

NICO FISCHER / BERND FRÜCHTL

Veräußerungsgewinne und Liquidationserlöse von Kapitalgesellschaften im Privatvermögen

Auswirkungen der Unternehmenssteuerreform auf internationale Sachverhalte

Das Verhältnis von § 17 EStG, § 20 EStG sowie § 23 EStG war wiederholt Gegenstand der rechtswissenschaftlichen Diskussion. Vermeintlich hat der Gesetzgeber durch die Einführung der allgemeinen Veräußerungsgewinnbesteuerung im Rahmen des Unternehmenssteuerreformgesetzes 2008¹ diese Differenzierung entbehrlich gemacht. Dass dem nicht so ist und gerade auch in internationalen Konstellationen neue Problemkreise entstehen, soll dieser Beitrag aufzeigen.

I. Einkünftedualismus als systematischer Bestandteil des Einkommensteuerrechts

Die Besteuerung von Veräußerungs- und Liquidationserlösen bei Anteilen von Kapitalgesellschaften, die im Privatvermögen gehalten werden, regeln § 17 EStG, § 23 EStG und § 20 EStG. Grundlegender Bestandteil des deutschen Einkommensteuerrechts ist der Dualismus der Einkünfteermittlung, der auf dem theoretischen Gegensatz zwischen Quellentheorie und Reinvermögenszugangstheorie beruht.² Während für die privaten Einkunftsarten generell ein quellentheoretischer Ansatz gewählt wurde, erfolgte auf Betreiben der Lobby von Handel und Gewerbe im Jahre 1925 für betriebliche Einkünfte die Übernahme der handelsrechtlichen Buchführung und Bilanzierung für Steuerzwecke. Angesichts eines Steuersatzes von 4 % wurde damals der geringe Aufwand bei Übernahme der handelsrechtlichen Buchführung trotz der hieraus resultierenden Besteuerung sämtlicher Wertsteigerungen als vorteilhaft angesehen.³

Bei den Gewinneinkunftsarten werden grundsätzlich sämtliche Vermögenmehrungen im Sinne der Reinvermögenszugangstheorie steuerlich erfasst. Bei den Überschusseinkunftsarten hingegen bleibt ein bloßer Vermögenszuwachs grundsätzlich unbeachtlich. Lediglich die Erträge sind steuerbar.

Ausnahmen von dieser grundsätzlichen Nichtsteuerbarkeit von Vermögenmehrungen stellen § 17 EStG und § 23 EStG dar. Die §§ 17 und 23 EStG durch-

¹ BR-Drs. 384/07.

² Vgl. Lang, in: Tipke/Lang, Steuerrecht, 18. Aufl. 2005, § 9 Rn. 181 ff.

³ Vgl. Lang, in: Tipke/Lang (Fn. 2), § 9 Rn. 184; ausführlich Tipke, in: Festschrift für Heinz Paulick, 1973, 391 ff.

brechen damit die an sich strikte steuersystematische Trennung zwischen Ertrag und privater Vermögensebene, indem sie auch Vermögenszuwächse im Privatvermögen unter bestimmten Voraussetzungen in die Besteuerung einbinden. Legitimiert werden diese Ausnahmen mit den Argumenten der Steuergerechtigkeit und der Gleichheit der Besteuerung.⁴ Auch die Rechtsprechung erkennt diesen systematischen Zusammenhang von § 20 EStG und § 17 EStG grundsätzlich an.⁵ Im Hinblick auf die Überschusserzielungsansicht bei § 20 EStG hat der BFH entschieden, dass hierbei auch eventuelle bzw. zu erwartende gemäß § 17 EStG steuerbare Einkünfte zu berücksichtigen sind.⁶ Exemplarisch führt der BFH in einer Entscheidung aus dem Jahre 1985 aus: „Der Veräußerungsgewinn nach § 17 EStG und das Ausschüttungsverhalten der Kapitalgesellschaft stehen in einer Wechselwirkung. Ausschüttungen mindern regelmäßig einen späteren Veräußerungsgewinn, die Thesaurierung von Gewinnen erhöht ihn regelmäßig. Das Ausschüttungsverhalten der Kapitalgesellschaft lässt sich vielfach selbst von einem wesentlich beteiligten Gesellschafter nicht beeinflussen [...]. Es erscheint aus diesem Grunde gerechtfertigt, die Erwartung eines späteren Veräußerungsgewinns der Erwartung einer Kapitalrendite gleichzusetzen [...]. Die Besteuerung nach § 17 EStG erfasst ausnahmsweise eine im Privatbereich eingetretene Kapitalmehrung, die regelmäßig nicht gezogene Einnahmen aus Kapitalvermögen enthält. Das Gesetz selbst lässt für den Auflösungsfall in § 17 Abs. 4 EStG erkennen, dass die Steuerpflicht des § 17 EStG und des § 20 EStG einander teilweise ersetzen können [...]. Die Vorschrift des § 17 EStG steht [...] im Zusammenhang mit § 20 EStG.“⁷

Dieser ökonomische Zusammenhang wurde zur Rechtfertigung von § 17 EStG herangezogen. § 17 EStG sei demnach ein Instrument zur Verhinderung der Umgehung von § 20 Abs. 1 Nr. 1 und Nr. 2 EStG, weil die Gewinnausschüttung durch einen Anteilsverkauf mit Einpreisung der nicht ausgeschütteten Gewinne im Kaufpreis ersetzt werden und dennoch eine wirtschaftliche Totalausschüttung des Gesellschaftsgewinns erfolgen könne.⁸ Auch das Postulat der Steuergerechtigkeit im Hinblick auf eine Gleichbehandlung zu der steuerbaren Veräußerung von Personengesellschaften bzw. Gewerbebetrieben gemäß § 16 EStG wurde zur Rechtfertigung herangezogen.⁹

Augenfällig wird der Zusammenhang zwischen den Einkünften aus § 20 EStG und der Besteuerung gemäß § 17 EStG in § 17 Abs. 4 Satz 3 EStG, weil diese Norm eine Zuweisung von Einkünften entweder zu § 17 EStG oder § 20 EStG bewirkt

⁴ Vgl. umfassend *Fohler*, Private Anteilsveräußerung und vermögensverwaltende Personengesellschaften, 2003, S. 125 ff.

⁵ Vgl. BFH v. 20.11. 2006 – VIII R 97/02, BFH/NV 2007/563; v. 13.12. 2006 – VIII R 79/03, BFH/NV 2007, 579; v. 13.12. 2006 – VIII R 6/05, BFH/NV 2007, 1011.

⁶ Vgl. BFH v. 8.10. 1985 – VIII R 234/84, BStBl. II 1986, 596; v. 21.1. 2004 – VIII R/2/02, BStBl. II 2004, 551.

⁷ Vgl. BFH v. 8.10. 1985 – VIII R 234/84, BStBl. II 1986, 596.

⁸ Zur gesetzgeberischen Intention vgl. Begr. zum StSenkG, BT-Drs. 14/2683, 113; *Frotscher*, in: *Frotscher*, EStG, Stand: Mai 2007, § 17 Rn. 2; eingehend zu diesen Zusammenhängen *Fohler*, Private Anteilsveräußerung (Fn. 4), S. 102 ff.

⁹ Vgl. *Frotscher*, in: *Frotscher*, EStG (Fn. 8), § 17 Rn. 3.

(„soweit“) und damit die wirtschaftliche Nähe der beiden steuersystematisch unterschiedlichen Tatbestände betont. § 17 Abs. 4 Satz 3 EStG stellt insoweit ein steuergesetzliches Scharnier zwischen den Tatbeständen der §§ 17 und 20 EStG dar, zumal sich strukturell § 17 EStG den Einkünften aus Kapitalvermögen zuordnen lässt,¹⁰ was nicht zuletzt den Gesetzgeber zu einer Einordnung der privaten Anteilsveräußerungen in § 20 Abs. 2 Nr. 1 EStG n. F. im Unternehmenssteuerreformgesetz 2008 bewegt haben dürfte.

II. Änderungen durch die Unternehmenssteuerreform

Der Bundesrat hat am 6. 7. 2007 zusammen mit der Unternehmenssteuerreform die Einführung der sogenannten Abgeltungssteuer gebilligt. Damit wird ab 1. 1. 2009 auf Kapitaleinkünfte im Privatvermögen eine pauschale Abgeltungssteuer erhoben. Gleichzeitig sind – soweit es sich nicht um Altfälle¹¹ handelt – zukünftige Veräußerungsgewinne von Anteilen an Kapitalgesellschaften auch im Privatvermögen unabhängig von der Haltedauer oder einer Mindestbeteiligung steuerbar.

1. Keine Änderung von § 17 EStG

Während § 17 EStG im Rahmen des Gesetzes über die steuerlichen Begleitmaßnahmen zur Einführung der Europäischen Gesellschaft und zur Änderung weiterer steuerrechtlicher Vorschriften (SEStEG)¹² ergänzt wurde, ist § 17 EStG durch das Unternehmenssteuerreformgesetz 2008 vordergründig nicht berührt. Auswirkungen ergeben sich aber indirekt durch die Änderungen in § 20 EStG und § 23 EStG (siehe nachfolgend).

2. Änderungen in § 20 EStG und Abgrenzung zu § 17 EStG

Durch die Neufassung von § 20 Abs. 2 Nr. 1 EStG hat der Gesetzgeber mit einem Federstrich die bisherige im Einkommensteuerrecht aufgrund des Einkünfte dualismus angelegte Trennung in Vermögens- und Ertragebene für Veräußerungsgewinne aus Anteilen an Kapitalgesellschaften beseitigt.

Zu den Einkünften aus Kapitalvermögen gehört demnach zukünftig auch der Gewinn aus der Veräußerung von Anteilen an Kapitalgesellschaften im Sinne des § 20 Abs. 1 Nr. 1 EStG. Diese Änderung ist als konsequente Fortsetzung der gesetzgeberischen Auffassung anzusehen, wonach der Veräußerungsgewinn aus Anteilen an Kapitalgesellschaften (zumindest teilweise) ein Äquivalent für thesaurierte Gewinne darstellt, die bei Ausschüttung als Dividenden zu versteuern wären.

