anwendbar, die übrigen Teile dagegen nicht. Unerheblich ist dabei, ob die Prüfung von der Lochschablone oder vom internen Recht aus beginnt – das Ergebnis bleibt stets dasselbe; da es also keine feste Prüfungsreihenfolge gibt, ist im Einzelfall pragmatisch vorzugehen.<sup>2</sup>

Für das Problem der BGB-Gesellschaft stellt sich daher die Frage, wie die internen Steuergesetze die Einkünfte des in Brasilien ansässigen Steuerpflichtigen behandeln und wie das DBA diese Besteuerung evtl. beschränken kann. Die Antwort ergibt sich aus der Verbindung beider Fragen.

Nicht von diesem Thema umfasst sind dagegen Personen, die ihren Sitz nicht in Brasilien haben, da sich in unserem Fall die Einnahmequelle, seien es ausgeschüttete Gewinne oder Mieteinnahmen, im Ausland befindet.

Einziges Element, das eine Verbindung mit Brasilien herstellt, ist damit der Sitz der Gesellschafter in Brasilien.

## III. Zur Frage der Qualifikation im internationalen Steuerrecht

Als intensiv diskutiertes Thema im internationalen Steuerrecht ist auch im vorliegenden Fall die Frage nach der Qualifikation von entscheidender Bedeutung für die Lösung der hier aufgeworfenen Fragen. Vorab einige grundsätzliche Überlegungen.

Da die ersten Studien zum internationalen Steuerrecht im Rahmen des internationalen Privatrechts erfolgten, fanden verschiedene *termini technici* des internationalen Privatrechts im internationalen Steuerrecht Anwendung und wurden schließlich von diesem übernommen, wie u.a. die Begriffe des „Anknüpfungselements“ oder der „Qualifikation“. Heute wird das internationale Steuerrecht nicht mehr dem internationalen Privatrecht zugerechnet, da beide Bereiche sich fundamental voneinander unterscheiden, wie etwa in der Tatsache, daß das internationale Privatrecht Normenkonflikte regelt, mit der Frage, welche interne Norm zur Anwendung kommen soll, während das internationale Steuerrecht die Kumulierung von Normen zweier Staaten zu handhaben versucht und ausschließlich die Grenzen interner Steuernormen bei internationalen Steuerfragen definiert.

<sup>2</sup> Klaus Vogel, Doppelbesteuerungsabkommen der Bundesrepublik Deutschland auf dem Gebiet der Steuern vom Einkommen und Vermögen: Kommentar auf der Grundlage der Musterabkommen, 3. Auflage, München, 1996, Einl. Rn. 56.

Nach dieser grundsätzlichen Unterscheidung ist nun nach der Einordnung der vom internationalen Privatrecht übernommenen Rechtsinstitute, sowie nach deren Reichweite und Grenzen zu fragen. Im internationalen Privatrecht wird der *terminus* „Qualifikation“ gleichgestellt mit dem Begriff der Klassifizierung.<sup>3</sup> *Jacob Dolinger* versteht darunter einen technisch-juristischen Vorgang, in dem Lebenssachverhalte unter Rechtsbegriffe eingeordnet werden, um so zu einer möglichst adäquaten und angemessenen Lösung der Konflikte, die aus den internationalen Beziehungen herrühren, zu gelangen<sup>4</sup>. Mit anderen Worten: Durch die Qualifikation wird ein Tatbestand einem bestimmten Rechtsbereich zugeordnet, um daraufhin festlegen zu können, welche Anknüpfungsnorm im gegebenen Fall Anwendung finden soll, wobei interne Konflikt-normen und materielle ausländische Normen miteinander in Verbindung gebracht werden.

Nach erfolgter Qualifikation und der daraus folgenden Auswahl der entsprechenden Norm des internationalen Privatrechts entscheidet diese, ob internes oder ausländisches Recht zur Anwendung kommt. Ist ausländisches Recht anzuwenden, stellt sich das weitere Problem, wie dieses innerhalb des internen Rechtssystems auszulegen ist. Auch dieser Problembereich wird im internationalen Privatrecht als Qualifikation, oder genauer, als sekundäre Qualifikation bezeichnet.<sup>5</sup> Die Bezeichnung ist jedoch nicht immer gleich, es finden sich dafür auch Ausdrücke wie „Interpretationskonflikt“<sup>6</sup> oder „Institutionskonflikt“<sup>7</sup>.

Die Qualifikationsproblematik findet sich auch im internationalen Steuerrecht, sowohl bei den DBA, als auch bei den internen Regeln. Im Hinblick auf die jeweils unterschiedlichen Ansatzpunkte, sollen im folgenden DBA und interne Regeln getrennt voneinander betrachtet werden.

#### IV. Qualifikation und Doppelbesteuerungsabkommen

Zunächst hat sich für die Fälle, in denen ein Abkommen Rechtsausdrücke verwendet, die zugleich auch Ausdrücke des materiellen Rechts der Vertragsstaaten sind, die Bezeichnung „Qualifikation“ eingebürgert.<sup>8</sup> So stellt sich nach Ansicht von *Alberto Xavier* das Problem einer „doppelten Bewertung von Lebenssachverhalten im Lichte zweier heterogener Rechtssphären – die internen

3 *Irineu Strenger*, *Direito Internacional Privado*, Allgemeiner Teil, Band I, São Paulo, 1986, S. 318.

4 *Jacob Dolinger*, *Direito Internacional Privado*, 1. Auflage, Rio de Janeiro, 1986, S. 317 f.

5 *Haroldo Valladão*, *Direito Internacional Privado*, 1. Auflage, Rio de Janeiro, 1968, S. 261.

6 *Jacob Dolinger*, a.a.O. (Fn. 4), S. 328.

7 *Amílcar de Castro*, *Direito Internacional Privado*, 5. Auflage, Rio de Janeiro, 1986, S. 221 f.

8 *Klaus Vogel*, a.a.O. (Fn. 2), Einl. Rn. 90.

Gesetze und die Abkommen, wodurch zwei verschiedene Momente berührt werden: zum einen die Bewertung eines konkreten Lebenssachverhaltes im Lichte der internen Normen und zum anderen die Bewertung des internen Rechts im Rahmen der Regeln des internationalen Abkommens.“ Für *Xavier* stellt der erste Vorgang eine „primäre Qualifikation“, der zweite eine „sekundäre Qualifikation“ dar<sup>9</sup>. Die „sekundäre Qualifikation“ ist dabei dem internationalen Steuerrecht zuzurechnen.

Wie im internationalen Privatrecht werden auch im internationalen Steuerrecht unterschiedliche Qualifikationslösungen diskutiert, wobei *termini* wie „*lex fori*“, d.h. Qualifikation nach dem Recht des Anwendestaates bedeutet: jeder Staat qualifiziert die im DBA gebrauchten Rechtsausdrücke nach seinen internen Normen, „*lex causae*“, d.h. Qualifikation durch den Quellenstaat: beide Staaten qualifizieren übereinstimmend nach dem Recht des Staates, in dem die Einkünfte erzielt worden sind, oder „autonome Qualifikation“: beide Staaten suchen eine übereinstimmende Qualifikation aus dem Sinnzusammenhang des Abkommens, vom internationalen Steuerrecht übernommen worden sind.

