

Institut Finanzen und Steuern e.V. · www.ifst.de

IFSt

SCHRIFT NR. **480**
Berlin, Juni 2012

Deutsche Abkommenspolitik
– Trends und Entwicklungen 2011/2012 –

Dr. Stefan Brunsbach
Prof. Dr. Dieter Endres
Prof. Dr. Jürgen Lüdicke
Dr. Arne Schnitger

In Medienkooperation mit

**DER
BETRIEB**

Zitiervorschlag:

Brunsbach/Endres/Lüdicke/Schnitger
Deutsche Abkommenspolitik, IFSt-Schrift Nr. 480 (2012)

ISBN 978-3-89737-023-4

15,00 Euro inkl. USt. zzgl. Versandkosten
© Institut Finanzen und Steuern e.V.
Gertraudenstraße 20, 10178 Berlin
In Medienkooperation mit DER BETRIEB
Einzelbezug über www.fachverlag-shop.de/ifst
E-Mail: kundenservice@fachverlag.de
Tel.: (0800) 0001637; Fax: (0800) 0002959
Abonnenten von DER BETRIEB wird ein Rabatt in Höhe
von 20 % eingeräumt.

IFSt

SCHRIFT NR. **480**
Berlin, Juni 2012

Deutsche Abkommenspolitik
– Trends und Entwicklungen 2011/2012 –

Dr. Stefan Brunsbach
Prof. Dr. Dieter Endres
Prof. Dr. Jürgen Lüdicke
Dr. Arne Schnitger

PricewaterhouseCoopers AG

In Medienkooperation mit

**DER
BETRIEB**

Das Institut Finanzen und Steuern überreicht Ihnen
die IFSt-Schrift Nr. 480:

Deutsche Abkommenspolitik
– Trends und Entwicklungen 2011/2012 –

Doppelbesteuerungsabkommen sollen verhindern, dass zwischenstaatliche Streitigkeiten über die Aufteilung des Besteuerungssubstrats aus grenzüberschreitendem Handeln und Investieren mangels Einigung auf dem Rücken des Steuerpflichtigen ausgetragen werden. Gerade Deutschland als export- und auslandsinvestitionsorientierte Volkswirtschaft ist gegenüber dem wettbewerbsverzerrenden Einfluss der Doppelbesteuerung besonders empfindlich. Die Bedeutung von DBA zur Förderung und Vertiefung der Wirtschaftsbeziehungen ist anerkannt. Entsprechend umfangreich ist das deutsche Abkommensnetz, an dem weiter rege gearbeitet wird. Die Frage, was dabei eine qualitative Verbesserung darstellt, wird aus der unterschiedlichen Interessenlage von Gesetzgeber und Finanzverwaltung einerseits und Steuerpflichtigen andererseits freilich hier und da unterschiedlich gewertet.

Die neue IFSt-Jahresschrift zu Trends und Entwicklungen der deutschen Abkommenspolitik berichtet über die aktuellen Neuabschlüsse, Kündigungen und Revisionen deutscher Abkommen. Neben der Analyse aktueller Abkommensregelungen und der Frage nach der künftigen Ausrichtung der DBA-Politik wird jedes Jahr ein Schwerpunktthema behandelt, das Grundsatzfragen deutschen Abkommensverständnisses betrifft. In dieser Auftaktausgabe 2012 ist dieses Thema dem Methodenartikel, d.h. der Frage nach dem fortbestehenden Vorrang der Freistellungsmethode, gewidmet.

Als wichtigste politische Folgerungen aus der aktuellen deutschen Abkommenspolitik werden der Beibehalt der Freistellungsmethode als Regelmethode zur Vermeidung der Doppelbesteuerung, die Beseitigung von Defiziten bei der Anrechnungsmethode und die Vermeidung einer sofortigen Entstrickungsbesteuerung infolge des Abschlusses eines DBA adressiert. Insbesondere sollten die deutsche Abkommenspolitik und namentlich die von Deutschland in vielen DBA verhandelten Standardklauseln steuerfachlich und steuerpolitisch intensiver als in der Vergangenheit diskutiert werden.

INSTITUT FINANZEN UND STEUERN
Prof. Dr. Johanna Hey

Berlin/Köln, im Juni 2012

Inhaltsverzeichnis

I.	Aktuelle DBA-Politik: Einführende Hinweise (<i>Endres</i>)	9
II.	Entwicklungen im Jahr 2011 und Ausblick 2012 (<i>Brunsbach</i>).	14
1.	Abkommensverhandlungen, Revisionen und Kündigungen	14
a.	Doppelbesteuerungsabkommen auf dem Gebiet der Steuern vom Einkommen und vom Vermögen.	14
aa.	Bereits anzuwendende Doppelbesteuerungsabkommen	15
bb.	Noch nicht in Kraft getretene DBA / Laufende DBA-Verhandlungen in den Jahren 2011/2012.	17
cc.	Kündigungen im Jahr 2011	20
b.	Abkommen auf dem Gebiet der Rechts- und Amtshilfe und des Auskunfts austauschs (Auskunftsabkommen)	20
c.	Sonderthema: Abkommen zwischen der Bundesrepublik Deutschland und der Schweizerischen Eidgenossenschaft über Zusammenarbeit in den Bereichen Steuern und Finanzmarkt	21
2.	Inhaltliche Trends der neuen Abkommen.	24
a.	Geltungsbereich	25
b.	Begriffsbestimmungen.	26
c.	Besteuerung des Einkommens	28
aa.	Unternehmensgewinne	28
bb.	Seeschifffahrt, Binnenschifffahrt und Luftfahrt	30
cc.	Dividenden	30
dd.	Zinsen	32
ee.	Sonderregelungen für typisch stille Beteiligungen, partiarische Darlehen und Gewinnobligationen	34
ff.	Lizenzgebühren	35
gg.	Gewinne aus der Veräußerung von Vermögen	36
hh.	Einkünfte aus selbstständiger Tätigkeit.	37
ii.	Einkünfte aus unselbstständiger Tätigkeit.	38
jj.	Aufsichtsrats- und Verwaltungsratsvergütungen	38
kk.	Künstler und Sportler	38
ll.	Ruhegehälter.	39
d.	Methoden zur Vermeidung der Doppelbesteuerung	40
aa.	Grundsätze	40

bb. Subject to tax-Klauseln, Aktivitätsklauseln und switch over-Klauseln	41
e. Limitation on Benefits-Klauseln	43
f. Anti treaty shopping-Klauseln	43
g. Verständigungs- und Schiedsverfahren	44
h. Informationsaustausch und Amtshilfe bei der Erhebung von Steuern	44
i. Zusammenfassende Würdigung und Identifizierung von inhaltlichen Trends	44
3. Ausblick auf anstehende Abkommensverhandlungen	47
4. Der Einfluss der OECD auf die deutsche Abkommenspraxis	47

III. Das Jahr im Rückblick: Wertung der aktuellen Abkommenspolitik aus Sicht des Rechtsanwenders (*Lüdicke*)

1. Ausgewählte Entwicklungen in neueren Ertragsteuer-DBA	49
a. Geltungsbereich: Steuern vom Einkommen oder auch vom Vermögen	49
b. Dynamische Auslegung nach Maßgabe des OECD-Musterkommentars	51
c. Qualifikationskonflikte bei Personengesellschaften	53
aa. Regelungen in neueren DBA	53
bb. Entwurf eines § 50d Abs. 1 Satz 11 EStG	56
d. Sondervergütungen bei Personengesellschaften	59
e. Betriebsstätten: Authorised OECD Approach	62
aa. Regelungen in neueren DBA	62
bb. Entwurf eines § 1 Abs. 4 bis 6 AStG	63
f. „Quellenbesteuerung“ bei „Sandwich“-Strukturen mit Betriebsstätten	64
g. Einkünftebezug über Betriebsstätten in dritten Staaten	67
h. Wegzugsbesteuerung mit Wertverknüpfung	69
i. Entstrickung durch (Erst-)Abschluss eines DBA	71
j. Aktivitätsklauseln	73
k. Schiedsverfahren	75
l. Treaty shopping	76
aa. Regelungen in neueren Abkommen	76
bb. § 50d Abs. 3 EStG	78

cc. Einschränkung des § 50d Abs. 3 EStG im DBA-Niederlande	81
2. Ausgewählte Entwicklungen in der höchstrichterlichen Rechtsprechung zu DBA-Fragen	82
a. Grenzüberschreitende Organschaft in Inbound-Fällen	82
b. Schachtelprivileg bei hybriden Empfängern	84
3. Forderung nach einem deutschen Abkommensmuster	86
IV. Methoden zur Vermeidung der Doppelbesteuerung: Freistellung versus Anrechnung (Schnitger)	87
1. Einleitung	87
2. Methodenwahl	88
a. Kapitalimport- versus Kapitalexportneutralität	88
b. Begrenzter unionsrechtlicher Rahmen der legalen Förderung ausländischer Tätigkeiten	92
c. Konsistenz bei der Wahl der Methoden zur Vermeidung der Doppelbesteuerung	95
d. Gestaltungsanfälligkeit	96
e. Komplexität	98
f. Wechselkurs	99
3. Freistellungsmethode	101
a. Problem der Nichtberücksichtigung von Verlusten	101
b. Ausländische Betriebsstättenverluste	102
c. Verluste einer ausländischen Tochterkapitalgesellschaft	105
d. Währungskursverluste	107
e. Korrespondenzprinzip	108
4. Anrechnungsmethode	110
a. Grundsätzliches	110
b. Anrechnung ausländischer Steuern auf die Gewerbesteuer	111
c. Berücksichtigung von mittelbaren Aufwendungen	112
d. Inländische Verluste	112
V. Zusammenfassung und Fazit (Endres)	114
VI. Politische Folgerungen	119

ANHANG	120
A1 Stand der Doppelbesteuerungsabkommen: 30.4.2012	121
A2 Abkommensentwicklungen 2009–2012	133
A3 Übersicht über Entwicklung der Quellensteuersätze in DBA, die ab 2009 anwendbar sind bzw. unterzeichnet wurden	135
A4 Regelung zu Sondervergütungen bei Personengesellschaften in neueren DBA.....	138
A5 Wegzugsklausel in neueren DBA	140

Redaktionsschluss war der 30.4.2012.

Frau StB Kerstin Holst (PricewaterhouseCoopers AG) wird für ihre wertvolle Mitarbeit an der vorliegenden Schrift gedankt.

I. Aktuelle DBA-Politik: Einführende Hinweise

Angesichts einer in der laufenden Koalitionsperiode durchaus regen Abkommenspolitik, der Vielzahl struktureller Neuausrichtungen in einzelnen Abkommensnormen und des zunehmenden Einflusses von nationaler Gesetzgebung, Rechtsprechung und Gemeinschaftsrecht auf die Wirkungen der DBA ist die Materie der Doppelbesteuerung in jüngster Zeit wieder stärker in den Vordergrund der Fachdiskussion gerückt. Die Leitlinien deutscher DBA-Politik erscheinen dabei im Ausgangspunkt klar: Mit einem engmaschigen und stabilen Abkommensnetz soll die Wettbewerbsfähigkeit der eigenen Wirtschaft gestützt, gleichzeitig aber auch das notwendige inländische Steueraufkommen sichergestellt werden.

Doppelbesteuerungsabkommen als völkerrechtliche Verträge, die nach § 2 AO Vorrang vor dem nationalen Recht haben, stehen für Rechts- und Planungssicherheit im grenzüberschreitenden Wirtschaftsverkehr. Ihr maßgebliches Ziel ist die effektive Vermeidung der internationalen Doppelbesteuerung, d.h. bei volkswirtschaftlich gewünschten Auslandsaktivitäten soll eine Kumulation von steuerlichen Belastungen verhindert werden. Neben nicht beseitigter Doppelbesteuerung erweisen sich in der Praxis insbesondere auf Bruttoerträge erhobene Quellensteuern und auf umfassender Quellenbesteuerung beruhende steuerliche Erklärungspflichten als Hemmnisse internationaler Geschäftstätigkeit. Die Beseitigung dieser Barrieren ist genauso traditionelles wie aktuelles Anliegen deutscher DBA-Politik. Gleichzeitig wird das verstärkte Bemühen der deutschen Verhandlungsseite immer deutlicher, Abkommensregeln auch als Schutzmaßnahme zur Bekämpfung unangemessener Gestaltungen einzusetzen und jegliche Minderbesteuerung oder das Erlangen tatsächlich oder vermeintlich ungerechtfertigter Steuervorteile auszuschließen. Verschärfte Informationsaustauschklauseln, Einschränkungen der Freistellungsmethode und *anti treaty shopping*-Klauseln sind die sichtbaren Konsequenzen.

Im Unterschied zu einem unilateralen (einseitigen) und freiwilligen Verzicht auf die Besteuerung von Einkünften und Vermögen vermeiden DBA als bilaterale Verträge die internationale Doppelbesteuerung durch Kollisionsnormen, in welchen der Umfang der Anwendbarkeit von innerstaatlichem Recht geregelt ist, wenn sich die Steueransprüche der beteiligten Staaten überschneiden. Der Vertragscharakter eines Abkommens erlaubt es, als Gegenleistung für eigene steuerliche Beschränkungen reziproke Verzichtsnormen beim Vertragspartner einzuhandeln. DBA können somit die nach unilateralem Recht normierte Steuerpflicht im Quellenstaat aufheben oder bezüg-

lich der Besteuerungsgrundlage oder der Steuerhöhe einschränken. Insoweit enthalten die DBA zwischen den Vertragsparteien vereinbarte gegenseitige Steuerverzichte, wobei insbesondere im bilateralen Verhältnis zwischen Industriestaaten eine Tendenz zu einer gewissen Einengung der gegenständlichen Steuererfassung im Quellenstaat geht.

Die Vorteile von auf Gegenseitigkeit beruhenden Steuerverträgen haben schon seit Ende des 19. Jahrhunderts zum Abschluss von Doppelbesteuerungsabkommen geführt. So gab es bereits im Jahr 1869 zwischen Preußen und Sachsen eine Übereinkunft über die Zuordnung von direkten Steuern. Zum eigentlichen Ausbau eines DBA-Netzwerks in Mitteleuropa kam es aber erst nach dem ersten Weltkrieg. Für die Verdichtung des deutschen Abkommensnetzes setzte dann das erste deutsche DBA mit den USA im Jahr 1954 wichtige Impulse.

Parallel zu den bilateralen Entwicklungen trugen die Bemühungen von Völkerbund und Internationaler Handelskammer zur Harmonisierung der verschiedenen zwischenstaatlichen Abkommen bei. Den Durchbruch zu einem von der Staatengemeinschaft weithin gebilligten Musterabkommen schafften OEEC (Organisation for European Economic Cooperation) und deren Nachfolgeorganisation, die OECD (Organisation for Economic Cooperation and Development), mit der Verabschiedung eines Musterabkommens zur Vermeidung der Doppelbesteuerung des Einkommens und des Vermögens im Jahr 1963. Seitdem werden das OECD-Musterabkommen (OECD-MA) sowie der dazu veröffentlichte Kommentar als die Grundlagen modernen Abkommensverständnisses laufend überarbeitet und ergänzt. Zuletzt verabschiedete der OECD-Rat im Jahr 2010 eine Aktualisierung von Musterabkommen und dazugehöriger Kommentierung. Da das OECD-MA nicht der Verhandlungsposition der Entwicklungsländer nach weitgehender Aufrechterhaltung der Quellenbesteuerung entspricht, haben die Vereinten Nationen im Jahr 1980 ein UN-Abkommensmuster vorgelegt, um in der Abkommenspraxis mit Entwicklungsländern zu einem Interessensausgleich zu kommen. Das UN-Abkommensmuster wurde kürzlich überarbeitet (Update 2011 vom 15.3.2012).

Die deutsche DBA-Politik ist im Grundsatz an Aufbau und Inhalt des OECD-Musterabkommens ausgerichtet, wobei es aber aufgrund der unterschiedlichen Interessenlagen in jeder Abkommensverhandlung zu beträchtlichen Unterschieden zwischen den einzelnen bilateralen Verträgen kommt. Aufgrund dieser Zersplitterung des deutschen Abkommensrechts wird auch von Zeit zu Zeit – ähnlich wie in den USA – über ein deutsches Musterab-

kommen nachgedacht. Ein solcher Vorschlag hat sicherlich etliche pro's und con's, würde aber sicherlich die Auseinandersetzung mit deutschen Abkommenspositionen in der Fachöffentlichkeit erleichtern.

Weicht schon die DBA-Politik Deutschlands von Abkommen zu Abkommen ab, so lässt sich bei einem Blick auf die zwischen anderen Staaten abgeschlossenen Steuerverträge eine hohe und zunehmende Divergenz der Abkommensregelungen feststellen. Dies führt auch im OECD-Kommentar zu immer mehr Bemerkungen, Vorbehalten und Alternativklauseln, die von einzelnen Ländern eingebracht werden.

Zum Jahresbeginn 2012 ist Deutschland mit einem Netz von 93 anzuwendenden DBA auf dem Gebiet der Ertragsteuern einer der Vorreiter im Doppelbesteuerungsrecht. Dabei ist in der deutschen Abkommenspolitik zuletzt neuer Schwung zu beobachten, was sich in einer Vielzahl von Abkommensrevisionen und Neuabschlüssen niederschlägt. Natürlich gibt es nach wie vor einzelne Lücken im Netzwerk, wobei insbesondere auf das Fehlen eines DBA mit Brasilien (nach Kündigung des alten DBA im Jahr 2005) hinzuweisen ist.

Die Ursachen für die aktuellen Abkommensrevisionen sind vielfältig. So kann es generell um eine Modernisierung des Abkommens (wie z.B. zur Berücksichtigung des Authorised OECD Approach [AOA] bei der Betriebsstättingewinnabgrenzung) oder aber um die Aufnahme spezifischer materieller Änderungswünsche gehen. Nicht selten resultieren Abkommensrevisionen aus dem Wunsch nach Reduktion von Quellensteuern oder nach Aufnahme von breiteren Informationsaustauschklauseln bzw. eines Schiedsverfahrens. Etliche der jüngeren DBA-Revisionen sind auch dem verstärkten Bestreben der Finanzverwaltung zur Vermeidung weißer Einkünfte (z.B. durch Aufnahme von Klauseln zum Umschalten von der Freistellungs- auf die Anrechnungsmethode) oder generell zur Sicherung deutschen Steueraufkommens (nachgelagerte Besteuerung von Alterseinkünften, Sondervergütungen bei Personengesellschaften, Wegfall der Anrechnung fiktiver Quellensteuern) geschuldet. Ausländische Vertragspartner, die Anstoß zu Neuverhandlungen geben, mögen durchaus abweichende Revisionsgründe vortragen.

Aus Sicht der deutschen Finanzverwaltung bieten die Abkommen auch erweiterte Möglichkeiten zum Informationsaustausch, um insoweit ein Gegengewicht zur tatsächlich oder rechtlich beschränkten Ermittlungstätigkeit jenseits der eigenen Staatsgrenzen zu setzen. Insofern ist das Bundesministerium der Finanzen bestrebt, die OECD-Standards für Transparenz und effek-

tiven Informationsaustausch (Art. 26 OECD-MA) mit vielen Partnerländern umzusetzen. Folge daraus sind zahlreiche reine Informationsaustausch- und Amts- und Rechtshilfe-Abkommen, die aber vielfach noch ratifiziert werden müssen. Wenn die Bedeutung dieser Abkommen auch vornehmlich im Bereich der Abschreckung liegt, sind sie im Sinne gleichmäßiger steuerlicher Lastentragung uneingeschränkt zu begrüßen. Als problematisch könnte sich allenfalls die Erteilung unternehmens- oder personenbezogener Auskünfte durch die deutsche Finanzverwaltung an die Vertragsstaaten erweisen, wenn dort mit den gewonnenen Informationen ein laxerer Umgang herrscht als es unseren Vorstellungen von Datenschutz im Allgemeinen und dem Steuergeheimnis im Besonderen entspricht.

Eine weitere Besonderheit ist das am 21.9.2011 mit der Schweiz unterzeichnete Abkommen über die „Zusammenarbeit in den Bereichen Steuern und Finanzmarkt“, wonach die Schweiz sich zu einem begrenzten Informationsaustausch bei weitgehendem Schutz für Altfälle im Tausch gegen die Aufhebung von bestehenden Restriktionen für ihre Banken in Deutschland verpflichtet will. Insoweit sind aber noch hohe politische Hürden vor einer möglichen Ratifizierung zu überwinden.

Lediglich ergänzend sei an dieser Stelle darauf verwiesen, dass neben den in dieser Schrift im Vordergrund stehenden Abkommen auf dem Gebiet der Steuern vom Einkommen und vom Vermögen weitere bilaterale Steuerverträge bestehen. So gibt es einige Erbschaftsteuerabkommen, Sonderabkommen betreffend die Einkünfte und das Vermögen von Schifffahrt- und Luftfahrtunternehmen und Abkommen auf dem Gebiet der Kraftfahrzeugsteuern. Eine komplette Übersicht zu allen deutschen Steuerverträgen findet sich in dem BMF-Schreiben vom 17.1.2012 (vgl. Fn. 1).

Die Steuerkonsequenzen einer grenzüberschreitenden Aktivität resultieren aus einem Nebeneinander von einer Vielzahl an Rechtsquellen. Neben den sich aus Abkommensrevisionen direkt ergebenden Änderungen materiellen Rechts stehen Steuerpflichtige auch vor der Herausforderung, die Auswirkungen von nationalen Reformen und des primären und sekundären Gemeinschaftsrechts auf ihre Steuerplanung zu analysieren. Insbesondere die erkennbare Tendenz zu *treaty overrides* in deutschen Steuergesetzen sowie die Komplexität des Zusammenspiels von nationalen und abkommensrechtlichen Missbrauchsnormen werden zunehmend bedenklich. So sind im Verhältnis zu Großbritannien nach dem neuen Abkommen mit der *subject to tax*-Klausel, der *switch over*-Klausel und § 50d Abs. 9 EStG drei Hürden vor dem Anspruch auf Steuerfreistellung zu überspringen. Dass auch die

Relevanz der Rechtsprechung für die Abkommensauslegung oder -anwendung nicht unterschätzt werden kann, haben in jüngster Zeit sowohl der Europäische Gerichtshof (in Bezug auf die EU-Rechtswidrigkeit der deutschen Regelungen zur Kapitalertragsteuer auf Portfoliodividenden) als auch der Bundesfinanzhof (beispielsweise in Bezug auf die Besteuerung von Sondervergütungen oder die Möglichkeit einer grenzüberschreitenden Organschaft) mit Grundsatzurteilen zu DBA-Fällen mit Nachdruck belegt.

Ganz wesentlichen Einfluss auf die Steuerbelastung von Auslandsinvestitionen hat der abkommensrechtliche Methodenartikel zur Vermeidung der Doppelbesteuerung (Art. 23 OECD-MA). Insoweit wird in der deutschen Wirtschaft mit Sorge beobachtet, dass die noch im Koalitionsvertrag vom 26.10.2009 explizit bekräftigte Beibehaltung der Freistellungsmethode als Eckpfeiler der deutschen Ertragsteuerabkommen in den neueren Abkommen mit den Vereinigten Arabischen Emiraten (VAE), Zypern und Mauritius durchbrochen und die Doppelbesteuerung grundsätzlich nur durch Anrechnung ausländischer Steuern vermieden wird. Auch das zur Revision anstehende DBA mit Singapur steht wegen dieser Frage noch auf dem Prüfstand. Während das BMF dies als Einzelfälle zur Wahrung deutscher Steuerinteressen klassifiziert, fürchten viele Unternehmensvertreter einen Paradigmenwechsel zur Anrechnungsmethode mit allen negativen Konsequenzen auf den Wettbewerbsdruck im Ausland.

Dieser Neuausrichtung im Methodenartikel in jüngeren DBA, sei es durch Vereinbarung der generellen Anrechnungsmethode oder durch Einführung von weitgreifenden Umschaltklauseln, ist ein wesentlicher Teil dieser Schrift gewidmet. Als IFSt-Jahresschrift zu Trends und Entwicklungen in der deutschen Abkommenspolitik konzipiert, soll jedes Jahr ein besonderer Schwerpunkt bei einem aktuellen Thema des Doppelbesteuerungsrechts gesetzt werden. Dass die im Widerspruch zu allen politischen Beteuerungen stehende stillschweigende Neuausrichtung im Methodenartikel den Schwerpunkt dieses Eröffnungsbandes verdient, dürfte angesichts der wirtschaftlichen Unterschiede von Anrechnungs- und Freistellungsmethode und der daraus resultierenden unterschiedlichen Wettbewerbspositionen deutscher Unternehmen im Ausland nach Ansicht der Autoren außer Frage stehen. Zu politischen Folgerungen vgl. Kapitel VI.

II. Entwicklungen im Jahr 2011 und Ausblick 2012

1. Abkommensverhandlungen, Revisionen und Kündigungen

Das Bundesministerium der Finanzen veröffentlicht jährlich in einem Schreiben¹ den Stand der Doppelbesteuerungsabkommen und der Doppelbesteuerungsverhandlungen zum jeweiligen Jahresanfang. Diese Übersicht differenziert zwischen:

- Abkommen auf dem Gebiet der Steuern vom Einkommen und vom Vermögen,
- Abkommen auf dem Gebiet der Erbschaft- und Schenkungsteuern,
- Sonderabkommen betreffend Einkünfte und Vermögen von Schifffahrt- und Luftfahrtunternehmen,
- Abkommen auf dem Gebiet der Rechts- und Amtshilfe und des Auskunfts-austauschs,
- Abkommen auf dem Gebiet der Kraftfahrzeugsteuer.

Diese Jahresschrift fokussiert sich vornehmlich auf die Entwicklungen bei den Abkommen auf dem Gebiet der Steuern vom Einkommen und vom Vermögen (im Folgenden Doppelbesteuerungsabkommen oder DBA).

a. Doppelbesteuerungsabkommen auf dem Gebiet der Steuern vom Einkommen und vom Vermögen

Die Bundesrepublik Deutschland ist 2011/2012 in eine Vielzahl von Abkommensverhandlungen involviert gewesen. Abkommensverhandlungen ziehen sich regelmäßig über einen längeren Zeitraum hin, allein das nach Unterzeichnung eines DBA erforderliche innerstaatliche Gesetzgebungsverfahren dauert im Durchschnitt mehr als ein halbes Jahr. Im Betrachtungszeitraum 2011/2012 finden sich somit Abkommen, die ab dem 1.1.2011 oder ab dem 1.1.2012 anzuwenden sind sowie Abkommen, die noch nicht in Kraft getreten sind.

¹ Zuletzt BMF-Schreiben v. 17.1.2012, Stand der Doppelbesteuerungsabkommen und Doppelbesteuerungsverhandlungen am 1. Januar 2012, BStBl. I 2012, 108; eine überarbeitete bzw. bis zum Redaktionsschluss fortgeführte Zusammenstellung ist auszugsweise – beschränkt auf Ertragsteuer-DBA – in Anlage 1 beige-fügt.

Noch nicht in Kraft getretene Doppelbesteuerungsabkommen können differenziert werden in:

- Abkommen, bei denen das deutsche Gesetzgebungsverfahren abgeschlossen ist und bei denen für ein Inkrafttreten nur noch der Austausch der Ratifikationsurkunden² erforderlich ist,
- Abkommen, die unterzeichnet³ sind, bei denen jedoch der Abschluss des deutschen Gesetzgebungsverfahrens noch aussteht,
- Abkommen, die paraphiert⁴, jedoch noch nicht unterzeichnet sind und
- Abkommen, die sich noch im Stadium der Verhandlungen befinden.

Die nachfolgenden Ausführungen geben unter Berücksichtigung dieser Differenzierung der verschiedenen Stufen des Verhandlungsprozesses den Stand der Abkommensverhandlungen bis zum Zeitpunkt des Redaktionsschlusses (30.4.2012) wieder.

aa. Bereits anzuwendende Doppelbesteuerungsabkommen

Das DBA-VAE⁵ ist am 14.7.2011 in Kraft getreten und rückwirkend seit 1.1.2009 anwendbar.

Folgende Doppelbesteuerungsabkommen auf dem Gebiet der Steuern vom Einkommen und vom Vermögen sind seit dem 1.1.2011 anwendbar:

Bulgarien	Revisionsabkommen vom 25.1.2010
Großbritannien ⁶	Revisionsabkommen vom 30.3.2010
Malaysia	Revisionsabkommen vom 23.2.2010

² Die Ratifikation, d.h. die Erklärung, dass das DBA als völkerrechtlich verbindlich anzusehen ist, ist für das Wirksamwerden eines DBA Voraussetzung. Über die Erklärungen werden Urkunden erstellt, die ausgetauscht werden.

³ Nach Unterzeichnung werden die Vertragstexte auf der Internet-Seite des BMF veröffentlicht.

⁴ Durch die Paraphierung wird der ausgehandelte Text eines DBA vorläufig festgelegt. Der paraphierte Text wird in der Regel nicht veröffentlicht.

⁵ Zum DBA-VAE vgl. *Letzgus*, IStR 2010, 614.

⁶ Zu Praxishinweisen zum DBA-Großbritannien vgl. *Büttgen/Kaiser/Raible*, BB 2011, 862.

Mazedonien	Revisionsabkommen vom 13.7.2006
Syrien	Erstmaliges Abkommen vom 17.2.2010
Seit dem 1.1.2012 sind folgende DBA anzuwenden:	
Albanien	Erstmaliges Abkommen vom 6.4.2010
Ungarn	Revisionsabkommen vom 28.2.2011
Uruguay	Revisionsabkommen vom 9.3.2010
Zypern ⁷	Revisionsabkommen vom 18.2.2011

Zur Analyse der einzelnen Abkommen vgl. folgend unter 2.

Die Revisionsprotokolle zum DBA-Malta (Protokoll vom 17.6.2010, anwendbar ab 19.5.2011) und zum DBA-Österreich (Protokoll vom 29.12.2010, anwendbar ab 1.1.2011) betreffen jeweils die Aufnahme von Bestimmungen zum Informationsaustausch.

Im DBA-Irland wurde durch das Revisionsprotokoll (Protokoll vom 25.5.2010, anwendbar ab 1.1.2011) die Beteiligungsgrenze für das Schachtelprivileg im Methodenartikel von 25 % auf 10 % herabgesetzt⁸ sowie in Bezug auf die Anwendung der Anrechnungsmethode ergänzt, dass in Deutschland nur eine nach irischen Gesetzen und in Übereinstimmung mit dem DBA erhobene Steuer angerechnet werden kann.⁹

Im Protokoll zum DBA-Schweiz (vom 27.10.2010, anwendbar ab 1.1.2012, in Bezug auf den Informationsaustausch anwendbar ab 1.1.2011) wurden folgende Modifikationen vereinbart:

- Absenkung der Beteiligungsgrenze für die Quellensteuerbefreiung von Schachteldividenden von 20 % auf 10 % (Art. 10 Abs. 3) unter Einführung einer Mindesthaltedauer von zwölf Monaten. Für Dividenden von einer deutschen REIT-AG, einem deutschen Investmentfonds oder einer deutschen Investmentaktiengesellschaft verbleibt es bei einem Quellensteuersatz von 15 %.

⁷ Zu einem Überblick über das DBA-Zypern vgl. *Rudolf/Götzenberger*, BB 2011, 2849.

⁸ Art. XXII Abs. 2 Buchst. a Doppelbuchst. aa S. 3.

⁹ Art. XXII Abs. 2 Buchst. a Doppelbuchst. bb Einleitungssatz.

- Aufnahme einer dem Art. 24 Abs. 4 OECD-MA entsprechenden Regelung in Art. 25 Abs. 3 zur Gleichbehandlung.
- Ergänzung einer umfassenden Schiedsklausel in Art. 26.
- Anpassung des Art. 27 (Informationsaustausch) an den Art. 26 OECD-MA.

bb. Noch nicht in Kraft getretene DBA / Laufende DBA-Verhandlungen in den Jahren 2011/2012

Darüber hinaus finden zwischen der Bundesrepublik Deutschland und einer Vielzahl von Ländern Verhandlungen über den Abschluss eines erstmaligen Doppelbesteuerungsabkommens, eines Revisionsabkommens oder von Ergänzungsprotokollen statt.

In den meisten Fällen wird man die inhaltlichen Verhandlungen bereits zum Zeitpunkt der Paraphierung/Unterzeichnung grundsätzlich als beendet ansehen können, da während des Gesetzgebungsverfahrens zur Transformation des völkerrechtlichen Vertrags in nationales Recht der Gesetzgeber nur in Gänze dem DBA zustimmen oder dieses ablehnen kann. Letzteres ist im Betrachtungszeitraum nicht der Fall gewesen. In Einzelfällen können bereits paraphierte oder unterzeichnete DBA nach- oder neuverhandelt werden.

Nach Abschluss des Gesetzgebungsverfahrens bedarf es zum Inkrafttreten des DBA nur noch des Austausches der Ratifikationsurkunden. Der Zeitpunkt der erstmaligen Anwendung eines DBA – meist ab dem 1.1. des auf das Inkrafttreten folgenden Kalenderjahres – bestimmt sich durch die Regelungen des Abkommenstextes. In wenigen Fällen ist eine rückwirkende Anwendung vorgesehen, so z.B. im DBA-VAE oder in dem bereits unterzeichneten DBA-Türkei, das rückwirkend zum 1.1.2011 in Kraft treten soll.

Abkommen, bei denen das deutsche Gesetzgebungsverfahren abgeschlossen ist

Land	Abkommensart	Status
Irland ¹⁰	Revisionsabkommen	deutsches Gesetzgebungsverfahren abgeschlossen
Spanien ¹¹	Revisionsabkommen	deutsches Gesetzgebungsverfahren abgeschlossen

*Abkommen, die zum Redaktionsschluss unterzeichnet sind*¹²

Land	Abkommensart	Status
Liechtenstein ¹³	Erstmaliges Abkommen	Unterzeichnung am 17.11.2011
Luxemburg	Revisionsabkommen	Unterzeichnung am 23.4.2012
Mauritius	Revisionsabkommen	Unterzeichnung am 7.10.2011
Niederlande	Revisionsabkommen	Unterzeichnung am 12.4.2012
Südafrika ¹⁴	Revisionsabkommen	Unterzeichnung am 1.9.2008
Taiwan ^{15, 16}	Erstmaliges Abkommen	Unterzeichnung am 28.12.2011
Türkei ¹⁷	Revisionsabkommen	Unterzeichnung am 19.9.2011

¹⁰ Zu Besonderheiten des Inkrafttretens des DBA-Irland vgl. *Schiessl/Wolski*, IStR 2011, 801.

¹¹ Vgl. zu praxisrelevanten Änderungen *Strunk/Plattes*, Stbg 2011, 443.

¹² Des Weiteren sind bereits Revisionsprotokolle zum DBA-Belgien und zum DBA-Slowenien, den Informationsaustausch betreffend, unterzeichnet.

¹³ Zu einem Überblick über das DBA-Liechtenstein vgl. *Hosp/Langer*, IWB 2011, 878 sowie *Niehaves/Beil*, DStR 2012, 209.

¹⁴ Vgl. *Hensel*, IWB 2012, 227.

¹⁵ Das DBA-Taiwan stellt keinen völkerrechtlichen Vertrag dar, da Deutschland Taiwan nie als souveränen Staat anerkannt hat, so dass die innerstaatliche Umsetzung des Abkommens nicht mittels Zustimmungsgesetz nach Art. 59 Abs. 2 GG sondern bisher einmalig im Rahmen eines nationalen Steuergesetzes erfolgt, vgl. BR-Drucks. 169/12.

¹⁶ Zu Inhalten des Abkommens vgl. *Müller*, IStR-LB 2012, 25.

¹⁷ Zur Gegenüberstellung DBA-Türkei alt und neu vgl. *Schnädter/Kirchhof – PwC –*, IStR 2012, 247.

*Abkommen, die zum Redaktionsschluss paraphiert sind*¹⁸

Land	Abkommensart	Status
Ägypten	Revisionsabkommen	Paraphierung am 1.8.2005
Belgien	Revisionsabkommen	Paraphierung am 16.10.2009
China	Revisionsabkommen	Paraphierung am 12.7.2011
Costa Rica	Erstmaliges Abkommen	Paraphierung am 16.10.2009
Finnland	Revisionsabkommen	Paraphierung am 31.3.2011
Griechenland	Revisionsabkommen	Paraphierung am 2.10.2009
Island	Revisionsabkommen	Paraphierung am 12.7.2011
Israel	Revisionsabkommen	Paraphierung am 8.6.2009
Oman	Erstmaliges Abkommen	Paraphierung am 12.4.2002
Tunesien	Revisionsabkommen	Paraphierung am 4.6.2010

Betrachtet man den zeitlichen Abstand zwischen der Paraphierung und dem Stand zum Redaktionsschluss, ist zu beobachten, dass einige DBA den Status „Paraphierung“ bereits seit mehreren Jahren innehalten. Von den zehn zum Redaktionsschluss paraphierten DBA wurden lediglich drei der Abkommen in 2011 paraphiert. Bei sieben DBA liegt die Paraphierung länger – bis zu 10 Jahre (Oman)¹⁹– zurück.

*Abkommen, die zum Redaktionsschluss verhandelt wurden*²⁰

Land	Abkommensart
Argentinien	Revisionsabkommen
Australien	Revisionsabkommen
Ecuador	Revisionsabkommen
Indonesien	Revisionsabkommen
Iran	Revisionsabkommen
Japan	Revisionsabkommen

¹⁸ Des Weiteren sind bereits ein Ergänzungsprotokoll zum DBA-Frankreich sowie ein Revisionsprotokoll zum DBA-Norwegen paraphiert.

¹⁹ Dem Vernehmen nach haben sich Vertreter des Omans und Deutschlands 2012 zu neuen Verhandlungen über ein Abkommen getroffen. Das am 12.4.2002 paraphierte Abkommen könnte demnach neu verhandelt werden.

²⁰ Des Weiteren werden Revisionsprotokolle zum DBA-Georgien, DBA-Indien, DBA-Italien, DBA-Kroatien, DBA-Mazedonien, DBA-Singapur, DBA-Ukraine sowie zum DBA-Venezuela verhandelt.

Jordanien	Erstmaliges Abkommen
Katar	Erstmaliges Abkommen
Kolumbien	Erstmaliges Abkommen
Libyen	Erstmaliges Abkommen
Marokko	Revisionsabkommen
Portugal	Revisionsabkommen
Serbien	Erstmaliges Abkommen
Sri Lanka	Revisionsabkommen
Turkmenistan	Erstmaliges Abkommen

cc. Kündigungen im Jahr 2011

Kündigungen von Abkommen auf dem Gebiet der Steuern vom Einkommen und vom Vermögen sind 2011 und bis zum Redaktionsschluss nicht erfolgt. Allerdings wurde das DBA-Türkei bereits am 21.7.2007 mit Wirkung ab 1.1.2011 gekündigt. Das neue – bereits unterzeichnete – DBA-Türkei wird nach Abschluss des Gesetzgebungs- und Ratifikationsverfahrens rückwirkend zum 1.1.2011 Anwendung finden.

b. Abkommen auf dem Gebiet der Rechts- und Amtshilfe und des Auskunftsaustauschs (Auskunftsabkommen)

Zur Eindämmung von Steuerhinterziehungen durch Nutzung von Steueroasen hat die Bundesrepublik Deutschland in der jüngsten Vergangenheit mit zahlreichen Ländern Abkommen auf dem Gebiet der Rechts- und Amtshilfe und des Auskunftsaustauschs abgeschlossen. Die Zahl der Auskunftsabkommen, die die Bundesrepublik Deutschland in den letzten Jahren vereinbart hat, weist zwischenzeitlich einen beträchtlichen Umfang auf.

Zusätzlich sind seit dem 1.1.2011 Auskunftsabkommen mit Gibraltar, Guernsey und der Insel Man anwendbar.²¹ Ab dem 1.1.2012 sind Auskunftsabkommen mit Anguilla, Bahamas, Monaco, Britischen Jungferninseln, Kaimaninseln, San Marino, St. Vincent und die Grenadinen sowie den Turks- und Caicosinseln anwendbar.²²

Der Stand der Verhandlungen stellt sich wie folgt dar:

²¹ In Steuerstrafsachen Anwendung jeweils bereits ab Tag des Inkrafttretens.

²² In Steuerstrafsachen Anwendung jeweils bereits ab Tag des Inkrafttretens.

Auskunftsabkommen, die zum 1.1.2012 unterzeichnet sind

Land	Abkommensart	Status
Andorra	Erstmaliges Abkommen	Unterzeichnung am 25.11.2010
Antigua und Barbuda	Erstmaliges Abkommen	Unterzeichnung am 19.10.2010
Bermuda	Erstmaliges Abkommen	Unterzeichnung am 3.7.2009
Dominica	Erstmaliges Abkommen	Unterzeichnung am 21.9.2010
Grenada	Erstmaliges Abkommen	Unterzeichnung am 3.2.2011
Montserrat	Erstmaliges Abkommen	Unterzeichnung am 28.10.2011
St. Kitts und Nevis	Erstmaliges Abkommen	Unterzeichnung am 19.10.2010
St. Lucia	Erstmaliges Abkommen	Unterzeichnung am 7.6.2010

Das Auskunftsabkommen mit Andorra ist am 20.1.2012 in Kraft getreten und ab 2013 anzuwenden.

Auskunftsabkommen, die zum 1.1.2012 paraphiert sind

Land	Abkommensart	Status
Aruba	Erstmaliges Abkommen	Paraphierung am 14.9.2009
Bahrein	Erstmaliges Abkommen	Paraphierung am 8.7.2010
Barbados	Erstmaliges Abkommen	Paraphierung am 30.11.2011
Niederländische Antillen ²³	Erstmaliges Abkommen	Paraphierung am 15.9.2009

Auskunftsabkommen, die zum 1.1.2012 verhandelt werden

Land	Abkommensart
Brunei	Erstmaliges Abkommen
Macau	Erstmaliges Abkommen

c. Sonderthema: Abkommen zwischen der Bundesrepublik Deutschland und der Schweizerischen Eidgenossenschaft über Zusammenarbeit in den Bereichen Steuern und Finanzmarkt

Am 21.9.2011 wurde das Abkommen zwischen der Bundesrepublik Deutschland und der Schweizerischen Eidgenossenschaft über die Zusammenarbeit

²³ Die Niederländischen Antillen wurden mit Wirkung zum 10.10.2010 rechtlich aufgelöst. Rechtsnachfolger sind Curacao und St. Marteen.

in den Bereichen Steuern und Finanzmarkt (Steuerabkommen Schweiz) unterzeichnet.²⁴ Am 5.4.2012 wurde ein Änderungsprotokoll zu diesem Abkommen unterzeichnet. Das Steuerabkommen Schweiz soll zum 1.1.2013 in Kraft treten, wobei die Umsetzung des Abkommens in dem nationalen Gesetzgebungsverfahren noch zu erfolgen hat; das Kabinett hat den Gesetzentwurf zur Umsetzung des Abkommens am 25.4.2012 beschlossen. Vor dem Hintergrund der diesbezüglich gegenwärtig insbesondere in Deutschland stattfindenden politischen Diskussionen bleibt abzuwarten, ob, wann und in welcher Form das Abkommen letztlich wirksam werden wird.

Ziel dieses bilateralen Abkommens ist es, durch die Zusammenarbeit zwischen den Vertragsstaaten die effektive Besteuerung der „betroffenen Personen“ im Sinne des Art. 2 Buchst. h in der Bundesrepublik Deutschland sicherzustellen. Im Ergebnis geht es um die Erfassung von in der Schweiz befindlichem Vermögen, welches bislang in Deutschland nicht oder nicht vollständig versteuert wurde. Das Abkommen regelt die steuerliche Erfassung derartiger Erträge und Vermögen für die Vergangenheit und soll die Besteuerung auch der hierauf entstehenden und in Deutschland steuerpflichtigen Einkünfte in der Zukunft sicherstellen. Es handelt sich mithin nicht um ein Doppelbesteuerungsabkommen im eigentlichen Sinne. Vielmehr ist das Steuerabkommen Schweiz eine Vereinbarung über ein Verfahren, wie deutsche „Steuersünder“ – auch unter Praktikabilitätsabwägungen – angemessen in Anspruch genommen werden können.

Demzufolge betrifft das Abkommen ausschließlich in der Bundesrepublik Deutschland ansässige natürliche Personen, welche zu bestimmten Stichtagen Vermögenswerte in der Schweiz unterhalten.²⁵

Das Steuerabkommen Schweiz umfasst in Teil 2 die Nachversteuerung von Vermögenswerten für die Vergangenheit sowie in Teil 3 die Sicherstellung der Besteuerung für die Zukunft durch Erhebung einer Quellensteuer durch die schweizerische Zahlstelle.

Für die Nachversteuerung der Einkünfte mit Wirkung für die Vergangenheit erhalten natürliche Personen mit Ansässigkeit in Deutschland durch das

²⁴ http://www.bundesfinanzministerium.de/nn_74882/DE/BMF__Startseite/Aktuelles/BMF__Schreiben/Internationales__Steuerrecht/Staatenbezogene__Informationen/Schweiz/016.html.

²⁵ Vgl. Art. 1 Abs. 2, Art. 2 Buchst. j Steuerabkommen Schweiz.

Steuerabkommen zwei Möglichkeiten, bislang unbesteuerte Vermögenswerte in der Schweiz zu legalisieren:

- Leistung einer anonymen pauschalen Einmalzahlung.²⁶ Der hierbei anzuwendende Steuersatz wird berechnet in Abhängigkeit von dem Anfangsbestand der Vermögenswerte, dem Endbestand sowie dem Zeitraum, in dem das Vermögen in der Schweiz angelegt ist bzw. war. Die so ermittelte Steuerbelastung variiert zwischen 21 % und 41 %²⁷ des Vermögensbestandes. Bei Leistung der so ermittelten anonymen Einmalzahlung erhält der Steuerpflichtige eine Bescheinigung, welche er im Fall von Anfragen seitens der deutschen Finanzbehörden als Nachweis vorlegen kann.
- Alternativ zur anonymen Einmalzahlung kann der deutsche Steuerpflichtige die schweizerische Zahlstelle schriftlich ermächtigen, bestimmte²⁸ steuerlich relevante Daten im Rahmen einer „freiwilligen“ Meldung an die zuständigen deutschen Behörden zu übermitteln. Stellen die deutschen Behörden auf Grundlage dieser übermittelten Daten fest, dass die Einkünfte/das Vermögen nicht oder nicht vollständig in Deutschland versteuert wurden und Steuerhinterziehung vorliegt, gilt diese freiwillige Meldung vorbehaltlich der in Art. 10 Abs. 2 enthaltenen Ausnahmen als wirksame Selbstanzeige.²⁹

Die Durchführung der Nachbesteuerung bzw. der freiwilligen Meldung führt nach dem jetzigen Stand des Abkommens grundsätzlich zur Abgeltung aller bis Ende 2012 entstandenen Ansprüche des deutschen Fiskus.

Daneben bleibt dem deutschen Steuerpflichtigen weiterhin die Möglichkeit einer Selbstanzeige nach § 371 AO.

Für die Zukunft, also für ab 1.1.2013 entstehende Steueransprüche, sieht das Steuerabkommen als Grundsatz vor, dass die schweizerischen Zahlstellen auf anonymer Basis eine abgeltende Quellensteuer einbehalten. Die Höhe der Quellensteuer ist an den Satz der deutschen Abgeltungssteuer gekoppelt und soll einschließlich Solidaritätszuschlag gegenwärtig 26,375 % betra-

²⁶ Vgl. Art. 7 Steuerabkommen Schweiz.