§ 20 Abs. 2 Nr. 1 n. F. EStG erfasst grundsätzlich sämtliche Veräußerungsgewinne von Anteilen an Kapitalgesellschaften im Privatvermögen als Einkünfte

¹⁰ Vgl. *Fohler*, Private Anteilsveräußerung (Fn. 4), S. 95 ff.

¹¹ Vgl. hierzu im Einzelnen § 52a EStG n. F.

¹² Gesetz v. 7. 12. 2006, BGBl. I 2006, 2782 ff.

aus Kapitalvermögen und ersetzt damit § 23 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 EStG, da Anteilsveräußerungen unabhängig von der Haltedauer erfasst werden. Demgegenüber erfasst § 17 EStG unverändert Anteilsveräußerungen, wenn der Veräußerer innerhalb der letzten fünf Jahre am Kapital der Gesellschaft zu mindestens 1 % beteiligt war. § 23 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 n. F. EStG findet – obwohl vom Wortlaut grundsätzlich erfasst – keine Anwendung mehr auf Anteile im Sinne von § 20 Abs. 1 Nr. 1 EStG, die nach dem 31. 12. 2008 angeschafft wurden,¹³ weil der Vorrang anderer Einkunftsarten gegenüber § 23 EStG auch künftig gilt. Demgegenüber entfällt die bisherige Rückausnahme, wonach § 17 wiederum hinter § 23 EStG zurücktritt (§ 23 Abs. 2 Satz 2 EStG). Während das Verhältnis von § 23 EStG zu § 17 und § 20 EStG gesetzlich geklärt ist, bestehen im Verhältnis von §§ 17 und 20 EStG noch Unklarheiten.

Systematisch ist § 17 EStG gegenüber § 20 Abs. 2 Nr. 1 EStG n. F. *lex specialis*, die besondere Besteuerungsfolgen für qualifiziert Beteiligte regelt, während § 20 Abs. 2 Nr. 1 EStG n. F. als Auffangnorm sämtliche anderen Veräußerungsvorgänge von Anteilen an Kapitalgesellschaften erfasst. Die Stellung der Sonderregel vor der allgemeinen Regelung im Gesetz darf hierüber nicht hinwegtäuschen, sondern beruht auf der historischen Gliederung des Gesetzes und wohl auf der Auffassung des Gesetzgebers, dass Einkünfte der (früher „wesentlich“) Beteiligten den gewerblichen Einkünften von Gesellschaftern einer Personengesellschaft systematisch nahestehen.

Durch die fortgeführte Sonderregelung in § 17 EStG für qualifiziert Beteiligte mit gegenüber § 20 Abs. 2 Nr. 1 EStG n. F. abweichenden Rechtsfolgen¹⁴ entfernt sich der Gesetzgeber von seiner bisherigen ökonomischen Überlegung, dass durch § 17 EStG thesaurierte Dividenden erfasst werden sollen, die bei Ausschüttung unter § 20 Abs. 1 Nr. 1 oder Nr. 2 EStG fallen würden. Aufgrund der Einführung einer allgemeinen Veräußerungsgewinnbesteuerung hätte der Gesetzgeber die Grenze für das Vorliegen einer „wesentlichen“ Beteiligung wieder anheben können. Die in der Vergangenheit erfolgten Herabsetzungen der Beteiligungsgrenzen von 25 %¹⁵ auf 10 %¹⁶ und dann unter Wegfall der Bezeichnung „wesentlich“ auf 1 % am Gesellschaftskapital waren bislang fiskalischen Erwägungen geschuldet. Der Gesetzgeber hat die Unternehmenssteuerreform 2008 nicht zu einer Anhebung der Mindestbeteiligungsschwelle im Sinn von § 17 EStG genützt, obwohl dies unseres Erachtens systematisch überzeugender wäre, da § 17 EStG nach der gesetzgeberischen Intention auf die Parallelität mit

¹³ § 52 a Abs. 10 EStG n. F.

¹⁴ Bei Veräußerungsgewinnen i. S. v. § 17 EStG erfolgt eine Besteuerung mit dem persönlichen Steuersatz unter Anwendung des Teileinkünfteverfahrens (§ 3 Nr. 40 lit. c EStG), Werbungskosten können in korrespondierendem Umfang geltend gemacht werden (§ 3 c Abs. 2 EStG n. F.). Demgegenüber ist bei Anwendung der Abgeltungssteuer auf Kapitaleinkünfte ein Abzug der tatsächlichen Werbungskosten statt des Sparerpauschbetrags nicht zulässig (§ 20 Abs. 9 Satz 1 EStG n. F.). Verluste aus § 17 EStG sind grundsätzlich mit anderen Einkünften verrechenbar, während Veräußerungsverluste bei Kapitaleinkünften nur eingeschränkt verrechenbar sind (§ 20 Abs. 6 EStG n. F.).

¹⁵ Bis 31. 12. 1998.

¹⁶ Bis 31. 12. 2001.

gewerblicher Tätigkeit abstellt. Ein Gleichklang mit gewerblicher Tätigkeit lässt sich unseres Erachtens jedoch erst dann vertreten, wenn auch eine gewisse Einflussmöglichkeit besteht, die sich aus einer wesentlichen Beteiligung ergibt. Eine solche Beteiligung besteht unseres Erachtens nicht unterhalb von 5 %, ¹⁷ regelmäßig wohl aber erst ab einer Beteiligung von 25 %.

III. Rechtsfolgen von § 17 EStG und § 20 Abs. 2 Nr. 1 EStG n. F.

1. Veräußerung von Anteilen an Kapitalgesellschaften

Private Anteilsveräußerungen führen (abgesehen von Anteilen, die nach den Übergangsvorschriften als Altfälle gelten) ¹⁸ ab dem Veranlagungszeitraum 2009 grundsätzlich zu einer Besteuerung des Veräußerungsgewinns mit einem Steuersatz von 25 % zuzüglich Solidaritätszuschlag und gegebenenfalls Kirchensteuer (§ 32 d EStG n. F.). Eine Veranlagung mit dem persönlichen Steuersatz kommt in Betracht, wenn der persönliche Steuersatz zu einer geringeren Belastung als die Pauschalbesteuerung führen würde (§ 32 d Abs. 6 EStG n. F.).

Obwohl die Einführung einer Pauschalsteuer auf Kapitalerträge sich verfassungsrechtlichen Bedenken im Hinblick auf Art. 3 Abs. 1 GG ausgesetzt sieht, ¹⁹ da sich für Anleger mit hoher Steuerprogression Erleichterungen bei Kapitaleinkünften gegenüber anderen Einkunftsarten ergeben, ist zu erwarten, dass das Bundesverfassungsgericht diese Abweichung vom Grundsatz der gleichen Besteuerung vermutlich akzeptieren wird. So wurde beispielsweise auch die ehemalige Tarifbegrenzung für gewerbliche Einkünfte gemäß § 32 c EStG a. F. verfassungsrechtlich für zulässig erachtet. Nach Auffassung des BVerfG ist es mit Art. 3 Abs. 1 GG vereinbar, wenn der Gesetzgeber bestimmte Einkünfte durch steuer- und wirtschaftspolitische Maßnahmen besserstellt. ²⁰ Die gesetzgeberische Absicht, mit der neuen Regelung eine Verwaltungsvereinfachung zu schaffen und die Kapitalflucht zu verhindern, dürfte hierfür vom Bundesverfassungsgericht als ausreichend angesehen werden.

Im Gegenzug für die Pauschalbesteuerung entfällt der bisher grundsätzlich nur durch § 3 c EStG beschränkte Werbungskostenabzug sowohl bei der Besteuerung im Rahmen der Abgeltungsteuer als auch bei der Durchführung einer individuellen Veranlagung nach § 32 d Abs. 1 EStG. Neben dem Abzugsverbot von Werbungskosten (§ 20 Abs. 9 Satz 1 EStG n. F.) sind Verluste aus Kapitalvermögen nur eingeschränkt verrechenbar (§ 20 Abs. 6 EStG n. F.).

Veräußerungsgewinne, die unter § 17 EStG fallen, werden mit dem persönlichen Steuersatz unter Anwendung des Teileinkünfteverfahrens besteuert. Im Gegenzug bleiben Werbungskosten im selben Umfang verrechenbar. Verluste aus der Veräußerung sind mit anderen Einkunftsarten grundsätzlich saldierbar, so-

¹⁷ Vgl. zu Minderheitsrechten bei Kapitalgesellschaften § 327 a Abs. 1 Satz 1, § 122 Abs. 1 Satz 1 AktG, § 50 Abs. 1; § 61 Abs. 2, § 66 Abs. 2 GmbHG.

¹⁸ Vgl. hierzu § 52 a EStG n. F.

¹⁹ Vgl. auch *Watrin/Strohm/Wittkowski*, GmbHR 2007, 785 (790).

²⁰ Vgl. BVerfG v. 21. 6. 2006 – 2 BvL 2/99, DStR 2006, 1316.

weit keine Beschränkung aufgrund des Verlustabzugs durch die Missbrauchsregelung (§ 17 Abs. 2 Satz 6 EStG) oder die allgemeine Beschränkung des Verlustabzugs (§ 10 d EStG) vorliegt.²¹

Bei der Veräußerung von Kapitalgesellschaftsanteilen bestehen je nach Beteiligungshöhe auch zukünftig Unterschiede bei den Besteuerungsfolgen. Die bisherigen Bedenken²² im Hinblick auf gleichheitswidrige Besteuerungsfolgen bei Veräußerungen von Anteilen an Kapitalgesellschaften werden zukünftig unter umgekehrten Vorzeichen fortbestehen, da in der Regel § 17 EStG günstigere Besteuerungsfolgen aufweist, beispielsweise soweit erhebliche Werbungskosten etwa aufgrund von Finanzierungsaufwendungen bestehen. Zudem erlaubt § 17 EStG eine Verrechnung von Verlusten mit anderen Einkünften.