Auf den ersten Blick scheint Art. 3 Abs. 2 OECD-MA (OECD-Musterabkommen)<sup>10</sup> eine Lösung für das Qualifikationsproblem anzubieten. Dagegen sprechen jedoch folgende zwei Einwände: Nach Ansicht von *Alberto Xavier* dient Art. 3 Abs. 2 OECD-MA ausschließlich der Auslegung des Abkommens und ist nicht auf Qualifikationsfragen anzuwenden, wobei für ihn Qualifikation auf der Stufe der Subsumtion, nicht der Auslegung, erfolgt.<sup>11</sup> Der zweite Einwand kommt von *Klaus Vogel*, der in Art. 3 Abs. 2 MA eine Qualifikationsnorm sieht, die nur subsidiär Anwendung findet. Danach ist Art. 3 Abs. 2 MA zwar eine „allgemeine Auslegungsregel“, gemessen an den speziellen Auslegungsregeln des MA und hat gegenüber den allgemeinen Auslegungsregeln für Doppelbesteuerung Vorrang, ist jedoch in seinem Anwendungsbereich beschränkt: Die Vorschrift ist nur auf Begriffe anwendbar, die im Abkommen verwendet werden und nicht im Abkommen selbst definiert sind, wobei jeder Staat die Abkommensbegriffe so anzuwenden hat, wie sie nach seinen Steuergesetzen über die Steuern, auf die das Abkommen Anwendung findet, zur Anwendung kommen. Dies setzt jedoch voraus, daß sich ein entsprechender Ausdruck im Steuerrecht des betreffenden Vertragsstaates findet, und zwar derjenigen Steuern, für die das Abkommen gilt.<sup>12</sup>

9 *Alberto Xavier*, *Direito Tributário Internacional do Brasil*, Tributação das Operações Internacionais, 5. Auflage, Rio de Janeiro, 1998, S. 168.

10 Art. 3 Abs. 2 MA: „As regards the application of the Convention at any time by a contracting State, any term not defined therein shall, unless the context otherwise requires, have the meaning that it has at that time under the law of that State for the purposes of the taxes to which the Convention applies, any meaning under the applicable tax laws of that State prevailing over a meaning given to the term under other laws of that State“.

11 *Alberto Xavier*, a.a.O. (Fn. 9), S. 185 f.

12 *Klaus Vogel*, a.a.O. (Fn. 2), Einl. Rn. 95, Art. 3 Rn. 61 f.

Während die Vorgänger-Musterabkommen, und damit alle von Brasilien unterzeichneten DBA, den Rückgriff auf die internen Steuergesetze über die im Abkommen behandelten Steuern zur Auslegung von Abkommensbegriffen beschränkt haben, scheint die 1995 vorgelegte Neufassung des Art. 3 Abs. 2 MA eine derartige Beschränkung nicht mehr vorzusehen.<sup>13</sup> Vogel lehnt jedoch eine Erweiterung der Auslegungsmöglichkeiten auf andere Rechtsbereiche ab und stützt sich dabei auf den Wortlaut der 1995 eingeführten Regel: Es soll lediglich klargestellt werden, daß eine Definition aus anderen Steuergesetzen, d.h. Steuern, die nicht vom Abkommen umfaßt sind, nur dann maßgebend sein kann, wenn der Ausdruck in den Steuergesetzen, für die das Abkommen gilt, in demselben Sinne gebraucht wird.<sup>14</sup> Gleichzeitig hat der neu eingefügte Absatz dahingehend klarstellende Funktion, daß die steuerrechtliche Definition der Definition aus einem anderen Rechtsgebiet vorgeht.<sup>15</sup>

Schließlich ist der Rückgriff auf das Recht des Anwendestaates nur möglich, wenn der „Zusammenhang“ nichts anderes erfordert.<sup>16</sup> Unter diesen Beschränkungen führt Art. 3 Abs. 2 MA bei der Frage der Qualifikation zu keiner endgültigen Lösung, sei es weil dieser keine Anwendung findet (Xavier), oder weil dessen Anwendungsbereich beschränkt ist (Vogel).

Aufgrund der Unabhängigkeit der Abkommensregeln von den internen Regelungen ist nach Vogel die autonome Qualifikation, also die Auslegung aus dem Sinnzusammenhang des Abkommens, vorzugswürdig.<sup>17</sup> Schwierigkeiten entstehen jedoch dann, wenn eine autonome Qualifikation nicht gelingt, weil die sich bietenden Alternativen zu Lösungen führen, die auf den ersten Blick nicht befriedigend erscheinen.

Für die Qualifikation nach dem Recht des Anwendestaates („*lex fori*“), d.h. jeder Staat qualifiziert die Abkommensbegriffe nach Maßgabe seines eigenen innerstaatlichen Rechts, sprechen zunächst praktische Gründe, da die Anwendung der eigenen internen Gesetze grundsätzlich am einfachsten ist. Dagegen spricht jedoch, daß jeder Abkommenspartner das Abkommen auf seine Weise auslegen kann, was zu einer unterschiedlichen Handhabung des Abkommens führt. Es besteht die Gefahr, daß das hauptsächliche Ziel, die Vermeidung der Doppelbesteuerung ohne Doppelfreistellung, verfehlt wird, weil beide Staaten sich gleichzeitig für steuerberechtigt oder für nicht steuerberechtigt halten. Beides – doppelte Besteuerung und doppelte Freistellung – soll durch das Abkommen jedoch gerade vermieden werden.<sup>18</sup>

13 Offizielle Auslegung der OECD, entsprechend § 13 der Anmerkungen zu Artikel 3 Abs. 2 MA.

14 Klaus Vogel, a.a.O. (Fn. 2), Art. 3 Rn. 62.

15 Klaus Vogel, a.a.O. (Fn. 2), Art. 3 Rn. 62a.

16 Klaus Vogel, a.a.O. (Fn. 2), Art. 3 Rn. 64, 68.

17 Klaus Vogel, a.a.O. (Fn. 2), Einl. Rn. 96.

18 Klaus Vogel, a.a.O. (Fn. 2), Einl. Rn. 97a.

Wegen dieser Schwierigkeiten wird von einigen Autoren die Qualifikation nach dem Recht des Quellenstaates („*lex causae*“) befürwortet<sup>19</sup>. Begründet wurde diese Ansicht anfangs mit dem bereits oben erwähnten Art. 3 Abs. 2 MA-DBA<sup>20</sup>, wobei später eingeräumt werden mußte, daß dies durch den Abkommenswortlaut nicht immer gestützt werde und damit anderer Grundlagen bedürfe<sup>21</sup>. Für diesen Lösungsansatz spricht zweifellos, daß eine doppelte Besteuerung oder eine doppelte Freistellung ausgeschlossen werden kann, wenn das Abkommen einheitlich angewendet wird. Vogel räumt jedoch ein, daß die Qualifikation durch den Quellenstaat denjenigen Vertragsstaat begünstige, dessen Definition mehr Tatbestände als die des anderen Vertragsstaates umfaßt. Dies wiederum widerspricht dem Zweck des Abkommens, das Besteuerungsrecht der Abkommensstaaten möglichst ausgeglichen zu verteilen<sup>22</sup>. Mit anderen Worten: Beabsichtigen zwei Staaten den Abschluss eines Doppelbesteuerungsabkommens, versuchen sie das Besteuerungsrecht jeweils so zu verteilen, daß eine bestimmte Ausgewogenheit in der Besteuerung durch beide Länder gewährleistet ist. Diese Ausgewogenheit ist jedoch nicht mehr gegeben, wenn ein Staat, nämlich der Quellenstaat, in der Lage ist, durch weiterreichende Normen eine höhere Anzahl von Tatbeständen zu besteuern als der andere Vertragsstaat in der gleichen Situation.

