

ifst

Institut Finanzen und Steuern

Deutsche Abkommenspolitik – Trends und Entwicklungen 2012/2013 –

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

In Medienkooperation mit

**DER
BETRIEB**

Zitiervorschlag:

Brunsbach/Endres/Lüdicke/Schnitger, ifst-Schrift Nr. 492 (2013)

ISBN: 978-3-89737-037-1

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

Institut Finanzen und Steuern

Deutsche Abkommenspolitik – Trends und Entwicklungen 2012/2013 –

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. 492:

Deutsche Abkommenspolitik – Trends und Entwicklungen 2012/2013 –

Mit der diesjährigen ifst-Schrift zur deutschen Abkommenspolitik wird zum zweiten Mal in Folge eine umfassende Untersuchung zu den Trends und Entwicklungen der deutschen Abkommenspolitik vorgelegt.

Entsprechend der Konzeption der Jahresschrift wird auf die Inhalte der seit Beginn des Jahres 2013 neu anwendbaren Abkommen auf dem Gebiet der Steuern vom Einkommen und vom Vermögen detaillierter eingegangen, um über den Aufbau einer jährlichen Zeitreihe Trends der Doppelbesteuerungsabkommen über einen längeren Zeitraum erfassen und analysieren zu können. Da auch Änderungen im deutschen Außensteuerrecht Neujustierungen bei der Abkommensanwendung bewirken können, geht die diesjährige Schrift auch auf entsprechende Gesetzgebungsmaßnahmen und Rechtsprechungsentwicklungen ein.

Das Vorwahljahr war zumindest bezüglich Neuabschlüssen von Doppelbesteuerungsabkommen eher ruhig. Hinsichtlich der neu anwendbaren Abkommen besteht inhaltlich auch lediglich ein Gleichlauf hinsichtlich der Vereinbarung von Aktivitätsklauseln im Methodenartikel, wobei sich dieser Trend auch nur auf die Aufnahme von „Umschaltklauseln“, nicht aber auf deren konkrete Ausgestaltung bezieht. Weiterer Abkommenstrend – und sichtbarer Beleg für die Bemühungen zur Bekämpfung von Steuerverkürzungen durch Nutzung von Steueroasen – ist schließlich der Abschluss von Auskunftsabkommen.

Schwerpunktthema der diesjährigen Untersuchung ist die neue deutsche Verhandlungsgrundlage für Doppelbesteuerungsabkommen, die für mehr Transparenz hinsichtlich der abkommensrechtlichen Vorstellungen der deutschen Verhandlungsseite sorgt. Bei Gesamtbetrachtung der Abkommensentwicklungen im Zeitraum 2012/13 verbleiben allerdings Bereiche mit teilweise erheblichem Verbesserungspotenzial, die in der vorliegenden Schrift adressiert werden.

Institut Finanzen und Steuern
Prof. Dr. Johanna Hey

Berlin/Köln, im November 2013

Inhaltsverzeichnis

I.	Aktuelle DBA-Politik: Einführende Hinweise (<i>Endres</i>)	11
II.	Entwicklungen im Jahr 2012 und Ausblick 2013 (<i>Brunsbach</i>)..	16
	1. Abkommensverhandlungen, Revisionen und Kündigungen	16
	a. Doppelbesteuerungsabkommen auf dem Gebiet der Steuern vom Einkommen und vom Vermögen.	16
	aa. Bereits anzuwendende Doppelbesteuerungsabkommen	17
	bb. Noch nicht in Kraft getretene DBA / Laufende DBA-Verhandlungen in 2012/2013.	18
	cc. Kündigungen in 2012	22
	b. Abkommen auf dem Gebiet der Rechts- und Amtshilfe und des Auskunfts-austauschs (Auskunftsabkommen).	22
	c. Sonderthema: Abkommen zwischen der Bundesrepublik Deutschland und der Schweizerischen Eidgenossenschaft über Zusammenarbeit in den Bereichen Steuern und Finanzmarkt . .	24
	2. Inhaltliche Trends der neuen Abkommen.	25
	a. Geltungsbereich	25
	b. Begriffsbestimmungen	26
	aa. Definition des Hoheitsgebietes	26
	bb. Ansässigkeitsbestimmungen	26
	cc. Definition der Betriebsstätte	28
	c. Besteuerung des Einkommens	28
	aa. Einkünfte aus unbeweglichem Vermögen	28
	bb. Unternehmensgewinne	29
	cc. Seeschifffahrt, Binnenschifffahrt und Luftfahrt.	30
	dd. Verbundene Unternehmen	31
	ee. Dividenden.	31
	ff. Zinsen.	33
	gg. Sonderregelungen für typisch stille Beteiligungen, partiarische Darlehen und Gewinnobligationen.	35
	hh. Lizenzgebühren.	35

ii. Gewinne aus der Veräußerung von Vermögen	37
jj. Einkünfte aus selbstständiger Tätigkeit	39
kk. Einkünfte aus unselbstständiger Tätigkeit	39
ll. Aufsichtsrats- und Verwaltungsratsvergütungen	40
mm. Künstler und Sportler	40
nn. Ruhegehälter, Renten und ähnliche Zahlungen	41
oo. Öffentlicher Dienst	43
pp. Gastprofessoren, Lehrer und Studenten	44
qq. Andere Einkünfte	45
rr. Vermögen.	46
ss. Sonderbestimmungen	46
d. Methoden zur Vermeidung der Doppelbesteuerung.	46
aa. Grundsätze	46
bb. Aktivitätsklauseln, <i>Switch over</i> -Klauseln und <i>Subject to tax</i> -Klauseln.	49
e. Gleichbehandlung	51
f. Verständigungs- und Schiedsverfahren	52
g. Informationsaustausch und Amtshilfe bei der Erhebung von Steuern.	52
h. Verfahrensregelungen für die Quellenbesteuerung	54
i. Vorbehalt für nationale Missbrauchsvorschriften.	54
j. <i>Limitation on Benefits</i> -Klauseln.	55
k. Zusammenfassende Würdigung und Identifizierung von inhaltlichen Trends	56
3. Der Einfluss der OECD auf die deutsche Abkommenspraxis	59

**III. Das Jahr im Rückblick: Wertung der aktuellen
Gesetzgebung und Rechtsprechung zu den DBA aus
Sicht des Rechtsanwenders (*Schnitger*)** 62

1. Ausgewählte Entwicklungen zu den DBA in der innerstaatlichen Gesetzgebung	62
a. Änderungen im Zusammenhang mit Organschaften	62
aa. Grenzüberschreitende Organschaft.	62
bb. Verhinderung der doppelten Verlustnutzung	69
b. Besteuerung von Streubesitzdividenden	72

c.	Umsetzung des Authorised OECD Approach (AOA) in innerstaatliches Recht	75
d.	Sicherung des Ertragsteueraufkommens	77
aa.	Anpassung der Gewinnermittlung durch Einnahmen-Überschuss-Rechnung für Zwecke des Progressionsvorbehalts (§ 32b Abs. 2 Satz 1 Nr. 2 Satz 2 Buchst. c EStG n.F.; „Goldfinger“).	77
bb.	Regelung des Anwendungsverhältnisses verschiedener <i>Subject to tax</i> -Klauseln in § 50d Abs. 9 Satz 3 EStG n.F. ...	78
cc.	Sondervergütungen im Abkommensrecht (§ 50d Abs. 10 EStG n.F.)	80
dd.	Besteuerung entstrickter Wirtschaftsgüter/Anteile gem. § 17 EStG (§ 50i EStG)	84
e.	Erstattungsberechtigung hybrider Gesellschaften (§ 50d Abs. 1 Satz 11 EStG n.F.)	88
2.	Ausgewählte Entwicklungen in der Rechtsprechung zu den DBA ...	92
a.	BFH-Urteil vom 11.10.2012, I R 75/11 (Sperrwirkung des Art. 9 OECD-MA)	92
b.	BFH-Urteil vom 9.5.2012, I R 73/10 (Widerstreitende Tatsachen bei grenzüberschreitenden Sachverhalten)	95
IV.	Die deutsche Verhandlungsgrundlage für Doppelbesteuerungsabkommen (<i>Lüdicke</i>)	97
1.	Einleitung.	97
2.	Politische und fachliche Bedeutung	100
3.	Wesentliche Abweichungen der deutschen Verhandlungsgrundlage vom OECD-MA	102
a.	Überschrift und Präambel	103
b.	Unter das Abkommen fallende Steuern	105
c.	Definition des Hoheitsgebietes.	106
d.	Definition der Ausdrücke Betriebsstätte und unbewegliches Vermögen – natürliche Ressourcen	106
e.	Unternehmensgewinne: Authorised OECD Approach (AOA) und Gegenberichtigung bei Gewinnberichtigungen.	107
f.	Besteuerung von Dividenden	109
aa.	Dividendendefinition	109
bb.	Quellenbesteuerungsrecht	111

cc. Deutsches Quellenbesteuerungsrecht bei Betriebsstätten-Sandwich	113
g. Besteuerung von Zinsen und Lizenzgebühren	114
aa. Definition und Quellenregel.	115
bb. Quellenbesteuerungsrecht für gewinnabhängige abziehbare Vergütungen	117
h. Wegzugsbesteuerung	118
i. Arbeitnehmerbeiträge zur Alterssicherung	119
j. Künstler und Sportler	120
k. Rentenbesteuerung im Quellenstaat.	121
l. Sonderregelungen für öffentlich-rechtliche Vergütungen	123
m. Methodenartikel	124
aa. Überblick	124
bb. Schachtelprivileg mit Einschränkungen	125
cc. Aktivitätsklausel	128
dd. <i>Switch over</i> -Klausel	132
ee. <i>Subject to tax</i> -Klausel	135
ff. Notifikationseinkünfte	143
n. Diskriminierungsverbot	143
o. Verständigungsverfahren	145
p. Informationsaustausch und Datenschutz	147
q. Verfahrensregeln für die Quellenbesteuerung; Investmentvermögen	149
aa. Verfahrensregeln	149
bb. Besonderheiten bei Investmentvermögen	150
r. Vorbehalt für nationale Missbrauchsvorschriften und AStG.	153
4. Wesentliche Abweichungen der Verhandlungsgrundlage von jüngeren deutschen DBA	155
a. Keine Regelung zu Personengesellschaften	155
b. Keine Regelung zu Sondervergütungen	157
c. Keine ausformulierte Regelung zur Entstrickung bei (Erst-)Abschluss eines DBA.	158
d. Keine Regelung zum internationalen Arbeitnehmerverleih	160
V. Fazit und steuerpolitische Folgerungen (Endres)	160

Anhang	167
A1 Abkommensentwicklungen 2008–2013	168
A2 Deutsche DBA-Verhandlungsgrundlage: Übersicht	171
A3 Deutsche DBA-Verhandlungsgrundlage: Methodenartikel	177
A4 Deutsche DBA-Verhandlungsgrundlage: Definitionen und Verteilungsnormen	182
A5 Deutsche DBA-Verhandlungsgrundlage: Weitere Bestimmungen	187

Redaktionsschluss war der 31.8.2013.

Frau StB Kerstin Holst und Herrn StB Dr. Ronald Gebhardt (beide Price-waterhouseCoopers AG) wird für ihre wertvolle Mitarbeit an der vorliegenden Schrift gedankt.

I. Aktuelle DBA-Politik: Einführende Hinweise

Der Text der deutschen „Verhandlungsgrundlage für Doppelbesteuerungsabkommen im Bereich der Steuern vom Einkommen und Vermögen“ (Stand: 22.8.2013) startet mit einer Präambel, die in ihrem Wortlaut die Zielsetzung aktueller deutscher Abkommenspolitik zusammenfasst:

- die beiderseitigen wirtschaftlichen Beziehungen der Vertragsstaaten sollen weiterentwickelt, die Zusammenarbeit in Steuersachen vertieft und eine wirksame und zutreffende Steuererhebung gewährleistet werden;
- die jeweiligen Besteuerungsrechte sollen gegenseitig so abgegrenzt werden, dass sowohl Doppelbesteuerungen wie auch Nichtbesteuerungen vermieden werden.

Mit diesen abkommenspolitischen Standardlinien, die als flexibles Hilfsmittel bei DBA-Verhandlungen eingesetzt werden sollen, ist die Materie der Doppelbesteuerung wieder in die vorderste Linie der Fachdiskussion gerückt. Die Leitlinien sind bereits mit der Absichtserklärung der Präambel klar gesetzt: Mit einem engmaschigen und stabilen Abkommensnetz soll die Wettbewerbsfähigkeit der eigenen Wirtschaft gestärkt, gleichzeitig aber auch das notwendige inländische Steueraufkommen sichergestellt werden. Die Verhandlungsgrundlage wandelt somit auf dem schmalen Grat einer fiskalisch ergiebigen und einer Investitionsanreize setzenden Abkommenspolitik. Gerade in einer export- und auslandsinvestitionsorientierten Volkswirtschaft wie Deutschland ist es wichtig, dass zwischenstaatliche Streitigkeiten über die Aufteilung des Besteuerungssubstrats mangels Einigung nicht auf dem Rücken der Steuerpflichtigen ausgetragen werden. Bei volkswirtschaftlich erwünschten In- und Outboundaktivitäten soll eine Kumulation von steuerlichen Belastungen verhindert werden. Gleichzeitig wird aber das verstärkte Bemühen der deutschen Verhandlungsseite immer sichtbarer, Missbrauchsabwehrregelungen auch bilateral zu verankern. Zielsetzung der Abkommenspolitik ist es somit auch, Schutzmaßnahmen zur Bekämpfung unangemessener Gestaltungen zu vereinbaren und jegliche Minderbesteuerung oder das Erlangen tatsächlich oder vermeintlich ungerechtfertigter Steuervorteile auszuschließen.

Die Forderung nach einem vom BMF erarbeiteten deutschen Abkommensmuster, das der Fachöffentlichkeit zugänglich gemacht wird, war eine der vier steuerpolitischen Thesen, mit der die Erstauflage dieser ifst-Jahresschrift im Juni 2012 abgeschlossen wurde (ifst-Schrift Nr. 480, 119). Ziel der Schriftenreihe ist es, jährlich über Trends und Entwicklungen der deutschen Ab-

kommenspolitik zu berichten und neben der Analyse aktueller Abkommensregelungen auch Thesen zum künftigen deutschen Abkommensverständnis vorzustellen. Dass die Forderung nach einer standardisierten Verhandlungsgrundlage so schnell ihre Umsetzung gefunden hat, ist aus Sicht der Autoren natürlich erfreulich – ohne dabei so vermessen zu sein, die Initiative zur Veröffentlichung eines deutschen Abkommensmodells tatsächlich dem Impuls aus der ifst-Jahresschrift zuzurechnen.

Weitere politische Folgerungen resultierten aus einer steuerfachlich und steuerpolitisch ausgerichteten Untersuchung des abkommensrechtlichen Methodenartikels zur Vermeidung der Doppelbesteuerung (Art. 23 OECD-MA) als Schwerpunktthema der Auftaktausgabe. Insoweit wurde gefolgert, dass die Freistellungsmethode einschließlich des internationalen Schachtelprivilegs für die deutsche Steuerpraxis das Mittel der Wahl sein muss. Im innerstaatlichen Anwendungsbereich der Anrechnungsmethode (§ 34c, d EStG, § 26 KStG) wurden wesentliche Defizite (z.B. fehlender Anrechnungsvor- bzw. -rücktrag, mangelnde Anrechnungsmöglichkeit bei der Gewerbesteuer und damit Auseinanderfallen des einkommen-/körperschaftsteuerlichen und gewerbesteuerlichen Anrechnungspotenzials) festgestellt, deren Beseitigung angeregt wurde, um ein zeitgemäßes Regelwerk zur umfassenden Vermeidung der wirtschaftlichen und juristischen Doppelbesteuerung gesetzlich vorzusehen.

Inwieweit die neue Verhandlungsgrundlage mit den Flankierungen der Freistellungsmethode durch Aktivitäts-, *switch over*- und *subject to tax*-Klauseln dem Postulat nach dem fortbestehenden Vorrang der Freistellungsmethode tatsächlich entspricht, wird nachfolgend beim Schwerpunktthema dieser Schrift zu untersuchen sein. Diese Analyse muss auch vor dem Hintergrund erfolgen, ob die aus Aufkommensaspekten vorgesehenen Rückfall- und Umschaltklauseln nicht einen wesentlichen Vorteil der Freistellungsmethode, nämlich ihre einfach praktische Handhabbarkeit, unterlaufen.

Auch die weitere These der Vorjahresschrift, nach der die Aufnahme einer Regelung zur Entstrickung bei (Erst-)Abschluss eines DBA in die Verhandlungsgrundlage erforderlich sei, ist – wenn auch als Einschub zu Art. 13 im Protokoll der Verhandlungsgrundlage und ohne ausformulierte Regelung – zumindest im Ansatz berücksichtigt worden.

Den bisherigen Ausführungen ist bereits zu entnehmen, dass das Schwerpunktthema der diesjährigen ifst-Schrift zur deutschen Abkommenspolitik schnell gefunden war. Soll jedes Jahr ein besonderer Schwerpunkt bei einem

aktuellen Thema des Doppelbesteuerungsrechts gesetzt werden, so kann die Wahl der neuen deutschen Verhandlungsgrundlage für Doppelbesteuerungsabkommen als vielgelobter „Meilenstein der Abkommenspolitik“ nicht wirklich überraschen. Zwar hat die am 18.4.2013 im Rahmen eines Steuer-Symposiums im Bundesfinanzministerium in Berlin vorgestellte und mit Datum vom 22.8.2013 modifizierte Verhandlungsgrundlage keinen grundsätzlichen Wechsel deutscher Abkommensinterpretation eingeleitet, sondern lediglich die Position für DBA-Abschlüsse zusammengefasst und illustriert. Es wird nun aber transparent, welche abkommensrechtlichen Vorstellungen die deutsche Seite bei ihren jeweiligen Verhandlungen verfolgt. Die Anmerkungen zur deutschen Verhandlungsgrundlage finden sich in Teil IV dieser Schrift.

Zum Jahresbeginn 2013 verfügt Deutschland über Doppelbesteuerungsabkommen auf dem Gebiet der Ertragsteuern mit 96 Vertragsstaaten. Wie gehabt berichtet die vorliegende ifst-Schrift in Abschnitt II über alle maßgeblichen Entwicklungen (Neuabschlüsse, Kündigungen, Revisionen) des letzten Jahres und gibt einen Ausblick auf künftige Vorhaben. Allerdings war das Vorwahljahr bezüglich Neuabschlüssen eher ruhig: das DBA mit dem Oman ist das einzig unterzeichnete DBA seit dem letzten Redaktionsschluss. Einige Revisionsabkommen und ein Erstabkommen (mit Turkmenistan) sind in der Zwischenzeit paraphiert worden. Das mit der Schweiz am 21.9.2011 unterzeichnete Abkommen über die „Zusammenarbeit in den Bereichen Steuern und Finanzmarkt“, wonach sich die Schweiz zu einem begrenzten Informationsaustausch bei weitgehendem Schutz für Altfälle im Tausch gegen die Aufhebung von bestehenden Restriktionen für ihre Banken in Deutschland verpflichtet hat, fand in den Wirren des Vorwahlkampfes keine politischen Mehrheiten und konnte somit nicht ratifiziert werden. Einen Überblick zu den Abkommensentwicklungen im Zeitraum 2008–2013 liefert die Anlage 1 zu dieser Schrift.

Neben den hier im Vordergrund stehenden eigentlichen Abkommensmodifikationen bewirken natürlich auch Reformen im deutschen Außensteuerrecht Nejustierungen bei der Abkommensanwendung. Über solche Änderungen deutschen Rechts und ihre Steuerkonsequenzen für die grenzüberschreitende Geschäftstätigkeit berichtet Gliederungspunkt III. Schwerpunkte bilden dabei die Organschaftsbesteuerung mit internationalem Bezug (wie beispielsweise die Gesetzgebung zur Vermeidung doppelter Verlustnutzung in § 14 Abs. 1 Satz 1 Nr. 5 KStG), die Umsetzung des Authorised OECD Approach (AOA), d.h. die uneingeschränkte Selbstständigkeitsfiktion für Betriebsstätten bei der Gewinnabgrenzung zum Stammhaus, in § 1 AStG oder die Weiterentwicklung der Anwendungs- und Missbrauchsvorschriften des § 50d

EStG, deren Nummerierung mittlerweile kurz vor der Vervollständigung des Dutzends steht. Aber auch die Relevanz der Rechtsprechung für die Abkommensauslegung wird anhand einer Analyse neuerer BFH-Urteile (wie z.B. zum Verbot der Annahme einer formellen vGA) nachdrücklich belegt.

Ein Thema, das durch Reformvorschläge im nationalen wie im Abkommensrecht künftige Ausgaben dieser Jahresschrift beschäftigen dürfte, ist die BEPS-Debatte. Diese Initiative von G20 (Gruppe der wichtigsten Industrie- und Schwellenländer), EU und OECD hat die im Kern bekannte Diskussion über den internationalen Steuerwettbewerb und dessen Nutzung durch multinationale Konzerne wiederbelebt. Unter den Stichworten „Base Erosion and Profit Shifting (BEPS)“ und „Aggressive Tax Planning (ATP)“ wird international mit hohem politischen Druck daran gearbeitet, wie man die nationalen Steuersysteme und zwischenstaatlichen Vereinbarungen, die das Zusammenwirken der unterschiedlichen nationalen Steuersysteme regeln sollen, an die Gegebenheiten von Globalisierung, digitaler Wirtschaft und technischer Entwicklung anpassen kann. Dabei stehen nach dem Aktionsplan der EU-Kommission vom 6.12.2012, der BEPS-Studie der OECD vom 12.2.2013 und dem OECD-Aktionsplan vom 19.7.2013 mit der Bekämpfung der Erosion von Besteuerungsgrundlagen und der (missbräuchlichen) Gewinnverlagerung als Grundanliegen eigentlich Selbstverständlichkeiten im Brennpunkt. Allerdings ist der Blickwinkel weiter – in Frage gestellt wird auch die legale Nutzung von Steuerarbitrage, wenn die ausländischen Steueranreize über das von einzelnen Regierungen als noch vertretbar empfundene Maß hinausgehen oder aber das Zusammenspiel der Steuersysteme zu Friktionen und Besteuerungslücken führt (Stichwort: doppelte Nichtbesteuerung). Als Lösungsvorschlag sieht der Aktionsplan der OECD vom 19.7.2013 15 Aktionspunkte vor, deren Reformansätze in den Jahren 2014/2015 erarbeitet und umgesetzt werden sollen. Neben workstreams zur Anpassung von Verrechnungspreisregelungen, zur zielgenaueren Besteuerung digitaler Dienstleistungen, zur Fortentwicklung der Hinzurechnungsbesteuerung, zur Einschränkung des Zinsabzugs zwischen verbundenen Unternehmen oder zur Verschärfung von Offenlegungspflichten adressiert der OECD-Aktionsplan auch verschiedene Aufgaben mit direktem Abkommensbezug:

- Verhinderung hybrider Gestaltungen (*hybrid mismatch arrangements*) durch nationale oder abkommensverankerte Missbrauchsklauseln
- Maßnahmen gegen die künstliche Vermeidung von Betriebsstätten (ggf. Ausdehnung des Betriebsstättenbegriffs)

- Versagung von Abkommensvorteilen in Missbrauchsfällen (z.B. durch *treaty shopping*)
- stärkere Praxis- und höhere Erfolgsorientierung bei den Verfahren zur Streitbeilegung (wie z.B. dem Verständigungsverfahren).

Bei dieser Neuordnung der internationalen Steuerkoordination wird Deutschland allerdings Vorsicht walten lassen müssen, um durch die wohl unvermeidlich aufkommende Tendenz zu mehr Quellenbesteuerung am Ende nicht plötzlich als Verlierer im Kampf um den Steuerkuchen dazustehen. Der beste Aktionsplan ist es ohnehin, im eigenen Land ein angemessenes und von den Steuerpflichtigen akzeptiertes Steuerumfeld zu schaffen.

Mit der Forderung nach einem verträglichen Steuerklima ergibt sich fast automatisch der Übergang zu einem weiteren bedeutsamen Einflussfaktor auf die künftige Abkommenspolitik – die Bundestagswahl 2013. Selten zuvor haben das Thema der sozialen Gerechtigkeit und damit verbunden eine Steuererhöhungsdebatte den Wahlkampf so dominiert wie im Wahljahr 2013. Das nach Redaktionsschluss feststehende Wahlergebnis wird nicht nur die Grundprinzipien künftiger Steuerpolitik prägen, sondern speziell auch für die Abkommensfortentwicklung bedeutsam sein. Die Parteien haben vor der Wahl unterschiedliche Steueränderungen mit Abkommensbezug erwogen. So findet sich beispielsweise im steuerlich sehr detaillierten Wahlprogramm von Bündnis 90/Die Grünen explizit die Forderung nach einem Übergang von der Freistellungs- zur Anrechnungsmethode. Bei dieser Aussage bleibt offen, ob es für die geltenden DBA bis zur Neuverhandlung bei der Freistellung bleiben soll oder ob auch für die Alt-DBA sofort mittels diplomatischer Notifizierung zur Anrechnung übergegangen werden soll. Auch wollen Bündnis 90/Die Grünen die unbeschränkte Steuerpflicht (nach amerikanischem Vorbild) an die deutsche Nationalität koppeln, was sinnvollerweise der DBA-Flankierung bedarf. Die SPD will bestehende DBA mit Steueroasen neu verhandeln und gegenüber unkooperativen Staaten einseitig von der Freistellungs- auf die Anrechnungsmethode wechseln. Die Linke will Abkommen mit unkooperativen Staaten gänzlich kündigen und diesbezüglich deutsche Quellensteuern auf Dividenden, Zinsen und Lizenzgebühren in Höhe von 50 % einführen. Auch die Pläne verschiedener Parteien zur Wiederbelebung der Vermögensteuer haben fraglos abkommensrechtliche Relevanz, zumal in einigen derzeit bestehenden DBA die Vermögensteuer ausdrücklich vom Anwendungsbereich ausgenommen ist. Insoweit ist der Wahlausgang vom 22. September auch für die künftige Abkommenspolitik und die Weiterentwicklung der deutschen Verhandlungsgrundlage richtungs-

weisend. Die kommenden 12 Monate dürften also dem abgelaufenen Jahr in international-steuerlicher Sicht in nichts nachstehen – die ifst-Jahresschrift 2014 verspricht bereits heute viel Potenzial!

II. Entwicklungen im Jahr 2012 und Ausblick 2013

1. Abkommensverhandlungen, Revisionen und Kündigungen

Wie in der Vorjahresschrift¹ soll auch in diesem Jahr der Fokus auf die Entwicklungen bei den Abkommen auf dem Gebiet der Steuern vom Einkommen und vom Vermögen (im Folgenden Doppelbesteuerungsabkommen oder DBA) gelegt werden. Die Entwicklungen auf dem Gebiet der Rechts- und Amtshilfe und des Auskunftsaustausches (Auskunftsabkommen) werden lediglich übersichtshalber dargestellt. Wie gewohnt hat das BMF auch zum 1.1.2013 eine Übersicht² zu dem Stand der Doppelbesteuerungsabkommen und anderer Abkommen im Steuerbereich sowie der Abkommensverhandlungen veröffentlicht.

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

Auch im Zeitraum 2012/2013 ist die Bundesrepublik Deutschland in eine Vielzahl von Abkommensverhandlungen involviert gewesen. Im Vorjahr wurden die Abkommen, die seit dem 1.1.2011 und dem 1.1.2012 anwendbar geworden sind, ausführlich dargestellt. Ebenso wurden die noch nicht anwendbaren DBA entsprechend ihres Bearbeitungsstandes untergliedert in:

1. Abkommen, bei denen das deutsche Gesetzgebungsverfahren abgeschlossen und bei denen für ein Inkrafttreten nur noch der Austausch der Ratifikationsurkunden³ erforderlich ist,

¹ *Brunsbach/Endres/Lüdicke/Schnitger*, Deutsche Abkommenspolitik, ifst-Schrift Nr. 480 (2012).

² BMF v. 22.1.2013, Stand der Doppelbesteuerungsabkommen und anderer Abkommen im Steuerbereich sowie der Abkommensverhandlungen am 1. Januar 2013, BStBl. I 2013, 162.

³ Die Ratifikation, d.h. die Erklärung, dass das DBA als völkerrechtlich verbindlich anzusehen ist, ist Voraussetzung für das Wirksamwerden eines DBA. Über die Erklärungen werden Urkunden erstellt, die ausgetauscht werden.

2. Abkommen, die unterzeichnet⁴ sind, bei denen jedoch der Abschluss des deutschen Gesetzgebungsverfahrens noch aussteht,
3. Abkommen, die paraphiert,⁵ jedoch noch nicht unterzeichnet sind und
4. Abkommen, die sich noch im Stadium der Verhandlungen befinden.