2. Liquidation von Kapitalgesellschaften

Ausschüttungen an einen nicht wesentlich beteiligten Gesellschafter im Rahmen einer Liquidation von inländischen oder ausländischen Kapitalgesellschaften,²³ für die nicht Beträge aus dem steuerlichen Nennkapital i. S. v. § 27 KStG als verwendet gelten, führen zu Einkünften aus Kapitalvermögen i. S. v. § 20 Abs. 1 Nr. 2 EStG, die künftig von den Regelungen der Abgeltungssteuer erfasst werden. Der Verweis in § 20 Abs. 1 Nr. 1 Satz 3 EStG auf § 27 KStG verhindert die Besteuerung von Nennkapital und sonstigen Einlagen.²⁴ Die Erfassung von Ausschüttungen, die nicht auf Stammkapital oder sonstigem Nennkapital i. S. v. § 27 KStG beruhen, resultiert aus dem gesetzgeberischen Verständnis einer Liquidation als Totalausschüttung.

Auch bei einer Beteiligung i. S. v. § 17 EStG an einer inländischen oder ausländischen Kapitalgesellschaft stellt eine Liquidation einen steuerpflichtigen Vorgang dar, der einer Veräußerung gleichgestellt wird (§ 17 Abs. 4 Satz 1 EStG). Allerdings wird nicht der gesamte Liquidationserlös in Form des gemeinen Werts des zugeteilten oder zurückgezahlten Vermögens als Veräußerungspreis angesehen (§ 17 Abs. 4 Satz 3 EStG). Veräußerungspreis i. S. v. § 17 Abs. 1 bis 3 EStG ist grundsätzlich der Teil des Liquidationserlöses, der der Summe aus dem Grund- bzw. Stammkapital und dem Einlagekonto (§ 27 Abs. 1 KStG) entspricht.²⁵ Hingegen werden über § 17 Abs. 4 Satz 3 EStG Vermögensmehrungen, die auf der Ausschüttung thesaurierter Gewinne und stiller Reserven im Rahmen der Liquidation beruhen, von § 20 Abs. 1 Nr. 2 EStG erfasst.

Vermögensänderungen, die auf der Differenz zwischen Anschaffungskosten und anteiligem Grund- bzw. Stammkapital plus Einlagekonto beruhen, fallen unter § 17 Abs. 1 EStG. Ob infolge der Liquidation ein Verlust oder ein Gewinn

²¹ Vgl. *Weber-Grellet*, in: *Schmidt*, EStG, 26. Aufl. 2007, § 17 Rn. 197.

²² Während bei einer großen Kapitalgesellschaft auch trotz betragsmäßig erheblicher Vermögensbeteiligung prozentual die Beteiligungsschwelle von 1% nicht überschritten wird, kann bei einer betragsmäßig geringen Beteiligung schon eine prozentual hohe Beteiligung am Gesellschaftskapital vorliegen.

²³ Die Beschränkung auf inländische Kapitalgesellschaften wurde durch das SEStEG mit Wirkung vom VZ 2006 aufgehoben, vgl. BGBl. I 2006, 2782 ff.

²⁴ Vgl. *Weber-Grellet*, in: *Schmidt*, EStG (Fn. 21), § 17 Rn. 229.

²⁵ *Weber-Grellet*, in: *Schmidt*, EStG (Fn. 21), § 17 Rn. 227 ff.

i. S. v. § 17 EStG entsteht, hängt in der Regel davon ab, ob die Anschaffungskosten für die Anteile größer oder geringer als ihr Nennwert sind.²⁶ Aufgrund der Anwendung des Halbeinkünfteverfahrens auf Veräußerungsgewinne und -verluste sowie Dividenden hatte diese Trennung – abgesehen von einer Liquiditätsbelastung mit Kapitalertragsteuer – in der Regel nur dann steuerliche Folgen, wenn Verluste i. S. v. § 17 EStG aus der Liquidation sich steuerlich aufgrund des Abzugsverbots nicht auswirkten (§ 17 Abs. 2 Satz 6, Abs. 4 Satz 1 EStG),²⁷ während die Ausschüttungen, die als Dividenden eingeordnet wurden, steuerpflichtig waren.

Mit Einführung der Pauschalbesteuerung auf Kapitaleinkünfte verstärken sich diese Belastungsunterschiede. Während die Veräußerungsgewinne oder -verluste nach dem Teileinkünfteverfahren besteuert und Werbungskosten berücksichtigt werden, kommt es hinsichtlich der Liquidationsraten, die als Dividenden gelten, zur Besteuerung im Rahmen der Abgeltungssteuer ohne Möglichkeit, Finanzierungsaufwand oder andere Werbungskosten geltend zu machen.

Diese Unterschiede in der Besteuerung zwischen § 17 EStG und § 20 EStG bei reinen Inlandskonstellationen wirken sich auch bei internationalen Sachverhalten im Rahmen von Doppelbesteuerungsabkommen aus. Im Weiteren soll auf die Behandlung derartiger Vorgänge eingegangen werden.

IV. Internationale Aspekte/Doppelbesteuerungsabkommen

Hierfür sind zunächst die Funktion und Bedeutung von Doppelbesteuerungsabkommen kurz zu erläutern, bevor die Auslegung derselben betrachtet wird. Danach wird der Fokus jedoch auf Veräußerungsgewinne und Liquidationserlöse im internationalen Steuerrecht, insbesondere im Zusammenhang mit Doppelbesteuerungsabkommen, gelegt.

1. Bedeutung und Funktion von Doppelbesteuerungsabkommen

Doppelbesteuerungsabkommen sind Teil des internationalen Steuerrechts, das infolge weltwirtschaftlicher Verflechtungen zunehmend an Bedeutung gewonnen hat.²⁸ Die deutlichen Konvergenzen bei den direkten Ertragsteuern über die diversen nationalen Steuersysteme hinweg bilden die Grundlage für die Struktur und Technik von Doppelbesteuerungsabkommen.²⁹ Kennzeichen der weit überwiegenden Steuerrechtssysteme sind eine Welteinkommensbesteuerung bei Ansässigen (Residence Taxation) und eine Quellenbesteuerung inländischer Einkommensquellen bei beschränkt Steuerpflichtigen (Source Taxation), wodurch

²⁶ Vgl. *Weber-Grellet*, in: *Schmidt*, EStG (Fn. 21), § 17 Rn. 227.

²⁷ Vgl. *Ebling*, in: *Blümich*, EStG, Stand: Mai 2007, § 17 Rn. 245.

²⁸ Bzgl. der historischen Entwicklung von Doppelbesteuerungsabkommen vgl. *Schaumburg*, *Internationales Steuerrecht*, 2. Aufl. 1998, § 16 Rn. 16.15 ff.; *Vögel*, in: *Vögel/Lehner*, DBA, 4. Aufl. 2003, Einl. Rn. 33 ff.

²⁹ Vgl. *Menck*, in: *Becker/Höppner/Grotherr/Kroppen*, DBA, Stand: April 2007, Grundlagen Teil 1 Abschnitt II Rn. 22.

eine Doppelbesteuerung systemimmanent wird, sobald mehrere Staaten involviert sind.³⁰

Die Lösung dieser Doppelbesteuerung liegt in der Aufteilung des Besteuerungssubstrats durch Verteilungsnormen,³¹ die auch als Zuteilungsnormen bezeichnet werden.³² Ergänzend existieren sog. Vermeidungsnormen, die eine Steuerbelastung durch den Quellenstaat aufseiten des Wohnsitzstaates ausgleichen. Dieser Ausgleich kann wie im nationalen Recht durch Anrechnung der ausländischen Steuer oder Freistellung der dort erzielten Einkünfte erfolgen, vgl. Art. 23 OECD-Musterabkommen (OECD-MA).³³ Die den Schwerpunkt der Doppelbesteuerungsabkommen bildenden Zuteilungsnormen stehen im Mittelpunkt der weiteren Ausführungen.

Die Funktion von Doppelbesteuerungsabkommen ist dogmatisch sehr umstritten. Dieser Streit steht als *pars pro toto* für die Komplexität des internationalen Steuerrechts. So ist die Differenzierung zwischen der Teilung der Besteuerungsrechte und einer Verteilung der Ausübung der Besteuerungshoheit und nicht der Besteuerungskompetenz³⁴ ein dogmatisch wichtiges, aber für die Steuerpraxis vernachlässigbares Moment. Im Ergebnis ist – plastisch gesprochen – bedeutsam, dass die Vertragsstaaten durch die Doppelbesteuerungsabkommen die Steuerquellen bzw. das Steuergut untereinander aufteilen bzw. auf Steueransprüche verzichten und sich damit partiell ihrer eigenen Steuerhoheit unter jeweiliger Einschränkung des Welteinkommensprinzips begeben.³⁵

2. Auslegung von Doppelbesteuerungsabkommen

Aufgrund des gerade angesprochenen beiderseitigen Verzichts der Vertragsstaaten auf ihre Steuerhoheit ist eine übereinstimmende Anwendung der Doppelbesteuerungsabkommen in den Vertragsstaaten von großer Bedeutung. Aus dieser Überlegung heraus rückt die Auslegung von Doppelbesteuerungsabkommen³⁶ in den Blickpunkt der Diskussion. Aus Art. 31 Abs. 1 des Wiener Übereinkommens über das Recht der Verträge (WÜRV) vom 23. 5. 1969 wird allgemein abgeleitet, dass die Doppelbesteuerungsabkommen im „Lichte ihres Gegenstands und Zwecks“ ausgelegt werden sollen, so dass eine möglichst für beide Vertragsstaaten akzeptable Auslegung anzustreben ist.³⁷ Dies wird als Ziel der „Entschei-

³⁰ Menck, in: *Becker/Höppner/Grotherr/Kroppen*, DBA (Fn. 29), Grundlagen Teil 1 Abschnitt II Rn. 22.