Vor diesem Hintergrund erscheint einzig die autonome Qualifikation einen befriedigenden Lösungsansatz zu bieten, da sie dem Hauptziel des Doppelbesteuerungsabkommens nicht entgegensteht und eine Lösung in Übereinstimmung beider Seiten anstrebt.<sup>23</sup> Fraglich bleibt jedoch wie zu verfahren ist, wenn der Versuch einer autonomen Qualifikation scheitert. Für diesem Fall lassen Vertreter der autonomen Qualifikation den Rückgriff auf die „*lex fori*“ als *ultima ratio* zu.<sup>24</sup>

Alternative Lösungswege bieten sich, wenn man die einzelnen Elemente einer Verteilungsnorm betrachtet. Nach Alberto Xavier enthält jede DBA-Ver-

19 John F. Avery Jones u.a., „The Interpretation of Tax Treaties with Particular Reference to Article 3 (2) of the OECD Model“, in: British Tax Review, 1984, S. 14 ff., 90 ff. (48 ff.).

20 Dieselbe Ansicht vertritt Siegfried Widmann, Zurechnungsänderungen und Unqualifikationen durch das nationale Recht in ihrem Verhältnis zum DBA-Recht, in: Klaus Vogel (Hrsg.), Grundfragen des Internationalen Steuerrechts, Köln, 1985, S. 235 ff. (249-252).

21 John F. Avery Jones u.a., Credit and Exemption Under Tax Treaties in Case of Different Income Characterisation, in: British Tax Review, 1996, S. 212 ff.

22 Klaus Vogel, a.a.O. (Fn. 2), Einl. Rn. 98.

23 Klaus Vogel, Harmonia Decisória e Problemática da Qualificação nos Acordos de Bitributação, in: Luis E. Schoueri/Fernando A. Zilveti (Hrsg.), Direito Tributário. Estudos em Homenagem a Brandão Machado, São Paulo, 1998, S. 71 ff.

24 Siehe dazu Armin Spitaler, Das Doppelbesteuerungsproblem bei den direkten Steuern, Reichenberg 1936, S. 563; Hehmut Debatin, Auslegungsmaximen zum internationalen Steuerrecht, AWD 1969, S. 477 ff. (480); Michael Lang, Hybride Finanzierungen im Internationalen Steuerrecht, Wien, 1991, S. 25; ders., Die Interpretation des Doppelbesteuerungsabkommens zwischen Deutschland und Österreich, RIW 1992, S. 573 ff. (574).

teilungsnorm neben ihren Anwendungsvoraussetzungen besondere Voraussetzungen, die die verschiedenen Einkunftsarten umfassen, auf die das DBA Anwendung findet. *Xavier* gibt diesen Voraussetzungen den Namen „Rahmenbegriff“ – „*conceito quadro*“. Danach ist die Qualifikation durch den Quellenstaat immer dann möglich, wenn es sich um Fragen des „Rahmenbegriffs“ handelt, wobei der Sitzstaat die Qualifikation des Quellenstaates übernehmen muß. *Xavier* führt dazu aus: „Wenn sich aus der Harmonie zwischen dem Abkommen und dem internen Recht des Quellenstaates eine korrekte Auslegung des Abkommens und des zugrundeliegenden Lebenssachverhalts ergibt, erfolgt die Besteuerung oder Steueranrechnung *automatisch* und es bedarf einer selbständigen Qualifikation durch den Sitzstaat nicht mehr.“<sup>25</sup>

Bei den Anwendungsvoraussetzungen hält auch *Xavier* eine mehrfache Qualifikation nicht für möglich und fordert stets eine ausschließliche Qualifikationskompetenz. *Xavier* hält jedoch eine feste Regel, d.h. die Qualifikation stets durch den Quellenstaat oder stets durch den Sitzstaat, für nicht möglich. Vielmehr ist danach zu fragen, welcher Staat „von Natur der Sache aus“ (*vocação natural*) berufen ist, den Tatbestand zu qualifizieren, was *Xavier* als „*lex situationis*“ bezeichnet – ein Lösungsansatz, der sich sehr dem aus dem internationalen Privatrecht bekannten Näherberechtigungsprinzip annähert. Werden beispielsweise von einer Abkommensnorm Zahlungen umfasst, die von einer „Quelle“ in Staat A an einen Begünstigten in Staat B geleistet werden, wäre „von Natur der Sache aus“ der Staat A berechtigt zu bestimmen, ob sich die Quelle in diesem Staat befindet, während Staat B berechtigt wäre, den Sitz des Begünstigten zu definieren. In gleicher Weise wäre für Frage, ob eine bestimmte Gesellschaftsform Rechtspersönlichkeit besitzt oder nicht, der Staat „von Natur der Sache aus“ zuständig, nach dessen Recht sich die Gesellschaft konstituiert hat.<sup>26</sup>

Auch bei *Vogel* findet man starken Widerstand gegen einen Lösungsansatz, der zu einer doppelten Besteuerung oder doppelten Freistellung führen kann, so daß auch der berühmte Münchener Rechtslehrer nach Tatbestandselementen unterscheidet. Während *Xavier* zwischen Anwendungsvoraussetzungen und Rahmenbegriff (*conceito-quadro*) unterscheidet, differenziert *Vogel* zwischen, Anwendungsvoraussetzungen, Tatbestandsvoraussetzungen und Rechtsfolgen. Die Unterscheidung *Xaviers* weicht dabei grundlegend von der *Vogels* ab.

*Vogel* untergliedert die Anwendungsvoraussetzungen in Abkommensbindung des Steuergläubigers (bedeutsam z.B. für Gliedstaaten und abhängige Hoheitsgebiete), Abkommensberechtigung des Steuerschuldners (regelmässig bestimmt durch die „Ansässigkeit“ gemäss Art. 1 MA) und Anwendbarkeit des Abkommens auf die in Frage stehende Steuer (die im Abkommen bezeichne-

25 *Alberto Xavier*, a.a.O. (Fn. 9), S. 174 f.

26 *Alberto Xavier*, a.a.O. (Fn. 9), S. 175 ff.

ten und gleichartige Steuern, Art. 2 MA).<sup>27</sup> Diese Voraussetzungen sollen nach Ansicht *Vogels* nach dem Recht des Anwendestaates („*lex fori*“) qualifiziert werden. Grund dafür ist, daß eine unterschiedliche Qualifikation durch die Abkommenstaaten nie zu einer Doppelfreistellung führen kann. Andererseits würde eine denkbare Doppelbesteuerung keine grösseren Schwierigkeiten bereiten, da diese durch ein Verständigungsverfahren beseitigt werden könnte.<sup>28</sup>

Auch was die Rechtsfolgen betrifft, ist nach *Vogel* eine doppelte Freistellung nicht möglich, womit auch hier die Anwendung der „*lex fori*“ prinzipiell zu bejahen ist.<sup>29</sup>