Im Folgenden soll entsprechend dieser Untergliederung die Entwicklung seit dem Redaktionsschluss der Vorjahresschrift aufgezeigt werden.

aa. Bereits anzuwendende Doppelbesteuerungsabkommen

Folgende Doppelbesteuerungsabkommen auf dem Gebiet der Steuern vom Einkommen und vom Vermögen sind seit dem 1.1.2013 anwendbar:

Irland	Revisionsabkommen vom 30.3.2011
Liechtenstein	Erstmaliges Abkommen vom 17.11.2011
Mauritius	Revisionsabkommen vom 7.10.2011
Spanien	Revisionsabkommen vom 3.2.2011
Taiwan ⁶	Erstmaliges Abkommen vom 28.12.2011

In 2012 sind somit diejenigen DBA, bei denen zum Zeitpunkt des Redaktionsschlusses der Vorjahresschrift das deutsche Gesetzgebungsverfahren bereits abgeschlossen war (DBA mit Irland und Spanien), sowie von denjenigen DBA, die zum Redaktionsschluss unterzeichnet waren, die DBA mit Liechtenstein, Mauritius und Taiwan in Kraft getreten.

Das DBA-Türkei ist am 1.8.2012 in Kraft getreten. Nach Art. 30 Abs. 2 des DBA ist es bereits ab dem 1.1.2011 anzuwenden.

Zur Analyse der einzelnen Abkommen vgl. nachfolgend unter 2.

⁴ Nach Unterzeichnung werden die Vertragstexte auf der Internet-Seite des BMF veröffentlicht.

⁵ Durch die Paraphierung wird der ausgehandelte Text eines DBA vorläufig festgelegt. Der paraphierte Text wird in der Regel nicht veröffentlicht.

⁶ Das DBA-Taiwan stellt keinen völkerrechtlichen Vertrag dar, da Deutschland Taiwan nie als souveränen Staat anerkannt hat, sodass die innerstaatliche Umsetzung des Abkommens nicht mittels Zustimmungsgesetz nach Art. 59 Abs. 2 GG, sondern bisher einmalig im Rahmen eines nationalen Steuergesetzes erfolgte, vgl. BR-Drucks. 169/12.

Des Weiteren ist das Revisionsprotokoll zum DBA-Slowenien, den Informationsaustausch betreffend, am 30.7.2012 in Kraft getreten und seit diesem Tag anzuwenden.

bb. Noch nicht in Kraft getretene DBA / Laufende DBA-Verhandlungen in 2012/2013

Auch im abgelaufenen Betrachtungszeitraum fanden zwischen der Bundesrepublik Deutschland und einer Vielzahl von Ländern DBA-Verhandlungen betreffend den Abschluss eines erstmaligen Doppelbesteuerungsabkommens, eines Revisionsabkommens oder von Revisionsprotokollen statt.

Der gegenwärtige Stand lässt sich wie folgt zusammengefasst darstellen:

Abkommen, bei denen zum Redaktionsschluss das deutsche Gesetzgebungsverfahren abgeschlossen ist

Land	Abkommensart	Status
Niederlande	Revisionsabkommen	Verkündung des Zustimmungsgesetzes im BGBl. II am 10.12.2012
Luxemburg	Revisionsabkommen	Verkündung des Zustimmungsgesetzes im BGBl. II am 10.12.2012

Bei diesen beiden Abkommen, welche bei Erscheinen der Vorjahresschrift unterzeichnet waren, steht für das Inkrafttreten noch der Austausch der Ratifikationsurkunden aus. Soweit die Ratifikationsurkunden bezüglich des DBA-Luxemburg noch im Kalenderjahr 2013 ausgetauscht werden⁷ (Inkrafttreten am Tag des Austausches), kommt das DBA zum 1.1.2014 zur Anwendung. Das DBA-Niederlande tritt erst am 1. Tag des zweiten Monats nach dem Austausch der Ratifikationsurkunden in Kraft und findet ab dem Jahr Anwendung, das dem Jahr des Inkrafttretens folgt.⁸ Unterstellt, der Austausch der Ratifikationsurkunden findet bis Ende Oktober 2013 statt, tritt das DBA zum 1.12.2013 in Kraft und wäre ab 1.1.2014 anzuwenden.

⁷ Nach uns vorliegenden Informationen hat Luxemburg das DBA am 14.6.2013 ratifiziert. Eine Ratifikation in Deutschland steht noch aus.

⁸ Art. 33 Abs. 2.

Abkommen, die zum Redaktionsschluss unterzeichnet sind⁹

Land	Abkommensart	Datum der Unterzeichnung
Oman ¹⁰	Erstmaliges Abkommen	15.8.2012
Südafrika ¹¹	Revisionsabkommen	9.9.2008

Es wird deutlich, dass bei einer Vielzahl von Doppelbesteuerungsabkommen, die zum Redaktionsschluss der Vorjahresschrift den Status „Unterzeichnung“ innehatten, im Betrachtungszeitraum das deutsche Gesetzgebungsverfahren abgeschlossen wurde (DBA-Luxemburg, DBA-Niederlande) bzw. die DBA in Kraft getreten sind (DBA-Liechtenstein, DBA-Mauritius, DBA-Taiwan, DBA-Türkei). Zum diesjährigen Redaktionsschluss verbleiben damit lediglich zwei Doppelbesteuerungsabkommen, die unterzeichnet sind.

Abkommen, die zum Redaktionsschluss paraphiert sind¹²

Land	Abkommensart	Datum der Paraphierung
Ägypten	Revisionsabkommen	1.8.2005 (neue Paraphierung am 9.11.2012)
Armenien	Revisionsabkommen (Ersatz für das DBA-UdSSR)	1.3.2013
Belgien	Revisionsabkommen	16.10.2009
China	Revisionsabkommen	12.7.2011
Costa Rica	Erstmaliges Abkommen	16.10.2009
Ecuador	Revisionsabkommen	19.10.2012

⁹ Des Weiteren sind ein Revisionsprotokoll zum DBA-Belgien am 21.1.2010 und ein Revisionsprotokoll zum DBA-Norwegen am 24.6.2013 unterzeichnet worden.

¹⁰ Vgl. *Hensel*, IWB 2013, 82.

¹¹ Vgl. *Hensel*, IWB 2012, 227.

¹² Des Weiteren sind bereits ein Ergänzungsprotokoll zum DBA-Frankreich (15.10.2008) sowie Revisionsprotokolle zu den DBA mit Georgien (21.6.2011), Singapur (27.9.2012) und dem Vereinigten Königreich (19.3.2012) paraphiert. Die Paraphierung des Revisionsprotokolls zum DBA-Georgien wurde erstmals in dem BMF-Schreiben vom 22.1.2013 (Fn. 2) aufgeführt, obwohl es bereits am 21.6.2011 paraphiert wurde.

Finnland	Revisionsabkommen	31.3.2011
Griechenland	Revisionsabkommen	2.10.2009
Island	Revisionsabkommen	12.7.2011
Israel	Revisionsabkommen	8.6.2009
Philippinen	Revisionsabkommen	20.7.2012
Sri Lanka	Revisionsabkommen	24.8.2012
Tunesien	Revisionsabkommen	4.6.2010
Turkmenistan	Erstmaliges Abkommen	16.4.2012

Die Anzahl der „paraphierten“ DBA hat sich seit dem letzten Redaktionsschluss von 10 auf 14 erhöht. Dies ergibt sich aus einem Zugang von Armenien, Ecuador, Philippinen, Sri Lanka und Turkmenistan, wohingegen nur das DBA-Oman unterzeichnet wurde. Bezüglich der neu paraphierten DBA wurden mit drei Ländern (Ecuador, Sri Lanka und Turkmenistan) ausweislich des BMF-Schreibens zum Stand der DBA¹³ bereits zum 1.1.2012 Verhandlungen geführt. Bei den verbliebenen zwei Ländern (Armenien und Philippinen) war auf Grundlage der zum Redaktionsschluss der letztjährigen Jahresschrift verfügbaren offiziellen Quellen nicht erkennbar, dass zum damaligen Zeitpunkt bereits Verhandlungen stattgefunden hatten.

¹³ BMF v. 17.1.2012, Stand der Doppelbesteuerungsabkommen und Doppelbesteuerungsverhandlungen am 1. Januar 2012, BStBl. I 2012, 108.

Abkommen, die zum Redaktionsschluss verhandelt wurden¹⁴

Land	Abkommensart
Argentinien	Revisionsabkommen
Australien	Revisionsabkommen
Indonesien	Revisionsabkommen
Iran	Revisionsabkommen ¹⁵
Japan	Revisionsabkommen
Jordanien	Erstmaliges Abkommen
Katar	Erstmaliges Abkommen
Kolumbien	Erstmaliges Abkommen
Libyen	Erstmaliges Abkommen
Marokko	Revisionsabkommen
Mongolei	Revisionsabkommen
Portugal	Revisionsabkommen
Serbien	Erstmaliges Abkommen
Thailand	Revisionsabkommen

Im Vergleich zum Vorjahr sind Abkommensverhandlungen mit Ecuador, Sri Lanka und Turkmenistan durch Paraphierung abgeschlossen worden. Neue Verhandlungen über Revisionsabkommen wurden mit der Mongolei und Thailand aufgenommen. Nach den verfügbaren Informationen finden gegenwärtig keine Verhandlungen mit Brasilien statt.

¹⁴ Des Weiteren werden Revisionsprotokolle zu den DBA mit Ghana, Indien, Irland, Italien, Kirgistan, Korea, Kroatien, Kuwait, Liberia, Mazedonien, Namibia, Tadschikistan, Ukraine, Usbekistan und Vietnam verhandelt. Ausweislich der BMF-Liste zum 1.1.2012 wird auch ein Revisionsprotokoll zum DBA-Venezuela verhandelt; in der BMF-Liste zum 1.1.2013 fehlen jedoch diesbezüglich Angaben.

¹⁵ Ausweislich der BMF-Liste zum 1.1.2012 wird ein Revisionsabkommen DBA-Iran verhandelt; in der BMF-Liste zum 1.1.2013 fehlen jedoch diesbezüglich Angaben.

cc. Kündigungen in 2012

Kündigungen von Abkommen auf dem Gebiet der Steuern vom Einkommen und vom Vermögen sind in 2012 und bis zum Redaktionsschluss nicht erfolgt.

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

Zur Eindämmung von Steuerhinterziehungen durch Nutzung von Steuer-oasen hat die Bundesrepublik Deutschland in der jüngsten Vergangenheit mit zahlreichen Ländern Abkommen auf dem Gebiet der Rechts- und Amtshilfe und des Auskunfts-austauschs abgeschlossen. Die Zahl der Auskunftsabkom-men, die die Bundesrepublik Deutschland in den letzten Jahren vereinbart hat, weist zwischenzeitlich einen beträchtlichen Umfang auf.¹⁶

In 2012 sind die Auskunftsabkommen mit Andorra¹⁷ und Bermuda¹⁸ und in 2013 das Auskunftsabkommen mit St. Lucia¹⁹ in Kraft getreten.

Die Abkommen, bei denen das deutsche Gesetzgebungsverfahren abge-schlossen ist und bei denen es zum Inkrafttreten noch des Austausches der Ratifikationsurkunden bedarf, werden hier – abweichend von der Darstel-lung im letzten Jahr – gesondert dargestellt. In zwei Fällen ist das Zustim-mungsgesetz bereits in 2011 verkündet worden, jedoch hat seit dem Redak-tionsschluss der letzten Jahresschrift keine Ratifikation stattgefunden. Bei zwei der Auskunftsabkommen, die zum letztjährigen Redaktionsschluss un-terzeichnet waren, wurde in 2013 das deutsche Gesetzgebungsverfahren ab-geschlossen.

¹⁶ Es sind seit 2011 mit Ländern, mit denen kein DBA bzgl. Steuern vom Einkommen/ Vermögen besteht, 14 neue Auskunftsabkommen anzuwenden oder unterzeichnet worden.

¹⁷ In Kraft getreten am 20.1.2012; anwendbar für Veranlagungszeiträume ab 2013. In Steuerstrafsachen findet das Abkommen bereits ab Tag des Inkrafttretens An-wendung.

¹⁸ In Kraft getreten am 6.12.2012; das Abkommen ist zwölf Monate nach sei-nem Inkrafttreten auf Veranlagungszeiträume, die am oder nach dem Tag des Inkrafttretens des Abkommens beginnen, anzuwenden.

¹⁹ In Kraft getreten am 28.2.2013; anwendbar für Veranlagungszeiträume ab 2014. In Steuerstrafsachen findet das Abkommen bereits ab Tag des Inkrafttretens An-wendung.

Auskunftsabkommen, bei denen zum Redaktionsschluss das deutsche Gesetzgebungsverfahren abgeschlossen ist

Land	Abkommensart	Status
Antigua und Barbuda	Erstmaliges Abkommen	Verkündung des Zustimmungsgesetzes im BGBl. II am 8.12.2011
Cookinseln	Erstmaliges Abkommen	Verkündung des Zustimmungsgesetzes im BGBl. II am 27.6.2013
Grenada	Erstmaliges Abkommen	Verkündung des Zustimmungsgesetzes im BGBl. II am 27.6.2013
Montserrat	Erstmaliges Abkommen	Verkündung des Zustimmungsgesetzes im BGBl. II am 14.11.2011

Bei den weiteren Abkommen, die zum 1.1.2013 unterzeichnet oder paraphiert sind, hat sich seit dem Redaktionsschluss der letzten Jahresschrift keine Änderung ergeben.

Auskunftsabkommen, die zum 1.1.2013 unterzeichnet sind

Land	Abkommensart	Datum der Unterzeichnung
Dominica	Erstmaliges Abkommen	21.9.2010
St. Kitts und Nevis	Erstmaliges Abkommen	19.10.2010

Auskunftsabkommen, die zum 1.1.2013 paraphiert sind

Land	Abkommensart	Datum der Paraphierung
Aruba	Erstmaliges Abkommen	14.9.2009
Bahrain	Erstmaliges Abkommen	8.7.2010
Barbados	Erstmaliges Abkommen	30.11.2011
Niederländische Antillen ²⁰	Erstmaliges Abkommen	15.9.2009

²⁰ Die Niederländischen Antillen wurden mit Wirkung zum 10.10.2010 rechtlich aufgelöst. Rechtsnachfolger sind Curaçao und St. Marteen.

Auskunftsabkommen, die zum 1.1.2013 verhandelt werden

Land	Abkommensart
Brunei	Erstmaliges Abkommen
Macau	Erstmaliges Abkommen
Vereinigte Staaten	Erstmaliges Abkommen

Das neu hinzugekommene Abkommen mit den Vereinigten Staaten wurde zur Förderung der Steuerehrlichkeit bei internationalen Sachverhalten und hinsichtlich der als Gesetz über die Steuerehrlichkeit bezüglich Auslandskonten bekannten US-amerikanischen Informations- und Meldebestimmungen (FATCA-Gesetz) geschlossen. Zum 1.1.2013 war das Abkommen noch in Verhandlungen, mittlerweile haben dem am 31.5.2013 unterzeichneten Abkommen bereits der Deutsche Bundestag (27.6.2013) und der Deutsche Bundesrat (5.7.2013) zugestimmt. Das Zustimmungsgesetz ist noch nicht im BGBl. verkündet worden.

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

Das Abkommen vom 21.9.2011 sowie das Änderungsprotokoll vom 5.4.2012, die in der Vorjahresschrift in den Grundzügen dargestellt wurden,²¹ sind letztlich – nach einem langwierigen Gesetzgebungsverfahren zum Zustimmungsgesetz – nicht in Kraft getreten.

Der am 25.4.2012 vom Kabinett beschlossene Gesetzentwurf zur Umsetzung des Abkommens und des Änderungsprotokolls zwischen der Bundesrepublik Deutschland und der Schweizerischen Eidgenossenschaft über Zusammenarbeit in den Bereichen Steuern und Finanzmarkt ist zwar am 25.10.2012 vom Bundestag angenommen worden, jedoch wurde der Entwurf am 23.11.2012 erwartungsgemäß vom Bundesrat abgelehnt und daraufhin von der Bundesregierung in den Vermittlungsausschuss verwiesen. Der Vermittlungsausschuss hatte in seiner Sitzung am 12.12.2012 in einem „unechten Vermittlungsergebnis“²² vorgeschlagen, das Ratifizierungsgesetz

²¹ Vgl. *Brunsbach*, ifst-Schrift Nr. 480 (Fn. 1), 21 ff.

²² Die Mehrheitsverhältnisse im Vermittlungsausschuss unterschieden sich im Empfehlungszeitpunkt von denen im Bundestag.

aufzuheben. Diesem Vorschlag ist der Bundestag am 17.1.2013 nicht gefolgt und hat das Gesetzgebungsverfahren aufrechterhalten. Der Bundesrat hat schließlich am 1.2.2013 dem Gesetz und somit auch dem Abkommen fast eineinhalb Jahre nach der Unterzeichnung des Abkommens erneut seine Zustimmung versagt.

2. Inhaltliche Trends der neuen Abkommen

Entsprechend der Konzeption der Jahresschrift soll nachfolgend auf die Inhalte der seit Beginn des Jahres neu anwendbaren Abkommen auf dem Gebiet der Steuern vom Einkommen und vom Vermögen detaillierter eingegangen werden, um über den Aufbau einer jährlichen Zeitreihe Trends der Doppelbesteuerungsabkommen über einen längeren Zeitraum erfassen und analysieren zu können.

Gegenstand der diesjährigen Betrachtung sind mithin diejenigen Doppelbesteuerungsabkommen, die seit dem 1.1.2013 anzuwenden sind (DBA mit Irland, Liechtenstein, Mauritius, Spanien, Taiwan). Zusätzlich soll das nach Redaktionsschluss der letzten Jahresschrift in Kraft getretene DBA mit der Türkei, welches rückwirkend bereits ab dem 1.1.2011 anwendbar wurde, mit in die Analyse einbezogen werden.

Die „Trends“ der Abkommensentwicklungen werden auch in diesem Jahr anhand der Abweichungen im Verhältnis zum OECD-MA 2010 dargestellt. Zusätzlich wird ab diesem Jahr die am 18.4.2013 offiziell vorgestellte und mit Datum vom 22.8.2013 modifizierte „Verhandlungsgrundlage für Doppelbesteuerungsabkommen im Bereich der Steuern vom Einkommen und Vermögen“²³ (im Folgenden: Verhandlungsgrundlage) als Referenz herangezogen. Detaillierte Anmerkungen zur Verhandlungsgrundlage (Stand: 22.8.2013) sind in Kapitel IV zusammengestellt.

a. Geltungsbereich

Sämtliche Abkommen haben – wie im Vorjahr – hinsichtlich des Geltungsbereichs im Wesentlichen die Formulierungen des OECD-MA übernommen; aus deutscher Sicht gelten die DBA für die Einkommensteuer, die Körper-

²³ Vgl. http://www.bundesfinanzministerium.de/Content/DE/Downloads/BMF_Schreiben/Internationales_Steuerrecht/Allgemeine_Informationen/2013-08-22-Verhandlungsgrundlage-DBA-deutsch.pdf?__blob=publicationFile&v=6 (zuletzt abgerufen am 31.8.2013).

schaftsteuer und die Gewerbesteuer sowie darauf erhobene Zuschläge.²⁴ Bis auf die DBA mit Mauritius und der Türkei gelten alle anderen DBA auch für Steuern vom Vermögen.²⁵ Das DBA-Liechtenstein enthält als einziges der betrachteten DBA die Grundsteuer in der Aufzählung der betroffenen Steuern.

Die in der Verhandlungsgrundlage im Vergleich zum OECD-MA eingeschränkte Informationspflicht zu bedeutsamen Steueränderungen („soweit dies für die Anwendung des Abkommens erforderlich“) ist nur im DBA-Spanien enthalten. Im Übrigen entsprechen die DBA inhaltlich in Bezug auf den Geltungsbereich der Verhandlungsgrundlage.

b. Begriffsbestimmungen

aa. Definition des Hoheitsgebietes

Das DBA-Liechtenstein enthält als einziges DBA eine Ergänzung in Bezug auf die Definition der „Bundesrepublik Deutschland“ in Art. 3 Abs. 1 Buchst. b, wonach der territoriale Anwendungsbereich sich auch auf das an das Küstenmeer angrenzende Gebiet des Meeresbodens, seines Untergrunds und der darüber liegenden Wassersäule bezieht, wenn Deutschland dort Rechte zur „Energieerzeugung unter Nutzung erneuerbarer Energien“ ausübt. Diese Ergänzung ist mit etwas abweichender Formulierung auch in der Verhandlungsgrundlage enthalten.

bb. Ansässigkeitsbestimmungen

Hinsichtlich der Definition der Ansässigkeit einer Person (jeweils Art. 4) bestehen folgende Abweichungen im Vergleich zum OECD-MA:²⁶

- In den DBA mit Irland, Liechtenstein und Spanien sind Besonderheiten in Bezug auf Investmentvermögen enthalten. Im Protokoll Nr. 1 Buchst. b zum DBA-Irland ist geregelt, dass ein in einem Vertragsstaat niedergelassenes Investmentvermögen insoweit wie eine ansässige na-

²⁴ Vgl. jeweils Art. 2 Abs. 3.

²⁵ Die Nichtgeltung für Steuern vom Vermögen ist auch für die neu anzuwendenden DBA weiterhin im BMF-Schreiben v. 22.1.2013 (Fn. 2) unvollständig gekennzeichnet. Vgl. auch Anlage 1 zur ifst-Schrift Nr. 480 (Fn. 1), in der die fehlenden Angaben für die damals anzuwendenden DBA ergänzt wurden.

²⁶ Die Verhandlungsgrundlage entspricht im Wesentlichen dem OECD-MA.

türliche Person dieses Vertragsstaates angesehen wird, als die Nutzungsrechte an dem Investmentvermögen von gleichberechtigten Begünstigten gehalten werden.²⁷ Dies gilt unbeschadet der Bestimmungen, die ein Investmentvermögen ansonsten nach dem Abkommen geltend machen kann. Nach dem DBA-Liechtenstein (Protokoll Nr. 2 Buchst. a und b) gelten bestimmte Investmentvehikel eines Vertragsstaates grundsätzlich²⁸ als in diesem Vertragsstaat ansässig, und zwar unabhängig von dem Begünstigtenstatus der Nutzungsberechtigten des Investmentvehikels.²⁹ Das DBA-Spanien (Protokoll Nr. I) regelt, dass, wenn ein Investmentvermögen nicht als ansässige Person gilt, die beiden zuständigen Behörden in gegenseitigem Einvernehmen die Anspruchsvoraussetzungen für die Abkommensvergünstigungen festlegen.

- Eine Personengesellschaft gilt nach Art. 4 Abs. 5 DBA-Taiwan in dem Gebiet als ansässig, in dem sich der Ort der tatsächlichen Geschäftsleitung befindet.
- Art. 4 und Art. 6 bis 21 DBA-Spanien kommen bei spanischen Steuerpflichtigen, die für die Besteuerung nach dem Steuerrecht für Nichtansässige optiert haben, nicht zur Anwendung.³⁰

²⁷ „Werden jedoch mindestens 95 % der Nutzungsrechte an dem Investmentvermögen von gleichberechtigten Begünstigten gehalten, so wird das Investmentvermögen wie eine natürliche Person mit Ansässigkeit in dem Vertragsstaat, in dem das Investmentvermögen niedergelassen ist, und als Nutzungsberechtigter der Gesamtheit der von ihm bezogenen Einkünfte behandelt“.

²⁸ Dies gilt nicht für Personen, die ausschließlich der Mindestvertragssteuer in Liechtenstein unterliegen.

²⁹ Dies gilt in Deutschland für einen deutschen Investmentfonds und eine deutsche Investmentaktiengesellschaft, auf die die Vorschriften des Investmentgesetzes anzuwenden sind. Das Investmentgesetz wurde allerdings mit Inkrafttreten des AIFM-Umsetzungsgesetzes zum 22.7.2013 aufgehoben (Art. 2a, 28 Abs. 2 AIFM-UmsG), BGBl. I 2013, 1981. Die Auswirkungen der Aufhebung des Gesetzes auf das DBA-Liechtenstein sind derzeit unklar. In Liechtenstein bezieht sich die Protokollregelung auf einen liechtensteinischen Organismus für gemeinsame Anlagen in Wertpapieren (OGAW), auf den die Vorschriften des Gesetzes über bestimmte Organismen für gemeinsame Anlagen in Wertpapieren (UCITSG) anzuwenden sind, und auf ein liechtensteinisches Investmentunternehmen für andere Werte und Immobilien, das nach dem Investmentunternehmensgesetz (IUG) errichtet worden ist.

³⁰ Protokoll Nr. II zum DBA-Spanien.

- Art. 4 Abs. 3 DBA-Türkei stellt bei anderen als natürlichen Personen, die in beiden Staaten ansässig sind, nicht wie das OECD-MA auf den Ort der tatsächlichen Geschäftsleitung ab, sondern die zuständigen Behörden bemühen sich, in gegenseitigem Einvernehmen den Ansässigkeitsstatus zu regeln. Ergänzend bestimmt Nr. 1 des Protokolls zum DBA-Türkei, dass die Ansässigkeit von nicht natürlichen Personen vorzugsweise auf Grundlage des Ortes anzunehmen ist, an dem die Gesellschaft geleitet und die Kontrolle über sie ausgeübt wird, oder auf Grundlage des Ortes, an dem auf höchster Ebene Entscheidungen von grundsätzlicher Bedeutung für die Leitung der Gesellschaft getroffen werden. Kann eine Einigung nicht erzielt werden, ist die Person in keinem der Vertragsstaaten ansässig.

cc. Definition der Betriebsstätte

Die DBA mit Irland, Liechtenstein und Spanien entsprechen hinsichtlich der Definition einer Betriebsstätte dem OECD-MA und der Verhandlungsgrundlage. Die weiteren betrachteten DBA weisen folgende Besonderheiten auf:

- Das DBA-Mauritius sieht eine Betriebsstätte ergänzend auch bei Anlagen oder Bauwerken zur Erforschung natürlicher Ressourcen vor, wenn die Nutzung 12 Monate überschreitet (Art. 5 Abs. 3).
- In den DBA mit Taiwan und der Türkei (je Art. 5 Abs. 3) wird bei Bauausführungen/Montagen eine Betriebsstätte bereits ab einer Dauer von mehr als 6 Monaten angenommen.³¹
- In den DBA mit Taiwan und der Türkei (je Art. 5 Abs. 3 Buchst. b) sind Regelungen zu Dienstleistungsbetriebsstätten enthalten. Eine Betriebsstätte liegt demnach auch dann vor, wenn Dienstleistungen (einschließlich Beratungsleistungen) über mehr als 6 Monate innerhalb eines Zeitraums von 12 Monaten erbracht werden.

c. Besteuerung des Einkommens

aa. Einkünfte aus unbeweglichem Vermögen

Das DBA-Spanien erweitert in Art. 6 Abs. 4 das Besteuerungsrecht des Belegenheitsstaates für Einkünfte aus der Nutzung unbeweglichen Vermögens auch auf die Fälle, in denen das Eigentum an Aktien oder anderen Anteilen

³¹ Im OECD-MA und in der Verhandlungsgrundlage beträgt die maßgebende Dauer 12 Monate.

den Eigentümer dieser Aktien oder Anteile zur Nutzung des unbeweglichen Vermögens berechtigt. In den anderen DBA entspricht die Definition der Einkünfte aus unbeweglichem Vermögen und die Zuordnung des Besteuerungsrechts dem OECD-MA und der Verhandlungsgrundlage.

bb. Unternehmensgewinne

Von den in der diesjährigen Jahresschrift betrachteten DBA enthält nur das DBA-Liechtenstein den Authorised OECD Approach (AOA) i.S.d. Art. 7 OECD-MA i.d.F. 2010. Art. 7 DBA-Liechtenstein entspricht dabei nahezu vollständig der Formulierung der Verhandlungsgrundlage. In Abweichung zur Formulierung im OECD-MA wird die Gegenberichtigung in Art. 7 Abs. 3 DBA-Liechtenstein sowie in der Verhandlungsgrundlage allerdings davon abhängig gemacht, dass der zur Gegenberichtigung berufene Staat der Gewinnberichtigung durch den anderen Staat zustimmt. Bei fehlender Zustimmung verpflichten (DBA-Liechtenstein) bzw. bemühen (Verhandlungsgrundlage) sich die Vertragsstaaten, eine sich aus der Berichtigung ergebende Doppelbesteuerung im Wege eines Verständigungsverfahrens zu beseitigen.