²⁷ Die Steuersätze von bisher 19 % bis 34 % wurden durch das Änderungsprotokoll vom 5.4.2012 auf 21 % bis 41 % angehoben.

²⁸ Vgl. Art 9 Abs. 2 Steuerabkommen Schweiz.

²⁹ Vgl. Art. 9 und 10 Steuerabkommen Schweiz.

gen.³⁰ Alternativ kann der Steuerpflichtige die schweizerische Zahlstelle ermächtigen, eine freiwillige Meldung der Erträge an die zuständige deutsche Behörde zu machen.

Das Steuerabkommen Schweiz stellt, sollte es den nationalen Gesetzgebungsprozess erfolgreich durchlaufen, aus deutscher Sicht ein Novum bilateraler Verträge im Bereich der Besteuerung dar. Insoweit bleibt abzuwarten, ob sich hieraus ein Trend bei der Abkommenspolitik dahingehend entwickelt, dass die Bundesrepublik Deutschland in Verhandlungen mit anderen Staaten über vergleichbare Abkommen eintritt. Aus Sicht der Schweiz könnte diese Art von Abkommen einen Trend begründen, da am 6.10.2011 ein vergleichbares Abkommen mit Großbritannien geschlossen wurde.

Die ursprünglichen – vor dem Hintergrund der EU-Zinsrichtlinie³¹ geäußerten – europarechtlichen Bedenken der Kommission konnten durch das Änderungsprotokoll vom 5.4.2012 beseitigt werden.

2. Inhaltliche Trends der neuen Abkommen

In der jeweiligen Jahresschrift soll auf die Inhalte der seit Beginn des Jahres neu anwendbaren Abkommen auf dem Gebiet der Steuern vom Einkommen und vom Vermögen detaillierter eingegangen werden. Dies ermöglicht es zukünftig, über den Aufbau einer jährlichen Zeitreihe Trends der Abkommen über einen längeren Zeitraum erfassen und analysieren zu können.

Im Folgenden werden daher in dieser ersten Jahresschrift die wesentlichen inhaltlichen Aspekte der Doppelbesteuerungsabkommen dargestellt, welche seit dem 1.1.2012 anzuwenden sind.³² Darüber hinaus werden einmalig auch die seit Beginn des vorangegangenen Jahres anzuwendenden DBA mit in die Betrachtung einbezogen.³³ Sofern im Betrachtungszeitraum DBA in Kraft getreten sind, die rückwirkend Anwendung finden, werden diese ebenfalls analysiert. Dies betrifft in der vorliegenden Schrift das DBA-VAE.

³⁰ Vgl. Art. 18 und 19 Steuerabkommen Schweiz.

³¹ Richtlinie 2003/48/EG des Rates vom 3.6.2003, <http://eur-lex.europa.eu/LexUriServ/LexUriServ.do?uri=OJ:L:2003:157:0038:0048:de:PDF>.

³² DBA-Albanien, DBA-Ungarn, DBA-Uruguay, DBA-Zypern.

³³ DBA-Bulgarien, DBA-Großbritannien, DBA-Malaysia, DBA-Mazedonien sowie DBA-Syrien.

Ein gemeinsames Merkmal sämtlicher Abkommen ist eine starke Ausrichtung an dem OECD-Musterabkommen. Dies gilt sowohl hinsichtlich des systematischen Aufbaus der Abkommen als auch der inhaltlichen Ausgestaltung. Das OECD-MA 2008³⁴ wurde durch den OECD-Rat am 22.7.2010 aktualisiert.³⁵ Die wesentliche Änderung des OECD-MA 2010 im Vergleich zum OECD-MA 2008 besteht in der Aufnahme des sog. *Authorised OECD Approach* in Art. 7 OECD-MA, welcher die Betriebsstätte hinsichtlich der Gewinnabgrenzung zwischen Stammhaus und Betriebsstätte als separates und selbstständiges Unternehmen fingiert und für Geschäftsbeziehungen von einer Betriebsstätte zu dem Stammhaus oder anderen Betriebsstätten (*dealings*) die Anwendung des Fremdvergleichsgrundsatzes vorgibt.³⁶

Vor diesem Hintergrund sollen die „Trends“ der Abkommenspolitik anhand der verhandelten Abweichungen im Verhältnis zum OECD-MA 2010 dargestellt werden. Die Analyse differenziert nach dem Geltungsbereich des Abkommens, den Begriffsbestimmungen, den Regelungen zur Besteuerung des Einkommens³⁷, den Methoden zur Vermeidung der Doppelbesteuerung, der Aufnahme von *limitation on benefits*-Klauseln und *anti treaty shopping*-Klauseln sowie den Regelungen zu Verständigungsverfahren bzw. zu verbindlichen Schiedsverfahren und zum Informationsaustausch und der Amtshilfe.

a. Geltungsbereich

Sämtliche Abkommen haben hinsichtlich des Geltungsbereichs im Wesentlichen die Formulierungen des OECD-MA übernommen; aus deutscher Sicht gelten die DBA für die Einkommensteuer, die Körperschaftsteuer und die

³⁴ Vgl. OECD-Musterabkommen vom 17.7.2008 (OECD-MA 2008), <http://www.oecd.org/dataoecd/43/57/42219418.pdf>.

³⁵ Vgl. OECD-Musterabkommen vom 22.7.2010 (OECD-MA 2010), <http://www.oecd.org/dataoecd/25/24/47213736.pdf>.

³⁶ Vgl. auch Teil 4 in diesem Kapitel.

³⁷ Aus Vereinfachungsgründen werden die Regelungen zu den Art. 19 (Öffentlicher Dienst), 20 (Studenten) und 21 (Andere Einkünfte) nicht in die Betrachtung einbezogen. Bzgl. des Art. 21 OECD-MA enthält v.a. das DBA-Großbritannien Abweichungen, u.a. eine Sonderregelung zu Treuhandverhältnissen und Nachlassverwaltung und die Versagung der Abkommensberechtigung bei fremdunüblichen Einkünften zwischen Nahestehenden.

Gewerbsteuer sowie darauf erhobene Zuschläge.³⁸ Bis auf die DBA mit Syrien, Malaysia und VAE gelten alle DBA auch für Steuern vom Vermögen. Zur Einschränkung des Anwendungsbereiches der DBA in Bezug auf Steuern vom Vermögen vgl. Kapitel III 1 a.

b. Begriffsbestimmungen

Hinsichtlich der Definition der Ansässigkeit einer Person bestehen folgende Abweichungen zum OECD-MA:

- Das DBA-Bulgarien enthält in Art. 4 Abs. 3 eine spezielle Regelung für Fälle, in denen Einkünfte über „hybride“ Gesellschaftsformen bezogen werden: „Werden Einkünfte oder Gewinne von einer oder über eine Person erzielt, die nach dem Recht eines der Vertragsstaaten als solche nicht steuerpflichtig ist, gelten diese als von einer in diesem Staat ansässigen Person erzielt, soweit sie im Sinne der Steuergesetze dieses Staates als Einkünfte oder Gewinne einer ansässigen Person gelten.“ Zu der mit Art. 1 Abs. 7 des DBA-USA vergleichbaren Regelung vgl. Kapitel III 1 c aa.
- Art. 4 Abs. 1 DBA-Malaysia, DBA-Uruguay und DBA-VAE enthalten keine dem OECD-MA entsprechende Regelung, wonach Personen in einem Vertragsstaat nicht als ansässig gelten, wenn sie in diesem Vertragsstaat nur der Quellenbesteuerung unterliegen.
- Nach dem DBA-Malaysia gelten auch Körperschaften des öffentlichen Rechts explizit als ansässige Personen.
- Das DBA-Syrien enthält im Vergleich zum OECD-MA im Protokoll Nr. 2 eine Sonderregelung hinsichtlich der Ansässigkeit von deutschen Personengesellschaften. Personengesellschaften gelten als in Deutschland ansässig, wenn sich deren Ort der tatsächlichen Geschäftsleitung in Deutschland befindet. Auch die DBA mit Albanien und Uruguay enthalten (jeweils in Art. 4 Abs. 4) eine Bestimmung der Ansässigkeit der Personengesellschaft am Ort der tatsächlichen Geschäftsleitung; diese Regelungen sind jedoch im Vergleich zu Syrien nicht auf deutsche Personengesellschaften beschränkt. Die Einschränkungen des Besteuerungsrechts des anderen Staates aufgrund der Verteilungsnormen der DBA sollen nur insoweit zur Anwendung kommen, als die Einkünfte/

³⁸ Vgl. jeweils Art. 2 Abs. 3.

das Vermögen im Ansässigkeitsstaat der Personengesellschaft der Besteuerung unterliegen.³⁹

- Das DBA-VAE enthält in Art. 4 Abs. 1 Einschränkungen hinsichtlich der Abkommensberechtigung von natürlichen Personen und Gesellschaften in den VAE.

Obwohl in den untersuchten DBA die Definition einer Betriebsstätte im Grundsatz mit dem OECD-MA übereinstimmt, weisen die DBA diesbezüglich einige Unterschiede auf:

- Die DBA mit Bulgarien, Syrien, Malaysia, Albanien und Uruguay regeln, dass Bauausführungen und Montagen bereits ab einer Dauer von neun⁴⁰ Monaten eine Betriebsstätte begründen.⁴¹
- Die Betriebsstättendefinition des DBA-Bulgarien umfasst auch zur Erforschung natürlicher Ressourcen genutzte Anlagen oder Konstruktionen⁴², wenn deren Nutzung neun Monate überschreitet (Art. 5 Abs. 3 Buchst. b DBA-Bulgarien).
- Übt ein Unternehmen Aufsichtstätigkeiten im Zusammenhang mit einer Bauausführung oder Montage im anderen Vertragsstaat aus, liegt nach dem DBA-Malaysia (Art. 5 Abs. 5) eine Betriebsstätte vor, wenn diese Aufsichtstätigkeit einen Zeitraum von sechs Monaten übersteigt.
- Das DBA-VAE enthält im Protokoll Nr. 7 eine Sonderregelung, dass das Besteuerungsrecht bei Erforschung und Ausbeutung von Naturschätzen im Belegenheitsstaat liegt.
- Gemäß Art. 5 Abs. 6 Buchst. b DBA-Malaysia können abhängige Vertreter auch dann eine (Vertreter-)Betriebsstätte begründen, wenn sie keine Vollmacht haben. Dies ist dann der Fall, wenn der (vollmachtslose) Vertreter in dem anderen Vertragsstaat Bestände von Gütern und Waren

³⁹ Vgl. hierzu auch Kapitel III 1 c aa.

⁴⁰ Nach UN-Abkommensmuster liegt eine Betriebsstätte bereits ab einer Dauer von sechs Monaten vor, Art. 5 Abs. 3 Buchst. a.

⁴¹ Art. 5 Abs. 3 Buchst. a DBA-Bulgarien; jeweils Art. 5 Abs. 3 DBA-Syrien, DBA-Malaysia, DBA-Albanien und DBA-Uruguay.

⁴² Ebenso eine zu diesem Zweck genutzte Bohrinnele oder ein zu diesem Zweck genutztes Bohrschiff.

unterhält, aus denen er regelmäßig Aufträge im Namen des Unternehmens abwickelt.

c. Besteuerung des Einkommens

aa. Unternehmensgewinne

In keinem der seit 1.1.2011 bzw. 1.1.2012 anzuwendenden DBA wurde der Authorised OECD Approach entsprechend Art. 7 OECD-MA 2010 aufgenommen, so dass sich die Artikel zu Unternehmensgewinnen stark an dem Art. 7 OECD-MA 2008 orientieren. Gleichwohl sind folgende Modifikationen festzustellen:

In den Protokollen zu den DBA mit Bulgarien (Nr. 3), Mazedonien (Nr. 2), Malaysia (Nr. 4), Syrien (Nr. 4), Albanien (Nr. 1 und 2), Ungarn (Nr. 2), Uruguay (Nr. 1) und VAE (Nr. 2) sind spezifische Bestimmungen hinsichtlich der Gewinnermittlung aus Verkäufen von Gütern oder Waren, aus Vertragsverhältnissen und bei Vergütungen für technische Dienstleistungen enthalten. Die entsprechenden Passagen in den Protokollen regeln Folgendes:

- Werden Güter oder Waren durch eine Betriebsstätte im anderen Vertragsstaat verkauft oder übt das Unternehmen dort eine geschäftliche Tätigkeit aus, so werden die Gewinne dieser Betriebsstätte nicht auf der Grundlage des vom Unternehmen hieraus erzielten Gesamtbetrages ermittelt, sondern anhand des Betrages, der der tatsächlichen Verkaufs- oder Geschäftstätigkeit der Betriebsstätte zuzurechnen ist.
- Entsprechendes gilt für Verträge: Unterhält ein Unternehmen in einem anderen Vertragsstaat eine Betriebsstätte, werden im Fall von Verträgen⁴³ die Gewinne dieser Betriebsstätte nicht auf Basis des sich aus dem jeweiligen Vertrag ergebenden Gesamtvertragspreises ermittelt, sondern nur auf Basis des Teils des Vertrages, der tatsächlich von der Betriebsstätte in dem Vertragsstaat durchgeführt wird.
- Vergütungen für technische Dienstleistungen einschließlich Studien oder Entwürfe wissenschaftlicher, geologischer oder technischer Art oder für Konstruktionsverträge einschließlich dazugehöriger Blaupausen oder

⁴³ Insbesondere über Entwürfe, Lieferungen, Einbau oder Bau von gewerblichen, kaufmännischen oder wissenschaftlichen Ausrüstungen oder Einrichtungen oder von öffentlichen Aufträgen.

für Beratungs- oder Überwachungstätigkeit gelten⁴⁴ als Vergütungen im Sinne des Art. 7 des jeweiligen DBA.⁴⁵ Das DBA-VAE nimmt im Protokoll Nr. 2 c keine Regelung bezüglich technischer Dienstleistungen vor, sondern nimmt allgemein Zahlungen für die Erbringung von Dienstleistungen, einschließlich Beratungsleistungen, in den Anwendungsbereich des Art. 7 auf.

Das Protokoll zum DBA-Syrien (Nr. 4 Buchst. d) erweitert den Anwendungsbereich des Art. 7 im Zusammenhang mit der Erfassung von Vergütungen, die ein Gesellschafter von seiner Personengesellschaft mit Ort der Geschäftsleitung in Deutschland für seine Tätigkeiten im Dienst der Personengesellschaft, für die Gewährung von Darlehen oder die Überlassung von Wirtschaftsgütern erzielt. Art. 7 erfasst auch diese (Sonder-)Vergütungen, wenn sie nach deutschem Steuerrecht dem von einem Gesellschafter der Personengesellschaft bezogenen Unternehmensgewinn zugerechnet werden.

In Art. 7 Abs. 7 DBA-Uruguay ist eine vergleichbare Regelung zu finden, allerdings ohne die Einschränkung auf deutsche Personengesellschaften. Auch im DBA-Zypern wurde im Protokoll Nr. 2 eine Regelung zu Sondervergütungen bei Personengesellschaften aufgenommen, die Bezugnahme auf das Steuerrecht des Betriebsstättenstaates fehlt jedoch. Zu weiteren Überlegungen zu diesen Sonderregelungen, auch im Hinblick auf § 50d Abs. 10 EStG und weiteren geplanten nationalen Entwicklungen hierzu, vgl. Kapitel III 1 d.

Art. 7 Abs. 4 des DBA-Malaysia weicht vom OECD-MA 2008 dahingehend ab, dass kein Bezug auf die Möglichkeit einer indirekten Gewinnaufteilung genommen wird. Liegen keine geeigneten Buchführungsdaten oder andere Angaben vor, mit denen der der Betriebsstätte zuzurechnende Gewinn ermittelt werden kann, kann der Betriebsstättenstaat den Betriebsstättengewinn nach seinen Gesetzen mittels Schätzung auf Grundlage der verfügbaren Informationen gemäß den Grundsätzen von Art. 7 veranlagern.

⁴⁴ Nr. 4 des Protokolls zum DBA-Malaysia enthält diese Ergänzung nicht.

⁴⁵ Nr. 2 des Protokolls zum DBA-Mazedonien und Nr. 2 des Protokolls zum DBA-Albanien enthalten darüber hinaus den Verweis auf Art. 14, was sich daraus begründet, dass diese Abkommen noch Art. 14 entsprechend dem OECD-MA i.d.F. vor dem Jahr 2000 enthalten (Einkünfte aus selbstständiger Arbeit).

bb. Seeschifffahrt, Binnenschifffahrt und Luftfahrt

In den DBA-Bulgarien und DBA-Großbritannien fehlt in Art. 8 die Bezugnahme auf den Ort der Geschäftsleitung. Insoweit gelten daher die allgemeinen Ansässigkeitsbestimmungen. Mit Ausnahme der DBA mit Bulgarien, Ungarn und Zypern wurde in allen anderen DBA auf Regelungen zur Binnenschifffahrt verzichtet.

In fast allen betrachteten DBA ist die Definition der unter den jeweiligen Art. 8 fallenden Gewinne ergänzt um Gewinne aus der gelegentlichen Vermietung von leeren Schiffen oder Luftfahrzeugen sowie der Nutzung oder Vermietung von Containern, wenn diese Tätigkeiten zum Betrieb von Seeschiffen oder Luftfahrzeugen im internationalen Verkehr gehören. Einzige Ausnahme bildet das DBA-Albanien.

Das DBA-Malaysia enthält keine dem OECD-MA entsprechende Regelung für den Fall, dass sich der Ort der tatsächlichen Geschäftsleitung an Bord eines Schiffes befindet. Nach dem Musterabkommen ist in diesen Fällen auf den Heimathafen abzustellen.

Im Übrigen besteht hinsichtlich der verhandelten Art. 8 Übereinstimmung zum OECD-MA.

cc. Dividenden

Auch wenn die Struktur des Dividendenartikels des OECD-MA in allen hier betrachteten Abkommen übernommen wurde, ergeben sich im jeweiligen Art. 10 einige Abweichungen und Unterschiede bei den Quellensteuersätzen⁴⁶ und der Mindestbeteiligungshöhe⁴⁷ für Schachteldividenden.⁴⁸

⁴⁶ Gem. Art. 10 OECD-MA 5 % bei Schachteldividenden und 15 % bei Streubesitzdividenden.

⁴⁷ 25 % lt. Art. 10 Abs. 2 Buchst. a OECD-MA.

⁴⁸ Nach dem UN-Abkommensmuster sind die Quellensteuersätze für Streubesitz- und Schachteldividenden nicht vorgegeben; die Mindestbeteiligungshöhe für Schachtelbeteiligungen liegt bei 10 %.

DBA, die seit dem 1.1.2011 anwendbar sind:

	Bul- garien	Großbri- tannien	Maze- donien	Malaysia	Syrien
Mindestbeteiligung für Schachtelbeteiligung	10 %	10 %	10 %	10 %	10 %
Quellensteuersatz bei Schachteldividenden	5 % ⁴⁹	5 %	5 %	5 %	5 %
Quellensteuersatz bei Streubesitzdividenden	15 %	15 %	15 %	15 %	10 %
Quellensteuersatz bei Dividenden an Alters- vorsorgeeinrichtungen	n/a	10 %	n/a	n/a	n/a

Das DBA-Großbritannien ist das einzige DBA, in dem im Dividendenartikel ein spezieller Quellensteuersatz für Ausschüttungen an Altersvorsorgeeinrichtungen in Höhe von 10 % vorgesehen ist. Was unter einer Altersvorsorgeeinrichtung zu verstehen ist, regelt das DBA-Großbritannien in Nr. 1 des entsprechenden Protokolls. Aus deutscher Sicht sind dies nach deutschem Recht errichtete und dem deutschen Recht unterliegende Altersvorsorgeeinrichtungen; im Vereinigten Königreich nach Teil 4 des Finance Act 2004 erfasste „Pension Schemes“.⁵⁰

⁴⁹ Gilt nicht bei Ausschüttungen an eine deutsche Immobilien-Aktiengesellschaft (REIT-AG).

⁵⁰ Außer Sozialversicherungseinrichtungen, einschließlich Versorgungsfonds oder „Pension Schemes“, die durch Versicherungsgesellschaften und Investment Fonds vermittelt werden, deren Anteilseigner ausschließlich „Pension Schemes“ sind.

DBA, die seit dem 1.1.2012 anwendbar sind sowie DBA-VAE:

	VAE	Albanien	Ungarn	Uruguay	Zypern
Mindestbeteiligung für Schachtelbeteiligung	10 %	25 %	10 %	10 %	10 %
Quellensteuersatz bei Schachteldividenden	5 % ⁵¹	5 %	5 % ⁵²	5 %	5 %
Quellensteuersatz bei Streubesitzdividenden	10 %	15 %	15 %	15 %	15 %

Eine Übersicht zu sämtlichen seit 2009 anzuwendenden und bereits unterzeichneten DBA bezüglich der Beteiligungshöhe für Schachteldividenden sowie bezüglich der verhandelten Quellensteuersätze für Dividenden, Zinsen und Lizenzgebühren enthält Anlage 3.

Sämtliche DBA ergänzen den Anwendungsbereich des Dividendenartikels dahingehend, dass Ausschüttungen auf Anteilscheine an einem Investmentvermögen ebenfalls zu den Dividenden zählen.⁵³

dd. Zinsen

Zu Art. 11 können die Ergebnisse der Verhandlungen der anzuwendenden Quellensteuersätze – der Quellensteuersatz nach OECD-MA beträgt 10 %⁵⁴ – wie folgt zusammengefasst werden.

⁵¹ Bei Ausschüttungen bestimmter Immobilieninvestmentgesellschaften beträgt der Quellensteuersatz 15 % (Art. 10 Abs. 2 Buchst. c).

⁵² Unbeschränktes Quellensteuerrecht bei Ausschüttungen eines Real Estate Investment Trust oder ähnlicher Körperschaftsteuerbefreiter Rechtsträger (Protokoll Nr. 4 Buchst. b).

⁵³ Protokoll Nr. 6 zum DBA-Syrien, Protokoll Nr. 3 zum DBA-Albanien, sonst jeweils Art. 10 Abs. 3 DBA. Die Regelung im DBA-Großbritannien gilt nur bzgl. Anteilscheinen an einem deutschen Investmentvermögen; das DBA-Syrien stellt auf in Deutschland ansässige Investmentfonds ab.

⁵⁴ Nach dem UN-Abkommensmuster ist der Quellensteuersatz für Zinsen nicht vorgegeben.

DBA, die seit dem 1.1.2011 anwendbar sind:

	Bulgarien	Groß-britannien	Mazedonien	Malaysia	Syrien
Quellensteuersatz	5 %	0 %	5 %	10 %	10 %

DBA, die seit dem 1.1.2012 anwendbar sind sowie DBA-VAE:

	VAE	Albanien	Ungarn	Uruguay	Zypern
Quellensteuersatz	0 %	5 %	0 %	10 %	0 %

Neben den Unterschieden in den Quellensteuersätzen weisen die einzelnen Abkommen weitere Abweichungen zum OECD-MA auf:

- Die DBA mit Bulgarien, Mazedonien, Malaysia, Syrien, Albanien sowie Uruguay enthalten spezifische Regelungen für Zinsen an Regierungen und an regierungsnahe Institutionen. Sonderregelungen bestehen auch in Bezug auf Zinsen für Darlehen, die durch Gewährleistungen von den Regierungen der Vertragsstaaten gedeckt sind. Die Begriffsabgrenzungen und der Umfang der hierunter zu erfassenden Zinsen sind nicht vollständig deckungsgleich. Insgesamt lässt sich jedoch festhalten, dass für derartige Zinsen der Quellenstaat kein Besteuerungsrecht hat:
 - Auf Zinszahlungen, die aus Deutschland an bestimmte Regierungsinstitutionen⁵⁵ des anderen Vertragsstaates gezahlt werden, hat Deutschland kein Quellenbesteuerungsrecht.

⁵⁵ Art. 11 Abs. 3 Buchst. a DBA-Bulgarien: Zinsen für ein durch Gewährleistungen der Regierung von Bulgarien gedecktes Darlehen oder Zinsen an die Regierung von Bulgarien, eine seiner Gebietskörperschaften oder eine vollständig im Eigentum der Regierung von Bulgarien stehende Finanzinstitution; Art. 11 Abs. 3 Buchst. a DBA-Mazedonien: Zinsen an die mazedonische Regierung; Art. 11 Abs. 4 Buchst. a i.V.m. Art. 11 Abs. 3 DBA-Malaysia: Zinsen an Regierungen der Bundesstaaten, die Bank Negara Malaysia, die lokalen Gebietskörperschaften, die Körperschaften des öffentlichen Rechts, die Export-Import Bank of Malaysia Berhad; Art. 11 Abs. 3 Buchst. a DBA-Syrien: Zinsen an die Regierung der Arabischen Republik Syrien oder an die Zentralbank der Arabischen Republik Syrien; Art. 11 Abs. 3 Buchst. b DBA-Albanien: Zinsen für ein durch Gewährleistungen Albanien für Ausfuhren oder Direktinvestitionen im Ausland gedecktes Darlehen oder Zinsen an die Regierung Albanien oder die Zentralbank von Albanien; Art. 11 Abs. 3 Buchst. a DBA-Uruguay: Zinsen an die Regierung von Uruguay.

- Im Verhältnis zu Deutschland haben die ausländischen Quellenstaaten kein Quellenbesteuerungsrecht für Zinsen, die auf Darlehen im Zusammenhang mit Ausfuhren oder Direktinvestitionen im Ausland geleistet werden, die durch Gewährleistungen der Bundesrepublik Deutschland gedeckt sind⁵⁶ oder auf Darlehen von bestimmten deutschen Regierungsinstitutionen⁵⁷ geleistet werden.
- Des Weiteren besteht kein Quellenbesteuerungsrecht für Zinsen auf Bankdarlehen nach den DBA mit Bulgarien, Syrien und Uruguay⁵⁸ (jeweils Art. 11 Abs. 4 Buchst. c) und Zinsen im Zusammenhang mit dem Verkauf gewerblicher, kaufmännischer oder wissenschaftlicher Ausrüstung auf Kredit oder im Zusammenhang mit dem Verkauf von Waren zwischen Unternehmen auf Kredit (jeweils Art. 11 Abs. 4 Buchst. a und b DBA-Bulgarien, DBA-Mazedonien, DBA-Syrien und DBA-Uruguay).

ee. Sonderregelungen für typisch stille Beteiligungen, partiarische Darlehen und Gewinnobligationen

Mit Ausnahme des DBA-Zypern verbleibt in sämtlichen DBA dem Quellenstaat ungeachtet der Art. 10 und 11 ein unbegrenztes Besteuerungsrecht, wenn die Vergütung gewinnabhängig⁵⁹ und bei der Ermittlung der Gewinne

⁵⁶ Jeweils Art. 11 Abs. 3 Buchst. b DBA-Bulgarien, DBA-Mazedonien, DBA-Syrien und DBA-Uruguay sowie Art. 11 Abs. 3 Buchst. a DBA-Albanien.

⁵⁷ Art. 11 Abs. 4 Buchst. b i.V.m. Art. 11 Abs. 3 DBA-Malaysia: Zinsen an die Regierung von Deutschland, die Länder, die Gebietskörperschaften, die Deutsche Bundesbank, die Kreditanstalt für Wiederaufbau oder die Deutsche Finanzierungsgesellschaft für Beteiligungen in Entwicklungsländern; Art. 11 Abs. 3 Buchst. b DBA-Syrien, Art. 11 Abs. 3 Buchst. b DBA-Bulgarien, Art. 11 Abs. 3 Buchst. b DBA-Mazedonien, Art. 11 Abs. 3 Buchst. a DBA-Albanien und Art. 11 Abs. 3 Buchst. b DBA-Uruguay: Zinsen an die Regierung von Deutschland, die Deutsche Bundesbank, die Kreditanstalt für Wiederaufbau oder die Deutsche Investitions- und Entwicklungsgesellschaft.

⁵⁸ Eingeschränkt bzgl. Darlehen zur langfristigen Finanzierung von Investitionsprojekten.

⁵⁹ Vergütungen auf Rechte oder Forderungen mit Gewinnbeteiligung, einschließlich der Einkünfte eines stillen Gesellschafters aus seiner Beteiligung als stiller Gesellschafter oder der Einkünfte aus partiarischen Darlehen oder Gewinnobligationen im Sinne des Steuerrechts Deutschlands.

des Schuldners der Dividenden und Zinsen abzugsfähig ist. Diese Einschränkung ist in den jeweiligen Protokollen⁶⁰ zu finden.

ff. Lizenzgebühren

Während das OECD-MA kein Quellensteuerrecht auf Lizenzgebühren vorsieht⁶¹, schwanken die verhandelten Quellensteuersätze deutlich:

DBA, die seit dem 1.1.2011 anwendbar sind:

	Bulgarien	Großbritannien	Mazedonien	Malaysia	Syrien
Quellensteuersatz	5 %	0 %	5 %	7 %	12 % ⁶²

DBA, die seit dem 1.1.2012 anwendbar sind sowie DBA-VAE:

	VAE	Albanien	Ungarn	Uruguay	Zypern
Quellensteuersatz	10 %	5 %	0 %	10 %	0 %

Abweichungen zum OECD-MA hinsichtlich der Definition von Lizenzgebühren bestehen wie folgt:

- Die DBA mit Bulgarien, Mazedonien, Syrien, Albanien und Uruguay (jeweils Art. 12 Abs. 3) sowie die DBA mit Ungarn und Zypern (jeweils Art. 12 Abs. 2) umfassen ebenfalls Vergütungen für die Benutzung oder das Recht auf Benutzung von Persönlichkeitsrechten.

⁶⁰ Vgl. Nr. 4 Protokoll zum DBA-Bulgarien, Nr. 2 Protokoll zum DBA-Großbritannien, Nr. 3 Protokoll zum DBA-Mazedonien, Nr. 5 Protokoll zum DBA-Malaysia, Nr. 5 Protokoll zum DBA-Syrien, Nr. 4 Protokoll zum DBA-Albanien, Nr. 4 Protokoll zum DBA-Bulgarien, Nr. 4 Protokoll zum DBA-Ungarn (Ausweitung des unbegrenzten Quellensteuerrechts, wenn ausschüttende Gesellschaft ein Real Estate Investment Trust oder ein ähnlicher körperschaftsteuerbefreiter Rechtsträger ist), Nr. 2 Protokoll zum DBA-Uruguay, Nr. 4 Protokoll zum DBA-VAE.

⁶¹ Das UN-Abkommensmuster sieht demgegenüber ein Quellensteuerrecht vor, allerdings ohne die Vorgabe eines maximalen Quellensteuersatzes (Art. 12 Abs. 2).

⁶² Nr. 7 Protokoll zum DBA-Syrien: Sollte Syrien mit einem anderen EU-Staat einen geringeren Quellensteuersatz vereinbaren, wird Syrien diesen niedrigeren Satz automatisch auf an in der Bundesrepublik Deutschland ansässige Personen gezahlte Lizenzgebühren anwenden.

- Die DBA mit Bulgarien (Art. 12 Abs. 3 Buchst. b) und VAE (Art. 12 Abs. 3) weiten den Begriff der Vergütungen auf die Benutzung oder das Recht auf Benutzung von gewerblichen, kaufmännischen oder wissenschaftlichen Ausrüstungen aus.⁶³
- Das DBA-Malaysia erfasst unter Art. 12 auch Vergütungen für technische Dienstleistungen⁶⁴ (Art. 12 Abs. 1 und 2 DBA-Malaysia).
- Die DBA mit Bulgarien, Mazedonien, Syrien, Albanien, Uruguay und VAE (jeweils Art. 12 Abs. 5), das DBA-Malaysia (Art. 12 Abs. 6) sowie die DBA mit Ungarn und Zypern (jeweils Art. 12 Abs. 4) haben spezifische Regelungen zur Herkunft der Lizenzgebühren.

gg. Gewinne aus der Veräußerung von Vermögen

In sämtlichen DBA gilt entsprechend Art. 13 OECD-MA, dass das Besteuerungsrecht für Gewinne aus der Veräußerung von Vermögen im Grundsatz dem Ansässigkeitsstaat des Veräußerers zusteht, soweit es sich nicht um Betriebsvermögen einer Betriebsstätte oder um im anderen Vertragsstaat belegenes unbewegliches Vermögen handelt. Unterschiede bestehen bezüglich der folgenden Steuertatbestände:

- Das DBA-Bulgarien beinhaltet keine dem Art. 13 Abs. 4 OECD-MA vergleichbare Regelung zu sogenannten Immobiliengesellschaften⁶⁵, nach der der Belegenheitsstaat des unbeweglichen Vermögens ein Besteuerungsrecht für Gewinne aus dem Verkauf von Anteilen an solchen

⁶³ Die Erfassung von Vergütungen für die Nutzung gewerblicher, kaufmännischer oder wissenschaftlicher Ausrüstungen unter Art. 12 DBA-Bulgarien findet nach dem 31.12.2014 gezahlte Beträge keine Anwendung mehr. Des Weiteren umfasst der Begriff der Lizenzgebühren nach Art. 12 DBA-Bulgarien auch Vergütungen für die Benutzung oder das Recht auf Benutzung von Filmen oder Tonbändern für Rundfunk- und Fernsehsendungen.

⁶⁴ Art. 12 Abs. 4 DBA-Malaysia: Vergütungen für technische Dienstleistungen bedeutet Vergütungen jeder Art, die für Dienstleistungen technischer, verwaltender oder beratender Art an Personen gezahlt werden, bei denen es sich nicht um Angestellte des Schuldners handelt.

⁶⁵ Die Formulierungen in den einzelnen DBA differieren; in vielen Fällen verwendet das DBA statt der Formulierung im OECD-MA „Anteile, deren Wert zu mehr als 50 vom Hundert unmittelbar oder mittelbar auf unbeweglichem Vermögen beruht“ die Formulierung „Anteile..., deren Aktivvermögen zu mehr als 50 vom Hundert mittelbar oder...“.

Immobilien­gesellschaften hat. Allerdings weist das DBA-Bulgarien in Art. 13 Abs. 2 dem Ansässigkeitsstaat der Gesellschaft generell ein Besteuerungsrecht für Gewinne aus dem Verkauf von Aktien oder ähnlichen Rechten an einer im anderen Vertragsstaat ansässigen Gesellschaft zu, sofern die Anteile an diesen Gesellschaften nicht börsennotiert sind.

- Die DBA mit Bulgarien, Mazedonien, Malaysia, Syrien, Albanien, Ungarn und Uruguay (jeweils Art. 13 Abs. 6) beinhalten eine Sonderregelung im Zusammenhang mit dem Wechsel der Ansässigkeit (des „Umzugs“) einer natürlichen Person von einem in den anderen Vertragsstaat. Im Fall des Umzugs einer natürlichen Person verbleibt dem Wegzugsstaat das Recht, den Vermögenszuwachs von Anteilen an im Wegzugsstaat ansässigen Kapitalgesellschaften, der bis zum Zeitpunkt des Umzugs entstanden ist, nach den jeweiligen innerstaatlichen Regelungen zu besteuern. Voraussetzung hierfür ist, dass der Steuerpflichtige mindestens fünf Jahre in dem vormaligen Wohnsitzstaat ansässig war. Zu den Auswirkungen dieser Sonderregelung vgl. Kapitel III 1 h.

hh. Einkünfte aus selbstständiger Tätigkeit

Die DBA mit Mazedonien, Malaysia, Syrien und Albanien regeln die Besteuerung von Einkünften aus selbstständiger Tätigkeit in einem gesonderten Artikel und stimmen diesbezüglich nicht mit dem OECD-MA überein, dessen Formulierung in Art. 7 Tätigkeiten aus selbstständiger Arbeit einschließt.⁶⁶ Art. 14 DBA-Mazedonien und Art. 14 DBA-Malaysia entsprechen inhaltlich dem Art. 14 OECD-MA, welches vor dem Jahr 2000 gültig war. Art. 14 DBA-Syrien und DBA-Albanien ordnen dem Quellenstaat ein Besteuerungsrecht hinsichtlich der Einkünfte aus selbstständiger Tätigkeit nicht nur dann zu, wenn und soweit im Quellenstaat die Einkünfte einer festen Geschäftseinrichtung zugerechnet werden, sondern auch, wenn sich die die Tätigkeit ausübende Person innerhalb eines Zeitraums von zwölf Monaten insgesamt 183 Tage oder länger in dem Quellenstaat aufhält.

⁶⁶ Die Definition des Ausdrucks „Unternehmen“ als Ausübung einer Geschäftstätigkeit in Art. 3 Abs. 1 Buchst. c wurde im Jahr 2000 in das OECD-MA aufgenommen. Die Ergänzung steht im Zusammenhang mit der Streichung des Art. 14 im OECD-MA und soll klarstellen, dass bislang unter Art. 14 OECD-MA erfasste Einkünfte künftig unter Art. 7 OECD-MA fallen, vgl. *Vogel*, in *Vogel/Lehner, Doppelbesteuerungsabkommen Kommentar*, 5. Aufl. 2008, Art. 3 Rn. 40.

ii. Einkünfte aus unselbstständiger Tätigkeit

In einigen DBA wurde in Ergänzung zu den in Art. 15 OECD-MA enthaltenen Grundsätzen eine Bestimmung bezüglich Vergütungen für Arbeit im Rahmen gewerbsmäßiger Arbeitnehmerüberlassung aufgenommen. Demnach finden in diesen Fällen die Regelungen zur Besteuerung im Ansässigkeitsstaat des Arbeitnehmers nach Art. 14 Abs. 2 (Bulgarien, Ungarn, Uruguay und Zypern) bzw. nach Art. 15 Abs. 2 (Albanien) keine Anwendung.⁶⁷

jj. Aufsichtsrats- und Verwaltungsratsvergütungen

Aufsichtsrats- und Verwaltungsratsvergütungen können in der Regel im Ansässigkeitsstaat der Gesellschaft besteuert werden.⁶⁸ Der Anwendungsbereich des entsprechenden Artikels wird teilweise ausgeweitet. Art. 15 DBA-Bulgarien erstreckt sich auch auf geschäftsführende Organe⁶⁹, Art. 16 DBA-Albanien nimmt vergleichbare Organe in den Anwendungsbereich auf. Gem. Art. 15 Abs. 2 DBA-Uruguay können auch Zahlungen an Direktoren und Vorstandsmitglieder im Ansässigkeitsstaat der Gesellschaft besteuert werden.

kk. Künstler und Sportler

Die Vorschriften zur Besteuerung der Einkünfte von Künstlern und Sportlern bestimmen in Abwandlung des Art. 17 OECD-MA, dass der Wohnsitzstaat sein Besteuerungsrecht beibehält, wenn der Aufenthalt in dem anderen Staat über einen bestimmten Anteil hinaus aus öffentlichen Mitteln des Wohnsitzstaates finanziert wird.⁷⁰

⁶⁷ Vgl. Art. 14 Abs. 3 DBA mit Bulgarien, Ungarn, Uruguay und Zypern sowie Protokoll Nr. 5 zum DBA-Albanien.

⁶⁸ So auch Art. 16 OECD-MA.

⁶⁹ Vgl. Art. 15 DBA-Bulgarien „... (einschließlich des Vorstands oder Aufsichtsorgans oder eines Gremiums mit vergleichbarer Funktion)...“.

⁷⁰ Vgl. Art. 16 Abs. 3 DBA-Bulgarien (zu mehr als 60 %); Art. 16 Abs. 3 DBA-Großbritannien, DBA-VAE, DBA-Ungarn, DBA-Uruguay, DBA-Zypern (ganz oder überwiegend); Art. 17 Abs. 3 DBA-Mazedonien, DBA-Syrien, DBA-Albanien (ganz oder überwiegend), Art. 17 Abs. 3 DBA-Malaysia (insgesamt oder in wesentlichem Umfang). Bis auf die DBA mit Malaysia und Mazedonien gilt dies auch, wenn der Aufenthalt von im anderen Staat als gemeinnützig anerkannten Einrichtungen finanziert wird.

II. Ruhegehälter

Erhebliche Modifikationen lassen sich bei der Besteuerung von Ruhegehältern, Renten und ähnlichen Vergütungen im Vergleich zu Art. 18 OECD-MA erkennen. Zwar wird der Grundsatz der Besteuerung derartiger Einkünfte ausschließlich im Ansässigkeitsstaat des Empfängers beibehalten.⁷¹ Allerdings wurden – der deutschen Konzeption der nachgelagerten Besteuerung folgend – auf Wunsch der deutschen Verhandlungsseite⁷² verschiedene Besonderheiten vereinbart:

- Bezüge einer natürlichen Person aus gesetzlichen Sozialversicherungssystemen des Quellenstaates können nur im Quellenstaat besteuert werden⁷³ (Art. 17 Abs. 2 DBA-Bulgarien, DBA-Großbritannien, DBA-VAE und DBA-Ungarn⁷⁴; Art. 18 Abs. 2 DBA-Mazedonien, DBA-Malaysia und DBA-Syrien). In den DBA mit Uruguay und Zypern ist ein Quellensteuerrecht vorgesehen (jeweils Art. 17 Abs. 2), jedoch im DBA-Uruguay begrenzt auf 10 %. Das DBA-Albanien enthält derzeit keine Sonderregelung zu Sozialversicherungsrenten.⁷⁵
- Ebenso können Entschädigungszahlungen⁷⁶ nur im Quellenstaat besteuert werden (Art. 17 Abs. 3 DBA-Bulgarien, DBA-VAE, DBA-Ungarn, DBA-Uruguay und DBA-Zypern; Art. 17 Abs. 4 DBA-Großbritanni-

⁷¹ Eine Ausnahme von diesem Grundsatz stellt das DBA-VAE dar, nach dessen Art. 17 Abs. 1 sowohl Ruhegehälter und ähnliche Vergütungen als auch Renten im Quellenstaat besteuert werden können.

⁷² Vgl. beispielhaft Denkschrift zum DBA-Malaysia, BT-Drucks. 17/2252, 34; Denkschrift zum DBA-Syrien, BT-Drucks. 17/2251, 32; Denkschrift zum DBA-Uruguay, BT-Drucks. 17/6056, 36.

⁷³ Dieses Besteuerungsrecht des Quellenstaates ist auch im UN-Abkommensmuster in Art. 18 Abs. 2 (alternative A) vorgesehen.

⁷⁴ Das Quellensteuerrecht findet keine Anwendung, wenn der Empfänger der Sozialversicherungsleistungen an oder vor dem Tag des Austausches der Ratifikationsurkunden im anderen Vertragsstaat ansässig war.

⁷⁵ Albanien war nicht bereit, diese Regelung zu akzeptieren. Ab dem Jahr 2015 kann Deutschland jedoch Konsultationen initiieren, um eine ergänzende Regelung zum Besteuerungsrecht des Quellenstaates zu erwirken, vgl. Ausführungen in der Denkschrift zu Art. 18, BT-Drucks. 17/6613, 31.

⁷⁶ Entschädigungen, die ein Vertragsstaat für politische Verfolgung oder für Unrecht oder Schäden aufgrund von Kriegshandlungen (einschließlich Wiedergutmachungsleistungen) oder des Wehr- oder Zivildienstes oder eines Verbrechens, einer Impfung oder ähnlicher Vorkommnisse zahlt.

en; Art. 18 Abs. 3 DBA-Mazedonien, DBA-Malaysia, DBA-Syrien⁷⁷; Art. 18 Abs. 2 DBA-Albanien).

- Nach dem DBA-Großbritannien können Ruhegehälter, ähnliche Vergütungen und Renten nur im Quellenstaat besteuert werden, wenn die zugrundeliegenden Beiträge im Quellenstaat länger als 15 Jahre steuerlich begünstigt waren. Dies gilt aber nicht, wenn der Quellenstaat diese Einkünfte nicht besteuert, die Steuerbegünstigung zurückgefordert wurde oder die „15 Jahres-Bedingung“ in beiden Staaten erfüllt ist (Art. 17 Abs. 3 DBA-Großbritannien).
- Unterhaltszahlungen sind im Wohnsitzstaat des Empfängers nach einigen DBA befreit, soweit die Zahlungen im Quellenstaat bei der Berechnung des steuerpflichtigen Einkommens des Zahlungsverpflichteten nicht abzugsfähig sind (Art. 17 Abs. 5 DBA-Bulgarien und DBA-Zypern; Art. 18 Abs. 5 DBA-Mazedonien und DBA-Syrien).

d. Methoden zur Vermeidung der Doppelbesteuerung

aa. Grundsätze

Sämtliche seit 1.1.2011 anzuwendenden DBA (Bulgarien, Malaysia, Mazedonien, Syrien und Großbritannien) sowie die ab dem 1.1.2012 anwendbaren DBA mit Albanien, Ungarn und Uruguay sehen vor, dass die Bundesrepublik Deutschland eine sich ergebende Doppelbesteuerung bei Schachteldividenden und Betriebsstätteneinkünften im Grundsatz durch die Anwendung der Freistellungsmethode unter Progressionsvorbehalt vermeidet.

Abweichend hiervon werden Doppelbesteuerungen im Fall von:

- Streubesitzdividenden
- Zinsen und Lizenzen
- Veräußerungsgewinnen
- Einkünften aus unselbstständiger Tätigkeit
- Aufsichtsratsvergütungen
- Einkünften von Künstlern und Sportlern

⁷⁷ Definition von Entschädigungszahlungen im DBA-Syrien abweichend.

durch die Anrechnungsmethode vermieden, soweit dies im Methodenartikel des jeweiligen DBA für diese Einkünfte ausdrücklich vorgesehen ist. Die ausländische anzurechnende Steuer muss in Übereinstimmung mit den Abkommensregelungen für diese Einkünfte gezahlt worden sein.⁷⁸

In den DBA mit VAE und Zypern wurde hiervon abweichend generell die Anrechnungsmethode vereinbart.⁷⁹

Die jeweiligen Wirkungen sowie die Vor- und Nachteile von Freistellungs- und Anrechnungsmethode werden in Kapitel IV erörtert.

bb. Subject to tax-Klauseln, Aktivitätsklauseln und switch over-Klauseln

In den DBA mit Freistellungsmethode hat Deutschland im Methodenartikel diverse Ausnahmen vereinbart. Diese lassen sich untergliedern in Vorschriften, nach denen Doppelbesteuerungen nur unter dem Vorbehalt der tatsächlichen Besteuerung im anderen Vertragsstaat freigestellt werden (*subject to tax*-Klauseln) und in Vorschriften, nach denen die Anwendung der Freistellungsmethode an bestimmte weitere Voraussetzungen geknüpft ist und bei deren Nichterfüllung anstelle der Freistellungs- die Anrechnungsmethode zur Anwendung kommt (Aktivitätsklauseln bzw. *switch over*-Klauseln).

Aufgrund der in den betrachteten DBA verhandelten *subject to tax*-Klauseln kommt die Freistellungsmethode nur dann zur Anwendung, wenn die Einkünfte tatsächlich im Quellenstaat der Besteuerung unterliegen⁸⁰ oder, im Fall von Dividenden aus Schachtelbeteiligungen, die Dividenden nicht

⁷⁸ Art. 22 Abs. 1 Buchst. a und b DBA-Bulgarien, Art. 23 Abs. 1 Buchst. a und b DBA-Großbritannien, Art. 23 Abs. 1 Buchst. a und b DBA-Mazedonien, Art. 23 Abs. 1 Buchst. a und b DBA-Malaysia, Art. 22 Abs. 1 Buchst. a und b DBA-Syrien, Art. 23 Abs. 1 Buchst. a und b DBA-Albanien, Art. 22 Abs. 1 Buchst. a und b DBA-Ungarn, Art. 22 Abs. 1 Buchst. a und b DBA-Uruguay.