³¹ Eingehend zur Bezeichnung derartiger Normen und der Wirkungsweise von DBA *Vögel*, in: *Vögel/Lehner* (Fn. 28), Einl. Rn. 68 ff. m. w. N.

³² Menck, in: *Becker/Höppner/Grotherr/Kroppen*, DBA (Fn. 29), Grundlagen Teil 1 Abschnitt II Rn. 22.

³³ Menck, in: *Becker/Höppner/Grotherr/Kroppen*, DBA (Fn. 29), Grundlagen Teil 1 Abschnitt II Rn. 25.

³⁴ Vgl. diesbzgl. sehr ausführlich *Vögel*, in: *Vögel/Lehner* (Fn. 28), Einl. Rn. 68 ff. m. w. N.

³⁵ So BFH v. 5. 2. 1965 – VI 334/63 – U, BStBl. III 1965, 352 (353); v. 28. 6. 1972 – I R 35/70, BStBl. II 1972, 785 (789).

³⁶ Eingehend *Pöllath*, Die Auslegung von Doppelbesteuerungsabkommen, *Cahiers de Droit Fiscal International (CDFI) LXII VIIIa* (1993), 327 ff. m. w. N. zur Rechtsprechung.

³⁷ *Vögel*, in: *Vögel/Lehner* (Fn. 28), Einl. Rn. 114.

„Auslegungsharmonie“ oder (unseres Erachtens besser:) „common interpretation“ bezeichnet.³⁸ In Übereinstimmung mit dieser abkommensimmanenten Regelungshomogenität enthalten die Doppelbesteuerungsabkommen durchweg eigene Auslegungsrichtlinien, vgl. Art. 3 OECD-MA, mit deren Hilfe der Rahmen der Auslegung neben allgemeinen Erwägungen konkretisiert werden kann. Gemäß Art. 3 Abs. 2 OECD-MA sind drei Abstufungen vorzunehmen: Im ersten Schritt sind die Begriffsdefinitionen des jeweiligen Abkommens, im zweiten Schritt der Sinnzusammenhang des jeweiligen Abkommens und als letzter Schritt die Begriffswelt des innerstaatlichen Rechts heranzuziehen.³⁹ Die besondere Problematik der Anwendung von Doppelbesteuerungsabkommen besteht in aller Kürze ausgedrückt darin, dass die Subsumtion eines Abstraktums unter ein anderes Abstraktum erfolgen muss.⁴⁰

Das innerstaatliche Recht ist aber insbesondere bei expliziten Rückverweisungen auf dieses vorrangig vor dem Gebot der Entscheidungsharmonie.⁴¹ Von Auslegungskonflikten wird im internationalen Steuerrecht dann gesprochen, wenn Abkommensnormen mit eigenständiger Begriffsbildung oder solche, die auf innerstaatliches Recht verweisen, vorliegen (bzw. wenn innerstaatliches Recht zur Abkommensauslegung herangezogen wird).⁴² Der Konflikt resultiert in diesen Konstellationen aus der jeweils eigenständigen Interpretation des Doppelbesteuerungsabkommens durch die Steuerbehörden der Vertragsstaaten. Diese begeben sich zwar in den Doppelbesteuerungsabkommen ihrer Steuerhoheit, nicht aber ihrer Interpretationshoheit über diese Abkommen und die darin enthaltenen Beschränkungen ihrer Steuerhoheit. Nach Auffassung der Literatur sollten nur solche Konfliktsituationen, in denen auf innerstaatliches Recht eines oder beider Vertragsstaaten Bezug genommen wird, begrifflich als Qualifikationskonflikt bezeichnet werden.⁴³

Im internationalen Steuerrecht erscheint deshalb die sog. autonome Auslegung von Normen in Doppelbesteuerungsabkommen vorzugswürdig, weil damit dem Gedanken der Entscheidungsharmonie weitestmöglich Rechnung getragen wird. Bei der autonomen oder übereinstimmenden Qualifikation bzw. Einordnung auf abkommensrechtlicher Ebene wird eine Auslegung aus dem Willen der Vertragsstaaten und dem Vertragstext selbst versucht, wobei damit regelmäßig der Bereich der Auslegung verlassen wird, weil es für eine Auslegung an ausrei-

³⁸ Dieses Kriterium wird von der Rechtsprechung jedoch kritisch gesehen, vgl. BFH v. 19. 2. 1975 – I R 26/73, BStBl. II 1975, 584 (586); v. 16. 5. 1975 – VI R 165/72, BStBl. II 1975, 642 (644).

³⁹ So die gängige Interpretation, die jedoch in Einzelheiten umstritten ist, vgl. *Schaumburg*, Internationales Steuerrecht (Fn. 28), § 16 Rn. 16.58 ff.; *Pöllath*, CDFI 1993 (Fn. 36), 327 (341 ff.).

⁴⁰ So pointiert vgl. *Widmann*, in: DStJG 8 (1985), 235 (237), unter Bezugnahme auf *Arendt*, StuW 1959, 381 (386).

⁴¹ *Vögel*, in: *Vögel/Lehner* (Fn. 28), Einl. Rn. 121.

⁴² Vgl. eingehend *Vögel*, in: *Vögel/Lehner* (Fn. 28), Einl. Rn. 151 ff.; *Schaumburg*, Internationales Steuerrecht (Fn. 28), § 16 Rn. 16.81 ff.

⁴³ Deutlich *Vögel*, in: *Vögel/Lehner* (Fn. 28), Einl. Rn. 151 ff.; *Schaumburg*, Internationales Steuerrecht (Fn. 28), § 16 Rn. 16.85; *Menck*, in: *Becker/Höppner/Grotherr/Kroppen*, Grundlagen Teil 1 Abschnitt VI Rn. 2 f.

chenden Anhaltspunkten fehlen dürfte, so dass erneut Rückgriffe auf das jeweilige nationale Recht zu befürchten sind.⁴⁴

3. Zusammenspiel der §§ 17, 20 und 23 EStG auf der Ebene der Doppelbesteuerung

Im weiteren Verlauf soll nun darauf eingegangen werden, wie sich das Zusammenspiel der §§ 17, 20 und 23 EStG auf der Ebene der Doppelbesteuerung darstellt und welche Auswirkungen und/oder Veränderungen sich durch die Neugliederung der deutschen Normen ergeben haben.

Zur Erinnerung: Die Entscheidung, ob Einkünfte nach § 17 EStG oder solche nach § 20 EStG vorliegen, ist unter anderem deshalb von erheblicher Bedeutung,⁴⁵ weil nach dem Unternehmenssteuerreformgesetz 2008 nunmehr für die Einkünfte gem. § 20 EStG grundsätzlich eine Abgeltungssteuer von 25 % ohne Abzug der tatsächlichen Werbungskosten anzuwenden ist,⁴⁶ wohingegen das Teileinkünfteverfahren gem. § 17 EStG i. V. m. § 3 Nr. 40 EStG nur noch zu einer Steuerbefreiung von 40 % der Einkünfte führt und bei Anwendung des Spitzensteuersatzes eine Definitivbelastung von rund 30 % eintritt.

Grundsätzlich beeinflusst ein existierendes Doppelbesteuerungsabkommen nicht die Qualifikation der Veräußerung eines Anteils an einer Kapitalgesellschaft nach deutschem Steuerrecht, weil die Einstufung nach deutschem Steuerrecht autonom erfolgt.⁴⁷ Dies folgt aus der Funktion von Doppelbesteuerungsabkommen als Verträgen zur Aufteilung der Besteuerungshoheit.⁴⁸

a) Liquidationserlöse

Zunächst sollen im Folgenden die Liquidationserlöse im Vordergrund stehen. Um diese hatten sich vielfache Streitigkeiten entwickelt, die heute jedoch weitgehend geklärt scheinen. Der heute überwiegend vertretenen Lösung ist im Ergebnis weitgehend zuzustimmen, aber aus methodischer Sicht wird aufzuzeigen sein, dass die Streitigkeiten in der Gewinnung der Lösung an sich unnötig sind, weil sie unterschiedliche Konstellationen erfassen.

Bei den Liquidationserlösen war von jeher umstritten, ob diese abkommensrechtlich stets als Dividenden oder stets als Veräußerungsgewinne einzuordnen sind oder ob auch abkommensrechtlich zwischen der Auskehrung angesammelter Gewinne und Einlagen differenziert werden muss. Die Ansicht, dass es sich dabei stets um Dividenden handle, wurde zumeist in früheren Jahren vertreten.⁴⁹ Die Ansicht, dass immer Veräußerungserlöse vorliegen, wird heute noch vertre-

⁴⁴ Umfassend zu der Lösung von Qualifikationskonflikten *Vögel*, in: *Vögel/Lehner* (Fn. 28), Einl. Rn. 156 ff.; dort Rn. 163 f. auch zu den Vorteilen der autonomen Qualifikation; *Pöllath*, CDFI 1993 (Fn. 36), 327 (343 f.).

⁴⁵ So noch zur alten Rechtslage *Wassermeyer*, in: *Schaumburg/Piltz*, Veräußerungsgewinne im internationalen Steuerrecht, 2004, 89 (93).

⁴⁶ Siehe dazu bereits oben.

⁴⁷ Vgl. BFH v. 21. 10. 1999 – I R 43–44/98, BStBl. II 2000, 424.

⁴⁸ Vgl. insoweit gerade oben.

⁴⁹ Vgl. *Schaumburg*, Internationales Steuerrecht (Fn. 28), § 16 Rn. 16.344 m. N. in Fn. 1232.

ten,⁵⁰ hat aber im Vergleich zu der differenzierenden Ansicht zunehmend an Boden verloren. Der letztgenannten Ansicht, die die Auskehrung von Nennkapital anders behandelt als die Auskehrung von Liquidationsraten, denen ein nicht ausgeschütteter, thesaurierter Gewinn (Rücklagen) zugrunde liegt,⁵¹ ist im Ergebnis weitgehend zuzustimmen.