Bei den Tatbestandselementen unterscheidet *Vogel* weiter zwischen „Objektatbestand“ und „Metatbestand“. Objektatbestand ist der Tatbestand im internen Steuerrecht, für den die Norm gelten soll, wie etwa „Einkünfte“, „Gewinn“, „Vermögen“ etc.<sup>30</sup> Hier kommt nach *Vogel* lediglich eine Qualifikation nach dem Anwendestaat („*lex fori*“) in Betracht<sup>31</sup>, da es der Anwendestaat ist, der das Abkommen auf sein internes Recht anwendet. Der Metatbestand schließlich enthält die besonderen Tatbestandsvoraussetzungen der Verteilungsnorm: Die Bestimmung eines Ausschnitts aus den steuerpflichtbegründenden Elementen des Objektatbestandes, der Steuerquelle (z.B. „Einkünfte aus unbeweglichem Vermögen“, „Gewinne eines Unternehmens“ etc.), und die Bestimmung eines Ausschnitts aus den die Steuerpflicht bemessenden Elementen des Objektatbestandes (z.B. Art. 7 Abs. 2 MA, der Unternehmensgewinne den jeweiligen Betriebstätten zuweist).<sup>32</sup> Lediglich beim Metatbestand kann es nach Auffassung *Vogels* durch das Abweichen der Qualifikationskriterien der Abkommensstaaten zu einer Doppelbesteuerung oder Doppelfreistellung kommen. In diesem Fall ist die autonome Qualifikation vollständig auszuschöpfen und die Qualifikation nach der „*lex fori*“ als *ultima ratio* heranzuziehen.<sup>33</sup>

Vergleicht man die Modelle *Vogels* und *Xaviers*, sind einige Übereinstimmungen, aber auch deutliche Unterschiede zu erkennen. Übereinstimmungen findet man in den Fällen, in denen sich die von *Xavier* vertretene Zuständigkeit „aus der Natur der Sache heraus“ mit der Qualifikation durch den Anwendestaat deckt.

So stellt es nach *Vogel* kein größeres Problem dar, wenn die Anwendungsvoraussetzungen nach dem Recht des Anwendestaates qualifiziert werden und der Anwendestaat darüber entscheidet, ob der Steuerpflichtige oder die betreffen-

27 Vgl. *Klaus Vogel*, a.a.O. (Fn. 2), Einl. Rn. 48.

28 Vgl. *Klaus Vogel*, a.a.O. (Fn. 2), Einl. Rn. 101a.

29 Vgl. *Klaus Vogel*, a.a.O. (Fn. 2), Einl. Rn. 101a.

30 Vgl. *Klaus Vogel*, a.a.O. (Fn. 2), Einl. Rn. 48.

31 Vgl. *Klaus Vogel*, a.a.O. (Fn. 2), Einl. Rn. 101a.

32 Vgl. *Klaus Vogel*, a.a.O. (Fn. 2), Einl. Rn. 48.

33 Vgl. *Klaus Vogel*, a.a.O. (Fn. 2), Einl. Rn. 101b.

de Steuer vom Abkommen umfaßt ist. Schwierigkeiten entstehen jedoch, wenn ein Staat über die Ausdehnung des Abkommens auf einen Nichtansässigen zu entscheiden hat, indem dieser geltend macht, er sei durch das Abkommen geschützt, da er im anderen Abkommenstaat ansässig ist. In diesem Fall kann der Staat nicht „aus der Natur der Sache heraus“ seine eigene Definition für „Ansässigkeit“ zugrundelegen. Schon aus dem Sachzusammenhang heraus muß mit *Xavier* gefolgert werden, daß in diesen Fällen beide Abkommenstaaten einer übereinstimmenden Qualifikation folgen müssen, und zwar der des Staates, in dem der Steuerpflichtige ansässig (oder angeblich ansässig) ist.

Im Falle des Objektatbestandes wendet jeder Staat das Abkommen auf seinen eigenen Objektatbestand an. Diese Lösung steht nicht im Widerspruch zu der von *Xavier* vertretenen Zuständigkeit „aus der Natur der Sache heraus“. Gleiches gilt für die Rechtsfolgen. Auch hier kann jeder Staat nach seinem internen Recht qualifizieren, da es in diesem Fall zu einer Doppelbesteuerung oder Doppelfreistellung nicht kommen kann. Zum selben Ergebnis kommt die Qualifikation „aus der Natur der Sache heraus“.

Die größten Schwierigkeiten bestehen beim Metatatbestand. *Xavier* vertritt bei seinem „Rahmenbegriff“ die Auffassung, daß die Qualifikation stets durch den Quellenstaat zu erfolgen hat. *Vogel* dagegen hält an der autonomen Qualifikation fest und läßt die „*lex fori*“-Qualifikation als *ultima ratio* zu. Diese beiden Ansichten widersprechen sich im Prinzip nicht, da *Xavier* die autonome Qualifikation nicht ablehnt. Er stuft diese lediglich nicht als Qualifikation, sondern als Auslegung ein. Mit anderen Worten: Für *Xavier* liegt im Falle der autonomen Qualifikation vielmehr eine gemeinsame „Interpretation“ von Tatbeständen vor, die von den Abkommenstaaten ursprünglich unterschiedlich ausgelegt wurden.<sup>34</sup> Erkennbar ist, daß beide Autoren von Anfang an dasselbe Ergebnis anstreben, wenngleich *Vogel* sich mit der autonomen Qualifikation bereits in der Phase der Qualifikation befindet, während für *Xavier* die Qualifikation erst dort beginnt, wo *Vogels* autonome Qualifikation endet.

Bei den „sonstigen Voraussetzungen“ des Metatatbestandes kommt man schließlich mit der obigen Frage, ob es sich bei der autonomen Qualifikation um eine „echte“ Qualifikation oder vielmehr um Interpretation handelt, zu unterschiedlichen Ergebnissen, da *Vogel* an der „*lex fori*“-Lösung als *ultima ratio* festhält, *Xavier* dagegen die „*lex situationis*“-Lösung vorzieht. Durchforscht man das Werk *Xaviers*, bemerkt man, daß die Fälle, in denen er die Qualifikationskompetenz dem Sitzstaat zuteilt, ausschließlich solche der Art. 23 a und 23 b MA sind. Diese enthalten jedoch keinen Metatatbestand, sondern Rechtsfolgen<sup>35</sup>. Im Falle des Metatatbestandes weist nach Auffassung *Xaviers* die „*lex situationis*“ die Qualifikationskompetenz dem Quellenstaat zu.

<sup>34</sup> *Alberto Xavier*, a.a.O. (Fn. 9), S. 171.

<sup>35</sup> *Alberto Xavier*, a.a.O. (Fn. 9), S. 179.

Zusammenfassend können folgende Schlußfolgerungen gezogen werden: Die Doppelbesteuerungsabkommen sind entsprechend ihrem Zweck der Vermeidung von Doppelbesteuerung und -befreiung anzuwenden. Dieses Ziel wird erreicht durch die einheitliche Anwendung des DBA. Die autonome Qualifikation bzw. die gemeinsame Interpretation ist grundsätzlich vorzugswürdig. Kann ein gemeinsames Ergebnis nicht erreicht werden, ist das Recht des Anwendungstaates anzuwenden, sofern dies nicht zu einer doppelten Besteuerung führt. Dies gilt für die Anwendungsvoraussetzungen, die Objektatbestände und die Rechtsfolgen der Abkommensnorm, wobei diese Regel der Qualifikationskompetenz „aus der Natur der Sache heraus“ („*vocação natural*“) entspricht. In den Fällen des Metatatbestandes ist nach Ansicht *Vogels* der Rückgriff auf die „*lex fori*“ zulässig, sollte eine autonome Qualifikation scheitern, während *Xavier* die Qualifikation durch den Quellenstaat zuläßt, sowohl beim „Rahmenbegriff“ als auch für die sonstigen Voraussetzungen des Metatatbestandes („*lex situationis*“).