⁷⁹ Vgl. Art. 22 Abs. 1 DBA-VAE und Art. 22 Abs. 1 DBA-Zypern; das bereits unterzeichnete, aber noch nicht in Kraft getretene DBA-Mauritius sieht ebenfalls die Anrechnungsmethode vor.

⁸⁰ Dies ist nur im DBA-Bulgarien (Art. 22 Abs. 1 Buchst. a), im DBA-Großbritannien (Art. 23 Abs. 1 Buchst. a) und im DBA-Ungarn (Art. 22 Abs. 1 Buchst. a) vereinbart.

bei der Ermittlung der Gewinne der ausschüttenden Gesellschaft abgezogen worden sind.⁸¹

Nach den Aktivitätsklauseln ist in Bezug auf Betriebsstättengewinne, Veräußerungsgewinne und Schachteldividenden anstelle der Freistellungsmethode die Anrechnungsmethode anzuwenden, wenn die in Deutschland ansässige Person nicht nachweist, dass die Betriebsstätte in dem Wirtschaftsjahr, in dem sie den Gewinn erzielt hat, ihre Bruttoerträge ausschließlich oder fast ausschließlich aus unter § 8 Abs. 1 Nr. 1 bis 6 AStG fallende Tätigkeiten bezieht.⁸² Hinsichtlich der Anwendung der Freistellung für Dividenden aus Schachtelbeteiligungen gilt Entsprechendes bezüglich der Aktivitäten der im Quellenstaat ansässigen Gesellschaft, von der die Schachteldividenden bezogen werden.⁸³

Ein Übergang zur Anrechnungsmethode ist nach den *switch over*-Klauseln vorgesehen, wenn es einen nicht lösbaren Qualifikationskonflikt hinsichtlich der Zuordnung der Einkünfte zu den entsprechenden Artikeln oder der persönlichen Zuordnung oder Zurechnung der betreffenden Einkünfte gibt und damit die Einkünfte nicht oder niedriger als ohne diesen Konflikt besteuert würden.⁸⁴

⁸¹ Art. 22 Abs. 1 Buchst. a DBA-Bulgarien, Art. 23 Abs. 1 Buchst. a DBA-Großbritannien, Art. 23 Abs. 1 Buchst. a DBA-Mazedonien, Art. 23 Abs. 1 Buchst. a DBA-Malaysia, Art. 22 Abs. 1 Buchst. a DBA-Syrien, Art. 22 Abs. 1 Buchst. a DBA-Ungarn, Art. 22 Abs. 1 Buchst. a DBA-Uruguay und Art. 23 Abs. 1 Buchst. a DBA-Albanien.

⁸² Vgl. Art. 22 Abs. 1 Buchst. c DBA-Bulgarien, Art. 23 Abs. 1 Buchst. c DBA-Großbritannien (der Verweis auf die Vorschriften des AStG umfasst den gesamten § 8 Abs. 1 AStG), Art. 23 Abs. 1 Buchst. c DBA-Mazedonien, Art. 23 Abs. 1 Buchst. c DBA-Malaysia, Art. 22 Abs. 1 Buchst. c DBA-Syrien, Art. 22 Abs. 1 Buchst. c DBA-Ungarn, Art. 22 Abs. 1 Buchst. c DBA-Uruguay, Art. 23 Abs. 1 Buchst. c DBA-Albanien.

⁸³ Gleiches gilt für unbewegliches Vermögen, das einer Betriebsstätte dient und die daraus erzielten Einkünfte sowie für Gewinne aus der Veräußerung dieses unbeweglichen Vermögens.

⁸⁴ Vgl. Art. 22 Abs. 1 Buchst. e Doppelbuchst. aa DBA-Bulgarien, Art. 23 Abs. 1 Buchst. e Doppelbuchst. aa DBA-Großbritannien, Art. 3 Abs. 1 Buchst. e Doppelbuchst. aa DBA-Mazedonien, Art. 23 Abs. 1 Buchst. e Doppelbuchst. aa DBA-Malaysia, Art. 22 Abs. 1 Buchst. e Doppelbuchst. aa DBA-Syrien, Art. 22 Abs. 1 Buchst. e Doppelbuchst. aa DBA-Ungarn, Art. 22 Abs. 1 Buchst. e Doppelbuchst. aa DBA-Uruguay, Art. 23 Abs. 1 Buchst. e Doppelbuchst. aa DBA-Albanien.

Schließlich hat sich Deutschland in den DBA die Möglichkeit vorbehalten⁸⁵, andere Einkünfte zu notifizieren, bei denen mit Wirkung für die Zukunft zur Anrechnungsmethode übergegangen werden soll.⁸⁶

e. Limitation on Benefits-Klauseln

Eine eigenständige *limitation on benefits*-Klausel findet sich im DBA-Großbritannien. Nach Art. 24 DBA-Großbritannien ist in Fällen, in denen eine Person in einem Staat nur dann mit Einkünften steuerpflichtig ist, wenn die Einkünfte in diesen Staat überwiesen oder dort bezogen werden, ein nach dem Abkommen gewährter Vorteil nur auf den Teil anzuwenden, der in diesem Staat besteuert wird. Diese Regelung bezieht sich augenscheinlich auf das in Großbritannien anzuwendende *remittance base*-Konzept.

Das Protokoll zum DBA-Malaysia enthält in Nr. 3 eine vergleichbare Regelung.

Das DBA-Großbritannien schränkt darüber hinaus im Protokoll⁸⁷ Abkommensvergünstigungen hinsichtlich Dividenden, Zinsen und Lizenzgebühren ein, wenn ein deutsches Unternehmen bestimmte Einkünfte aus Großbritannien bezieht, diese einer Drittstaatsbetriebsstätte des deutschen Unternehmens zuzurechnen sind und die für diese Einkünfte im Drittstaat und in Deutschland gezahlte Steuer weniger als 60 % der Steuerbelastung beträgt, als wenn die Einkünfte nicht einer Drittstaatsbetriebsstätte zuzurechnen und in Deutschland erzielt worden wären, vgl. Kapitel III 1 g.

f. Anti treaty shopping-Klauseln

Anti treaty shopping-Klauseln weist das DBA-Großbritannien in Art. 10 Abs. 6 (Dividenden), Art. 11 Abs. 5 (Zinsen), Art. 12 Abs. 5 (Lizenzen) und Art. 21 Abs. 5 (Andere Einkünfte) auf. Danach werden Entlastungen nach

⁸⁵ Vgl. Art. 22 Abs. 1 Buchst. e Doppelbuchst. bb DBA-Bulgarien, Art. 23 Abs. 1 Buchst. e Doppelbuchst. bb DBA-Großbritannien, Art. 23 Abs. 1 Buchst. e Doppelbuchst. bb DBA-Mazedonien, Art. 23 Abs. 1 Buchst. e Doppelbuchst. bb DBA-Malaysia, Art. 22 Abs. 1 Buchst. e Doppelbuchst. bb DBA-Syrien, Art. 22 Abs. 1 Buchst. e Doppelbuchst. bb DBA-Ungarn, Art. 22 Abs. 1 Buchst. e Doppelbuchst. bb DBA-Uruguay, Art. 23 Abs. 1 Buchst. e Doppelbuchst. bb DBA-Albanien.

⁸⁶ Vgl. *Lüdicke*, Überlegungen zur deutschen DBA-Politik, 2008, 100 f.

⁸⁷ Vgl. Nr. 3 des Protokolls zum DBA-Großbritannien.

dem jeweiligen Artikel nicht gewährt, wenn der Hauptzweck oder einer der Hauptzwecke einer der Personen, die an der Begründung oder Übertragung der jeweiligen Vermögensgegenstände (Beteiligungen, Forderungen oder Rechte) beteiligt waren, darin bestand, den entsprechenden Artikel in Anspruch zu nehmen.

Ausführungen zu § 50d Abs. 3 EStG finden sich in Kapitel III 1 I bb.

g. Verständigungs- und Schiedsverfahren

Mit Ausnahme des DBA-Großbritannien⁸⁸ und des Revisionsprotokolls zum DBA-Schweiz⁸⁹ wurde in keines der betrachteten DBA ein verbindliches Schiedsverfahren zur Lösung von Qualifikationskonflikten entsprechend Art. 25 Abs. 5 OECD-MA aufgenommen.⁹⁰

h. Informationsaustausch und Amtshilfe bei der Erhebung von Steuern

Sämtliche DBA nehmen in den Protokollen umfangreiche Ergänzungen in Bezug auf den Informationsaustausch (Art. 26 OECD-MA) betreffend die Übermittlung personenbezogener Daten auf.⁹¹

In den DBA mit Mazedonien, Malaysia, Syrien, Ungarn, VAE und Zypern fehlen dem Art. 27 OECD-MA vergleichbare Regelungen zur Amtshilfe.

i. Zusammenfassende Würdigung und Identifizierung von inhaltlichen Trends

Aus der spezifischen Betrachtung der seit dem 1.1.2011 und seit dem 1.1.2012 anzuwendenden DBA sowie des DBA-VAE lassen sich hinsichtlich der Identifizierung möglicher Trends folgende Ergebnisse zusammenfassen:

⁸⁸ Art. 26 Abs. 5 DBA-Großbritannien.

⁸⁹ Art. 3 des Protokolls vom 27.10.2010: Ergänzung der Absätze 5-7 in Art. 26 (Verständigungsverfahren) DBA-Schweiz.

⁹⁰ Vgl. hierzu auch Kapitel III 1 k.

⁹¹ Nr. 5 Protokoll zum DBA-Bulgarien, Nr. 4 Protokoll zum DBA-Großbritannien, Nr. 5 Protokoll zum DBA-Mazedonien, Nr. 9 Protokoll zum DBA-Malaysia, Nr. 11 Protokoll zum DBA-Syrien, Nr. 6 Protokoll zum DBA-VAE, Nr. 6 Protokoll zum DBA-Albanien, Nr. 5 Protokoll zum DBA-Ungarn, Nr. 5. Buchst. b Protokoll zum DBA-Uruguay, Nr. 5.4 Protokoll zum DBA-Zypern.

- Augenscheinlich ist kein Trend erkennbar, dass seitens der Bundesrepublik Deutschland die Vermögensteuer – zumindest vorsorglich – in den Geltungsbereich der DBA aufgenommen werden soll. Sieben von zehn der hier betrachteten DBA beinhalten die Vermögensteuer, drei nicht.
- Die Behandlung von transparenten bzw. hybriden Gesellschaftsformen hinsichtlich der Bestimmung der Ansässigkeit ist uneinheitlich. Diesbezügliche Regelungen finden sich in Art. 4 Abs. 3 DBA-Bulgarien und – mit anderem Regelungsgehalt – in Nr. 2 Protokoll zum DBA-Syrien, Art. 4 Abs. 1 DBA-Albanien und Art. 4 Abs. 1 DBA-Uruguay. Ein systematischer Ansatz ist nicht erkennbar.
- Der Betriebsstättenbegriff wird tendenziell ausgeweitet. Die einzelnen Erweiterungen sind jedoch in jedem Abkommen spezifisch geregelt und nicht einheitlich.
- Der Authorised OECD Approach ist in keinem der DBA enthalten. Dies mag in dem zeitlichen Ablauf der Verhandlungen begründet liegen. Allerdings sind in den Protokollen verschiedene Konkretisierungen zu der Gewinnabgrenzung zwischen Stammhaus und Betriebsstätte enthalten.
- Hinsichtlich der Besteuerung von Dividenden zeigen sich folgende Entwicklungen:
 - Mindestbeteiligung bei Schachtelbeteiligungen
10 % (außer Albanien)
 - Quellensteuersatz bei Schachteldividenden
5 % (alle DBA)
 - Quellensteuersatz bei Streubesitzdividenden
15 % (außer Syrien und VAE).
- Kein einheitliches Bild ergibt sich bei den Quellensteuersätzen auf Zinsen (Großbritannien, Ungarn, VAE und Zypern 0 %; Bulgarien, Mazedonien und Albanien 5 %; Malaysia, Syrien und Uruguay 10 %). Als Trend kann man jedoch die Abstandnahme von der Quellenbesteuerung bei Zinsen auf Darlehen an Regierungen bzw. regierungsnahe Institutionen sowie bestimmte weitere Darlehen im Zusammenhang mit Ausführleistungen bezeichnen. Diese sind in vergleichbarer Form in den DBA Bulgarien, Mazedonien, Malaysia, Syrien, Albanien und Uruguay enthalten.
- Mit Ausnahme des DBA-Zypern enthalten die DBA in den Protokollen Regelungen, dass der Quellenstaat bei gewinnabhängigen Vergütungen,

die bei der Ermittlung der Gewinne des Vergütungsschuldners abzugsfähig sind, sein Quellenbesteuerungsrecht beibehält.

- Bei Lizenzgebühren ist zwar keine Vereinheitlichung des Quellensteuersatzes erkennbar (variiert zwischen 0 % und 12 %), allerdings wird mit Ausnahme des DBA-Großbritannien der Lizenzbegriff im Vergleich zum OECD-MA tendenziell weit definiert.
- Sieben der zehn DBA enthalten eine spezifische Regelung zur Wegzugsbesteuerung mit Wertverknüpfung, wonach das Recht zur Besteuerung eines bis zum Zeitpunkt des Wegzugs entstandenen Vermögenszuwachses beim Wegzugsstaat verbleibt.
- Ein klarer Trend besteht in der Aufnahme des Besteuerungsrechts des Kassenstaates bei Rentenbezügen aus der gesetzlichen Sozialversicherung.
- Hinsichtlich der Methoden zur Vermeidung der Doppelbesteuerung ist in den meisten Fällen für Deutschland als Grundsatz die Freistellungsmethode vereinbart, nur in den DBA mit VAE und Zypern ist generell die Anrechnungsmethode anzuwenden. Hier bleibt aber abzuwarten, wie sich dies in der Zukunft entwickelt.⁹² Klare Trends zeigen sich jedoch bei den Aktivitätsklauseln, den *subject to tax*-Klauseln und den *switch over*-Klauseln:
 - Die Freistellungsmethode kommt aufgrund der Aktivitätsklauseln nur dann zur Anwendung, wenn es sich um eine aktive Betriebsstätte im Sinne des § 8 Abs. 1 AStG handelt bzw. wenn die ausschüttende Gesellschaft aktiv tätig ist und die Dividenden nicht bei dem Gewinn der ausschüttenden Gesellschaft abgezogen worden sind.
 - Anstelle der Freistellungsmethode kommt die Anrechnungsmethode zur Anwendung, wenn aufgrund eines nicht lösbaren Qualifikationskonfliktes die Einkünfte nicht oder zu niedrig besteuert wurden.
- Die Vereinbarung eines verbindlichen Schiedsverfahrens ist lediglich im DBA-Großbritannien sowie im Protokoll zur Änderung des DBA-Schweiz enthalten.

⁹² Vgl. Kapitel IV.

3. Ausblick auf anstehende Abkommensverhandlungen

Gegenwärtig ist die Bundesrepublik Deutschland in eine Vielzahl von Abkommensverhandlungen involviert, bei denen die Paraphierung noch aussteht.⁹³ Die Verhandlungen beziehen sich auf neun Revisionsabkommen, acht Revisionsprotokolle sowie in sechs Fällen (Jordanien, Katar, Kolumbien, Libyen, Serbien und Turkmenistan) auf den Abschluss eines erstmaligen Abkommens. Gegenwärtig finden bedauerlicherweise keine Abkommensverhandlungen mit Brasilien statt.

4. Der Einfluss der OECD auf die deutsche Abkommenspraxis

Das Bundesministerium der Finanzen vertritt die Auffassung, dass das OECD-Musterabkommen und der OECD-Musterkommentar für die Auslegung eines DBA relevant sind. Dies soll auch für nach der Unterzeichnung eines DBA veröffentlichte Fassungen des OECD-Musterkommentars gelten.⁹⁴ Ohne auf die diesbezüglich bestehende Rechtsproblematik an dieser Stelle im Detail einzugehen⁹⁵, ist daher davon auszugehen, dass die Entwicklungen auf Ebene der OECD einen starken Einfluss auf die deutsche Abkommenspraxis haben.

Dies wird an dem Grad an Übereinstimmung der in der jüngsten Vergangenheit verhandelten und abgeschlossenen DBA mit dem OECD-MA deutlich.⁹⁶ Relevanz für die zukünftige Abkommenspraxis können insbesondere folgende Entwicklungen auf OECD-Ebene entfalten:

- Am 22.7.2010 verabschiedete der OECD-Rat die Aktualisierung des OECD-Musterabkommens⁹⁷ einschließlich dazugehöriger Kommentierung.
- Zeitgleich wurden der überarbeitete OECD-Betriebsstättenbericht 2010 sowie die OECD-Verrechnungspreisgrundsätze 2010 veröffentlicht.
- Am 12.10.2011 hat die OECD einen Entwurf zur Revision des OECD-Musterkommentars zu Art. 5 OECD-MA zur Diskussion gestellt.

⁹³ Vgl. Teil 1 a bb in diesem Kapitel.

⁹⁴ Vgl. *Wichmann*, FR 2011, 1082 f.

⁹⁵ Zu weiteren Ausführungen vgl. Kapitel III 1 b.

⁹⁶ Vgl. Teil 2 in diesem Kapitel.

⁹⁷ Vgl. OECD-Musterabkommen vom 22.7.2010 (Fn. 35).

- Weiterhin wurden in 2011 Diskussionsentwürfe zu den Themen „Clarification of the meaning of ‚Beneficial Owner‘ in the OECD Model Tax Convention“ sowie hinsichtlich der abkommensrechtlichen Behandlung von Emissionsrechten zur Verfügung gestellt.

Die für die deutsche Abkommenspraxis wohl größte Relevanz wird die Aufnahme des Authorised OECD Approach in Art. 7 OECD-MA 2010 haben, wonach eine Betriebsstätte als separates und selbstständiges Unternehmen im Verhältnis zum Stammhaus und zu anderen Betriebsstätten anzusehen ist (Functionally Separate Entity Approach). Eine zentrale Änderung besteht darin, dass es nach dem AOA prinzipiell zwingend ist, fiktiv von innerunternehmerischen Leistungsbeziehungen (*dealings*) zwischen dem Stammhaus und der Betriebsstätte sowie zwischen unterschiedlichen Betriebsstätten auszugehen. Soweit die für die *dealings* ermittelten Verrechnungspreise dem *arm's length*-Grundsatz entsprechen, sind diese nach dem AOA bei der Gewinnermittlung der Betriebsstätte bzw. des Stammhauses zu berücksichtigen.

Mit Ausnahme des in 2011 unterzeichneten DBA-Liechtenstein und der in 2012 unterzeichneten DBA mit den Niederlanden und Luxemburg ist der AOA bislang nicht in deutsche Abkommen aufgenommen worden. Lediglich in dem am 3.2.2011 unterzeichneten DBA-Spanien findet sich im Protokoll eine Öffnungsklausel zugunsten neuer Verhandlungen zur Anpassung an den AOA.⁹⁸

Wie Art. 7 OECD-MA 2010 Eingang in zukünftig wirksam werdende DBA findet, bleibt abzuwarten. Zu den Bemühungen des Gesetzgebers, eine innerstaatliche Rechtsgrundlage für die Anwendung des AOA zu schaffen, vgl. Kapitel III 1 e bb.

⁹⁸ Vgl. Nr. III des Protokolls zum DBA-Spanien.

III. Das Jahr im Rückblick: Wertung der aktuellen Abkommenspolitik aus Sicht des Rechtsanwenders

1. Ausgewählte Entwicklungen in neueren Ertragsteuer-DBA

Unternehmen und ihre Berater, Finanzverwaltung und Finanzgerichte wenden das jeweils einschlägige DBA in seiner jeweils geltenden Fassung an. Hierfür scheint es auf den ersten Blick unerheblich zu sein, ob sich dieses DBA in die DBA-Politik zum Zeitpunkt seiner Unterzeichnung einfügt. Von anderen DBA abweichende Detailregelungen können den Rechtsanwender freilich mit erhöhten Schwierigkeiten beim Verständnis des Abkommenstextes und der Ermittlung seiner Bedeutung konfrontieren. So gesehen können bekannte und nachvollziehbare Linien der DBA-Politik die Rechtsanwendung erleichtern, soweit sie sich in dem gerade einschlägigen DBA niedergeschlagen haben.

Darüber hinaus kann die Kenntnis der aktuellen Abkommenspolitik bei der Planung und der steuerlichen Beurteilung grenzüberschreitender unternehmerischer Investitionen und Aktivitäten, grenzüberschreitender Einsätze von Arbeitnehmern, aber auch bei der Planung privater Auslandinvestments nützlich sein.

Nachfolgend werden einige aus den in der jüngsten Vergangenheit verhandelten DBA erkennbare Trends der deutschen Abkommenspolitik aufgespürt und kritisch gewürdigt. Die Überlegungen mögen einerseits für den Rechtsanwender nützlich sein, sie mögen andererseits aber auch der Steuerpolitik Anregungen geben, die eine oder andere aktuelle Entwicklung beherzt voranzutreiben oder aber noch einmal zu hinterfragen. Die zum Aufspüren solcher Entwicklungen betrachteten DBA beschränken sich nicht strikt auf die im Jahr 2011 verhandelten oder seit diesem Jahr anzuwendenden DBA, sondern erweitern den Betrachtungszeitraum bis zum Jahre 2009 zurück.⁹⁹

a. Geltungsbereich: Steuern vom Einkommen oder auch vom Vermögen

Entsprechend der Vorgabe des OECD-MA und des UN-Abkommensmusters gelten die deutschen Ertragsteuerabkommen in aller Regel auch für die Steu-

⁹⁹ Die in die Analyse einbezogenen DBA sind in Anlage 2 dargestellt.

ern vom Vermögen. Hiervon gab es bis vor kurzem nur vier Ausnahmen.¹⁰⁰ Insofern ist es auffällig, dass drei der seit dem Jahr 2009 anzuwendenden neuen DBA (VAE, Malaysia, Syrien) und drei weitere bereits unterzeichnete DBA (Mauritius, Türkei, Niederlande) die Steuern vom Vermögen ausklammern.¹⁰¹ Es ist (außer im Falle der VAE) nicht erkennbar, ob diese Abweichung von den Vertragsmustern dem Wunsch der jeweiligen Vertragsstaaten entsprach oder auf Initiative der deutschen Verhandlungsdelegationen erfolgte und sich hier ein möglicher neuer Trend in der deutschen Abkommenspolitik zeigt.

Die Frage mag derzeit als eher akademischer Natur erscheinen, da Deutschland bekanntlich die Vermögensteuer nicht erhebt. Wie aber soll verfahren werden, wenn die Vermögensteuer eines Tages doch noch wiederbelebt und auch im Vertragsstaat eine Vermögensteuer erhoben wird? Eine rasche und zeitgleiche Nachverhandlung vieler DBA ist dann jedenfalls utopisch. Im Sinne der durch die DBA zu gewährleistenden langfristigen Planungssicherheit ist es aus der Sicht der Rechtsanwender vorzugswürdig, entsprechend den internationalen Mustern die Steuern vom Vermögen vorsorglich in alle DBA mit aufzunehmen. Um im Falle der Einführung oder Erhebung einer Vermögensteuer in nur einem der Vertragsstaaten Besteuerungslücken auszuschließen, könnte die Anwendung des Abkommens auf Vermögensteuern davon abhängig gemacht werden, dass beide Staaten eine Vermögensteuer erheben.

¹⁰⁰ DBA-Bangladesch (1990), DBA-Pakistan (1994), DBA-Südafrika (1973), DBA-Trinidad und Tobago (1973). In dem BMF-Schreiben v. 17.1.2012 (Fn. 1) fehlen entsprechende Hinweise zu Südafrika und Trinidad und Tobago. Im DBA-Bangladesch erfolgte der Verzicht auf die Vermögensteuer auf Wunsch von Bangladesch (vgl. Denkschrift BT-Drucks. 12/756, 23). Bzgl. des DBA-Südafrika ergibt sich aus der Denkschrift (BT-Drucks. 7/1713, 32), dass eine Vermögensteuer in Südafrika nicht erhoben wird und seitens der südafrikanischen Regierung keine verfassungsrechtliche Ermächtigung zu zweiseitigen Vereinbarungen vorlag; bisher ist in den Artikeln 6 und 20 jedoch eine einseitige Freistellung von der deutschen Vermögensteuer durch Deutschland vorgesehen. Das am 9.9.2008 unterzeichnete Revisionsabkommen mit Südafrika sieht vor, die Vermögensteuer wieder in den Anwendungsbereich aufzunehmen. Zu den DBA mit Pakistan und Trinidad und Tobago ergeben sich aus den Denkschriften keine Gründe zur Nichtaufnahme der Vermögensteuer.

¹⁰¹ Auch bzgl. dieser DBA fehlt der Hinweis im BMF-Schreiben (Fn. 1). Eine Ergänzung des BMF-Schreibens ist in Anlage 1 enthalten.

b. Dynamische Auslegung nach Maßgabe des OECD-Musterkommentars

Seit langem ist es – auch international¹⁰² – umstritten, ob bei der Auslegung der DBA der OECD-Musterkommentar in seiner jeweils aktuellen Fassung zu berücksichtigen ist und inwiefern sein jeweiliger Inhalt für Steuerpflichtige und Gerichte verbindlich sein kann. Der BFH hat eine solche Bindung im Jahr 2011 erneut abgelehnt.¹⁰³ Dem ist zuzustimmen. Für und gegen den Steuerpflichtigen wird ein DBA nicht als völkerrechtlicher Vertrag, sondern nach der Transformation im Sinne des Art. 59 Abs. 2 S. 1 GG als innerstaatliches Gesetz angewendet.¹⁰⁴ Bei der Auslegung dieser für den Steuerpflichtigen bindenden Rechtsnorm sind spätere Rechtserkenntnisse, die der „historische“ deutsche Gesetzgeber noch nicht hatte oder haben konnte, durchaus zu berücksichtigen. Hierzu gehören neben der rechtswissenschaftlichen Diskussion in Deutschland selbstverständlich auch im Ausland geführte Fachdiskussionen einschließlich derjenigen Diskussionen, die zwischen den Regierungsvertretern der Mitgliedstaaten der OECD geführt werden und gegebenenfalls in eine Neufassung des Musterkommentars münden. Selbst wenn letztere auf völkerrechtlicher Ebene bindend sein sollten¹⁰⁵, ist nicht erkennbar, wie eine solche Bindung der Vertragsparteien, also der Vertrags-

¹⁰² Vgl. *Avery Jones*, The Effect of Changes in the OECD Commentaries after a Treaty is Concluded, Bulletin for International Taxation 2002, 102 ff.

¹⁰³ BFH, Urteil v. 9.2.2011 – I R 54, 55/10, BStBl. II 2012, 106, 109, Tz. 21, unter Hinweis auf BFH, Beschluss v. 19.5.2010 – I B 191/09, BStBl. II 2011, 156, IStR 2010, 530.

¹⁰⁴ Zu Besonderheiten bzgl. DBA-Taiwan vgl. Fn. 15.

¹⁰⁵ Vgl. *Wichmann*, FR 2011, 1082, 1083 f., insb. zu Art. 31 Abs. 3 WÜRV; allerdings ist wegen der unterschiedlichen Rechtsebenen – völkerrechtlicher Vertrag einerseits, innerstaatliches Gesetzesrecht andererseits – der von *Wichmann* beschriebene Verfahrensablauf innerhalb der OECD bis hin zur Verabschiedung des Musterkommentars durch die Botschafter der OECD-Mitgliedstaaten für die hier erörterte innerstaatliche Bindung unerheblich.

staaten, zu einer Bindung der deutschen Gerichte bei der Auslegung des innerstaatlich maßgebenden Gesetzesrechts führen könnte.¹⁰⁶

Eine interessante – und höchst problematische – Bestimmung in Bezug auf die Bedeutung des Musterkommentars enthält das neue DBA-Ungarn. Lt. Nr. 3 des Protokolls „sollten“ Anwendung und Auslegung der Art. 5 und Art. 7 unter Hinzuziehung des „Kommentars des derzeitigen OECD-Musterabkommens“ erfolgen; im Falle künftiger Überarbeitung des Kommentars ist dieser zugrunde zu legen, vorausgesetzt dass dies dem Abkommenstext entspricht. Damit soll offensichtlich die von der Rechtsprechung aus guten Gründen abgelehnte dynamische Verweisung auf den OECD-Musterkommentar verbindlich vorgeschrieben werden. Es bleibt abzuwarten, ob die Rechtsprechung dem folgt. Im Ergebnis bedeutet dies nicht weniger, als dass bei der letztverbindlichen Auslegung des vom Gesetzgeber im Jahr 2011 verabschiedeten DBA-Textes durch die Gerichte spätere Äußerungen der OECD allein maßgebend sein sollen, soweit das Gesetz mehrere Auslegungen zulässt.¹⁰⁷ Das ist aus den oben dargestellten Gründen bedenklich, obwohl die Regelung im ratifizierten Protokoll zum DBA-Ungarn enthalten ist und damit vom deutschen Gesetzgeber in seinen gesetzgeberischen Willen aufgenommen wurde. Die Bedenken beruhen darauf, dass durch die Bestimmung, wenn sie die ihr zuge dachte Wirkung entfalten sollte, die Letztentscheidungskompetenz über Auslegungsstreitigkeiten von den hierfür zuständigen deutschen Gerichten zu den in der OECD zusammengeschlossenen Regierungen ihrer Mitgliedstaaten, also der jeweiligen – auch deutschen – Exekutive verlagert wird.¹⁰⁸

¹⁰⁶ Vgl. auch die vom BVerfG getroffene Differenzierung: Trotz Zulässigkeit einer inhaltsändernden Interpretation eines völkerrechtlichen Vertrags auf der Ebene des Vertragsrechts kann beim innerstaatlichen Vollzug ein „Handlungsverbot“ bestehen, „[s]oweit das Grundgesetz eine ausdrückliche gesetzliche Ermächtigung fordert, wie etwa im Anwendungsbereich der Grundrechte, bei der Einräumung von Hoheitsbefugnissen oder im Haushaltsrecht“ und „solange nicht entweder das nationale Zustimmungsgesetz den innerstaatlichen Rechtsanwendungsbefehl erteilt oder das Parlament eine sonstige ausreichende Ermächtigungsgrundlage geschaffen hat.“, BVerfG, Urteil v. 12.7.1994 – 2 BvE 3/92 u. a., BVerfGE 90, 286, 364.

¹⁰⁷ Die Auslegungsmaßstäbe sind mithin durch den Einbezug künftiger Überarbeitungen des OECD-Musterkommentars veränderlich, was zugleich die für Gesetze geltenden Publizitätsanforderungen verfehlen dürfte.

¹⁰⁸ Vgl. auch die von *Lang/Stefaner* (in Debatin/Wassermeyer Österreich Vor Art. 1 Rn. 16 ff.) geäußerten Bedenken gegen eine ähnliche Bestimmung in Protokoll Nr. 16 zum DBA-Österreich.

Hiervon abgesehen zeigt die Bestimmung ein für den Rechtsanwender nicht ganz untypisches Dilemma solcher Verweise auf den OECD-Musterkommentar, nämlich den unklaren zeitlichen Bezug. Maßgebend sein soll der Kommentar „des derzeitigen OECD-Musterabkommens“. Im Juli 2010 hat die OECD umfangreiche Änderungen des Musterabkommens und des Musterkommentars zu den Art. 5 und 7 verabschiedet. Ist die geänderte Version 2010 der Ausgangspunkt für die Auslegung des im Februar 2011 unterzeichneten DBA-Ungarn? Das kann so sein – zwingend ist es aber nicht. Denn das Abkommen wurde bereits im November 2009 paraphiert, der ausgehandelte Text also zwischen den Vertragsstaaten festgeschrieben. Ist deshalb die im Jahr 2009 geltende frühere Version die maßgebliche?

c. Qualifikationskonflikte bei Personengesellschaften

Die Anwendung der DBA ist mit besonderen Problemen behaftet, wenn Personengesellschaften in den Vertragsstaaten unterschiedlich qualifiziert werden. Das OECD-MA enthält hierzu keine Standardregelung. Die Lösungsansätze des Partnership Reports der OECD aus dem Jahr 1999¹⁰⁹ sind bekanntlich weder einfach noch allgemein akzeptiert.

aa. Regelungen in neueren DBA

Schon immer gab es in einzelnen deutschen DBA Versuche, die Problematik durch gesonderte Regelungen in den Griff zu bekommen. Die einschlägigen Bestimmungen waren uneinheitlich und haben eigentlich immer nur Teilaspekte gelöst.

Einen neuartigen Weg ist das Änderungsprotokoll zum DBA-USA im Jahr 2006 gegangen, um jedenfalls die Abkommensberechtigung im Quellenstaat zu regeln, wenn dort Einkünfte mittels einer unterschiedlich qualifizierten Gesellschaft erzielt werden. Die Bestimmung ist in Art. 1 Abs. 7 DBA-USA¹¹⁰ enthalten. Die nicht unbedingt beim ersten Lesen verständliche Klausel entspricht US-amerikanischer Abkommenspolitik.¹¹¹ Sie löst in der

¹⁰⁹ OECD, The Application of the OECD Model Tax Convention to Partnerships; Issues in International Taxation, No. 6, Paris, 1999.

¹¹⁰ I.d.F. des Änderungsprotokolls vom 1.6.2006.

¹¹¹ Vgl. das US Musterabkommen (<http://www.treasury.gov/press-center/press-releases/Documents/hp16801.pdf>) nebst Technical Explanations (<http://www.treasury.gov/press-center/press-releases/Documents/hp16802.pdf>).

Tat die meisten Probleme im Quellenstaat, ist aber gleichwohl nicht ganz unproblematisch.¹¹²

Die Klausel findet sich in drei aktuellen deutschen Abkommen, und zwar im Protokoll Nr. 1 Buchst. b zum DBA-Mexiko, in Art. 4 Abs. 3 DBA-Bulgarien und im Protokoll Nr. I Abs. 2 S. 1 zum DBA-Niederlande, allerdings mit kleinen Unterschieden an sechs Stellen:

„Werden Einkünfte oder Gewinne [USA, Mexiko, Bulgarien: von einer oder über eine Person; Niederlande: über eine Person] erzielt, die nach dem Recht eines der Vertragsstaaten [USA, Mexiko, Bulgarien: als solche nicht steuerpflichtig; Niederlande: steuerlich transparent] ist, gelten diese als von einer [USA, Niederlande: in einem Staat; Mexiko: in einem Vertragsstaat; Bulgarien: in diesem Staat] ansässigen Person erzielt, soweit sie im Sinne der Steuergesetze dieses Staates als Einkünfte [USA, Bulgarien, Niederlande: oder; Mexiko: und] Gewinne [USA, Bulgarien, Niederlande: einer; Mexiko: dieser] ansässigen Person [USA, Mexiko, Bulgarien: gelten; Niederlande: behandelt werden].“

Während die zweite („als solche nicht steuerpflichtig“ bzw. „steuerlich transparent“), vierte („oder“ bzw. „und“) und sechste („gelten“ bzw. „behandelt werden“) Abweichung inhaltlich bedeutungslos sein dürften, ist dies bei der ersten, dritten und fünften Abweichung keineswegs ausgemacht. So ist beispielsweise die Frage streitig, ob die in den DBA mit den USA und den Niederlanden angeordnete Rechtsfolge, dass die Einkünfte „als von einer in einem Staat ansässigen Person erzielt“ gelten, so zu verstehen sei, dass sie „als von dieser im anderen Vertragsstaat ansässigen Person erzielt gelten.“¹¹³ Aus den jeweiligen Denkschriften zu den DBA¹¹⁴ erhält der Rechtsanwender keine Hilfestellung. Während die Denkschrift zum DBA-USA hervorhebt, dass die Bestimmung für den Quellenstaat die Gewährung von Abkommensvergünstigungen an Personen, die einer der Vertragsstaaten als solche nicht besteuert, regelt¹¹⁵, wird laut Denkschrift zum DBA-Mexiko durch die

¹¹² Vgl. *Schnitger* in Endres/Jacob/Gohr/Klein (Hrsg), Doppelbesteuerungsabkommen Deutschland/USA, 2009, Art. 1 Rn. 54 ff.; *Lüdicke*, DBA-Politik (Fn. 86), 57 ff., jeweils m.w.N.

¹¹³ Vgl. *Anger/Sewtz*, IStR 2009, 273, 274 gegen *Eimermann*, IStR 2009, 58 ff. (beide zum DBA-USA).

¹¹⁴ Für das DBA-Niederlande lag zum Redaktionsschluss noch keine Denkschrift vor.

¹¹⁵ Vgl. BT-Drucks. 16/2708, 35.

Bestimmung die Ansässigkeit von Personengesellschaften fingiert.¹¹⁶ Die Denkschrift zum DBA-Bulgarien ist bezüglich der fraglichen Bestimmung völlig unbrauchbar.¹¹⁷

Im DBA-Niederlande wird die Klausel zudem ergänzt um eine Bestimmung¹¹⁸, wonach die zuständigen Behörden in „anderen Fällen, in denen Rechtsträger in einem der Vertragsstaaten als steuerlich transparent und im anderen Vertragsstaat als nicht steuerlich transparent gelten und dies zu einer Doppelbesteuerung oder einer nicht diesem Abkommen entsprechenden Besteuerung führt,“ Lösungen suchen, „um eine Doppelbesteuerung beziehungsweise eine nicht diesem Abkommen entsprechende Besteuerung zu vermeiden und gleichzeitig zu verhindern, dass Einkünfte nur aufgrund der Anwendung des Abkommens (teilweise) nicht der Steuer unterliegen.“ Das Verhältnis des sachlichen Anwendungsbereiches der Regelungen in Satz 1 und Satz 2 im Protokoll Nr. I Abs. 2 erscheint unklar.

Obwohl Deutschland derartige Bestimmungen inzwischen in vier DBA vereinbart hat, scheint die deutsche Abkommenspolitik eine andere Klausel zur Lösung des Qualifikationsproblems bei Personengesellschaften zu bevorzugen.¹¹⁹ So findet sich in einer Reihe aktueller Abkommen eine Bestimmung, welche die Ansässigkeit von Personengesellschaften fingiert.¹²⁰ Auch diese Bestimmungen sind allerdings nicht einheitlich formuliert, sie haben teils Wirkung für Personengesellschaften beider Vertragsstaaten, teils auch nur für deutsche Personengesellschaften. Die Bestimmungen sollen im Wesentlichen dazu dienen, dass Personengesellschaften im anderen Vertragsstaat Abkommensvorteile in Anspruch nehmen können. Das liegt auf der Linie der Bestimmung in Tz. 2.1.2 des BMF-Schreibens vom 16.4.2010 zur Anwendung der DBA bei Personengesellschaften.¹²¹ Die hinsichtlich der letzt-

¹¹⁶ Vgl. BT-Drucks. 16/12589, 31.

¹¹⁷ Angeblich regeln die Absätze 2 und 3 des Art. 4 Fälle der Doppelansässigkeit, vgl. BT-Drucks. 17/2253, 32; diese Formulierung scheint durch *copy/paste* einer Denkschrift zu einem deutschen DBA entnommen zu sein, welches hinsichtlich des Inhalts dem Art. 4 dem OECD-MA folgt.

¹¹⁸ Protokoll Nr. I Abs. 2 S. 2 zum DBA-Niederlande.

¹¹⁹ Vgl. den Hinweis in der Denkschrift zum DBA-Mexiko, dass die „in solchen Fällen üblicherweise von der deutschen Seite verwendete Standardklausel“ von der mexikanischen Seite abgelehnt wurde; vgl. BT-Drucks. 16/12589, 31.

¹²⁰ Vgl. Art. 4 Abs. 4 DBA-Algerien, Art. 4 Abs. 4 DBA-Albanien, Protokoll Nr. 2 zum DBA-Syrien, Art. 4 Abs. 4 DBA-Uruguay und Art. 4 Abs. 5 DBA-Taiwan.

¹²¹ BStBl. I 2010, 354.

genannten Bestimmung bestehenden Probleme und Zweifelsfragen werden damit quasi in die Abkommen hineingetragen. So fingieren die genannten Klauseln zwar die Ansässigkeit der Personengesellschaften, sie fingieren jedoch nicht die steuerlich maßgebende Zurechnung der fraglichen Einkünfte abweichend vom innerstaatlichen Steuerrecht.¹²²

In Anbetracht der Regelungen in zahlreichen neueren DBA ist es umso überraschender, dass das neue DBA-Spanien¹²³ keinerlei Sonderregelung enthält, obwohl die Qualifikationskonflikte gerade im Verhältnis zu Spanien seit langem von großer praktischer Bedeutung sind und sich in BMF-Schreiben und Gerichtsurteilen niedergeschlagen haben. Soll der Rechtsanwender insoweit auf den Partnership Report der OECD¹²⁴ zurückgreifen müssen?

bb. Entwurf eines § 50d Abs. 1 Satz 11 EStG

Im Referentenentwurf zum Jahressteuergesetz 2013 ist nunmehr eine Ergänzung des § 50d Abs. 1 EStG um einen Satz 11 vorgesehen:

„Der Anspruch auf völlige oder teilweise Erstattung auf Grund eines Abkommens zur Vermeidung der Doppelbesteuerung steht, wenn Gläubiger der Kapitalerträge oder Vergütungen eine Person ist, der die Kapitalerträge oder Vergütungen nach deutschem Steuerrecht oder nach dem Steuerrecht des anderen Vertragsstaats nicht zugerechnet werden, der Person zu, der die Kapitalerträge oder Vergütungen nach den Steuergesetzen des anderen Vertragsstaats als Einkünfte oder Gewinne einer ansässigen Person zugerechnet werden.“¹²⁵

¹²² Vgl. Lüdicke, Personengesellschaften im Internationalen Steuerrecht, in Dötsch/Herlinghaus/Hüttemann/Lüdicke/Schön, Die Personengesellschaft im Steuerrecht, 2011, 95, 112–115.

¹²³ BGBl. II 2012, 18.

¹²⁴ Vgl. oben Fn. 109.

¹²⁵ Referentenentwurf eines Jahressteuergesetzes 2013 vom 5.3.2012. Der Wortlaut ist in dem nach Redaktionsschluss veröffentlichten Regierungsentwurf des JStG 2013 (vom 23.5.2012) geändert worden; dies löst die nachfolgend angesprochenen Fragen nicht, sondern wirft zusätzliche Fragen auf.

Ein abkommensrechtlicher Erstattungsanspruch soll danach in Fällen hybrider¹²⁶ Gesellschaften derjenigen Person (gemeint sind damit anscheinend auch Personengesellschaften) zustehen, der „die Kapitalerträge oder Vergütungen nach den Steuergesetzen des anderen Vertragsstaats als Einkünfte oder Gewinne einer ansässigen Person zugerechnet werden“. Bei der persönlichen Zuweisung der Erstattungsberechtigung orientiert sich die Vorschrift im Ergebnis am Steuerrecht des anderen Vertragsstaats. Der Regelungsgehalt des Entwurfs ist damit in Teilen an die Tz. 2.1.2 des bezeichneten BMF-Schreibens vom 16.4.2010 angelehnt.

Die Regelung wirft jedoch einige Fragestellungen auf. So könnte der Wortlaut („... steht ... der Person zu ...“) die Auslegung zulassen, dass die Vorschrift in Fällen, in denen Deutschland die Personengesellschaft als transparent ansieht, zu einer Versagung eines eigenen Erstattungsanspruchs der bislang aus deutscher Sicht ausschließlich berechtigten Gesellschafter führt, wenn die Personengesellschaft im Vertragsstaat als intransparent besteuert wird und ihr daher jedenfalls der Anspruch auf Erstattung zusteht. Der Beantwortung dieser Frage mag etwa in Fällen eines (unterjährigen) Gesellschafterwechsels Bedeutung zukommen, wenn der ausscheidende Gesellschafter zeitnah in den Genuss der anteilig zu seinen Lasten einbehaltenen Quellensteuer gelangen möchte. Zu denken ist auch an Fallgestaltungen, in denen zwischen (ehemaligem) Gesellschafter und Gesellschaft Streit besteht oder die Gesellschaft insolvenzgefährdet ist. In Dreistaatensachverhalten („triangular cases“) hat die Frage eines eigenen Anspruchs der Gesellschafter auch Bedeutung, wenn das DBA zwischen Deutschland und dem Ansässigkeitsstaat eines Gesellschafters größere Abkommensvergünstigungen gewährt als jenes mit dem Sitzstaat der Personengesellschaft. Es dürfte kaum die Intention des in § 50d Abs. 1 S. 11 EStG-Entwurf enthaltenen Regelungsgedankens sein, den aus deutscher Sicht beschränkt steuerpflichtigen Gesellschafter der Personengesellschaft insoweit von den Abkommensvergünstigungen seines DBA abzuschneiden; hierzu müsste es eine Formulierung wie „... steht *nur* ... der Person zu ...“ enthalten. Gleichermäßen erscheint es aber auch kaum vorstellbar, dass die Personengesellschaft selbst den Anspruch des sich nur aus dem zwischen Deutschland und dem Ansässigkeitsstaat eines Gesellschaf-

¹²⁶ Vermutlich soll der Ausdruck „oder“ in der Textpassage „...nach deutschem Steuerrecht oder nach dem Steuerrecht des anderen Vertragsstaats...“ im Sinne eines ausschließlichen „oder“ zu verstehen sein; anderenfalls würde die Gewährung des Erstattungsanspruchs auch bei übereinstimmend als transparent behandelten Personengesellschaften nach Maßgabe der Steuergesetze des anderen Vertragsstaats erfolgen.

ters abgeschlossenen DBA aus eigenem Recht geltend machen kann. Mithin wird § 50d Abs. 1 S. 11 EStG-Entwurf so zu verstehen sein, dass der Personengesellschaft eine (zusätzliche) Erstattungsberechtigung aufgrund des für sie einschlägigen DBA verschafft werden soll. An der Erstattungsberechtigung der Gesellschafter sollte sich hingegen nichts ändern.

Bejaht man die prinzipielle Erstattungsberechtigung auch der Gesellschafter, stellt sich nicht zuletzt aus verfahrensrechtlicher Sicht die Frage, wie eine mehrfache Erstattung von Quellensteuern vermieden werden kann. Soll im Erstattungsverfahren zukünftig nach der Maxime „*first come first serve*“ verfahren werden?

Über die dargestellten Problemfelder hinaus, die für den Rechtsanwender von erheblicher Bedeutung sind, gibt die vorgesehene Regelung des § 50d Abs. 1 S. 11 EStG Anlass zu weiteren Fragen. Zum einen ist unverständlich, weshalb der die Vorschrift tragende Regelungsgedanke infolge des Wortlauts und der systematischen Stellung nur für die Erstattungsberechtigung, nicht jedoch für das Freistellungsverfahren nach § 50d Abs. 2 EStG Geltung erlangen soll. Es ist nicht erkennbar, welche Gründe insoweit eine Differenzierung rechtfertigen könnten. Auch die Tz. 2.1.2 des bezeichneten BMF-Schreibens vom 16.4.2010 spricht von „Entlastung von Abzugsteuern“ und nicht nur von „Erstattung“. Zum anderen ist allerdings auch die Beschränkung einer derartigen Regelung auf Abzugsteuern nicht verständlich. Der Gesetzgeber wird im weiteren Gesetzgebungsverfahren jedenfalls die Frage beantworten müssen, warum die neue Bestimmung nur für Abzugsteuern und nicht gleichermaßen für veranlagte Steuern gelten soll, wenn die Einkünfte nach dem Recht des betreffenden Vertragsstaats dort als Einkünfte einer ansässigen Person steuerpflichtig sind.¹²⁷ Eine materiell unterschiedliche Behandlung kann nicht zutreffend sein.¹²⁸

Alles in allem dürfte es nicht gewagt sein zu prophezeien, dass den Rechtsanwender die schwierigen Fragen der Besteuerung grenzüberschreitend tätiger oder grenzüberschreitend gehaltener Personengesellschaften auch in Zukunft beschäftigen werden.