Das in 2011 unterzeichnete, aber bereits in 2009 paraphierte DBA-Spanien sieht in Nr. III des Protokolls vor, dass die Vertragsstaaten erneut zusammenkommen, um die Anpassung von Art. 7 an den AOA zu prüfen, wenn die OECD den neuen Art. 7 verabschiedet hat. Soweit ersichtlich, wurde von dieser Öffnungsklausel noch kein Gebrauch gemacht.

Die weiteren fünf DBA (Irland, Mauritius, Spanien, Taiwan und Türkei) orientieren sich an dem OECD-MA 2008 mit folgenden Abweichungen:

- Die im OECD-MA 2008 in Art. 7 Abs. 4 vorgesehene indirekte Gewinnaufteilung zwischen Stammhaus und Betriebsstätte ist in den DBA mit Spanien und der Türkei nicht enthalten.
- Nach Nr. 4 des Protokolls zum DBA-Mauritius und Nr. 2 des Protokolls zum DBA-Taiwan erfolgt die Ermittlung des Betriebsstättengewinns im Fall von Verkäufen von Gütern oder Waren durch die Betriebsstätte oder im Fall der Ausübung der Geschäftstätigkeit im anderen Staat nicht auf Grundlage des vom Unternehmen hierfür erzielten Gesamtbetrages, sondern nur auf Grundlage des Betrages, welcher der tatsächlichen Verkaufs- oder Geschäftstätigkeit der Betriebsstätte zuzurechnen ist. Entsprechendes gilt im Fall von Verträgen.

- Das DBA-Mauritius regelt darüber hinaus in Nr. 4 des Protokolls, dass Vergütungen für technische Dienstleistungen und Ähnliches als Vergütungen gelten, auf die Art. 7 Anwendung findet. Eine entsprechende Regelung findet sich in Nr. 2 des Protokolls zum DBA-Türkei.

Die Hälfte der betrachteten DBA enthält eine Sonderregelung zu Sondervergütungen bei Personengesellschaften. Nach Art. 7 Abs. 4 des DBA-Liechtenstein und Art. 7 Abs. 7 des DBA-Mauritius gilt Art. 7 auch für die Gewinne aus der Beteiligung an einer Personengesellschaft. Dazu zählen Sondervergütungen, 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. Eine entsprechende Regelung – jedoch ohne Bezugnahme auf das nationale Recht – ist in Nr. 2 Buchst. b des Protokolls zum DBA-Türkei enthalten. Die Verhandlungsgrundlage enthält keine Regelung zu Sondervergütungen, vgl. hierzu Kapitel IV 4 b. Zur gesetzlichen Änderung des § 50d Abs. 10 EStG vgl. Kapitel III 1 d cc.

cc. Seeschifffahrt, Binnenschifffahrt und Luftfahrt

In den DBA mit Taiwan und der Türkei fehlt in Art. 8 Abs. 1 die Bezugnahme auf den Ort der Geschäftsleitung. Insoweit gelten daher die allgemeinen Ansässigkeitsbestimmungen.

Eine Art. 8 Abs. 2 OECD-MA entsprechende Regelung zur Binnenschifffahrt ist in den DBA mit Mauritius, Taiwan und der Türkei nicht enthalten.

In der Verhandlungsgrundlage ist abweichend vom OECD-MA in Art. 8 Abs. 3 eine (klarstellende) Regelung enthalten, wonach unter diesen Artikel auch Einkünfte zu fassen sind, die aus der gelegentlichen Vercharterung von leeren Seeschiffen, Luftfahrzeugen und Binnenschiffen sowie aus der Nutzung oder der Vermietung von Containern erzielt werden, wenn diese Einkünfte den Gewinnen aus dem Betrieb von Seeschiffen, Binnenschiffen oder Luftfahrzeugen zugerechnet werden können. Dies entspricht der bisherigen deutschen Abkommenspolitik³², die sich in den in dieser Jahresschrift behandelten Doppelbesteuerungsabkommen fortsetzt. So haben die DBA mit

³² Vgl. *Lüdicke*, IStR Beihefter zu Heft 10/2013, 29.

Irland, Liechtenstein, Mauritius, Spanien sowie Taiwan eine entsprechende Regelung. Lediglich in dem DBA mit der Türkei ist diese nicht enthalten.

dd. Verbundene Unternehmen

Die Regelungen zu verbundenen Unternehmen entsprechen sowohl in der Verhandlungsgrundlage als auch in den im Rahmen dieser Jahresschrift betrachteten DBA³³ im Wesentlichen denen des Art. 9 OECD-MA. Einzig im DBA-Spanien wird abweichend vom OECD-MA und der Verhandlungsgrundlage die korrespondierende Gegenberichtigung nach Art. 9 Abs. 2 von der Zustimmung des jeweiligen Vertragsstaates abhängig gemacht.

ee. Dividenden

Art. 10 der Verhandlungsgrundlage entspricht im Wesentlichen Art. 10 des OECD-MA. Abweichungen ergeben sich zum einen hinsichtlich einer speziellen Regelung für Dividenden, die von einer deutschen Immobilien-Aktiengesellschaft mit börsennotierten Anteilen oder einem deutschen Investmentvermögen gezahlt werden, und zum anderen hinsichtlich der Definition der „Dividenden“ in Art. 10 Abs. 3 (vgl. Ausführungen in Kapitel IV).

In der Dividendendefinition enthalten alle DBA, wie auch das OECD-MA, eine Unterteilung einerseits nach Einkünften aus Aktien und andererseits nach aus sonstigen Gesellschaftsanteilen stammenden Einkünften, die nach dem Recht des Staates, in dem die ausschüttende Gesellschaft ansässig ist, den Einkünften aus Aktien gleichgestellt sind.

In den hier betrachteten Abkommen ergeben sich im jeweiligen Art. 10 einige Abweichungen und Unterschiede bei den Quellensteuersätzen³⁴ und der Mindestbeteiligungshöhe³⁵ für Schachteldividenden.³⁶

³³ Art. 9 der DBA mit Irland, Liechtenstein, Mauritius, Spanien, Taiwan und der Türkei.

³⁴ Gem. Art. 10 OECD-MA und Art. 10 Verhandlungsgrundlage 5 % bei Schachteldividenden und 15 % bei Streubesitzdividenden.

³⁵ 25 % lt. Art. 10 Abs. 2 Buchst. a OECD-MA; 10 % lt. Art. 10 Abs. 2 Nr. 1 Verhandlungsgrundlage.

³⁶ Nach dem UN-Abkommensmuster sind die Quellensteuersätze für Streubesitz- und Schachteldividenden nicht vorgegeben; die Mindestbeteiligungshöhe für Schachtelbeteiligungen liegt bei 10 %.

	Irland	Liechtenstein	Mauritius	Spanien	Taiwan	Türkei
Mindestbeteiligung für Schachtelbeteiligung	10 %	10 %	10 %	10 %	25 %	25 %
Quellensteuersatz bei Schachteldividenden	5 % ³⁷	0 %/ ³⁸ 5 %	5 %	5 % ³⁹	10 % ⁴⁰	5 %
Quellensteuersatz bei Streubesitzdividenden	15 %	15 %	15 %	15 %	10 %	15 %

In keinem der betrachteten Doppelbesteuerungsabkommen ist eine Sonderregelung für Ausschüttungen an Altersvorsorgeeinrichtungen enthalten, wie dies im Vorjahr bei dem seit 1.1.2012 anzuwendenden DBA mit Großbritannien der Fall gewesen ist.

Das DBA-Liechtenstein (Art. 10 Abs. 2) und das DBA-Taiwan (Art. 10 Abs. 4) beinhalten Sonderregelungen zu Ausschüttungen von Immobiliengesellschaften oder Investmentvermögen, die im Wesentlichen den Regelungen der Verhandlungsgrundlage entsprechen. Bestimmte Ausschüttungen

³⁷ Gilt nicht bei Ausschüttungen an eine deutsche REIT-Aktiengesellschaft.

³⁸ 0 %, wenn Nutzungsberechtigter eine Gesellschaft (jedoch keine Personengesellschaft) ist, die im Zeitpunkt des Dividendenzuflusses während eines ununterbrochenen Zeitraums von mindestens 12 Monaten eine unmittelbare Beteiligung von mindestens 10 % der stimmberechtigten Anteile der die Dividenden zahlenden Gesellschaft hält. In Protokoll Nr. 3 wird ergänzt, dass die Voraussetzung der Mindestdauer der Beteiligung auch erfüllt ist, wenn der Beteiligungszeitraum erst nach dem Zeitpunkt der Dividendenzahlung vollendet wird.

³⁹ Gilt nicht bei Ausschüttungen an eine REIT-Gesellschaft.

⁴⁰ Derzeit besteht ein einheitlicher Quellensteuersatz für alle Dividenden. Art. 10 Abs. 3 DBA-Taiwan beinhaltet jedoch eine Öffnungsklausel für einen niedrigeren Steuersatz, wenn Taiwan ein anderes DBA mit einem OECD-Mitgliedstaat mit einem niedrigeren Quellensteuersatz für Schachteldividenden (Mindestbeteiligung von 25 %) vereinbart.

unterliegen danach einem Quellensteuersatz von 15 %. In der Verhandlungsgrundlage bezieht sich die Regelung aus deutscher Sicht auf Immobilienaktiengesellschaften mit börsennotierten Anteilen und Investmentvermögen. Im DBA-Taiwan sind nur REIT-AGs und im DBA-Liechtenstein deutsche REIT-AGs, deutsche Investmentfonds, deutsche Investmentaktiengesellschaften, liechtensteinische OGAW und liechtensteinische Investmentunternehmen erfasst.

Die DBA mit Irland (Nr. 2 des Protokolls), Liechtenstein (Art. 10 Abs. 3), Mauritius (Art. 10 Abs. 3), Spanien (Art. 10 Abs. 3) und der Türkei (Art. 10 Abs. 3) enthalten ebenso wie die Verhandlungsgrundlage eine Erweiterung des Dividendenbegriffes um Ausschüttungen auf Anteilscheine an einem Investmentvermögen.⁴¹

Zu Besonderheiten bei Dividendenbezug über „Sandwich“-Strukturen mit Betriebsstätten vgl. die Ausführungen unter qq zu „Andere Einkünfte“.

ff. Zinsen

Zu Art. 11 können die Ergebnisse der Verhandlungen der anzuwendenden Quellensteuersätze – der Quellensteuersatz nach OECD-MA beträgt 10 %, ⁴² nach der Verhandlungsgrundlage ist ein Quellensteuerrecht ausgeschlossen – wie folgt zusammengefasst werden.

	Irland	Liechtenstein	Mauritius	Spanien	Taiwan	Türkei
Quellensteuersatz	-	-	-	-	10 %	10 %

Die einzelnen Abkommen weisen weitere Abweichungen zum OECD-MA bzw. zur Verhandlungsgrundlage auf:

- Die Verhandlungsgrundlage beinhaltet, anders als die Regelungen im OECD-MA, keine sogenannte „Quellenregel“.⁴³ In allen betrachteten DBA ist diese Quellenregel weiterhin in Art. 11 Abs. 1 enthalten. Aller-

⁴¹ In den DBA mit Irland und Spanien nur bezüglich deutscher Investmentvermögen. Im DBA-Liechtenstein auch bezüglich Anteilen an einem OGAW oder einem Investmentunternehmen.

⁴² Nach dem UN-Abkommensmuster ist der Quellensteuersatz für Zinsen nicht vorgegeben.

⁴³ Zu weiteren Ausführungen vgl. Kapitel IV 3 g.

dings fehlt in den DBA mit Irland, Mauritius und Spanien eine Art. 11 Abs. 5 OECD-MA entsprechende Vorschrift zur Herkunft der Zinsen.

- Entsprechend den sonst in den deutschen DBA üblicherweise vereinbarten Protokollregelungen zu Art. 10 und Art. 11 in Bezug auf gewinnabhängige Vergütungen, die beim Schuldner abzugsfähig sind (vgl. im Folgenden gg), räumt Art. 11 Abs. 2 DBA-Liechtenstein zwar auch ein unbegrenztes Quellensteuerrecht für Einkünfte aus Rechten oder Forderungen mit Gewinnbeteiligung einschließlich der Einkünfte eines stillen Gesellschafters aus seiner Beteiligung als stiller Gesellschafter oder aus partiarischen Darlehen und Gewinnobligationen ein. Dieses Quellensteuerrecht ist jedoch auf den Anwendungsbereich des Zinsartikels begrenzt und ist in Abweichung der Regelungen in anderen DBA nicht davon abhängig, dass die Zinsen bei der Ermittlung der Gewinne des Schuldners abzugsfähig sind.
- Die DBA mit Taiwan und der Türkei enthalten spezifische Regelungen für Zinsen an Regierungen und an regierungsnahe Institutionen. Nach Art. 11 Abs. 3 DBA-Taiwan unterliegen Zinsen nicht der Quellenbesteuerung, wenn die Zinsen an eine Behörde des jeweils anderen Gebiets oder an eine von den zuständigen Behörden gemeinsam anerkannte öffentliche Einrichtung⁴⁴ des anderen Gebiets als Nutzungsberechtigte gezahlt werden oder wenn die Zinsen für ein durch Gewährleistungen einer Behörde des anderen Gebiets für Ausfuhren oder Direktinvestitionen im Ausland gedecktes Kapital gezahlt werden. Eine entsprechende Regelung findet sich in Art. 11 Abs. 3 des DBA-Türkei. Allerdings sind hier die jeweiligen Institutionen, für die diese Sonderregelung Anwendung findet, explizit definiert.⁴⁵
- Für Zinsen als ausgeschüttete Einkünfte eines taiwanesischen Real Estate Investment Trust oder Real Estate Asset Trust beträgt der Quellensteuersatz 15 % (Art. 11 Abs. 4).

⁴⁴ Zur Definition vgl. Protokoll Nr. 4 zum DBA-Taiwan.

⁴⁵ Zinsen, die an die Regierung der Republik Türkei, die Zentralbank der Republik Türkei, die Türkische Eximbank bzw. an die Bundesrepublik Deutschland oder die Deutsche Bundesbank gezahlt werden, sowie Zinsen, die aus der Türkei stammen und die für ein durch Gewährleistungen der Bundesrepublik Deutschland für Ausfuhren oder Direktinvestitionen im Ausland gedecktes Darlehen oder an die Kreditanstalt für Wiederaufbau oder an die DEG Deutsche Investitions- und Entwicklungsgesellschaft mbH gezahlt werden.

- Im DBA-Taiwan sind von der Zinsdefinition in Art. 11 Abs. 5 Zinsen auf Forderungen infolge aufgeschobener Zahlungen für Güter, Waren oder Dienstleistungen eines Unternehmens nicht erfasst.
- Die DBA mit Irland (Art. 11 Abs. 2), Liechtenstein (Art. 11 Abs. 3) und Mauritius (Art. 11 Abs. 2) enthalten ebenso wie die Verhandlungsgrundlage den Zusatz, dass der Ausdruck „Zinsen“ nicht die im Dividendenartikel behandelten Einkünfte umfasst.

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

Die DBA – mit Ausnahme des DBA-Liechtenstein⁴⁶ – haben in ihren Protokollen Regelungen, wonach die Quellenstaaten das unbeschränkte (im Fall Spaniens auf 15 % beschränkte) Quellenbesteuerungsrecht behalten, wenn die Einkünfte (Dividenden oder Zinsen) auf Rechten 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 deutschen Steuerrechts,⁴⁷ beruhen, die bei der Ermittlung der Gewinne des Schuldners der Dividende oder Zinsen abzugsfähig sind (Nr. 3 Protokoll zum DBA-Irland, Nr. 5 Protokoll zum DBA-Mauritius, Nr. V Protokoll zum DBA-Spanien, Nr. 3 Protokoll zum DBA-Taiwan, Nr. 3 Protokoll zum DBA-Türkei). Protokoll Nr. 1 zur Verhandlungsgrundlage enthält eine entsprechende Regelung.

hh. Lizenzgebühren

Während das OECD-MA ebenso wie die Verhandlungsgrundlage kein Quellensteuerrecht auf Lizenzgebühren vorsieht,⁴⁸ sind in drei der neu in Kraft getretenen DBA Quellensteuersätze vereinbart:

⁴⁶ Vgl. vorstehende Ausführungen zu Art. 11.

⁴⁷ Der Zusatz, dass es sich bei Gewinnobligationen um solche im Sinne des Steuerrechts Deutschlands handelt, fehlt im DBA-Spanien.

⁴⁸ Das UN-Abkommensmuster sieht demgegenüber ein Quellensteuerrecht vor, allerdings ohne die Vorgabe eines maximalen Quellensteuersatzes (Art. 12 Abs. 2).

	Irland	Liechtenstein	Mauritius	Spanien	Taiwan	Türkei
Quellensteuersatz	-	-	10 %	-	10 %	10 %

Weitere Abweichungen zum OECD-MA können wie folgt zusammengefasst werden:

- Die DBA mit Irland (Art. 12 Abs. 2), Spanien (Art. 12 Abs. 2), Taiwan (Art. 12 Abs. 3) und der Türkei (Art. 12 Abs. 3) umfassen ebenfalls Vergütungen für die Benutzung oder das Recht auf Benutzung von Persönlichkeitsrechten.
- Die DBA mit Spanien (Art. 12 Abs. 2) und der Türkei (Art. 12 Abs. 3) weiten den Begriff der Vergütungen auf die Benutzung oder das Recht auf Benutzung von gewerblichen, kaufmännischen oder wissenschaftlichen Ausrüstungen aus.
- Die DBA mit Irland (Art. 12 Abs. 4), Mauritius (Art. 12 Abs. 5), Taiwan (Art. 12 Abs. 5) und der Türkei (Art. 12 Abs. 5) haben spezifische Regelungen zur Herkunft der Lizenzgebühren. Diese gelten danach auch dann als aus einem Vertragsstaat stammend, wenn der Schuldner der Vergütung eine Betriebsstätte in einem Vertragsstaat hat und die Betriebsstätte die Lizenzgebühren trägt.
- Das DBA mit Irland beinhaltet darüber hinaus in Nr. 4 des Protokolls eine Öffnungsklausel für ein deutsches Quellenbesteuerungsrecht. Wenn nach der Unterzeichnung des Abkommens Änderungen im Recht Irlands eintreten, nach denen ein höherer Betrag an Lizenzgebühren für Zwecke der irischen Besteuerung unberücksichtigt bleibt, als dies nach der Rechtslage zum Zeitpunkt der Abkommensunterzeichnung der Fall ist, setzt Irland Deutschland davon in Kenntnis und beginnt auf Antrag Deutschlands mit der Neuverhandlung des Lizenzartikels, sodass die aus Deutschland stammenden Lizenzgebühren in Deutschland besteuert werden können.
- Im Gegensatz zu den dargestellten DBA der letzten Jahresschrift enthält keines der hier betrachteten DBA eine Erweiterung des Lizenzbegriffes um technische Dienstleistungen.⁴⁹

⁴⁹ Im Vorjahr so im DBA-Malaysia enthalten.

ii. Gewinne aus der Veräußerung von Vermögen

Nach sämtlichen DBA des Betrachtungszeitraums steht entsprechend Art. 13 OECD-MA und der Verhandlungsgrundlage das Besteuerungsrecht für Gewinne aus der Veräußerung von Vermögen im Grundsatz dem Ansässigkeitsstaat des Veräußerers zu, soweit es sich nicht um Betriebsvermögen einer Betriebsstätte (Besteuerungsrecht im Betriebsstättenstaat) oder um im anderen Vertragsstaat belegenes unbewegliches Vermögen (Besteuerungsrecht im Belegenheitsstaat) handelt.

Unterschiede bestehen bezüglich der folgenden Steuertatbestände:

- Sowohl das OECD-MA als auch die Verhandlungsgrundlage weisen bei der Veräußerung von Anteilen an Immobiliengesellschaften (Wert der Gesellschaft beruht zu mehr als 50 % auf unbeweglichem Vermögen) dem Belegenheitsstaat des unbeweglichen Vermögens ein Besteuerungsrecht zu. Nach den DBA mit Liechtenstein (Art. 13 Abs. 2), Spanien (Art. 13 Abs. 2) und der Türkei (Art. 13 Abs. 2) liegt eine Immobiliengesellschaft vor, wenn mehr als 50 % (im Falle Liechtensteins und der Türkei) bzw. mindestens 50 % (im Falle Spaniens) des Aktivvermögens der Gesellschaft unmittelbar oder mittelbar aus unbeweglichem Vermögen im anderen Vertragsstaat besteht. Nach Art. 13 Abs. 2 DBA-Taiwan gilt dies, wenn das Aktivvermögen – unmittelbar oder mittelbar – überwiegend aus unbeweglichem Vermögen besteht. Die Definition der Immobiliengesellschaft im DBA-Irland (Art. 13 Abs. 4) entspricht derjenigen im OECD-MA. Das DBA-Irland weist das Besteuerungsrecht für Gewinne aus der Veräußerung von Anteilen an Immobiliengesellschaften jedoch dann nicht dem Belegenheitsstaat des Immobilienvermögens zu, wenn die Anteile an der Immobiliengesellschaft börsennotiert sind.
- Das DBA-Mauritius weist in Art. 13 Abs. 4 das Besteuerungsrecht für Gewinne aus der Veräußerung von Unternehmensbeteiligungen (Gewinne aus der Veräußerung von Aktien, Anteilen oder sonstigen Rechten am Kapital einer Gesellschaft oder einer Beteiligung an einer Personengesellschaft) dem Ansässigkeitsstaat der Gesellschaft zu, und zwar unabhängig davon, ob es sich um eine Beteiligung an einer Immobiliengesellschaft handelt.
- Das DBA-Spanien weist dem Belegenheitsstaat des unbeweglichen Vermögens nach Art. 13 Abs. 3 auch in Fällen der Veräußerung von Anteilen oder anderen Rechten, die den Eigentümer unmittelbar oder mittelbar

zur Nutzung des unbeweglichen Vermögens berechtigen, ein Besteuerungsrecht zu.

- Das DBA-Türkei enthält in Art. 13 Abs. 5 eine Regelung, wonach Gewinne aus Spekulationsgeschäften im Quellenstaat besteuert werden können. Von einem Spekulationsgeschäft wird ausgegangen, sofern zwischen dem Erwerb und der Veräußerung des Vermögens ein Zeitraum von weniger als einem Jahr liegt. Dies gilt nicht für Gewinne aus der Veräußerung von Aktien von Gesellschaften, die an einer anerkannten Börse notiert sind, oder für Gewinne aus der Veräußerung von Aktien im Rahmen der Umstrukturierung einer Gesellschaft (Nr. 5 des Protokolls zum DBA-Türkei).
- In Nr. 4 des Protokolls zum DBA-Liechtenstein sind Regelungen zu den steuerlichen Folgen einer „Entstrickung“⁵⁰ von Vermögen aufgrund des Abschlusses des erstmaligen DBA⁵¹ enthalten. Im Fall von Betriebsstättenvermögen kann – auf Antrag – ein Ausgleichsposten gebildet werden, der im Regelfall über einen Zeitraum von 5 Jahren gewinnerhöhend aufzulösen ist. Im Fall von Vermögen, das nicht einer im anderen Vertragsstaat belegenen Betriebsstätte zuzuordnen ist, erfolgt im Grundsatz eine zinslose Stundung bis zur Realisierung des Gewinns.

Die Verhandlungsgrundlage enthält in Art. 13 Abs. 6 eine nicht im OECD-MA vorhandene Regelung zur Wegzugsbesteuerung. Wenn eine natürliche Person während mindestens fünf Jahren in einem Vertragsstaat ansässig war und dann in dem anderen Vertragsstaat ansässig geworden ist, kann der Wegzugsstaat die Person so behandeln, als habe sie im Zeitpunkt des Ansässigkeitswechsels Gesellschaftsanteile veräußert. Der Zuzugsstaat berechnet im Fall einer nach dem Zuzug erfolgenden Veräußerung der Anteile den Veräußerungsgewinn auf der Grundlage des Wertes, den der Wegzugsstaat im Zeitpunkt des Ansässigkeitswechsels der Besteuerung zugrunde gelegt hat (im Folgenden „Wegzugsklausel“). Bis auf das DBA-Türkei enthalten die betrachteten DBA eine Wegzugsklausel,⁵² die jedoch nicht einheitlich ausgestaltet ist. Im DBA-Irland wird abweichend von den anderen DBA nicht eine Ansässigkeit von mindestens 5 Jahren gefordert. Vielmehr führt schon eine Ansässigkeit von mindestens 3 Jahren zur Anwendung der Wegzugsklausel.

⁵⁰ Vgl. zur Entstrickungsbesteuerung *Lüdicke*, ifst-Schrift Nr. 480 (Fn. 1), 71 ff.

⁵¹ Vgl. hierzu *Hosp/Langer*, IWB 2013, 15.

⁵² Art. 13 Abs. 6 DBA-Irland, Art. 13 Abs. 6 DBA-Liechtenstein, Art. 13 Abs. 6 DBA-Mauritius, Art. 13 Abs. 7 DBA-Spanien, Art. 13 Abs. 6 DBA-Taiwan.

Die Wegzugsklausel im DBA-Spanien ist nur anwendbar, wenn die Veräußerung innerhalb von 5 Jahren nach dem Wegzug erfolgt; eine Regelung zur Wertverknüpfung fehlt im DBA-Spanien. Die DBA mit Mauritius und Taiwan beschränken die Wegzugsklausel auf Fälle der Veräußerung von Anteilen an Gesellschaften, die im Wegzugsstaat ansässig sind.

jj. Einkünfte aus selbstständiger Tätigkeit

Lediglich das DBA mit der Türkei hat einen gesonderten Artikel zu Einkünften aus selbstständiger Tätigkeit und stimmt insoweit nicht mit dem gegenwärtigen OECD-MA (dessen Formulierung in Art. 7 Tätigkeiten aus selbstständiger Arbeit einschließt⁵³) und der Verhandlungsgrundlage überein. Art. 14 des DBA-Türkei entspricht inhaltlich dem Art. 14 OECD-MA, welches vor dem Jahr 2000 gültig war, mit der Ergänzung, dass der Quellenstaat auch dann ein Besteuerungsrecht hat, wenn die die Tätigkeit ausübende Person sich innerhalb eines Zeitraums von zwölf Monaten insgesamt 183 Tage oder länger in dem Quellenstaat aufhält.

kk. Einkünfte aus unselbstständiger Tätigkeit

Im Zusammenhang mit der Umstellung der Besteuerung von Alterseinkünften auf die sogenannte nachgelagerte Besteuerung enthält die Verhandlungsgrundlage in Art. 14 Abs. 4 bis 6 – abweichend vom OECD-MA – Bestimmungen zur steuerlichen Abzugsfähigkeit von Beiträgen zur betrieblichen Altersvorsorge.⁵⁴

Keines der hier betrachteten DBA beinhaltet die ergänzenden Regelungen der Verhandlungsgrundlage hinsichtlich der Zahlungen an Altersvorsorgeeinrichtungen im anderen Vertragsstaat. Grundsätzlich stimmen sämtliche DBA hinsichtlich der Einkünfte aus unselbstständiger Tätigkeit mit dem Art. 15 OECD-MA überein.

⁵³ 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*, DBA, Art. 3 Rn. 40.

⁵⁴ Vgl. Kapitel IV 3 i.

Das DBA-Taiwan enthält in Art. 14 Abs. 3 eine Sonderregelung für gewerbsmäßige Arbeitnehmerüberlassung. Danach hat in diesen Fällen immer der Tätigkeitsstaat das Besteuerungsrecht. Das Protokoll zum DBA-Türkei enthält in Nr. 6 eine entsprechende Regelung.

In Nr. 5 des Protokolls zum DBA-Liechtenstein sind Ausführungen zur Besteuerung von Abfindungen enthalten.

ll. Aufsichtsrats- und Verwaltungsratsvergütungen

Aufsichtsrats- und Verwaltungsratsvergütungen können in der Regel im Ansässigkeitsstaat der Gesellschaft besteuert werden.⁵⁵ Weder die Verhandlungsgrundlage noch die betrachteten DBA weisen Abweichungen gegenüber Art. 16 OECD-MA auf.

mm. Künstler und Sportler

Die Verhandlungsgrundlage weicht von Art. 17 OECD-MA wie folgt ab:

1. Ergänzendes Besteuerungsrecht des Tätigkeitsstaates für Einkünfte, die einer (anderen) Person für die Überlassung von Direktübertragungsrechten oder einer anderweitigen Verwertung der von dem Künstler oder Sportler ausgeübten Tätigkeit zufließen.
2. Der Tätigkeitsstaat hat kein Besteuerungsrecht nach Art. 16⁵⁶ Abs. 1 und Abs. 2 der Verhandlungsgrundlage, wenn der Aufenthalt im Tätigkeitsstaat aus öffentlichen Mitteln oder von gemeinnützigen Einrichtungen des Ansässigkeitsstaates finanziert wurde.