In der Begründung dieser Ansicht sind jedoch methodische Unterschiede festzustellen, die an dieser Stelle vertieft werden sollen, weil sie auch grundlegende Auslegungsfragen betreffen. Der Streit dreht sich im Kern darum, ob Liquidationserlöse (jenseits der Rückzahlung des Nennkapitals) Dividenden im Sinne des Art. 10 Abs. 3 OECD-MA sind. Diese Norm enthält eine eigenständige abkommensrechtliche Begriffsdefinition für Dividenden. Sie rechnet als dritte Variante aus sonstigen Gesellschaftsanteilen stammende Einkünfte, die den Einkünften aus Aktien nach dem Recht des Staates, in dem die ausschüttende Gesellschaft ansässig ist, steuerlich gleichgestellt sind, zu den Dividenden im Sinne des Art. 10 OECD-MA.

Aus diesem Satz lässt sich ableiten, dass der Liquidationserlös im Quellenstaat besteuert werden darf, vgl. auch Tz. 27 des Musterkommentars zu Art. 10 OECD-MA, weil dies in dieser Variante gleichsam vorausgesetzt wird. *Burmester* folgert aus Art. 10 Abs. 3 Variante 3 OECD-MA, dass der Ansässigkeitsstaat des Gesellschafters an die Qualifizierung des Quellenstaates gebunden sei und damit denselben DBA-Artikel anzuwenden habe wie der Quellenstaat.⁵² Dies könnte auch als Qualifikationsverkettung bezeichnet werden.⁵³ Die Ansicht von *Burmester* wird explizit von *Piltz*⁵⁴ abgelehnt, weil eine Bindung der Staaten bei der Anwendung des Doppelbesteuerungsabkommens an die Qualifikation des Quellenstaates nicht bestehe, sondern der Ansässigkeitsstaat des Gesellschafters vielmehr selbst feststellen könne, in welche Einkunftsart des Abkommens bestimmte Einkünfte fallen. Konsequenterweise widmet sich *Piltz* dann einer Interpretation des Art. 10 OECD-MA aus dem Sinnzusammenhang und kommt zur Einordnung des Liquidationserlöses aus angesammelten Gewinnen als Dividende.

Zur Problemlösung ist eine Rückbesinnung auf die methodischen Grundsätze bei der Auslegung von Doppelbesteuerungsabkommen notwendig: Demnach muss zunächst darauf abgestellt werden, ob und wie weit die Definitionen und Begriffsbestimmungen des Doppelbesteuerungsabkommens reichen, bevor

⁵⁰ Vgl. *Wellmann*, Steuerliche Probleme der Liquidation von Körperschaften, Cahiers de Droit Fiscal International (CDFI) LXXIIb (1987), 133 (144 ff.); *Streck/Alvermann*, in: *Streck*, KStG, 6. Aufl. 2003, ABC Liquidation Nr. 7, unter Berufung auf BFH v. 14. 10. 1992 – I R 1/91, BStBl. II 1993, 189.

⁵¹ Heute weit überwiegende Meinung, vgl. *Wassermeyer*, in: *Debatin/Wassermeyer*, DBA, Art. 10 OECD-MA Rn. 105; *Schaumburg*, Internationales Steuerrecht (Fn. 28), § 16 Rn. 16.344 f.; *Tischbirek*, in: *Vögel/Lehner* (Fn. 28), Art. 10 Rn. 215; *Grützner*, in: *Becker/Höppner/Grotherr/Kroppen*, DBA, Art. 13 Rn. 161, *Neyer*, RIW 1987, 387 ff.; *Burmester*, RIW 1987, 298 ff.; *Piltz*, DStR 1989, 133 ff.

⁵² *Burmester*, RIW 1987, 298 (301).

⁵³ So *Piltz*, DStR 1989, 133 (135); kritisch zum Begriff der Qualifikationsverkettung *Prokisch*, in: *Vögel/Lehner* (Fn. 28), Art. 1 Rn. 39.

⁵⁴ *Piltz*, DStR 1989, 133 (135).

für die Auslegung auf den Sinnzusammenhang des Doppelbesteuerungsabkommens einzugehen ist.

So sind die Liquidationserlöse in einem ersten Schritt gegebenenfalls den beiden ersten Definitionsvarianten des Art. 10 Abs. 3 OECD-MA zuzuordnen; nur wenn sie nicht unter diese eigenständigen Begriffsdefinitionen subsumiert werden können, kommt die hier diskutierte dritte Variante überhaupt in Betracht.⁵⁵ Eine Zuordnung zu den beiden ersten Definitionsvarianten wird jedoch regelmäßig nicht möglich sein, weil bei Liquidationserlösen weder Einkünfte aus Aktien o. Ä. noch aus anderen Gewinnbeteiligungsrechten vorliegen. Verbleibt folglich nur die dritte Variante, so muss deren abkommensrechtliche Definition dem Wortlaut entsprechend herangezogen werden. Art. 10 Abs. 3 Variante 3 OECD-MA verweist jedoch im Abkommen auf die Definition des jeweiligen innerstaatlichen Steuerrechts des Quellenstaates (also des Sitzstaates der Gesellschaft).⁵⁶ Eine Definition unter Einbeziehung nationaler Steuernormen wird in der Literatur einhellig als für beide Vertragsstaaten verbindlich anerkannt,⁵⁷ auch wenn dies zu den oben genannten Qualifikations- bzw. Auslegungskonflikten führen mag. Dabei ist es üblich, dass das Abkommensrecht auf das innerstaatliche Recht des Quellenstaates bzw. des Staates, dem die Besteuerungshoheit (in diesem Fall über die Dividenden) zugewiesen wird (vgl. Art. 10 Abs. 2 OECD-MA), verweist.⁵⁸ So liegt der Fall auch bei Art. 10 Abs. 3 Variante 3 OECD-MA, weil die Norm klar auf das Recht des Sitzstaates der Gesellschaft, also den Quellenstaat verweist.⁵⁹ Dies steht im Gegensatz zur grundsätzlichen Vorgabe in Art. 3 Abs. 2 OECD-MA, nach der auf das jeweilige nationale Steuerrecht verwiesen wird,⁶⁰ ist aber als deutliche und sinnvolle Anweisung der Vertragsstaaten hinzunehmen, auch wenn dies bei Art. 10 Abs. 3 Variante 3 OECD-MA eine ungewöhnliche, weil jeweils richtungswechselnde Verweisungstechnik darstellt. Demnach ergibt sich bei methodischer Vorgehensweise bereits aus der Begriffsdefinition, dass sich eine Differenzierung zwischen der Auskehrung von thesaurierten Gewinnen einerseits und Nennkapital sowie Einlagen andererseits zwar nach innerstaatlichem (deutschem) Steuerrecht aufdrängt, aber auf Ebene der Doppelbesteuerungsabkommen im Rahmen der Definition von Art. 10 Abs. 3 OECD-MA nur dann möglich ist, wenn der Dividendenbegriff des Quellenstaates diese Differenzie-

⁵⁵ So auch *Wassermeyer*, in: *Debatin/Wassermeyer* (Fn. 51), Art. 10 OECD-MA Rn. 105. Wörtlich heißt es in Art. 10 Abs. 3 OECD-MA: „Der in diesem Artikel verwendete Ausdruck ‚Dividenden‘ bedeutet Einkünfte aus Aktien, Genussaktien oder Genussscheinen, Kuxen, Gründeranteilen oder anderen Rechten – ausgenommen Forderungen – mit Gewinnbeteiligung sowie aus Gesellschaftsanteilen stammende Einkünfte, die nach dem Recht des Staates, in dem die ausschüttende Gesellschaft ansässig ist, den Einkünften aus Aktien steuerlich gleichgestellt sind“ (Hervorhebung durch die Verf.).

⁵⁶ Vgl. die gerade in Fn. 48 genannte und hervorgehobene Definition des Art. 10 Abs. 3 OECD-MA.

⁵⁷ Vgl. nur *Vögel*, in: *Vögel/Lehner* (Fn. 28), Einl. Rn. 121f.; *Schaumburg*, Internationales Steuerrecht (Fn. 28), § 16 Rn. 16.61f.

⁵⁸ So *Schaumburg*, Internationales Steuerrecht (Fn. 28), § 16 Rn. 16.61.

⁵⁹ So deutlich *Tischbirek*, in: *Vögel/Lehner* (Fn. 28), Art. 10 Rn. 184; *Wassermeyer*, in: *Debatin/Wassermeyer* (Fn. 51), Art. 10 OECD-MA Rn. 92.

⁶⁰ *Tischbirek*, in: *Vögel/Lehner* (Fn. 28), Art. 10 Rn. 184.

rung ebenfalls vornimmt.⁶¹ Ist dies nicht der Fall, so fallen alle Zahlungen, die nach dem Recht des Quellenstaates als Dividendeneinkünfte anzusehen sind, selbst wenn sie Nennkapital oder Einlagen enthielten, unter Art. 10 OECD-MA und sind damit regelmäßig im Quellenstaat zu besteuern.