Keine der dargestellten Lösungen stellt damit eine Ideallösung dar. Gegen *Vogel* spricht, daß es zu einer doppelten Besteuerung oder doppelten Freistellung kommen kann, weswegen *Vogel* die „*lex fori*“-Qualifikation als *ultima ratio* zuläßt. Auch der Vorschlag *Xaviers* bietet keinen besseren Lösungsansatz, zumal, so *Vogel*, die Gefahr eines Ungleichgewichtes zwischen den Vertragsstaaten gegeben ist, wenn die internen Regeln der Abkommenstaaten unterschiedliche Reichweiten aufweisen.

Vor diesem Hintergrund gilt es Position zu beziehen. Unter Abwägung der vorgetragenen Argumente erscheint *Vogels* Lösungsvorschlag vorzugswürdiger. Während die Lösung *Xaviers* zu einem nicht heilbaren Ungleichgewicht führen kann, steht gegen die Gefahr einer Doppelbesteuerung bei Anwendung der „*lex fori*“ ein Mittel zur Verfügung, das im Abkommen selbst vorgesehen ist: das Verständigungsverfahren. Ferner bleibt die Gefahr der Doppelbefreiung. Wägt man jedoch das drohende Ungleichgewicht zwischen den Abkommenstaaten gegen die Gefahr der Doppelbefreiung ab, erscheint letztere als das „geringere Übel“. Während die Doppelbefreiung durch unilaterale Akte des jeweils benachteiligten Staates verhindert werden kann, in dem der Staat seine Qualifikation ändern und den vorab nicht besteuerten Tatbestand besteuert, kann ein Steuerungsungleichgewicht zu einer noch größeren Bevorzugung desjenigen Staates führen, der das Ungleichgewicht verursacht hat. Mit anderen Worten: Die Entscheidung zugunsten der Qualifikation durch den Quellenstaat würde dazu führen, daß die Staaten durch willkürliche, einseitige Maßnahmen höhere Steuereinnahmen, als eigentlich vom Abkommen vorgesehen, erzielen könnten; die Qualifikation durch die „*lex fori*“ würde dagegen höchstens zu Änderungen interner Normen sowie zur Vermeidung der Doppelfreistellung führen.

### V. Qualifikation und Normen des internen Rechts

Ein anderes Qualifikationsproblem entsteht, wenn ein ausländischer Rechtsbegriff unter das interne materielle Steuerrecht subsumiert werden soll. *Xavier* führt als Beispiel eine Norm des portugiesischen Steuerrechts an, nach der nichtansässige juristische Personen anders behandelt werden als nichtansässige natürliche Personen. Im Falle etwa eines ausländischen *trust* oder einer ausländischen *partnership* wäre danach zu fragen, ob es sich um eine juristische Person oder eine Gemeinschaft natürlicher Personen handelt. Folge wäre eine doppelte Bewertung desselben Tatbestandes, wobei ähnlich wie im Falle der Qualifikation beim DBA zwei unterschiedliche Momente betroffen wären: zum einen die Frage nach der Rechtsnatur des *trust* oder der *partnership* und zum zweiten deren Einordnung unter das interne Recht.<sup>36</sup> *Vogel* stuft dieses Problem nicht als Qualifikationsproblem, sondern, in Anlehnung an das internationale Privatrecht, als Problem der „Substitution“ ein.<sup>37</sup> *Xavier* unterscheidet dagegen nicht zwischen der Qualifikation beim Abkommen und der Qualifikation beim internen Recht, wodurch für ihn auch im letzteren Fall die Anwendung des Rechts des Quellenstaates möglich erscheint, sofern es sich um den Rahmenbegriff („*conceito quadro*“) oder die „*lex situationis*“ für die übrigen Anwendungsvoraussetzungen handelt. Jedoch erscheint derselbe Lösungsansatz für das hier aufgeworfene Problem, ohne Unterscheidung zwischen Abkommensqualifikation und der Qualifikation interner Regeln, nicht richtig. Schon der Umstand, daß in dem einen Fall eine internationale Abkommensnorm zur Anwendung kommt, rechtfertigt bereits andere Überlegungen als bei Anwendung interner Regeln, auch wenn diese Bezüge zum internationalen Recht aufweisen. Dagegen könnte dem sofort zugestimmt werden, wenn es sich hauptsächlich um eine Frage der Interpretation handeln würde, da die Auslegung internationaler Normen nicht ausschließlich internem Recht erfolgt.<sup>38</sup>

Im Rahmen der Subsumtion, oder besser, der Tatsachenerkenntnis, ist dieser Punkt anders zu bewerten. Hier stellt sich nicht die Frage nach dem von der Norm abstrakt umschriebenen Tatbestand, sondern nach dem der Norm untergeordneten Lebenssachverhalt.

Viel diskutiert wurde, wie zu verfahren ist, wenn der Tatbestand einer steuerrechtlichen Norm Rechtsbegriffe des Zivilrechts enthält. Dieser Streit entstand durch die hauptsächlich von französischen Zivilrechtlern vertretene Theorie der Einheitlichkeit juristischer Begriffe, nach der es bedenklich wäre, wenn das

36 *Alberto Xavier*, a.a.O. (Fn. 9), S. 166.

37 *Klaus Vogel*, a.a.O. (Fn. 2), Einl. Rn. 91a.

38 Das Thema der Interpretation der Doppelbesteuerungsabkommen nach Regeln des internen Rechts würde vorab eine Diskussion über die Theorien der „Transformation“, „Adoption“ und des „Anwendungsbefehls“ voraussetzen, die an dieser Stelle nicht geführt werden soll. Siehe dazu: *Luis E. Schoueri*, *Planejamento Fiscal através de Acordos de Bitribuição: „Treaty Shopping“*, São Paulo, 1995, S. 31 ff.

öffentliche Recht zivilrechtlichen Begriffen einen anderen Inhalt geben könnte.<sup>39</sup> Weniger Bedeutung hat diese Diskussion im Hinblick darauf, daß der Gesetzgeber die Freiheit hat, Begriffen des Zivilrechts einen eigenen wirtschaftlichen Inhalt zu geben<sup>40</sup>. Relevant wird sie jedoch für die Frage, ob auch die Verwaltung Normen in ihrem Sinne, u.U. auch abweichend vom Privatrecht, anwenden darf.

*Louis Trotabas* unterstützt die Ansicht, daß die Steuerverwaltung bei der Anwendung der Steuergesetze die Grenzen des Privatrechts überschreiten darf: „Der Fiskus darf nicht in den Regeln des Privatrechts oder der Zivilrechtsprechung gefangen sein. Die Besteuerung hat vielmehr auf Grundlage einer „freien Auslegung“ zu erfolgen: Weil zivilrechtliche Definitionen nicht notwendigerweise auch im Steuerrecht gelten, ist eine ausschließlich zivilrechtliche Auslegung der Steuernorm abzulehnen“.<sup>41</sup>

Dagegen vertritt u.a. *François Geny* die Ansicht, daß das moderne Recht den richterlichen Auslegungsspielraum einzuschränken habe. Diese Einschränkung folge aus dem verfassungsrechtlichen Grundsatz, daß es dem Gesetzgeber überlassen sein müsse, Steuern festzulegen und zu erlassen. Würden diese in der Verfassung verankerten Legislativaufgaben nicht im notwendigen Maße wahrgenommen, so *Geny*, „käme es zu gefährlichen richterlichen Auslegungsspielräumen. Der Richter würde sich an den Interessen des Fiskus orientieren, der (der Fiskus) es unter dem Vorwand des Kampfes gegen die Steuerhinterziehung in vielen Fällen in Kauf nimmt, gegen die Gerechtigkeit empfindlich zu verstoßen. Nur der Gesetzgeber hat die notwendige Unabhängigkeit, die Rechte des Fiskus festzulegen und Steuerhinterziehung zu verhindern.“<sup>42</sup> Diese in den 50er Jahren geführte Diskussion hat sich mittlerweile erledigt, da heute anerkannt ist, daß das Steuerrecht Begriffen aus dem Privatrecht einen weitläufigeren Sinn geben kann (in Brasilien normiert in Art. 110 des Steuergesetzbuches), wobei *Alcides George Costa* zu bedenken gibt, daß „manchmal diese Ausweitung an nicht vom Gesetzgeber bedachte und im Steuergesetz nicht berücksichtigte Grenzen stoßen kann, verursacht durch das Fehlen von elementaren Kenntnissen in diesem Bereich.“<sup>43</sup>

39 *Johannes Wolff-Diepenbrock*, *Verdeckte Gewinnausschüttungen im französischen Steuerrecht*, Diss. Köln, 1971, S. 110 f.