Das DBA-Liechtenstein enthält in Nr. 6 Satz 2 des Protokolls eine ähnliche wie oben unter 1. dargestellte Regelung: Zahlungen, die an eine dritte Seite im Zusammenhang mit einer wirtschaftlichen Verwertung von Live-Übertragungsrechten erfolgen, können im Tätigkeitsstaat des Künstlers/Sportlers besteuert werden. Im Übrigen sind im DBA-Liechtenstein von Art. 16 auch Vergütungen für die Benutzung von Persönlichkeitsrechten (Art. 16 Abs. 1 Satz 2) sowie Zahlungen, die als Vergütung für Rechte zur Live-Übertragung einer Veranstaltung geleistet werden (Nr. 6 Satz 1 des Protokolls), erfasst.

⁵⁵ Vgl. Art. 16 OECD-MA.

⁵⁶ Entspricht Art. 17 OECD-MA.

Bis auf das DBA-Liechtenstein enthalten alle DBA die oben unter 2. genannte Ausnahme im Fall der Förderung des Aufenthalts mit öffentlichen Mitteln (vgl. Art. 16 Abs. 3 DBA-Irland, Art. 16 Abs. 3 DBA-Mauritius, Art. 16 Abs. 3 DBA-Spanien, Art. 16 Abs. 3 DBA-Taiwan, Art. 17 Abs. 3 DBA-Türkei) und fast alle DBA auch im Fall der Förderung durch gemeinnützige Einrichtungen im Ansässigkeitsstaat (im DBA-Spanien fehlt dieser Zusatz; allerdings gilt die Ausnahme in diesem DBA auch, wenn die Tätigkeit im Rahmen von anerkannten Kultur- oder Sportaustauschprogrammen unterstützt wird).

nn. Ruhegehälter, Renten und ähnliche Zahlungen

Die betrachteten DBA enthalten, ebenso wie die Verhandlungsgrundlage, Abweichungen von den Regelungen zur Besteuerung von Ruhegehältern, Renten und ähnlichen Vergütungen in Art. 18 OECD-MA. Letzterer bezieht sich nur auf Ruhegehälter und weist das Besteuerungsrecht für Ruhegehälter, die für frühere unselbstständige Arbeit gezahlt werden, dem Ansässigkeitsstaat zu. Konzeptionell entsprechen die Abweichungen der einzelnen DBA den Vorschlägen der Verhandlungsgrundlage.

Grundsatz der Besteuerung im Ansässigkeitsstaat: Sämtliche DBA erweitern, ebenso wie die Verhandlungsgrundlage, den Anwendungsbereich des Artikels auf Renten. Mit Ausnahme des DBA-Türkei (Art. 18 Abs. 1) weisen alle anderen DBA in Art. 17 Abs. 1, der den Grundsatz der Zuweisung des Besteuerungsrechts zum Ansässigkeitsstaat regelt, für Ruhegehälter keinen Bezug zu früherer unselbstständiger Tätigkeit auf und weichen somit sowohl vom OECD-MA als auch von der Verhandlungsgrundlage ab.

Sozialversicherungsleistungen: Die DBA mit Irland, Liechtenstein, Mauritius und Taiwan (jeweils Art. 17 Abs. 2) normieren für Vergütungen, die aufgrund der gesetzlichen Sozialversicherung eines Vertragsstaates gezahlt werden, ein ausschließliches Besteuerungsrecht des Quellenstaates. Eine entsprechende Regelung ist im OECD-MA nicht enthalten. In der Verhandlungsgrundlage ist das Quellensteuerrecht als geteiltes Besteuerungsrecht ausgestaltet. Das DBA-Spanien sieht in Art. 17 Abs. 2 für solche Vergütungen ein begrenztes Besteuerungsrecht vor, wenn das Ereignis, das den Anspruch begründet, nach dem 31.12.2014 eintritt. Tritt das Ereignis zwischen dem 1.1.2015 und dem 31.12.2029 ein, hat der Quellenstaat ein begrenztes Besteuerungsrecht von 5 %. Tritt das Ereignis am oder nach dem 1.1.2030 ein, ergibt sich ein begrenztes Quellenbesteuerungsrecht von 10 %. Das DBA-Türkei sieht in Art. 18 Abs. 2 ein begrenztes Besteuerungsrecht für

Ruhegehälter und Sozialversicherungsbezüge über 10.000 €⁵⁷ (Freibetrag) in Höhe von 10 % vor.

Betriebliche Altersvorsorge: Darüber hinaus sieht Art. 17 Abs. 3 der Verhandlungsgrundlage abweichend vom OECD-MA ein Quellenbesteuerungsrecht auch für die betriebliche Altersversorgung vor. Voraussetzung ist, dass die Ruhegehälter und ähnlichen Vergütungen sowie Renten auf Beiträgen beruhen, die im Quellenstaat länger als 15 Jahre nicht zu den steuerpflichtigen Einkünften gehörten oder steuerlich abzugsfähig waren oder die in anderer Weise von diesem Staat gefördert worden sind. Wurde die gewährte Förderung zurückgefordert, weil die Person in diesem Staat nicht mehr ansässig ist, besteht kein Quellenbesteuerungsrecht.

Vergleichbare Regelungen sind nur in den DBA mit Irland und Spanien enthalten. Art. 17 Abs. 3 des DBA-Irland sieht ein Besteuerungsrecht für solche steuerlich begünstigten Ruhegehälter und ähnliche Vergütungen sowie Renten vor. Abweichend von der Verhandlungsgrundlage ist im DBA-Irland ein ausschließliches Besteuerungsrecht des Quellenstaates vorgesehen und der maßgebliche Förderzeitraum beträgt 12 Jahre. Es liegt kein Besteuerungsrecht des Quellenstaates vor, wenn dieser die Bezüge tatsächlich nicht besteuert oder wenn die 12-Jahre-Bedingung in beiden Vertragsstaaten erfüllt ist. Ähnliches regelt Art. 17 Abs. 3 DBA-Spanien: Das in Art. 17 Abs. 2 DBA-Spanien unter bestimmten Voraussetzungen bestehende, der Höhe nach begrenzte Quellensteuerrecht (siehe vorangegangene Ausführungen) kommt auch für andere nach dem 31.12.2014 bezogene Vergütungen zur Anwendung, soweit sie auf Beiträgen beruhen, die steuerlich gefördert⁵⁸ und über einen Zeitraum von 12 Jahren geleistet wurden (soweit die Förderung nicht zurückgefordert wurde, weil die Person aus Deutschland weggezogen ist).

Entschädigungszahlungen u.Ä.: Art. 17 Abs. 4 der Verhandlungsgrundlage räumt dem Quellenstaat das alleinige Besteuerungsrecht für Entschädigungsleistungen für politische Verfolgung, für Unrecht oder Schäden aufgrund von Kriegshandlungen u.Ä. ein. Entsprechende Regelungen zu Entschädigungs-

⁵⁷ Einschließlich des Rentenfreibetrages.

⁵⁸ Protokoll Nr. VII und Nr. VIII enthalten weitere Ausführungen zur steuerlichen Förderung. Zur Umsetzung der Protokollregelung Nr. VIII vgl. auch BMF-Schreiben v. 9.4.2013, Deutsch-spanisches Doppelbesteuerungsabkommen; Absprache über die gegenseitige Amtshilfe in Steuersachen, BStBl. I 2013, 364.

zahlungen⁵⁹ sind in Art. 17 Abs. 4 DBA-Irland, Art. 17 Abs. 3 DBA-Liechtenstein, Art. 17 Abs. 4 DBA-Spanien und Art. 17 Abs. 3 DBA-Taiwan enthalten.

Unterhaltszahlungen: Art. 17 Abs. 5 der Verhandlungsgrundlage sieht – abweichend vom OECD-MA – eine grundsätzliche Steuerbefreiung von Unterhaltszahlungen im Ansässigkeitsstaat des Empfängers vor. Sind die Unterhaltszahlungen jedoch bei der Berechnung des steuerpflichtigen Einkommens des Zahlungsverpflichteten steuerlich abzugsfähig, steht das Besteuerungsrecht dem Ansässigkeitsstaat des Empfängers zu. Art. 17 Abs. 5 DBA-Liechtenstein und Art. 17 Abs. 5 DBA-Taiwan enthalten vergleichbare Regelungen.

Definition der Rente: Art. 17 Abs. 6 der Verhandlungsgrundlage definiert den Begriff der Rente als einen bestimmten Betrag, der regelmäßig zu festgesetzten Zeitpunkten lebenslänglich oder während eines bestimmten oder bestimmbaren Zeitabschnitts aufgrund einer Verpflichtung zahlbar ist, die diese Zahlungen als Gegenleistung für eine in Geld oder Geldeswert bewirkte angemessene Leistung vorsieht. In allen betrachteten DBA ist eine vergleichbare Regelung zur Definition der Rente enthalten.

oo. Öffentlicher Dienst

Die in Absatz 3 des Art. 19 OECD-MA bzw. Art. 18 der Verhandlungsgrundlage enthaltene Ausnahme für Dienstleistungen, die im Zusammenhang mit einer gewerblichen Tätigkeit eines Vertragsstaates (oder einem seiner Länder) oder einer seiner Gebietskörperschaften stehen oder standen, gilt nach der Verhandlungsgrundlage auch für Geschäftstätigkeiten einer anderen juristischen Person des öffentlichen Rechts dieses Vertragsstaates. Allerdings unterliegen diese anderen juristischen Personen des öffentlichen Rechts nach der Verhandlungsgrundlage – in Abweichung zu der Mehrzahl der hier betrachteten DBA – nicht generell dem Kassenstaatsprinzip. In den hier betrachteten DBA mit Liechtenstein, Mauritius, Spanien und Taiwan unterliegen Dienstleistungen für andere Personen des öffentlichen Rechts generell

⁵⁹ Lt. Verhandlungsgrundlage: Entschädigungen für politische Verfolgung (einschließlich Wiedergutmachungsleistungen) oder für Unrecht oder Schäden aufgrund von Kriegshandlungen oder für einen Schaden, der als Folge des Wehr- oder Zivildienstes, von Straftaten, Impfungen oder aus ähnlichen Gründen entstanden ist. Die genauen Formulierungen in den einzelnen DBA weichen voneinander ab.

dem Kassenstaatsprinzip, sofern nicht Ausnahmeregelungen gelten. In den DBA mit Irland und der Türkei sind andere öffentlich-rechtliche Körperschaften von der jeweiligen Bestimmung nicht erfasst.

Ohne Vorbild im OECD-MA ist in Art. 18 Abs. 5 der Verhandlungsgrundlage eine weitere Ausdehnung des Kassenstaatsprinzips auf solche Vergütungen vorgesehen, die einer natürlichen Person für Dienste gezahlt werden, die dem Goethe-Institut, dem DAAD sowie, wenn zwischen den zuständigen Behörden vereinbart, anderen ähnlichen Einrichtungen der Vertragsstaaten geleistet werden. Werden die Vergütungen im Gründungsstaat der jeweiligen Einrichtung nicht besteuert, sieht Art. 18 Abs. 5 Satz 2 der Verhandlungsgrundlage zur Vermeidung einer doppelten Nichtbesteuerung die Anwendung des Art. 14 (unselbstständige Arbeit) vor, mit der Folge einer grundsätzlichen Besteuerung im Tätigkeitsstaat. Eine entsprechende Regelung sehen von den hier betrachteten DBA nur das DBA mit Mauritius sowie – allerdings ohne Verweis auf die Bestimmungen zu unselbstständiger Arbeit – die DBA mit Irland, Liechtenstein und Spanien⁶⁰ vor.⁶¹ Im DBA-Liechtenstein setzt die Anwendung des Kassenstaatsprinzips auf die genannten Vergütungen eine tatsächliche Besteuerung dieser Vergütungen im Zahlstaat voraus.⁶²

pp. Gastprofessoren, Lehrer und Studenten

Art. 19 Abs. 1 der Verhandlungsgrundlage enthält in Abweichung vom OECD-MA eine Bestimmung, nach der Vergütungen einer natürlichen Person für eine Lehr- und/oder Forschungstätigkeit unter bestimmten Voraussetzungen im Tätigkeitsstaat nicht besteuert werden, wenn der Aufenthalt in diesem Staat 2 Jahre nicht überschreitet. Sämtliche betrachteten DBA beinhalten eine entsprechende Regelung.⁶³ Nach Art. 19 Abs. 2 DBA-Mauritius kommt eine Freistellung für Vergütungen aus Forschungstätigkeiten nicht

⁶⁰ Neben Vergütungen für Dienste gegenüber dem Goethe-Institut und dem DAAD ist die Aufzählung möglicher Trägereinrichtungen in Art. 18 Abs. 4 DBA-Spanien um das Instituto Cervantes ergänzt.

⁶¹ Art. 18 Abs. 4 DBA-Irland, Protokoll Nr. 6 zum DBA-Mauritius, Art. 18 Abs. 4 DBA-Spanien.

⁶² Art. 18 Abs. 4 DBA-Liechtenstein.

⁶³ Vgl. Art. 19 Abs. 1 DBA-Irland, Art. 19 DBA-Liechtenstein, Art. 19 Abs. 1 DBA-Mauritius, Art. 19 Abs. 1 DBA-Spanien, Art. 19 Abs. 1 DBA-Taiwan und Art. 20 Abs. 2 DBA-Türkei.

in Betracht, wenn diese gänzlich oder hauptsächlich im privaten Interesse ausgeübt wird. Art. 20 Abs. 2 DBA-Türkei stellt in Abweichung zu Artikel 19 Abs. 1 der Verhandlungsgrundlage nicht auf Vergütungen einer natürlichen Person, sondern auf solche von Lehrern und Ausbildern, die Staatsangehörige eines Vertragsstaates sind, ab.

Eine dem Art. 20 OECD-MA entsprechende Bestimmung zu Unterhaltszahlungen an Studenten, Praktikanten und Lehrlinge ist sowohl in der Verhandlungsgrundlage (Art. 19 Abs. 2) als auch in allen der hier analysierten DBA enthalten.⁶⁴ Das DBA-Türkei stellt – wie auch in Art. 20 Abs. 2 DBA-Türkei – auf die Staatsangehörigkeit der Leistungsempfänger ab.

qq. Andere Einkünfte

Die DBA mit Mauritius, Taiwan und der Türkei weisen keine Abweichung zum OECD-MA auf.

In den DBA mit Irland und Spanien (jeweils Art. 20 Abs. 3) ist eine *arm's length*-Regelung enthalten, nach der für zwischen Nahestehenden vereinbarte Einkünfte, die nicht den Marktbedingungen entsprechen, kein Abkommenschutz gewährt wird.

Nr. 3 des Protokolls zur Verhandlungsgrundlage enthält ebenso wie Protokoll Nr. 6 zum DBA-Irland und Protokoll Nr. 7 zum DBA-Liechtenstein Regelungen zu sog. Sandwich-Strukturen bei Betriebsstätten. Es geht um das deutsche Quellensteuerrecht in sog. Sandwich-Strukturen, bei denen Empfänger und Schuldner von Dividenden und Zinsen (im Fall Irlands sind Zinsen nicht erfasst) in Deutschland ansässig sind und die Dividenden/Zinsen einer im anderen Vertragsstaat gelegenen Betriebsstätte zuzurechnen sind. Zu der unterschiedlichen Ausgestaltung der Regelung in den DBA mit Irland und Liechtenstein vgl. die Ausführungen in der letzten Jahresschrift⁶⁵, zu Besonderheiten im Zusammenhang mit der Verhandlungsgrundlage vgl. Kapitel IV 3 f cc.

⁶⁴ Vgl. Art. 19 Abs. 2 DBA-Irland, Art. 20 DBA-Liechtenstein, Art. 20 DBA-Mauritius, Art. 19 Abs. 2 DBA-Spanien, Art. 19 Abs. 2 DBA-Taiwan und Art. 20 Abs. 1 DBA-Türkei.

⁶⁵ *Lüdicke*, ifst-Schrift Nr. 480 (Fn. 1), 64 ff.

rr. Vermögen

Die DBA mit Mauritius und der Türkei enthalten keinen Art. 22 OECD-MA entsprechenden Artikel zur Besteuerung des Vermögens, da Steuern vom Vermögen aus dem Anwendungsbereich des jeweiligen Art. 2 ausgenommen sind.

Die DBA mit Irland, Liechtenstein und Taiwan enthalten – ebenso wie die Verhandlungsgrundlage – keine wesentlichen Abweichungen zum OECD-MA.

Im DBA-Spanien ist in Art. 21 Abs. 4 eine zusätzliche Regelung enthalten, nach der bei Anteilen an Immobiliengesellschaften der Belegenheitsstaat des unbeweglichen Vermögens das Besteuerungsrecht hat.

ss. Sonderbestimmungen

Das DBA-Irland enthält in Art. 22 Sonderregelungen zu Tätigkeiten vor der Küste, die ungeachtet anderer Bestimmungen des Abkommens Anwendung finden.

d. Methoden zur Vermeidung der Doppelbesteuerung

aa. Grundsätze

Nach der Verhandlungsgrundlage werden zur Vermeidung der Doppelbesteuerung Einkünfte grundsätzlich von der deutschen Bemessungsgrundlage ausgenommen, wobei die ausgenommenen Einkünfte bei der Festsetzung des Steuersatzes zu berücksichtigen sind (Freistellung unter Progressionsvorbehalt). Abweichend von diesem Grundsatz wird eine Doppelbesteuerung nach Art. 22 Abs. 1 Nr. 3 der Verhandlungsgrundlage bei bestimmten Einkünften durch Anrechnung vermieden (Streubesitzdividenden <10 % Beteiligung oder Dividenden, die trotz Überschreitens der Beteiligungsgrenze die Voraussetzungen für die Freistellung⁶⁶ nicht erfüllen, Veräußerungsgewinne bei Immobiliengesellschaften, Aufsichtsrats- und Verwaltungsratsvergütungen, Künstler und Sportler, Einkünfte aus Sozialversicherungsrenten

⁶⁶ Weitere Voraussetzungen für die Freistellung sind, dass die ausschüttende Gesellschaft nicht steuerbefreit ist, die Dividenden bei der ausschüttenden Gesellschaft steuerlich nicht abziehbar sind und die Dividenden nach deutschem Recht nicht einer Person zugerechnet werden, die keine in Deutschland ansässige Gesellschaft ist.

und im Rahmen der betrieblichen Altersvorsorge). Diese Prinzipien finden sich – mit einigen Ausnahmen – auch in den hier betrachteten DBA wieder.

Mit Ausnahme des DBA-Mauritius sehen sämtliche in dieser Jahresschrift betrachteten DBA vor, dass die Bundesrepublik Deutschland eine sich ergebende Doppelbesteuerung im Grundsatz durch die Anwendung der Freistellungsmethode („FS“) unter Progressionsvorbehalt vermeidet. Die einzelnen Ausnahmeregelungen, bei denen abweichend hiervon die Anrechnungsmethode („AR“) zur Anwendung kommt, sind in der nachfolgenden Tabelle zusammengefasst (sofern der Methodenartikel keine Anwendung findet, da durch die einzelnen Verteilungsnormen das Besteuerungsrecht für bestimmte Einkünfte ausschließlich einem Vertragsstaat zugewiesen wurde oder sofern keine Ausnahme vom Grundsatz anzuwenden ist, ist dies mit einem „n/a“ gekennzeichnet).

	Irland	Liecht.	Mauritius	Spanien	Taiwan	Türkei
Grundsatz	FS	FS	AR	FS	FS	FS
Ausnahmen:						
- Streubesitzdividenden ⁶⁷	AR (<10 %)	AR (<10 %)	n/a	AR (<10 %)	AR (<25 %)	AR (<25 %)
- Zinsen	n/a	AR ⁶⁸	n/a	n/a	AR	AR
- Lizenzgebühren	n/a	(AR) ⁶⁹	n/a	n/a	AR	AR

⁶⁷ Die in der Verhandlungsgrundlage enthaltene Voraussetzung für die Freistellung von Schachteldividenden, dass die Dividenden bei der ausschüttenden Gesellschaft steuerlich nicht abziehbar sind, ist in jedem DBA enthalten (sofern als Grundsatz die Freistellungsmethode vereinbart wurde). Die Voraussetzung, dass die Dividenden nach deutschem Recht nicht einer Person zugerechnet werden, die keine in Deutschland ansässige Gesellschaft ist, ist in keinem DBA enthalten. Nur das DBA-Liechtenstein setzt voraus, dass die ausschüttende Gesellschaft nicht steuerbefreit ist.

⁶⁸ Findet nur Anwendung bei Zinsen nach Art. 11 Abs. 2.

⁶⁹ Im Methodenartikel (Art. 23 Abs. 1 Buchst. b Doppelbuchst. cc) sind zwar Lizenzgebühren bei den Einkünften, für die die Anrechnungsmethode Anwendung findet, aufgeführt. Nach dem Verteilungsartikel (Art. 12) hat jedoch der Empfängerstaat das ausschließliche Besteuerungsrecht, sodass der Methodenartikel keine Anwendung findet.

	Irland	Liecht.	Mauritius	Spanien	Taiwan	Türkei
- Einkünfte aus unbewegl. Vermögen	n/a	n/a	n/a	AR ⁷⁰	n/a	n/a
- Veräußerung Anteilen an Immob.ges.	AR	AR	n/a	AR ⁷¹	AR	AR
- Sonst. Veräußerungsgewinne ⁷²	n/a	n/a	n/a	n/a	n/a	AR (<1 Jahr) ⁷³
- Unselbstständige Arbeit	n/a	AR	n/a	AR ⁷⁴	AR ⁷⁵	AR ⁷⁶

⁷⁰ Einschließlich der Einkünfte aus der Veräußerung dieses Vermögens, soweit das Vermögen nicht tatsächlich zu einer Betriebsstätte in Spanien gehört. Der Verweis im Methodenartikel im DBA-Spanien (1966) war an dieser Stelle unvollständig, sodass Gewinne aus der Veräußerung von unbeweglichem Vermögen unter Geltung des alten DBA in Deutschland freigestellt waren, vgl. OFD Frankfurt a.M. v. 16.5.2012, Verfügung betr. Vermietung, Selbstnutzung und Veräußerung von in Spanien belegenen Grundstücken, DStR 2012, 1345 mit Bezug zur BFH-Rechtsprechung.

⁷¹ Dies gilt auch für Veräußerungsgewinne von Anteilen, die den Eigentümer (un-)mittelbar zur Nutzung des unbeweglichen Vermögens berechtigen.

⁷² Diese Angabe bezieht sich nur auf Veräußerungsgewinne, die in den jeweiligen DBA im Verteilungsartikel zu Gewinnen aus der Veräußerung von Vermögen nicht einzeln genannt sind und für die der Ansässigkeitsstaat des Veräußerers ein ausschließliches Besteuerungsrecht hat. Für Gewinne aus der Veräußerung unbeweglichen Vermögens und Betriebsstättenvermögens ist i.d.R. die Freistellungsmethode anwendbar (zur Ausnahme bei unbeweglichem Vermögen vgl. DBA-Spanien).

⁷³ Vgl. unter 2 c ii.

⁷⁴ Gilt nur für Einkünfte aus unselbstständiger Arbeit, die an Bord eines Seeschiffes, Luftfahrzeuges oder Straßenfahrzeuges ausgeübt wird (Art. 14 Abs. 3); ansonsten verbleibt es bei der Anwendung der Freistellungsmethode.

⁷⁵ Gilt nur für Vergütungen im Rahmen gewerbsmäßiger Arbeitnehmerüberlassung (Art. 14 Abs. 3); ansonsten verbleibt es bei der Anwendung der Freistellungsmethode.

⁷⁶ Gilt nur für Vergütungen bei Arbeitnehmerüberlassung (Protokoll Nr. 6); ansonsten verbleibt es bei der Anwendung der Freistellungsmethode.

	Irland	Liecht.	Mauritius	Spanien	Taiwan	Türkei
- AR- und VR-Vergütungen	AR	AR	n/a	AR	AR	AR
- Künstler u. Sportler	AR	AR	n/a	AR	AR	AR
- Ruhegehälter	n/a	n/a	n/a	AR ⁷⁷	AR ⁷⁸	n/a

bb. Aktivitätsklauseln, *Switch over*-Klauseln und *Subject to tax*-Klauseln

Auch die in dieser Jahresschrift analysierten DBA enthalten weitere Ausnahmen von der Freistellungsmethode. Diese lassen sich untergliedern in Vorschriften, nach denen Einkünfte 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). Auch in der Verhandlungsgrundlage finden sich entsprechende Regelungen (vgl. ausführlich Kapitel IV 3 m). Allerdings weichen diese von den tatsächlich getroffenen Vereinbarungen in den einzelnen DBA ab.

Aktivitätsklauseln

Die Freistellung wird nach Art. 22 Abs. 1 Nr. 4 der Verhandlungsgrundlage für Betriebsstätteneinkünfte, Dividenden und Gewinne aus der Veräußerung von Betriebsstättenvermögen (nicht jedoch Grundstückseinkünfte) nur gewährt, soweit sie durch bestimmte, im Einzelnen aufgelistete Aktivitäten erzielt werden und ein dem Geschäftszweck angemessen eingerichteter Geschäftsbetrieb besteht.

In den einzelnen DBA finden sich folgende Aktivitätsklauseln:

In den DBA mit Irland (Art. 23 Abs. 2 Buchst. c), Liechtenstein (Art. 23 Abs. 1 Buchst. c), Spanien (Art. 22 Abs. 2 Buchst. c), Taiwan (Art. 22 Abs. 1 Buchst. c) und der Türkei (Art. 22 Abs. 2 Buchst. c) wird die Vermeidung

⁷⁷ Betrifft Vergütungen aus Sozialversicherungssystemen (Art. 17 Abs. 2) sowie Vergütungen im Rahmen der betrieblichen Altersvorsorge (Art. 17 Abs. 3).

⁷⁸ Betrifft Ruhegehälter und ähnliche Vergütungen oder Renten i.S.d. Art. 17 Abs. 1.

der Doppelbesteuerung bei Betriebsstätteneinkünften und Dividenden durch Anrechnung statt durch Freistellung vorgenommen, wenn die in Deutschland ansässige Person nicht nachweist, dass die Betriebsstätte in dem Wirtschaftsjahr, in dem sie den Gewinn erzielt hat, oder die in dem jeweiligen Quellenstaat ansässige Gesellschaft in dem Wirtschaftsjahr, für das sie die Ausschüttung vorgenommen hat, ihre Bruttoerträge ausschließlich oder fast ausschließlich aus aktiven Tätigkeiten im Sinne des § 8 Abs. 1 Nr. 1 bis 6⁷⁹ bzw. des gesamten § 8 Abs. 1⁸⁰ des deutschen Außensteuergesetzes bezieht. Entsprechendes gilt für unbewegliches Vermögen, das einer Betriebsstätte dient (sowie die daraus erzielten Einkünfte), für Gewinne aus der Veräußerung dieses unbeweglichen Vermögens und des beweglichen Vermögens, das Betriebsvermögen der Betriebsstätte darstellt. Das Vorliegen geringfügiger Einkünfte, die den Aktivitätsvorbehalt nicht erfüllen, führt zur Infektion aller aktiven Einkünfte.

Switch over-Klausel

Art. 22 Abs. 1 Nr. 5 Buchst. a der Verhandlungsgrundlage bestimmt, dass die Doppelbesteuerung darüber hinaus durch Steueranrechnung vermieden wird, wenn in den Vertragsstaaten Einkünfte oder Vermögen unterschiedlichen Abkommensbestimmungen zugeordnet werden und aufgrund dieses Qualifikationskonfliktes entweder doppelt oder nicht oder niedriger besteuert würden.

Die in den DBA vorhandenen *switch over*-Klauseln⁸¹ sind mit Ausnahme des DBA-Liechtenstein im Falle einer Minder- oder Nichtbesteuerung aufgrund von abweichenden Zuordnungen von Einkünften und Vermögen zu den Abkommensbestimmungen und – abweichend von der Verhandlungsgrundlage – auch bei einer Zuordnung zu verschiedenen Personen anzuwenden. Im DBA-Liechtenstein ist die Anwendung der *switch over*-Klausel bei Doppelbesteuerung durch Qualifikationskonflikt vorgesehen.

Des Weiteren hat sich Deutschland sowohl in der Verhandlungsgrundlage als auch in den einzelnen DBA die Möglichkeit vorbehalten, im Fall der Notifi-

⁷⁹ DBA mit Taiwan und der Türkei.

⁸⁰ DBA mit Irland, Liechtenstein und Spanien.

⁸¹ Art. 23 Abs. 2 Buchst. e Doppelbuchst. aa DBA-Irland sowie Protokoll Nr. 7, Art. 23 Abs. 3 Buchst. a DBA-Liechtenstein, Art. 22 Abs. 2 Buchst. e Buchst. i DBA-Spanien, Art. 22 Abs. 1 Buchst. e Buchst. (i) DBA-Taiwan, Art. 22 Abs. 2 Buchst. e Doppelbuchst. aa DBA-Türkei.

zierung bestimmter Einkünfte mit Wirkung für die Zukunft auf die Anrechnungsmethode überzugehen.