¹²⁷ Auch die in der Gesetzesbegründung in Bezug genommene Tz. 5 OECD-MK zu Art. 1 OECD-MA differenziert nicht zwischen Abzugsteuern und veranlagten Steuern (vgl. dort S. 1).

¹²⁸ Zur Kritik an der vergleichbaren, schon in Tz. 2.1.2 des BMF-Schreibens v. 16.4.2010 enthaltenen Regelung vgl. auch *Lüdicke*, Personengesellschaften im Internationalen Steuerrecht (Fn. 122), 115.

d. Sondervergütungen bei Personengesellschaften

Vergütungen, die der Gesellschafter von seiner Personengesellschaft für seine Tätigkeit im Dienst der Gesellschaft oder für die Hingabe von Darlehen oder für die Überlassung von Wirtschaftsgütern bezieht, mindern zwar den Gewinn der Gesamthand auf der ersten Stufe der Gewinnermittlung in voller Höhe, sie erhöhen jedoch den Gewinn des Gesellschafters aus seiner Beteiligung; auf die Höhe des Gesamtgewinns der Mitunternehmerschaft wirken sie sich daher im Ergebnis nicht aus. Daneben kann der Gesellschafter Einnahmen aus Wirtschaftsgütern seines Sonderbetriebsvermögens erzielen, die keine Vergütung der Gesellschaft sind (etwa Dividenden einer zum Sonderbetriebsvermögen zählenden Kapitalgesellschaft oder Erträge aus der Veräußerung von Sonderbetriebsvermögen); diese werden als „Sonderbetriebsserträge“ bezeichnet.¹²⁹ Nach deutscher Rechtsauffassung gehören Sondervergütungen und Sonderbetriebsserträge zu den der beschränkten Steuerpflicht unterliegenden inländischen Einkünften, soweit eine Personengesellschaft eine inländische Betriebsstätte unterhält. Seit jeher umstritten ist die Frage, ob solche Erträge den Regelungen der DBA über Unternehmensgewinne oder den jeweils einschlägigen spezielleren Vorschriften unterliegen. Die Finanzverwaltung befürwortet bekanntlich im Gegensatz zu der seit 1991 ständigen Rechtsprechung des BFH¹³⁰ die Anwendung des Art. 7 OECD-MA.

Das DBA-Syrien¹³¹ enthält als einziges der ab dem 1.1.2011 anzuwendenden Abkommen eine diesbezügliche ausdrückliche Regelung. Sie findet sich in ähnlicher Form auch in einigen anderen neueren deutschen DBA. Während die Regelung im DBA-Syrien nur bezogen auf deutsche Personengesellschaften¹³² formuliert ist, gilt sie jedenfalls nach dem Wortlaut der DBA

¹²⁹ Vgl. statt aller *Wacker* in Schmidt, EStG, 31. Aufl. 2012, § 15 Rn. 648 m.w.N.

¹³⁰ BFH, Urteil v. 27.2.1991 – I R 15/89, BStBl. II 1991, 444 (Outbound-Fall); BFH, Urteil v. 17.10.2007 – I R 5/06, BStBl. II 2009, 356, IStR 2008, 300 (Inbound-Fall); zuletzt BFH, Urteil v. 7.12.2011 – I R 5/11, BFH/NV 2012, 556, IStR 2012, 222.

¹³¹ Protokoll Nr. 4 Buchst. d zum DBA-Syrien.

¹³² Genauer: Personengesellschaften mit Geschäftsleitung in Deutschland. Diese Einschränkung ist aus der Sicht des deutschen Steuerrechts sinnwidrig, denn Sondervergütungen können auch dann zu den inländischen Einkünften gehören, wenn sie von einer Personengesellschaft mit Geschäftsleitung in einem ausländischen Staat gezahlt werden, aber dennoch im Zusammenhang mit der Tätigkeit einer inländischen Betriebsstätte stehen.

mit Algerien, Uruguay und Mauritius¹³³ (jeweils Art. 7 Abs. 7) für beide Vertragsstaaten. Die Formulierung im DBA-Liechtenstein¹³⁴ ist geringfügig abweichend. In den Regelungen der DBA mit Zypern¹³⁵ und der Türkei¹³⁶ fehlt die Bezugnahme auf das nationale Steuerrecht.¹³⁷

Die genannten DBA-Bestimmungen haben nach ihrem Wortlaut jedenfalls Bedeutung für Sondervergütungen. Für die Sonderbetriebsserträge gelten sie richtigerweise nicht. Für das DBA-Zypern und das DBA-Syrien folgt dies daraus, dass die Bestimmung schon nach ihrem Wortlaut auf Sondervergütungen beschränkt ist. Im Ergebnis kann jedoch nichts anderes gelten, wenn die Bestimmung zunächst einleitend regelt, dass der Artikel über die Unternehmensgewinne „auch für Einkünfte aus der Beteiligung an einer Personengesellschaft“ gilt. Dies könnte zwar nach deutscher innerstaatlicher Sichtweise die Sonderbetriebsserträge umfassen. Wenn aber in derselben Bestimmung anschließend die Sondervergütungen, die immerhin auf Aufwand der Gesellschaft selbst beruhen, ausdrücklich erwähnt werden, ist es ausgeschlossen, dem anderen Vertragsstaat zu unterstellen, er habe auf sein (uneingeschränktes) Besteuerungsrecht für weitere Einkünfte des dort ansässigen Gesellschafters verzichten wollen, die dieser aus seinem *eigenen* Vermögen (und nicht etwa dem Gesamthandsvermögen) erzielt.¹³⁸

Diese Überlegung wird letztlich auch durch den Inhalt des § 50d Abs. 10 EStG¹³⁹ bestätigt. Die Bestimmung gilt nach ihrem Wortlaut nur für Sondervergütungen. Allerdings verfehlt sie infolge missglückter Formulierung und Verweisungstechnik nach der Rechtsprechung des BFH die Zuordnung der Sondervergütungen zu einer inländischen Betriebsstätte und erfasst auch

¹³³ Zu bemängeln ist, dass die Denkschrift zu Art. 7 Abs. 7 nicht diese tatsächlich enthaltene Regelung erläutert, sondern (wohl infolge *copy/paste*) diejenige, welche sich in Art. 7 Abs. 8 DBA-Mauritius findet – indessen im OECD-MA und daher häufig in anderen deutschen DBA in Art. 7 Abs. 7.

¹³⁴ Art. 7 Abs. 4 DBA-Liechtenstein.

¹³⁵ Protokoll Nr. 2 zum DBA-Zypern.

¹³⁶ Protokoll Nr. 2 Buchst. b zum DBA-Türkei.

¹³⁷ Zu den Formulierungen vgl. Anlage 4.

¹³⁸ A.A. C. Pohl, IWB 2012, 120, 124 f.: „über ihren Wortlaut hinaus“.

¹³⁹ I.d.F. des JStG 2009 v. 19.12.2008, BGBl. I 2008, 2794.

nicht sämtliche in § 15 Abs. 1 S. 1 Nr. 2 EStG einzeln aufgeführten Sondervergütungen.¹⁴⁰

Mit § 50d Abs. 10 EStG hat der „einmal mehr durch die Finanzverwaltung ‚ferngesteuerte‘“¹⁴¹ Gesetzgeber den Versuch unternommen, die in der Sache verfehlten und international ungewöhnlichen Vorstellungen der deutschen Finanzverwaltung zur Besteuerung von Sondervergütungen umzusetzen. Dieser *treaty override* hat einen besonders schalen Beigeschmack. Erstens hat er Bedeutung gerade und nur für diejenigen DBA – unter den neueren Abkommen die große Mehrheit –, in denen es der deutschen Verhandlungsseite nicht gelungen ist, ihre Vorstellungen gegenüber dem anderen Vertragsstaat durchzusetzen. Zweitens setzt sich die Regelung in weiten Teilen materiell in Widerspruch zu dem von Deutschland akzeptierten *Authorised OECD Approach*.¹⁴² Soweit ins Ausland abfließende Sondervergütungen wirtschaftlich einen Gewinn repräsentieren, der in einem Einheitsunternehmen der ausländischen (Geschäftsleitungs-)Betriebsstätte zuzuordnen wäre, ist die durch § 50d Abs. 10 EStG angestrebte und durch die oben dargestellten Bestimmungen in einzelnen DBA möglicherweise sogar erreichte Besteuerung in Deutschland als „Betriebsstättenstaat“ in der Sache nicht haltbar.¹⁴³ Es ist ein Widerspruch in sich, künftig über *dealings* in einer inländischen Betriebsstätte eines Einheitsunternehmens den Abzug von „Quasi-Lizenzen“ zuzulassen, aber den Abzug der von einer inländischen Gesellschaft mit ihrem ausländischen Gesellschafter tatsächlich vereinbarten Lizenz zu verweigern.¹⁴⁴

Die DBA-Politik sollte auf Sonderbestimmungen zu den Sondervergütungen verzichten. § 50d Abs. 10 EStG sollte ersatzlos gestrichen werden. Schon angesichts der oben aufgezeigten Widersprüche ist es bedrückend, dass nun

¹⁴⁰ Vgl. BFH, Urteil v. 8.9.2010 – I R 74/09, BFHE 231, 84, IStR 2011, 32; BFH, Beschluss v. 8.11.2010 – I R 106/09, BFHE 231, 206, IStR 2011, 157; BFH, Urteil v. 7.12.2011 – I R 5/11, BFH/NV 2012, 556, IStR 2012, 222.

¹⁴¹ So *Gosch* in Kirchhof, EStG, 11. Aufl. 2012, § 50d Rn. 44; zu einem weiteren Versuch der „Fernsteuerung“ im Anschluss an das „unliebsame“ Urteil des BFH v. 8.9.2010 – I R 74/09 (Fn. 140) vgl. *Mitschke*, FR 2011, 182.

¹⁴² Auch als *Functionally Separate Entity Approach* der OECD bezeichnet.

¹⁴³ Vgl. zur Problematik eingehend *Lüdicke*, Personengesellschaften im Internationalen Steuerrecht (Fn. 122), 105 ff.

¹⁴⁴ Die vom Gesetzgeber erstrebte „Gleichbehandlung von Einzelunternehmern und Gesellschaftern von Mitunternehmerschaften“ (BT-Drucks. 16/11108, 23) wird verfehlt.

auch in dem sog. Grünbuch zur deutsch-französischen Konvergenz¹⁴⁵ und in dem sog. Zwölf-Punkte-Papier der Regierungsparteien vom 14.2.2012¹⁴⁶ die Beibehaltung des deutschen Konzepts der Sondervergütungen auch für grenzüberschreitende Fälle ausgerufen wird.

Der praktische Rechtsanwender könnte freilich auch versucht sein, sich entspannt zurückzulehnen. Aus Deutschland abfließende Zahlungen so zu gestalten, dass sie zwar den Gewinn der Personengesellschaft mindern, aber nicht als Sondervergütungen qualifizieren, ist im Regelfall einfach zu bewerkstelligen. Man ist versucht, von einem faktischen Wahlrecht zu sprechen. Die in den DBA-Verhandlungen vermutlich durch „Gegenleistungen“ erkaufte Besteuerungsmöglichkeit für Sondervergütungen könnte sich aus fiskalischer Sicht durchaus als Fehlschlag oder allenfalls als Beispiel einer „Dummensteuer“ erweisen.

e. Betriebsstätten: Authorised OECD Approach

aa. Regelungen in neueren DBA

Deutschland hat erstmals¹⁴⁷ in dem im Jahr 2011 mit Liechtenstein verhandelten und unterzeichneten Abkommen den sog. Authorised OECD Approach vereinbart. Art. 7 Abs. 2 DBA-Liechtenstein folgt Art. 7 OECD-MA in der Fassung des Updates aus dem Jahr 2010. Auch die im Jahr 2012 unterzeichneten DBA mit den Niederlanden und Luxemburg enthalten den AOA, Art. 7 Abs. 2 DBA-Niederlande allerdings mit einer von den DBA mit Liechtenstein und Luxemburg abweichenden Formulierung. Es ist wohl davon auszugehen, dass die Vereinbarung des AOA künftig der Standard der deutschen Abkommenspolitik sein wird; allerdings ist absehbar, dass etliche Vertragsstaaten dem nicht zustimmen werden. Auch das UN-Abkommensmuster von 2011¹⁴⁸ hat den AOA nicht übernommen. Dem Vernehmen nach soll Entwicklungsländern, die dem AOA möglicherweise weniger positiv gegenüberstehen, die Erhebung von Quellensteuern auf die fiktiven Zins- und Lizenzzahlungen

¹⁴⁵ Vgl. http://www.bundesfinanzministerium.de/nr_3380/DE/Wirtschaft__und__Verwaltung/Steuern/20120206-anl,templateId=raw,property=publicationFile.pdf.

¹⁴⁶ Vgl. <http://www.iww.de/quellenmaterial/dokumente/120611.pdf>.

¹⁴⁷ Vgl. vor Aufnahme des AOA in das OECD-MA allerdings schon Protokoll Nr. 4 zu Art. 7 DBA-USA 2006.

¹⁴⁸ Vgl. http://www.un.org/esa/ffd/documents/UN_Model_2011_Update.pdf.

(*dealings*) angeboten werden – eine weitere Verkomplizierung für die Rechtsanwendung mit der Gefahr weiterer Anrechnungsüberhänge.

In dem ebenfalls im vergangenen Jahr unterzeichneten, aber schon im Jahr 2009 paraphierten DBA-Spanien findet sich im Protokoll eine Öffnungsklausel zugunsten des AOA, von der aber bislang noch kein Gebrauch gemacht wurde.¹⁴⁹ Ob es insoweit bis zur erstmaligen Anwendung des Abkommens noch zu einer Änderung kommt, bleibt abzuwarten.

bb. Entwurf eines § 1 Abs. 4 bis 6 AStG

Im Entwurf des Jahressteuergesetzes 2013¹⁵⁰ sollen durch Änderung des § 1 AStG ab Veranlagungszeitraum 2013 die notwendigen Anpassungen des innerstaatlichen Steuerrechts erfolgen. Die relevanten Bestimmungen sind in den Abs. 4 bis 6 des Entwurfs enthalten. Zusammengefasst enthalten diese Absätze den deutschen Definitionsansatz von *dealings* („anzunehmende schuldrechtliche Beziehung“) und versuchen – in allerdings sehr allgemein gehaltenen und von einer Vielzahl unbestimmter Rechtsbegriffe durchzogenen Sätzen – die Grundlagen der Anwendung des AOA in ein gesetzliches Gewand zu überführen.

Die Regelung der Materie erscheint schon aus systematischen Gründen in § 1 AStG als keineswegs sachgerecht. § 1 AStG ist gemäß amtlicher Überschrift („Berichtigung von Einkünften“) und auch nach seinem Inhalt eine Korrektornorm. Die Korrektornorm wirkt einseitig zulasten der Unternehmen. Das gilt auch für die Bestimmungen zur Umsetzung des AOA. Die durch den AOA angesprochenen Fragen der Gewinnabgrenzung bei Betriebsstätten sind indessen grundlegender Natur und müssen in Inbound- ebenso wie in Outbound-Fällen, zugunsten wie zulasten der Unternehmen, einheitlich geregelt werden.

Der Gesetzentwurf sieht vor, dass die Gewinnabgrenzung nach Maßgabe des AOA nicht nur in Fällen gelten soll, die von einem DBA erfasst werden, welches den AOA bereits enthält, sondern in sämtlichen DBA- und Nicht-DBA-Fällen. Dem Steuerpflichtigen wird aber in Bezug auf bestehende DBA, die den AOA nicht enthalten, die Möglichkeit eröffnet, geltend zu machen, dass die Abkommensregelungen mit dem Regelungsgehalt der neuen Bestimmungen in § 1 AStG nicht konform sind, sofern sich bei Anwendung der

¹⁴⁹ Protokoll Nr. III zum DBA-Spanien.

¹⁵⁰ Referentenentwurf des Jahressteuergesetzes 2013 vom 5.3.2012.

Abkommensbestimmungen kein oder ein geringerer Berichtigungsbedarf als unter Anwendung der neuen Bestimmungen des AStG ergäbe.¹⁵¹ In diesen Fällen muss der Steuerpflichtige darüber hinaus nachweisen, dass der andere Staat sein Besteuerungsrecht entsprechend dem anzuwendenden Abkommen ausübt; nur dann hat das bestehende DBA Vorrang. Im Ergebnis stellt dies einen *treaty override* dar, der unter den Vorbehalt des Nachweises der abkommenskonformen Besteuerung durch den betroffenen Steuerpflichtigen gestellt wird. In Nicht-DBA-Fällen soll der AOA zulasten der Unternehmen unabhängig davon angewendet werden, ob der andere Staat seiner Gewinnermittlung die Regelungen des AOA zugrunde legt. Dies kann sowohl bei inländischen Unternehmen mit ausländischer Betriebsstätte als auch bei ausländischen Unternehmen mit inländischer Betriebsstätte zu internationaler Doppelbesteuerung führen. Gerade der Nicht-DBA-Fall belegt, dass der AOA als allgemeine Regelung zur Gewinnabgrenzung mit Wirkung für die Ermittlung der Einkünfte beschränkter Steuerpflichtiger (§ 50 EStG) ebenso wie für die Ermittlung der Einkünfte aus ausländischen Betriebsstätten im Sinne des § 34d EStG systematisch überzeugend und in jeder Richtung ausgewogen in das deutsche Steuerrecht überführt werden muss.

Der derzeit vorliegende Entwurf – einschließlich der viel zu weit gefassten und nicht hinlänglich präzisen Ermächtigungsgrundlage zum Erlass einer umfassenden Rechtsverordnung – bedarf grundlegender Überarbeitung. Es wäre fatal, wenn Deutschland bei der Umsetzung des AOA mit der unsystematisch platzierten und nur einseitig wirkenden Bestimmung des derzeitigen Entwurfs zur Ergänzung des § 1 AStG vorpreschen würde, selbst wenn dies im Laufe des weiteren Gesetzgebungsverfahrens noch mit einer nicht gesetzlich normierten und mithin rechtlich unverbindlichen Bekundung verbunden würde, die Grundsätze des AOA auch zugunsten der Unternehmen anwenden zu wollen.

f. „Quellenbesteuerung“ bei „Sandwich“-Strukturen mit Betriebsstätten

Deutschland hat in zwei im Jahr 2011 unterzeichneten Abkommen Klauseln vereinbart, die Besonderheiten beim Bezug von Einkünften über eine Betriebsstätte Rechnung tragen sollen. Es geht um sog. Sandwich-Strukturen, bei denen ein deutsches Unternehmen Dividenden, im Falle Liechtensteins

¹⁵¹ § 1 Abs. 5 S. 8 AStG-E.

auch gewinnabhängige Zinsen, von einem deutschen Schuldner über eine Betriebsstätte im jeweiligen Vertragsstaat bezieht.

Nr. 7 des Protokolls zum DBA-Liechtenstein lautet:

„Wenn der Empfänger und der Schuldner einer Dividende in der Bundesrepublik Deutschland ansässig sind und die Dividende einer Betriebsstätte zuzurechnen ist, die der Empfänger der Dividende in dem Fürstentum Liechtenstein hat, kann die Bundesrepublik Deutschland die Dividende zu den in Artikel 10 Absatz 2 vorgesehenen Sätzen besteuern. Wenn der Empfänger und der Schuldner von Einkünften im Sinne des Artikels 11 Absatz 2 in der Bundesrepublik Deutschland ansässig sind und die Einkünfte einer Betriebsstätte zuzurechnen sind, die der Empfänger der Einkünfte in dem Fürstentum Liechtenstein hat, kann die Bundesrepublik Deutschland die Einkünfte besteuern.“

Nr. 6 des Protokolls zum neuen DBA-Irland lautet:

„Wenn der Empfänger und der Schuldner einer Dividende in Deutschland ansässig sind und die Dividende einer Betriebsstätte zuzurechnen ist, die der Empfänger der Dividende in Irland hat, jedoch in Irland nicht tatsächlich besteuert wird, kann Deutschland die Dividende zu den in Artikel 10 Absatz 2 (Dividenden) vorgesehenen Sätzen besteuern. Irland rechnet diese Steuer nach Artikel 23 an.“

Ähnliche Regelungen hat Deutschland in seinen bisherigen Abkommen – soweit ersichtlich – nur im DBA-USA¹⁵² vereinbart. Im OECD-Musterkommentar¹⁵³ wird eine solche Bestimmung anheimgestellt, ohne dass sich dort ein Formulierungsvorschlag fände. Das Regelungsbedürfnis beruht darauf, dass die Verpflichtung Deutschlands, im Falle einer (ggf. aktiven) Betriebsstätte im anderen Vertragsstaat deren Gewinn freizustellen, sich auf Dividenden bzw. Zinsen deutscher Gesellschaften bzw. Schuldner erstreckt, wenn die entsprechenden Vermögenswerte der Betriebsstätte tatsächlich zuzuordnen sind. Durch die Bestimmungen soll die Freistellungsverpflichtung eingeschränkt und Deutschland dieselbe Quellenbesteuerung erlaubt werden, die auch bei einem im anderen Vertragsstaat ansässigen Empfänger nach dem Abkommen eingreifen würde. Die Bestimmungen sind daher im Grundsatz verständlich; allerdings stellen sich gleichwohl einige Fragen.

¹⁵² Protokoll Nr. 19 zum DBA-USA (1989), Protokoll Nr. 18 zum DBA-USA i.d.F. des Änderungsprotokolls von 2006.

¹⁵³ Vgl. Tz. 5 S. 5 OECD-MK zu Art. 21 OECD-MA.

Unterliegt der in Deutschland ansässige Steuerpflichtige der Körperschaftsteuer, wird die vereinbarte Quellenbesteuerung wegen § 8b Abs. 1 KStG weitgehend leerlaufen. Denn die mit dem Vertragsstaat vereinbarte Einräumung eines Quellenbesteuerungsrechts ändert nichts daran, dass der Dividendenempfänger unbeschränkt steuerpflichtig ist und daher keiner abgeltenden Bruttobesteuerung unterworfen werden kann. Auch im Falle eines der Einkommensteuer unterliegenden Unternehmens wird die deutsche „Quellensteuer“ den individuellen Einkommensteuersatz nicht überschreiten können; das hat insbesondere in Verlustjahren Bedeutung.¹⁵⁴

Auffällig sind zudem Unterschiede zwischen den Regelungen in den drei DBA: Nach dem DBA-Irland ist Voraussetzung für das deutsche Besteuerungsrecht, dass die Dividende in Irland nicht tatsächlich besteuert wird; die DBA mit den USA und Liechtenstein enthalten keine derartige Einschränkung. Umso erstaunlicher sind weitere Unterschiede. Irland ist zur Anrechnung der deutschen Steuer verpflichtet, wobei die Frage offenbleibt, auf welche irische Steuer die deutsche Steuer angerechnet werden soll, wenn die Dividende doch in Irland gerade *nicht* besteuert wird. Auch die USA sind (nach Maßgabe des ausdrücklich für – wohl entsprechend – anwendbar erklärten Art. 23) zur Anrechnung verpflichtet. Liechtenstein hat hingegen im DBA keine Anrechnungsverpflichtung übernommen. Der OECD-MK postuliert eine Anrechnungsverpflichtung des Betriebsstättenstaates nach Art. 23 A Abs. 2 oder Art. 23 B Abs. 1 OECD-MA¹⁵⁵; allerdings ist nicht ersichtlich, wie der Betriebsstättenstaat im Allgemeinen ohne ausdrückliche Regelung verpflichtet sein könnte, den Methodenartikel *überhaupt* anzuwenden.¹⁵⁶ Im Falle Liechtensteins wird man jedoch eine Verpflichtung aus Art. 31 EWR-Abkommen ableiten können, die dortige Betriebsstätte nicht gegenüber einem ansässigen Unternehmen zu benachteiligen.¹⁵⁷ Für den Rechtsanwender ist eine baldige Klärung wünschenswert.

¹⁵⁴ Es ist nicht klar, ob *Eimermann* in Debatin/Wassermeyer USA Art. 21 Rn. 57, und *Schnitger* in Endres/Jacob/Gohr/Klein (Hrsg), DBA Deutschland/USA (Fn. 112), Art. 21 Rn. 33, demgegenüber in jedem Falle einen Steuerabzug in Höhe der in Art. 10 Abs. 2 und 3 DBA-USA (2006) vorgesehenen Höhe für zulässig halten.

¹⁵⁵ Vgl. Tz. 5 S. 6 OECD-MK zu Art. 21 OECD-MA.

¹⁵⁶ Diese ausdrückliche Anordnung findet sich in den Protokollen zum DBA-USA 1989 und 2006, vgl. oben im Text.

¹⁵⁷ Vgl. auch das zu einer ähnlichen Problematik ergangene Urteil des EuGH v. 21.9.1999 – C-307/97, *Saint-Gobain*, IStR 1999, 592.

g. Einkünftebezug über Betriebsstätten in dritten Staaten

Im DBA-Großbritannien wird durch Nr. 3 des Protokolls nach Art einer *limitation on benefits*-Klausel der Anspruch deutscher Unternehmen auf Abkommensvergünstigungen in Großbritannien für Dividenden, Zinsen und Lizenzen auf einen Steuerabzug von 15 % reduziert und für andere Einkünfte ganz aufgehoben, wenn diese Einkünfte durch eine in einem Drittstaat belegene Betriebsstätte erzielt werden. Weitere und entscheidende Voraussetzung ist, dass die für diese Einkünfte in Deutschland und im Drittstaat tatsächlich gezahlte Steuer insgesamt weniger als 60 % der Steuer beträgt, die in Deutschland zu entrichten gewesen wäre, wenn das Unternehmen die Einkünfte in Deutschland erzielt hätte und die Einkünfte nicht der im Drittstaat gelegenen Betriebsstätte zuzurechnen wären. Eine Rückausnahme besteht für Lizenzgebühren und andere Einkünfte, die im Zusammenhang mit gewissen aktiven Einkünften der Betriebsstätte stehen.

Der Denkschrift zum DBA-Großbritannien lässt sich nicht entnehmen, ob diese Klausel auf britische oder deutsche Anregung zurückgeht.¹⁵⁸ Als Zweck wird angegeben: „Diese Regelung nimmt die von dem Vereinigten Königreich gewährte Reduzierung der britischen Kapitalertragsteuer zurück, wenn die Dividenden in Deutschland nicht ausreichend besteuert werden (Vermeidung einer doppelten Nichtbesteuerung bzw. zu niedrigen Besteuerung).“¹⁵⁹ Gemeint dürfte sein, dass die Dividenden (bzw. anderen Einkünfte) in Deutschland *und* im Betriebsstättenstaat *insgesamt* nicht ausreichend besteuert werden; denn im (Regel-)Fall der Freistellung der Betriebsätteneinkünfte kommt es überhaupt *nur* auf die Steuer im Betriebsstättenstaat an.

Eine ähnliche Klausel findet sich im Rahmen der umfassenden *limitation on benefits*-Klausel in Art. 28 Abs. 5 DBA-USA; sie entspricht US-amerikanischer Abkommenspolitik gegenüber Freistellungsstaaten.¹⁶⁰ In der Musterklausel im OECD-Musterkommentar für eine umfassende *limitation on benefits*-Klausel ist hingegen keine entsprechende Bestimmung enthalten.¹⁶¹

¹⁵⁸ BT-Drucks. 17/2254, 35; anders als zu der Klausel in Art. 10 Abs. 6 und den entsprechenden Klauseln in Art. 11 und 12 schweigt die Denkschrift insoweit.

¹⁵⁹ A.a.O., zu Art. 10.

¹⁶⁰ Vgl. *Wolff* in *Debatin/Wassermeyer USA* Art. 28 Rn. 171.

¹⁶¹ Vgl. Tz. 20 OECD-MK zu Art. 1 OECD-MA.

Der Rechtsanwender fragt sich, wie die in der Bestimmung aufgeführten Voraussetzungen in praktikabler Weise vom Vertragsstaat ermittelt werden sollen. Es ist schon unklar, ob es auf eine *durchschnittliche* oder auf die *individuelle* fiktive Steuerbelastung in Deutschland ankommt und ankommen kann.¹⁶² Diese hängt zunächst von der Höhe der Gewerbesteuerbelastung ab, die jedenfalls im Zeitpunkt des Bezugs der Einkünfte in Zerlegungsfällen regelmäßig noch nicht feststehen dürfte. Davon abgesehen erscheint es mehr als zweifelhaft, überhaupt eine höhere als die nach § 16 Abs. 4 S. 2 GewStG bei einem Hebesatz von 200 % anfallende Gewerbesteuer als Ausgangsgröße für den Vergleich zugrunde zu legen.¹⁶³ Es dürfte nämlich aus der Sicht des Vertragsstaats, um dessen Abkommensverpflichtungen es geht, im Grunde gleichgültig sein, ob ein Unternehmen in Deutschland Betriebsstätten in hoch oder niedrig besteuerten Gemeinden unterhält. Unterliegen die fraglichen Einkünfte in einer in Deutschland freigestellten Drittstaatsbetriebsstätte beispielsweise einer Besteuerung in Höhe von 15 %, macht dies mehr als 60 % von 22,825 % (KSt, SolZ und GewSt, Hebesatz 200 %), aber weniger als 60 % von 29,825 % (KSt, SolZ und GewSt, Hebesatz 400 %) aus. Auch ist nicht ersichtlich, warum der effektive Gewerbesteuersatz Einfluss auf die Verpflichtung des Vertragsstaats zur Gewährung der Abkommensvergünstigungen haben soll, wenn die Betriebsätteneinkünfte in Deutschland mangels DBA oder wegen einer Aktivitätsklausel im DBA mit dem Drittstaat oder wegen § 20 Abs. 2 AStG nicht freigestellt werden und insgesamt einer Belastung in Höhe der deutschen Ertragsteuerbelastung von 15,825 % (KSt und SolZ) unterliegen.¹⁶⁴ Bei Einkommensteuerpflichtigen ist der progressive Steuersatz ein weiteres Problem, welches jedenfalls eine Entscheidung über die Anwendbarkeit der Klausel im Zeitpunkt des Einkünftebezugs ausschließt. Hier wird man aber auch nicht mit einem Mindestsatz rechnen können. Unklar ist auch, ob im Falle eines steuerlichen Verlustes des Unternehmens die maßgebliche fiktive Steuerbelastung mit Null anzusetzen ist, was die Gewährung der Abkommensvergünstigungen zur Folge hätte, selbst

¹⁶² *Wolff* in Debatin/Wassermeyer USA Art. 28 Rn. 175 f. und *Gohr* in Endres/Jacob/Gohr/Klein (Hrsg.), Doppelbesteuerungsabkommen Deutschland/USA, 2009, Art. 28 Rn. 192 ff., äußern sich nicht eindeutig.

¹⁶³ Hiervon gehen allerdings *Wolff* in Debatin/Wassermeyer USA Art. 28 Rn. 175 und *Gohr* in Endres/Jacob/Gohr/Klein (Hrsg.), DBA Deutschland/USA (Fn. 162), Rn. 193 aus.

¹⁶⁴ Die Ausführungen von *Wolff* in Debatin/Wassermeyer USA (Rn. 176), wonach die Klausel in den Fällen des § 20 Abs. 2 AStG mangels Niedrigbesteuerung nicht zur Anwendung kommen soll, sind jedenfalls seit der Absenkung des KSt-Satzes auf 15 % nicht mehr zutreffend.

wenn die Einkünfte in Deutschland freigestellt sind und in der Betriebsstätte im Drittstaat gar nicht besteuert werden.

Es ist nicht auszuschließen, dass Großbritannien – wie die USA – auf der Vereinbarung dieser Klausel bestanden hat. Für die künftige deutsche Abkommenspolitik ist sie nicht zu empfehlen. Die Klausel ist hochgradig unpraktikabel¹⁶⁵ und konzeptionell zweifelhaft. Vor allem setzt sie – zudem einseitig¹⁶⁶ – inländische Unternehmen der Gefahr aus, im Vertragsstaat höheren Quellensteuern als beim Bezug vergleichbarer Einkünfte durch eine inländische Betriebsstätte zu unterliegen, die möglicherweise nirgends angerechnet werden können. Solange die ausländischen Betriebsstätten nicht selbst abkommensberechtigt nach einem etwaigen Abkommen zwischen dem Betriebsstättenstaat und dem Quellenstaat der fraglichen Einkünfte sind, ist der Betriebsstättenstaat nicht gezwungen, eine Quellensteuer anzurechnen. Manche Staaten kennen eine derartige Anrechnung tatsächlich nicht¹⁶⁷; die Quellensteuer wird dann – mangels Anrechnungsmöglichkeit in Deutschland bei Freistellung der Betriebsstättenergebnisse – zur endgültigen Belastung. Schutz vor solcher Quellenbesteuerung können die inländischen Unternehmen nur durch die DBA Deutschlands erlangen. Deutschland sollte derartige Klauseln deshalb nicht vereinbaren; falls dies im Einzelfall unumgänglich sein sollte, müssten sie jedenfalls sehr viel präziser und zielgerichteter formuliert werden.

h. Wegzugsbesteuerung mit Wertverknüpfung

In der überwiegenden Anzahl der jüngst abgeschlossenen DBA findet sich im jeweils letzten Absatz des Art. 13 eine im OECD-MA nicht enthaltene Regelung zur Wegzugsbesteuerung.

Nach den meisten dieser Klauseln darf bei natürlichen Personen unter gewissen zeitlichen Ansässigkeitsvoraussetzungen der Wegzugsstaat aus Anlass des Ansässigkeitswechsels stille Reserven in Anteilen an im Ansässigkeits-

¹⁶⁵ Vgl. zu weiteren Zweifelsfragen im Detail die weitgehend entsprechend geltenden Ausführungen von *Wolff* in *Debatin/Wassermeyer USA* (Rn. 171 ff.) und *Gohr* in *Endres/Jacob/Gohr/Klein* (Hrsg.), *DBA Deutschland/USA* (Fn. 162, Rn. 194 ff.).

¹⁶⁶ Obwohl die Gefahr der Anwendbarkeit der Klausel auch bei Anrechnungsbetriebsstätten in Drittstaaten besteht (siehe oben im Text), gilt sie nicht, wenn Deutschland Quellenstaat ist.

¹⁶⁷ Anders als Deutschland, vgl. § 50 Abs. 3 EStG.

staat ansässigen Gesellschaften besteuern. Zugleich verzichtet der andere Vertragsstaat als Zuzugsstaat auf die Besteuerung desselben Wertzuwachses. Ein Beispiel für diese „Standardklausel“:

„Bei einer natürlichen Person, die in einem Vertragsstaat während mindestens fünf Jahren ansässig war und die im anderen Vertragsstaat ansässig geworden ist, berührt Absatz 5 nicht das Recht des erstgenannten Staates, bei Anteilen an Gesellschaften, die im erstgenannten Vertragsstaat ansässig sind, nach seinen innerstaatlichen Rechtsvorschriften bei der Person einen Vermögenszuwachs bis zu ihrem Wohnsitzwechsel zu besteuern. In diesem Fall wird der im erstgenannten Staat besteuerte Vermögenszuwachs bei der Ermittlung des späteren Vermögenszuwachses durch den anderen Staat nicht einbezogen.“¹⁶⁸

Begreift man die Wegzugsbesteuerung als Steuerzugriff in der letzten logischen Sekunde vor dem Ansässigkeitswechsel, haben diese Bestimmungen für die Zulässigkeit der Wegzugsbesteuerung nur deklaratorische Bedeutung.¹⁶⁹ Konstitutiv und für die betroffenen Wegzügler positiv ist hingegen der partielle Besteuerungsverzicht des Zuzugsstaats.

So gesehen ist es bedauerlich, dass sich beispielsweise in den DBA mit Mexiko und der Türkei keine derartigen Klauseln finden.

Schaut man in andere neuere DBA, fällt allerdings auf, dass es auch abweichende Klauseln gibt. So gilt die Wegzugsklausel im DBA-Irland¹⁷⁰ für Anteile an allen Gesellschaften, gleichgültig ob diese im Wegzugsstaat oder in irgendeinem anderen Staat ansässig sind. Die Frage geht dahin, ob man daraus im Umkehrschluss folgern kann, dass die Wegzugsbesteuerung nach der „Standardklausel“ für Anteile an Gesellschaften, die außerhalb des Wegzugsstaats ansässig sind, nicht zulässig sein soll.¹⁷¹ Oder wird insoweit nur eine Doppelbesteuerung sehenden Auges in Kauf genommen, weil der Zu-

¹⁶⁸ So Art. 13 Abs. 6 DBA-Ungarn; vergleichbare Regelungen sind in den DBA mit Algerien, Bulgarien, Syrien, Albanien, Uruguay, Mauritius, Taiwan und Luxemburg zu finden, vgl. Anlage 5.

¹⁶⁹ Vgl. *Wassermeyer* in Flick/Wassermeyer/Baumhoff, AStG, § 6 Rn. 23; *Kraft* in Kraft, AStG, § 6 Rn. 46 ff.

¹⁷⁰ Art. 13 Abs. 6 DBA-Irland; ebenso Art. 13 Abs. 7 DBA-Spanien und Art. 14 Abs. 6 DBA-Liechtenstein. Ähnlich auch Art. 13 Abs. 6 DBA-Niederlande (wohl aus Gründen des niederländischen Rechts umfassender formuliert).

¹⁷¹ Vgl. zu ähnlichen Überlegungen zu Art. 13 Abs. 4 DBA-Schweiz auch *Lang/Lüdicke/Reich*, IStR 2008, 673, 678 f.

zugsstaat nicht auf die Besteuerung des nämlichen Wertzuwachses verzichten will? Ein Blick in die jeweiligen Denkschriften¹⁷² liegt nahe, fördert aber nur Frust zutage. Sie lauten zu *allen* DBA wortgleich: „Abs. 6 enthält eine Regelung zur Wegzugsbesteuerung.“ – Das ist für den Rechtsanwender gut zu wissen.

i. Entstrickung durch (Erst-)Abschluss eines DBA

Nach Auffassung der Finanzverwaltung kann der Abschluss eines DBA die in § 4 Abs. 1 S. 3 EStG und § 12 Abs. 1 KStG durch das SEStEG¹⁷³ eingeführte sog. Entstrickungsbesteuerung auslösen.¹⁷⁴ Diese Auffassung steht im Widerspruch zu früherer BFH-Rechtsprechung zur Rechtslage vor dem SEStEG.¹⁷⁵ Eine Entstrickung kommt im Wesentlichen in zwei Fallgruppen in Betracht:

- bei Betriebsstätten inländischer Unternehmen im anderen Vertragsstaat, wenn die Gewinne nach dem DBA erstmalig freizustellen sind, und
- bei Körperschaften, die im anderen Vertragsstaat ansässig sind und die Anteile an inländischen Kapitalgesellschaften oder inländische Lizenzrechte halten, wenn die deutsche Besteuerung der Veräußerungsgewinne durch das DBA erstmalig ausgeschlossen wird.

¹⁷² Vgl. BT-Drucks. 16/9561, 32 zum DBA-Algerien; BT-Drucks. 17/2253, 34 zum DBA-Bulgarien; BT-Drucks. 17/1944, 33 zum DBA-Mazedonien; BT-Drucks. 17/2252, 33 zum DBA-Malaysia; BT-Drucks. 17/2251, 32 zum DBA-Syrien; BT-Drucks. 17/6613, 31 zum DBA-Albanien; BT-Drucks. 17/6056, 35 zum DBA-Uruguay; BT-Drucks. 17/6060, 30 zum DBA-Ungarn; BT-Drucks. 17/6258, 34 zum DBA-Irland; BT-Drucks. 17/7318, 35 zum DBA-Spanien; BR-Drucks. 169/12 zum DBA-Taiwan; BR-Drucks. 181/12 zum DBA-Mauritius; zu den DBA mit Liechtenstein, den Niederlanden und Luxemburg waren bis Redaktionsschluss noch keine Denkschriften verfügbar.

¹⁷³ Gesetz über steuerliche Begleitmaßnahmen zur Einführung der Europäischen Gesellschaft und zur Änderung weiterer steuerrechtlicher Vorschriften, Gesetz vom 7.12.2006, BGBl. I 2006, 2782.

¹⁷⁴ Vgl. *Benecke* in Dötsch/Jost/Pung/Witt, Die Körperschaftsteuer, § 12 Rn. 103 und 138; a.A. *Kessens* in Schnitger/Fehrenbacher (Hrsg.), Kommentar zum KStG (im Druck), § 12 Rn. 139, der sich für eine teleologische Reduktion ausspricht.

¹⁷⁵ Vgl. BFH, Urteil v. 16.12.1975 – VIII R 3/74, BStBl. II 1976, 246.

Das DBA-Liechtenstein enthält als erstes deutsches DBA zu beiden Fallgruppen in Nr. 4 des Protokolls sehr detailreiche Regelungen, die der komplizierten Problematik im Großen und Ganzen angemessen Rechnung tragen. Es ist zu hoffen, dass in künftigen Erstabkommen¹⁷⁶ ähnliche Regelungen vereinbart werden. Für die seit dem SEStEG in Kraft getretenen DBA mit Albanien, Algerien und Syrien wurde die Problematik wohl nicht erkannt; hier sollte entsprechend den mit Liechtenstein vereinbarten Erleichterungen auf eine sofortige Entstrickungsbesteuerung verzichtet werden. Ähnliches gilt wegen der Änderung der Besteuerungsordnung für Veräußerungsgewinne auch für das neue DBA-Zypern. Die Unterzeichnung des noch nicht in Kraft getretenen DBA-Taiwan hat zeitlich nach der Unterzeichnung des DBA-Liechtenstein stattgefunden. Eine Regelung zur Entstrickungsbesteuerung ist allerdings nicht vorgesehen.

Eine allein durch den Abschluss eines DBA ausgelöste Entstrickungsbesteuerung ist nicht nur wegen des resultierenden Cashflow-Nachteils misslich. Sie hat häufig auch eine nach den übrigen Bestimmungen des Abkommens nicht mehr zu vermeidende Doppelbesteuerung zur Folge. Besonders eklatant ist die Besteuerung stiller Reserven im Vermögen einer ausländischen Betriebsstätte aus Anlass der erstmaligen Vereinbarung der Freistellungsmethode. Ist der Steuersatz für Betriebsstättengewinne im Vertragsstaat in etwa so hoch wie der deutsche Steuersatz (bei Körperschaften wird er im Regelfall sogar höher sein), kann Deutschland im abkommenslosen Zustand die Betriebsstättengewinne zwar theoretisch besteuern, wird aber infolge der Anrechnungsverpflichtung im praktischen Ergebnis tatsächlich keine Steuer einnehmen. Hat nun der Abschluss des DBA eine Sofortbesteuerung der stillen Reserven, also wirtschaftlich eines Teils der künftigen Gewinne, zur Folge, erlangt der deutsche Fiskus mangels zu diesem Zeitpunkt anzurechnender ausländischer Steuer eine tatsächliche Steuereinnahme, die ihm ohne den Abschluss des Abkommens niemals zugeflossen wäre.¹⁷⁷ Die im DBA-Liechtenstein in solchen Fällen vorgesehene Kombination zwischen zeitlich

¹⁷⁶ Vergleichbare Probleme entstehen, wenn bei Revisionsabkommen erstmalig die Freistellungsmethode für Betriebsstätten im anderen Vertragsstaat oder eine dem Art. 13 Abs. 5 OECD-MA entsprechende Regelung vereinbart wird (vgl. auch nachfolgend im Text zum DBA-Zypern).

¹⁷⁷ Ein vergleichbarer Effekt kann bei DBA mit Aktivitätsklauseln eintreten, wenn eine passive Betriebsstätte aktiv wird.

begrenztem Besteuerungsaufschub und Anrechnung einer fiktiven liechtensteinischen Steuer¹⁷⁸ dürfte eine praktikable Lösung darstellen.

Eine nur durch den Abschluss eines DBA mit einem Mitgliedstaat der EU oder des EWR ausgelöste Entstrickungsbesteuerung wird europarechtlich kaum haltbar sein. Vor allem aber verstößt sie schon nach inländischen Maßstäben gegen das Realisations- und das Leistungsfähigkeitsprinzip und sollte abkommenspolitisch in einem Rechtsstaat schon deswegen nicht ernstlich in Erwägung gezogen werden. Die Rechtsanwender werden in solchen Fällen zu Recht Abhilfe erwarten.

j. Aktivitätsklauseln

Die derzeitige Regierungskoalition hat sich grundsätzlich zur Anwendung der Freistellungsmethode als Regelmethode bekannt.¹⁷⁹ Grundsätzliche Überlegungen zum Verhältnis der Freistellungs- zur Anrechnungsmethode sind in Kapitel IV der Schrift enthalten. Nachfolgend wird deshalb nur auf einige für den Rechtsanwender besonders missliche Wirkungen der sog. Aktivitätsklauseln hingewiesen, die Deutschland in allen¹⁸⁰ neueren DBA für Einkünfte aus Betriebsstätten und für Schachteldividenden vereinbart hat.

Auch wenn man die Praxis der Vereinbarung der so umgrenzten Aktivitätsvorbehalte grundsätzlich für richtig hält – und es soll an dieser Stelle keine Grundsatzdebatte ausgelöst werden –, ist dies für Abkommen mit anderen normal steuernden Industriestaaten und mit EU-Staaten kritisch zu hinterfragen. Aktivitätsvorbehalte haben einen unangemessenen Lenkungscharakter. Sie bevorzugen Investitionen über Tochtergesellschaften – für körperschaftsteuerpflichtige Gesellschafter gilt in jedem Fall § 8b KStG. Ob im Falle von Betriebsstätten der fiskalische Ertrag den durch die komplexe Anrechnung der ausländischen Steuer ausgelösten Mehraufwand für Unternehmen und Finanzverwaltung wettmacht, steht dahin. Bei funktionierender Anrechnung erscheint dies jedenfalls mehr als fraglich, insbesondere im Falle von Kapitalgesellschaften angesichts des Körperschaftsteuersatzes von 15 %.

¹⁷⁸ Vgl. Protokoll Nr. 4 Abs. 1 und Abs. 3 zum DBA-Liechtenstein.

¹⁷⁹ Koalitionsvertrag zwischen CDU, CSU und FDP vom 26.10.2009, 14.

¹⁸⁰ Sofern nicht generell im DBA die Anrechnungsmethode vereinbart wurde.

Soweit Aktivitätsklauseln künftig verwendet werden, bedürfen sie der Verbesserung.¹⁸¹ Es werden unterschiedliche Formulierungen verwendet. Der häufig zu findende Verweis auf den Aktivitätskatalog des § 8 Abs. 1 AStG umfasst in vielen DBA nur die Nrn. 1 bis 6¹⁸², in manchen DBA aber auch den gesamten Abs. 1.¹⁸³ Ferner ist der Aktivitätskatalog selbst völlig antiquiert.

Anders als bei der Hinzurechnungsbesteuerung führen schon mehr als nur ganz geringfügige passive Einkünfte zur Infektion aller aktiven Betriebsstateneinkünfte. Das muss systematisch nicht so sein und ist für die Praxis nur schwer erträglich.