40 In Brasilien ist diese Freiheit fraglich, wenn zivilrechtliche Begriffe die Beschränkung steuerrechtlicher Kompetenzen nach Art. 110 des brasilianischen Steuergesetzbuches bezwecken.

41 *Louis Trotabas*, *Ensaio sobre o Direito Fiscal*, in: *Revista de Direito Administrativo*, Bd. 26 (1951), S. 34 ff. (56 f.).

42 *François Geny*, *O Particularismo do Direito Fiscal*, in: *Revista do Direito Administrativo*, Bd. 20 (1950), S. 6 ff. (26 f.).

43 *Alcides Jorge Costa*, *Direito Tributário e Direito Privado*, in: *Brandão Machado* (Hrsg.), *Direito Tributário, Estudos em Homenagem a Ruy Barbosa Nogueira*, São Paulo, 1984, S. 219 f. (229).

Ist das Überschreiten der vom Zivilrecht gesteckten Grenzen möglich, stellt sich nun die Frage, wie die Verwaltung ein derartiges Überschreiten, sowie die dadurch neu entstehenden Grenzen erkennen kann. Zunächst überschreitet der Gesetzgeber die Grenzen des Privatrechts immer dann, wenn er dies ausdrücklich regelt: so beispielsweise im Fall der brasilianischen Körperschaftsteuer, die neben den juristischen Personen auch Kaufleute umfaßt. Liegt der ausdrückliche Wille des Gesetzgebers nicht vor, ist systematisch auszulegen. Ist beispielsweise bei einer Steuer nach der wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit zu fragen, ist dies auch für die Frage nach der Reichweite der Steuernorm entscheidend. Aus dem Prinzip der wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit leitet sich die Pflicht des Gesetzgebers ab, wirtschaftliche Vorgänge oder Zustände bei der Besteuerung zu berücksichtigen, denn es sind Umstände mit wirtschaftlichem Inhalt, die der Besteuerung unterworfen sind. Die teleologische Auslegung darf dies nicht unberücksichtigt lassen<sup>44</sup>. Die Anwendung dieser Methode setzt voraus, daß der Steuergesetzgeber Umstände wirtschaftlicher Bedeutung berücksichtigt und diese mit den ihm zur Verfügung stehenden Mitteln, einschließlich zivilrechtlicher Begriffe, beschreibt. Verwendet der Steuergesetzgeber einen Ausdruck aus dem Zivilrecht, sollte damit nicht notwendigerweise dessen Reichweite auf das Zivilrecht beschränkt werden.

Ebenso falsch wäre aber auch die Annahme, daß zivilrechtliche Begriffe mangels eigenständiger steuerrechtlicher Begriffsbildung in steuerrechtlichen Tatbeständen stets einer besonderen wirtschaftlichen Betrachtungsweise unterzogen werden müßten.<sup>45</sup>

Für das brasilianische Rechtssystem ist dieser Ansatz insoweit zutreffend, als zivilrechtliche Grundsätze dazu verwendet werden, eine gerechte Verteilung der Steuerkompetenzen innerhalb des brasilianischen Steuersystems zu gewährleisten.<sup>46</sup>

Nach diesen Überlegungen kann die Ausgangsfrage wieder aufgegriffen werden und danach gefragt werden, ob der Steuergesetzgeber ausschließlich interne zivilrechtliche Begriffe zur Umschreibung wirtschaftlicher Sachverhalte verwendet. Beim Rückgriff auf ausländische zivilrechtliche Begriffe bestünde die Gefahr der Berücksichtigung von vom Gesetzgeber ursprünglich nicht vorgesehener Umstände, unter gleichzeitiger Nichtberücksichtigung von auf der wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit beruhender Umstände, die der Gesetzge-

ber berücksichtigt haben wollte, da das Privatrecht der einzelnen Staaten nicht stets übereinstimmt. Im Ergebnis ist damit die Anwendung ausländischer zivilrechtlicher Begriffe zur Qualifikation von Begriffen des internen Rechts abzulehnen. Einzige Ausnahme bilden die Fälle, in denen ausdrücklich Gegenteiliges festgelegt wurde. Eine derartige Auffassung kommt der Idee der Einheitlichkeit der Rechtsordnung am nächsten: Entfernt man sich dagegen vom Territorialprinzip und werden Tatbestände berücksichtigt, die sich außerhalb der eigenen Grenzen ereignet haben, besteht auch kein Grund anzunehmen, daß das Privatrecht, das ja die Grundlage bildet, nicht ebenfalls die gleiche Reichweite entfalten kann. Denn, soweit das Steuerrecht reicht, reichen auch dessen Grundlagen.

Auch Vogel folgt dieser Ansicht und versucht bei der Frage nach der Besteuerungsfähigkeit von Personengesellschaften auf die von ihm bezeichnete „Substitution“ zurückzugreifen: „Maßgebend hierfür ist nicht die rechtliche Zuordnung in dem ausländischen Staat, nach dessen Recht das Gebilde errichtet ist oder in dem es seinen Sitz hat, noch weniger die ausländische Besteuerung. Vielmehr ist darauf abzustellen, ob der ausländische Rechtsträger nach seinem rechtlichen Aufbau und seiner wirtschaftlichen Stellung insgesamt eher mit einem in dem steuernden Staat als solchen steuerpflichtigen Gebilde zu vergleichen ist oder mit einer Personenmehrheit, deren Einkünfte oder auch Vermögen nicht bei dieser, sondern anteilig bei ihren Mitgliedern besteuert werden.“<sup>47</sup>

Auf dieser Grundlage entwickelte die deutsche Rechtsprechung einen auf der sog. Typenlehre<sup>48</sup> beruhenden Lösungsweg, der von der h.L. in Deutschland übernommen wurde. Danach ist bei der Qualifikation eines ausländischen Rechtsgebildes zu fragen, ob dieses mit einem Rechtsgebilde des internen Rechts vergleichbar ist. Es ist also zu prüfen, ob das fragliche Wirtschaftsgebilde mit einer Kapitalgesellschaft oder einer Personengesellschaft „verglichen“ werden kann bzw. ob es sich dem einen oder dem anderen Typus „annähert“.<sup>49</sup>

44 Klaus Tipke/Joachim Lang, *Steuerrecht*, 16. Auflage, Köln, 198, § 5 Rn. 69 f.

45 Moris Lehner, *Wirtschaftliche Betrachtungsweise und Besteuerung nach der wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit. Zur Möglichkeit einer teleologischen Auslegung der Fiskalzwecknorm*, in: Joachim Lang (Hrsg.), *Die Steuerrechtsordnung in der Diskussion*, Festschrift für Klaus Tipke zum 70. Geburtstag, Köln, 1995, S. 237 ff. (239).