Subject to tax-Klausel

Eine weitere Einschränkung der Freistellungsmethode sieht die Verhandlungsgrundlage in den Fällen vor, in denen der andere Vertragsstaat Einkünfte oder Vermögen oder Teile davon nach dem Abkommen besteuern kann, diese tatsächlich aber nicht besteuert (Art. 22 Abs. 1 Nr. 5 Buchst. b). Protokoll Nr. 4 enthält hierzu weitere Ausführungen und in Bezug auf Schachteldividenden enthält der Einschub nach Protokoll Nr. 3⁸² eine optionale Ergänzung.

In den hier betrachteten DBA wurde eine *subject to tax*-Klausel in den DBA mit Irland und Spanien vereinbart, die sich nur auf Einkünfte und Vermögenswerte bezieht (und nicht auf Teile hiervon) und im Einleitungssatz zum Methodenartikel zur grundsätzlichen Anwendung der Freistellungsmethode verortet ist. Erläuterungen hierzu sind nur im Protokoll Nr. 5 zum DBA-Irland enthalten.

Das DBA-Liechtenstein enthält in Art. 23 Abs. 3 Buchst. b eine Klausel, nach der die Anrechnungsmethode anzuwenden ist, wenn ein Vertragsstaat das DBA so anwendet, dass er, wenn er abkommensrechtlich Einkünfte (Einkunftsteile) oder Vermögen (Vermögensteile) besteuern kann, durch sein innerstaatliches Recht daran gehindert ist.⁸³

e. Gleichbehandlung

Eine Regelung entsprechend Art. 24 Abs. 2 OECD-MA für Staatenlose, die in einem Vertragsstaat ansässig sind, ist in den DBA mit Spanien und Taiwan nicht enthalten. Art. 24 Abs. 3 OECD-MA zur Gleichbehandlung bei Betriebsstätten bestimmt in Satz 2, dass ein Vertragsstaat nicht dazu ver-

⁸² Vgl. die weiteren Ausführungen in Kapitel IV 3 m ee im Zusammenhang mit der *subject to tax*-Klausel bei Schachteldividenden.

⁸³ Zur vergleichbaren Regelung in Art. 23 Abs. 4 Buchst. b DBA-USA vgl. *Schnittger* in Endres/Jacob/Gohr/Klein, DBA Deutschland/USA, Art. 23, Rn. 96 f. Das BMF legt im Schreiben v. 20.6.2013, Anwendung von Subject-to-tax-, Remittance-base- und Switch-over-Klauseln nach den Doppelbesteuerungsabkommen unter Berücksichtigung des Urteils des BFH vom 17. Oktober 2007 – I R 96/06 – (BStBl 2008 II S.953), BStBl. I 2013, 980, in Tz. 2.2 Buchst. b die ähnliche Regelung im DBA-USA im Sinne einer *subject to tax*-Klausel aus.

pflichtet wird, den im anderen Vertragsstaat ansässigen Personen bestimmte Steuererleichterungen, die er seinen ansässigen Personen gewährt, ebenfalls zu gewähren. Die Regelungen in den DBA mit Mauritius, Taiwan und der Türkei⁸⁴ weichen insofern vom OECD-MA ab, als Bezug genommen wird auf Regelungen, die ein Vertragsstaat „nur“ seinen ansässigen Personen gewährt. Zu möglichen Auswirkungen dieser Abweichung vgl. Kapitel IV 3 n.

Der Anwendungsbereich des Artikels ist im DBA-Taiwan (Art. 23 Abs. 5) eingeschränkt auf Steuern, die Gegenstand dieses Abkommens sind. Art. 23 DBA-Türkei enthält keine Bestimmungen zum Anwendungsbereich. Die Vorschriften zur Gleichbehandlung im OECD-MA sowie in der Verhandlungsgrundlage gelten demgegenüber für Steuern jeder Art und Bezeichnung.

Nur das DBA-Liechtenstein enthält im Protokoll Nr. 8 – dem Protokoll Nr. 5 der Verhandlungsgrundlage entsprechend – eine Regelung, nach der die Vorschrift des Art. 24 Abs. 5 DBA-Liechtenstein nicht so auszulegen ist, dass eine grenzüberschreitende Konsolidierung von Einkünften oder vergleichbaren Vergünstigungen zuzulassen wäre.

f. Verständigungs- und Schiedsverfahren

Sowohl das OECD-MA (Art. 25 Abs. 5) als auch die Verhandlungsgrundlage (Art. 24 Abs. 5) sehen ein verbindliches Schiedsverfahren vor, wenngleich die Regelungen in der Verhandlungsgrundlage im Vergleich zu den OECD-Regelungen modifiziert sind.

Mit Ausnahme des DBA-Liechtenstein hat keines der betrachteten DBA ein verbindliches Schiedsverfahren vereinbart. Die im DBA-Liechtenstein getroffene Vereinbarung zum verbindlichen Schiedsverfahren weicht sowohl von der Formulierung im OECD-MA als auch von der Verhandlungsgrundlage ab.

g. Informationsaustausch und Amtshilfe bei der Erhebung von Steuern

Die in der Verhandlungsgrundlage enthaltenen Regelungen zum Informationsaustausch und zum Datenschutz folgen im Grundsatz dem Art. 26 OECD-MA (große Auskunftsklausel) einschließlich der Erweiterung, dass

⁸⁴ Art. 24 Abs. 3 DBA-Mauritius, Art. 23 Abs. 2 DBA-Taiwan, Art. 23 Abs. 3 DBA-Türkei.

die im Wege des Informationsaustauschs erhaltenen Informationen auch für außersteuerliche Zwecke verwendet werden können, wenn dies nach dem Recht beider Vertragsstaaten zulässig ist und der übermittelnde Vertragsstaat der Verwendung zugestimmt hat (die Erweiterung wurde durch das Update des OECD-MA in 2012 eingefügt). Diese Ergänzung ist in den DBA mit Irland, Liechtenstein und Spanien enthalten.

Die DBA mit Mauritius, Taiwan und der Türkei enthalten die große Auskunftsklausel i.S.d. OECD-MA vor dem Update in 2012.

In der Verhandlungsgrundlage ist eine weitere Ergänzung in Art. 25 Abs. 2 Sätze 5 bis 7 enthalten, nach der auch ohne vorherige Zustimmung des anderen Staates Informationen zu anderen Zwecken verwendet werden dürfen, z.B. zur Abwehr einer dringenden Gefahr für das Leben oder anderer einzeln aufgeführter Zwecke. Diese Ergänzung ist in keinem der betrachteten DBA enthalten.

Art. 26 Abs. 5 Satz 2 des DBA-Liechtenstein erweitert die Befugnisse der Steuerbehörden des ersuchten Staates.

Mit Ausnahme des DBA-Liechtenstein⁸⁵ enthalten die betrachteten DBA in den Protokollen umfangreiche Ergänzungen im Zusammenhang mit der Übermittlung personenbezogener Daten.⁸⁶

Ein dem Art. 27 OECD-MA entsprechender Artikel zur Amtshilfe bei der Erhebung von Steuern ist im DBA-Taiwan nicht enthalten. Die DBA mit Mauritius, Spanien, der Türkei und die Verhandlungsgrundlage weisen keine wesentlichen Abweichungen zum OECD-MA auf, im DBA-Liechtenstein werden die Regelungen im Protokoll Nr. 10 ergänzt. Das DBA-Irland (Art. 27 Abs. 8 Buchst. e) erweitert die Ausnahme zur Verpflichtung zur Amtshilfe, wenn Steuern, für die die Amtshilfe erbeten wird, nach Auffassung dieses Staates entgegen allgemein anerkannter Besteuerungsgrundsätze erhoben werden.

⁸⁵ Protokoll Nr. 9 zum DBA-Liechtenstein verweist jedoch auf das Abkommen vom 2.9.2009 über den Informationsaustausch und dazugehörige Protokollregelungen.

⁸⁶ Protokoll Nr. 8 zum DBA-Irland, Protokoll Nr. 8 zum DBA-Mauritius, Protokoll Nr. X zum DBA-Spanien, Protokoll Nr. 5 zum DBA-Taiwan, Protokoll Nr. 8 zum DBA-Türkei.

Das DBA-Liechtenstein enthält in Art. 27 zusätzlich Regelungen zur Amtshilfe bei der Zustellung.

h. Verfahrensregelungen für die Quellenbesteuerung

Die in der Verhandlungsgrundlage in Art. 27 enthaltenen Verfahrensregelungen zur Quellenbesteuerung finden sich in zum Teil abweichender Form in sämtlichen betrachteten Abkommen wieder: DBA-Irland (Art. 28), DBA-Liechtenstein (Art. 30), DBA-Mauritius (Art. 28), DBA-Spanien (Nr. XI des Protokolls), DBA-Taiwan (Art. 26), DBA-Türkei (Art. 27). Laut Verhandlungsgrundlage beträgt die Frist zur Einreichung des Erstattungsantrags vier Jahre nach Ablauf des Kalenderjahres, in dem die Einkünfte bezogen wurden. Diese Frist ist ebenso im DBA-Liechtenstein vereinbart. Die DBA mit Irland, Mauritius, Taiwan und der Türkei stellen demgegenüber auf das Kalenderjahr der Festsetzung der Abzugsteuer ab.

In den DBA mit Irland, Mauritius, Taiwan und der Türkei verpflichten sich die Vertragsstaaten – ebenso wie in der Verhandlungsgrundlage –, Verfahren für den abkommensrechtlich zulässigen Quellensteuerabzug zu schaffen (vgl. auch Ausführungen in Kapitel IV 3 q). Das DBA-Liechtenstein enthält hierzu keine Regelung.

Im DBA-Spanien wurde lediglich vereinbart, dass die Behörden Bestimmungen zur Quellensteuerentlastung im gegenseitigen Einvernehmen regeln können.

i. Vorbehalt für nationale Missbrauchsvorschriften

In sämtlichen DBA wurde vereinbart, dass ein Vertragsstaat nicht daran gehindert ist, innerstaatliche Regelungen zur Verhinderung der Steuerumgehung oder Steuerhinterziehung anzuwenden (Art. 31 Abs. 4 Buchst. a DBA-Liechtenstein, Art. 29 DBA-Mauritius, Art. 28 Abs. 1 Buchst. a DBA-Spanien, Art. 27 DBA-Taiwan, Nr. 10 Protokoll DBA-Türkei). Bezüglich des DBA-Irland ergibt sich dies aus der gemeinsamen Erklärung vom 30.3.2011 anlässlich der Abkommensunterzeichnung. Die Verhandlungsgrundlage enthält in Art. 28 Abs. 1 Nr. 1 eine entsprechende Regelung.

In den DBA mit Spanien (Art. 28 Abs. 1 Buchst. b) und Liechtenstein (Art. 31 Abs. 4 Buchst. c) sowie in der Verhandlungsgrundlage (Art. 28 Abs. 1 Nr. 2) wird explizit der Vierte, Fünfte und Siebte Teils des AStG als anwendbar genannt.

j. *Limitation on Benefits*-Klauseln

Eigenständige *limitation on benefits*-Klauseln finden sich in Art. 29 DBA-Irland, Art. 31 DBA-Liechtenstein sowie Nr. 11, 12 und 13 des Protokolls, Art. 22 DBA-Mauritius sowie Nr. 3 des Protokolls, Art. 28 Abs. 2 DBA-Spanien sowie Nr. XI des Protokolls.

Die Ausgestaltungen in den einzelnen DBA sind jedoch höchst unterschiedlich. Die DBA mit Irland (Art. 29) und Mauritius (Nr. 3 des Protokolls) enthalten beispielsweise eine spezifische Regelung für Einkünfte (im Fall Irlands auch für Veräußerungsgewinne), die im anderen Vertragsstaat nur bezüglich der in diesen Staat überwiesenen oder dort bezogenen Teile steuerpflichtig sind (Remittance Base Fälle). Die Regelungen sollen die doppelte Nicht- bzw. Niedrigbesteuerung verhindern⁸⁷, weshalb die Abkommensvergünstigungen auf den Teil der Einkünfte beschränkt werden, die tatsächlich in den anderen Staat überwiesen und dort besteuert werden.

Nach Art. 28 Abs. 2 DBA-Spanien werden die Abkommensvergünstigungen Personen nicht gewährt, die nicht Nutzungsberechtigter der aus dem anderen Vertragsstaat stammenden Einkünfte sind. Gem. Protokoll Nr. XI. 3. zum DBA-Spanien hat jede Person, die über eine von der zuständigen Behörde eines Vertragsstaats ausgestellte Ansässigkeitsbescheinigung verfügt, Anspruch auf die Abkommensvergünstigungen. Diese Bestimmung gilt auch für (nach spanischem Recht errichtete) „Sociedades Colectivas“, deren Anteilseigner nicht in Deutschland ansässig sind.

Die wohl umfassendsten Begrenzungen weist das DBA-Liechtenstein auf, welches unter anderem die Abkommensvergünstigungen für nicht aktiv gewerbliche Gesellschaften versagt (Art. 31 Abs. 1 und 2 DBA-Liechtenstein mit weiterführenden Bestimmungen im Protokoll Nr. 11 – der in seiner Ausgestaltung an § 50d Abs. 3 EStG erinnert – sowie im Protokoll Nr. 12 und Nr. 13; Letzteres zum Vorrang höherrangigen Rechts).

Die oben genannten Einschränkungen der Abkommensanwendung sind nicht in der Verhandlungsgrundlage enthalten. Art. 27 Abs. 5 der Verhandlungsgrundlage enthält jedoch Einschränkungen für bestimmte Investmentvermögen in Abhängigkeit von ihrer Anteilseignerstruktur. Eine ähnliche, wenn auch im Detail anders ausgestaltete Regelung ist in Art. 31 Abs. 3 DBA-Liechtenstein enthalten.

⁸⁷ Vgl. Denkschrift zum DBA-Irland, BT-Drucks. 17/6258, 36.

k. Zusammenfassende Würdigung und Identifizierung von inhaltlichen Trends

Aus der spezifischen Betrachtung der seit dem 1.1.2013 anzuwendenden DBA sowie des DBA-Türkei lassen sich hinsichtlich der Identifizierung möglicher Trends folgende Ergebnisse zusammenfassen:

- Weiterhin wird die (vorsorgliche) Berücksichtigung der Vermögensteuer in den DBA nicht einheitlich geregelt. Bei zwei der sechs DBA (Mauritius und Türkei) ist die Vermögensteuer nicht berücksichtigt (Vorjahr drei von zehn). Insoweit wird die in der Verhandlungsgrundlage enthaltene Vorgabe bislang nicht vollständig umgesetzt. Hier wird abzuwarten bleiben, inwieweit die Vermögensteuer bei zukünftigen DBA entsprechend der deutschen Verhandlungsgrundlage erfasst werden wird.
- Auch bei den in dieser Jahresschrift betrachteten DBA ist kein systematischer und einheitlicher Ansatz hinsichtlich der Bestimmung der Ansässigkeit von transparenten bzw. hybriden Gesellschaftsformen erkennbar.
- In der Hälfte der DBA findet sich im Vergleich zum OECD-MA und zur Verhandlungsgrundlage eine Erweiterung des Betriebsstättenbegriffs (DBA-Mauritius, DBA-Taiwan und DBA-Türkei). Wie im Vorjahr sind die Erweiterungen wiederum nicht einheitlich. Es wird davon auszugehen sein, dass auch zukünftig mit individuellen Anpassungen des Betriebsstättenbegriffs in den Verhandlungen gerechnet werden muss.
- Der Authorised OECD Approach ist lediglich in einem der DBA aufgenommen worden (Liechtenstein). Die dort verwendete Formulierung entspricht im Wesentlichen der Formulierung der Verhandlungsgrundlage. Ob sich dies zu einem Trend entwickelt, wird sich in den zukünftigen DBA zeigen.
- Die Hälfte der Abkommen (Liechtenstein, Mauritius, Türkei) enthält eine Sonderregelung zu Sondervergütungen bei Personengesellschaften, welche allerdings nicht einheitlich ausgestaltet ist. Ein zu dieser Thematik identifizierbarer Trend im Rahmen der Abkommensverhandlungen ist damit weiterhin nicht erkennbar.
- Hinsichtlich der vereinbarten Quellensteuersätze auf Dividenden scheint sich der Trend, einen Quellensteuersatz von 5 % bei Schachteldividenden und einen Quellensteuersatz von 15 % bei Streubesitzdividenden zu vereinbaren, zu verfestigen. Mit Ausnahme des DBA-Taiwan wur-

den diese Quellensteuersätze in allen DBA verankert. Im DBA-Taiwan beträgt der Quellensteuersatz bei Schachteldividenden und bei Streubesitzdividenden 10 %. Auch scheint sich bei Schachteldividenden eine Mindestbeteiligungsquote von 10 % herauszukristallisieren (bei vier von sechs DBA). Dieser Trend deckt sich mit den Ergebnissen der Vorjahresschrift und entspricht den Vorgaben der Verhandlungsgrundlage.

- In vier der sechs DBA wurde für Zinszahlungen kein Quellenbesteuerungsrecht vereinbart, was der Verhandlungsgrundlage entspricht. Zwei der sechs DBA sehen ein Quellensteuerrecht mit einem Steuersatz von 10 % (Taiwan und Türkei) vor.
- Alle DBA⁸⁸ beinhalten eine spezielle Regelung, nach der Quellenstaaten ein Quellenbesteuerungsrecht haben, wenn die Einkünfte (Dividenden oder Zinsen) auf Rechten 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 deutschen Steuerrechts beruhen. Der Trend, diese Regelungen in die Abkommen aufzunehmen, entspricht den Ergebnissen der Vorjahresschrift und langjähriger Abkommenspolitik.
- Bei drei der sechs DBA hat der Quellenstaat für Lizenzgebühren auf ein Quellenbesteuerungsrecht verzichtet. In drei DBA (Mauritius, Taiwan und Türkei) wurde ein Quellensteuersatz von 10 % vereinbart. Weiterhin wird der Lizenzbegriff in vier der sechs DBA um Vergütungen für die Benutzung oder das Recht auf Benutzung von Persönlichkeitsrechten erweitert. Zwei DBA weiten den Lizenzbegriff darüber hinaus auf die Benutzung oder das Recht auf Benutzung von gewerblichen, kaufmännischen oder wissenschaftlichen Ausrüstungen aus. Keines der DBA enthält jedoch eine Erweiterung des Lizenzbegriffs um technische Dienstleistungen. Offensichtlich wird diesbezüglich bei den DBA-Verhandlungen auf die individuellen Gegebenheiten des Verhandlungspartners abgestellt.
- Fünf der sechs betrachteten DBA beinhalten eine „Wegzugsklausel“ (Vorjahr sieben von zehn), wobei deren Ausgestaltung nicht einheitlich ist. Da eine solche Klausel auch in der Verhandlungsgrundlage vorgese-

⁸⁸ Im DBA-Liechtenstein ist im Vergleich zu den anderen DBA systematisch eine andere Erfassung gewählt, vgl. vorangegangene Ausführungen zu Art. 11.

hen ist, ist davon auszugehen, dass sich dieser Trend in der zukünftigen Verhandlungspraxis fortsetzen wird.

- Hinsichtlich der Einkünfte aus unselbstständiger Tätigkeit beinhaltet keines der DBA die in der Verhandlungsgrundlage vorgesehene Regelung hinsichtlich Zahlungen an Altersvorsorgeeinrichtungen.⁸⁹
- Die Abweichungen der DBA im Vergleich zu den Regelungen des OECD-MA in Bezug auf Ruhegehälter, Renten und ähnliche Zahlungen entsprechen den Vorschlägen der Verhandlungsgrundlage, wobei die Ausgestaltungen im Einzelnen jedoch unterschiedlich sind:
 - Sämtliche DBA erweitern den Anwendungsbereich des Artikels auf Renten.
 - Sämtliche DBA sehen ein in unterschiedlicher Form ausgestaltetes Besteuerungsrecht für Vergütungen aus der gesetzlichen Sozialversicherung vor.
 - Hinsichtlich Vergütungen aus der betrieblichen Altersvorsorge enthalten nur die DBA mit Irland und Spanien gesonderte Regelungen.
- Mit Ausnahme des DBA-Mauritius sehen sämtliche in dieser Jahresschrift betrachteten DBA im Grundsatz vor, dass die Bundesrepublik Deutschland eine sich ergebende Doppelbesteuerung durch die Anwendung der Freistellungsmethode unter Progressionsvorbehalt vermeidet. Auch wenn mit Mauritius nunmehr ein weiteres DBA wirksam geworden ist, welches generell die Anrechnungsmethode vorsieht (Vorjahr VAE und Zypern), dürfte zum jetzigen Stand davon auszugehen sein, dass die Freistellungsmethode weiterhin in den Abkommensverhandlungen vorrangig sein wird, wobei auch zukünftig diesbezüglich Ausnahmen denkbar sein können.
- Der bereits in der Vorjahresschrift identifizierte Trend zu Aktivitätsklauseln, *switch over*-Klauseln und *subject to tax*-Klauseln setzt sich auch in diesem Jahr fort:
 - In allen DBA, bei denen die Freistellungsmethode als Grundsatz vorgesehen ist, finden sich im Methodenartikel Aktivitätsklauseln, die die Freistellung von Betriebsstätteneinkünften, Einkünften aus unbeweglichem Vermögen und Schachteldividenden davon abhängig machen, dass die Einkünfte aus aktiven Tätigkeiten erzielt werden.

⁸⁹ Vgl. Ausführungen in Kapitel IV 3 i.

- Ein vergleichbarer Trend besteht hinsichtlich sogenannter *switch over*-Klauseln, die im Falle einer Minder- oder Nichtbesteuerung (in einem Fall Doppelbesteuerung) aufgrund von Qualifikationskonflikten die Anwendung der Anrechnungsmethode anstelle der Freistellungsmethode vorsehen. Eine solche Regelung ist im Grundsatz in allen sechs betrachteten DBA enthalten.
- Spezifische *subject to tax*-Klauseln finden sich dagegen nur in drei der DBA (Irland, Liechtenstein und Spanien).

Ein Trend, wie diese Klauseln zukünftig konkret ausgestaltet werden, ist damit nicht erkennbar.

- Lediglich das DBA-Liechtenstein sieht ein verbindliches Schiedsverfahren vor. Damit scheint die Vereinbarung eines verbindlichen Schiedsverfahrens weiterhin kein Trend der deutschen Abkommenspolitik zu sein.
- Alle hier betrachteten DBA enthalten Verfahrensregelungen für die Quellenbesteuerung sowie einen Vorbehalt für nationale Missbrauchsvorschriften.

3. Der Einfluss der OECD auf die deutsche Abkommenspraxis

Bekanntlich wird dem OECD-Musterabkommen und dem OECD-Musterkommentar eine teils signifikante Wirkung bei der Auslegung von Doppelbesteuerungsabkommen zugemessen. Daher sind die Entwicklungen auf Ebene der OECD aus der Sicht der Beratung stets im Auge zu behalten. In jüngerer Zeit haben sich folgende Entwicklungen auf Ebene der OECD ergeben:

Im Jahr 2012 wurde Art. 26 OECD-MA einer Revision unterzogen. Im Fokus der Anpassung stand dabei, dass nunmehr – im Wege des Informationsaustauschs – erhaltene Informationen auch für andere (außersteuerliche) Zwecke verwendet werden. Eine Restriktion hierbei ist, dass die Informationsübermittlung nach dem Recht beider Vertragsstaaten zulässig sein muss und zudem der übermittelnde Staat der Verwendung zugestimmt hat. Diese Neuregelung hat bereits in eine Reihe von Deutschland geschlossener DBA (vgl. unter 2 g) Eingang gefunden.

Am 19.10.2012 wurde ein überarbeiteter Diskussionsentwurf des Musterkommentars zur Betriebsstättendefinition des Art. 5 veröffentlicht. Ein Kernanliegen der OECD ist die Ausweitung der Betriebsstättendefinition, der man

in Deutschland auch und gerade seitens der Finanzverwaltung⁹⁰ bekanntlich kritisch gegenübersteht.

Am 25.6.2013 ist darüber hinaus ein Diskussionsentwurf zur Änderung der Musterkommentierung zu Art. 15 OECD-MA veröffentlicht worden. Im Fokus des Entwurfs liegt die abkommensrechtliche Behandlung von Abfindungszahlungen.

Einen Meilenstein hinsichtlich der aktuellen Debatte zum Thema „Base Erosion and Profit Shifting“ (BEPS) bildet der am 19.7.2013 offiziell veröffentlichte Aktionsplan der OECD.⁹¹ Der Aktionsplan der OECD konkretisiert die sich seit längerem abzeichnenden Entwicklungen auf internationaler Ebene zur Bekämpfung der missbräuchlichen Aushöhlung nationaler Besteuerungsgrundlagen und der Verlagerung von Gewinnen. Der Aktionsplan enthält 15 Punkte. Abkommensrechtliche Relevanz entfalten insbesondere die nachfolgenden Punkte.

Zunächst behandelt der Report die sog. „digitale Wirtschaft“ (E-Commerce). Auf Ebene der OECD wurden branchenspezifische Probleme identifiziert, die sich hauptsächlich darin materialisieren, dass es im Bereich des E-Commerce zumeist an einer Betriebsstätte fehlt, der eine (messbare) Wertschöpfung zugeordnet werden kann. Ohne eine Betriebsstätte ist es abkommensrechtlich nur eingeschränkt möglich, den Wertschöpfungsbeitrag in digitalen Geschäftsmodellen zu besteuern. Dies insbesondere vor dem Hintergrund, dass Deutschland abkommensrechtlich häufig keine Quellensteuern auf Lizenzen erhebt. Die Besteuerung des „E-Commerce“ wurde von Seiten der OECD als ein Kernproblem identifiziert.

Als zweiter relevanter Punkt sollen Maßnahmen gegen sog. „hybride Gestaltungen“ erarbeitet werden. Dies soll entweder durch eine Änderung des OECD-MA oder durch nationale Vorschriften erreicht werden.

Ein weiterer signifikanter Punkt ist die Bekämpfung der sog. „missbräuchlichen Inanspruchnahme von Doppelbesteuerungsabkommen“ (*treaty shopping*). Dieser soll mit der verstärkten Implementierung von sog. *limitation on benefits*-Klauseln in den DBA begegnet werden. Zudem sollen Maßnahmen getroffen werden, die sich gegen die (missbräuchlich) künstliche Vermeidung von Betriebsstätten richten.

⁹⁰ Vgl. nur *Wichmann*, FR 2011, 1082, 1084.

⁹¹ Vgl. <http://www.oecd.org/ctp/BEPSActionPlan.pdf>.

Daneben ist und bleibt der Bereich der Verrechnungspreise aus Sicht der OECD ein signifikanter Aktionsbereich. Dieser wird von der OECD in drei Aktionspunkten behandelt: immaterielle Wirtschaftsgüter, Risiko und Kapital und andere Hoch-Risiko-Transaktionen. Ziel soll es sein, eine Besteuerung dort vorzunehmen, wo auch die tatsächliche Wertschöpfung stattfindet. Die Standards zur Dokumentation von Verrechnungspreisen sollen überarbeitet werden. Insbesondere ist eine Verschlinkung der auf nationaler und internationaler Ebene bestehenden Vorschriften geplant.

In den DBA-nahen Bereichen entfalten v.a. die Bemühungen, die Hinzurechnungsbesteuerungsregime (CFC) OECD-weit zu vereinheitlichen, und die Einführung/Überarbeitung von Regelungen gegen übermäßigen Zinsabzug Relevanz.

Für den Steuerpflichtigen positiv ist das Anliegen der OECD, dass sog. „Mutual Agreement Procedures“ und Verständigungsverfahren zur Vermeidung von Doppelbesteuerung ausgeweitet und praxisgerechter gestaltet werden sollen.

Schließlich soll ein multilaterales Instrument zur zeitnahen Umsetzung der angestrebten Veränderungen eingeführt werden.⁹²

Hinzuweisen ist noch darauf, dass Deutschland die von der OECD im Jahr 1988 erstmals veröffentlichte und im Jahr 2011 letztmals revidierte „Convention on Mutual Administrative Assistance in Tax Matters“ (Übereinkommen über die gegenseitige Amtshilfe in Steuersachen) zwar bereits am 17.4.2008 unterzeichnet hat, bisher – soweit ersichtlich – aber noch keine Ratifikation stattgefunden hat. Dem Vernehmen nach ist eine Ratifikation im Jahr 2014 geplant.

⁹² Kritisch hierzu *Pinkernell*, FR 2013, 737, 745.