Erst an dieser Stelle ist dann die Frage zu stellen, ob eine Bindung des Ansässigkeitsstaates an die Qualifikation im Quellenstaat besteht,⁶² die oftmals als Qualifikationsverkettung bezeichnet wird. Diese Frage lässt sich wiederum mit den allgemeinen Auslegungsgrundsätzen beantworten. Es gibt im internationalen Steuerrecht bezüglich der Doppelbesteuerungsabkommen zwar das oben genannte Gebot der Entscheidungsharmonie oder „common interpretation“, jedoch nimmt die Interpretation jeder Vertragsstaat in eigener Verantwortung vor, so dass es zu Divergenzen bei der Auslegung kommen kann.⁶³ Dies gilt ebenso für die Fälle des hier interessierenden Art. 10 Abs. 3 OECD-MA, in denen das Doppelbesteuerungsabkommen für die Definition auf das innerstaatliche Recht des Quellenstaates abstellt. Auch in diesen Fällen hat der Ansässigkeitsstaat des Gesellschafters zwar das nationale Recht des Quellenstaates heranzuziehen, aber er ist nicht an dessen Anwendung durch den Quellenstaat gebunden, sondern hat dessen Steuerrecht eigenständig zu beurteilen.⁶⁴ Kurz gesagt: Der Ansässigkeitsstaat ist an das Recht des Quellenstaats gebunden, nicht hingegen an dessen Anwendung durch den Quellenstaat. Gegebenenfalls kann der Ansässigkeitsstaat des Gesellschafters sich auf den Standpunkt stellen, der Quellenstaat hätte sein eigenes Steuerrecht unzutreffend angewendet, und kann damit einen Qualifikationskonflikt erzeugen. Dies alles zeigt jedoch, dass hier keinesfalls eine Qualifikationsverkettung anzunehmen ist,⁶⁵ sondern ein Subsumtionskonflikt, der seinen Grund in einer unterschiedlichen Definitionsauslegung (Definitionenkonflikt) hat.⁶⁶ Dieser Subsumtions- bzw. Definitionenkonflikt weist insofern allerdings die Besonderheit auf, dass die beiden Vertragsstaaten sich um die Anwendung des nationalen Steuerrechts des Quellenstaates, das über die Verweisung in Art. 10 Abs. 3 Variante 3 OECD-MA zum Abkommensinhalt wird, streiten müssten. Dieses wird der Ansässigkeitsstaat des Gesellschafters in der praktischen Anwendung oftmals vermeiden wollen, zumal die Kenntnis fremder Steuerrechtsordnungen seitens der jeweiligen nationalen Finanzbehörden regelmäßig beschränkt sein dürfte; insoweit mag eine (faktische) Bindungswirkung beim Ansässigkeitsstaat des Gesellschafters eintreten.

Für den Fall einer Liquidation einer deutschen Gesellschaft bedeutet dies, dass in der Tat der deutschen Besteuerungssystematik gefolgt werden muss und der Liquidationserlös in eine steuerfreie Kapitalrückzahlung im Sinne des § 20 Abs. 1 Nr. 1 Satz 3 EStG i. V. m. § 27 KStG und eine gem. § 20 Abs. 1 Nr. 2 EStG steuer-

⁶¹ Dies dürfte allerdings regelmäßig zu erwarten sein.

⁶² So insbesondere *Burmester*, RIW 1987, 298 (301).

⁶³ Vgl. bereits oben sowie *Wassermeyer*, in: *Debatin/Wassermeyer* (Fn. 51), Art. 10 OECD-MA Rn. 91, 92; *Schaumburg*, Internationales Steuerrecht (Fn. 28), § 16 Rn. 16.82.

⁶⁴ Insoweit ebenfalls zutreffend *Piltz*, DStR 1989, 133 (135).

⁶⁵ Präzise zu diesen Zusammenhängen *Wassermeyer*, in: *Debatin/Wassermeyer* (Fn. 51), Art. 10 OECD-MA Rn. 91, 92.

⁶⁶ Vgl. *Schaumburg*, Internationales Steuerrecht (Fn. 28), § 16 Rn. 16.81 m. w. N.

bare Liquidationsrate aufteilt werden muss.⁶⁷ Nur Letztere ist als Dividende im Sinne des Art. 10 Abs. 3 Variante 3 OECD-MA zu qualifizieren und unterliegt in dieser Konstellation der Kapitalertragsteuer gem. § 43 Abs. 1 Nr. 1 EStG.

Für die Fälle, in denen ein inländischer Gesellschafter an einer in einem anderen Staat ansässigen Kapitalgesellschaft beteiligt ist, kann hingegen aus deutscher Sicht keine endgültige Beurteilung abgegeben werden. Allerdings sind für diese Fälle zwei grundsätzliche Alternativen denkbar: Der Liquidationserlös könnte einerseits im Quellenstaat (umfassend oder partiell) als Dividende zu besteuern sein; dann würde Art. 10 OECD-MA aufgrund der Verweisung ebenfalls im Umfang der Qualifikation als Dividende gelten. Andererseits könnte der Quellenstaat den Liquidationserlös im Gegensatz zur deutschen steuerrechtlichen Praxis (umfassend) als Veräußerungserlös behandeln und damit die Einordnung im Sinne des Art. 10 Abs. 3 Variante 3 OECD-MA unmöglich machen. In diesen Fällen empfiehlt es sich, erneut auf die methodischen Grundlagen zu rekurrieren und sich zu vergegenwärtigen, dass damit nur eine Einordnung von Liquidationserlösen nach der Begriffsdefinition des Doppelbesteuerungsabkommens (in Verbindung mit der nationalstaatlichen Steuerrechtsgrundlage im Quellenstaat, die durch die Bezugnahme Abkommensbestandteil geworden ist) ausgeschlossen ist. In einem nächsten Schritt muss daher – wie bereits oben bei der Abstufung der Auslegungsmethoden aufgezeigt – die Auslegung nach dem Sinnzusammenhang des Abkommens in den Blick genommen werden. Die Auslegung nach dem Sinnzusammenhang ist dabei als eine teleologische Auslegung abkommensrechtlicher Natur zu verstehen, so dass nach dem Sinn und Zweck der jeweiligen Norm im jeweiligen Doppelbesteuerungsabkommen zu fragen ist. In diesem Zusammenhang können die Schlussfolgerungen und die Qualifikationen von *Piltz* nur als zutreffend beschrieben werden, wenn er darauf abstellt, dass die Liquidationserlöse insoweit als Dividenden im Sinne der Doppelbesteuerungsabkommen zu qualifizieren sind, als sie aus angesammelten (thesaurierten) Gewinnen bestehen.⁶⁸ Diese Überlegung ist nicht der rein nationalen Vorstellungswelt geschuldet, wie zu betonen ist, sondern beruht vielmehr auf der richtigen Überlegung, dass der Liquidationsgewinn ohne Liquidation als Dividende ausgeschüttet worden wäre. Daher erscheint eine identische Behandlung von normaler Gewinnausschüttung und solcher im Liquidationsfall angezeigt.⁶⁹ Bei einer Behandlung des Liquidationserlöses als Veräußerungsgewinn nach dem Recht des Quellenstaates ist nach diesen Überlegungen also ebenfalls Art. 10 OECD-MA anwendbar, weil der Liquidationserlös, soweit er auf angesammelten, thesaurierten Gewinnen beruht, bei einer Auslegung nach dem Sinnzusammenhang ebenfalls als Dividende im Sinne des Art. 10 OECD-MA zu verstehen ist. Art. 13 Abs. 5 OECD-MA ist damit auf Liquidationserlöse nicht anwendbar, auch wenn diese nach dem innerstaatlichen Recht des Quellenstaates als Veräußerungserlöse anzusehen wären.

⁶⁷ So die oben in Fn. 51 genannten Autoren.

⁶⁸ *Piltz*, DStR 1989, 133 (135).

⁶⁹ So deutlich *Piltz*, DStR 1989, 133 (135).

Im Ergebnis kommen also die Ansichten von *Burmester* und *Piltz* zu demselben Ergebnis. Sie beziehen sich jedoch nach hier vertretener Ansicht auf unterschiedliche Sachverhalte bzw. auf unterschiedliche steuerliche Rechtsverhältnisse in den jeweiligen Quellenstaaten: Während bei der Qualifikation der Liquidationserlöse als Dividenden durch den Quellenstaat diese Schlussfolgerung bereits aus der wortlautgetreuen Anwendung von Art. 10 Abs. 3 Variante 3 OECD-MA folgt, ist für den Fall der Behandlung der Liquidationserlöse als sonstige Veräußerungsgewinne im Quellenstaat die Lösung aus einer Auslegung des Art. 10 Abs. 3 OECD-MA nach dem Sinn und Zweck der abkommensrechtlichen Norm (Sinnzusammenhang im Sinne der abkommensrechtlichen Auslegungsmethoden, vgl. oben) zu gewinnen. Daher sind die vermeintlich unterschiedlichen Ansichten nach hier vertretener Auffassung nur zwei verschiedene Konstellationen oder Ausschnitte in dem Gesamtbild der Behandlung von Liquidationserlösen auf abkommensrechtlicher Ebene.

Ergänzend ist an dieser Stelle noch darauf hinzuweisen, dass der nicht unter die gesammelten (thesaurierten) Gewinne fallende Teil des Liquidationserlöses,⁷⁰ also der Gewinn (oder Verlust), der aus der Differenz zwischen den ursprünglichen Anschaffungskosten der Beteiligung und dem anteilig an den Gesellschafter ausgekehrten gezeichneten Kapital besteht, unter Art. 13 Abs. 2 und 5 OECD-MA fällt.⁷¹

b) Veräußerungsgewinne

Ein anderer Problempunkt ist die Behandlung von Veräußerungsgewinnen auf abkommensrechtlicher Ebene. Die Frage ist hierbei, ob sich durch die Veränderung des nationalen Steuerrechts in Deutschland (Veräußerungsgewinne nunmehr steuerbar gem. § 20 Abs. 2 Nr. 1 EStG n. F.) eine Verschiebung in der abkommensrechtlichen Qualifizierung ergibt.

Diese Frage hat erneut methodische Bezüge, weil konkret die Frage zwischen dem Verhältnis von nationalem innerstaatlichem Recht und Abkommensrecht gestellt ist, genauer, wie Doppelbesteuerungsabkommen und Änderungen des innerstaatlichen Rechts korrespondieren.⁷² Dabei sind nach der Umqualifizierung der Veräußerungsgewinne in Einkünfte aus Kapitalvermögen gem. § 20 Abs. 2 Nr. 1 EStG n. F. nicht die ansonsten angesprochenen Problemfelder – wie die Frage von statischer oder dynamischer Verweisung durch die Doppelbesteuerungsabkommen⁷³ oder Umgehungen oder Verletzungen der Doppelbesteuerungsabkommen durch die Vertragsstaaten⁷⁴ – zu erörtern. Vielmehr ist die Frage zu stellen, ob es insoweit zu einer Umqualifikation der abkommensrechtlichen Einkunftsart aufgrund der Änderung des nationalen Rechts kommt.⁷⁵ Diese

⁷⁰ Sofern er nicht als Dividende im Quellenstaat anzusehen ist, was zumeist der Fall sein dürfte.