Die Behandlung von Grundstückseinkünften, die in einer Betriebsstätte anfallen, ist nicht nachvollziehbar. Derzeit findet sich in nahezu allen deutschen DBA eine Regelung, wonach die Passivität einer Betriebsstätte auch die in der Betriebsstätte anfallenden Grundstückseinkünfte infiziert.¹⁸⁴ Man hat den Eindruck, Zeuge eines völlig „sinnfreien“ *copy* und *paste* zu sein.¹⁸⁵ Der unbefangene Rechtsanwender vermag keinen Sinn und keine nachvollziehbare Wertungsentscheidung für eine solche Regelung zu finden, wenn andere Grundstückseinkünfte, sofern sie außerhalb einer Betriebsstätte anfallen, ohne Weiteres freigestellt werden.

So gesehen ist zu hoffen, dass mit dem im Jahr 2012 unterzeichneten DBA-Luxemburg ein neuer Trend der DBA-Politik eingeleitet wurde: Die Aktivitätsklausel dieses Abkommens enthält die sinnlose Regelung nämlich nicht.

¹⁸¹ Vgl. zu weiteren Defiziten der Aktivitätsklauseln eingehend *Lüdicke*, DBA-Politik (Fn. 86), 77 ff.

¹⁸² Z.B. in den DBA mit Algerien, Mexiko, Bulgarien, Mazedonien, Malaysia, Syrien, Albanien, Ungarn, Spanien, Taiwan, Türkei und Uruguay.

¹⁸³ Z.B. in den DBA mit Großbritannien, Irland, Liechtenstein, den Niederlanden und Luxemburg.

¹⁸⁴ Vgl. beispielhaft Art. 23 Abs. 1 Buchst. c letzter Satzteil DBA-Großbritannien.

¹⁸⁵ Vgl. bereits *Lüdicke*, DBA-Politik (Fn. 86), 81 f., mit Erläuterungen zu der mutmaßlichen Entstehung dieser in den meisten Abkommen unsinnigen Klausel.

k. Schiedsverfahren

Seit dem Jahr 2008 enthält das OECD-MA in Art. 25 Abs. 5 einen Vorschlag zur Vereinbarung eines obligatorischen Schiedsverfahrens.¹⁸⁶ Internationale Schiedsverfahren mit Einigungszwang haben, wie innerhalb der Europäischen Union die Erfahrungen mit der Schiedskonvention belegen, eine sehr beruhigende und befriedende Wirkung bei der Prüfung von Verrechnungspreisen und tragen durch ihre schlichte Existenz dazu bei, internationale Doppelbesteuerung zu vermeiden. Aus der Sicht der Rechtsanwender ist es deshalb zu bedauern, dass Deutschland nur in vier der seit 2008 unterzeichneten Abkommen eine Schiedsklausel vereinbart hat, nämlich mit Großbritannien, Liechtenstein, den Niederlanden und Luxemburg.¹⁸⁷ In Art. 3 des Änderungsprotokolls v. 27.10.2010 zum DBA-Schweiz wurde eine ergänzende Bestimmung aufgenommen.¹⁸⁸

Im Zusammenhang mit der Vereinbarung von Verständigungs- und Schiedsverfahren wird gelegentlich darauf hingewiesen, dass es in einigen Staaten verfahrensrechtliche Probleme bei der Umsetzung von Verständigungs- und Schiedsvereinbarungen gibt, wenn deren Ergebnis von einer innerstaatlichen Gerichtsentscheidung abweicht. Dies könne Steuerpflichtige ggf. dem faktischen Zwang unterwerfen, sich zwischen der vollen Ausschöpfung des innerstaatlichen Rechtsbehelfsverfahrens und dem zwischenstaatlichen Verständigungsverfahren zu entscheiden. So komme es ggf. nicht zur Klärung, ob die gerügte Besteuerungsmaßnahme des ausländischen Staates überhaupt durch sein innerstaatliches Recht gedeckt ist.¹⁸⁹ Dem letztgenannten Argument ist entgegenzuhalten, dass auch Deutschland durchaus Verständigungs-

¹⁸⁶ Auch in das UN-Abkommensmuster wurde im Update 2011 in Art. 25 Abs. 5 (Alternative B) eine Regelung zum Schiedsverfahren aufgenommen.

¹⁸⁷ Vgl. Art. 26 Abs. 5 DBA-Großbritannien; Art. 25 Abs. 5 DBA-Liechtenstein; Art. 25 Abs. 5 DBA-Niederlande und Art. 24 Abs. 5 DBA-Luxemburg. Nach den DBA mit Luxemburg und Großbritannien ist – in Übereinstimmung mit dem OECD-MA – ein Schiedsverfahren nicht möglich, wenn in einem der Staaten bereits eine Gerichtsentscheidung ergangen ist; bzgl. des DBA-Niederlande ergibt sich diese Voraussetzung aus der Verständigungsvereinbarung vom 12.4.2012 zwischen Deutschland und den Niederlanden zur Durchführung des Schiedsverfahrens (vgl. http://www.bundesfinanzministerium.de/nr_74738/DE/BMF__Startseite/Aktuelles/BMF__Schreiben/Internationales__Steuerrecht/Staatenbezogene__Informationen/Niederlande/009__b,templateId=raw,property=publicationFile.pdf).

¹⁸⁸ Vgl. zu Schiedsklauseln *Kuntschik/Bödefeld*, IStR 2012, 137.

¹⁸⁹ Vgl. dazu *Wichmann*, FR 2011, 1082, 1086.

oder Schiedsverfahren vor der Erschöpfung des Rechtswegs durchzuführen bereit ist.

Ungeachtet dieser Bedenken ist mit Blick auf die oben genannten Vorteile eine möglichst flächendeckende Vereinbarung von Schiedsklauseln mit allen Vertragsstaaten wünschenswert. Das gilt gerade auch für Entwicklungs- und Schwellenländer. Solche Staaten mögen zwar tendenziell eher personelle Engpässe in Bezug auf die Durchführung internationaler Verständigungs- oder Schiedsverfahren als Industriestaaten haben. Aber vor einer Übervorteilung dürfte ein von einem international erfahren besetzten und unabhängigen Schiedsgericht durchgeführtes Schiedsverfahren besser schützen als ein nur von den Vertragsstaaten durchgeführtes Verständigungsverfahren.

I. Treaty shopping

Eine schon seit langem bekannte Form des Missbrauchs von DBA ist das Erschleichen von Abkommensvergünstigungen durch Einschaltung einer funktionsschwachen Gesellschaft in einem geeigneten DBA-Staat. Hierfür hat sich der Ausdruck *treaty shopping* eingebürgert.

aa. Regelungen in neueren Abkommen

Deutschland bekämpft *treaty shopping* gelegentlich durch spezielle Bestimmungen in einzelnen DBA. Eine allgemein gefasste Missbrauchsklausel stellt die sehr umfangreiche *limitation on benefits*-Klausel im DBA-USA dar, die allerdings im Wesentlichen US-amerikanischer Abkommenspolitik entspricht.¹⁹⁰

In dem seit 2011 anzuwendenden DBA-Großbritannien werden in Missbrauchsfällen die Entlastungen nach den Art. 10 bis 12 durch spezielle Vorbehalte in diesen Artikeln ausgeschlossen. Ausweislich der Denkschrift zum Abkommen beruht dies auf dem Wunsch Großbritanniens¹⁹¹; eine ähnliche Klausel stellt der OECD-Musterkommentar anheim.¹⁹²

¹⁹⁰ Art. 28 DBA-USA; dazu *Gohr* in Endres/Jacob/Gohr/Klein (Hrsg.), DBA Deutschland/USA (Fn. 162), Art. 28.

¹⁹¹ Vgl. BT-Drucks. 17/2254, 35.

¹⁹² Vgl. Tz. 21.4 OECD-MK zu Art. 1 OECD-MA.

„Entlastungen nach diesem Artikel werden nicht gewährt, wenn der Hauptzweck oder einer der Hauptzwecke einer der Personen, die an der Begründung oder Übertragung [Art. 10: der Aktien oder anderen Rechte, für die die Dividende gezahlt wird, Art. 11: der Forderung, für die die Zinsen gezahlt werden, Art. 12: der Rechte, für die die Lizenzgebühren gezahlt werden,] beteiligt waren, darin bestand, diesen Artikel mithilfe dieser Begründung oder Übertragung in Anspruch zu nehmen.“¹⁹³

Daneben ist in einer dem DBA-Großbritannien beigefügten „Gemeinsamen Erklärung“ bestimmt, dass die Anwendbarkeit innerstaatlicher Missbrauchsvorschriften von dem Abkommen nicht berührt ist.¹⁹⁴

Das am 17.11.2011 unterzeichnete Abkommen mit Liechtenstein enthält eine Reihe zum Teil innovativer Anti-Missbrauchsbestimmungen.¹⁹⁵ Zu erwähnen ist namentlich Art. 31 Abs. 1 DBA-Liechtenstein, der für Gesellschaften eines Vertragsstaates alle Abkommensvergünstigungen (nicht nur Abkommensvergünstigungen beim Bezug abzugsteuerpflichtiger Einkünfte – so § 50d Abs. 3 EStG) davon abhängig macht, dass die Gesellschaft in ihrem Ansässigkeitsstaat „aktiv gewerblich tätig“ ist und die fraglichen Einkünfte mit der aktiven gewerblichen Tätigkeit im Zusammenhang stehen. Die aktive gewerbliche Tätigkeit wird in Art. 31 Abs. 1 näher umgrenzt; nach Art. 31 Abs. 2 muss die gewerbliche Tätigkeit im Ansässigkeitsstaat gegenüber einer Tätigkeit im anderen Vertragsstaat „in qualitativer wie quantitativer Hinsicht erheblich sein“ (dies wird in Nr. 12 des Protokolls präzisiert). Das Protokoll stellt in Nr. 11 Buchst. b weitere Anforderungen an eine aktive gewerbliche Tätigkeit auf; neben einer eigenen Organisation und eigenem Personal sowie einem angemessen eingerichteten Geschäftsbetrieb ist in quantitativer Hinsicht erforderlich, dass „mehr als 25 Prozent ihrer gesamten Bruttoerträge des betreffenden Wirtschaftsjahres¹⁹⁶ aus dieser eigenen Wirtschaftstätigkeit

¹⁹³ Art. 10 Abs. 6, Art. 11 Abs. 5, Art. 12 Abs. 5 DBA-Großbritannien.

¹⁹⁴ Nr. 1 der „Gemeinsamen Erklärung“, die Bestandteil des ratifizierten Abkommens ist.

¹⁹⁵ Nach *Wenz*, IStR-LB 2011 Heft 23, 116, handelt es sich um „umfassende, aber auch ausgewogene Anti-Missbrauchsbestimmungen“; vgl. auch *Niehaves*, DStR 2012, 209, 214 f.

¹⁹⁶ Unklar ist, ob die zu § 50d Abs. 3 EStG im BMF-Schreiben v. 24.1.2012, Entlastungsberechtigung ausländischer Gesellschaften (§ 50d Abs. 3 EStG), BStBl. I 2012, 171, Tz. 5, eingeräumten verfahrensmäßigen Erleichterungen hinsichtlich des maßgebenden Wirtschaftsjahres auch für ähnliche Regelungen in einem Abkommen gelten. In der Sache erscheint dies notwendig.

erzielt werden.“¹⁹⁷ Für überwiegend geschäftsleitend tätige Gesellschaften stellt Protokoll Nr. 11 Buchst. c weitere Erfordernisse auf. Demgegenüber trägt die Bestimmung in Protokoll Nr. 11 Buchst. a dem Grundgedanken der Bekämpfung von *treaty shopping* Rechnung; danach ist Art. 31 Abs. 1 des DBA nur anzuwenden, soweit die an der Gesellschaft beteiligten Personen nicht vergleichbar berechtigt sind.

Nach Art. 31 Abs. 4 DBA-Liechtenstein ist es beiden Vertragsstaaten gestattet, ihre innerstaatlichen Missbrauchsvorschriften anzuwenden. Dies gilt allerdings nicht, soweit Art. 31 Abs. 1 anzuwenden ist. Damit ist diese Abkommensbestimmung gegenüber § 50d Abs. 3 EStG vorrangig und verdrängt sie.¹⁹⁸

Es bleibt abzuwarten, ob sich die detaillierten Regelungen des DBA-Liechtenstein in der Praxis bewähren.

bb. § 50d Abs. 3 EStG

Im innerstaatlichen Steuerrecht findet sich in § 50d Abs. 3 EStG eine Regelung gegen *treaty shopping*. Sie gilt allerdings nicht für alle Einkünfte einer ausländischen Gesellschaft, sondern nur für die von § 50d Abs. 1 und 2 EStG erfassten abzugsteuerpflichtigen Einkünfte. Die Vorschrift ist mehrfach geändert worden, zuletzt zum 1.1.2012. Der aktuelle Wortlaut lautet¹⁹⁹:

„Eine ausländische Gesellschaft hat keinen Anspruch auf völlige oder teilweise Entlastung nach Absatz 1 oder Absatz 2, soweit Personen an ihr beteiligt sind, denen die Erstattung oder Freistellung nicht zustände, wenn sie die Einkünfte unmittelbar erzielten, und die von der ausländischen Gesellschaft im betreffenden Wirtschaftsjahr erzielten Bruttoerträge nicht aus eigener Wirtschaftstätigkeit stammen, sowie

1. in Bezug auf diese Erträge für die Einschaltung der ausländischen Gesellschaft wirtschaftliche oder sonst beachtliche Gründe fehlen oder

¹⁹⁷ Dieses Erfordernis geht interessanterweise über die bis zum 31.12.2011 maßgebende 10 %-Grenze des § 50d Abs. 3 S. 1 EStG i.d.F. vor Änderung durch das BeitrRLUmsG (Fn. 199) hinaus; zur Neufassung siehe sogleich im Text.

¹⁹⁸ Vgl. zum Vorrang abschließender DBA-Regelungen auch BMF-Schreiben v. 24.1.2012 (Fn. 196), Tz. 10.

¹⁹⁹ § 50d Abs. 3 S. 1 EStG i.d.F. BeitrRLUmsG (Gesetz v. 7.12.2011, BGBl. I 2011, 2592).

2. die ausländische Gesellschaft nicht mit einem für ihren Geschäftszweck angemessen eingerichteten Geschäftsbetrieb am allgemeinen wirtschaftlichen Verkehr teilnimmt.“

Die Neufassung der Vorschrift ist rechtsstaatlich untragbar. Sie ist nahezu unverständlich formuliert, ihre Grundkonzeption ist mit Verfassungs- und Europarecht unvereinbar und sie ist in praktischer Hinsicht zum Teil undurchführbar.²⁰⁰

Die Vorschrift fragt nicht danach, ob in Bezug auf die deutschen Quelleneinkünfte Missbrauch vorliegt. Vielmehr wird die nach dem DBA an sich zu gewährende Entlastung quotal versagt, sofern die ausländische Gesellschaft im jeweiligen Wirtschaftsjahr neben „unschädlichen“ auch „schädliche“ Bruttoeinkünfte erzielt hat, ohne dass es darauf ankäme, ob diese „schädlichen“ Bruttoeinkünfte irgendeinen Bezug zu Deutschland haben. Die Gesetzesbegründung umschreibt die Neuerung folgendermaßen:

„Die bisherige Umqualifikationsklausel wird durch eine neue Aufteilungsklausel ersetzt. Danach werden nur insoweit keine Abkommensvorteile mehr gewährt, als die Bruttoerträge nicht aus eigener Wirtschaftstätigkeit stammen und die übrigen Ausschlussgründe vorliegen.“²⁰¹

Die neue Vorschrift geht in solchen Fällen sozusagen von einem abstrakten quotalen Missbrauch aus. Dies ist ungewöhnlich, international unüblich und überraschend.²⁰² Es ist absehbar, dass die ausländischen Vertragsstaaten dieser Sichtweise nicht folgen werden. Sie werden es zu Recht ablehnen, ein *treaty shopping* zulasten Deutschlands schon deshalb anzunehmen, weil eine ausländische Gesellschaft neben den abzugsteuerpflichtigen deutschen Einkünften, hinsichtlich derer sie nicht missbräuchlich eingeschaltet ist, auch noch andere Einkünfte erzielt und Deutschland diese anderen Einkünfte als „schädlich“ ansieht. Wenn in Bezug auf die deutschen Quelleneinkünfte kein Missbrauch vorliegt, werden die ausländischen Ansässigkeitsstaaten der be-

²⁰⁰ Vgl. eingehend *Lüdicke*, IStR 2012, 81 ff. und IStR 2012, 148 ff.; *Gosch* in Kirchhof, EStG, 11. Aufl. 2012, § 50d Rn. 29i, 29k; *Loschelder* in Schmidt, EStG, 31. Aufl. 2012, § 50d Rn. 47, 49.

²⁰¹ BT-Drucks. 17/7524, 14.

²⁰² Vgl. das abweichende – und keineswegs einheitliche – Verständnis der Vorschrift bei *Dorfmueller/Fischer*, IStR 2011, 857; *Nakhai/Wagner*, Worldwide Tax Daily, 7.12.2011, Tax Analysts Electronic Citation 2011 WTD 235-4; *Maerz/Guter*, IWB 2011, 923; *Engers/Dyckmans*, Ubg 2011, 929; *Kraft/Gebhardt*, DB 2012, 80.

troffenen Gesellschaften die quotal verbleibende deutsche Abzugsteuer nicht anrechnen. Internationale Doppelbesteuerung ist den im wahrsten Sinne des Wortes Betroffenen gewiss.

Von der verfehlten Grundkonzeption der Vorschrift abgesehen, werden in- und ausländische Rechtsanwender auch mit der praktischen Anwendung zu kämpfen haben. Soweit die Vorschrift über mehrere ausländische Beteiligungsstufen auf die Verhältnisse der „unschädlichen“ zu den „schädlichen“ Bruttoerträgen abstellt, ist das in der Praxis kaum handhabbar – für die ausländischen Gesellschaften, ihre Berater und auch das BZSt.²⁰³ Soweit die Vorschrift auf die Verhältnisse „im betreffenden Wirtschaftsjahr“ abstellt, kann dies im – vorher durchzuführenden – Freistellungsverfahren schon denklogisch nicht wörtlich angewendet werden.

Das BMF-Schreiben vom 24.1.2012²⁰⁴ hat die Grundproblematik der Vorschrift nicht beseitigt. Es hat letztlich nur – ohne wirkliche Rechtsgrundlage – einige der im Gesetz angelegten praktischen Schwierigkeiten ein wenig entschärft.²⁰⁵

Der Rechtsanwender kann nur auf eine erneute Änderung der Vorschrift – oder ihre Abschaffung²⁰⁶ – hoffen und im Übrigen gerichtliche Hilfe in Anspruch nehmen.

²⁰³ Vgl. nur das Beispiel in Tz. 12 des BMF-Schreibens (Fn. 196) – dessen zunächst fehlerhafte Lösung Anlass für die „heimliche“ Änderung (vgl. dazu Fn. 204) war.

²⁰⁴ Vgl. Fn. 196; die am 25.1.2012 zunächst auf der Homepage des BMF veröffentlichte Fassung wurde durch eine geänderte Fassung ersetzt, ohne dass dies kenntlich gemacht worden wäre; vgl. Gegenüberstellung in IStR 2012, 234, sowie in FR 2012, 327.

²⁰⁵ Vgl. insb. BMF (Fn. 196), Tz. 5 zum maßgebenden Wirtschaftsjahr und Tz. 15 zu De minimis Regelungen.

²⁰⁶ Vgl. *Lüdicke*, IStR 2012, 81, 85, unter Hinweis auf die Aufgabe der sog. *Monaco-Rspr.* des BFH.

cc. Einschränkung des § 50d Abs. 3 EStG im DBA-Niederlande

In diesem Zusammenhang ist es interessant, dass die Niederlande im Zuge der Verhandlung des neuen DBA offenbar nicht bereit waren, die uneingeschränkte Anwendung des § 50d Abs. 3 EStG zulasten ihrer Steuerpflichtigen hinzunehmen. So sind zum einen verbundene Unternehmen in den Niederlanden – in Abweichung von § 50d Abs. 3 S. 2 EStG und den BMF-Schreiben²⁰⁷ – nach Protokoll Nr. XV Abs. 4 auf konsolidierter Basis zu behandeln. Zum anderen gilt die Zwischenschaltung einer niederländischen Gesellschaft durch eine in den Niederlanden ansässige natürliche Person in Bezug auf eine in Deutschland ansässige Gesellschaft schon dann als nicht missbräuchlich, wenn Einkünfte der niederländischen Gesellschaft bei ihrer Ausschüttung an die natürliche Person in den Niederlanden besteuert werden (Protokoll Nr. XV Abs. 3). Hieran ist zunächst bemerkenswert, dass per DBA im Ergebnis der Umfang des Missbrauchsbegriffs des innerstaatlichen deutschen Steuerrechts – nur – zugunsten bestimmter in den Niederlanden ansässiger Personen eingeschränkt wird; vergleichbare Sachverhaltsgestaltungen werden mal als missbräuchlich, mal als nicht missbräuchlich behandelt. Des Weiteren dürfte die in Protokoll Nr. XV Abs. 3 getroffene Regelung schwerlich mit europäischem Primärrecht vereinbar sein. Seit den sog. *Open skies*-Urteilen des EuGH²⁰⁸ steht fest, dass Vergünstigungen für eine Gesellschaft (hier Nichtanwendung des § 50d Abs. 3 EStG) auch in einem bilateralen Vertrag nicht davon abhängig gemacht werden dürfen, dass deren Anteilseigner in einem bestimmten (demselben) Mitgliedstaat ansässig sind. Europarechtlich zweifelhaft ist aber auch die Nichtgewährung vergleichbarer Vorteile für eine in einem anderen Mitgliedstaat ansässige Gesellschaft, die von einer in den Niederlanden ansässigen natürlichen Person zwischengeschaltet wird. Für diese natürliche Person ist es nämlich weniger attraktiv, sich an einer deutschen Gesellschaft mittels Zwischenschaltung einer in einem anderen Mitgliedstaat ansässigen Gesellschaft als mittels einer niederländischen Gesellschaft zu beteiligen; dies könnte mit der Niederlassungsfreiheit konfliktieren.

²⁰⁷ Vgl. BMF v. 3.4.2007, Schreiben betr. Entlastungsberechtigung ausländischer Gesellschaften; Anwendung des § 50d Abs. 3 EStG in der Fassung des Jahressteuergesetzes 2007, BStBl. I 2007, 446, Tz. 9; BMF-Schreiben v. 24.1.2012 (Fn. 196), Tz. 8.

²⁰⁸ EuGH, Urteile v. 5.11.2002, *Open skies* – C-476/98, Slg. 2002, I-9855; C-466/98, Slg. 2002, I-9427; C-467/98, Slg. 2002, I-9519; C-468/98, Slg. 2002, I-9575; C-469/98, Slg. 2002, I-9627; C-471/98, Slg. 2002, I-9681; C-472/98, Slg. 2002, I-9741; C-475/98, Slg. 2002, I-9797.

2. Ausgewählte Entwicklungen in der höchstrichterlichen Rechtsprechung zu DBA-Fragen

Für den Rechtsanwender ist neben den neu anzuwendenden deutschen Abkommen auch die Rechtsprechung zu Fragen der Abkommensanwendung und -auslegung von hohem Interesse. Das gilt namentlich, wenn diese Rechtsprechung zu Reaktionen der Finanzverwaltung und/oder des Gesetzgebers führt. Nachfolgend werden zwei Urteile des BFH herausgegriffen, die derartige Reaktionen ausgelöst haben.

a. Grenzüberschreitende Organschaft in Inbound-Fällen

Der Rechtsanwender ist ebenso wie die DBA-Politik durch ein überraschendes Urteil des BFH aus Februar 2011 gefordert.²⁰⁹ Der BFH hat darin zur früheren gewerbesteuerlichen Organschaft entschieden, dass die übliche Diskriminierungsklausel in Art. 24 Abs. 5 OECD-MA die Erstreckung einer Organschaft auf ein ausländisches Mutterunternehmen ohne inländische Betriebsstätte erfordern kann. Dem stehe nicht entgegen, dass Deutschland das dem ausländischen Mutterunternehmen zugerechnete Organergebnis wegen der sog. Anti-Organ-Klausel des Art. 5 Abs. 7 OECD-MA nicht besteuern könne.

Das Urteil hat ungewöhnlich heftige Reaktionen im Schrifttum ausgelöst.²¹⁰ Umstritten ist insbesondere, ob das Urteil auch für die gegenwärtige Organschaft, die einen Ergebnisabführungsvertrag erfordert, Bedeutung hat.

Nach hier vertretener Rechtsauffassung hat das Urteil die Diskriminierungsklausel nicht zutreffend ausgelegt; sie schützt lediglich die inländische Tochtergesellschaft, erfordert – und erlaubt – aber nicht die Einbeziehung des ausländischen Gesellschafters in die inländische Besteuerung.²¹¹ Ebenso wenig ist dem BFH darin zuzustimmen, dass Deutschland ein zugerechnetes

²⁰⁹ BFH, Urteil v. 9.2.2011 – I R 54,55/10 (Fn. 103); das Urteil ist zum früheren DBA-Großbritannien (1964/1970) ergangen.

²¹⁰ Vgl. *Behrens*, BB 2012, 485; *ders.*, Ubg 2011, 665; *Ehlermann/Petersen*, IStR 2011, 747; *Frotscher*, IStR 2011, 697; *Kotyrbá*, BB 2011, 1379; *Lüdicke*, IStR 2011, 740; *ders.*, IStR 2012, 79 f.; *ders.*, 13 International Tax Law Reports 2011, 839; *Rehm/Nagler*, GmbHR 2011, 551; *Rödter/Schönfeld*, DStR 2011, 886; *Stöber*, BB 2011, 1943; *Schnitger/Berliner*, IStR 2011, 753; *Tetzlaff/Pokelwald*, StuB 2011, 414.

²¹¹ Vgl. dazu grundlegend auch *Avery Jones et al.*, World Tax Journal 2011, 179, 209 ff., British Tax Review 2011, 535, 569 ff.

Organergebnis in der Hand des ausländischen Mutterunternehmens wegen der sog. Anti-Organ-Klausel des Art. 5 Abs. 7 OECD-MA nicht besteuern könne.²¹²

Selbst wenn man die Entscheidung in diesen beiden zentralen Punkten nicht für zutreffend hält, stellt sich aufgrund ihrer baren Existenz die Frage nach möglichen Reaktionen. Unternehmen und Berater müssen abwägen, ob die sich möglicherweise bietende geringe Chance auf Verlagerung inländischer Einkünfte ins „steuerliche Nirwana“ durch Abschluss eines Gewinnabführungsvertrags mit einem ausländischen Mutterunternehmen genutzt werden soll, auch wenn das angestrebte Ergebnis offensichtlich „unangemessen“, ja sogar „anstößig“ ist. Finanzverwaltung und Gesetzgeber müssen entscheiden, in welcher Weise sie die möglicherweise bestehende Besteuerungslücke schließen wollen, ohne Kollateralschäden bei *bona fide* durchgeführten Organschaften auszulösen. Denn es steht bislang dahin, ob der BFH in absehbarer Zeit Gelegenheit und gegebenenfalls den Willen zu einer „Korrektur“ seiner Aussagen hat – dies wäre die beste Lösung.

Das BMF hat noch unmittelbar vor dem Jahresende 2011²¹³ einen Nichtanwendungserlass veröffentlicht²¹⁴, dessen Begründung freilich weitere Probleme schafft.²¹⁵ Bis zum Redaktionsschluss ist dem Gesetzgeber vom BMF noch kein Vorschlag für eine Gesetzesänderung vorgelegt worden.

In dem im Jahr 2011 verhandelten DBA-Liechtenstein ist der Ball jedenfalls schon aufgenommen worden. In Nr. 8 des Protokolls wurde ausdrücklich geregelt, dass das Diskriminierungsverbot nicht erfordert, eine grenzüberschreitende Konsolidierung von Einkünften oder vergleichbare Vergünstigungen einzuräumen. Die Formulierung provoziert allerdings die Frage, ob die grenzüberschreitende Zurechnung von Organeinkommen als „Konsolidierung oder vergleichbare Vergünstigung“ bezeichnet werden kann, wenn es hierdurch nicht zu einer Verrechnung von Gewinnen und Verlusten

²¹² Dazu ausführlich *Lüdicke*, IStR 2011, 740 ff.; *ders.*, IStR 2012, 79 f.; *Schnitger/Berliner*, IStR 2011, 753; *Behrens*, BB 2012, 485, 489 f.

²¹³ Nicht auszuschließen: um möglichen Vertrauensschutz gegen eine rückwirkende Gesetzesänderung zu zerstören.

²¹⁴ BMF v. 27.12.2011, Veröffentlichung des BFH-Urteils I R 54,55/10 zur grenzüberschreitenden Organschaft; Nichtanwendung der Urteilsgrundsätze in vergleichbaren Fällen, BStBl. I 2012, 119; IStR 2012, 78, m. Anm. *Lüdicke*.

²¹⁵ Vgl. zu Einzelheiten *Lüdicke*, IStR 2012, 79 f.; in der Sache zustimmend *Behrens*, BB 2012, 485, 489 f.

kommt. Bei zutreffender Auslegung des Diskriminierungsverbots ist diese Frage allerdings ohnehin unerheblich. Auch Protokoll Nr. XVI Abs. 2 zum DBA-Niederlande und Protokoll Nr. 4 zum DBA-Luxemburg stellen – formulierungsmäßig wohl gelungenere – Reaktionen auf das BFH-Urteil dar.

b. Schachtelprivileg bei hybriden Empfängern

Gelegentlich wird die DBA-Politik von Entwicklungen überrascht, obwohl der Auslöser hierfür an sich eine „olle Kamelle“ ist. Der Gesetzgeber ist derzeit bemüht, die Folgen eines Urteils des BFH aus dem Jahr 2010²¹⁶ zu beseitigen; genau genommen beseitigt er allerdings die Folgen seines eigenen Handelns. Denn die durch das Urteil bestätigte „Besteuerungslücke“ ist seit langem bekannt und beruht auf unzulänglichen Formulierungen in vielen deutschen DBA.²¹⁷ Es geht um die Reichweite des DBA-rechtlichen Schachtelprivilegs.

Nach der zum DBA-Frankreich ergangenen Entscheidung hat eine inländische KGaA für die gesamte an sie „gezahlte“ Dividende einer im anderen Vertragsstaat ansässigen Tochtergesellschaft Anspruch auf das DBA-Schachtelprivileg, wenn das DBA nach seinem Wortlaut auf die „Zahlung“ an die abkommensberechtigte Person abstellt. Die KGaA ist als solche körperschaftsteuerpflichtig und damit abkommensberechtigt. Es sei dann, so der BFH, unerheblich, dass die Dividende steuerlich zum Teil auf einen kapitalmäßig beteiligten Komplementär entfällt, der in seiner Person die Voraussetzungen für das DBA-Schachtelprivileg nicht erfüllt. Im Urteilsfall war Komplementär eine Personengesellschaft mit in- und ausländischen Gesellschaftern.

Zur Vermeidung von Steuerausfällen durch einschlägige Gestaltungen mit KGaAs und atypisch stillen Gesellschaften „im unteren dreistelligen Millionen Euro Bereich“ hat das BMF in dem Gesetzgebungsverfahren zum Gemeindefinanzreformgesetz über die Koalitionsfraktionen einen Formulierungsvorschlag für einen § 50d Abs. 11 EStG beigesteuert.²¹⁸ Die mittlerweile vom Gesetzgeber verabschiedete²¹⁹ Bestimmung schränkt das

²¹⁶ BFH, Urteil v. 19.5.2010 – I R 62/09, BFHE 230, 18, IStR 2010, 661.

²¹⁷ Sehr deutlich *Wassermeyer*, IStR 1999, 481, 484 f., sub 5.3.

²¹⁸ BT-Drucks. 17/8867, 3, 8.

²¹⁹ Vgl. BR-Drucks. 114/12 (Beschluss) v. 30.3.2012.

DBA-Schachtelprivileg per *treaty override* für Zahlungen ein, die nach dem 31.12.2011 erfolgen.

Der Regelungsbedarf lässt sich nicht in Abrede stellen. Gleichwohl stellen sich drei Fragen:

Warum wird das Problem erst jetzt angegangen, obwohl die unseligen DBA-Formulierungen und die Gestaltungslücke mindestens seit dem Ende der 90er Jahre bekannt sind? Bis heute findet sich in keinem DBA eine das Schachtelprivileg einschränkende Bestimmung²²⁰ – im Gegenteil: bis in die jüngsten DBA wird monoton auf die „Zahlung“ abgestellt, so etwa in den im Jahr 2011 (d.h. nach Veröffentlichung des BFH-Urteils) ausgehandelten DBA mit Liechtenstein, den Niederlanden und Luxemburg.²²¹

Warum wird nach jahrelanger Untätigkeit jetzt in einer Eilaktion nur das Problem des DBA-Schachtelprivilegs angegangen und nicht auch das grundsätzlichere und ungelöste Problem, wie der Komplementär einer KGaA überhaupt zu besteuern ist (Stichwort: Geltung und Reichweite der sog. Wurzeltheorie²²²)? Punktuelle Missbrauchsabwehr scheint verlockender als systematische Grundlagenarbeit. Es ist zu hoffen, dass die vom Bundesrat in seiner den Gesetzesbeschluss begleitenden EntschlieÙung als „Zwischenlösung auf dem Weg zur grundlegenden Klärung der Besteuerung hybrider Rechtsformen“²²³ bezeichnete Einführung des § 50d Abs. 11 EStG sich nicht als deren Stolperstein erweist, weil der fiskalische und damit politische Druck für besagte grundlegende Klärung beseitigt wird.

²²⁰ In der Beschlussempfehlung und dem Bericht des BT-Finanzausschusses (BT-Drucks. 17/8867, 9) wird das BMF aufgefordert, in künftigen DBA-Verhandlungen diese Thematik einzubeziehen, z.B. durch Vereinbarung einer Klausel, die die Anwendung des Schachtelprivilegs von einer innerstaatlichen Zurechnung zu einer Kapitalgesellschaft abhängig macht.

²²¹ Art. 23 Abs. 1 Buchst. a S. 3 DBA-Liechtenstein, Art. 22 Abs. 1 Buchst. a S. 2 DBA-Niederlande, Art. 22 Abs. 1 Buchst. a S. 2 DBA-Luxemburg; ebenso Art. 23 Abs. 1 Buchst. a S. 2 DBA-Albanien, Art. 22 Abs. 1 Buchst. a S. 2 DBA-Ungarn, Art. 22 Abs. 1 Buchst. a S. 2 DBA-Uruguay u.a.

²²² Vgl. *Frotscher* in *Frotscher/Maas*, Kommentar zum KStG, GewStG, UmwStG, § 9 KStG Rn. 15a; *Krämer* in *Dötsch/Jost/Pung/Witt*, Die Körperschaftsteuer, § 9 Rn. 19a ff.

²²³ EntschlieÙung v. 30.3.2012, BR-Drucks. 114/12 (Beschluss), 2. Eine Vorabfestlegung eines intransparenten oder teiltransparenten Besteuerungssystems bezüglich der KGaA soll die Neuregelung nicht darstellen.

Ist die punktuelle Maßnahme überhaupt geeignet, das Problem zu lösen? Dasselbe Ergebnis, nämlich die Freistellung der Dividende, folgt auch aus der Mutter-Tochter-Richtlinie, die in Deutschland ausdrücklich auch für eine KGaA gilt.²²⁴ Man könnte zwar diskutieren, ob die *subject to tax*-Klausel des Art. 2 Abs. 1 Buchst. c letzter Satzteil Mutter-Tochter-Richtlinie²²⁵ zur Folge hat, dass der dem Komplementär zugerechnete Teil der Dividende nicht freigestellt werden muss, wenn der Komplementär die Voraussetzungen der Richtlinie nicht erfüllt. Angesichts des insoweit jedoch keineswegs eindeutigen Wortlauts und der letztlich unklaren Bedeutung der Klausel²²⁶ erscheint dies aber zumindest nicht zwingend. Ein *directive override* ist europarechtlich bekanntlich ausgeschlossen und in der aktuellen Gesetzesänderung denn auch nicht vorgesehen.

Die weitere Entwicklung bleibt mit Spannung abzuwarten. Es ist zu hoffen, dass es der DBA-Politik gelingt, für das DBA-rechtliche Schachtelprivileg in künftigen DBA eine zielgerichtete Formulierung zu finden, die keine Kollateralschäden nach sich zieht.

3. Forderung nach einem deutschen Abkommensmuster

Bei den konkreten Regelungen in den deutschen DBA sieht der Rechtsanwender im Einzelnen etlichen Verbesserungsbedarf. Das gilt für althergebrachte deutsche Standardbestimmungen ebenso wie für einige in jüngster Zeit entwickelte Klauseln. Es ist zu wünschen, dass hier künftig eine offenere Fachdiskussion geführt wird. Die Tatsache, dass DBA hinter verschlossenen Türen verhandelt werden, schließt abstrakte Erörterungen der von Deutschland in die Verhandlungen eingebrachten Wünsche und Klauseln keineswegs aus. Solche Erörterungen sollten nicht nur interessierte Kreise der Wirtschaft und der Wissenschaft, sondern auch die Landesfinanzverwaltungen immer wieder einfordern.

Ebenso wie in anderen Rechtsgebieten besteht auch bei den DBA die Gefahr, dass eine erhöhte Regelungsdichte zunehmend den Blick auf die Grundlagen und Grundfragen verstellt. Unerklärliche Abweichungen zwischen den einzelnen DBA tragen dazu bei. Nicht immer vorhersehbare Einzelfallentscheidungen der Gerichte verwundern deshalb kaum.

²²⁴ Vgl. Mutter-Tochter-Richtlinie, Anhang Buchst. f.

²²⁵ „...einer der nachstehenden Steuern ... unterliegt, ohne davon befreit zu sein.“

²²⁶ Vgl. *Kofler*, Mutter-Tochter-Richtlinie, Wien 2011, Art. 2 Rn. 32 ff.

Nach hier vertretener Auffassung könnte ein deutsches Abkommensmuster hilfreich sein, die Grundfragen wieder stärker in den Blick zu nehmen und bei Einzelregelungen zu Qualitätsverbesserungen zu kommen; die Frage ist aber umstritten.²²⁷

Dem Vernehmen nach wird im BMF an einem Abkommensmuster gearbeitet. Man hört aber immer wieder, dass es nicht veröffentlicht werden und allein internen Zwecken dienen soll. Ein solches Muster könnte indessen, wenn es der Fachöffentlichkeit zugänglich gemacht wird, mehr leisten als nur die bislang vielgestaltigen Formulierungen der von verschiedenen Referaten des BMF verhandelten DBA zu vereinheitlichen. Öffentliche Diskussion würde ohne Frage die Qualität vieler DBA-Bestimmungen verbessern und damit dem Rechtsanwender helfen. Dagegen vermag der gelegentlich gehörte Hinweis auf die Verschlechterung der deutschen Verhandlungssituation kaum zu überzeugen. Wenn Deutschland eine der deutschen Abkommenspolitik entsprechende Formulierung ein- oder zweimal in konkreten DBA verwendet hat, weiß ohnehin jeder weitere Verhandlungspartner, was ihn erwartet.

Schließlich würden öffentliche und parlamentarische Diskussionen eines Abkommensmusters durchaus auch dem Demokratieprinzip Rechnung tragen. Dabei sollte man sehen, dass das Parlament im Gesetzgebungsverfahren bei den DBA als völkerrechtlichen Verträgen nur die Wahl hat, einem von der Exekutive verhandelten Vertragstext ohne Änderungen zuzustimmen, wenn es nicht das DBA insgesamt zu Fall bringen will. Auf der anderen Seite würde auch ein deutsches Abkommensmuster, selbst wenn es beispielsweise vom Finanzausschuss des Bundestages politisch „abgesegnet“ wäre, individuellen Vereinbarungen in einzelnen DBA nicht entgegenstehen, wenn diese wegen Besonderheiten des ausländischen Steuerrechts erforderlich sind.

IV. Methoden zur Vermeidung der Doppelbesteuerung: Freistellung versus Anrechnung

1. Einleitung

In einer globalisierten Welt ist die Doppelbesteuerung ein seit langer Zeit bekanntes Problem. Deutschland begegnet diesem Problem wie andere Staaten über die Anwendung der in den Doppelbesteuerungsabkommen vorge-

²²⁷ Vgl. jüngst etwa die Diskussion während des 40. Berliner Steuergesprächs; *Lüdicke*, FR 2011, 1077, 1080, sowie Diskussionsbericht von *Richter/Welling*, FR 2011, 1092, 1093 f.

sehenen Freistellungs- sowie Anrechnungsmethode. Wie im zweiten Kapitel dieser Schrift dargestellt, unterliegt die deutsche Abkommenspolitik jedoch einem stetigen Wandel. Neben den dort dargestellten, zahlreichen vom OECD-MA abweichenden Einzelregelungen verdient insbesondere der Übergang von der Freistellungs- zur Anrechnungsmethode im Rahmen des Methodenartikels in den DBA mit den Vereinigten Arabischen Emiraten, Mauritius und Zypern eine besondere Beachtung. Daher soll im Folgenden zunächst die grundsätzliche Frage untersucht werden, welcher Methode bei der Vermeidung der Doppelbesteuerung in der deutschen Abkommenspolitik zukünftig der Vorzug eingeräumt werden sollte.

Ferner ist sowohl die deutsche Abkommenspolitik als auch die innerstaatliche Gesetzgebung in jüngerer Zeit darauf ausgerichtet, ungewollten Besteuerungseffekten wie dem Entstehen „weißer Einkünfte“ oder dem *treaty shopping* entgegenzuwirken. Das dritte Kapitel dieser Schrift beschreibt und kritisiert unter anderem eine Reihe dieser Vorschriften. Die besondere Fokussierung auf die Verhinderung der unerwünschten Nichtbesteuerung ist insofern misslich, als der deutsche Gesetzgeber dabei aus den Augen verliert, dass es weiterhin eine Reihe von Detailproblemen gibt, welche steuerliche Mehrbelastungen für grenzüberschreitend tätige Unternehmen begründen. Denn es kann trotz der Anwendung der Freistellungs- und Anrechnungsmethode in vielen Situationen zu einer Doppelbesteuerung kommen. Der zweite Teil dieses Kapitels widmet sich daher diesem Problemkreis und analysiert, an welchen Stellen in Bezug auf die Freistellungs- bzw. Anrechnungsmethode für den deutschen Gesetzgeber Anpassungsbedarf besteht bzw. dem Entstehen einer Doppelbesteuerung weiterhin nicht ausreichend entgegen gewirkt wird.

2. Methodenwahl

a. Kapitalimport- versus Kapitalexporthneutralität

Zur Vermeidung der juristischen Doppelbesteuerung stehen bekanntlich die Freistellungs- und Anrechnungsmethode zur Verfügung. Innerstaatlich hat sich der deutsche Gesetzgeber zumindest bei der Einkommensteuer in § 34c EStG und der Körperschaftsteuer in § 26 KStG für die Verwendung der Anrechnungsmethode entschieden.

Abkommensrechtlich sieht bereits Art. 23 OECD-MA in Abhängigkeit der anwendbaren Verteilungsnorm die Freistellungs- oder die Anrechnungsmethode vor. Der Methodenartikel richtet sich dabei grundsätzlich an den An-

sässigkeitsstaat, da der Quellenstaat die Doppelbesteuerung allenfalls im Wege der (Teil-)Freistellung von Einkünften vermeidet.

Bei der Wahl der Methode zur Vermeidung der Doppelbesteuerung ist der deutsche Gesetzgeber grundsätzlich (auch unter Beachtung der Vorgaben der Grundfreiheiten des AEUV²²⁸) frei.²²⁹ Allerdings ist ein umsichtiges Vorgehen geboten, hat die gewählte Methode doch wirtschaftliche Auswirkungen. So hat die Freistellungsmethode einerseits zum Ziel, dass inländische Unternehmen aufgrund der Freistellung ausländischer Einkünfte nur im Ausland der Besteuerung unterliegen bzw. von günstigeren ausländischen Steuersätzen profitieren und folglich Wettbewerbsgleichheit mit den im Ausland ansässigen Unternehmen besteht (Kapitalimportneutralität).²³⁰ Durch die Anrechnungsmethode wird bei einem Steuersatzgefälle andererseits sichergestellt, dass inländische Unternehmen mit ihren in- und ausländischen Einkünften der gleichen Steuerbelastung unterliegen, indem die ausländischen Einkünfte ebenso dem inländischen Steuersatz unterworfen werden und damit auf das inländische Steuerniveau „hinaufgeschleust“ werden (Kapitalexportneutralität).²³¹

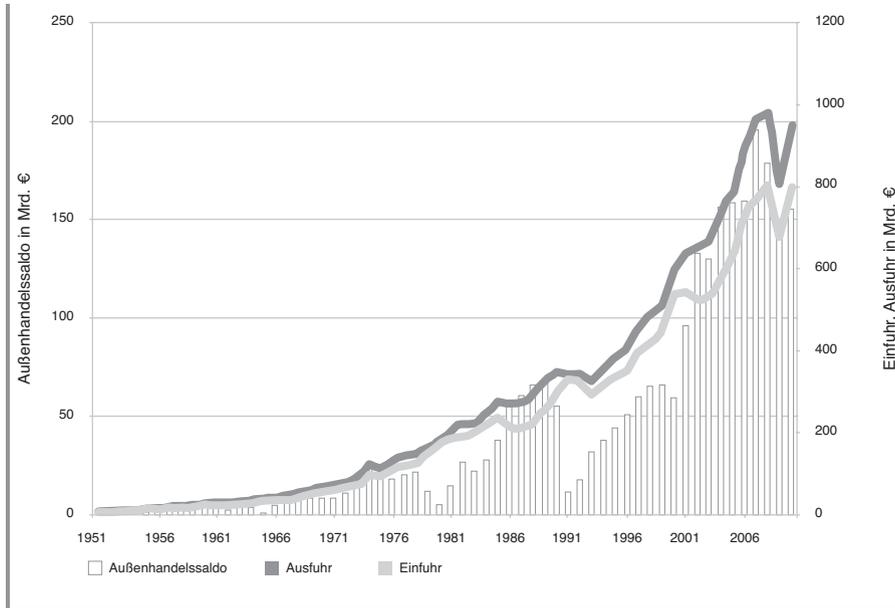
Deutschland verwendet in seinen DBA seit jeher zumindest für ausländische Betriebsstätteinkünfte gem. Art. 7 OECD-MA sowie schachtelprivilegierte Dividendeneinkünfte aus Tochterkapitalgesellschaften bekanntlich die Freistellungsmethode. Die Verwendung dieser Methode zur Vermeidung der Doppelbesteuerung ist in der sich während der letzten Jahrzehnte vollzogenen Ausrichtung der deutschen Wirtschaft begründet.

²²⁸ Vertrag über die Arbeitsweise der Europäischen Union.

²²⁹ Vgl. EuGH, Urteil v. 7.9.2004 – C-319/02, *Manninen*, Slg. 2004, I-7498 Rn. 53 ff.; weiterführend *Cordewener/Schnitger*, StuW 2006, 50, 58 ff.; a.A. *Schönfeld*, StuW 2006, 79, 82 f. mit Hinweis auf EuGH, Urteil v. 14.10.1999 – C-439/97, *Sandoz*, Slg. 1999, I-7066 Rn. 19.