III. Das Jahr im Rückblick: Wertung der aktuellen Gesetzgebung und Rechtsprechung zu den DBA aus Sicht des Rechtsanwenders

1. Ausgewählte Entwicklungen zu den DBA in der innerstaatlichen Gesetzgebung

a. Änderungen im Zusammenhang mit Organschaften

aa. Grenzüberschreitende Organschaft

Die Entscheidung des BFH vom 9.2.2011⁹³ zur grenzüberschreitenden Organschaft in Inbound-Fällen wurde bereits in der letztjährigen ifst-Schrift zur deutschen Abkommenspolitik 2011/2012 behandelt.⁹⁴ Im Rahmen dieses Urteils hatte der BFH entschieden, dass aufgrund der dem Art. 24 Abs. 5 OECD-MA entsprechenden Diskriminierungsverbote auch ausländischen Gesellschaften ohne inländische Betriebsstätte das Recht zustehen muss, Organträger zu sein. Zum damaligen Zeitpunkt lag bereits die Vermutung nahe, dass das Urteil durch die Finanzverwaltung nicht nur nicht angewendet wird,⁹⁵ sondern der deutsche Gesetzgeber⁹⁶ reagieren würde, um der nach allgemeiner Ansicht bestehenden Gefahr zu begegnen, dass inländische Ge-

⁹³ BFH, Urteil v. 9.2.2011 – I R 54, 55/10, BStBl. 2012 II, 106; dazu bspw. *Lüdicke*, IStR 2011, 740 ff.; *ders.*, International Tax Law Reports (ITLR), Vol. 13 (2011), 839 ff.; *Ehlermann/Petersen*, IStR 2011, 747 ff.; *Behrens*, Ubg 2011, 665 ff.; *Buciek*, FR 2011, 588 ff.; *Dötsch*, Der Konzern 2011, 267 ff.; *Frotscher*, IStR 2011, 697 ff.; *ders.*, in *Frotscher/Maas*, KStG, § 14 Rz. 39 ff.; *Gosch*, BFH/PR 2011, 266 ff.; *ders.*, IWB 2012, 694 ff.; *Kotyriba*, BB 2011, 1379 ff.; *Lendewig*, NWB 2011, 2539 ff.; *Mitschke*, IStR 2011, 537 ff.; *Mössner*, IStR 2011, 349 f.; *Rödter/Schönfeld*, DStR 2011, 886 ff.; *Schnitger/Berliner*, IStR 2011, 753 ff.; *Stöber*, BB 2011, 1943 ff.; *Tetzlaff/Pockelwald*, StuB 2011, 414 ff.; *Schönfeld*, IStR 2012, 368 ff.; *Schwenke*, ISR 2013, 41 ff.; *Gosch*, StbJb 2011/2012, 17 ff.

⁹⁴ Vgl. *Lüdicke*, ifst-Schrift Nr. 480 (Fn. 1), 82 ff.

⁹⁵ Vgl. Nichtanwendungserlass des 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, 129, auch abgedruckt in IStR 2012, 78 mit zutreffend kritischer Anmerkung von *Lüdicke*, IStR 2012, 79 f.

⁹⁶ Gesetz zur Änderung und Vereinfachung der Unternehmensbesteuerung und des steuerlichen Reisekostenrechts, BGBl. I 2013, 289 f.

winne über den Abschluss eines Gewinnabführungsvertrags ins Ausland verlagert werden.⁹⁷

Gleichwohl hat die Entscheidung nicht für alle von Deutschland geschlossenen DBA Relevanz.⁹⁸ So nehmen etwa Protokoll Nr. 8 DBA-Liechtenstein, Protokoll Nr. 4 DBA-Luxemburg, Protokoll Nr. XVI Abs. 4 DBA-Niederlande, Protokoll Nr. 21 DBA-USA und auch Protokoll Nr. 5 Verhandlungsgrundlage eine grenzüberschreitende Konsolidierung von Gewinnen vom Anwendungsbereich des Diskriminierungsartikels explizit aus.⁹⁹ Auch die OECD klammert in Tz. 77 des OECD-MK zu Art. 24 OECD-MA die grenzüberschreitende Gewinnkonsolidierung seit dem Jahr 2008 explizit vom Anwendungsbereich des Diskriminierungsartikels aus.

Damit ist das Urteil grundsätzlich nur für solche DBA anwendbar, die eine dem Art. 24 Abs. 5 OECD-MA nachgebildete Vorschrift enthalten und welche die grenzüberschreitende Konsolidierung von Gewinnen nicht explizit ausschließen. Für nach der Einführung von Tz. 77 MK zu Art. 24 OECD-MA geschlossene DBA sollte zudem eine Ausweitung der Organschaft in Folge der Diskriminierungsverbote ausscheiden.¹⁰⁰

Die Reaktion des Gesetzgebers ließ trotz des eingeschränkten Anwendungsbereichs des Urteils nicht lange auf sich warten. Ein Jahr später hat § 14 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 KStG im Rahmen des UntStG eine grundlegende Änderung erfahren. Die Vorschrift führt in ihrer Neufassung Tatbestandsvoraussetzungen ein, welche Organschaften bei Sachverhaltskonstellationen mit grenzüberschreitendem Bezug bedrohen. Pikanterweise sind insbesondere Fälle betroffen, in denen mit dem ausländischen Staat ein DBA besteht. D.h. zukünftig wird die Möglichkeit der steuerlichen Konsolidierung über eine Organschaft mit der Frage der Verteilung der Besteuerungsrechte nach den DBA verknüpft, warum nachfolgend der § 14 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 KStG in der neuen Fassung beschrieben wird.

⁹⁷ Vgl. *Rödder/Schönfeld*, DStR 2011, 886, 887; *Gosch*, IWB 2012, 694, 702.

⁹⁸ Hierzu auch *Brink*, in *Schnitger/Fehrenbacher*, KStG-Kommentar § 14, Rn. 97.

⁹⁹ Die im Revisionsprotokoll zum DBA-Norwegen neu gefasste Protokollziffer 9 sollte hingegen keine Bedeutung haben, da sie auf Gewinne und Verluste abstellt, die eine in Norwegen ansässige Gesellschaft erzielt.

¹⁰⁰ Für eine teleologisch reduzierte Auslegung des Art. 24 OECD-MA insb. *Rust*, in *Vogel/Lehner*, DBA, Art. 24 Rz. 166.

Zukünftig wird nicht mehr vorausgesetzt, dass der Organträger im Inland über einen Sitz oder Ort der Geschäftsleitung verfügt. Stattdessen ist nur noch erforderlich, dass der Organträger im Inland eine Betriebsstätte i.S.d. § 12 AO unterhält. Damit erfasst § 14 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 KStG zukünftig sowohl inländische als auch ausländische Organträger. Der redundant gewordene § 18 KStG wurde zudem gestrichen. Der Verstoß gegen das abkommensrechtliche Gesellschafterdiskriminierungsverbot wurde damit behoben.

Es stellt sich jedoch die Frage, warum der Gesetzgeber auch zukünftig an dem Erfordernis einer inländischen Betriebsstätte des Organträgers festhalten will. Schließlich wäre es auch möglich gewesen, ausländische Gesellschaften losgelöst von dem Bestehen einer inländischen Betriebsstätte als Organträger zuzulassen.¹⁰¹ Dies hätte im Übrigen auch nicht bedeutet, dass dem deutschen Staat in irgendeiner Form Besteuerungssubstrat entgangen wäre. Denn die Möglichkeit zur Verrechnung von Gewinnen und Verlusten hätte weiterhin nur auf die im Inland ansässigen Organgesellschaften begrenzt werden können.¹⁰² Dass der Gesetzgeber gleichwohl das Erfordernis des Bestehens einer inländischen Betriebsstätte nicht aufgeben will, basiert ganz offensichtlich letztlich auf dem Umstand, dass die deutsche Organschaft keine Möglichkeit einer „Seitwärtskonsolidierung“ kennt bzw. Einkommen oder Verluste der Organgesellschaften weiterhin „aufwärts“ dem Organträger zugerechnet werden sollen. Diese Entscheidung ist äußerst bedauerlich.

Denn zum einen steht das Erfordernis einer inländischen Betriebsstätte des Organträgers angesichts der Rechtsprechung des EuGH zur Gewährleistung einer mittelbaren Organschaft¹⁰³ im Verdacht, mit der Niederlassungsfreiheit des AEUV nicht im Einklang zu stehen;¹⁰⁴ insbesondere sollte der mittlerweile anerkannte Rechtfertigungsgrund der Wahrung der Aufteilung der Besteuerungsrechte¹⁰⁵ nicht anwendbar sein, da es insoweit nicht um die Verpflichtung zur Gewährleistung einer grenzüberschreitenden Organschaft, sondern um die Konsolidierung inländischer Gewinne und Verluste geht. Zum ande-

¹⁰¹ Vgl. *Schnitger/Berliner*, IStR 2011, 753, 759.

¹⁰² Zum fehlenden unionsrechtlichen Erfordernis der Gewährleistung eines „Gewinntransfers“ zu einem im Ausland ansässigen Organträger vgl. EuGH, Urteil v. 18.7.2007 – C-231/05, *Oy AA*, Slg. 2007, I-6393.

¹⁰³ EuGH, Urteil v. 27.11.2008 – C-418/07, *Société Papillon*, IStR 2009, 66.

¹⁰⁴ Vgl. *Lawall*, in *Schnitger/Fehrenbacher*, KStG-Kommentar § 18, Rn. 20.

¹⁰⁵ Vgl. EuGH, Urteil v. 23.12.2005 – C-446/03, *Marks & Spencer*, Slg. 2005, I-10837; EuGH, Urteil v. 21.01.2010 – C-311/08, *SGL*, Slg. 2010, I-511, Rn. 61 ff.

ren war es aufgrund des Festhaltens an dem Konzept der Zurechnung des Einkommens zum Gesellschafter einer Organgesellschaft notwendig, dass der Gesetzgeber zusätzliche (für die Praxis durchaus problematische) Anforderungen zur Anerkennung der Organschaft aufstellte, um die Besteuerung der inländischen Gewinne der Organgesellschaft zu sichern.

So wurde in der Literatur bereits darauf hingewiesen, dass das deutsche Besteuerungsrecht hinsichtlich des Einkommens der Organgesellschaft unter Beachtung der Grundsätze des BFH-Urteils vom 9.2.2011 auch im Fall des Bestehens einer inländischen Betriebsstätte – mangels funktionaler Zuordnung der Organgesellschaftsbeteiligung zur Betriebsstätte des Organträgers – nicht in jedem Fall gesichert war.¹⁰⁶ Damit drohte das Einkommen der Organgesellschaft im Fall einer Organträger-Betriebsstätte häufig im „Nirwana“ zu verschwinden.¹⁰⁷ Dementsprechend wurden in § 14 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 Satz 4 KStG zwei weitere Voraussetzungen zur Sicherung des deutschen Besteuerungsrechts aufgestellt, welche für die Praxis zukünftig bedeutsam sind:

1. die Beteiligung an der Organgesellschaft muss ununterbrochen während der gesamten Dauer der Organschaft
2. einer inländischen Betriebsstätte des Organträgers gem. § 12 AO zuzuordnen sein.

Mit der Einführung dieser Bedingungen bringt der Gesetzgeber den zentralen Gedanken zum Ausdruck, dass es für die Sicherstellung der Besteuerung des Einkommens der Organgesellschaft mit einem ausländischen Organträger nicht nur ausreicht, dass dieser über eine Betriebsstätte verfügt. Dazu muss auch die Bedingung erfüllt werden, dass die Beteiligung (funktional)

¹⁰⁶ Vgl. *Lüdicke*, IStR 2011, 740, 744; *Brink*, in *Schnitger/Fehrenbacher*, KStG-Kommentar § 14, Rn. 97; so auch *Schnitger/Berliner*, IStR 2011, 753, 756.

¹⁰⁷ Zur Beteiligungszuordnung auch *Ehlermann/Petersen*, IStR 2011, 747 ff.

der inländischen Betriebsstätte zuzurechnen ist.¹⁰⁸ Zwingend ist dieses Erfordernis in systematischer Hinsicht hingegen nicht; denn die Zuordnung der Beteiligung der Organgesellschaft zur Betriebsstätte des Organträgers führt zunächst „nur“ dazu, dass die Einkünfte aus der Beteiligung des Organträgers im Inland besteuert werden können (also z.B. die Dividendeneinkünfte aufgrund der Ausschüttung vororganschaftlicher Gewinnrücklagen oder vororganschaftlicher Mehrabführungen gem. § 14 Abs. 3 Satz 1 KStG). D.h. die Zuordnung der Beteiligung zu der Betriebsstätte ist zwar Voraussetzung, um die Einkünfte des Gesellschafters aus der Beteiligung zu besteuern; ob es der Zuordnung der Beteiligung bedarf, um die bei der Organgesellschaft entstehenden Einkünfte nach innerstaatlichem Recht besteuern zu können, darf indes bezweifelt werden.

Zum einen liegen hier nämlich verschiedene Besteuerungsebenen vor, die getrennt zu behandeln sind. Auch ist nicht ersichtlich, warum die Besteuerung der Einkünfte des Gesellschafters unbedingt im Inland aufrechterhalten werden muss, damit ein ausländisches Unternehmen mit inländischer Betriebsstätte Organträger sein kann. Schließlich wird der Gesellschafter einer Organgesellschaft in Folge der Organschaft bzw. der damit verbundenen Verpflichtung zur Ergebnisabführung ohnehin selten selbst Einkünfte aus seiner Beteiligung erzielen können.

Zum anderen war eine solche Zuordnungsvoraussetzung in ähnlicher Form zwar in § 18 Satz 1 Nr. 2 KStG (für Betriebsstätten ausländischer Organträger), nicht jedoch in § 14 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 Satz 2 oder 3 KStG enthalten (für eine einem Steuerausländer vermittelnde Betriebsstätte einer Personengesellschaft als Organträger); eine Zurechnung des Einkommens der Organgesellschaft an die ausländischen Gesellschafter einer Personengesellschaft war gleichfalls nach rein innerstaatlichem Recht nicht fraglich.¹⁰⁹

¹⁰⁸ Nach *Schirmer*, FR 2013, 605 ff.; *ders.* GmbHR 2013, 797 ff. sei aufgrund dieser Bedingung davon auszugehen, dass das Erfordernis der „wirtschaftlichen Eingliederung“ bei einem rein inländischen Sachverhalt zu erfüllen sei, um eine diskriminierungsfreie Besteuerung zu gewährleisten. Diese Auffassung findet weder Stütze im Gesetzeswortlaut, noch ergibt sich ein Bedürfnis für eine unionsrechtskonforme Auslegung der Vorschrift. Denn aufgrund der von in- und ausländischen Organträgern zu erfüllenden Anforderung der funktionalen Zuordnung der Beteiligung zu einer Betriebsstätte wurden die Organschaftsregelungen gerade diskriminierungsfrei ausgestaltet.

¹⁰⁹ Vgl. *Brink*, in *Schnitger/Fehrenbacher*, KStG-Kommentar § 14, Rn. 119.

Von daher hätte es wohl aus rein nationaler Sicht ausgereicht, wenn der Gesetzgeber auf das Erfordernis der Zuordnung der Beteiligung zu einer Betriebsstätte verzichtet und stattdessen nur die ohnehin in § 14 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 Satz 6 KStG enthaltene Rechtsfolge der Zurechnung des Einkommens der Organgesellschaft zur Betriebsstätte des Organträgers vorgesehen hätte.

Gleichwohl sind die Auswirkungen der DBA auf die Möglichkeit zur Besteuerung des Einkommens einer Organgesellschaft nicht zu vergessen. Hier fordert der Gesetzgeber in § 14 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 Satz 7 KStG für das Bestehen einer Betriebsstätte (und damit einer Organschaft), dass „die dieser Betriebsstätte zuzurechnenden Einkünfte sowohl nach innerstaatlichem Steuerrecht als auch nach einem anzuwendenden Abkommen zur Vermeidung der Doppelbesteuerung der inländischen Besteuerung unterliegen“. Die Anforderung ist vor dem Hintergrund der vom BFH in seinem Urteil vom 9.2.2011 vertretenen Auffassung zu sehen, wonach die Zurechnung des Einkommens aufgrund des Art. 7 OECD-MA zu einer Verpflichtung der Steuerfreistellung von den Organgesellschaften erzielten inländischen Einkünfte führen kann.¹¹⁰ Zwar mag man diese Überlegungen kritisch sehen, denn es handelt sich insoweit weiterhin um die gleichen, von der Organgesellschaft erzielten Einkünfte, sodass auch nur einmal die Organgesellschaft Schutz vor einer Doppelbesteuerung genießen sollte. Damit ein ausländischer Organträger ebenfalls von den DBA geschützt wird, muss dieser nämlich ebenfalls nach einer weiteren Rechtsordnung Einkünfte erzielen, da nur dann eine mögliche Doppelbesteuerung durch zwei Staaten in Folge der Zurechnung von Einkünften zu zwei Steuersubjekten droht.¹¹¹ Nicht zuletzt die von der OECD im Partnership-Report¹¹² entwickelten Grundsätze, welche die Möglichkeit einer doppelten Abkommensberechtigung verschiedener Personen bezogen auf die nämlichen Einkünfte eröffnen, bilden dabei die Basis für die Erkenntnis, dass die Zurechnung des Einkommens abkommensrechtlich ohne Relevanz sein muss. Denn Ausgangspunkt für die mehrfache Abkommensbegünstigung (nach unterschiedlichen DBA) ist ausschließlich ein Qualifikationskonflikt nach dem Recht verschiedener Vertragsstaaten, welcher zu einer mehrfachen Erfassung der nämlichen Einkünfte bei mehreren Personen (in verschiedenen Staaten) führt. Da jedoch die von der Organge-

¹¹⁰ Vgl. BFH, Urteil v. 9.2.2011 – I R 54, 55/10, BStBl. 2012 II, 106 unter 3.b.

¹¹¹ Für eine Gleichsetzung des innerstaatlichen Begriffs „Einkommen“ mit dem abkommensrechtlichen Begriff der „Einkünfte“ jedoch *Schwenke*, ISR 2013, 41, 45, mit Verweis auf *Gosch*, StbJb 2011/2012, 9, 22.

¹¹² OECD-MK 2010 zu Art. 1, Tz. 6.5.

sellschaft erzielten Einkünfte dem Organträger als Einkommen zugerechnet werden, droht eine doppelte steuerliche Erfassung vorliegend gerade nicht. Überzeugender wäre hingegen gewesen, der Zurechnung des Einkommens der Organgesellschaft an den Organträger für abkommensrechtliche Zwecke keine Bedeutung beizumessen.¹¹³

Besonders unglücklich ist daher, dass der Gesetzgeber nunmehr auch bei den Tatbestandsvoraussetzungen unbestimmt von den „dieser Betriebsstätte zuzurechnenden Einkünften“ spricht. Dabei ist fraglich, auf welche Einkünfte sich diese Bedingung bezieht. Nimmt man z.B. an, dass eine inländische Personengesellschaft als Organträger von ihrem ausländischen Mitunternehmer mit einem Darlehen finanziert wird, sodass Einkünfte im Sonderbetriebsvermögen erzielt werden, könnte die Bedingung nicht erfüllt sein, wenn man diese Einkünfte im Rahmen des § 14 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 Satz 7 KStG für maßgeblich hielte und das anwendbare DBA das Besteuerungsrecht an den Sondervergütungen als Zinsen dem Ansässigkeitsstaat des Mitunternehmers zuweist.¹¹⁴ Es liegt auf der Hand, dass eine Einschränkung der Organschaft in Folge der Nichterfüllung des § 14 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 Satz 7 KStG in diesem Fall zu fragwürdigen Ergebnissen führen würde.

Näherliegend scheint hingegen die Annahme, dass für Zwecke des § 14 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 Satz 7 KStG (wie auch des § 14 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 Satz 4 KStG) auf das nach den DBA bestehende Recht zur Besteuerung der Einkünfte abzustellen ist.¹¹⁵ D.h. auch hier unterstellt der Gesetzgeber, dass das abkommensrechtliche Besteuerungsrecht für das dem Organträger zugerechnete Einkommen der Organgesellschaft der abkommensrechtlichen Zurechnung des Besteuerungsrechts an den Einkünften aus der Beteiligung an der Organgesellschaft folgt.¹¹⁶ Für die Praxis wird der Erhalt einer Organschaft bei Beteiligung ausländischer Unternehmen als Organträger damit nicht leichter. Schließlich sind die Anforderungen an die funktionale Zurechnung von Dividendeneinkünften zu einer Betriebsstätte für abkommens-

¹¹³ Vgl. *Lüdicke*, IStR 2011, 740, 744; *Schnitger/Berliner*, IStR 2011, 753, 756 f.; *Behrens*, BB 2012, 485, 489.

¹¹⁴ Vgl. hierzu BFH, Urteil v. 8.9.2010 – I R 74/09, IStR 2011, 32. Zur Wirkungsweise der Vorschrift als potenzielle Zinsabzugsbeschränkung siehe von *Frieden/Liekenbrock*, DB 2013, 1690 ff.

¹¹⁵ Ebenso *Schwenke*, ISR 2013, 41, 45.

¹¹⁶ Vgl. *Benecke/Schnitger*, IStR 2013, 145, 154.

rechtliche Zwecke hoch.¹¹⁷ Veräußerungsgewinne aus der Beteiligung an der Organgesellschaft können hingegen offenbar „leichter“ einer Betriebsstätte zugerechnet werden.¹¹⁸ Auf das Besteuerungsrecht welcher Einkünfte stellt § 14 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 Satz 7 KStG jedoch ab? Auch die Umsetzung des AOA¹¹⁹ und die damit verbundene Zuordnung von Einkünften anhand sogenannter *significant people functions* wirft neue Zuordnungsfragen hinsichtlich der Beteiligung und der Einkünfte daraus auf, welche im Rahmen des § 14 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 Satz 7 KStG bedeutsam sind.¹²⁰

Es ist daher bedauerlich, dass ein so bedeutsames Thema wie die Wirksamkeit der Organshaft in Folge eines nur eingeschränkt praktisch bedeutsamen BFH-Urteils bzw. der Reaktion des Gesetzgebers darauf in Form der Anpassung des § 14 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 KStG weiterhin mit Unsicherheiten behaftet ist.

bb. Verhinderung der doppelten Verlustnutzung

Im Rahmen der kleinen Organschaftsreform und der Aufgabe des doppelten Inlandsbezugs bei der Organgesellschaft wurde auch der persönliche Anwendungsbereich des Verbots der doppelten Verlustnutzung in § 14 Abs. 1 Satz 1 Nr. 5 KStG auf Organgesellschaften ausgedehnt.¹²¹ Darüber hinaus erfolgt eine tatbestandliche Neujustierung und Ausweitung der Norm. Nuncmehr wird nicht mehr auf das „negative Einkommen“, sondern auf „negative Einkünfte“ abgestellt. Weiterhin wird nicht mehr an die Verlustberücksichtigung in einem ausländischen Staat „im Rahmen einer der deutschen Besteuerung des Organträgers entsprechenden Besteuerung“, sondern an die Verlustberücksichtigung in einem ausländischen Staat „im Rahmen der Besteuerung des Organträgers, der Organgesellschaft oder einer anderen Person“ angeknüpft.

Die Neuregelung hat ob des grundsätzlich weiten Anwendungsbereichs sowie aufgrund verfassungsrechtlicher Überlegungen eingehende Kritik erfah-

¹¹⁷ Vgl. z.B. BFH, Beschluss v. 19.12.2007 – I R 66/06, BStBl. II 2008, 510.

¹¹⁸ Vgl. etwa BFH, Urteil v. 13.2.2008 – I R 63/06, BStBl. II 2009, 414, wonach offenbar auch der Umstand, dass Art. 13 OECD-MA keinen Betriebsstättenvorbehalt enthält, zu der unterschiedlichen Behandlung beiträgt.

¹¹⁹ Hierzu auch III 1 c.

¹²⁰ Vgl. *Schwenke*, ISR 2013, 41, 46; hierzu auch *Kaeser*, ISR 2012, 63 ff.

¹²¹ Vgl. BT-Drucks. 17/10774, 20.

ren.¹²² Losgelöst von den Kritikpunkten zu ihrer Ausgestaltung im Einzelnen¹²³ sowie zu ihrer Rückwirkung¹²⁴ ist die Vorschrift bereits im Grundsatz zu hinterfragen. So ist nicht überzeugend, warum ein im Inland entstandener Verlust im Inland nicht nutzbar sein soll, wenn ein ausländischer Staat diesen ein zweites Mal berücksichtigt. Auch wenn man das Ziel der Verhinderung der doppelten Verlustnutzung für legitim hält,¹²⁵ sollte es doch der Ansässigkeitsstaat sein, der dieses Ziel verfolgt. Denn eben dieser Staat ist es auch, der über den Einsatz der Anrechnungsmethode (und der damit verbundenen Entscheidung, ausländische Betriebsstättenverluste zu berücksichtigen) einen Hauptanwendungsfall zur Einschränkung im Inland entstandener Verluste gem. § 14 Abs. 1 Satz 1 Nr. 5 KStG in Inbound-Konstellationen schafft. Es ist indessen nicht an Deutschland als Quellenstaat, diese gesetzgeberische Entscheidung des ausländischen Ansässigkeitsstaates (welche im Übrigen auch die korrespondierende Besteuerung inländischer Gewinne nach sich zieht) zu hinterfragen.

Aber nicht nur bei inländischen Verlusten von beschränkt Steuerpflichtigen führt die Vorschrift zu widersinnigen Ergebnissen. Auch ausländische Betriebsstättenverluste von unbeschränkt Steuerpflichtigen unterfallen dem reinen Wortlaut nach § 14 Abs. 1 Satz 1 Nr. 5 KStG, soweit der deutsche Staat

¹²² Vgl. *Schnitger*, in *Benecke/Schnitger*, IStR 2013, 143, 151; insgesamt auch kritisch bspw. *Wagner/Liekenbrock*, Ubg 2013, 133, 144 f.; *Schneider/Schmitz*, GmbHR 2013, 281, 289; *Stangl/Brühl*, Der Konzern 2013, 77, 98 ff.; *Gründig/Schmid*, DStR 2013, 617 ff.; *Dötsch/Pung*, DB 2013, 305, 311 f.; *Jesse*, FR 2013, 629, 636 ff.; zum Verstoß gegen das Unionsrecht vgl. EuGH, Urteil v. 6.9.2012 – C-18/11, *Philips Electronics*, DStRE 2013, 285; ausführlich hierzu *Scheipers/Linn*, IStR 2013, 139 ff.; zu Auswirkungen auf US-Inboundstrukturen siehe *Polatzky/Seitner*, Ubg 2013, 285 ff.

¹²³ Z.B. stellt sich die Frage, warum nur in Organschaftsfällen die Verhinderung der doppelten Verlustnutzung verfolgt wird. Zur Kritik an der Vorschrift siehe die Nachweise in Fn. 122. Zudem ist unklar, warum Personengesellschaften als Organträger u.U. von der Vorschrift nicht erfasst werden, vgl. *Schaden/Polatzky*, IStR 2013, 131, 134. Die fehlende Möglichkeit, von § 14 Abs. 1 Satz 1 Nr. 5 KStG erfasste negative Einkünfte in einer Schedule vorzutragen, wirft zudem verfassungsrechtliche Bedenken auf, vgl. *Schnitger* in *Benecke/Schnitger*, IStR 2013, 143, 151.

¹²⁴ Hierzu auch der Diskurs zwischen *Kröner/Momen/Boller*, IStR 2013, 405, 407 ff.; *Walter*, IStR 2013, 535 und *Kröner/Momen/Boller*, IStR 2013, 535.

¹²⁵ Vgl. bspw. den OECD-Report „Corporate Loss Utilisation through Aggressive Tax Planning“, 2011, 41.

die Doppelbesteuerung im Wege der Anrechnungsmethode vermeidet.¹²⁶ Es spricht nicht für ein konsequentes Verhalten des deutschen Gesetzgebers, wenn er die eigens getroffene Entscheidung, ausländische Betriebsstättenergebnisse (positive wie negative) zu berücksichtigen, mittels des § 14 Abs. 1 Satz 1 Nr. 5 KStG als missbräuchlich brandmarkt.¹²⁷

Damit führt § 14 Abs. 1 Satz 1 Nr. 5 KStG zu dem zweifelhaften Ergebnis, dass die Anwendung der Anrechnungsmethode in Verlustfällen sanktioniert wird. Um diese diskriminierende Wirkung des § 14 Abs. 1 Satz 1 Nr. 5 KStG zu verhindern, könnte erwogen werden, den Anwendungsbereich der Vorschrift für Deutschland als Ansässigkeitsstaat im Wege der teleologischen Auslegung einzuengen und eine schädliche Berücksichtigung von Verlusten zu verneinen, wenn positive Einkünfte aus der gleichen Quelle im Ausland ebenfalls erfasst werden.¹²⁸ Für ausländische Betriebsstätteneinkünfte wird diese Bedingung regelmäßig erfüllt sein, da der ausländische Staat für die auf seinem Hoheitsgebiet belegene Betriebsstätte einen Besteuerungsanspruch erheben wird. Insoweit wäre § 14 Abs. 1 Satz 1 Nr. 5 KStG in diesem Fall redundant.