⁷¹ Vgl. *Wassermeyer*, in: *Debatin/Wassermeyer* (Fn. 51), Art. 13 OECD-MA Rn. 28.

⁷² Vgl. dazu eingehend *Vögel*, in: *Vögel/Lehner* (Fn. 28), Einl. Rn. 182 ff.

⁷³ Vgl. dazu *Vögel*, in: *Vögel/Lehner* (Fn. 28), Einl. Rn. 185 ff.

⁷⁴ *Vögel*, in: *Vögel/Lehner* (Fn. 28), Einl. Rn. 188 ff.

⁷⁵ Eingehend zu dieser Thematik *Widmann*, DStJG 8 (1985), 235 ff., insbes. 242 ff.

Frage wurde bereits bei der Veränderung der deutschen Liquidationsbesteuerung Anfang der 80er Jahre diskutiert, mithin also bei einer vergleichbaren Thematik, weil damals ebenfalls ein Wechsel von der Besteuerung gem. § 17 EStG zu einer Besteuerung gem. § 20 Abs. 1 Nr. 2 EStG erfolgte.⁷⁶

Als Vorfrage zur Erörterung dieser Thematik muss allerdings beantwortet werden, ob durch die Doppelbesteuerungsabkommen auf das jeweilige nationale Recht zum Zeitpunkt des Vertragsschlusses oder auf dasjenige zum Zeitpunkt der Tatbestandsverwirklichung Bezug genommen wird. Richtigerweise kann nur Letzteres der Fall sein, weil Doppelbesteuerungsabkommen gerade für die Zukunft abgeschlossen werden und Art. 2 Abs. 4 OECD-MA ebenfalls zukünftige Änderungen voraussetzt und in das Doppelbesteuerungsabkommen einbezieht.⁷⁷

Somit stellt sich also auch die Frage, ob durch die Besteuerung von Veräußerungsgewinnen gem. § 20 Abs. 2 Nr. 1 EStG n. F. als Einkünfte aus Kapitalvermögen auf abkommensrechtlicher Ebene ebenfalls eine Umqualifikation als Dividenden im Sinne des Art. 10 OECD-MA vorliegt. Nach obigem Verständnis bei den Liquidationserlösen erschiene es naheliegend, auch hier erneut auf Art. 10 Abs. 3 Variante 3 OECD-MA in Verbindung mit dem deutschen nationalen Steuerrecht abzustellen, so dass zumindest für die Fälle eines Verkaufes einer deutschen Kapitalgesellschaft durch einen im Ausland ansässigen Gesellschafter sich diese Problematik stellen würde. Dies hätte dann auch mittelbare Auswirkung auf die Besteuerung im ausländischen Staat, weil dieser gegebenenfalls die deutsche Kapitalertragsteuer anrechnen müsste,⁷⁸ auch wenn er im Grundsatz nicht an die deutsche steuerrechtliche Beurteilung, sondern nur an das deutsche Steuerrecht gebunden wäre.⁷⁹

Eine solche Behandlung würde allerdings eine unzulässige „Qualifikationsverkettung“ vom deutschen Steuerrecht auf die Ebene des Doppelbesteuerungsabkommens bedeuten. Denn bei der Rechtsanwendung handelt es sich, wie oben aufgezeigt, auf der Ebene des Doppelbesteuerungsabkommens um die Subsumtion eines Abstraktums unter ein anderes Abstraktum. Genauer gesagt geht es um die Einordnung einer (veränderten) nationalstaatlichen Einkunftsart (Veräußerungsgewinn als Einkünfte aus Kapitalvermögen gem. § 20 Abs. 2 Nr. 1 EStG) unter eine abkommensrechtliche Einkunftsart. Diese Ein- bzw. Zuordnung darf dabei allein nach den Maßstäben des Doppelbesteuerungsabkommens erfolgen; ansonsten bestünde die Gefahr, dass die Normen der Doppelbesteuerungsabkommen im Lichte des innerstaatlichen Steuerrechts ausgelegt werden; dies verbietet sich grundsätzlich.⁸⁰ Zudem würde die Wirkung der Doppelbesteuerungsabkommen als *leges speciales*⁸¹ zum nationalen deutschen Steuerrecht mittelbar unterlaufen werden.

⁷⁶ Vgl. *Widmann*, DSStJG 8 (1985), 235 (245 f.).

⁷⁷ So auch *Vogel*, in: *Vogel/Lehner* (Fn. 28), Art. 3 Rn. 116; *Widmann*, DSStJG 8 (1985), 235 (249 f.).

⁷⁸ § 43 Abs. 1 Satz 1 Nr. 9 EStG n. F.; zur früheren Problematik bei Liquidationserlösen vgl. *Widmann*, DSStJG 8 (1985), 235 (246).

⁷⁹ Vgl. diesbzgl. bereits oben.

⁸⁰ *Schaumburg*, Internationales Steuerrecht (Fn. 28), § 16 Rn. 16.52.

⁸¹ Vgl. dazu *Schaumburg*, Internationales Steuerrecht (Fn. 28), § 16 Rn. 16.41 ff. m. w. N.

Während bei Liquidationserlösen Art. 10 Abs. 3 Variante 3 OECD-MA das jeweilige Recht des Quellenstaats für die abkommensrechtliche Definition heranzieht und damit zum Inhalt des Doppelbesteuerungsabkommens macht, muss bei Veräußerungsgewinnen auf ihre eigenständige Einordnung im Rahmen von Doppelbesteuerungsabkommen geachtet werden. Art. 13 des OECD-MA weist das Besteuerungsrecht bzw. die Ausübung des Besteuerungsrechts für Veräußerungsgewinne dem Quellenstaat zu. Art. 13 OECD-MA ist dabei *lex specialis* gegenüber allen anderen abkommensrechtlichen Einkunftsarten der Art. 6 ff. OECD-MA bzw. der jeweiligen Doppelbesteuerungsabkommen.⁸² Denn die weiter oben angesprochene Konvergenz zwischen den jeweiligen nationalen Steuersystemen besteht bei Veräußerungsgewinnen nicht, sondern diese werden vielmehr in den verschiedenen Staaten nach nationalem Steuerrecht teilweise als laufende Gewinne, teilweise als eigenständige Veräußerungsgewinne betrachtet und oftmals jeweils mit gesonderten Besteuerungssätzen versehen.⁸³ Zur Vermeidung von abkommensrechtlichen Einordnungsschwierigkeiten bei Veräußerungsgewinnen ordnet Art. 13 OECD-MA diese Vorgänge einer abkommensrechtlich eigenständigen Einkunftsart zu. Insoweit besteht eine Abweichung zum deutschen innerstaatlichen Steuerrecht, das Veräußerungsgewinne regelmäßig anderen Einkunftsarten zugewiesen hat, vgl. §§ 16 Abs. 1, 17 EStG.⁸⁴

Streit besteht bei Art. 13 OECD-MA wiederum hinsichtlich der Auslegung des Begriffs der Veräußerungsgewinne im Sinne der Norm. Während teilweise eine Begriffsbestimmung bzw. Auslegung nach nationalem Recht versucht bzw. bevorzugt wird,⁸⁵ wird auf der anderen Seite eine abkommensrechtliche, autonome Begriffsbestimmung bevorzugt.⁸⁶ Der Auslegung nach nationalem Recht kann unseres Erachtens jedoch nicht gefolgt werden, weil zum einen das Gebot der Entscheidungsharmonie nicht ausreichend gewürdigt würde. Zum anderen besteht damit die oben genannte Gefahr der Auslegung des Doppelbesteuerungsabkommens im Sinne des deutschen Steuerrechts, womit methodische Fehlschlüsse einhergehen könnten. Dies zeigt sich zumal nach der Normierung des Veräußerungsgewinnes in Art. 20 Abs. 2 Nr. 1 EStG n.F.: Soll nun eine Zuordnung zu Art. 10 oder 13 OECD-MA erfolgen, wenn die Veräußerung gem. § 20 EStG steuerbar ist, und wie soll die Einordnung bei einer Qualifizierung gem. § 17 EStG erfolgen? Ist ein Veräußerungsgewinn im Sinne des Art. 13 OECD-MA ein solcher gem. § 17 EStG oder schon einer gem. § 20 Abs. 2 Nr. 1 EStG oder sind die Begrifflichkeiten in beiden Normen für die abkommensrechtliche Interpretation identisch?

⁸² *Wassermeyer*, in: *Debatin/Wassermeyer* (Fn. 51), Art. 13 OECD-MA Rn. 1.

⁸³ Vgl. OECD-Musterkommentar zu Art. 13 Tz. 2; *Gradel/Helios*, in: *Strunk/Kaminski/Köhler, AStG/DBA*, Art. 13 Rn. 2; *Wassermeyer*, in: *Debatin/Wassermeyer* (Fn. 51), Art. 13 OECD-MA Rn. 1.

⁸⁴ Vgl. *Wassermeyer*, in: *Debatin/Wassermeyer* (Fn. 51), Art. 13 OECD-MA Rn. 1.

⁸⁵ So insbesondere *Fischer-Zernin*, in: *Becker/Höppner/Grotherr/Kroppen, DBA*, Art. 13 Rn. 1, 2; *Schaumburg*, *Internationales Steuerrecht* (Fn. 28), § 16 Rn. 16.382.

⁸⁶ *Prokisch*, in: *Vögel/Lehner* (Fn. 28), Art. 13 Rn. 3; *Wassermeyer*, in: *Debatin/Wassermeyer* (Fn. 51), Art. 13 OECD-MA Rn. 3.