²³⁰ Vgl. *Jacobs*, Internationale Unternehmensbesteuerung, 7. Aufl. 2011, 19; *Schaumburg*, Internationales Steuerrecht, 3. Aufl., 2011, 504, Rn. 14.20.

²³¹ Vgl. *Jacobs*, Internationale Unternehmensbesteuerung (Fn. 230), 19; *Schaumburg*, Internationales Steuerrecht (Fn. 230), 508, Rn. 14.29.



Quelle: Statistisches Bundesamt²³²

Bereits seit Anfang der 50er Jahre wies der deutsche Außenhandelssaldo einen Überschuss auf. Dieser wuchs seit den 80er Jahren, unterbrochen von der durch die Wiedervereinigung bedingten Zunahme der Einfuhren Anfang der 90er Jahre, kontinuierlich an. Insbesondere in den Jahren ab 2001 entwickelte sich ein beträchtlicher Exportüberschuss, der bis heute Bestand hat.

Es liegt auf der Hand, dass der „Exportweltmeister“ Deutschland in besonderem Maße von der Freistellungsmethode profitiert. Zwar ist die Freistellungsmethode nicht vorrangig der Grund für die Entwicklung des Außenhandelsaldos; stattdessen liegt es nahe, dass andere Rahmenbedingungen wie z.B. die Schaffung eines Binnenmarktes in jüngerer Zeit hierfür verantwortlich sind. Dennoch ist die Freistellungsmethode ein wichtiger Baustein für den Wirtschaftsstandort Deutschland, gewährleistet sie doch, dass die exportorientierten deutschen Unternehmen im globalen Wettbewerb bestehen können bzw. Investitionen in andere Länder mit den dort ansässigen Unternehmen steuerlich gleichgestellt werden.

²³² https://www.destatis.de/DE/ZahlenFakten/GesamtwirtschaftUmwelt/Aussenhandel/Gesamtentwicklung/Tabellen/GesamtentwicklungAussenhandel.pdf?__blob=publicationFile.

Auch empirisch lässt sich die fördernde Wirkung der Freistellungsmethode bzw. die damit verbundene Aufrechterhaltung eines geringeren ausländischen Steuersatzes bei grenzüberschreitenden Investitionen nachweisen. Zwar existieren in Deutschland noch keine quantitativen Analysen in dieser Hinsicht. Auch stellt sich in besonderem Maße das Problem der Messung der isolierten Lenkungswirkung der Freistellungsmethode (*ceteris paribus*) auf Investitionen im Ausland bzw. auf die Förderung des Außenhandels.²³³ Denn auch andere Standortfaktoren wie z.B. geringere Lohnkosten sowie die allgemeine Globalisierung der Wirtschaft haben naturgemäß einen maßgeblichen Anteil an der Förderung des Außenhandels. Will man die Auswirkungen der Freistellungsmethode bzw. Steuersatzunterschiede auf das Investitionsverhalten in Staaten mit einem niedrigen Steuersatz dennoch näherungsweise bestimmen, lohnt sich ein Blick ins Ausland.

Bemerkenswert ist zunächst eine empirische Studie zur Lenkungswirkung der *state taxes* auf das Investitionsverhalten in den USA. Hierzu wurde von *Hines* die Verteilung der Investitionen ausländischer Investoren, deren Ansässigkeitsstaaten der Freistellungs- oder Anrechnungsmethode folgen, auf die verschiedenen Bundesstaaten der USA verglichen.²³⁴ Hiernach investieren ausländische Investoren eines Ansässigkeitsstaates, der der Freistellungsmethode folgt, sehr viel häufiger in Bundesstaaten mit niedrigen als mit hohen *state taxes*. Nach *Hines*' Analyse führt eine Erhöhung der *state taxes* eines US-Staates um 1 % dazu, dass der Kapitalexport eines Freistellungsstaates in diesen Bundesstaat um 9-11 % sinkt. Ausländische Investoren, deren Ansässigkeitsstaat die Anrechnungsmethode zur Vermeidung der Doppelbesteuerung anwendet, investieren hingegen sehr viel gleichmäßiger in Bundesstaaten mit niedrigen und hohen *state taxes*.

Zudem lassen sich Kenntnisse nutzen, die im Zusammenhang mit Studien zu den ökonomischen Auswirkungen der Einführung eines Körperschaftsteueranrechnungssystems in den USA auf die ausländischen Direktinvestments gewonnen wurden. Nach *Devereux/Freeman* sollen Investitionen aus Staaten, die die Freistellungsmethode anwenden, im Durchschnitt zwischen 5-21 % höher sein als Investitionen aus Staaten, die die Anrechnungsmethode anwenden.²³⁵ Die Ergebnisse dieser Studie sind insofern von besonderem

²³³ So auch z.B. *Carlton*, *Review and Economics and Statistics* 1983, 440 ff.; *Hartman*, *National Tax Journal* 1984, 475 ff.

²³⁴ Vgl. *Hines*, *The American Economic Review* 1996, 1076 ff.

²³⁵ Vgl. *Devereux/Freeman*, *International Tax and Public Finance* 1995, 85, 103.

Interesse, als in einem höheren Maße von der These gleicher Standortbedingungen innerhalb der USA ausgegangen werden kann. Auch hier wird also von einer Lenkungswirkung der Freistellungsmethode in Folge des Erhalts günstigerer steuerlicher Rahmenbedingungen in Form eines geringeren Steuersatzes ausgegangen.

Angesichts dieser fördernden Wirkung auf den Kapitalexport ist es nicht verwunderlich, dass in jüngster Zeit die Einführung der Freistellungsmethode in den USA (zumindest bei der Vermeidung der wirtschaftlichen Doppelbesteuerung in grenzüberschreitenden Sachverhalten) zur Erreichung wirtschaftspolitischer Ziele in zwei unabhängigen Gesetzgebungsverfahren Eingang in die politische Agenda gefunden hat.²³⁶

b. Begrenzter unionsrechtlicher Rahmen der legalen Förderung ausländischer Tätigkeiten

Bei der Frage des Einsatzes der Freistellungsmethode sollte der Einfluss des Beihilfenrechts nicht vergessen werden. So erlaubt Art. 107 Abs. 1 AEUV keine aus staatlichen Mitteln gewährten Beihilfen gleich welcher Art, durch welche bestimmte Unternehmen selektiv begünstigt werden. Mittlerweile ist unbestritten, dass auch die direkten Steuern dem Beihilfenverbot unterfallen bzw. an diesem zu messen sind.²³⁷ D.h. es ist den Mitgliedstaaten verboten, Maßnahmen einzuführen, welche nur bestimmten Unternehmen steuerliche Vergünstigungen gewähren; soweit eine Maßnahme hingegen alle Unternehmen betrifft, ist eine Beihilfe mangels Selektivität nicht gegeben.²³⁸

Es wird teilweise diskutiert, inwieweit die abkommensrechtlich vorgesehene Freistellung ausländischer Einkünfte eine unerlaubte Beihilfe i.S.d. Art. 107 AEUV darstellt.²³⁹ Denn durch die Freistellung der ausländischen Einkünfte werde eine bestimmte Gruppe von Unternehmen (nämlich grenzüberschrei-

²³⁶ Hierzu im Einzelnen unter 2 e.

²³⁷ Vgl. EuGH, Urteil v. 8.11.2001 – C-143/99, *Adria-Wien Pipeline* und *Wietersdorfer & Peggauer Zementwerke*, Slg. 2001, I-8384, Rn. 38 ff.; EuGH, Urteil v. 8.9.2011 – C-78/08 bis C-80/08, *Paint Graphos* u. a., HFR 2011, 1260, Rn. 45 f.

²³⁸ Vgl. EuGH, Urteilv. 2.7.1974 – Rs. 173/73, *Italien/Kommission*, Slg. 1974, I-710, Rn. 26/28; EuGH, Urteil v. 19.9.2000 – C-156/98, *Deutschland/Kommission*, Slg. 2000, I-6915, Rn. 22 und v. 15.6.2006 – C-393/04 und C-41/05, *Air Liquide Industries Belgium*, Slg. 2006, I-5321, Rn. 32.

²³⁹ Vgl. z.B. *Sutter*, SWI 2004, 4, 5 ff.

tend in DBA-Staaten tätige Unternehmen) begünstigt. Dennoch lässt sich mit guten Gründen vertreten, dass eine Qualifikation als unzulässige Beihilfe ausscheidet, da die steuerliche Begünstigung nicht nur durch die Freistellung des Ansässigkeitsstaats, sondern auch durch die geringe Besteuerung des Quellenstaates entsteht. D.h. es ist nicht unmittelbar bestimmbar, welcher Staat eine Exportförderung eigentlich gewährt. Für die vergleichbare Situation des Bestehens einer Doppelbesteuerung hat der EuGH bereits entschieden, dass das Gemeinschaftsrecht bzw. die Grundfreiheiten des AEUV dieser Mehrbelastung, welche erst durch das Zusammenwirken zweier Staaten entsteht und daher keinem Staat angelastet werden kann, nicht entgegensteht.²⁴⁰ Ebenso ist es für die Annahme einer unerlaubten Beihilfe erforderlich, dass die steuerliche Entlastung des Steuerpflichtigen einem Mitgliedstaat zuzurechnen ist.²⁴¹ Daher scheidet die Annahme einer unerlaubten Beihilfe in Folge der Freistellung ausländischer Einkünfte bereits aus.

Zudem ist auch die für die Annahme einer unerlaubten Beihilfe erforderliche hinreichende Selektivität der begünstigenden Maßnahmen nicht gegeben.²⁴² So wäre von einer selektiven Abweichung auszugehen, wenn man die innerstaatliche Investition eines Steuerpflichtigen als den „Normalfall“ definieren würde, da hier eine Steuerbefreiung von Einkünften nicht zur Anwendung kommt. Allerdings droht im Inlandssachverhalt keine Doppelbesteuerung, so dass dieser weder tatsächlich noch rechtlich mit dem Auslandssachverhalt vergleichbar ist.

Mögliches Referenzsystem könnte jedoch die Vermeidung der Doppelbesteuerung im Wege der Anrechnungsmethode sein. So ist zumindest zu konzedieren, dass nur diese Methode zur Vermeidung der Doppelbesteuerung im innerstaatlichen Recht vorgesehen ist, soweit ein Steuerpflichtiger in einen Nicht-DBA-Staat investiert. Allerdings ist zu beachten, dass die deutsche Abkommenspolitik seit jeher auf die Anwendung der Freistellungsmetho-

²⁴⁰ Vgl. EuGH, Urteil v. 14.11.2006 – C-513/04, *Kerckhaert/Morres*, Slg. 2006, I-10981, Rn. 17 ff.; EuGH, Urteil v. 15.4.2010 – C-96/08, *CIBA*, Slg. 2010, I-02911, Rn. 25.

²⁴¹ Vgl. *Blumenberg/Kring*, Europäisches Beihilferecht und Besteuerung – IFSt-Schrift Nr. 473 (2011), 10, 12 f. m.w.N.

²⁴² Ausgangspunkt für die Prüfung einer selektiven Begünstigung ist dabei die Bestimmung des sogenannten Referenzsystems, welches die Regelbesteuerung darstellt und von der die fragliche steuerliche Bestimmung abweicht; vgl. grundlegend *Schön*, Steuerliche Beihilfen, in König/Roth/Schön, Aktuelle Fragen des EG-Beihilfenrechts, Beiheft 69, ZHR 2001, 106, 115 ff.

de gerichtet ist bzw. diese Methode zur Vermeidung der Doppelbesteuerung grundsätzlich für alle Unternehmen und im Verhältnis zu allen Staaten gilt, mit denen Deutschland ein DBA mit Freistellungsmethode abgeschlossen hat. Daher ist es überzeugender, die Freistellungsmethode als die „normale“ Methode zur Vermeidung der Doppelbesteuerung zu sehen, so dass diese auch keine selektive Maßnahme darstellt. Dafür spricht auch, dass der Gesetzgeber von dem „Normalfall“ der Freistellungsmethode nur in besonderen Konstellationen, wie z.B. im Fall des § 50d Abs. 9 EStG oder § 20 Abs. 2 AStG, abweicht.

Überdies ist u.E. fraglich, ob man in Folge der Freistellung ausländischer Einkünfte auch von einer schädlichen Beeinträchtigung des Wettbewerbs und des Handels zwischen den Mitgliedstaaten i.S.d. Beihilfenrechts ausgehen kann. Auf der einen Seite ist die Hürde für die Annahme einer Beeinträchtigung zwar sehr niedrig, da auch eine verhältnismäßig geringe Beihilfe ausreicht, um eine schädliche Verzerrung zu begründen.²⁴³ Wie oben dargestellt, führt die Freistellungsmethode auch durchaus zu einer Erhöhung des Kapitalexports in bestimmte Länder und damit zu einer Lenkung des Investitionsverhaltens deutscher Unternehmen. Auf der anderen Seite folgt die Erhöhung des Kapitalexports primär aus dem niedrigen anwendbaren ausländischen Steuersatz. Eine Wettbewerbsbeeinträchtigung aufgrund unterschiedlich hoher Steuersätze ist jedoch auch unter Beachtung des Beihilfenverbots unbeachtlich bzw. es steht den Mitgliedstaaten unionsrechtlich frei, durch Herabsetzung ihrer Steuersätze günstigere Rahmenbedingungen für Unternehmen zu schaffen.²⁴⁴

Weiterhin hat (jedoch nach zunächst gegenläufiger Feststellung eines Sachverständigenausschuss in den sog. *Tax Legislation Cases* im Jahre 1976)²⁴⁵ der Rat des GATT bereits 1981 zu der vergleichbaren Problematik des Subventionsverbots in Art. XVI des GATT-Abkommens festgestellt, dass diese

²⁴³ Vgl. EuGH, Urteil v. 21.3.1990 – C-142/87, *Belgien/Kommission*, Slg. 1990, I-959, Rn. 43; EuGH, Urteil v. 14.9.1994 – C-278/92, 279/92, 280/92, *Spanien/Kommission*, Slg. 2006, I-4146, Rn. 42.

²⁴⁴ Vgl. EuGH, Urteil v. 1.7.2004 – T-308/00, *Salzgitter*, Slg. 2004, I-01933, Rn. 81.

²⁴⁵ Vgl. Sachverständigenausschuss v. 2.11.1976, Dokument L/4425, *intertax* 1977, 111 ff.

Vorschriften den Regelungen zur Vermeidung der Doppelbesteuerung nicht entgegenstehen.²⁴⁶

Auch die Streitschlichtungsinstanz der WTO hat im Zusammenhang mit der Beurteilung der Vereinbarkeit des Foreign-Sales-Corporations-Regimes (FSC-Regime) der USA, welches für Einkünfte ausländischer Tochtergesellschaften unter bestimmten Bedingungen eine Steuerbefreiung vorsah, mit den Subventionsabkommen die bilateral vereinbarte Freistellungsmethode als unproblematisch beurteilt.²⁴⁷

Insofern sollte die Freistellung der positiven Einkünfte aus ausländischen Tätigkeiten von deutschen Unternehmen mit einiger Wahrscheinlichkeit beihilfenrechtlich zulässig sein. Die Tatsache, dass es zu dieser Fragestellung – soweit ersichtlich – kaum Stellungnahmen im Schrifttum gibt, unterstützt diese Erkenntnis. Daher sollte diese über Jahre hinweg „bewährte“ Methode der steuerlichen Begünstigung ausländischer Tätigkeiten nicht ohne Weiteres in Frage gestellt werden. Denn die direkte steuerliche Förderung ausländischer Betätigungen (wie z.B. die Gewährung exportorientierter Steuerfreiheiten), deren Einführung bei Abschaffung der Freistellungsmethode als alternative Fördermaßnahme erwogen werden könnte, bedürfte wohl ohne Zweifel der nicht ohne Weiteres zu erhaltenden Notifikation, um eine Qualifikation als unerlaubte Beihilfe zu verhindern.

c. Konsistenz bei der Wahl der Methoden zur Vermeidung der Doppelbesteuerung

Bei der Vermeidung der juristischen Doppelbesteuerung in Bezug auf die GewSt scheidet seit jeher die Anrechnungsmethode zur Vermeidung der Doppelbesteuerung bei ausländischen Betriebsstätten aus. Denn gem. § 2 Abs. 1 S. 1 GewStG unterliegt nur ein inländischer Gewerbebetrieb der Gewerbesteuer bzw. wird in § 9 Nr. 3 GewStG die Kürzung ausländischer Betriebsstattenergebnisse vorbehaltlos angeordnet.

Mit anderen Worten deutet die für das Gewerbesteuerrecht anwendbare Besteuerung nach dem Territorialitätsprinzip als die weitreichendste Ausklammerung ausländischer Einkünfte bereits darauf hin, dass der Freistellungsmethode in systematischer Hinsicht der Vorzug in der Abkommenspolitik

²⁴⁶ Hierzu *Sorensen*, Direct Taxation and the WTO Agreements, European Taxation 2002, 206, 208.

²⁴⁷ Vgl. Appellate Body, Entscheidung v. 14.1.2002, WT/DS108/AB/RW Rz. 146.

zukommen sollte. Zumindest entspricht dies dem verfassungsrechtlich gebotenen Prinzip der Folgerichtigkeit²⁴⁸ bzw. verhindert das Auseinanderfallen von einkommen-/körperschaftsteuerlicher und gewerbsteuerlicher Bemessungsgrundlage.

d. Gestaltungsanfälligkeit

Auch der Einwand gegen die Anwendung der Freistellungsmethode, durch sie werde in besonderem Maße die Verschiebung von leicht verlagerbaren Funktionen wie Finanzierung oder Lizensierung begünstigt, kann nur bedingt greifen.

Zum einen ist die Wahl des Standortes nach den günstigsten Rahmenbedingungen ein unionsrechtlich verbürgtes Recht, solange sich die Unternehmen tatsächlich im Ausland niederlassen. Zum anderen hat der deutsche Gesetzgeber ein umfangreiches Instrumentarium an Vorschriften entwickelt, welches dem Einsatz ausländischer Tochterkapitalgesellschaften in Gebieten mit einem niedrigen Körperschaftsteuersatz Grenzen aufweist. Zu nennen sind hier nur die Regelungen über die Funktionsverlagerung, welche in den letzten Jahren aufgrund ihres weitreichenden Eingriffs in die unternehmerische Entscheidungsgewalt in besonderem Maße der Kritik unterlegen haben.²⁴⁹

Weiterhin steht die Hinzurechnungsbesteuerung gem. §§ 7 ff. AStG der missbräuchlichen Verlagerung von Aktivitäten ins Ausland entgegen bzw. sichert die steuerliche Vorbelastung. Tatsächlich ist die Hinzurechnungsbesteuerung teilweise sogar zu weitreichend, wie der zu enge Anwendungsbereich der aktiven Einkünfte für Vertriebs- und Dienstleistungstätigkeiten in § 8 Abs. 1 Nr. 4 und 5 AStG beweist (da z.B. eine Mitwirkung eines im Inland unbeschränkt steuerpflichtigen Anteilseigners oder einer nahestehenden Person i.S.d. § 1 Abs. 2 AStG schädlich ist).

Schließlich gewährleistet das sogenannte Korrespondenzprinzip, dass die Steuerbefreiung von verdeckten Gewinnausschüttungen (vGA) nur dann greift, wenn die ausgeschütteten Gewinne einer Besteuerung unterlegen haben. Auch hier scheinen die Regelungen zur Verhinderung ungewünschter Steuerfolgen jedoch zu weitreichend zu sein. Denn sie umfassen nicht nur Steuergestaltungen zur Erreichung einer geringeren körperschaftsteuer-

²⁴⁸ Vgl. *Lang*, in *Tipke/Lang*, Steuerrecht, 20. Aufl. 2010, § 4 Rn. 75.

²⁴⁹ Vgl. z.B. *Hey*, BB 2007, 1303, 1308; *Frotscher*, FR 2008, 49, 52 ff.

lichen Vorbelastung, sondern auch Sachverhalte, bei denen nach ausländischem Steuerrecht ein Steueraufschub gewährt wird.²⁵⁰

Zwar ist zu konstatieren, dass der deutsche Gesetzgeber zunehmend Vorschriften einführt, die die Freistellungsmethode zur Verhinderung der Nutzung von Regelungsdisparitäten bei grenzüberschreitenden Sachverhalten einschränken, was für die Gestaltungsanfälligkeit dieser Methode zur Vermeidung der Doppelbesteuerung sprechen könnte. So wird etwa in § 50d Abs. 9 EStG die Verpflichtung zur Steuerfreistellung aufgehoben, falls die abkommensrechtlich vorgesehene Besteuerung im Quellenstaat aufgrund der unterschiedlichen Anwendung von Verteilungsnormen bzw. mangels eines steuerlichen Tatbestands für beschränkt Steuerpflichtige nicht erfolgt. Jedoch sind die vom Gesetzgeber unternommenen Versuche zur Verhinderung von Gestaltungsansätzen nicht immer von Erfolg gekrönt, wie die Rechtsprechung²⁵¹ zu dem „zahnlosen Tiger“²⁵² des § 50d Abs. 10 EStG beweist. Daher ist der im dritten Kapitel gefundene Schluss, dass der deutsche Gesetzgeber zukünftig den Einsatz weiterer Sonderbestimmungen zur Lösung abkommensrechtlicher Probleme sorgfältiger überdenken sollte, zutreffend.²⁵³

Weiterhin muss gesehen werden, dass Gestaltungsmöglichkeiten in Folge von Qualifikationskonflikten auch im Falle der Vermeidung der Doppelbesteuerung im Wege der Anrechnungsmethode denkbar sind. Denn die Ermittlung der anrechenbaren Steuern als entlastende Maßnahme erfolgt nach inländischem Steuerrecht. Dementsprechend haben Anrechnungsstaaten regelmäßig Gestaltungen zu bekämpfen, bei denen mittels Nutzung abweichender steuerlicher Regelungen höhere Anrechnungsbeträge generiert werden und damit die inländische Steuerlast gesenkt wird.²⁵⁴ Mit anderen Worten werden auch in einem Anrechnungssystem Regeln zur Bekämpfung von Missbräuchen nicht obsolet.²⁵⁵ Daher scheint es zu kurz gedacht, Ge-

²⁵⁰ Vgl. unter Teil 3 e.

²⁵¹ BFH, Urteil v. 8.9.2010 – I R 74/09 (Fn. 140); BFH, Urteil v. 8.11.2010 – I R 106/09 (Fn. 140) und v. 7.12.2011 – I R 5/11 (Fn. 140).

²⁵² Vgl. *Boller/Eilinghoff/Schmidt*, IStR 2009, 109; *Boller/Schmidt*, IStR 2009, 852 ff.; a.A. *Frotscher*, IStR 2009, 593 f.

²⁵³ Vgl. Kapitel III I d.

²⁵⁴ Vgl. OECD-Bericht, *Hybrid Mismatch Arrangements* v. 5.3.2012, 7, 9 ff., 20 ff.; <http://www.oecd.org/dataoecd/20/20/49825836.pdf>.

²⁵⁵ Vgl. z.B. in Bezug auf das britische Steuerrecht *Kayser/Richards*, *Cahiers de droit fiscal international*, Vol. 96b, 669, 683.

staltungsmisbrauch dadurch verhindern zu wollen, dass anstatt der Freistellungs- die Anrechnungsmethode zur Vermeidung der Doppelbesteuerung angewendet wird.

e. Komplexität

Die gewählte Methode zur Vermeidung der Doppelbesteuerung entfaltet jedoch nicht nur eine Lenkungswirkung. Daneben sind auch die verwaltungstechnischen Auswirkungen zu beachten, welche sich aus der Methodenwahl ergeben. So steht die Anrechnungsmethode im Verdacht, erhebliche Mehraufwendungen bei der Durchführung des Besteuerungsverfahrens für Steuerpflichtige und Verwaltung nach sich zu ziehen.

Diese Komplexität entsteht zum einen daraus, dass die Anrechnungsmethode die Ermittlung von Anrechnungshöchstbeträgen erfordert, da maximal in Höhe der inländischen Steuerbelastung eine Anrechnung ausländischer Steuern möglich ist. Damit sind aber auch die ausländischen Einkünfte nach inländischem Steuerrecht zu ermitteln, was für die Unternehmen zu erheblichem Mehraufwand führt.

Zum anderen ist zu beachten, dass die im deutschen Steuerrecht vorhandenen Regelungen zur Anrechnung ausländischer Steuern kein hinreichendes Bild über die Komplexität und den einhergehenden Verwaltungsaufwand geben, wenn ein Staat die Doppelbesteuerung im Wege der Anrechnungsmethode vermeidet. Mit anderen Worten sind die deutschen Regelungen zur Anrechnungsmethode ob ihres „dosierten“ Einsatzes zur Vermeidung der Doppelbesteuerung im Vergleich unterentwickelt. Um die Doppelbesteuerung wirklich vollständig zu vermeiden, wäre bei einem Wechsel hin zu dieser Methode die Einführung weiterer Regelungen wie z.B. eines Vor- und Rücktrags eines Anrechnungsüberhangs notwendig. Dieser Mechanismus würde zu einer wesentlichen Zunahme des Verwaltungsaufwands führen. Denn im Rahmen der Ermittlung der vor- bzw. zurückzutragenden Anrechnungsüberhänge wären auch noch die Begrenzungen der derzeit (und wohl auch zukünftig zur Vermeidung von Gestaltungsmissbräuchen) geltenden sog. *per country limitation* zu beachten. D.h. mit einem Übergang zur Anrechnungsmethode wäre nach aller Wahrscheinlichkeit eine erhebliche Ausweitung der steuerlichen Ermittlungs- und Dokumentationspflichten verbunden.

Die Einführung des Anrechnungsverfahrens wird daher zu Recht als „Arbeitsbeschaffungsprogramm“ beschrieben.²⁵⁶ Denn es lässt sich beobachten, dass die Steuerabteilungen international agierender ausländischer Konzerne, welche in ihrem Heimatstaat der Anrechnungsmethode unterliegen, in der Praxis häufig einen wesentlichen Teil ihrer Zeit damit verbringen, die Besteuerungsgrundlagen ausländischer Tochterunternehmen zu bestimmen.²⁵⁷

Die hierdurch verursachten Verwaltungsmehraufwendungen werden auch von ausländischen Staaten, welche immer der Anrechnungsmethode folgten, zunehmend als volkswirtschaftlich nicht mehr gerechtfertigt angesehen. So wurde etwa in Großbritannien 2009 die Freistellung von ausländischen Dividendeneinkünften und 2012 die Freistellung von ausländischen Betriebsstätteneinkünften eingeführt. Ein tragender Grund für diesen Wechsel war die zunehmende Komplexität der britischen Regelungen zur Ermittlung der Anrechnungshöchstbeträge.²⁵⁸ Selbst in den USA wird die Einführung der Freistellungsmethode für Dividendeneinkünfte in zwei gesonderten Gesetzgebungsverfahren (der *United States Job Creation and International Tax Reform Act of 2012* von Senator *Enzi* sowie der *Tax Reform Act of 2011* vom *Committee Ways and Means* unter Führung des *Chairman Camp*; wenn auch vor dem Hintergrund wirtschaftspolitischer Fördermaßnahmen) diskutiert. Dies sollte den deutschen Staat in der Entscheidung zum Festhalten an der Freistellung ausländischer Einkünfte als vorzugswürdige Methode der Vermeidung der Doppelbesteuerung bestärken²⁵⁹.

f. Wechselkurs

Schließlich sollten die Auswirkungen der Wahl der Methode zur Vermeidung der Doppelbesteuerung auf die Besteuerung von Wechselkursveränderungen nicht unterschätzt werden. In den heutigen Zeiten volatiler Finanzmärkte bzw. dem nicht völlig auszuschließenden Szenario des Austritts einzelner EU-Staaten aus der Währungsunion können Veränderungen von Wechselkursen auch mit etablierten Industrienationen zu erheblichen Kursgewinnen bzw. Kursverlusten führen, welche die über den Investitionszeitraum er-

²⁵⁶ *Lüdicke*, in Schön (Hrsg.), Besteuerung von Einkommen aus Kapital, DStJG 30 (2007), Grenzüberschreitende Beteiligungs- und Zinserträge, 289, 298.

²⁵⁷ Vgl. *Blanluet/Durand*, Cahiers de droit fiscal international, Vol. 96b, 17, 53.

²⁵⁸ Vgl. *Kayser/Richards*, Cahiers de droit fiscal international, Vol. 96b, 669 f.

²⁵⁹ Vgl. auch *Lüdicke*, Bulletin for International Taxation 2010, 609.

zielten Gewinne mitunter leicht übertreffen können. So schwankte etwa der Wechselkurs des EUR zum USD vom Anfang 2011 innerhalb eines Jahres ausgehend von dem Median um ca. 8 % (also innerhalb eines Korridors von 16 %).²⁶⁰ Betrachtet man einen Zeitraum von fünf Jahren, erhöht sich die Volatilität und die Schwankung beträgt 14,3 % (also ist der Schwankungskorridor 28,7 %).²⁶¹

Hinsichtlich der steuerlichen Behandlung von Währungskursgewinnen/-verlusten haben beide Methoden zur Vermeidung der Doppelbesteuerung Schwächen. Dies hängt mit dem besonderen Problem zusammen, dass Wechselkursgewinne und -verluste bei Investitionen in einem anderen Währungsraum naturgemäß nur im Ansässigkeitsstaat, nicht jedoch im Quellenstaat anfallen können. Dies führt dazu, dass bei Anwendung beider Methoden das Problem der Doppelbesteuerung bzw. Nichterfassung von Währungskursgewinnen/-verlusten entstehen kann.

Soweit ein Währungskursgewinn entsteht, führt die Freistellungsmethode zu einer Vermeidung der Doppelbesteuerung, da die Verpflichtung zur Steuerfreistellung auch eben diesen Währungskursgewinn umfasst. Genau bewirkt sie sogar, dass der Währungskursgewinn überhaupt nicht besteuert wird; denn der Währungskursgewinn fällt wie bereits dargestellt im Quellenstaat eben nicht an. Umgekehrt werden jedoch Wechselkursverluste grundsätzlich von der abkommensrechtlichen Freistellungsverpflichtung ebenso umfasst, so dass diese in keinem Staat berücksichtigt werden können.²⁶²

Wendet der Ansässigkeitsstaat hingegen die Anrechnungsmethode an, werden Währungskursgewinne im Ansässigkeitsstaat besteuert, ohne dass mangels eines im Quellenstaat entstehenden Wechselkursgewinns eine Steuerentlastung mittels Anrechnung ausländischer Steuern möglich ist; eine Entlastung kommt allenfalls in Betracht, falls der ausländische Quellenstaat die laufenden Einkünfte mit einer höheren Steuer belegt und der Ansässigkeitsstaat eine Anrechnung dieser höheren Steuerlast auf den Währungskursgewinn erlaubt. Ein Währungskursverlust aus dem ausländischen Quellenstaat kann hingegen im Ansässigkeitsstaat grundsätzlich berücksichtigt werden,

²⁶⁰ Ausgehend von einem Höchstkurs von 1 €/ 1,48 \$ sowie dem niedrigsten Kurs von 1 €/ 1,26 \$.

²⁶¹ Ausgehend von einem Höchstkurs von 1 €/ 1,59 \$ sowie dem niedrigsten Kurs von 1 €/ 1,19 \$.

²⁶² Zum Problem der Doppelbesteuerung in Folge der Nichtberücksichtigung ausländischer Verluste grundsätzlich vgl. im Einzelnen unter 3 a.

so dass sich dieser zumindest in einem Staat mindernd auswirkt; in der Praxis weichen jedoch die Staaten auch von diesem Grundsatz aus fiskalischen Gründen ab und schränken die Verrechnung ausländischer Verluste ein (wie z.B. in Form des § 2a EStG).

Auch wenn die Freistellungsmethode nicht frei von Makeln ist, scheint sie doch auch in Bezug auf die steuerliche Behandlung von Wechselkursgewinnen bzw. -verlusten im Vergleich die vorzugswürdige Methode zur Vermeidung der Doppelbesteuerung zu sein. Denn ihre Schwäche der Nichtberücksichtigung ausländischer Verluste wird zumindest bei den den Unionsraum betreffenden Sachverhalten durch die Grundfreiheiten des AEUV behoben.²⁶³ Inwieweit dieser Grundsatz auch für Drittstaatsverhältnisse gilt, ist eine Frage der wirtschaftspolitischen Förderung des Kapitalexports, die es unter Beachtung haushaltspolitischer Zwänge zu beantworten gilt.

3. Freistellungsmethode

a. Problem der Nichtberücksichtigung von Verlusten

Obwohl die Freistellungs- gegenüber der Anrechnungsmethode vorzugswürdig ist, kann es bei ihrer Anwendung zu dem Problem der Doppelbesteuerung kommen. Widmet man sich den Schwächen der Freistellungsmethode, so sticht als eines der zentralen Probleme der Freistellungsmethode die Nichtberücksichtigung ausländischer Verluste heraus.

Die Nichtberücksichtigung ausländischer Verluste weist in systematischer Hinsicht eine Nähe zur doppelten Erfassung von Einkünften als dem klassischen Fall der Doppelbesteuerung auf. Denn auf der einen Seite soll mittels der DBA gewährleistet werden, dass Einkünfte nur einmal einer Besteuerung in einem Staat unterliegen. Auf der anderen Seite muss aber angesichts des allgemeinen Nettoprinzips der Verlust zumindest in einem Staat der Besteuerung unterliegen. Mit anderen Worten stellt die einfache Berücksichtigung von Verlusten die umgekehrte Seite der Medaille zu der einfachen Besteuerung von Gewinnen dar. Dementsprechend widmen sich nachfolgende Ausführungen der Nichtberücksichtigung ausländischer Verluste.

²⁶³ Vgl. unter 3 d.

b. Ausländische Betriebsstättenverluste

Zumindest nach deutscher Rechtsprechung sind ausländische Betriebsstättenverluste im Inland nicht zu berücksichtigen, wenn mit dem ausländischen Staat ein DBA besteht. Die vom BFH in Abgrenzung zur Rechtsprechung des österreichischen Verwaltungsgerichtshofs²⁶⁴ seit jeher vollzogene Auslegung der in den deutschen DBA enthaltenen Freistellungsmethode führt dazu, dass nicht nur positive Betriebsstättenergebnisse im Inland steuerfrei sind; zusätzlich sind auch ausländische Betriebsstättenverluste nach der sogenannten „Symmetriethese“ im Inland grundsätzlich nicht berücksichtigungsfähig.²⁶⁵ Soweit Verluste in einer Betriebsstätte eines Staates anfallen, mit dem kein DBA besteht bzw. abkommensrechtlich die Steueranrechnung vereinbart wurde, muss zudem die bereits angesprochene Begrenzung des § 2a EStG beachtet werden.

Die Berücksichtigung von Verlusten ist ein Beitrag zur Erreichung einer Besteuerung nach dem Nettoprinzip und trägt damit in besonderem Maße zur verfassungsrechtlich gebotenen Besteuerung nach der Leistungsfähigkeit gem. Art. 3 Abs. 1 GG bei. Eine Beschränkung der steuerlichen Berücksichtigung ausländischer Verluste mag aufgrund des Rechtfertigungsgrunds der Vermeidung unerwünschter „Steuerspareffekte“ in Bezug auf den § 2a EStG verfassungsrechtlich zulässig sein.²⁶⁶ Auch in Bezug auf die abkommensrechtlich begründete Nichtberücksichtigung von Verlusten sollte eine Rechtfertigung möglich sein, da positive Einkünfte umgekehrt ebenso abkommensrechtlich freigestellt werden; das BVerfG hat in seiner grundlegenden Entscheidung zur Verfassungswidrigkeit des Verlustverrechnungsverbots in § 22 Nr. 3 S. 3 EStG a.F. nämlich insbesondere darauf abgestellt, dass die zugrunde liegenden Erwerbseinnahmen der Besteuerung unterliegen, die damit zusammenhängen Erwerbsaufwendungen hingegen nicht (mithin eine vollständige Regelungsdisparität vorlag).²⁶⁷

Einen engeren Wertungsrahmen geben hingegen die Grundfreiheiten des AEUV vor. So ist der Heimatstaat bekanntlich unionsrechtlich verpflichtet, in ausländischen Staaten der EU anfallende finale Betriebsstättenverluste zu

²⁶⁴ Österreichisches VwGH, Erkenntnis v. 25.9.2001 – 99/14/0217E, IStR 2001, 754.

²⁶⁵ Vgl. z.B. BFH, Urteil v. 17.7.2008 – I R 84/04, BStBl. II 2009, 630, IStR 2008, 704.

²⁶⁶ Vgl. BFH, Urteil v. 17.10.1990 – I R 182/87, BStBl. II 1991, 136, unter III.

²⁶⁷ Vgl. BVerfG, Urteil v. 30.9.1998 – 2 BvR 1818/91, BVerfGE 99, 88, unter 4.

berücksichtigen.²⁶⁸ Dies gilt u.E. entgegen einiger Stimmen aus der Verwaltung²⁶⁹ auch nach der jüngeren Rechtsprechung des EuGH in den Rs. *Wannsee*²⁷⁰ und *X-Holding*²⁷¹, welche nicht die Berücksichtigung finaler Verluste betreffen. Dem entspricht es, dass auch der BFH eine Verpflichtung zur Berücksichtigung ausländischer finaler Betriebsstättenverluste z.B. infolge der Schließung der ausländischen Betriebsstätte oder der Überführung der wirtschaftlichen Tätigkeit von der Betriebsstätte in eine Tochterkapitalgesellschaft anerkennt.²⁷² Der unionsrechtlich gebotene Gleichbehandlungsgrundsatz gebietet entgegen der Rechtsprechung des BFH dabei allerdings m.E. die Berücksichtigung der Verluste nicht erst zum Zeitpunkt ihrer Finalität, sondern zum Zeitpunkt ihrer Entstehung. Denn auch bei einer inländischen Betriebsstätte wären die Verluste zum Zeitpunkt ihrer Entstehung zu berücksichtigen.

In der steuerpolitischen Diskussion wäre ein gewaltiger Schritt getan, wenn der deutsche Gesetzgeber bzw. die Verwaltung diese innerhalb des Binnenmarktes bestehenden Verpflichtungen für den Heimatstaat anerkennen würde. Denn andernfalls verbleibt für international agierende Unternehmen bei Anwendung der Freistellungsmethode die Benachteiligung der grenzüberschreitenden Betätigung: Im Fall des unternehmerischen Misserfolgs können auf ausländischen Märkten entstehende Verluste ins steuerliche „Niemandland“ fallen.

Dennoch ist die Diskussion um die Nutzung von Verlusten von besonderen Befindlichkeiten geprägt. Dies zeigt die Rechtfertigung des § 8c KStG aufgrund der immer wieder zitierten Verlustvorträge in Milliardenhöhe, welche im Fall ihrer Berücksichtigung dazu führen sollen, dass erhebliche Steuerausfälle drohen.²⁷³ Zutreffend wurde jedoch bereits darauf hingewiesen, dass diese Drohkulisse keineswegs die realen Verhältnisse widerspiegelt; denn eine zügige Nutzung der Verlustvorträge mittels der Erzielung von Gewinnen ist von den jeweils betroffenen Unternehmen nicht ohne Weiteres zu erwarten. Schließlich wurden seit 1992 insgesamt nicht mehr Verluste genutzt,

²⁶⁸ Vgl. EuGH, Urteil v. 14.2.2008 – C-414/06, *Lidl Belgium*, Slg. 2008, I-03601 ff.

²⁶⁹ Vgl. *Mitschke*, IStR 2011, 185, 188.

²⁷⁰ Vgl. EuGH, Urteil v. 23.10.2008 – C-157/07, *Wannsee*, Slg. 2008, I-08061 ff.

²⁷¹ Vgl. EuGH, Urteil v. 25.2.2010 – C-337/08, *X-Holding*, Slg. 2008, I-01215.

²⁷² Vgl. BFH, Urteil v. 9.6.2010 – I R 100/09, BStBl. II 2010, 1065, IStR 2010, 670; BFH, Urteil v. 9.6.2010 – I R 107/09, BFHE 230, 35, IStR 2010, 663.

²⁷³ So *Möhlenbrock*, in *DStJG* Band 33 2009, 386.

als neue entstanden sind; d.h. in Ermangelung von Gewinnen der die Verluste produzierenden Betriebe drohen keine derartig weitreichenden Auswirkungen auf das Steueraufkommen.²⁷⁴ Mit anderen Worten wird ein beträchtlicher Teil der immer wieder zitierten Verlustvorträge aus Dauerverlustbetrieben gespeist. Auch der im Rahmen des Zwölf-Punkte-Papiers²⁷⁵ enthaltene Vorschlag der Regierungsparteien, die grenzüberschreitende Nutzung von Betriebsstättenverlusten einzuschränken, geht daher in die falsche Richtung.

Dagegen ist die Abwehrhaltung der Verwaltung zur vom BFH festgestellten Verpflichtung der Berücksichtigung ausländischer Verluste für Zwecke der Gewerbesteuer verständlich. Europarechtlich ist seit der Rs. *Futura Participation* geklärt, dass eine solche Berücksichtigung nicht erforderlich ist, wenn sich ein Staat auf die Besteuerung der auf seinem Territorium erzielten Einkünfte beschränkt.²⁷⁶ Für Zwecke der Gewerbesteuer ist von einer solchen territorial beschränkten Besteuerung auszugehen.²⁷⁷ Denn nur der im Inland belegene Betrieb unterliegt gem. § 2 Abs. 1 bzw. § 9 Nr. 3 GewStG bekanntlich der Gewerbesteuer. Insbesondere wird dieses strikte Territorialitätsprinzip auch nicht z.B. durch die Anwendung des § 20 Abs. 2 AStG durchbrochen.²⁷⁸ Mit anderen Worten sind den Wirkungen der Grundfreiheiten des AEUV Grenzen gesetzt, wenn sich die betroffene Norm „als Teil eines (gemeineuropäischen) Bestands von äquivalenztheoretisch fundierten Rechtfertigungs- und Zuordnungsnormen erweist“.²⁷⁹

²⁷⁴ Vgl. *Ernst*, Neuordnung der Verlustnutzung nach Anteilseignerwechsel – Reformbedarf und haushaltspolitische Bedeutung des § 8c KStG – IFSt-Schrift Nr. 470 (2011), 75 f.

²⁷⁵ Vgl. Fn. 146.

²⁷⁶ Vgl. EuGH, Urteil v. 5.11.1996 – C-250/95, *Futura Participations und Singer*, Slg. 1997, I-2471 ff., Rn. 22.

²⁷⁷ Vgl. *Schön*, IStR 2004, 289, 294.

²⁷⁸ Problematisch ist es nämlich, wenn es zu einer Durchbrechung der Besteuerung nach dem Territorialitätsprinzip kommt; z.B. wenn ein mitgliedstaatlicher Gesetzgeber die Nutzung inländischer Verluste eines beschränkt Steuerpflichtigen von dem Entstehen eines weltweiten Verlustes abhängig macht wie etwa in § 102 Abs. 2 Z 2 öEStG. Vgl. auch *Hruschka/Bendlinger*, SWI 2003, 271, 275.

²⁷⁹ So zutreffend *Lehner* in Gocke/Gosch/Lang (Hrsg.), FS Wassermeyer, 241, 257.

c. Verluste einer ausländischen Tochterkapitalgesellschaft

Die Berücksichtigung von Verlusten ausländischer Tochterkapitalgesellschaften deutscher Unternehmen wird ebenso durch die Freistellungsmethode beeinträchtigt. Denn aufgrund des § 8b Abs. 3 S. 3 KStG sind derartige Verluste von Tochterkapitalgesellschaften nicht zu berücksichtigen, obwohl diese sich in der Reduzierung des Werts der gehaltenen Anteile widerspiegeln. Damit kann es zu einer endgültigen Nichtberücksichtigung von Verlusten der ausländischen Tochterkapitalgesellschaft kommen. Denn wenn derartige Verluste im ausländischen Staat der Tochterkapitalgesellschaft nicht mit deren positiven Einkünften verrechnet werden können, drohen diese erneut im „steuerlichen Niemandsland“ zu verschwinden.

Es liegt die Vermutung nahe, dass aufgrund der generellen Nichtberücksichtigung der Abschreibungsverluste gem. § 8b Abs. 3 S. 3 KStG kein Verstoß gegen die Grundfreiheiten des AEUV anzunehmen ist. Denn die Verlustberücksichtigung würde auch in Bezug auf Anteile an einer inländischen Kapitalgesellschaft ausscheiden, so dass keine gleichheitsrechtliche Beeinträchtigung der Grundfreiheiten gegeben ist und der Schutz als Freiheitsrecht vom EuGH bisher kaum zur Anwendung gebracht wird.²⁸⁰ Dennoch ist § 8b Abs. 3 S. 3 KStG aufgrund seiner überschießenden Wirkung zu Recht der Kritik ausgesetzt.²⁸¹ Schließlich führt der Ausschluss der Berücksichtigung von Abschreibungsverlusten zu einer Besteuerung, welche erneut gegen das Nettoprinzip verstößt und damit im Verdacht steht, nicht mit Art. 3 Abs. 1 GG im Einklang zu stehen. Besonders deutlich wird dies, wenn man sich vor Augen hält, dass eine spätere Zuschreibung bzw. Veräußerung der Beteiligung im Fall der Wertaufholung dennoch zu der Fiktion nichtabzugsfähiger Betriebsausgaben gem. § 8b Abs. 2 S. 3 KStG i.H.v. 5 % führt. D.h. der deutsche Staat beansprucht ohne Frage die Besteuerung eines derartigen Zuschreibungs- bzw. Veräußerungsgewinns gem. Art. 13 Abs. 5 OECD-MA, ohne jedoch dafür Sorge zu tragen, dass die korrespondierenden Aufwendungen im Verlustfall auf zweiter Stufe eine Berücksichtigung finden. Inso-

²⁸⁰ Zum vergleichbaren Grundsatz, dass die Grundfreiheiten des AEUV trotz ihrer freiheitsrechtlichen Schutzkomponente kein Verbot der Doppelbesteuerung enthalten vgl. unter 2 b.

²⁸¹ Vgl. *Grotherr*, IWB, Fach 3 Gruppe 1, 1709, 1716; *Kanzler*, FR 2003, 1, 8; *Kessler/Kahl*, DB 2002, 2236, 2238; *Herzig*, DB 2003, 1459, 1467; *Blumers/Beinert/Witt*, DStR 2001, 233, 238; *van Lishaut*, StuW 2000, 182, 190; *Gosch* in *Gosch*, KStG, § 8b Rn. 261; *Watermeyer* in *Herrmann/Heuer/Raupach*, EStG/KStG, § 8b KStG Rn. 86; *Kröner* in *Ernst & Young*, KStG, § 8b Rn. 136.

weit besteht keine symmetrische Behandlung von Gewinnen und Verlusten aus Anteilen an Kapitalgesellschaften.