Im Ergebnis gehört § 14 Abs. 1 Satz 1 Nr. 5 KStG daher schlichtweg abgeschafft. Warum die Vorschrift in ihrer vorherigen Fassung dennoch positiv von der OECD in ihren Berichten erwähnt wird,¹²⁹ lässt sich nur mit der Unkenntnis über die Ausgestaltung der Vorschrift und ihren Auswirkungen im Einzelnen erklären.

¹²⁶ Vgl. zum Problem *Wagner/Liekenbrock*, Ubg 2013, 133, 138; *Schneider/Schmitz*, GmbHR 2013, 281, 284; *Benecke/Schnitger*, IStR 2013, 143, 149.

¹²⁷ Die Berücksichtigung der Verluste im ausländischen Betriebsstättenstaat kann nämlich in keinem Fall als missbräuchlich angesehen werden, sondern entspricht nur der abkommensrechtlich verbürgten Verteilung der Besteuerungsrechte zwischen den Vertragsstaaten.

¹²⁸ Vgl. *Benecke/Schnitger*, IStR 2013, 143, 150; zu einer notwendigen teleologischen Reduktion der Vorschrift auch *Scheipers/Linn*, IStR 2013, 139, 141.

¹²⁹ Vgl. OECD-Report „Corporate Loss Utilisation through Aggressive Tax Planning“, 2011, 41 und „Hybrid Mismatch Arrangements – Tax Policy and Compliance Issues“, 2012, Rn. 39.

b. Besteuerung von Streubesitzdividenden

Mit dem Gesetz zur Umsetzung des EuGH-Urteils vom 20. Oktober 2011 in der Rechtssache C-284/09¹³⁰ wurde auf die notwendige Anpassung der deutschen Vorschriften zur Steuerbefreiung von Dividendeneinkünften dergestalt reagiert, dass Streubesitzdividenden grundsätzlich steuerpflichtig sind. Die Neuerungen in § 8b Abs. 4 KStG sollen hier zwar nicht näher erläutert werden, da diese Vorschrift grundsätzlich nur die Anwendung innerstaatlichen Rechts und nicht der DBA betrifft.

Einige Aspekte bedürfen gleichwohl der Diskussion. So hat der Gesetzgeber zum einen die Wechselwirkungen des § 8b Abs. 4 Satz 6 KStG mit den deutschen DBA offenbar nicht bedacht:

Beispiel 1

Die im Inland ansässige X-GmbH verfügt zum 31.12.01 über 5 % der Anteile an der im DBA-Staat ansässigen ForCo. Im Januar 02 erwirbt die X-GmbH 6 % der Anteile an der ForCo hinzu. Im Mai 02 schüttet die ForCo eine Dividende aus.

Im Beispiel 1 ist die Steuerbefreiung gem. § 8b Abs. 1 Satz 1 KStG in Folge des § 8b Abs. 4 KStG zwar nicht anwendbar, da die X-GmbH zu Beginn des Kalenderjahres 02 nicht zu mehr als 10 % an der ForCo beteiligt ist. Auch der Hinzuerwerb der Anteile i.H.v. 6 % wird gemäß § 8b Abs. 4 Satz 6 KStG nicht auf den Beginn des Kalenderjahres zurückbezogen.¹³¹ Allerdings kann daneben das nach den deutschen DBA anwendbare Schachtelprivileg eine Steuerbefreiung der Einkünfte anordnen, wenn die die Dividenden empfangende Körperschaft über mindestens 10 % der Anteile an der ausschüttenden Gesellschaft verfügt. In deutschen DBA besteht für die Anwendung des Schachtelprivilegs nämlich grundsätzlich keine Mindesthaltedauer und es wird für die Frage, ob eine Schachtelbeteiligung vorliegt, auf den Ausschüttungszeitpunkt abgestellt. Lediglich für die Gewährung des Nullsatzes für Dividendeneinkünfte im Quellenstaat wird eine solche Mindesthaltedauer in

¹³⁰ Gesetz zur Umsetzung des EuGH-Urteils vom 20. Oktober 2011 in der Rechtssache C-284/09, BGBl. I 2013, 561.

¹³¹ Vgl. bspw. *Benz/Jetter*, DStR 2013, 489, 491; *Schönfeld*, DStR 2013, 937, 941; *Herlinghaus*, FR 2013, 529, 537; *Ott*, StuB 2013, 279, 281; *Wiese/Lay*, GmbHR 2013, 404, 407; *Hechtner/Schnitger*, Ubg 2013, 269, 272 f.; *Kessler/Dietrich*, DStR 2012, 2101, 2103. A.A. *Haisch/Helios*, DB 2013, 724, 726.

den DBA häufig vorgesehen,¹³² welche jedoch nicht auf das Schachtelprivileg im Methodenartikel ausstrahlt. Abkommensrechtlich liegt damit im Beispiel 1 eine Schachtelbeteiligung vor, was vorliegend zu einer vollständigen abkommensrechtlichen Steuerbefreiung der Dividende führt. Nach Auffassung des BFH bleibt allerdings § 8b Abs. 5 KStG neben dem abkommensrechtlichen Schachtelprivileg anwendbar.¹³³ In Folge der Nichtanwendbarkeit des § 8b Abs. 1 KStG kommt es im Beispiel 1 bezogen auf die im Mai 02 beschlossene Ausschüttung aber nicht zur Fiktion nichtabzugsfähiger Betriebsausgaben gem. § 8b Abs. 5 KStG.¹³⁴

Zum anderen muss auf einige Aspekte der neuen Regelungen zur Erstattung von Kapitalertragsteuer für beschränkt Steuerpflichtige gem. § 32 Abs. 5 KStG hingewiesen werden. Denn diese nimmt bei den Tatbestandsvoraussetzungen auf die Verteilung der Besteuerungsrechte nach den DBA Bezug. So wird der unionsrechtlich für Altfälle¹³⁵ bestehende Erstattungsanspruch für Kapitalertragsteuer gem. § 32 Abs. 5 Satz 2 Nr. 5 KStG dann eingeschränkt, wenn die deutsche Kapitalertragsteuer im Ausland beim Gläubiger (oder einem unmittelbar oder mittelbar am Gläubiger beteiligten Anteilseigner) angerechnet oder als Betriebsausgabe oder Werbungskosten abgezogen werden kann oder die Möglichkeit eines Anrechnungsvortrags besteht. Dieses Vorgehen mag aus unionsrechtlicher Sicht überraschen. Denn auch wenn die Anrechnung der deutschen Kapitalertragsteuer durch den ausländischen Staat eine entlastende Wirkung entfaltet, wurden im Zusammenhang mit anderen Vertragsverletzungsverfahren diese, auf einen Vorteilsausgleich gerichteten Überlegungen zur Rechtfertigung einer Ungleichbehandlung bereits (erfolglos) von den Mitgliedsstaaten vorgebracht.¹³⁶

¹³² Vgl. z.B. Art. 10 Abs. 2 Buchst. a DBA-Liechtenstein sowie Art. 10 Abs. 3 Buchst. a DBA-USA.

¹³³ Vgl. BFH, Urteil v. 29.8.2012 – I R 7/12, BStBl. II 2013, 89.

¹³⁴ Dies ergibt sich aus § 8b Abs. 4 Satz 7 KStG. Dem steht auch nicht das BFH Urteil v. 29.8.2012 – I R 7/12, BStBl. II 2013, 89 entgegen, da im streitgegenständlichen Verfahren § 8b Abs. 1 KStG neben dem DBA-Schachtelprivileg anzuwenden war, was vorliegend gerade nicht der Fall ist.

¹³⁵ D.h. Fälle vor Einschränkung der Steuerbefreiung gem. § 8b Abs. 4 KStG.

¹³⁶ Vgl. EuGH, Urteil v. 19.11.2009 – C-487/08, *Kommission Spanien*, Slg. 2010, I-4843, Rn. 61 ff.; Urteil v. 20.10.2011 – C-284/09, *Kommission/Deutschland*, IStR 2011, 840, Rn. 67 ff.; Urteil v. 8.11.2012 – C-342/10, *Kommission/Finnland*, IStR 2013, 204, Rn. 34 f.

Weiterhin ist dieses Vorgehen auch aus systematischen Erwägungen problematisch. Zum einen wird damit die innerstaatliche Erstattungsmöglichkeit von der steuerrechtlichen Behandlung eines Vorgangs im Ausland abhängig gemacht, obwohl nach innerstaatlichem Recht im umgekehrten Fall der deutsche Gesetzgeber die Anrechnungsmöglichkeit ausländischer Steuern gem. § 34c Abs. 1 Satz 1 EStG nur dann vorsieht, wenn nach ausländischem Steuerrecht alle Erstattungsmöglichkeiten ausgeschöpft sind.¹³⁷ D.h. insoweit droht das Entstehen einer Doppelbesteuerung in Folge eines Zirkelverweises, wenn ein ausländischer Staat die Anrechnung der deutschen Kapitalertragsteuer unter die gleichen Bedingungen wie der deutsche Gesetzgeber stellt. Es wäre wünschenswert, wenn hier eine systematisch konsistente Herangehensweise gewählt und nach deutschem Steuerrecht entweder der Ansässigkeitsstaat oder der Quellenstaat auf die Ermäßigungsmöglichkeit nach ausländischem Steuerrecht Bezug nimmt.

Zum anderen stellt sich dem Grunde nach bereits die Frage, warum der deutsche Gesetzgeber auch die Gewährung eines Anrechnungsvortrags nach ausländischem Steuerrecht für ausreichend erachtet, um die Erstattung deutscher Kapitalertragsteuern einzuschränken, obwohl bei der Anrechnung ausländischer Steuern ein solcher Vortrag bisher trotz aller Kritik¹³⁸ nicht vorgesehen ist.¹³⁹ Weiterhin stellt sich die Frage, wie zu verfahren ist, wenn im ausländischen Ansässigkeitsstaat der Anrechnungsvortrag aufgrund zeitlich begrenzter Nutzung verfällt. Da § 32 Abs. 5 KStG tatbestandlich auf die „Möglichkeit“ eines Anrechnungsvortrags und eben nicht auf dessen tatsächliche Inanspruchnahme abstellt, dürfte ein rückwirkendes Ereignis nach § 175 Abs. 1 Nr. 2 AO ausscheiden. Mit der Einführung derartiger Hindernisse im Erstattungsverfahren will der deutsche Gesetzgeber sich ganz offensichtlich von seiner in materiell-rechtlicher Hinsicht bestehenden Verpflichtung zur Gleichbehandlung exkulpieren. Gleichwohl liegt die Vermutung auf der Hand, dass durch die faktische Unmöglichkeit der Erfüllung der in § 32 Abs. 5 KStG genannten Voraussetzungen erneut ein Unionsrechtsverstoß begründet wird. In jedem Fall ist es bemerkenswert, dass das vereinfachende Verfahren der Erhebung von Steuern im Wege des Steuerabzugs nunmehr derartige komplizierte Regelungen für die Rückführung der erhobenen Steuern im Wege der Steuererstattung enthält.

¹³⁷ Vgl. *Kuhn*, in Herrmann/Heuer/Raupach, § 34c EStG, Rn. 73.

¹³⁸ Vgl. *Lüdicke*, IStR Beihefter zu Heft 10/2013, 26, 39; *Schnitger*, ifst-Schrift Nr. 480 (Fn. 1), 113.

¹³⁹ Vgl. *Hechtner/Schnitger*, Ubg 2013, 269, 278.

c. Umsetzung des Authorised OECD Approach (AOA) in innerstaatliches Recht

Nachdem der ursprüngliche Gesetzentwurf der Bundesregierung zum JStG 2013¹⁴⁰ trotz der Einigung im Vermittlungsverfahren¹⁴¹ nicht erfolgreich abgeschlossen werden konnte,¹⁴² ist nun ebenfalls nach Abschluss eines Vermittlungsverfahrens mit Verabschiedung des Amtshilferichtlinie-Umsetzungsgesetzes¹⁴³ der Versuch geglückt, die (unechten) Vermittlungsergebnisse gesetzlich umzusetzen.¹⁴⁴ Neben dem sogleich besprochenen AOA werden in Kapitel III 1 d und e folgende gesetzliche Anpassungen einer eingehenden Untersuchung unterzogen:

- Anpassung der Gewinnermittlung durch Einnahmen-Überschuss-Rechnung für Zwecke der Ermittlung des Progressionsvorbehalts (§ 32b Abs. 2 Satz 1 Nr. 2 Satz 2 Buchst. c EStG n.F.; „Goldfinger“)
- Regelung des Anwendungsverhältnisses verschiedener *subject to tax*-Klauseln in § 50d Abs. 9 Satz 3 EStG n.F.
- Sondervergütungen im Abkommensrecht (§ 50d Abs. 10 EStG n.F.)
- Besteuerung entstrickter Wirtschaftsgüter und Anteile gem. § 17 EStG (§ 50i EStG n.F.)
- Erstattungsberechtigung hybrider Gesellschaften (§ 50d Abs. 1 Satz 11 EStG n.F.)

Durch Anpassung des § 1 AStG sollen die Grundsätze des sog. Authorised OECD Approach (AOA) in innerstaatliches Recht umgesetzt werden.¹⁴⁵ Allerdings wird der AOA in § 1 Abs. 5 AStG nicht vollständig umgesetzt, da

¹⁴⁰ BR-Drucks. 302/12.

¹⁴¹ Siehe hierzu das sog. „unechte“ Vermittlungsergebnis: BT-Drucks. 17/11844.

¹⁴² BT-Drucks. 17/12283.

¹⁴³ BR-Drucks. 477/13; Gesetz zur Umsetzung der Amtshilferichtlinie sowie zur Änderung steuerlicher Vorschriften, BGBl. I 2013, 1809.

¹⁴⁴ Für einen ersten Überblick siehe *Ortmann-Babel/Bolik/Griesfeller*, DB 2013, 1319 ff.

¹⁴⁵ Bislang ist der AOA nur in den neuen DBA mit Liechtenstein, Luxemburg und den Niederlanden und im Revisionsprotokoll zum DBA-Norwegen umgesetzt worden. Auch zukünftig wird es Fälle geben, in denen – wohl insbesondere gegenüber Entwicklungsländern – der AOA nicht umgesetzt wird (siehe den Nachweis in Kapitel IV 3 e).

fiktive Leistungsbeziehungen zwischen Stammhaus und Betriebsstätte nur einseitig im Rahmen einer Einkünfteerhöhung berücksichtigt werden. Soweit hingegen eine fiktive Leistungsbeziehung zu einer Minderung der inländischen Bemessungsgrundlage führen würde, sieht § 1 Abs. 5 AStG keine solche vor.¹⁴⁶ Ganz offensichtlich „verlässt“ sich der deutsche Gesetzgeber hier auf die Sperrwirkung der DBA (d.h. auf die Steuerbefreiung der aufgrund der fiktiven Leistungsbeziehung entstehenden Einkünfte), welche den AOA im Rahmen der Verteilung der Besteuerungsrechte gem. Art. 7 OECD-MA ebenfalls vorsehen.

Dennoch wirft diese einseitige Umsetzung des AOA Probleme auf. Zum einen droht das Entstehen einer Doppelbesteuerung, wenn mit dem ausländischen Staat kein DBA abgeschlossen wurde und der ausländische Staat gleichwohl eine Erhöhung der Bemessungsgrundlage aufgrund fiktiver Leistungsbeziehungen annimmt.¹⁴⁷

Selbst wenn ein DBA besteht, ist die Sperrwirkung der DBA zum anderen zumindest dann nicht ausreichend, um eine Minderung der inländischen Einkünfte eines beschränkt Steuerpflichtigen aufgrund fiktiver Leistungsbeziehungen anzunehmen, wenn das Gesamtunternehmen keinen Gewinn erzielt (bzw. die fiktive Leistungsbeziehung zu einem inländischen Verlust des beschränkt Steuerpflichtigen führt). Denn allein auf der Grundlage der abkommensrechtlich verankerten Verpflichtung zur Steuerfreistellung wird im Rahmen der Ermittlung der inländischen Einkünfte für beschränkt Steu-

¹⁴⁶ Kritisch bspw. *Schaumburg*, ISR 2013, 197, 198; *Wassermeyer*, IStR 2012, 277, 278 ff.; *Schnitger*, IStR 2012, 633, 634; *Ditz*, ISR 2013, 261, 262; zum AOA umfassend auch *Kußmaul/Ruiner/Delarber*, Ubg 2011, 837 ff.; *Kußmaul/Ruiner*, BB 2012, 2025 ff.; *Baldamus*, IStR 2012, 317 ff.; *Schnitger*, IStR 2012, 633 ff.; *Ditz*, ISR 2012, 48 ff.; *Andresen/Busch*, Ubg 2012, 451 ff.; *Hemmelrath/Kepper*, IStR 2013, 37 ff.; *Kahle/Mödinger*, DStZ 2012, 802 ff.; *Lüdicke*, ifst-Schrift Nr. 480 (Fn. 1), 62 ff.

¹⁴⁷ Soweit ein DBA abgeschlossen wurde, welches den AOA noch nicht vorsieht, verbleibt zumindest die Möglichkeit eines Verständigungsverfahrens. Darüber hinaus ist § 1 Abs. 5 Satz 8 AStG zu beachten (hierzu bspw. *Gebhardt*, BB 2012, 2353 ff.; *Schnitger*, IStR 2012, 633, 640 ff.).

erpflichtige wohl kaum eine Betriebsausgabe i.S.d. § 50 EStG zu begründen sein.¹⁴⁸

Fragwürdig ist weiterhin, dass der deutsche Gesetzgeber umgekehrt selbst dann für sich das Recht zur Erhöhung eigentlich freizustellender Einkünfte aufgrund fiktiver Geschäftsbeziehungen gem. § 1 Abs. 5 Satz 8 AStG in Anspruch nimmt, wenn das zugrundeliegende DBA keinen AOA vorsieht. Zwar soll eine Besteuerung hier „nur“ zur Anwendung kommen, wenn der ausländische DBA-Staat sein ihm zustehendes Besteuerungsrecht nicht ausübt (d.h. hier hat der deutsche Gesetzgeber im Ergebnis eine weitere *subject to tax*-Klausel in das innerstaatliche Recht eingeführt¹⁴⁹). Es ist gleichwohl bedauerlich, dass weiße Einkünfte unter Hinnahme eines verfassungsrechtlich bedenklichen *treaty overrides* um jeden Preis verhindert werden sollen und gleichzeitig das Entstehen einer Doppelbesteuerung vom Gesetzgeber fahrlässig hingenommen wird.

d. Sicherung des Ertragsteueraufkommens

aa. Anpassung der Gewinnermittlung durch Einnahmen-Überschuss-Rechnung für Zwecke des Progressionsvorbehalts (§ 32b Abs. 2 Satz 1 Nr. 2 Satz 2 Buchst. c EStG n.F.; „Goldfinger“)

Die Möglichkeit der Berücksichtigung ausländischer, nach einem DBA freigestellter Einkünfte bei der Ermittlung des Einkommensteuertarifs (sog. Progressionsvorbehalt) findet allgemein wenig Beachtung, obwohl sie ein fester Bestandteil der deutschen Abkommenspolitik ist.¹⁵⁰ Ein in der Praxis zu beobachtendes Gestaltungsmodell mit klingvollem Namen („Goldfinger“) hat jedoch in jüngster Zeit den Fokus auf den Progressionsvorbehalt gelegt. Bei diesem Modell beteiligten sich unbeschränkt Steuerpflichtige an einer

¹⁴⁸ Hierzu *Schnitger*, IStR 2012, 633, 635; zur mangelnden Abstimmung zwischen der Umsetzung des AOA in § 1 AStG und den Regelungen zur beschränkten Steuerpflicht in den §§ 49 ff. EStG siehe auch *Ditz*, Umsetzung des AOA in nationales Steuerrecht, in Lüdicke (Hrsg.), Vermeidung der Doppelbesteuerung und ihre Grenzen, Forum der internationalen Besteuerung, Band 42, Dr. Otto Schmidt Verlag, Köln 2013, 109, 130.

¹⁴⁹ Vgl. z.B. *Schnitger*, IStR 2012, 633, 642.

¹⁵⁰ Außer in den jüngeren DBA mit Mauritius, VAE und Zypern, in denen generell die Anrechnungsmethode gilt, ist in allen deutschen DBA die Freistellungsmethode mit dem Progressionsvorbehalt verknüpft.

ausländischen Personengesellschaft,¹⁵¹ welche Gold als Umlaufvermögen erwarb und den Gewinn im Wege des Überschusses der Einnahmen über die Ausgaben gem. § 4 Abs. 3 EStG ermittelte. Durch die Einführung des § 32b Abs. 2 Satz 1 Nr. 2 Satz 2 Buchst. c EStG n.F. wird dieses Modell unterbunden, indem zukünftig nur für Zwecke der Durchführung des Progressionsvorbehalts Anschaffungs- und Herstellungskosten des Umlaufvermögens bei der Gewinnermittlung im Wege des Überschusses erst im Zeitpunkt des Zuflusses des Veräußerungserlöses bzw. der Entnahme als Betriebsausgaben und nicht bereits im Zeitpunkt der Anschaffung bzw. Herstellung mindernd berücksichtigt werden. Damit kann es nicht mehr dazu kommen, dass durch das zeitliche Auseinanderfallen von Anschaffung und Veräußerung des Umlaufvermögens in verschiedenen Veranlagungszeiträumen ein hoher negativer Progressionsvorbehalt im Jahr der Anschaffung entsteht, welcher den Steuersatz auf die inländischen Einkünfte reduziert, zugleich aber keine Erhöhung des Grenzsteuersatzes im Veräußerungsfall ausgelöst wird, da sich der Steuerpflichtige bereits in der höchsten Progressionsstufe befindet. Positiv zu vermerken ist, dass der Gesetzgeber an dieser Stelle einmal nicht das „Kind mit dem Bade“ ausgeschüttet hat und z.B. nicht den negativen Progressionsvorbehalt per se eingeschränkt hat.

bb. Regelung des Anwendungsverhältnisses verschiedener *Subject to tax*-Klauseln in § 50d Abs. 9 Satz 3 EStG n.F.

Mittels der Revision des § 50d Abs. 9 Satz 3 EStG n.F. reagiert der Gesetzgeber auf ein Urteil des BFH, in dem dieser entschieden hatte, dass für Einkünfte aus nichtselbstständiger Tätigkeit die Einschränkung der abkommensrechtlichen Steuerbefreiung gem. § 50d Abs. 9 Satz 1 Nr. 2 EStG von der spezielleren Vorschrift des § 50d Abs. 8 EStG verdrängt wird.¹⁵² Somit drohte die Annahme, dass § 50d Abs. 9 Satz 1 Nr. 2 EStG für Einkünfte aus nichtselbstständiger Arbeit faktisch keine Bedeutung hat.¹⁵³

¹⁵¹ Im Detail weiterführend vgl. bspw. *Dornheim*, DStR 2012, 1581 ff.; *Oertel/Haberstock/Guth*, DStR 2013, 785 ff.; *Schulz-Trieglaff*, IStR 2013, 519 ff.; *Schulte-Frohlinde*, BB 2013, 1623 ff.; zum Fakt, dass der einmalige An- und Verkauf von Gold kein abkommensrechtliches Unternehmen hervorbringt: FG Hessen, Urteil v. 15.11.2012 – 11 K 3175/09, IStR 2013, 157, hierzu *Cloer/Conrath*, IWB 2013, 220 ff.

¹⁵² Vgl. BFH, Urteil v. 11.1.2012 – I R 27/11, IStR 2012, 313.

¹⁵³ Vgl. BT-Drucks. 17/13033, 72.

§ 50d Abs. 9 Satz 3 EStG n.F. ist daher wie folgt umformuliert worden:

„Bestimmungen eines Abkommens zur Vermeidung der Doppelbesteuerung sowie Absatz 8 und § 20 Absatz 2 des Außensteuergesetzes bleiben unberührt, soweit sie jeweils die Freistellung von Einkünften in einem weitergehenden Umfang einschränken.“

In der Neuformulierung wird die Anwendung des § 50d Abs. 8 EStG und des § 20 Abs. 2 AStG ebenfalls davon abhängig gemacht, dass diese Vorschriften eine weitergehende Einschränkung der Freistellung von Einkünften vorsehen. Hiermit orientiert sich der Gesetzgeber an der Urteilsbegründung des BFH, in der dieser insbesondere darauf abstellte, dass der bisherige § 50d Abs. 9 Satz 3 EStG nur für die DBA-Rückfallklauseln eine eingeschränkte Anwendbarkeit vorsah. Die Regelungstechnik des § 50d Abs. 9 Satz 3 EStG ist zwar weiterhin nicht glücklich, da die Vorschrift auf Rechtsfolgenseite lediglich festschreibt, dass § 50d Abs. 8 EStG sowie § 20 Abs. 2 AStG und die Vorschriften der DBA durch § 50d Abs. 9 EStG „unberührt“ bleiben.¹⁵⁴ Die eigentlich zu regelnde Anwendbarkeit des § 50d Abs. 9 EStG „unberührt“ von § 50d Abs. 8 EStG, § 20 Abs. 2 AStG und den Vorschriften der DBA wird hingegen nicht gesetzlich normiert bzw. es kann nur im Umkehrschluss gefolgert werden, dass die Anwendbarkeit letztgenannter Vorschriften „berührt“ wird, wenn diese keine weitergehende Einschränkung der Freistellung von Einkünften vorsehen. Angesichts der Gesetzesmaterialien wird jedoch letztlich davon auszugehen sein, dass § 50d Abs. 9 EStG aufgrund der Einfügung des Satzes 3 zumindest neben § 50d Abs. 8 EStG, § 20 Abs. 2 AStG und den DBA zur Anwendung kommt bzw. nicht verdrängt wird.¹⁵⁵ Etwas anderes gilt lediglich in Bezug auf einzelne Abkommen, wie z.B. dem DBA-Großbritannien sowie dem DBA-Irland, welche ausdrücklich ein Vorrangverhältnis zum § 50d Abs. 9 EStG regeln.¹⁵⁶

¹⁵⁴ Vgl. BFH, Urteil v. 11.1.2012 – I R 27/11, IStR 2012, 313.

¹⁵⁵ Vgl. *Schönfeld*, in Flick/Wassermeyer/Baumhoff/Schönfeld, Außensteuerrecht, § 50d Abs. 9 EStG, Rn. 144; A.A. *Hagen/Klein*, ISR 2013, 267, 273.

¹⁵⁶ Vgl. Denkschriften zum DBA-Großbritannien, BT-Drucks. 17/2254, 38 und zum DBA-Irland, BT-Drucks. 17/6258, 36.

cc. Sondervergütungen im Abkommensrecht (§ 50d Abs. 10 EStG n.F.)

Die Behandlung von Sondervergütungen im Abkommensrecht war bereits seit längerer Zeit¹⁵⁷ und auch nach Einführung des § 50d Abs. 10 EStG a.F.¹⁵⁸ umstritten. Der deutsche Gesetzgeber hat mit dieser Vorschrift den Versuch unternommen, die Verwaltungsauffassung in Gesetzesform zu gießen, wonach Sondervergütungen eines beschränkt Steuerpflichtigen aus einer inländischen Mitunternehmerschaft als Unternehmensgewinne qualifizieren,¹⁵⁹ um eine abkommensrechtliche Möglichkeit der Besteuerung zu eröffnen. Die Gefahr einer Doppelbesteuerung wurde dabei früher bewusst in Kauf genommen,¹⁶⁰ wobei im umgekehrten Fall das Entstehen weißer Einkünfte durch die innerstaatliche *switch over*-Klausel gem. § 50d Abs. 10 Satz 2 i.V.m. Abs. 9 Nr. 1 EStG vermieden wurde. Gleichwohl erreichte die bisherige Gesetzesfassung nicht das angestrebte Ziel, da es an der für die Besteuerung der Sondervergütung von Steuerausländern erforderlichen Zurechnung zu einer inländischen Betriebsstätte fehlte.¹⁶¹ Dieses Ergebnis war insofern in besonderem Maße unerwünscht, als dass die korrespondierenden Zinszahlungen im Gesamthandsvermögen der Mitunternehmerschaft entgegen der Verwaltungsauffassung¹⁶² nicht als Zinsaufwand i.S.d. Zinsschranke anzu-

¹⁵⁷ Seit BFH, Urteil v. 27.2.1991 – I R 15/89, BStBl. II 1991, 444 wendet der BFH grds. die abkommensrechtlichen Spezialartikel auf Sondervergütungen an (soweit Betriebsstättenvorbehalte dem nicht entgegenstehen). Das BMF (BMF v. 16.4.2010, Schreiben betr. Anwendung der Doppelbesteuerungsabkommen (DBA) auf Personengesellschaften, BStBl. I 2010, 354) will Sondervergütungen allerdings unter den Unternehmensgewinnartikel subsumieren.