46 Luís E. Schoueri, *Discriminação de Competências e Competência Residual*, in: Luís E. Schoueri/Fernando A. Zilvetti (Hrsg.), *Direito Tributário. Estudos em Homenagem a Brandão Machado*, São Paulo, 1998, S. 82 ff. (112 ff.).

47 Klaus Vogel, a.a.O. (Fn. 2), Art. 1 Rn. 19 a, mit umfangreichen Rechtsprechungsnachweisen.

48 Zur Typenlehre, Luís E. Schoueri, a.a.O. (Fn. 46), S. 107 ff.

49 Egon Schlüter, *Personengesellschaft oder Körperschaft? – Aktuelle Qualifikationsfragen*, in: Klaus Vogel (Hrsg.), *Grundfragen des internationalen Steuerrechts*, Köln, 1985, S. 215 ff. (222).

VI. Die deutsche BGB-Gesellschaft und die brasilianische irreguläre Gesellschaft bürgerlichen Rechts

Die BGB-Gesellschaft stellt den Grundtypus der Personengesellschaft dar und ist in den §§ 705 ff. BGB<sup>50</sup> gesetzlich geregelt. Voraussetzungen sind das Bestehen eines Gesellschaftsvertrags und ein Gesellschaftszweck, nicht notwendigerweise wirtschaftlicher Art; der Gesellschaftszweck muß allen Gesellschaftern gemeinsam sein, und die Gesellschafter müssen die Pflicht haben, diesen Zweck zu fördern.

Während deutsche Handelsgesellschaften in das Handelsregister eingetragen werden, ist eine Eintragung von Nichthandelsgesellschaften in ein dem brasilianischen Zivilregister vergleichbares Register nicht vorgesehen. Aus diesem Grund und aufgrund der Tatsache, daß die zur Gesamthand gehörenden Rechte und Pflichten sowie das Vermögen den Gesamthändern (= Gesellschaftern) in ihrer Verbundenheit zustehen, besitzt die BGB-Gesellschaft nach wohl noch h.M. keine Rechtspersönlichkeit<sup>51</sup>. Gleichzeitig ist jedoch anerkannt, daß das Gesellschaftsvermögen als Gesamthandsvermögen ein selbständiges Sondervermögen darstellt, das den Gesellschaftern die Möglichkeit nimmt, über Anteile an den einzelnen zum Gesellschaftsvermögen gehörenden Gegenständen zu verfügen (§ 719 Abs. 1 BGB). Eine starke Mindermeinung gesteht daher der BGB-Gesellschaft, wenn auch nicht ganze, so doch eine teilweise Rechtsfähigkeit zu.<sup>52</sup> Auch aus steuerlicher Sicht besitzt die BGB-Gesellschaft keine eigenständige Rechtspersönlichkeit. Die Gesellschafter sind nach § 1 EStG als natürliche Personen steuerpflichtig, nicht jedoch die Gesellschaft. Der Gewinn der Gesellschaft wird zwar selbständig, getrennt von den sonstigen Einkünften der Gesellschafter, ermittelt, daraufhin jedoch den einzelnen Gesellschaftern zugewiesen und bei diesen versteuert<sup>53</sup>. Die Gesellschafter geben ihre Einkünfte aus der Gesellschaftstätigkeit an, wobei diese nicht als ausgeschüttete Gewinne, sondern als Einkünfte aus der jeweiligen Tätigkeit der Gesellschaft zu deklarieren sind. Erwirtschaftet also die Gesellschaft Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung, wird der Gewinn zunächst auf der Ebene der Gesellschaft ermittelt, wobei damit im Zusammenhang stehende Kosten und Ausgaben, einschließlich der Kosten für Abnutzung oder Substanzverringerung zum Abzug gebracht werden können, und daraufhin auf die Gesellschafter verteilt.

50 Art. 705 BGB: „Durch den Gesellschaftsvertrag verpflichten sich die Gesellschafter gegenseitig, die Erreichung eines gemeinsamen Zwecks in der durch den Vertrag bestimmten Weise zu fördern, insbesondere die vereinbarten Beiträge zu leisten.“

51 Götz Hueck, Gesellschaftsrecht, 19. Auflage, München, 1991, S. 42; Hartwig Spran, in: Palandt, Bürgerliches Gesetzbuch, 59. Auflage, München, 2000, § 705 Rn. 24.

52 Hartwig Spran, a.a.O. (Fn. 51), § 705 Rn. 24.

53 Wolfgang Heinicke, in: Ludwig Schmidt, Einkommensteuergesetz, 18. Auflage, München, 1999, § 1 Rn. 13.

Die Gesellschafter wiederum geben diese Einkünfte als Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung an.

Das brasilianische Zivilrecht kennt ebenfalls Gesellschaften, die nicht unter die handelsrechtlichen Vorschriften fallen: die sog. „zivilrechtlichen Gesellschaften“ (*sociedades civis*). Art. 1.363 des brasilianischen Zivilgesetzbuches (*Código Civil*) regelt den Gesellschaftsvertrag, der geschlossen wird, wenn Personen „sich gegenseitig verpflichten, Kräfte oder Mittel zu vereinen, um ein gemeinsames Ziel zu erreichen“. Die Zivilgesellschaften erlangen Rechtsfähigkeit mit Eintragung in das sog. Register für juristische Personen (*Registro de Pessoas Jurídicas*) gemäß Art. 18 des brasilianischen Zivilgesetzbuches. Das Zivilgesetzbuch erlaubt daneben auch Gesellschaften bürgerlichen Rechts mit eigenständiger Rechtspersönlichkeit ohne Eintragung in das Register. Diese sind, ungeachtet der fehlenden Eintragung, aktiv- und passivlegitimiert (Art. 20 § 2 Zivilgesetzbuch). Eine derartige Gesellschaft wird als „irreguläre“ Gesellschaft (*sociedade irregular*) bezeichnet.

Gemäss Art. 146 § 1 RIR<sup>54</sup> unterliegen der brasilianischen Körperschaftsteuer „alle Unternehmen und Gesellschaften, die in ein Register eingetragen wurden oder nicht“. Daraus ist ersichtlich, daß das Konzept der juristischen Person im Steuerrecht unabhängig von dem des Zivilrechts ist. Darüber hinaus zeigt sich, daß das Steuerrecht in diesem Punkt die Formalia des Zivilrechts nicht beachtet und die steuerliche Leistungsfähigkeit an die Voraussetzung einer betrieblichen Organisationsstruktur, nicht jedoch an eine Registereintragung knüpft. Obgleich es sich also bei der irregulären Gesellschaft nicht um eine zivilrechtliche Gesellschaft handelt, wird diese gemäß Art. 146 § 3 RIR „nach der Steuer besteuert, nach der die übrigen Gesellschaften besteuert werden“. Aus der Verbindung beider Regelungen folgt eine klare Unterscheidung zwischen Gewinnen zivilrechtlicher, handelsrechtlicher, regulärer oder irregulärer Gesellschaftsgebilde und Gewinnen der Gesellschafter.<sup>55</sup>

Andererseits erfolgt die Besteuerung des brasilianischen Gesellschafters auf der Grundlage seiner Bruttoeinkünfte. Die Besteuerung erfolgt dabei gemäß Art. 37, 38 RIR in dem Monat, in dem er die Einkünfte erhalten hat, unabhängig von ihrer Bezeichnung, dem Ort, rechtlichen Bedingungen, der Herkunft der Einkünfte, dem Ursprung der Produktionsfaktoren oder der Zahlungsform. Insbesondere unterliegen von juristischen Personen ausgeschüttete Gewinne gemäß Art. 39 Abs. XXIX RIR keiner Besteuerung mehr, wenn die Steuer

54 RIR (Regulamento do Imposto de Renda) – es handelt sich um ein Dekret, das die brasilianische Einkommen- und Körperschaftsteuer systematisch zusammenfasst.