Es liegt auf der Hand, die Nichtberücksichtigung von Verlusten aus Anteilen an ausländischen Tochterkapitalgesellschaften verfassungsrechtlich damit zu rechtfertigen, dass aufgrund der Freistellungsmethode die Gewinne auf der ersten Stufe in Deutschland ebenso nicht besteuert werden können (zumindest soweit die Regelungen über die Hinzurechnungsbesteuerung nicht greifen). Gleichzeitig wird die in Folge der Fiktion nichtabzugsfähiger Betriebsausgaben i.H.v. 5 % ausgelöste wirtschaftliche Doppelbesteuerung noch innerhalb der verfassungsrechtlich garantierten Dispositionsbefugnis des Gesetzgebers liegen; zumindest wird in Folge dieser wirtschaftlichen Doppelbesteuerung wohl ohne Zweifel kein gegen Art. 14 Abs. 1 und Art 12 Abs. 1 GG verstoßender „erdrosselnder“ Steuersatz zu sehen sein.²⁸²

Dennoch verbleiben in besonderem Maße Zweifel an der Rechtfertigung des Verstoßes gegen das Nettoprinzip in Folge des § 8b Abs. 3 S. 3 KStG, zumindest soweit die Verluste der ausländischen Tochterkapitalgesellschaft final werden. Denn das deutsche Recht erschwert auch die Nutzung solcher finalen Verluste von Tochterkapitalgesellschaften im Inland, obwohl der EuGH in der Rs. *Marks & Spencer* eine Verpflichtung zur Berücksichtigung innerhalb des Unionsraums angenommen hat, wenn im rein nationalen Kontext Regelungen zum Verlusttransfer wie in Form der Organschaft vorhanden sind.²⁸³ Die §§ 14 ff. KStG sehen nämlich bekanntermaßen zusätzlich das Erfordernis eines bestehenden EAV vor, welcher mit ausländischen Tochterkapitalgesellschaften gesellschaftsrechtlich regelmäßig nicht abgeschlossen werden kann.²⁸⁴ Dementsprechend sind die Hürden für die Anwendung der Grundsätze der Rs. *Marks & Spencer* ob des erforderlichen grenzüberschreitenden Ergebnisabführungsvertrags innerhalb des deutschen Rechtskreis hoch. Das FG Niedersachsen will dementsprechend nur dann eine Verpflichtung zur Berücksichtigung finaler Verluste annehmen, wenn eine mit einem EAV vergleichbare rechtliche Verpflichtung der inländischen Muttergesellschaft zur Übernahme von Verlusten über einen Zeitraum von fünf Jahren besteht.²⁸⁵ Nach Ansicht des FG Rheinland-Pfalz kommt hingegen eine

²⁸² Zum Verbot der Besteuerung mit „erdrosselnder Wirkung“ vgl. BVerfG, Urteil v. 25.9.1992 – 2 BvL 5/91, 2 BvL 8/91, 2 BvL 14/91, BVerfGE 87, 153, 169.

²⁸³ Vgl. EuGH, Urteil v. 11.7.2002 – C-62/00, *Marks & Spencer*, Slg. 2002, I- 6325 ff.

²⁸⁴ Vgl. *Herzig/Wagner*, DB 2005, 2374, 2379; *dies.*, DStR 2006, 1, 9.

²⁸⁵ Vgl. FG Niedersachsen, Urteil v. 11.2.2010 – 6 K 406/08, EFG 2010, 815.

Verlustberücksichtigung aufgrund des formell fehlenden EAV grundsätzlich nicht in Betracht.²⁸⁶ Der BFH musste im Rahmen einer Revisionsentscheidung zu diesen Fragen noch nicht Stellung nehmen, da bei den zugrunde liegenden Sachverhalten die Verluste erst zu einem späteren Zeitpunkt mit Einstellung der Tätigkeit final geworden waren.²⁸⁷

Letztlich scheint es aber nicht so recht überzeugend, einen grenzüberschreitenden Verlusttransfer unionsrechtlich an der Formalie des EAV scheitern zu lassen. Soweit ein inländisches Unternehmen Verluste einer ausländischen Tochterkapitalgesellschaft wirtschaftlich getragen hat bzw. den Ausgleich von Verlusten im Vorhinein rechtlich zugesichert hat, ist die Nichtberücksichtigung der ausländischen Verluste m.E. unionsrechtlich unzulässig. Schließlich unterliegen die in der Rs. *Marks & Spencer* herangezogenen Rechtfertigungsgründe der ausgewogenen Aufteilung der Besteuerungsrechte, Vermeidung der doppelten Verlustberücksichtigung und Steuerfluchtgefahr einer Überprüfung anhand des Verhältnismäßigkeitsgrundsatzes. Wollte man das Bestehen eines EAV also als zwingend zu erfüllendes Erfordernis definieren, würde dies de facto zu einer Benachteiligung aller grenzüberschreitenden Sachverhalte führen. Dies kann jedoch nicht mehr als verhältnismäßige Maßnahme angesehen werden.

Der Gesetzgeber wäre daher gut beraten, eine Nutzung von Verlusten einer Tochterkapitalgesellschaft zumindest für den Unionsraum betreffende Sachverhalte vorzusehen. Dieses kann entweder durch eine Anpassung des § 8b Abs. 3 S. 3 KStG oder der §§ 14 ff. KStG in der Form erfolgen, dass eine Berücksichtigung finaler Verluste im Inland ermöglicht wird. Leider gehen auch hier jedoch die Tendenzen des Gesetzgebers aus haushaltspolitischen Gründen in eine andere Richtung, wie der Bericht der Facharbeitsgruppe zur „Verlustverrechnung und Gruppenbesteuerung“ zeigt.²⁸⁸

d. Währungskursverluste

Wenn man sich der fehlenden Berücksichtigungsfähigkeit ausländischer Verluste in Folge der Freistellungsmethode widmet, sollte eine Sondersi-

²⁸⁶ Vgl. FG Rheinland-Pfalz, Urteil v. 17.3.2010 – 1 K 2406/07, DStRE 2010, 802.

²⁸⁷ Vgl. BFH, Beschluss v. 9.11.2010 – I R 16/10, BFHE 231, 554, IStR 2011, 110.

²⁸⁸ Vgl. Bericht v. 10.11.2011, 74 ff., http://www.bundesfinanzministerium.de/nr_3380/DE/Wirtschaft_und_Verwaltung/Steuern/Veroeffentlichungen_zu_Steuern/Koerperschaftssteuer_Umwandlungssteuerrecht/001__a,templateId=raw,property=publicationFile.pdf.

tuation nicht vergessen werden. Soweit ausländische Betriebsstättenverluste oder Abschreibungen auf Beteiligungen auf Währungskursverlusten innerhalb des Unionsraums beruhen (z.B. bei Wertveränderungen des britischen Pfunds), ist aufgrund des freiheitsrechtlichen Beschränkungsverbots der Grundfreiheiten des AEUV eine Berücksichtigung der Verluste im Inland geboten. Dies ergibt sich in Bezug auf die ausländischen Betriebsstättenverluste unmittelbar aus der Entscheidung des EuGH in der Rs. *Shell*.²⁸⁹ Aber auch für währungsbedingte Abschreibungen auf Beteiligungen gelten die gleichen Grundsätze, obwohl § 8b Abs. 3 S. 3 KStG²⁹⁰ wie beschrieben unterschiedslos in- und ausländische Sachverhalte erfasst. Denn die Nichtberücksichtigung von Währungskursverlusten ist streng genommen unter Maßgabe des freiheitsrechtlichen Beschränkungsverbots zu prüfen.²⁹¹ Schließlich kann bei Inlandssachverhalten ein Währungskursverlust denklogisch nicht entstehen.

e. Korrespondenzprinzip

Neben dem der Freistellungsmethode inhärenten Problem der Verlustberücksichtigung soll auch das in den §§ 8b Abs. 1 S. 2 ff. und Abs. 3 S. 4 ff. KStG seit einiger Zeit geregelte Korrespondenzprinzip als ein weiteres Beispiel für eine Vorschrift nicht vergessen werden, die eigentlich zur Verhinderung von Missbräuchen unter der Freistellungsmethode gedacht war, aber zum Entstehen einer Doppelbesteuerung beiträgt. So sieht § 8b Abs. 1 S. 2 KStG bekanntlich vor, dass vGA nur dann beim Empfänger von der Körperschaftsteuer befreit werden, wenn diese bei der leistenden Gesellschaft nicht das Einkommen gemindert haben. Nach überwiegender Auffassung werden davon sowohl vGA in Folge von Vermögensminderungen als auch verhinderte Vermögensmehrungen umfasst.²⁹²

Soweit Vermögensminderungen betroffen sind, die sich steuerbilanziell als Aufwendungen niederschlagen, wird sich die Gefahr der Doppelbesteuerung

²⁸⁹ Vgl. EuGH, Urteil v. 28.2.2008 – C-293/06, *Deutsche Shell*, Slg. 2008, I-1129 ff.

²⁹⁰ Dem Ansatz, die Vorschrift des § 8b Abs. 3 S. 3 KStG auf Währungskursverluste nicht anzuwenden, steht der Gesetzeswortlaut entgegen; vgl. *Frotscher* in *Frotscher/Maas*, KStG, § 8b Rn. 60l; a.A. *Winhard*, IStR 2011, 237 ff.

²⁹¹ Vgl. *Schnitger*, IStR 2011, 653, 654.

²⁹² Vgl. *Frotscher* in *Frotscher/Maas*, KStG, § 8b Rn. 29i; *Gosch* in *Gosch*, KStG, § 8b Rn. 148; *Dötsch/Pung* in *Dötsch/Jost/Pung/Witt*, Die Körperschaftsteuer, § 8b Rn. 41; BT-Drucks. 16/2712, 70; a.A. *Dörfler/Heurung/Adrian*, DStR 2007, 514, 515; *Schnitger/Rometzki*, BB 2008, 1648, 1650 f.; *Watermeyer* in *Herrmann/Heuer/Raupach*, Jahresband 2006-2008 § 8b Anm. J 06-6.

aufgrund der Vorschriften über das Korrespondenzprinzip weniger stellen. Anders sieht dies jedoch für vGA in Folge von verhinderten Vermögensmehrungen aus. Hier kann es zu einer Doppelbesteuerung in Folge der unterschiedlichen Beurteilung von Sachverhalten kommen.

Wenn z.B. die Übertragung von Wirtschaftsgütern zwischen verbundenen ausländischen Schwesterunternehmen einer deutschen Muttergesellschaft nach ausländischem Steuerrecht unter dem gemeinen Wert zulässig ist, greift § 8b Abs. 1 S. 2 KStG. Nach deutschem Steuerrecht begründet eine solche Übertragung nämlich eine vGA auf Gesellschafts- und Gesellschafterebene, welche nach deutschem Rechtsverständnis auch auf Ebene der ausländischen übertragenden Tochterkapitalgesellschaft besteuert werden müsste. In Folge der Übertragung der Wirtschaftsgüter zwischen den Schwestergesellschaften zum Buchwert droht auf Ebene der inländischen Mutterkapitalgesellschaft, dass aufgrund des § 8b Abs. 1 S. 2 KStG die Steuerbefreiung der vGA auf Gesellschafterebene nicht gewährt wird.²⁹³

Die Einschränkung der Freistellungsmethode für derartige Fälle der verhinderten Vermögensminderung ist nicht gerechtfertigt. Denn hierbei kommt es regelmäßig nur zu einer zeitlich verschobenen Besteuerung der in den Wirtschaftsgütern ruhenden stillen Reserven im Ausland. Zum einen kommt es bei abnutzbaren Wirtschaftsgütern zukünftig zu einer Einkommensminderung aufgrund der geringeren Abschreibung. Zum anderen entsteht nach ausländischem Steuerrecht zukünftig ein höherer Veräußerungsgewinn. Daher sollte zur Verhinderung einer Doppelbesteuerung von einer für § 8b Abs. 1 S. 4 KStG erforderlichen Einkommenserhöhung auch dann ausgegangen werden, wenn die verdeckte Einlage auf Ebene der nahestehenden Person nicht nachvollzogen wird und in Folge dessen keine Erhöhung der Anschaffungskosten der überführten Wirtschaftsgüter bei dieser greift.²⁹⁴ Für die Richtigkeit dieser Auffassung spricht auch, dass die Verwaltung²⁹⁵ mit der ganz h.M.²⁹⁶ in Bezug auf die §§ 7 ff. AStG, welche eine ausreichende

²⁹³ Vgl. *Schnitger/Rometzki*, BB 2008, 1648, 1654.

²⁹⁴ Vgl. *Becker/Kempff/Schwarz*, DB 2008, 370, 372; *Gosch* in *Gosch*, KStG, § 8b Rn. 149a; *Dörfler/Adrian*, Ubg 2008, 373, 381; a.A. *Dötsch/Pung* in *Dötsch/Jost/Pung/Witt*, Die Körperschaftsteuer, § 8b Rn. 48, die aufgrund des Wortlauts in § 8b Abs. 1 S. 4 („Einkommen [...] erhöht hat“) eine zeitliche Einschränkung für die Rückausnahme erkennen wollen.

²⁹⁵ Vgl. BMF v. 14.5.2004, Schreiben betr. Grundsätze zur Anwendung des Außensteuergesetzes, BStBl. I 2004 Sondernr. 1, 3, Tz. 8.3.2.5.

²⁹⁶ Vgl. *Wassermeyer/Schönfeld*, in *Flick/Wassermeyer/Baumhoff*, AStG, § 8 Rn. 743.

steuerliche Vorbelastung eigentlich sichern sollen, rein zeitliche Verschiebungseffekte bei in- und ausländischer Bemessungsgrundlage ebenso nicht als ausreichend erachtet, um von einer die Hinzurechnungsbesteuerung auslösenden Niedrigbesteuerung auszugehen.

Im Ergebnis bedarf es damit dringend der Überarbeitung der §§ 8b Abs. 1 S. 2 ff. und Abs. 3 S. 4 ff. KStG. Derzeit führt dieses Regelungswerk für deutsche Unternehmen zu großen Unsicherheiten und unvorhersehbaren Auswirkungen. Die drohenden, weitreichenden steuerlichen Folgen führen letztlich dazu, dass die gut beratenen deutschen Unternehmen ihre ausländischen Beteiligungen nicht direkt im Inland, sondern über eine ausländische Holding halten.

4. Anrechnungsmethode

a. Grundsätzliches

Wie bereits dargestellt, verfolgt Deutschland bisher nur in einem sehr eingegrenzten Rahmen die Anrechnungsmethode zur Vermeidung der Doppelbesteuerung. Dies zeigt sich auch darin, dass die deutschen Vorschriften, welche die Details zur Vermeidung der Doppelbesteuerung im Wege der Anrechnungsmethode enthalten, vergleichsweise unterentwickelt sind. Mit anderen Worten fehlt es in Deutschland an hinreichend differenzierten Regelungen, welche umfassend eine Anrechnung ausländischer Steuern erlauben, wie nachfolgend gezeigt wird.

Das Erfordernis, detaillierte Regelungen zur Durchführung der Anrechnungsmethode aufzunehmen, wird dabei immer dringender. Denn mittlerweile wird nicht nur in den neu zu verhandelnden DBA wie mit Singapur auch (teilweise) die Vermeidung der Doppelbesteuerung im Wege der Anrechnungsmethode angestrebt.²⁹⁷ Zudem geht der deutsche Gesetzgeber auch zunehmend den unschönen Weg, einen Wechsel von der Freistellungs- zur Anrechnungsmethode im Wege des *treaty override* vorzusehen.²⁹⁸ Wenn man diesen Weg jedoch geht, müssen auch die innerstaatlichen Regelungen zur Vermeidung der Doppelbesteuerung im Wege der Anrechnungsmethode zeitgemäß sein, selbst wenn dies eine Zunahme an steuerlicher Komplexität bedeutet.

²⁹⁷ Vgl. *Welling*, DB 2009, Heft 39, 1.

²⁹⁸ Vgl. unter 2 d.

b. Anrechnung ausländischer Steuern auf die Gewerbesteuer

Ein erstes Beispiel für den Nachbesserungsbedarf bei der Anwendung der Anrechnungsmethode ist die fehlende Anrechenbarkeit ausländischer Steuern auf die Gewerbesteuer.²⁹⁹ Die fehlenden Vorschriften zur Anrechnung ausländischer Steuern im GewStG sind insoweit überraschend, als diese Steuerart regelmäßig als unter die DBA fallende Steuer definiert wird.³⁰⁰ Zwar ist die Gewerbesteuer wie beschrieben auf eine territoriale Besteuerung ausgerichtet, wodurch zu einem gewissen Maße die Doppelbesteuerung bei ausländischen Betriebsstätten verhindert wird.³⁰¹ Dennoch stellt sich bei aus dem Ausland bezogenen Lizenz- und Zinseinkünften weiterhin das Problem der Doppelbesteuerung. Hat also der deutsche Gesetzgeber die Umsetzung seiner abkommensrechtlich zugesagten Vermeidung der Doppelbesteuerung im Wege der Anrechnungsmethode für Zwecke der GewSt „verschlafen“? Oder handelt es sich hierbei um einen implizit vorgesehenen *treaty override*? Schließlich indizieren auch § 9 Nr. 7 und 8 GewStG, dass sich der Gesetzgeber des Problems der wirtschaftlichen Doppelbesteuerung für Zwecke der GewSt zumindest bewusst war. Die Frage ist insbesondere dann von Bedeutung, wenn nach den DBA ausdrücklich eine Verpflichtung zur Anrechnung von GewSt vereinbart wurde, so dass in der Literatur eben diese trotz fehlender Vorschriften im GewStG gefordert wird.³⁰²

In jedem Fall wäre es wünschenswert, wenn der Gesetzgeber hier Abhilfe schafft. Denn die Gewerbesteuer stellt mittlerweile häufig mindestens 50 % der Gesamtsteuerbelastung von Unternehmen in Form der Kapitalgesellschaft dar. Insbesondere in Folge der jüngst häufiger zu verzeichnenden Kündigung von DBA (wie z.B. im Falle des DBA-Brasilien) und damit verbundener erhöhter ausländischer Quellensteuern ist deren Anrechnung auf die GewSt ein bedeutsamer Schritt, um Anrechnungsüberhänge bzw. eine Doppelbesteuerung zu verhindern.

²⁹⁹ Vgl. zur h.M. *Wassermeyer* in Debatin/Wassermeyer, MA Art. 23 A Rz. 104; *Eglmaier*, IStR 2011, 951 ff.; a.A. *Heurung*, IWB 14/2009, Fach 3, Gruppe 5, 75, *Kessler/Dietrich*, IStR 2011, 108 ff.; *dies.*, IStR 2011, 953 ff.

³⁰⁰ Vgl. z.B. Art. 2 Abs. 3 Buchst. a DBA-Großbritannien; Art. 2 Abs. 3 Buchst. a DBA-Bulgarien; Art. 2 Abs. 3 Buchst. a DBA-Ungarn.

³⁰¹ Vgl. unter 2 c.

³⁰² Vgl. *Kessler/Dietrich*, IStR 2011, 108, 109 f.; *Becker/Lose*, IStR 2012, 57 ff.

c. Berücksichtigung von mittelbaren Aufwendungen

Bemerkenswert sind auch die deutschen Regelungen zur Ermittlung des Anrechnungshöchstbetrages in § 34c Abs. 1 S. 2 und 4 EStG. Hiernach werden alle im wirtschaftlichen (nicht nur im unmittelbaren wirtschaftlichen) Zusammenhang stehenden Aufwendungen bei der Bestimmung des Anrechnungshöchstbetrages berücksichtigt. Die Vorschriften wurden durch das StVergAbG v. 16.5.2003³⁰³ in das deutsche Gesetz eingefügt. Hiermit sollte der erforderliche Veranlassungszusammenhang erweitert werden, damit Zinsaufwendungen zur Refinanzierung von Dividenden auch dann den Anrechnungshöchstbetrag mindern, wenn das zugrunde liegende Darlehen nicht direkt zur Finanzierung der ausländischen Einkunftsquelle aufgenommen wurde.³⁰⁴

Der Begriff des „Zusammenhangs“ in § 34c Abs. 1 S. 4 EStG ist jedoch weit und eröffnet dementsprechend Auslegungsspielraum und -schwierigkeiten. Es liegt auf der Hand, dass die Finanzverwaltung unter dem weiter gefassten Anwendungsbereich der Vorschrift zukünftig vermehrt versuchen wird, den Anrechnungshöchstbetrag aufgrund nicht direkt ausländischen Einkunftsquellen zurechenbaren Aufwendungen zu reduzieren.³⁰⁵ Damit droht aber auch in besonderem Maße eine Doppelbesteuerung, da im Ausland die Besteuerung regelmäßig auf Bruttobasis erfolgt und derartige Aufwendungen zumeist nicht berücksichtigt werden. Wünschenswert wäre daher, dass sich der Gesetzgeber auch hier darauf besinnt, einen für die Unternehmen planbaren Rechtsrahmen zu schaffen. Daher wäre die Rückkehr zur früheren Rechtslage und die Wiedereinführung des erforderlichen „unmittelbaren Zusammenhangs“ in § 34c Abs. 1 S. 4 EStG nicht als Rück-, sondern als Fortschritt zu werten.

d. Inländische Verluste

Die deutsche Anrechnungsmethode sieht nicht das Erfordernis vor, dass die Veranlagungszeiträume, für die Steuern nach ausländischem und inländi-

³⁰³ BGBl. I 2003, 661; dazu *Lüdicke*, IStR 2003, 433.

³⁰⁴ Zur früheren Rechtslage BFH, Urteil v. 29.3.2000 – I R 15/99, BStBl. II 2000, 577 unter 1 B bb, IStR 2000, 524.

³⁰⁵ Vgl. *Morlock*, in Jahrbuch der Fachanwälte für Steuerrecht, 2009/2010, 777, 821.

schem Recht erhoben werden, identisch sind.³⁰⁶ D.h. auch wenn beide Veranlagungszeiträume auseinanderfallen, ist eine Steueranrechnung möglich.

Ein seit längerer Zeit bekanntes Problem ist jedoch die fehlende Anrechenbarkeit ausländischer Steuern, wenn der unbeschränkt Steuerpflichtige im Inland zunächst kein positives Einkommen, sondern Verluste erzielt. Eine Anrechnung ausländischer Steuern kommt dann mangels eines positiven Anrechnungshöchstbetrags nicht in Betracht. Im deutschen Steuerrecht fehlt somit die Möglichkeit eines Vor- oder Rücktrags von nicht anrechnungsfähigen Anrechnungshöchstbeträgen.

Soweit der Steuerpflichtige im Inland Verluste erzielt, kommt nur der Abzug ausländischer Steuern gem. § 34c Abs. 2 EStG in Betracht. Hierdurch wird die Doppelbesteuerung zwar teilweise verhindert, indem sich der Verlustvortrag gem. § 10d EStG erhöht. Der Abzug ausländischer Steuern stellt allerdings keine gleichwertige Alternative zu der eigentlich gebotenen Anrechnung ausländischer Steuern dar; er mildert lediglich die Doppelbesteuerung ab. Die Tatsache, dass der Steuerabzug ebenfalls für Zwecke der GewSt gilt bzw. den Gewerbeertrag reduziert,³⁰⁷ ändert dabei an der grundsätzlich bestehenden Problemlage nichts; denn die fehlende Anrechenbarkeit ausländischer Steuern auf die GewSt ist ein daneben stehendes Problem, welches es zu lösen gilt.

Entgegen früheren Überlegungen³⁰⁸ auf der Basis der Entscheidung in der Rs. *AMID*³⁰⁹ hat der EuGH der unionsrechtlichen Verpflichtung zur Gewährung eines Vor- oder Rücktrags von nicht anrechnungsfähigen ausländischen Steuern zwar eine Absage erteilt; diese Erkenntnis findet sich in der Entscheidung in der Rs. *Haribo und Salinen* basierend auf dem Grundsatz, dass es kein europarechtliches Gebot zur Vermeidung einer juristischen Doppel-

³⁰⁶ Vgl. BFH, Urteil v. 4.6.1991 – X R 35/88, BStBl. II 1992, 187 sowie zum DBA-Schweiz BMF v. 26.3.1975, Schreiben betr. Abkommen zwischen der Bundesrepublik Deutschland und der Schweizerischen Eidgenossenschaft zur Vermeidung der Doppelbesteuerung auf dem Gebiete der Steuern vom Einkommen und vom Vermögen vom 11. August 1971, BStBl. I 1975, 479, Tz. 3.2.2.

³⁰⁷ Vgl. *Hierstetter* in Erle/Sauter, KStG, 3. Aufl. 2010, § 26 Rn. 87.

³⁰⁸ Vgl. *Cordewener/Schnitger*, StuW 2006, 50, 74 ff.

³⁰⁹ Vgl. EuGH, Urteil v. 14.12.2000 – C-141/99, *AMID*, Slg. 2000, I-11619 ff.

besteuerung gibt.³¹⁰ Davon losgelöst ist jedoch eine Anpassung der Anrechnungsmethode an dieser Stelle notwendig, um der im deutschen Steuerrecht enthaltenen Beschränkung bei der Anrechnung ausländischer Steuern im Fall der intertemporalen Verschiebung von Einkünften entgegenzuwirken.³¹¹ Zwar wird die Anrechnungsmethode hierdurch sicherlich komplizierter, dennoch zeigt der Vergleich zu anderen Staaten, welche seit jeher die Anrechnungsmethode anwenden, dass dieses Instrumentarium zur umfassenden Vermeidung der Doppelbesteuerung unumgänglich ist.³¹²

V. Zusammenfassung und Fazit

Deutschland ist im internationalen Vergleich mit aktuell 93 anwendbaren Doppelbesteuerungsabkommen auf dem Gebiet der Ertragsteuern einer der Vorreiter im Doppelbesteuerungsrecht. In der laufenden Koalitionsperiode wurde an diesem engmaschigen Abkommensnetz, das einen ausgedehnten Schutz gegen die internationale Doppelbesteuerung bietet, rege gearbeitet – es wurden Löcher gestopft, Fäden enger geknüpft und auch einige Netzbestandteile ausgetauscht und erneuert. Während die Abkommenspolitik traditionell das Ziel hat, attraktive und zeitgemäße Rahmenbedingungen für den jeweiligen bilateralen Wirtschaftsverkehr zu schaffen, zielen jüngere Aktivitäten immer mehr auch darauf ab, dass kein Steuerpflichtiger durch das Abkommensnetz hindurchschlüpfen kann: Die Abkommensregelungen werden zunehmend als Schutzmaßnahme zur Bekämpfung unangemessener Gestaltungen eingesetzt, um das Erlangen tatsächlich oder vermeintlich ungerechtfertigter Vorteile auszuschließen. Dabei schreckt Deutschland auch vor *treaty overrides*, deren Zukunft aufgrund des Vorlagebeschlusses des BFH an das BVerfG³¹³ mit Spannung abzuwarten bleibt, nicht zurück.

Sowohl die Weiterentwicklung von OECD-Musterabkommen und Kommentar als auch der Blick auf die jüngsten deutschen Vertragsverhandlungen zeigen, dass das Doppelbesteuerungsrecht einem ständigen Wandel unterliegt,

³¹⁰ Vgl. EuGH, Urteil v. 10.2.2011 – C-436/08 und C-437/08, *Haribo* und *Salinen*, IStR 2011, 299, Rn. 166 ff. Dies führt zu dem überraschenden bzw. zweifelhaften Ergebnis, dass ein Anrechnungsvortrag europarechtlich nur bei der indirekten Steueranrechnung, nicht jedoch bei der direkten Steueranrechnung nach Ansicht des EuGH geboten sein soll.

³¹¹ Vgl. auch *Lüdicke*, DBA-Politik (Fn. 86), 107 f.

³¹² Vgl. im amerikanischen Steuerrecht z.B. Sect. 904 (c) IRC.

³¹³ BFH, Beschluss v. 10.1.2012 – I R 66/09.

wobei hiervon sowohl Grundsatzfragen als auch Detailregelungen betroffen sind. Einige besonders auffallende (da dem Inhalt des OECD-MA nicht entsprechende) Trends seien im Folgenden zusammengefasst:

- In etlichen neueren DBA findet sich eine Definition der Betriebsstätte, die vom derzeitigen OECD-Begriff abweicht. Insoweit werden insbesondere im Verhältnis zu Entwicklungsländern vermehrt Zugeständnisse eingeräumt. Ob bei der Zeitdauer oder Definition von Bauausführungen und Montagen, in Bezug auf Dienstleistungen oder beim vollmachtlosen Vertreter – die Tendenz geht zu spezifischen Erweiterungen des Betriebsstättenbegriffs und damit zu einer Ausdehnung des Quellenbesteuerungsrechts.
- Neue Wege empfiehlt die OECD bei der Betriebsstättengewinnabgrenzung. Die ersten deutschen DBA mit einem klaren Bezug zu dem Authorised OECD Approach, der Selbstständigkeitsfiktion der Betriebsstätte, sind die im Jahr 2011 mit Liechtenstein, den Niederlanden und Luxemburg verhandelten Abkommen, während die früheren DBA mit Mexiko und den USA die neuen OECD-Grundsätze bereits ansatzweise übernommen hatten. Auch das neue DBA-Malaysia nimmt keinen Bezug mehr auf die indirekte Gewinnaufteilung. Durch eine Änderung des § 1 AStG beabsichtigt der Gesetzgeber, die Gewinnabgrenzung bei Betriebsstätten am Vorbild der Besteuerung verbundener Unternehmen zu orientieren und hierfür auch im nationalen Recht die erforderlichen Grundlagen zu schaffen. Die Aufnahme der Gesetzesergänzung in § 1 AStG scheint aus systematischen Gründen nicht sachgerecht.
- Ein markanter neuer Regelungsbereich betrifft die Besteuerung von Personengesellschaften. Hier gibt es in verschiedenen neueren Abkommen Regelungen, die Qualifikationskonflikte bei der Subjektqualifikation regeln sollen. Darüber hinaus gehen in immer mehr Abkommen Bestimmungen zu Sondervergütungen bei Personengesellschaften ein, die sowohl im Inbound- wie im Outbound-Fall ein deutsches Besteuerungsrecht sichern sollen und sich in Widerspruch zu Rechtsprechung und internationaler Übung setzen.
- Während bei Dividenden mit einem Quellensteuersatz von 5 % für Schachtelbeteiligungen (Mindestbeteiligung 10 %) eine klare deutsche Verhandlungsvorgabe vorzuliegen scheint, schwanken die in den neueren DBA vorgesehenen Quellensteuersätze für Zinsen und Lizenzgebühren von null bis 12 %. Insoweit reflektieren die unterschiedlichen Quel-

lensteuersätze die unterschiedlichen Verhandlungspositionen, die sich aus den jeweiligen Wirtschaftsbeziehungen mit den konkreten Abkommenspartnern ergeben. Bei typisch stillen Beteiligungen, partiarischen Darlehen und Gewinnobligationen wird in der Regel kein Abkommenschutz gegen die Quellenbesteuerung gewährt.

- In der überwiegenden Anzahl der jüngst abgeschlossenen DBA findet sich in Art. 13 eine Regelung zur Wegzugsbesteuerung mit Wertverknüpfung. Diese Abkommensnorm scheint in die Leitlinie deutschen Abkommensverständnisses einbezogen worden zu sein, obwohl das OECD-MA keine solche Regelung vorsieht.
- Entsprechend der Konzeption der nachgelagerten Besteuerung werden die neu verhandelten Regelungen zu Ruhegehältern, Renten und ähnlichen Vergütungen modernisiert und lassen insbesondere das Quellenbesteuerungsrecht für Bezüge aus gesetzlichen Sozialversicherungssystemen unberührt. Im Vergleich zu Art 18 OECD-MA gibt es insofern teilweise erhebliche Abweichungen.
- Den Entstrickungsgefahren beim Neuabschluss eines DBA wurde in den DBA mit Syrien, Albanien und Algerien keinerlei Rechnung getragen. In dem am 17.11.2011 unterzeichneten DBA-Liechtenstein wurden diese Risiken dagegen erstmals durch detailreiche Stundungslösungen berücksichtigt.
- Bezüglich des Methodenartikels sehen nur die DBA mit den VAE, Zypern sowie Mauritius (noch nicht in Kraft getreten) einen Wechsel von der Freistellungs- zur Anrechnungsmethode vor. Ein stillschweigender Paradigmenwechsel ist mit diesen Sonderfällen wohl nicht zu belegen. Allerdings wird in anderen jüngeren DBA die Freistellungsmethode zwar als Regelmethode anerkannt, aber durch zahlreiche Aktivitäts- und Umschaltklauseln ergänzt. Auch *anti treaty shopping*-Klauseln (wie im revidierten DBA-Großbritannien) sind sichtbare Konsequenz dafür, dass Abkommensregelungen vermehrt als Schutzmaßnahme zur Bekämpfung „unangemessener Gestaltungen“ eingesetzt werden.
- Unter dem Blickwinkel der Rechts- und Planungssicherheit ist es zu bedauern, dass Deutschland nur in fünf der seit 2008 unterzeichneten Abkommen/Protokolle eine Schiedsklausel vereinbart hat, und zwar mit Großbritannien, Liechtenstein, der Schweiz, den Niederlanden und Luxemburg. Nur bei flächendeckender Vereinbarung von Schiedsverfahren lässt sich mehr Einigungsdruck in Verständigungsverfahren erzeugen.

- Auffallend ist die große Anzahl an neuen Informations-Austauschabkommen, womit das zunehmende Anliegen nach mehr grenzüberschreitender Transparenz unterstrichen wird. Zu dem weiten Thema Transparenz zählt auch das geplante Steuerabkommen mit der Schweiz, das im Wesentlichen eine Besteuerung von bisher nicht versteuertem Vermögen deutscher Steuerpflichtiger, das in der Schweiz angelegt war, mit Wirkung für die Vergangenheit (sog. Regularisierung) und die Zukunft sicherstellen soll.
- Sieben der zehn bereits in Kraft getretenen DBA beinhalten die Vermögensteuer, drei nicht. Auch drei der bereits unterzeichneten DBA umfassen die Vermögensteuer nicht. Die Nichtberücksichtigung der Vermögensteuer könnte bei einer Wiederbelebung dieser Steuerart in Deutschland zum Problemfall werden.

Diese abkommensrechtlichen Fortentwicklungen werden durch nationale Gesetzeserweiterungen (insb. in § 50d EStG) oder durch Rechtsprechung mit abkommensrechtlicher Relevanz ergänzt. Damit stehen Steuerpflichtige mit internationalen Aktivitäten immer häufiger vor der Herausforderung, die neuen Rahmenbedingungen im Hinblick auf ihre Auswirkungen auf die bestehenden Steuerstrukturen zu überprüfen.

Das Schwerpunktthema dieser Schrift gilt dem Methodenartikel, d.h. der Frage nach dem fortbestehenden Primat der Freistellungsmethode. Bezüglich der weiteren deutschen Abkommenspolitik sollte der Gesetzgeber an den Koalitionsvereinbarungen festhalten und die Freistellungsmethode als präferierte Methode zur Vermeidung der Doppelbesteuerung festzurren. Nur so lassen sich Wettbewerbsnachteile für deutsche Unternehmen auf signifikant unterschiedlichen Auslandsmärkten vermeiden (kapitalimportneutrale Besteuerung). Dem Einwand der Gestaltungsanfälligkeit der Freistellungsmethode ist mit dem Verweis auf die zahlreich implementierten Missbrauchsnormen zu begegnen. Zudem würde ein Wechsel zur Anrechnungsmethode Komplexität und administrativen Mehraufwand bedeuten.

Die der Freistellungsmethode innewohnende Schwäche der Nichtberücksichtigung ausländischer Verluste sollte bereits aus europarechtlichen Gründen gesetzlich behoben werden. Zudem sollten Maßnahmen zur Vermeidung von Gestaltungsmissbräuchen wie das sogenannte Korrespondenzprinzip auf den notwendigen Anwendungsbereich zurückgeführt werden, da andernfalls zukünftig vermehrt Doppelbesteuerungen bei grenzüberschreitenden Sachverhalten drohen.

Schließlich bedarf es dringend einer Modernisierung der innerstaatlichen Vorschriften zur Durchführung der Anrechnungsmethode (wie z. B. der Einführung einer Vor- bzw. Rücktragsmöglichkeit von Anrechnungsüberhängen), um ein zeitgemäßes Regelwerk zur umfassenden Vermeidung der juristischen Doppelbesteuerung gesetzlich vorzusehen.

Zusammenfassend zeigt der Blick auf die jüngere Abkommenspolitik ein gemischtes Bild: einerseits richtet sich die deutsche DBA-Politik in vielen Bereichen traditionell weiterhin am OECD-Musterabkommen aus; andererseits beinhalten die in dieser Schrift bewerteten neueren Abkommen auch eine Reihe zusätzlicher Bestimmungen. Manche dieser Bestimmungen sind sozusagen „urdeutsche“ Abkommenspolitik und reflektieren deutsche Vorstellungen gegenüber allen Vertragsstaaten – sie finden sich dementsprechend auch in allen oder nahezu allen Abkommen –, andere Bestimmungen sind der steuerlichen Situation im anderen Vertragsstaat geschuldet und dementsprechend nur vereinzelt anzutreffen.

Der Rechtsanwender konnte oder besser musste im Jahr 2011 erneut feststellen, dass die Abkommen tendenziell komplexer werden, zumindest wenn sie neu aufgetretenen Fragen (wie etwa der Entstrickungsbesteuerung nach dem SEStEG) Rechnung tragen. Die Abkommen enthalten umfassendere Regelungen und immer mehr Details. Gründe für diese Zersplitterung des Abkommensrechts gibt es viele. Auch wenn es nach Plattitüde klingt: das Leben und die steuerlich relevanten Verhältnisse werden komplexer, Steuerplanungstechniken entwickeln sich, der deutsche Hang zur Gründlichkeit nimmt jedenfalls nicht ab – und das im DBA zu berücksichtigende nationale Steuerrecht beider Vertragsstaaten wird nicht nur in Deutschland immer komplizierter und unsystematischer. Auch die für Investoren so notwendige Stabilität der Rahmenbedingungen ist durch den zunehmenden Einsatz von *treaty override*-Gesetzgebung nicht gewährleistet.

Nach hier vertretener Auffassung könnte ein deutsches Abkommensmuster bei der zunehmenden Komplexität hilfreich sein, die Grundfragen wieder stärker in den Blick zu nehmen und bei Einzelregelungen zu Qualitätsverbesserungen zu kommen. Der Rechtsanwender wird für jede Verbesserung und – soweit möglich – Vereinheitlichung der deutschen Abkommen dankbar sein; sie erleichtern ihm die Arbeit, sei es in den Unternehmen, der Beratung, der Verwaltung oder der Gerichtsbarkeit.

VI. Politische Folgerungen

Es ist naturgemäß ein gewagtes Unterfangen, die Ergebnisse einer breit angelegten, steuerfachlich und steuerpolitisch ausgerichteten Untersuchung nicht nur mit einer Zusammenfassung und einem Fazit zu beschließen, sondern in weniger als eine Handvoll steuerpolitischer Thesen münden zu lassen. Deren Auswahl ist zwangsläufig subjektiv. Sie soll hier gleichwohl vorgestellt werden.

- Die Freistellungsmethode einschließlich des internationalen Schachtelprivilegs sollte als Regelmethode zur Vermeidung der Doppelbesteuerung beibehalten werden. Ihre Vorteile überwiegen die Nachteile für die deutsche exportorientierte Industrie und deren Arbeitnehmer bei Weitem.
- Die wesentlichen Defizite bei der Vermeidung der Doppelbesteuerung durch Anrechnung ausländischer Steuern sind zu beseitigen. Verlustbedingte Überhänge ausländischer Steuern müssen in andere Zeiträume übertragbar sein (Anrechnungsvor- bzw. -rücktrag). Die Problematik der fehlenden Möglichkeit einer Anrechnung ausländischer Steuern auf die Gewerbesteuer muss gelöst werden.
- Der erstmalige Abschluss eines DBA, Änderungen der Besteuerungszuweisung in einem Revisionsabkommen und das Eingreifen oder Nichteingreifen einer Aktivitätsklausel dürfen nicht die sofortige Besteuerung von stillen Reserven (Entstrickungsbesteuerung) auslösen.
- Die deutsche Abkommenspolitik und namentlich die von Deutschland in vielen DBA verhandelten Standardklauseln sollten steuerfachlich und steuerpolitisch intensiver als in der Vergangenheit diskutiert werden. Hierzu sollte ein vom BMF erarbeitetes deutsches Abkommensmuster der Fachöffentlichkeit zugänglich gemacht werden.

ANHANG

A1 Stand der Doppelbesteuerungsabkommen: 30.4.2012

I. Geltende Abkommen

Eine Übersicht zu den geltenden Abkommen ist auf den Seiten 122–129 dargestellt.

Hinweise:

Quellenmaterial: Anlage zum BMF-Schreiben v. 17.1.2012, BStBl. I 2012, 108, Ergänzungen bis Redaktionsschluss.

Sämtliche Ergänzungen durch die Verfasser sind *kursiv* kenntlich gemacht.