Man wird der Meinung, die eine eher innerstaatlich orientierte Auslegung vertritt, zugestehen müssen, dass der Begriff der Veräußerungsgewinne nicht abkommensrechtlich definiert ist und daher aus methodischen Gründen ein Rückgriff auf das nationale Recht gem. Art. 3 Abs. 2 OECD-MA denkbar ist. Jedoch wird dies dem Sinn und Zweck von Art. 13 OECD-MA nicht gerecht, weil die Norm gerade einen gemeinsamen Tatbestand für alle Veräußerungsgewinne abkommensrechtlich statuieren will, um die nationalrechtlichen Divergenzen auf Ebene des Doppelbesteuerungsabkommens zu kanalisieren.⁸⁷ Zudem kann auch noch auf die steuersystematischen Unterschiede zwischen Art. 10 und 13 OECD-MA abgestellt werden. Während Art. 10 OECD-MA als Anteile umfassend alle Rechte erfassen will, die jenseits der Gewinnbeteiligung auch an den stillen Reserven bestehen,⁸⁸ soll Art. 13 OECD-MA die geballten Gewinne aus der Veräußerung des Anlagevermögens erfassen.⁸⁹ Eine vergleichbare Argumentation wurde bereits zur Einordnung der Liquidationserlöse herangezogen, weil bei deren Einordnung unter Art. 10 OECD-MA gerade auf den Vergleich von angesammelten Gewinnen und ausgeschütteten Dividenden abgestellt wurde. Ein argumentativer Zusammenhang mit dem Anlagevermögen der liquidierten Gesellschaft und damit zu Art. 13 OECD-MA wurde hingegen (jenseits der Differenz zwischen Anschaffungskosten und Nennkapital) nicht hergestellt.

Aus der intendierten Erfassung des Anlagevermögens in Art. 13 OECD-MA folgt, dass bei einer Auslegung nach dem Sinnzusammenhang bei Art. 13 OECD-MA der Begriff der Veräußerungsgewinne abkommensrechtlich autonom zu interpretieren ist. Dies fügt sich auch konsistent in die bisher herrschende Meinung ein, dass Art. 13 OECD-MA unabhängig davon eingreift, wie das innerstaatliche Recht die betreffenden Gewinne steuerrechtlich (nun als Kapitaleinkünfte gem. § 20 Abs. 2 Nr. 1 EStG n. F.) einordnet.⁹⁰

Jedenfalls sind jenseits der Streitigkeiten über die Begriffsauslegung Veräußerungsgewinne aus dem Verkauf von Anteilen an einer Kapitalgesellschaft nach ganz herrschender Meinung unter Art. 13 Abs. 5 OECD-MA zu fassen, so dass die Besteuerungshoheit dem Ansässigkeitsstaat des Gesellschafters zufällt.⁹¹ Dies gilt unverändert auch nach der Neueinordnung der Veräußerungsgewinne in § 20 Abs. 2 Nr. 1 EStG n. F., weil die abkommensrechtliche Einordnung unter Art. 13 OECD-MA nicht verändert wurde.

Ergänzend sei in diesem Zusammenhang noch auf eine weitere Problematik hingewiesen, die sich dann stellt, wenn eine Gesellschaft in Deutschland und im anderen Vertragsstaat unterschiedlich qualifiziert wird und sich dies auf die Anwendung des Doppelbesteuerungsabkommens auswirkt. Dies soll vor dem Hintergrund des hier gewählten Untersuchungsgegenstands auf den Fall eines

⁸⁷ So deutlich auch *Wassermeyer*, in: *Debatin/Wassermeyer* (Fn. 51), Art. 13 OECD-MA Rn. 3.

⁸⁸ So deutlich *Tischbirek*, in: *Vögel/Lehner* (Fn. 28), Art. 10 Rn. 189.

⁸⁹ Vgl. *Wassermeyer*, in: *Debatin/Wassermeyer* (Fn. 51), Art. 13 OECD-MA Rn. 2.

⁹⁰ Vgl. *Prokisch*, in: *Vögel/Lehner* (Fn. 28), Art. 13 Rn. 3 m. w. N.

⁹¹ Allgemeine Meinung, vgl. OECD-Musterkommentar Art. 13 Tz. 30; *Prokisch*, in: *Vögel/Lehner* (Fn. 28), Art. 13 Rn. 62; *Wassermeyer*, in: *Debatin/Wassermeyer* (Fn. 51), Art. 13 OECD-MA Rn. 135; *Fischer-Zernin*, in: *Becker/Höppner/Grotherr/Kroppen* (Fn. 85), Art. 13 Rn. 42.

inländischen Gesellschafters einer ausländischen Gesellschaft eingegrenzt werden.⁹² Wenn dieser seinen Anteil veräußert und die Gesellschaft aus deutscher Sicht eine ausländische Kapitalgesellschaft darstellt, ist Art. 13 Abs. 5 OECD-MA einschlägig, so dass dieser Veräußerungsgewinn gem. § 20 Abs. 2 Nr. 1 EStG n. F. in Deutschland zu versteuern wäre.⁹³ Aus der Sicht des Quellenstaates könnte jedoch eine Personengesellschaft vorliegen, für die dieser wegen Art. 13 Abs. 2 OECD-MA das Besteuerungsrecht für sich reklamieren würde, sofern die Gesellschaft eine Betriebsstätte und unternehmerische Tätigkeit im Quellenstaat aufweist. Nach der Logik des Doppelbesteuerungsabkommens wäre dann auch Art. 23 Abs. 1 OECD-MA aus deutscher Sicht nicht anwendbar, weil dem Quellenstaat – aus deutscher Perspektive – kein Besteuerungsrecht zukommt.⁹⁴ Dennoch haben Rechtsprechung und Finanzverwaltung – zu Recht – eine Qualifikationsverkettung angenommen und schließen aus der Qualifikation und Besteuerung der Gesellschaft im Quellenstaat auf die Behandlung nach dem Doppelbesteuerungsabkommen aus deutscher Sicht.⁹⁵ Damit wird die Gesellschaft aus deutscher Sicht für die abkommensrechtliche Behandlung ebenfalls als Personengesellschaft behandelt, so dass eine Doppelbesteuerung im Ergebnis vermieden wird. Für neuere Doppelbesteuerungsabkommen geht der Musterkommentar zu Art. 23A OECD-MA in Rz. 32.4 sogar davon aus, dass der Ansässigkeitsstaat (in unserem Fall Deutschland) sogar an die Beurteilung des Quellenstaates gebunden sei. Jenseits der völlig unklaren rechtlichen Funktion des Musterkommentars in der Rechtsanwendung⁹⁶ muss jedenfalls für die genannte Änderung durch die OECD festgehalten werden, dass eine Rückwirkung für vor dieser Modifikation im Jahre 1999 abgeschlossene Doppelbesteuerungsabkommen ausscheidet.⁹⁷

V. Zusammenfassung

1. Durch die Einführung der allgemeinen Veräußerungsgewinnbesteuerung im Rahmen des Unternehmenssteuerreformgesetzes 2008 für Anteile an Kapitalgesellschaften ist die Zuordnung der Anteile zu § 17 EStG oder zu § 20 Abs. 2 Nr. 1 EStG nicht obsolet geworden. Unterschiede ergeben sich durch den anwendbaren Steuersatz und aufgrund der unterschiedlichen Berücksichtigung von Verlusten und anderen Werbungskosten.

⁹² Für den (steuer-)ausländischen Gesellschafter einer inländischen Gesellschaft richten sich die Rechtsfolgen nach § 49 EStG und sollen hier nicht vertieft werden.

⁹³ So auch zur alten Rechtslage *Schumacher*, in: *Schaumburg/Piltz*, Veräußerungsgewinne im internationalen Steuerrecht, 2004, 1 (11f.).

⁹⁴ *Schumacher*, in: *Schaumburg/Piltz* (Fn. 93), 1 (12).

⁹⁵ BFH v. 31. 7. 1991 – I R 60/90, BFHE 165, 507; v. 22. 1. 1992 – I R 42/91, BFH/NV 1992, 600; FinMin. Hessen, IStR 1994, 549.

⁹⁶ Vgl. dazu umfassend *Vögel*, in: *Vögel/Lehmer* (Fn. 28), Einl. Rn. 124 ff.

⁹⁷ *Wassermeyer*, in: *Debatin/Wassermeyer* (Fn. 51), Art. 1 OECD-MA Rn. 28 g; allgemein gegen eine Rückwirkung bei Änderungen des Musterkommentars *Vögel*, in: *Vögel/Lehmer* (Fn. 28), Einl. Rn. 127.

2. § 17 EStG stellt gegenüber § 20 Abs. 2 Nr. 1 EStG eine *lex specialis* dar.
3. Auf Ebene der Doppelbesteuerungsabkommen sind Liquidationserlöse mit der herrschenden Meinung unter den Dividendenartikel (Art. 10 OECD-MA) zu subsumieren. Die Streitigkeiten um die Interpretation der Norm gehen nach hier vertretener Ansicht auf unterschiedliche Konstellationen zurück und lassen sich bei methodischem Vorgehen in eine konsistente Interpretation der Norm einfügen. Damit verbleibt dem Quellenstaat im Regelfall über Art. 10 Abs. 2 OECD-MA ein Besteuerungsrecht, so dass die Liquidationserlöse gem. § 20 Abs. 1 Nr. 2 EStG zwar ebenfalls in Deutschland besteuert werden können, allerdings die ausländische Besteuerung gem. § 34c EStG angerechnet werden muss.
4. Durch die Einführung der allgemeinen Veräußerungsgewinnbesteuerung in § 20 Abs. 2 Nr. 1 EStG ändert sich die abkommensrechtliche Einordnung nicht, weil insoweit eine abkommensrechtlich eigenständige Einkunftsart besteht, die unabhängig von einer Veränderung der nationalen steuerlichen Beurteilung ist. Demnach sind Gewinne aus der Veräußerung einer Kapitalgesellschaft gem. Art. 13 Abs. 5 OECD-MA im Ansässigkeitsstaat des Gesellschafters zu besteuern. Ab 2009 sind die Einkünfte eines in Deutschland ansässigen Gesellschafters aus der Veräußerung eines Anteils an einer ausländischen Kapitalgesellschaft gem. § 20 Abs. 2 Nr. 1 EStG n. F. zu besteuern.