55 An dieser Stelle sei kurz Gesellschaftskonsortium (*consórcio de sociedades*) als Ausnahme dieser Regel erwähnt. Obwohl es sich um eine Unternehmensform handelt (die Lehre spricht von einer „Gesellschaft von Gesellschaften“), erfolgt keine selbständige Gewinnermittlung. Jede Konsortiumsgesellschaft ermittelt vielmehr ihren Gewinn eigenständig.

bereits auf Gesellschaftsebene abgeführt wurde. Von juristischen Personen mit Sitz im Ausland an natürliche Personen mit Sitz in Brasilien ausgeschüttete Gewinne unterliegen dagegen der brasilianischen Steuer. Abschließend ist zu beachten, daß ausländische juristische Personen lediglich dann einer brasilianischen Besteuerung unterliegen, wenn sie gemäß Art. 147 Abs. II RIR in Brasilien Filialen, Zweigstellen oder Vertretungen unterhalten.

### VII. *Schlußfolgerung*

Aufgrund dieser Überlegungen kann die hier aufgeworfene Fragestellung wieder aufgegriffen werden. Zunächst sei daran erinnert, daß nicht danach gefragt werden sollte, wie die deutsche BGB-Gesellschaft oder deren Gesellschafter in Deutschland zu besteuern sind. Die Frage beschränkte sich vielmehr auf das brasilianische Steuerrecht und dabei auf die Frage nach der Besteuerung der brasilianischen Gesellschafter.

Die deutsche BGB-Gesellschaft selbst unterliegt nicht der brasilianischen Steuer, da sie weder ihren Sitz in Brasilien hat, noch in Brasilien tätig ist.

Das hier aufgeworfene Thema ist aus der Sicht des internen Rechts sowie des Doppelbesteuerungsabkommens jeweils getrennt zu betrachten, wobei es auf eine bestimmte Prüfungsreihenfolge nicht ankommt.

Nach brasilianischem Recht unterliegen von juristischen Personen an natürliche Personen ausgeschüttete Gewinne der brasilianischen Steuer, wenn die ausschüttende juristische Person nicht der brasilianischen Körperschaftsteuer unterliegt. Des weiteren unterscheidet das brasilianische Steuerrecht klar zwischen Gewinnen juristischer Person und den an ihre Gesellschafter ausgeschütteten Gewinnen: Erstere unterliegen der Körperschaftsteuer, letztere der Einkommensteuer. Gewinne juristischer Personen mit Sitz außerhalb Brasiliens und ohne Tätigkeit in Brasilien unterliegen nicht der brasilianischen Körperschaftsteuer, wogegen an natürliche Personen mit Sitz in Brasilien ausgeschüttete Gewinne unter die brasilianische Einkommensteuer fallen.

Fräglich bleibt, ob die deutsche BGB-Gesellschaft, die in Deutschland keine Rechtspersönlichkeit besitzt, in Brasilien für steuerliche Zwecke als juristische Person eingestuft werden kann. Die Frage muß bejaht werden. Durch die „Substitution“ kommen dieselben Begriffe zur Anwendung, die auch im Steuerrecht verwendet werden. Wenn das brasilianische Steuerrecht die Frage nach der Rechtspersönlichkeit einer Gesellschaft nicht stellt, jedoch klar zwischen Gesellschaftsgebilde und Gesellschafter unterscheidet, gibt es auch keinen Grund dafür, daß das brasilianische Steuerrecht dem deutschen folgt und der BGB-Gesellschaft keine Rechtspersönlichkeit zuspricht. Aus der Sicht des brasilianischen Steuerrechts bleibt es bei der Unterscheidung zwischen Gewinnen einer juristischen Person (regulär oder nicht) und denen der Gesellschafter. Auf diese Weise behandelt im vorliegenden Fall das brasilianische Steuerrecht beide

Gewinne unterschiedlich, indem es erstere nicht besteuert (da die Gesellschaft in Brasilien nicht tätig ist), letztere dagegen besteuert, wenn der Gesellschafter diese in Brasilien erhält. Man kommt also zu dem Ergebnis, daß das brasilianische Steuerrecht nur diejenigen Gewinneinkünfte besteuert, die von der deutschen BGB-Gesellschaft tatsächlich an ihre Gesellschafter ausgeschüttet wurden.

Im Hinblick auf das Doppelbesteuerungsabkommen bleibt zu untersuchen, ob es die Besteuerung in Brasilien einschränkt. Noch einmal sind die Regeln der Qualifikation aufzugreifen, diesmal um zu fragen, ob die Einkünfte der Gesellschafter nach Art. 6 DBA (Einkünfte aus unbeweglichem Vermögen) oder Art. 10 DBA (Dividenden) zu qualifizieren sind. Die Antwort kann dem Doppelbesteuerungsabkommen direkt entnommen werden. Nach Art. 10 Abs. 5 DBA sind „Dividenden“ u.a. „aus sonstigen Gesellschaftsanteilen stammende Einkünfte, die nach dem Steuerrecht des Staates, in dem die ausschüttende Gesellschaft ansässig ist, den Einkünften aus Aktien gleichgestellt sind“. Daraus folgt die Anwendung des Rechts des Quellenstaates.

Gleichzeitig ist „unbewegliches Vermögen“ gemäß Art. 6 Abs. 2 DBA nach dem Recht des Staates zu definieren, in dem dieses belegen ist. In beiden Fällen kommt man also zum Ergebnis, daß die Einkünfte der Gesellschafter nach deutschem Recht zu qualifizieren sind. Anzuwenden ist im vorliegenden Fall Art. 6 DBA, der Einkünfte aus unbeweglichem Vermögen dem Vertragsstaat zuweist, in dem die Immobilie belegen ist. Es steht daher außer Frage, daß das Recht, diese Einkünfte zu besteuern, ohne Beschränkung durch das Doppelbesteuerungsabkommen bei Deutschland liegt.

Derselbe Art. 6 DBA schweigt dagegen bei der Frage nach der steuerlichen Behandlung in Brasilien, zumal Art. 6 DBA nicht die Formulierung „können nur in dem Vertragsstaat besteuert werden, in dem dieses Vermögen liegt“ verwendet.

Bleibt zuletzt die Anwendung des Art. 24 Abs. 4 des Abkommens, der lautet: „Bezieht eine in Brasilien ansässige Person Einkünfte, die nach diesem Abkommen in der Bundesrepublik Deutschland besteuert werden können, so rechnet Brasilien auf die von den Einkünften dieser Person zu erhebende Steuer einen Betrag an, der der in der Bundesrepublik Deutschland gezahlten Steuer entspricht.“ Danach unterliegen die Einkünfte der Gesellschafter sowohl der deutschen, als auch der brasilianischen Steuer, wobei Brasilien einen Betrag bis in Höhe der brasilianischen Steuer anzurechnen hat. Im Endergebnis umfaßt die brasilianische Steuer nur die an die Gesellschafter ausgeschütteten Gewinne. Die deutsche Steuer über die Einkünfte der Gesellschafter wird in Brasilien bis in Höhe der in Brasilien geschuldeten Steuer angerechnet.