Abkommen		Fundstelle						Inkrafttreten				Anwendung grundsätzlich ab		
		BGBI. II		BStBl. I		BGBI. II		BStBl. I						
		Jg.	S.	Jg.	S.	Jg.	S.	Jg.	S.					
mit	vom													
Abkommen auf dem Gebiet der Steuern vom Einkommen und vom Vermögen														
Ägypten	08.12.1987	1990	278	1990	280	1991	1.042	1992	7	1992	1.042	1992	7	01.01.1992
Algerien	12.11.2007	2008	1.188	2009	382	2009	136	2009	396	2009	136	2009	396	01.01.2009
Albanien	06.04.2010	2011	1.186	2012	292	2012	145	2012	305	2012	145	2012	305	01.01.2012
Argentinien	13.07.1978/ 16.09.1996	1979	585	1979	326	1979	1.332	1980	51	1980	1.332	1980	51	01.01.1976
Armenien	24.11.1981	1983	2	1983	90	1983	427	1983	352	1983	427	1983	352	01.01.1980
(DBA mit UdSSR gilt fort, BGBI. II 1993, 169)														
Aserbaidschan	25.08.2004	2005	1.146	2006	291	2006	120	2006	304	2006	120	2006	304	01.01.2006
Australien	24.11.1972	1974	337	1974	423	1975	216	1975	386	1975	216	1975	386	01.01.1971
Bangladesch ¹	29.05.1990	1991	1.410	1992	34	1993	847	1993	466	1993	847	1993	466	01.01.1990
Belarus (Weißrussland)	30.09.2005	2006	1.042	2007	276	2007	287	2007	290	2007	287	2007	290	01.01.2007
Belgien	11.04.1967/ 05.11.2002	1969	17	1969	38	1969	1.465	1969	468	1969	1.465	1969	468	01.01.1966
Bolivien	30.09.1992	1994	1.086	1994	575	1995	907	1995	758	1995	907	1995	758	01.01.1991
Bosnien und Herzegowina	26.03.1987	1988	744	1988	372	1988	1.179	1989	35	1989	1.179	1989	35	01.01.1989
(DBA mit SFR Jugoslawien gilt fort, BGBI. II 1992, 1.196)														

Abkommen		Fundstelle						Inkrafttreten						Anwendung grundsätzlich ab			
		BGBI. II			BStBl. I			BGBI. II			BStBl. I						
		Jg.	S.	Jg.	S.	Jg.	S.	Jg.	S.	Jg.	S.	Jg.	S.				
mit	vom																
Bulgarien	25.01.2010	2010	1.286	2011	543	2011	584	2011	558	2011	558	2011	558	2011	558	01.01.2011	
China (ohne Hongkong und Macau)	10.06.1985	1986	446	1986	329	1986	731	1986	339	1986	339	1986	339	1986	339	01.01.1985	
Côte d'Ivoire	03.07.1979	1982	153	1982	357	1982	637	1982	628	1982	628	1982	628	1982	628	01.01.1982	
Dänemark	22.11.1995	1996	2.565	1996	1.219	1997	728	1997	624	1997	624	1997	624	1997	624	01.01.1997	
Ecuador	07.12.1982	1984	466	1984	339	1986	781	1986	358	1986	358	1986	358	1986	358	01.01.1987	
Estland	29.11.1996	1998	547	1998	543	1999	84	1999	269	1999	269	1999	269	1999	269	01.01.1994	
Finnland	05.07.1979	1981	1.164	1982	201	1982	577	1982	587	1982	587	1982	587	1982	587	01.01.1981	
Frankreich	21.07.1959/ 09.06.1969/ 28.09.1989/ 20.12.2001	1961 1970 1990 2002	397 717 770 2.370	1961 1970 1990 2002	342 900 413 891	1961 1970 1991 2003	1.659 1.189 387 542	1961 1970 1991 2003	712 1.072 93 383	1961 1970 1991 2003	712 1.072 93 383	1961 1970 1991 2003	712 1.072 93 383	1961 1970 1991 2003	712 1.072 93 383	01.01.1957 01.01.1968 01.01.1990 01.01.2002	
Georgien	01.06.2006	2007	1.034	2008	482	2008	521	2008	494	2008	494	2008	494	2008	494	01.01.2008	
Ghana	12.08.2004	2006	1.018	2008	467	2008	51	2008	481	2008	481	2008	481	2008	481	01.01.2008	
Griechenland	18.04.1966	1967	852	1967	50	1968	30	1968	296	1968	296	1968	296	1968	296	01.01.1964	
Indien	19.06.1995	1996	706	1996	599	1997	751	1997	363	1997	363	1997	363	1997	363	01.01.1997	
Indonesien	30.10.1990	1991	1.086	1991	1.001	1991	1.401	1991	186	1991	186	1991	186	1991	186	01.01.1992	

Abkommen		Fundstelle						Inkrafttreten						Anwendung grundsätzlich ab
		BGBI. II			BStBl. I			BGBI. II			BStBl. I			
		Jg.	S.	Jg.	S.	Jg.	S.	Jg.	S.	Jg.	S.	Jg.	S.	
mit	vom	1969	2.133	1970	768	1969	2.288	1970	777	01.01.1970				
Iran, Islamische Republik	20.12.1968													
Irland	17.10.1962/ 03.06.2011	1964	266	1964	320	1964	632	1964	366	01.01.1959				
Island	18.03.1971	2011	250	2012	14	2011	741	2012	16	01.01.2011				
Israel	09.07.1962/ 20.07.1977	1973	357	1973	504	1973	1.567	1973	730	01.01.1968				
Italien	18.10.1989	1966	329	1966	700	1966	767	1966	946	01.01.1961				
Jamaika	08.10.1974	1979	181	1979	124	1979	1.031	1979	603	01.01.1970				
Japan	22.04.1966/ 17.04.1979/ 17.02.1983	1990	742	1990	396	1993	59	1993	172	01.01.1993				
Jersey (begrenztes DBA)	04.07.2008	1976	1.194	1976	407	1976	1.703	1976	632	01.01.1973				
Kanada	19.04.2001	1967	871	1967	58	1967	2.028	1967	336	01.01.1967				
Kasachstan	26.11.1997	1980	1.182	1980	649	1980	1.426	1980	772	01.01.1977				
Kenia	17.05.1977	1984	194	1984	216	1984	567	1984	388	01.01.1981				
Kirgisistan	01.12.2005	2009	589	2010	174	2010	38	2010	178	01.01.2010				
Korea, Republik	10.03.2000	2002	671	2002	505	2002	962	2002	521	01.01.2001				
		1998	1.592	1998	1.029	1999	86	1999	269	01.01.1996				
		1979	606	1979	337	1980	1.357	1980	792	01.01.1980				
		2006	1.066	2007	233	2007	214	2007	246	01.01.2007				
		2002	1.630	2003	24	2002	2.855	2003	36	01.01.2003				

Abkommen		Fundstelle						Inkrafttreten						Anwendung grundsätzlich ab <i>01.01.1989</i>
		BGBI. II			BStBl. I			BGBI. II			BStBl. I			
		Jg.	S.	Jg.	S.	Jg.	S.	Jg.	S.	Jg.	S.	Jg.	S.	
mit	vom	1988	744	1988	372	1988	1.179	1989	35					
<i>Kosovo</i>	<i>26.03.1987</i>													
<i>(DBA mit SFR Jugoslawien gilt fort, BGBI. II 2011, 748)</i>														
Kroatien	06.02.2006	2006	1.112	2007	246	2007	213	2007	259	01.01.2007				
Kuwait	04.12.1987	1989	354	1989	150	1989	637	1989	268	01.01.84 – 31.12.97				
	18.05.1999	2000	390	2000	439	2000	1.156	2000	1.383	01.01.1998				
Lettland	21.02.1997	1998	330	1998	531	1998	2.630	1998	1.219	01.01.1996				
Liberia	25.11.1970	1973	1.285	1973	615	1975	916	1975	943	01.01.1970				
Litauen	22.07.1997	1998	1.571	1998	1.016	1998	2.962	1999	121	01.01.1995				
Luxemburg	23.08.1958	1959	1.269	1959	1.022	1960	1.532	1960	398	01.01.1957				
	15.06.1973/	1978	109	1978	72	1978	1.396	1979	83	01.01.1971				
	11.12.2009	2010	1.150	2011	837	2011	713	2011	837	01.01.2010				
Malaysia ⁽¹⁾	08.04.1977	1978	925	1978	324	1979	288	1979	196	01.01.1971				
	23.02.2010	2010	1.310	2011	329	2011	464	2011	344	01.01.2011				
Malta	08.03.2001	2001	1.297	2002	76	2002	320	2002	240	01.01.2002				
	17.06.2010	2011	275	2011	742	2011	640	2011	745	01.01.2012				
Marokko	07.06.1972	1974	21	1974	59	1974	1.325	1974	1.009	01.01.1974				
Mauritius	15.03.1978	1980	1.261	1980	667	1981	8	1981	34	01.01.1979				
Mazedonien	13.07.2006	2010	1.153	2011	313	2011	462	2011	327	01.01.2011				

Abkommen		Fundstelle						Inkrafttreten						Anwendung grundsätzlich ab
		BGBI. II			BStBl. I			BGBI. II			BStBl. I			
		Jg.	S.	Jg.	S.	Jg.	S.	Jg.	S.	Jg.	S.	Jg.	S.	
mit	vom	1993	1.966	1993	964	1994	617	1994	310	1994	310	01.01.1994		
Mexiko	23.02.1993	2009	746	2009		2010	62	2010		2010		01.01.2010		
Moldau, Republik	24.11.1981	1983	2	1983	90	1983	427	1983	352	1983	352	01.01.1980		
(DBA mit UdSSR gilt fort, BGBI. II 1996, 768)														
Mongolei	22.08.1994	1995	818	1995	607	1996	1.220	1996	1.135	1996	1.135	01.01.1997		
Montenegro	26.03.1987	1988	744	1988	372	1988	1.179	1989	35	1989	35	01.01.1989		
(DBA mit SFR Jugoslawien gilt fort, BGBI. II 2011, 745)														
Namibia	02.12.1993	1994	1.262	1994	673	1995	770	1995	678	1995	678	01.01.1993		
Neuseeland	20.10.1978	1980	1.222	1980	654	1980	1.485	1980	787	1980	787	01.01.1978		
Niederlande	16.06.1959	1960	1.781	1960	381	1960	2.216	1960	626	1960	626	01.01.1956		
	13.03.1980	1980	1.150	1980	646	1980	1.486	1980	787	1980	787	01.01.1979		
	21.05.1991	1991	1.428	1992	94	1992	170	1992	382	1992	382	21.02.1992		
	04.06.2004	2004	1.653	2005	364	2005	101	2005	368	2005	368	01.01.2005		
Norwegen	04.10.1991	1993	970	1993	655	1993	1.895	1993	926	1993	926	01.01.1991		
Österreich	24.08.2000/	2002	734	2002	584	2002	2.435	2002	958	2002	958	01.01.2003		
	29.12.2010	2011	1.209	2012	366	2012	146	2012	369	2012	369	01.01.2011		
Pakistan ¹	14.07.1994	1995	836	1995	617	1996	467	1996	445	1996	445	01.01.1995		
Philippinen	22.07.1983	1984	878	1984	544	1984	1.008	1984	612	1984	612	01.01.1985		
Polen	14.05.2003	2004	1.304	2005	349	2005	55	2005	363	2005	363	01.01.2005		

Abkommen		Fundstelle						Inkrafttreten						Anwendung grundsätzlich ab
		BGBI. II			BStBl. I			BGBI. II			BStBl. I			
		Jg.	S.	Jg.	S.	Jg.	S.	Jg.	S.	Jg.	S.	Jg.	S.	
mit	vom	1982	129	1982	347	1982	861	1982	763	1982	763	01.01.1983		
Portugal	15.07.1980													
Rumänien	04.07.2001	2003	1.594	2004	273	2004	102	2004	286	2004	286	01.01.2004		
Russische Föderation (Änderungs- protokoll)	29.05.1996	1996	2.710	1996	1.490	1997	752	1997	363	1997	363	01.01.1997		
Sambia	15.10.2007	2008	1.398	2009	831	2009	820	2009	834	2009	834	01.01.2010		
Schweden	30.05.1973	1975	661	1975	688	1975	2.204	1975	7	1976	7	01.01.1971		
Schweiz	14.07.1992	1994	686	1994	422	1995	29	1995	88	1995	88	01.01.1995		
	11.08.1971	1972	1.021	1972	518	1973	74	1973	61	1973	61	01.01.1972		
	30.11.1978	1980	751	1980	398	1980	1.281	1980	678	1980	678	01.01.1977		
	17.10.1989	1990	766	1990	409	1990	1.698	1991	93	1991	93	01.01.1990		
	21.12.1992	1993	1.886	1993	927	1994	21	1994	110	1994	110	01.01.1994		
	12.03.2002	2003	67	2003	165	2003	436	2003	329	2003	329	01.01.02/ 01.01.04		
	27.10.2010	2011	1.090									01.01.11/ 01.01.12		
Serbien (Namensänderung: ehem. Bundesrepublik Jugoslawien) (DBA mit SFR Jugoslawien gilt fort, BGBI. II 1997, 961)	26.03.1987	1988	744	1988	372	1988	1.179	1989	35	1989	35	01.01.1989		
Simbabwe	22.04.1988	1989	713	1989	310	1990	244	1990	178	1990	178	01.01.1987		

Abkommen		Fundstelle						Inkrafttreten						Anwendung grundsätzlich ab		
		BGBI. II			BStBl. I			BGBI. II			BStBl. I					
		Jg.	S.		Jg.	S.		Jg.	S.		Jg.	S.				
mit	vom															
Singapur	28.06.2004	2006	930	2007	2007	157	2007	24	2007	2007	171	2007	171	2007	171	01.01.2007
Slowakei	19.12.1980	1982	1.022	1982	1982	904	1983	692	1983	1983	486	1983	486	1983	486	01.01.1984
(DBA mit Tschechoslowakei gilt fort, BGBI. II 1993, 762)																
Slowenien	03.05.2006	2006	1.091	2007	2007	171	2007	213	2007	2007	183	2007	183	2007	183	01.01.2007
Spanien	05.12.1966	1968	9	1968	1968	296	1968	140	1968	1968	544	1968	544	1968	544	01.01.1968
Sri Lanka	13.09.1979	1981	630	1981	1981	610	1982	185	1982	1982	373	1982	373	1982	373	01.01.1983
Südafrika ⁽¹⁾	25.01.1973	1974	1.185	1974	1974	850	1975	440	1975	1975	640	1975	640	1975	640	01.01.1965
Syrien ⁽¹⁾	17.02.2010	2010	1.359	2011	2011	345	2011	463	2011	2011	358	2011	358	2011	358	01.01.2011
Tadschikistan	27.03.2003	2004	1.034	2005	2005	15	2004	1.565	2005	2005	27	2005	27	2005	27	01.01.2005
Thailand	10.07.1967	1968	589	1968	1968	1.046	1968	1.104	1968	1968	18	1969	18	1969	18	01.01.1967
Trinidad und Tobago ⁽¹⁾	04.04.1973	1975	679	1975	1975	697	1977	263	1977	1977	192	1977	192	1977	192	01.01.1972
Tschechien	19.12.1980	1982	1.022	1982	1982	904	1983	692	1983	1983	486	1983	486	1983	486	01.01.1984
(DBA mit Tschechoslowakei gilt fort, BGBI. II 1993, 762)																
Türkei	16.04.1985	1989	866	1989	1989	471	1989	1.066	1989	1989	482	1989	482	1989	482	01.01.1990
gekündigt am 21. Juli 2009 mit Wirkung ab 01. Januar 2011																
Tunesien	23.12.1975	1976	1.653	1976	1976	498	1976	1.927	1976	1976	4	1977	4	1977	4	01.01.1976
Turkmenistan	24.11.1981	1983	2	1983	1983	90	1983	427	1983	1983	352	1983	352	1983	352	01.01.1980
(DBA mit UdSSR gilt fort, Bericht der Botschaft Aschgabat vom 11. August 1999 – Nr. 377/99)																

Abkommen		Fundstelle						Inkrafttreten						Anwendung grundsätzlich ab
		BGBI. II			BStBl. I			BGBI. II			BStBl. I			
		Jg.	S.	Jg.	S.	Jg.	S.	Jg.	S.	Jg.	S.	Jg.	S.	
mit	vom	1996	498	1996	675	1996	2.609	1996	1.421	1996	1.421	01.01.1997		
Ukraine	03.07.1995	1996	498	1996	675	1996	2.609	1996	1.421	1996	1.421	01.01.1997		
Ungarn	28.02.2011	2011	919	2012	155	2012	47	2012	168	2012	168	01.01.2012		
Uruguay	05.05.1987	1988	1.060	1988	531	1990	740	1990	365	1990	365	01.01.1991		
	09.03.2010	2011	954	2012	350	2012	131	2012	365	2012	365	01.01.2012		
Usbekistan	07.09.1999	2001	978	2001	765	2002	269	2002	239	2002	239	01.01.2002		
Venezuela	08.02.1995	1996	727	1996	611	1997	1.809	1997	938	1997	938	01.01.1997		
Vereinigte Arab. Emirate ⁽¹⁾ (verlängert bis 09.08.2008)	09.04.1995	1996	518	1996	588	1996	1.221	1996	1.135	1996	1.135	01.01.1992		
	04.07.2006	2007	746	2007	724	2007	1.467	2007	726	2007	726	10.08.2006		
	01.07.2010	2011	538	2011	942	2011	873	2011	955	2011	955	01.01.2009		
Vereinigtes Königreich	30.03.2010	2010	1.333	2011	469	2011	536	2011	485	2011	485	01.01.2011		
Vereinigte Staaten	29.08.1989/	1991	354	1991	94	1992	235	1992	262	1992	262	01.01.1990		
	01.06.2006	2006	1.184	2008	766	2008	117	2008	782	2008	782	01.01.07/ 01.01.08		
(Bekanntmachung der Neufassung 04.06.2008)		2008	611/ 851	2008	783									
Vietnam	16.11.1995	1996	2.622	1996	1.422	1997	752	1997	364	1997	364	01.01.1997		
Zypern	18.02.2011	2011	1.068	2012	222	2012	117	2012	235	2012	235	01.01.2012		

¹ Gilt nicht für Vermögensteuer

⁽¹⁾ Gilt ebenfalls nicht für Vermögensteuer

II. Künftige Abkommen und laufende Verhandlungen

Hinweise:

Quellenmaterial: Anlage zum BMF-Schreiben v. 17.1.2012, BStBl. I 2012, 108, Ergänzungen bis Redaktionsschluss.

Sämtliche Ergänzungen durch die Verfasser sind *kursiv* kenntlich gemacht.

A:	Erstmaliges Abkommen	V:	Verhandlung
R-A:	Revisionsabkommen	P:	Paraphierung
R-P:	Revisionsprotokoll	U:	Unterzeichnung
E-P:	Ergänzungsprotokoll	KR:	Keine Rückwirkung vorgesehen

Abkommen mit	Art des Abkommens	Sachstand	Geltung für	
			Veranlagungssteuern ⁴ ab	Abzugsteuern ⁵ ab
Abkommen auf dem Gebiet der Steuern vom Einkommen und vom Vermögen				
Ägypten	R-A	P: 01.08.2005	KR	KR
Argentinien	R-A	V:		
Australien	R-A	V:		
Belgien	R-A	P: 16.10.2009	KR	
	R-P	U: 21.01.2010	<i>01.01.2006/ 2010</i>	<i>01.01.2006/ 2010</i>
China	R-A	P: 12.07.2011	KR	KR
Costa Rica	A	P: 16.10.2009		
Ecuador	R-A	V:		
Finnland	R-A	P: 31.03.2011		
Frankreich	E-P	P: 15.10.2008	KR	KR
Georgien	R-P	V:		
Griechenland	R-A	P: 02.10.2009	KR	KR
Indien	R-P	V:		
Indonesien	R-A	V:		
Iran	R-A	V:		
Irland	R-A	U 30.03.2011	KR	KR
Island	R-A	P: 12.07.2011	KR	KR
Israel	R-A	P: 08.06.2009		
Italien	R-P	V:		
Japan	R-A	V:		
Jordanien	A	V:		
Katar	A	V:		
Kolumbien	A	V:		
Kroatien	R-P	V:		
Libyen	A	V:		
Liechtenstein	A	U: 17.11.2011	KR	KR
Luxemburg	R-A	U: 23.04.2012	<i>KR</i>	<i>KR</i>
Marokko	R-A	V:		
Mauritius ²	R-A	U: 07.10.2011	<i>KR</i>	<i>KR</i>
Mazedonien	R-P	V:		

Abkommen mit	Art des Abkommens	Sachstand		Geltung für	
				Veranlagungssteuern ⁴ ab	Abzugsteuern ⁵ ab
Niederlande	R-A	U:	12.04.2012	KR	KR
Norwegen	R-P	P:	23.06.2011	KR	KR
Oman	A	P:	12.04.2002	KR	KR
Portugal	R-A	V:			
Serbien	A	V:			
Singapur	R-P	V:			
Slowenien	R-P	U:	17.05.2011	KR	KR
Spanien	R-A	U:	03.02.2011	KR	KR
Sri Lanka	R-A	V:			
Südafrika	R-A	U:	09.09.2008	KR	KR
Türkei ²	R-A	U:	19.09.2011	01.01.2011	01.01.2011
Tunesien	R-A	P:	04.06.2010	KR	KR
Trukmenistan	A	V:			
Ukraine	R-P	V:			
Venezuela	R-P	V:			
<i>Taiwan</i> ³	<i>A</i>	<i>U:</i>	<i>28.12.2011</i>	<i>KR</i>	<i>KR</i>

² Gilt nicht für Vermögensteuer

³ Aufgrund des völkerrechtlichen Status von Taiwan wurde das DBA von den Leitern des Deutschen Instituts in Taipeh und der Taipeh-Vertretung in der BRD unterzeichnet, vgl. Erläuterungen zum BMF-Schreiben v. 17.1.2012.

⁴ Einkommen-, Körperschaft-, Gewerbe- und Vermögensteuer

⁵ Abzugsteuern von Dividenden, Zinsen und Lizenzgebühren

A2 Abkommensentwicklungen 2009–2012

Hinweise:

RA: Revisionsabkommen	EA: Erstabkommen
-----------------------	------------------

Übersicht zu DBA, die seit 2009 anwendbar bzw. unterzeichnet worden sind; Unterzeichnungsdatum und Entwürfe des Transformationsgesetzes (soweit vorhanden) in Klammern

Abkommen, ab 1.1.2009 anzuwenden:

- DBA-Algerien, EA (12.11.2007; BT-Drucks. 16/9561, BR-Drucks. 298/08)
- DBA-Vereinigte Arabische Emirate, Neuabschluss nach abkommenslosem Zustand, rückwirkende Anwendung, (1.7.2010; BT-Drucks. 17/4806, BR-Drucks. 861/10)

Abkommen, ab 1.1.2010 anzuwenden:

- DBA-Mexiko, RA (9.7.2008; BT-Drucks. 16/12589, BR-Drucks. 184/09)

Abkommen, ab 1.1.2011 anzuwenden:

- DBA-Bulgarien, RA (25.1.2010; BT-Drucks. 17/2253, BR-Drucks. 325/10)
- DBA-Mazedonien, RA (13.7.2006; BT-Drucks. 17/1944, BR-Drucks. 233/10)
- DBA-Malaysia, RA (23.2.2010; BT-Drucks. 17/2252, BR-Drucks. 324/10)
- DBA-Syrien, EA (17.2.2010; BT-Drucks. 17/2251, BR-Drucks. 323/10)
- DBA-Großbritannien, RA (30.3.2010; BT-Drucks. 17/2254, BR-Drucks. 326/10)

Abkommen, ab 1.1.2012 anzuwenden:

- DBA-Zypern; RA (18.2.2011; BT-Drucks. 17/6259, BR-Drucks. 259/11)
- DBA-Albanien; EA (6.4.2010; BT-Drucks. 17/6613, BR-Drucks. 325/11)
- DBA-Uruguay; RA (9.3.2010; BT-Drucks. 17/6056, BR-Drucks. 219/11)
- DBA-Ungarn; RA (28.2.2011; BT-Drucks. 17/6060, BR-Drucks. 223/11)

Seit 2009 unterzeichnete, noch nicht in Kraft getretene DBA:

- DBA-Irland; RA (30.3.2011; BT-Drucks. 17/6258, BR-Drucks. 258/11)
- DBA-Spanien; RA (3.2.2011; BT-Drucks. 17/7318, BR-Drucks. 528/11)
- DBA-Liechtenstein; EA (17.11.2011)
- DBA-Mauritius; RA (7.10.2011; BR-Drucks. 181/12)
- DBA-Taiwan; EA (28.12.2011; BR-Drucks. 169/12*)
- DBA-Türkei; RA (19.9.2011; BT-Drucks. 17/8841, BR-Drucks. 35/12), rückwirkende Anwendung ab 1.1.2011
- DBA-Niederlande; RA (12.4.2012)
- DBA-Luxemburg; RA (23.4.2012)

* Das Datum bezieht sich auf die Unterzeichnung durch das Deutsche Institut in Taipeh, zu Besonderheiten des DBA-Taiwan vgl. Kapitel II 1 a.

A3 Übersicht über Entwicklung der Quellensteuersätze in DBA, die ab 2009 anwendbar sind bzw. unterzeichnet wurden

Eine Übersicht über die Entwicklung der Quellensteuersätze in DBA, die ab 2009 anwendbar sind bzw. unterzeichnet wurden, ist auf den Seiten 136–137 dargestellt.

Hinweis:

Bis auf Spanien und Zypern enthalten die DBA in den Protokollen (Ausnahme Liechtenstein: Regelung in Art. 11 Abs. 2) ein uneingeschränktes Quellensteuerrecht für Dividenden oder bestimmte gewinnabhängige Zinsen, die bei dem Schuldner abzugsfähig sind. Das DBA-Spanien begrenzt dieses Quellensteuerrecht auf 15 %. Im DBA-Zypern ist diese Regelung nicht enthalten.

DBA	Qu-StStSatz Streubesitz alt	Qu-StStSatz Streubesitz neu	Abw.	Qu-StStSatz Schachtel alt	Qu-StStSatz Schachtel neu	Abw.	Bet. Höhe Schachtel alt	Bet. Höhe Schachtel neu	Abw.	QuStStSatz Zinsen	QuStStSatz Zinsen	Abw.	QuStStSatz Lizenzen	QuStStSatz Lizenzen	Abw.
OECD MA 2010		15%		alt	neu	5%		25%		alt	neu	10%	alt	neu	-
<i>Revisionsabkommen bereits in Kraft getreten</i>															
Mexiko	15%	15%	-	5%	5%	-	10%	10%	-	15%* 10% BankDarl	10%* 5% BankDarl	./. 5 PP ./. 5 PP	10%	10%	-
Bulgarien	15%	15%	-	15%	5%**	./. 10 PP	-	10%	neu	-	5%*	+ 5 PP neu	5%	5%	-
Mazedonien	15%	15%	-	15%	5%	./. 10 PP	-	10%	neu	-	5%*	+ 5 PP neu	10%	5%	./. 5 PP
Malaysia	D: 15%	D/M: 15%	M: + 15 PP	5%	5%	-	25%	10%	./. 15 PP	15%*	10%*	./. 5 PP	10%	7%	./. 3 PP
GB	15%	15%	-	15%	5%	./. 10 PP	-	10%	neu	-	-	-	-	-	-
VAE	15%	10%	./. 5 PP	5%	5%**	-	10%	10%	-	-	-	-	-	10%	+ 10 PP neu
Ungarn	15%	15%	-	5%	5%**	-	25%	10%	./. 15 PP	-	-	-	-	-	-
Uruguay	15%	15%	-	15%	5%	./. 10 PP	-	10%	neu	15%*	10%*	./. 5 PP	15%	10%	./. 5 PP
Zypern	15%	15%	-	10%	5%	./. 5 PP	25%	10%	./. 15 PP	10%*	-	./. 10 PP auf 0	-	-	-
<i>Revisionsabkommen noch nicht in Kraft getreten</i>															
Irland	10%	15%	+ 5 PP	10%	5%**	./. 5 PP	10%	10%	-	-	-	-	-	-	-

DBA	Qu-StStSatz Streubesitz alt	Qu-StStSatz Streubesitz neu	Abw.	Qu-StStSatz Schachtel alt	Qu-StStSatz Schachtel neu	Abw.	Bet. Höhe Schachtel alt	Bet. Höhe Schachtel neu	Abw.	Qu-StStSatz Zinsen	Qu-StStSatz Zinsen	Abw.	Qu-StStSatz Lizenzen	Qu-StStSatz Lizenzen	Abw.	
Mauritius	15%	15%	-	5%	5%	-	25%	10%	/. 15 PP	unbegrenzt	alt	Wegfall auf 0	15%	neu	10%	/. 5 PP
Spanien	15%	15%	-	10%	5%***	/. 5 PP	25%	10%	/. 15 PP	10%*	-	/. 10 PP auf 0	5%	-	-	/. 5 PP auf 0
Türkei	20%	15%	/. 5 PP	15%	5%	/. 10 PP	10%	25%	+ 15 PP	15%*	alt	/. 5 PP	10%	neu	10%	-
Niederlande	15%	15%	-	10%	5%***	/. 5 PP	25%	10%	/. 15 PP	-	-	-	-	-	-	-
Luxemburg	15%	15%	-	10%	5%***	/. 5 PP	25%	10%	/. 15 PP	-	-	-	5%	5%	-	-
<i>Erstmalige DBA bereits in Kraft getreten</i>																
Algerien	15%	15%			5%			10%					10%*			10%
Syrien	10%	10%			5%			10%					10%*			12%
Albanien		15%			5%			25%					5%*			5%
<i>Erstmalige DBA noch nicht in Kraft getreten</i>																
Liechtenstein		15%			0% > 12 Mon 5%***			10%					-			-
Taiwan		10%			10%***			25%					10%*/**			10%

* Ausschluss Quellensteuerrecht bei bestimmten Zinsen

** Ausnahmen bei Beteiligung an REIT-AGs oder Ausschüttungen von REIT-AGs

*** 10 %, wenn Nutzungsberechtigter ein in den Niederlanden ansässiger Pensionsfonds ist; Regelung in Art. 10 Abs. 6 zur nachlaufenden (zehn Jahre) unbegrenzten Quellenbesteuerung auf Dividenden in Wegzugsfällen

A4 Regelung zu Sondervergütungen bei Personengesellschaften in neueren DBA*

Regelungsinhalte:

- **Identische Regelungen: DBA-Algerien:** Art. 7 Abs. 7; **DBA-Uruguay:** Art. 7 Abs. 7; **DBA-Mauritius:** Art. 7 Abs. 7 (noch nicht in Kraft):

„Dieser Artikel gilt auch für die Einkünfte aus der Beteiligung an einer Personengesellschaft. Er erstreckt sich auch auf Vergütungen, die ein Gesellschafter einer Personengesellschaft von der Gesellschaft für seine Tätigkeit im Dienst der Gesellschaft, für die Gewährung von Darlehen oder für die Überlassung von Wirtschaftsgütern bezieht, wenn diese Vergütungen nach dem Steuerrecht des Vertragsstaats, in dem die Betriebsstätte gelegen ist, den Einkünften des Gesellschafters aus dieser Betriebsstätte zugerechnet werden.“

- **DBA-Syrien;** Protokoll Nr. 4 Buchst. d – Regelung nur für deutsche Personengesellschaften:

„Bei einer Personengesellschaft mit Ort der Geschäftsleitung in der Bundesrepublik Deutschland erstreckt sich Artikel 7 auch auf Vergütungen, die ein Gesellschafter von dieser Personengesellschaft für seine Tätigkeit im Dienst der Personengesellschaft, für die Gewährung von Darlehen oder die Überlassung von Wirtschaftsgütern bezieht, wenn diese Vergütungen nach deutschem Steuerrecht dem von einem Gesellschafter von der Personengesellschaft bezogenen Unternehmensgewinn zugerechnet werden können.“

- **DBA-Zypern;** Protokoll Nr. 2 – ohne Bezugnahme auf nationales Steuerrecht:

„Bei Personengesellschaften umfassen Unternehmensgewinne Vergütungen, die ein Gesellschafter von der Gesellschaft für seine Tätigkeit im Dienst der Gesellschaft, für die Gewährung von Darlehen oder für die Bereitstellung von Wirtschaftsgütern bezieht.“

- **DBA-Liechtenstein;** Art. 7 Abs. 4 (noch nicht in Kraft):

„Dieser Artikel gilt auch für die Gewinne eines in einem Vertragsstaat ansässigen Gesellschafters aus der Beteiligung an einer Personengesellschaft, die einer im anderen Vertragsstaat gelegenen Betriebsstätte zugerechnet werden können. Zu den Gewinnen des Gesellschafters aus

dieser Betriebsstätte gehören auch die Vergütungen, die ein Gesellschafter der Personengesellschaft von der Gesellschaft für seine Tätigkeit im Dienst der Gesellschaft, für die Gewährung von Darlehen oder für die Überlassung von Wirtschaftsgütern bezieht, wenn diese Vergütungen nach dem Steuerrecht des Vertragsstaats, in dem die Betriebsstätte gelegen ist, den Gewinnen des Gesellschafters aus dieser Betriebsstätte zugerechnet werden.“

- **DBA-Türkei;** Protokoll Nr. 2 Buchst. b (noch nicht in Kraft) – ohne Bezugnahme auf nationales Steuerrecht:

„Artikel 7 gilt auch für die Einkünfte aus der Beteiligung an einer Personengesellschaft. Er erstreckt sich auch auf Vergütungen, die ein Gesellschafter einer Personengesellschaft von der Gesellschaft für seine Tätigkeit im Dienst der Gesellschaft, für die Gewährung von Darlehen oder für die Überlassung von Wirtschaftsgütern bezieht.“

Folgende DBA enthalten keine Regelung zu Sondervergütungen bei Personengesellschaften:

- Bereits in Kraft:
DBA-Mexiko; DBA-Bulgarien; DBA-Mazedonien; DBA-Malaysia, DBA-Großbritannien, DBA-VAE, DBA-Albanien, DBA-Ungarn
- Noch nicht in Kraft:
DBA-Irland, DBA-Spanien, DBA-Taiwan, DBA-Niederlande, DBA-Luxemburg
- * DBA, die seit 2009 anzuwenden oder unterzeichnet worden sind, vgl. Anlage 2

A5 Wegzugsklausel in neueren DBA*

Beispielklausel Art. 13 Abs. 6 DBA-Algerien

„Bei einer natürlichen Person, die in einem Vertragsstaat während mindestens fünf Jahren ansässig war und die im anderen Vertragsstaat ansässig geworden ist, berührt Absatz 5 nicht das Recht des erstgenannten Staates, bei Anteilen an Gesellschaften, die im erstgenannten Vertragsstaat ansässig sind, nach seinen innerstaatlichen Rechtsvorschriften bei der Person einen Vermögenszuwachs bis zu ihrem Wohnsitzwechsel zu besteuern. In diesem Fall wird der im erstgenannten Staat besteuerte Vermögenszuwachs bei der Ermittlung des späteren Vermögenszuwachses durch den anderen Staat nicht einbezogen.“

Eine vergleichbare Regelung ist in folgenden DBA enthalten:

- Bereits in Kraft: DBA-Bulgarien; DBA-Syrien; DBA-Albanien; DBA-Ungarn; DBA-Uruguay
- Noch nicht in Kraft: DBA-Mauritius; DBA-Taiwan; DBA-Luxemburg

Wegzugsklauseln mit folgenden Abweichungen von o.g. Beispielklausel:

DBA-Mazedonien:

Besteuerungsrecht für Vermögenszuwachs im Zeitraum der Ansässigkeit im erstgenannten Staat

DBA-Malaysia:

Besteuerungsrecht für Vermögenszuwachs im Zeitraum der Ansässigkeit im erstgenannten Staat

DBA-Irland (noch nicht in Kraft):

Ansässigkeit von mindestens 3 Jahren ist ausreichend; Besteuerungsrecht bzgl. sämtlicher Anteile an Gesellschaften (d.h. nicht nur bzgl. inländischer Gesellschaften); Betrag, der tatsächlich anhand des Vermögenszuwachses im Zeitraum der Ansässigkeit ermittelt wird, kann besteuert werden

DBA-Liechtenstein (noch nicht in Kraft):

Besteuerungsrecht bzgl. sämtlicher Anteile oder vergleichbarer Rechte an Gesellschaften (d.h. nicht nur bzgl. inländischer Gesellschaften); Erlös bei Wegzugsbesteuerung gilt als Anschaffungskosten im Zuzugsstaat, wenn letzterer tatsächlich besteuert

DBA-Spanien (noch nicht in Kraft):

Besteuerungsrecht bzgl. sämtlicher Anteile an Gesellschaften (d.h. nicht nur bzgl. inländischer Gesellschaften); Vermögenszuwachs während Ansässigkeit im erstgenannten Staat kann nur bei Veräußerungen innerhalb von 5 Jahren nach Wegzug besteuert werden; keine explizite Regelung, dass Zugzugsstaat den besteuerten Vermögenszuwachs bei Ermittlung des Veräußerungsgewinns ausnimmt

DBA-Niederlande (noch nicht in Kraft):

Keine Mindestansässigkeitsdauer; keine Beschränkung auf im Wegzugsstaat ansässige Gesellschaften; Ausdehnung des sachlichen Anwendungsbereiches; Besteuerungsrecht für Vermögenszuwachs im Zeitraum der Ansässigkeit

Folgende DBA enthalten keine Wegzugsklausel:

- Bereits in Kraft:
DBA-Mexiko; DBA-Großbritannien; DBA-VAE; DBA-Zypern
- Noch nicht in Kraft:
DBA-Türkei
- * DBA, die seit 2009 anzuwenden oder unterzeichnet worden sind, vgl. Anlage 2

Grundlegende Literatur zu Doppelbesteuerungsabkommen

Debatin, H./Wassermeyer, F. (Hrsg.), Doppelbesteuerung, München, Loseblattsammlung

Eckert, T./Ressler, G./Lang, M. (Hrsg.), History of Tax Treaties, 1. Aufl., Wien 2011

Endres, D./Jacob, F./Gohr, M./Klein, M. (Hrsg.), Doppelbesteuerungsabkommen Deutschland/USA, München 2009

Frotscher, G., Internationales Steuerrecht, 3. Aufl., München 2009

Gosch, D./Kroppen, H.-K./Grotherr, S. (Hrsg.), DBA-Kommentar, Herne, Loseblattsammlung

Haase, F. (Hrsg.), Außensteuergesetz/Doppelbesteuerungsabkommen, Heidelberg 2009

Jacobs, O. H./Spengel, C./Endres, D. (Hrsg.), Internationale Unternehmensbesteuerung, 7. Aufl., München 2011

Lüdicke, J., Überlegungen zur deutschen DBA-Politik, Baden-Baden 2008

PwC, Steueränderungen 2011/2012, Kapitel D 4: Jährliches Update zu Änderungen bei deutschen DBA, 10. Aufl., Freiburg 2011

Schaumburg, H., Internationales Steuerrecht, Außensteuerrecht – Doppelbesteuerungsrecht, 3. Aufl., Köln 2011

Scheffler, W., Internationale betriebswirtschaftliche Steuerlehre, 3. Aufl., München 2009

Strunk, G./Kaminski, B./Köhler, S. (Hrsg.), Außensteuergesetz/Doppelbesteuerungsabkommen, Kommentar, Bonn, Loseblattsammlung

Vogel, K./Lehner, M. (Hrsg.), Doppelbesteuerungsabkommen, Kommentar auf der Grundlage der Musterabkommen, 5. Aufl., München 2008

Wilke, K. M., Internationales Steuerrecht, 10. Aufl., Herne 2010

Stichwortverzeichnis

- Abgeltungsteuer 23 f.
Abkommensberechtigung 26 f., 53 ff.
Abkommensmuster *s.* Musterabkommen
Abkommensübersicht 14, Anlage 1
Abzug ausl. Steuern 113
Aktivitätskatalog 74, 96 f.
 s. auch Aktivitätsklausel
Aktivitätsklausel 41 f., 68, 73 ff.
Altersvorsorge 40
 s. auch Ruhegehälter
Altersvorsorgeeinrichtung 31
Amtshilfe *s.* Informationsaustausch
Amtshilfeabkommen 12, 14, 20 f.
 s. auch Informationsaustausch
andere Einkünfte 25, 43 f., 67 ff.
Anrechnung ausl. Steuern *s.* Anrechnungsmethode
Anrechnungshöchstbetrag 98 f., 112, 113
 s. auch Anrechnungsüberhang
Anrechnungsmethode 13, 16, 40 ff.,
 73 f., 87 f., 89, 91 f., 95, 97 f., 98 f.,
 100 f., 110 ff.
Anrechnungsüberhang 98, 111, *s.* auch
 Anrechnungshöchstbetrag
Ansässigkeit 26 f., 55 f.
 s. auch Abkommensberechtigung
anti treaty shopping-Klauseln
 s. treaty shopping
anzunehmende schuldrechtliche Beziehung *s.* dealings
AOA 25, 28, 48, 61, 62 ff.
Arbeitnehmerüberlassung
 s. gewerbsmäßige Arbeitnehmerüberlassung
atypisch stille Gesellschaften 84 ff.
Aufsichtsratsvergütungen 38, 40 f.
Auskunftsabkommen *s.*
 Amtshilfeabkommen
Ausrüstungsvergütungen 36
Außenhandel 90 ff.
Authorised OECD Approach *s.* AOA
bareboat chartering 30
Bauausführungen *s.* Montagebetriebsstätten
Beihilfe 92 ff.
Beteiligungsverluste 105 ff.
Betriebsstätte
 – Definition 27 f.
 – Drittstaatsbetriebsstätte 43, 67 ff.
 – Entstrickung 71 ff.
 – Gewinnermittlung 28 f. *s.* auch AOA
 – Methodenartikel 40 f., 89, 95 f.,
 111 f. *s.* auch Aktivitätsklausel,
 Sandwich-Struktur
 – Personengesellschaften 59 ff.
 – Verluste 102 ff., 108
 – Veräußerungsgewinne 36, 42
 s. auch Aktivitätsklausel
 – Vertreterbetriebsstätte 27 f.
Betriebsstättengewinnermittlung
 s. AOA, Betriebsstätte, indirekte
 Gewinnaufteilung
Binnenschifffahrt 30
Brasilien 11, 47
Containervermietung 30
dealings 25, 48, 62 ff. *s.* auch AOA
deutsches Musterabkommen 10 f., 86 ff.
Dienstleistungsbetriebsstätte 115
directive override 86
Direktoren 38

Diskriminierungsklausel 82 ff.
 Dividenden 30 ff., 40 f., Anlage 3
 s. auch limitation on benefits-Klauseln, Schachtelprivileg, treaty shopping
 Doppelbesteuerung 64, 70 f., 72, 75, 79 f., 93, 100 f., 102 ff., 105 ff., 108 ff., 111, 112 ff. s. auch Methodenartikel
 Dreistaatensachverhalt 57 f.
 dynamische Auslegung 47, 51 ff.
 Einkünfteberichtigung 63 ff.
 s. auch AOA
 Einkünftezurechnung 42, 56
 s. auch Qualifikationskonflikt
 Entlastungsanspruch 58
 s. auch limitation on benefits-Klauseln, treaty shopping
 Entschädigungszahlungen 39 f.
 Entstrickungsbesteuerung 71 ff.
 Entwicklungsländer 10, 62 f.
 Erbschaftsteuerabkommen 14
 Ergebnisabführungsvertrag 82 ff., 106 f.
 Erstattungsanspruch 56 ff.
 s. auch limitation on benefits-Klauseln, treaty shopping
 Europarecht 73, 79, 81, 86, 89, 92 ff., 96, 101, 102 ff., 105 ff., 108, 113 f.
 EU-Zinsrichtlinie s. Zinsrichtlinie
 Export 90 ff.
 finale Verluste s. Verluste, Betriebsstätte
 Freistellungsmethode 13, 40 ff., 73 f., 87 f., 88 ff., 92 ff., 95 f., 96 f., 99, 100 f., 101 ff.
 Freistellungsverfahren 58, 80
 s. auch limitation on benefits-Klauseln, treaty shopping
 functionally separate entity approach s. AOA
 Gemeinschaftsrecht s. Europarecht
 Gewerbesteuer 68 f., 95 f., 104, 111 f., 113
 gewerbsmäßige Arbeitnehmerüberlassung 38
 Gewinnobligationen 34 f.
 grenzüberschreitende Organschaft 82 ff., 106 f.
 Grünbuch zur deutsch-französischen Konvergenz 62
 Grundfreiheiten s. Europarecht
 Hinzurechnungsbesteuerung 96 f.
 s. auch Aktivitätskatalog
 hybride Gesellschaftsformen 26, 53 ff., 56 ff., 84 ff.
 Immobiliengesellschaften 16, 31, 32, 36 f.
 indirekte Gewinnaufteilung 29
 Informationsaustausch 9, 11 f., 16 f., 18, 20 f., 44
 Investmentvermögen 32
 Jahressteuergesetz 2013 56 ff., 63 ff.
 Kapitalexporthneutralität 88 ff.
 Kapitalimportneutralität 88 ff.
 KGaA 84 ff.
 Korrespondenzprinzip 96, 108 ff.
 Kraftfahrzeugsteuerabkommen 14
 Künstler 38, 40 f.
 Leistungsfähigkeitsprinzip 73, 101, 102, 105 f.
 limitation on benefits-Klauseln 43, 67 ff., 76 ff. s. auch treaty shopping

Lizenzgebühren 35 f., 40 f., 111,
 Anlage 3 s. auch limitation on bene-
 fits-Klauseln, treaty shopping
 Lizenzrecht 71 s. auch Lizenzgebühren
 Luftfahrt 30
 Luftfahrtabkommen 14
 Methodenartikel 13, 40 ff., 66, 87 ff.
 s. auch Anrechnungsmethode, Frei-
 stellungs-methode
 Missbrauchsvorschriften s. Aktivitäts-
 klausel, KGaA, Korrespondenzprin-
 zip, limitation on benefits-Klauseln,
 subject to tax-Klausel, switch over-
 Klausel, treaty shopping
 Montagebetriebsstätten 27
 Musterabkommen s. deutsches Muster-
 abkommen, OECD-Musterabkommen,
 UN-Musterabkommen
 Musterkommentar s. OECD-Muster-
 kommentar
 Mutter-Tochter-Richtlinie 86
 Nacherklärung s. Selbstanzeige
 Nettoprinzip s. Leistungsfähigkeits-
 prinzip
 Niederlassungsfreiheit s. Europarecht
 OECD-Musterabkommen 10, 25, 47 f.
 OECD-Musterkommentar 10, 11, 47 f.
 s. auch dynamische Auslegung
 öffentlicher Dienst 25
 Organshaft s. grenzüberschreitende
 Organshaft
 Paraphierung 15
 partiarische Darlehen 34 f.
 passive Einkünfte s. Aktivitätsklausel
 per country limitation 98 f.
 Personengesellschaften 26 f., 29, 53 ff.,
 56 ff., 59 ff.
 Persönlichkeitsrechte 35
 Portfoliodividenden
 s. Streubesitzdividenden
 Progressionsvorbehalt 40
 Qualifikationskonflikt 42, 44, 53 ff., 97
 Ratifikation 15
 Realisationsprinzip 72
 Rechts- und Amtshilfeabkommen
 s. Amtshilfeabkommen
 Regularisierung 117 s. auch
 Steuerabkommen (Deutschland-
 Schweiz)
 REIT 16, 31, 32, Anlage 3
 remittance base 43
 Renten s. Ruhegehälter
 rückwirkende Anwendung 15, 17
 Ruhegehälter 39 f.
 Sandwich-Struktur 64 ff.
 Schachtelbeteiligung 30 ff., Anlage 3
 s. auch Schachtelprivileg
 Schachtelprivileg 16, 40, 41 f., 73 f.,
 84 ff., 89
 Schenkungsteuerabkommen
 s. Erbschaftsteuerabkommen
 Schiedsverfahren 44, 75 f.
 Schifffahrt- und Luftfahrtabkommen 14
 Seeschifffahrt 30
 selbstständige Tätigkeit 29, 37
 Selbstanzeige 23
 selektive Begünstigung s. Beihilferecht
 Sonderbetriebserträge 59 ff.
 Sondervergütungen 29, 59 ff., Anlage 4
 sonstige Einkünfte s. andere Einkünfte

Sozialversicherungsbezüge 39
 Sportler 38, 40 f.
 step up s. Wertverknüpfung
 Steuerabkommen (Deutschland-Schweiz) 12, 21 ff.
 Steuerabzug s. Abzug ausl. Steuern
 Steueranrechnung s. Anrechnungsmethode
 Steuergeheimnis 12
 steuerlich geförderte Altersvorsorge
 s. Altersvorsorge
 Steueroasen 20
 stille Beteiligungen 34 f., 84
 Streubesitzdividenden 30 ff., 40 f.,
 Anlage 3
 Studenten 25
 subject to tax-Klausel 41, 86
 Subventionsverbot 95
 switch over-Klausel 41 f.
 Symmetriethese 102
 technische Dienstleistungen
 — Betriebsstättengewinnermittlung
 28 f.
 — Vergütungen 36
 Territorialitätsprinzip 95 f., 104, 111
 treaty override 12, 61, 64, 84 f., 111, 114
 treaty shopping 43 f., 76 ff., 88
 s. auch limitation on benefits-Klauseln
 triangular case s. Dreistaatensachverhalt
 Umschaltklausel s. switch over-Klausel
 unbewegliches Vermögen 36 f., 42, 74 f.
 s. auch Immobiliengesellschaften
 Unionsrecht s. Europarecht
 UN-Musterabkommen 10, 62
 unselbstständige Tätigkeit 38, 40 f.
 Unterhaltszahlungen 40
 Veräußerungsgewinne 36 f., 40 f., 42,
 59, 71, 105 f., 109
 verdeckte Gewinnausschüttung
 96, 108 ff.
 Verfassungsrecht 73, 79, 96 101, 102,
 105 f., 114
 Verluste 66, 68 f., 101., 112 ff.
 — Betriebsstättenverluste 102 ff.
 — Tochterkapitalgesellschaft 105 ff.
 — Wechselkurs 99 ff., 107 f.
 Vermögensteuer 26, 49 f.
 Vermögenszuwachssteuer
 s. Wegzugsbesteuerung
 Verrechnungspreise 48, 75 s. auch AOA
 Verständigungsverfahren
 s. Schiedsverfahren
 Vertragsverhältnisse 28
 Vertreterbetriebsstätte 27 f.
 Verwaltungsratsvergütungen
 s. Aufsichtsratsvergütungen
 Vorstandsmitglieder 38
 Währungsgewinne/-verluste s. Wechselkurs
 Wechselkurs 99 ff., 107 f.
 Wegzugsbesteuerung 37, 69 ff., Anlage 5
 Wegzugsklausel s. Wegzugsbesteuerung
 weiße Einkünfte 11, 88
 Wertverknüpfung 70 f.
 Wettbewerbsfähigkeit 89, 90, 94
 Wurzeltheorie 85
 Zinsen 32 ff., 40 f., 111, Anlage 3
 s. auch limitation on benefits-Klauseln,
 treaty shopping
 Zinsrichtlinie 24

IFSt-Schriften 2010 / 2011 / 2012

2010

- Nr. 460 *Dornbusch*, Zur Struktur familienpolitischer Maßnahmen in Deutschland
- Nr. 461 *Dorenkamp*, Systemgerechte Neuordnung der Verlustverrechnung – Haushaltsverträglicher Ausstieg aus der Mindestbesteuerung
- Nr. 462 *Albert*, Schiedsverfahren im Internationalen Steuerrecht
- Nr. 463 *Franke/Kügler*, Steuerliche Behandlung grenzüberschreitender Funktionsverlagerungen
- Nr. 464 *Stapperfend*, Bilanzberichtigung und Bindung der Finanzverwaltung an die eingereichte Bilanz – Subjektiver Fehlerbegriff auf dem Prüfstand
- Nr. 465 *Beland*, Entwicklung der Realsteuerhebesätze der Gemeinden mit 50.000 und mehr Einwohnern im Jahr 2010 gegenüber 2009
- Nr. 466 *Dornbusch*, Entwicklung wesentlicher Daten der öffentlichen Finanzwirtschaft in Deutschland von 1999–2009

2011

- Nr. 467 *Dahlmanns*, Tagungsbericht, Kolloquium zur Beschleunigung der Betriebsprüfung
- Nr. 468 *Hemmelgarn*, Steuern und Abgaben im Finanzmarktsektor – Abgabenrechtliche Regulierung und neue Finanzmarktsteuern in der Europäischen Union
- Nr. 469 *Drüen*, Modelle und Rechtsfragen zeitnaher Betriebsprüfung
- Nr. 470 *Ernst*, Neuordnung der Verlustnutzung nach Anteilseignerwechsel – Reformbedarf und haushaltspolitische Bedeutung des § 8c KStG
- Nr. 471 *IFSt-Arbeitsgruppe*, Einführung einer modernen Gruppenbesteuerung – Ein Reformvorschlag

- Nr. 472 *Rublack*, Berücksichtigung finaler Auslandsverluste – Ein Vorschlag zur Umsetzung der unionsrechtlichen Anforderungen im deutschen Steuerrecht
- Nr. 473 *Blumenberg/Kring*, Europäisches Beihilferecht und Besteuerung
- Nr. 474 *Scheffler*, Das Maßgeblichkeitsprinzip nach dem Bilanzrechtsmodernisierungsgesetz – Bestandsaufnahme nach Auffassung der Finanzverwaltung und Alternativen zum Maßgeblichkeitsprinzip
- Nr. 475 *Beland*, Realsteuern 2011
- Nr. 476 *Houben/Baumgarten*, Haushalts- und Verteilungswirkungen einer Tarifreform
- Nr. 477 *Englisch/Friedrich-Vache*, Umsatzsteuerrechtliche Aspekte der Anteilsveräußerung

2012

- Nr. 478 *Dahm/Hamacher*, Export der Abgeltungsteuer – Zur Vereinfachung und grenzüberschreitenden Anwendung der Abgeltungsteuer
- Nr. 479 *IFSt/FiFo*, Trends und Zukunftsfragen der Steuer- und Finanzpolitik in Deutschland und Europa
- Nr. 480 *Brunsbach/Endres/Lüdicke/Schnitger*, Deutsche Abkommenspolitik – Trends und Entwicklungen 2011/2012

ISBN: 978-3-89737-023-4