¹⁵⁸ Für einen zusammenfassenden Überblick mit weiteren Nachweisen siehe z.B. *Gebhardt*, Deutsches Tax Treaty Overriding, 198 ff.

¹⁵⁹ Es mangelte hier an einer Zuordnung der Forderungen zu der inländischen Betriebsstätte, um den im Zinsartikel enthaltenen Betriebsstättenvorbehalt zu erfüllen.

¹⁶⁰ Vgl. *Frotscher*, IStR 2009, 593, 598; hiergegen mit der Aussage, dass zumindest im Verhältnis zu den USA diese die Quellensteuern auf die Sondervergütungen anrechnen, *Mitschke*, DB 2010, 303, 305.

¹⁶¹ Vgl. BFH, Urteil v. 8.9.2010 – I R 74/09, IStR 2011, 32; BFH, Beschluss v. 8.11.2010 – I R 106/09, BFH/NV 2011, 365; BFH, Urteil v. 7.12.2011 – I R 5/11, IStR 2012, 222; siehe auch das beim BFH anhängige Verfahren (Az. I R 4/13, Vorinstanz: FG München, Urteil v. 8.11.2012 – 10 K 1984/11; hierzu *Pohl*, IWB 2013, 378 ff.).

¹⁶² Vgl. BMF v. 4.7.2008, Schreiben betr. Zinsschranke (§ 4h EStG; § 8a KStG), BStBl. I 2008, 718, Rn. 19.

sehen sind (und damit durch das Institut der Sondervergütungen die Zins-schranke unterlaufen werden kann).¹⁶³

Zur Behebung dieser Probleme wurde § 50d Abs. 10 Satz 3 EStG n.F. eingeführt.¹⁶⁴ Nach dieser Vorschrift sind die Sondervergütungen (sowie nunmehr gem. § 50d Abs. 10 Satz 2 EStG n.F. auch Sonderbetriebsserträge)¹⁶⁵ „ungeachtet der Vorschriften eines Abkommens zur Vermeidung der Doppelbesteuerung über die Zuordnung von Vermögenswerten zu einer Betriebsstätte derjenigen Betriebsstätte der Gesellschaft zuzurechnen, der der Aufwand für die der Vergütung zugrunde liegende Leistung zuzuordnen ist [...]“.¹⁶⁶ Die Vorschrift ist gem. § 50d Abs. 10 Satz 1 EStG n.F. hingegen nicht anwendbar, wenn einzelne DBA eine Sonderregelung über die abkommensrechtliche Behandlung von Sondervergütungen vorsehen.¹⁶⁶ Diese DBA enthalten jedoch wiederum regelmäßig das Erfordernis der funktionalen Zurechnung der Sondervergütungen zur Betriebsstätte, sodass in diesen Fällen erneut eine Erfassung dieser Einkünfte eines beschränkt Steuerpflichtigen ausscheidet.

Mittels § 50d Abs. 10 Satz 3 EStG n.F. nimmt der Gesetzgeber eine fiktive Zuordnung der Sondervergütungen (nicht jedoch des Sonderbetriebsvermögens selbst) zu der Betriebsstätte der Mitunternehmerschaft im Wege eines *treaty override* vor, in welcher der korrespondierende Aufwand anfällt. Damit gewährleistet der Gesetzgeber zum einen (wohl diesmal wirklich

¹⁶³ Vgl. *Mattern*, in Schnitger/Fehrenbacher, KStG-Kommentar § 8a, Rn. 136 m.w.N. Dies ausdrücklich anerkennend auch BT-Drs. 16/10494, 2 zum JStG 2009.

¹⁶⁴ Doppelstöckige Mitunternehmerschaften werden in § 50d Abs. 10 Satz 4 EStG n.F. erfasst.

¹⁶⁵ Zur bisherigen fehlenden Erfassung der Sonderbetriebsserträge durch den § 50d Abs. 10 a.F. vgl. *Lüdicke*, in Dötsch/Herlinghaus/Hüttemann/Lüdicke/Schön, Die Personengesellschaft im Steuerrecht, 2011, 95, 106; soweit allerdings Veräußerungseinkünfte im Sonderbetriebsvermögen anfallen, ist das BFH-Urteil v. 13.2.2008 – I R 63/06, BStBl. II 2009, 414 zu beachten.

¹⁶⁶ So z.B. Art. 7 Abs. 7 DBA-Algerien, Art. 7 Abs. 7 DBA-Ghana, Art. 7 Abs. 6 DBA-Kasachstan, Art. 7 Abs. 7 DBA-Mauritius, Art. 7 Abs. 7 DBA-Österreich, Art. 7 Abs. 7 DBA-Oman, Art. 7 Abs. 7 DBA-Schweiz, Art. 7 Abs. 7 DBA-Tadschikistan, Art. 7 Abs. 7 DBA-Uruguay, Art. 7 Abs. 7 DBA-Usbekistan, Art. 7 Abs. 7 DBA-Weißrussland; mit leicht abweichender Formulierung auch Art. 7 Abs. 4 DBA-Liechtenstein und Art. 7 Abs. 7 DBA-Singapur sowie in den Protokollen Nr. 2 Buchst. b zu Art. 7 und 14 DBA-Türkei und Nr. 2 zu Art. 7 DBA-Zypern; ähnliche Regelungen finden sich auch in Art. 4 Abs. 3 DBA-Frankreich, Art. 7 Abs. 6 DBA-Tunesien, Art. 4 Abs. 2 DBA-Israel, Art. 7 Abs. 5 DBA-Elfenbeinküste.

wirksam),¹⁶⁷ dass derartige Sondervergütungen eines Steuerausländers mit Beteiligung an einer inländischen Mitunternehmenschaft im Inland besteuert werden können. Zum anderen stellt sich erneut das Problem einer Doppelbesteuerung, da der ausländische Staat die Sondervergütungen beschränkt Steuerpflichtiger regelmäßig im Einklang mit den Bestimmungen des DBA besteuern wird.

Das Problem der entstehenden Doppelbesteuerung hat (endlich) auch der deutsche Gesetzgeber erkannt. Denn in § 50d Abs. 10 Satz 5 EStG n.F. wird nunmehr angeordnet, dass die in einem anderen DBA-Staat, in dem der beschränkt Steuerpflichtige ansässig ist, auf die Sondervergütungen festgesetzte und gezahlte ausländische Steuer auf die deutsche Steuer anzurechnen ist. Dieser Schritt ist zu begrüßen; denn hierdurch wird zwar nicht der *treaty override* behoben (abkommensrechtlich besteht nämlich nach den Verteilungsnormen für Deutschland als Quellenstaat eine Verpflichtung zur Quellensteuerreduktion respektive Steuerfreistellung¹⁶⁸), die Doppelbesteuerung durch die Anwendung der Anrechnungsmethode aber zumindest abgemildert. Gleichwohl ist kritisch anzumerken, dass die Doppelbesteuerung nicht vollständig vermieden wird, da eine Anrechnung der ausländischen Steuer auf die Gewerbesteuer trotz des § 50d Abs. 10 Satz 5 EStG n.F. zwar abkommensrechtlich geboten sein könnte,¹⁶⁹ mangels innerstaatlicher Anrechnungsnorm aber nicht möglich sein dürfte. Hier hat der Gesetzgeber entweder nicht zu Ende gedacht oder bewusst das Steueraufkommen der Kommunen geschont. Für letzte Vermutung spricht der Umstand, dass ein Abzug der ausländischen Steuern gem. § 34c Abs. 2 EStG, welcher ebenfalls als Minderung des Gewinns aus Gewerbebetrieb die Höhe der Gewerbebesteuerung

¹⁶⁷ Kritisch jedoch *Pohl*, IWB 2013, 378, 383, der bemängelt, dass die Betriebsstättenvorbehalte in den DBA auch eine Zurechnung der Forderung voraussetzen, § 50d Abs. 10 Satz 3 EStG n.F. aber nur auf die Sondervergütungen selbst abstellt. Ebenso wollen *Hagena/Klein*, ISR 2013, 267, 272 weiterhin eine Sperrwirkung in Folge der eigenständig DBA-rechtlichen Definitionen annehmen. Gleichwohl sollte m.E. durch die Zurechnung der Sondervergütungen von einem wirksamen *treaty override* auszugehen sein. Siehe zum Ganzen ausführlich auch *Pohl*, DB 2013, 1572 ff.

¹⁶⁸ Siehe bspw. *Wassermeyer*, in *Wassermeyer*, MA, Vor Art. 6-22, Rz. 1.

¹⁶⁹ Für eine Anrechnung: *Vogel*, in *Vogel/Lehner*, DBA, Art. 23, Rn. 129; *Wassermeyer*, in *Wassermeyer*, MA, Art. 23A, Rz. 104; *Kessler/Dietrich*, IStR 2011, 108, 109 und 953 ff.; *Becker/Loose*, IStR 2012, 57 ff.; dagegen *Eglmaier*, IStR 2011, 951ff. und 955 ff.; auch *Gosch*, Außensteuerliche Aspekte der Gewerbesteuer, Diskussionsbeiträge Heft 177, Universität Hamburg, 22 spricht sich gegen eine Anrechnung auf die Gewerbesteuer aus.

er beeinflusst,¹⁷⁰ ebenso nicht in § 50d Abs. 10 Satz 5 EStG n.F. zur Vermeidung der Doppelbesteuerung vorgesehen ist.

Trotz der Neuregelung wird die steuerliche Erfassung von Sondervergütungen im Rahmen der Körperschaftsteuer aufgrund des § 50d Abs. 10 Satz 5 EStG n.F. häufig ins Leere laufen, soweit der ausländische Staat auf diese Einkünfte eine der deutschen Steuer entsprechende Steuer erhebt. Denn die anrechenbare ausländische Steuer wird nach dieser Vorschrift zwar um einen ausländischen Erstattungsanspruch gekürzt. Regelmäßig sollte aber ein solcher Erstattungsanspruch nach ausländischem Recht eben nicht bestehen, da dem ausländischen Staat das Besteuerungsrecht abkommensrechtlich zusteht.¹⁷¹

Damit wird § 50d Abs. 10 EStG n.F. in vielen Situationen zumindest für körperschaftsteuerliche Zwecke weiterhin „zahnlos“¹⁷² bleiben, während gewerblich das Problem der Doppelbesteuerung entsteht. Konsequente Steuergesetzgebung sieht sicherlich anders aus. Der deutsche Gesetzgeber wäre gut beraten, an der in den deutschen DBA enthaltenen Verteilung der Besteuerungsrechte nicht zu rütteln und die Rechtsprechung des BFH zur abkommensrechtlichen Behandlung von Sondervergütungen zu akzeptieren.

Dass es möglich ist, seitens der Rechtsprechung entwickelte Grundsätze anzuwenden, beweist die Einführung des § 50d Abs. 10 Satz 7 Nr. 1 EStG n.F., wonach die vorher beschriebenen Grundsätze nicht für gewerblich geprägte Personengesellschaften gem. § 15 Abs. 3 Nr. 2 EStG gelten. Hintergrund hierfür ist die Rechtsprechung des BFH zur fehlenden Qualifikation von Einkünften aus (rein) gewerblich geprägten Tätigkeiten als Unternehmensgewinne i.S.d. Art. 7 OECD-MA¹⁷³, welcher die Finanzverwaltung offenherzi-

¹⁷⁰ Vgl. *Jochimsen/Schnitger*, in *Schnitger/Fehrenbacher*, KStG-Kommentar § 26, Rn. 303.

¹⁷¹ Die Anforderungen an einen Nachweis über einen fehlenden ausländischen Erstattungsanspruch sollten daher auch nicht zu hoch sein, sondern m.E. regelmäßig als erfüllt gelten.

¹⁷² Vgl. *Boller/Eilinghoff/Schmidt*, IStR 2009, 109 ff.

¹⁷³ Vgl. BFH, Urteil v. 28.4.2010 – I R 81/09, BFH/NV 2010, 1550.

ger gegenübersteht.¹⁷⁴ Man fragt sich, warum nicht das gleiche Vorgehen in Bezug auf die Sondervergütungen möglich ist.

Allerdings muss gesehen werden, dass § 50d Abs. 10 Satz 7 Nr. 1 EStG n.F. im Zusammenhang mit dem zeitgleich umgesetzten § 50i EStG n.F. steht und damit eine Sicherstellung der Besteuerung der Sondervergütungen im Wege des *treaty override* zumindest dann gewährleistet ist, wenn Wirtschaftsgüter eines inländischen Betriebsvermögens oder Anteile i.S.d. § 17 EStG vor dem 29.6.2013 in das Betriebsvermögen einer Personengesellschaft i.S.d. § 15 Abs. 3 EStG übertragen oder überführt wurden.¹⁷⁵ Soweit § 50i EStG n.F. hingegen nicht anwendbar ist (z.B. weil die Errichtung der gewerblich geprägten Personengesellschaft nach dem 29.6.2013 erfolgt oder weil Wirtschaftsgüter oder Anteile i.S.d. § 17 EStG von der gewerblichen Personengesellschaft erworben wurden), bleibt es in Folge des § 50d Abs. 10 Satz 7 Nr. 1 EStG n.F. regelmäßig mangels einer Qualifikation der Sondervergütungen als Unternehmensgewinne bei der Verpflichtung zur (teilweisen) Freistellung nach den Verteilungsnormen. Auch hier fragt sich der geneigte Leser, ob das alles noch eine konsequente Abkommenspolitik darstellt.

Es ist auf jeden Fall bedauerlich, dass der Gesetzgeber die Rechtsprechung zur abkommensrechtlichen Behandlung von Sondervergütungen nicht akzeptiert und stattdessen Neuregelungen voller Fallstricke einführt, die in ihrem Wirkungskreis schwer zu überblicken sind.

dd. Besteuerung entstrickter Wirtschaftsgüter/Anteile gem. § 17 EStG (§ 50i EStG)

In § 50i EStG wird weiterhin eine Sonderregelung eingeführt, welche insbesondere die spätere Besteuerung von Einkünften bereits entstrickter Wirtschaftsgüter und Anteile i.S.d. § 17 EStG sicherstellen soll.¹⁷⁶ Hintergrund der Vorschrift sind Fälle, in denen Steuerpflichtige ohne eine Wegzugsbesteuerung gem. § 6 AStG ihren Wohnsitz ins Ausland verlegt haben, indem

¹⁷⁴ Laut *Mitschke*, FR 2013, 694, 696 f. ist davon auszugehen, dass die Finanzverwaltung die Rechtsprechung des BFH zu gewerblich geprägten Personengesellschaften anerkennt und das BMF-Schreiben v. 16.4.2010, Schreiben betr. Anwendung der Doppelbesteuerungsabkommen (DBA) auf Personengesellschaften, BStBl. I 2010, 354, anpassen wird.

¹⁷⁵ Hierzu sogleich unter dd.

¹⁷⁶ Dazu bspw. *Gosch*, IWB 2012, 779, 788; *Prinz*, DB 2013, 1378 ff.; *Salzmann*, IWB 2013, 405, 409 ff.

sie ihre Anteile i.S.d. § 17 EStG (regelmäßig unter Einholung einer verbindlichen Auskunft) in eine gewerblich geprägte Personengesellschaft eingelegt bzw. überführt haben.¹⁷⁷ Grundlage für die Gewährleistung einer Steuerneutralität der Überführung war die Annahme, dass eine spätere Veräußerung der Anteile weiterhin der deutschen Besteuerung gem. Art. 13 Abs. 2 OECD-MA unterliegt. In Folge der bereits genannten Rechtsprechung zur fehlenden Qualifikation von Einkünften einer gewerblich geprägten Gesellschaft als Unternehmensgewinn¹⁷⁸ hat sich diese Annahme jedoch mittlerweile als unzutreffend herausgestellt, sodass der zukünftige Verkauf der Anteile des verzogenen ehemaligen unbeschränkt Steuerpflichtigen nach Art. 13 Abs. 5 OECD-MA in Deutschland steuerfrei möglich sein sollte.

Tatbestandlich stellt § 50i EStG darauf ab, dass Wirtschaftsgüter des Betriebsvermögens oder Anteile i.S.d. § 17 EStG in das Betriebsvermögen einer gewerblich geprägten Personengesellschaft gem. § 15 Abs. 3 EStG vor dem 29.6.2013 übertragen oder überführt wurden und eine Besteuerung der „stillen Reserven“ im Zeitpunkt der Übertragung oder Überführung unterblieben ist. Aufgrund welcher Rechtsgrundlage eine Besteuerung der stillen Reserven unterblieben ist, wird tatbestandlich nicht ausdrücklich geregelt. Auch ist es zur Eröffnung des Anwendungsbereichs der Vorschrift nicht erforderlich, dass die Übertragung oder Überführung einen grenzüberschreitenden Bezug aufweist. Damit ist der sachliche Anwendungsbereich des § 50i EStG per se weit gefasst. So wird etwa die Überführung von Anteilen i.S.d. § 17 EStG in das Betriebsvermögen einer Personengesellschaft ohne Gewährung von Gesellschaftsrechten im Wege einer verdeckten Einlage grundsätzlich mangels Gegenleistung nicht zu Einkünften führen.¹⁷⁹ Die Überführung von Wirtschaftsgütern aus einem Betriebsvermögen in das Betriebsvermögen einer Personengesellschaft erfolgt gem. § 6 Abs. 5 EStG ebenfalls regelmäßig zum Buchwert.

Auf Rechtsfolgenseite ordnet § 50i EStG an, dass eine spätere Besteuerung der Veräußerung des Wirtschaftsguts bzw. der Anteile losgelöst von den Bestimmungen der DBA im Inland erfolgt. D.h. hier fügt der deutsche Gesetzgeber erneut einen *treaty override* ein,¹⁸⁰ den man in ähnlicher Konstellation

¹⁷⁷ Vgl. hierzu *Wittkowski/Loose*, IStR 2011, 68 ff. und *Schönfeld*, IStR 2011, 142 ff.

¹⁷⁸ Vgl. Fn. 173.

¹⁷⁹ Vgl. *Weber-Grellet*, in Schmidt, § 17 EStG, Rn. 115.

¹⁸⁰ Vgl. *Eisgruber*, ISR 2013, 229, 231.

aus dem § 17 Abs. 5 Satz 3 EStG bereits kennt. Man mag die Einführung eines solchen *treaty override* zwar grundsätzlich für opportun halten, wenn hierdurch die nachgelagerte Besteuerung von im Inland gebildeten stillen Reserven sichergestellt werden soll.¹⁸¹ Mit anderen Worten scheint die Nichtanwendung von Entstrickungsvorschriften im Zeitpunkt des Wegzugs unter dem Vorbehalt der späteren Besteuerung der stillen Reserven zum Zeitpunkt der Veräußerung (unter Anwendung eines *treaty override*) zumindest dann zulässig, wenn das Besteuerungsrecht an den Wirtschaftsgütern oder Anteilen nach dem Wegzug entfällt.

Wegen seines weiten Wortlauts hat § 50i EStG aber auch Auswirkungen auf andere Fälle als den Wegzug eines Steuerpflichtigen. So wird etwa auch die im Rahmen der Einbringung in eine Personengesellschaft vollzogene Überführung der Wirtschaftsgüter bzw. Anteile in eine ausländische Betriebsstätte von der Vorschrift erfasst. D.h. über den in § 50i EStG enthaltenen *treaty override* ist nunmehr gewährleistet, dass die Freistellungsmethode für die aus den Wirtschaftsgütern bzw. Anteilen entstehenden Einkünfte nicht zur Anwendung kommt. Für Einkünfte aus Wirtschaftsgütern des Betriebsvermögens ergab sich diese Rechtsfolge allerdings bereits aufgrund der Rechtsprechung des BFH zur Aufgabe der finalen Entnahmetheorie.¹⁸²

Warum zudem die ab dem Wegzug bzw. ab der Überführung entstehenden stillen Reserven in Folge der Anwendung des § 50i EStG n.F. „in Kollektivhaft“ genommen und dem *treaty override* ebenfalls unterworfen werden, ist fraglich. Für diese hat nämlich der Wegzugsstaat abkommensrechtlich unzweifelhaft nicht das Besteuerungsrecht. Die Nichtanwendung der DBA ist hier durch nichts gerechtfertigt und lässt das Problem einer möglichen Doppelbesteuerung entstehen. Allerdings wird (zumindest beim Erhalt der unbeschränkten Steuerpflicht) in Bezug auf die nach dem DBA im Ausland besteuerten Einkünfte m.E. eine Verpflichtung zur Steueranrechnung bestehen, was insoweit die Doppelbesteuerung verhindern sollte.

§ 50i EStG kann zudem auch für in der Vergangenheit verwirklichte Wegzüge problematisch sein. Denn wenn ein Steuerpflichtiger unter Zurücklassung

¹⁸¹ Zur verfassungsrechtlichen und unionsrechtlichen Legitimation eines solchen *treaty override* zur Sicherstellung bestehender stiller Reserven vgl. *Schnitger*, Die Entstrickung im Steuerrecht, ifst-Schrift Nr. 487 (2013), 92 f. und 111 ff. m.w.N.

¹⁸² Vgl. BFH, Urteil v. 17.7.2008 – I R 77/06, BStBl. II 2009, 464 hierzu *Schnitger*, ifst-Schrift Nr. 487 (Fn. 181), 48 ff.

seiner gewerblich geprägten Personengesellschaft aus dem Inland bereits verzogen ist, hätte der Wegzug nach der früheren Rechtslage nur zu diesem Zeitpunkt besteuert werden können. Soweit eine entsprechende Steuerfestsetzung bisher unterblieben und verfahrensrechtlich nicht mehr durchsetzbar ist, scheint es m.E. angesichts des Vertrauensschutzes fraglich, ob der einmal eingetretene Rechtsfrieden nachträglich mittels eines *treaty override* gebrochen werden kann. Soweit hingegen die ursprüngliche Aufdeckung der stillen Reserven nicht erfolgte, da Einbringung und Wegzug durch Einholung einer verbindlichen Auskunft abgesichert wurden, mag ein schutzwürdiges Vertrauen fraglich sein, da der unbeschränkt Steuerpflichtige dann ja selbst von einer späteren deutschen Besteuerung der Veräußerungsgewinne ausging.

Problematisch ist also, dass der Gesetzgeber mit dem § 50i EStG die erforderliche „Treffergenauigkeit“ vermissen lässt. So unterfällt z.B. dem Wortlaut nach auch die Einbringung von Anteilen i.S.d. § 17 EStG durch einen in einem DBA-Staat ansässigen beschränkt Steuerpflichtigen in eine inländische gewerblich geprägte Personengesellschaft dem Anwendungsbereich der Vorschrift. Nach nationalem Recht wird eine solche Einbringung eines beschränkt Steuerpflichtigen nicht wie sonst üblich gem. § 6 Abs. 1 Nr. 5 Buchst. b EStG zu Anschaffungskosten, sondern gem. § 4 Abs. 1 Satz 8 EStG i.V.m. § 50i EStG zum gemeinen Wert erfolgen. Zwar würde nach allgemeinen abkommensrechtlichen Grundsätzen dem deutschen Staat auch nach der Einbringung der Anteile in die Personengesellschaft kein Besteuerungsrecht zustehen; mittels § 50i EStG wird jedoch ein Besteuerungsrecht für die zukünftig entstehenden stillen Reserven begründet, sodass m.E. die Verstrickungsvorschrift des § 4 Abs. 1 Satz 8 EStG zur Anwendung kommen sollte. Dass mittels des § 50i EStG die zukünftigen stillen Reserven im Inland besteuert werden, ist gleichwohl nicht gerechtfertigt. Denn abkommensrechtlich stand bzw. steht dem deutschen Staat – wie bereits festgestellt – weder vor noch nach der Einbringung das Besteuerungsrecht an den Anteilen aufgrund des Art. 13 Abs. 5 OECD-MA zu.

§ 50i Satz 2 EStG n.F. unterwirft zudem alle laufenden Einkünfte (inkl. der Sondervergütungen) aus der Beteiligung an der Personengesellschaft nach der Einlage der Wirtschaftsgüter bzw. Anteile i.S.d. § 17 EStG in das inländische Betriebsvermögen im Rahmen des *treaty override* der inländischen Besteuerung, was zu den bereits beschriebenen Abgrenzungsschwierigkeiten mit dem § 50d Abs. 10 EStG in seiner Neufassung führt.¹⁸³

¹⁸³ Vgl. unter cc.

Schlussendlich bleibt offen, ob der Wegzug eines Steuerpflichtigen nach Einbringung von Wirtschaftsgütern bzw. Anteilen i.S.d. § 17 EStG in eine gewerblich geprägte Personengesellschaft wirklich ein derartiges „Massenphänomen“ darstellt, welches die Einfügung eines weiteren Paragraphen im EStG rechtfertigt. Denn der Gesetzesanwender fragt sich zunehmend, ob wirklich jeder Einzelfall die Einführung einer gesonderten Regelung rechtfertigt.¹⁸⁴ Zwar sind insoweit – zugegebenermaßen – haushaltspolitische Überlegungen zu berücksichtigen,¹⁸⁵ dennoch sollte der Gesetzgeber maßvoll mit dem Einsatz von Sonderregelungen umgehen, um die eigentliche Steuersystematik nicht in Frage zu stellen.

e. Erstattungs berechtigung hybrider Gesellschaften (§ 50d Abs. 1 Satz 11 EStG n.F.)

Die von der OECD erarbeiteten Regelungen zur Lösung von steuerlichen Qualifikationskonflikten im Quellenstaat¹⁸⁶ sind zwar nicht Teil der deutschen Verhandlungsgrundlage, haben jedoch gleichwohl eine hohe praktische Bedeutung. Eine Reihe von DBA sehen derartige Regelungen mittlerweile vor (z.B. Art. 1 Abs. 7 DBA-USA, Art. 4 Abs. 3 DBA-Bulgarien, Protokoll Nr. 1 Buchst. b DBA-Mexiko, Protokoll Nr. I Abs. 2 DBA-Niederlande). Im Kern regeln diese Abkommensvorschriften die Voraussetzungen, unter denen die jeweiligen DBA anwendbar sind, wenn Einkünfte von oder über hybride Gesellschaften bezogen werden.

Mit § 50d Abs. 1 Satz 11 EStG n.F. hat der deutsche Gesetzgeber nunmehr eine Regelung eingeführt, die ergänzend zu den vorgenannten Abkommensbestimmungen im innerstaatlichen Recht den Erstattungs berechtigten bei Bezug von Einkünften durch eine hybride Gesellschaft definiert. Die Vorschrift hat folgenden Wortlaut:

„Ist der Gläubiger der Kapitalerträge oder Vergütungen eine Person, der die Kapitalerträge oder Vergütungen nach diesem Gesetz oder nach dem Steuerrecht des anderen Vertragsstaats nicht zugerechnet werden, steht

¹⁸⁴ Als weiteres Negativbeispiel sei hier nur auf die Einführung des § 50d Abs. 11 EStG in Reaktion auf das Urteil des BFH v. 19.5.2010 – I R 62/09, IStR 2010, 661 verwiesen.

¹⁸⁵ Vgl. BT-Drucks. 17/13033, 73 in der pauschal von Ausfällen in „Milliardenhöhe“ gesprochen wird.

¹⁸⁶ Vgl. OECD, The Application of the OECD Model Tax Convention to Partnerships, Issues in International Taxation No. 6 (1999), 9 ff.

der Anspruch auf völlige oder teilweise Erstattung des Steuerabzugs vom Kapitalertrag oder nach § 50a auf Grund eines Abkommens zur Vermeidung der Doppelbesteuerung nur der Person zu, der die Kapitalerträge oder Vergütungen nach den Steuergesetzen des anderen Vertragsstaats als Einkünfte oder Gewinne einer ansässigen Person zugerechnet werden.“

Bereits in der letztjährigen ifst-Schrift wurde der Entwurf der Vorschrift besprochen. Dabei wurde auch die Frage aufgeworfen, ob mit der Vorschrift der aus deutscher Sicht beschränkt steuerpflichtige Gesellschafter, welcher über eine hybride Personengesellschaft Einkünfte bezieht, von den Abkommensvergünstigungen ausgeschlossen werden soll.¹⁸⁷ Unter Beachtung der endgültigen Gesetzesfassung ist diese Frage zu bejahen, da nunmehr der im Vergleich zu der Entwurfsfassung hierfür erforderliche Zusatz „... steht *nur* ... der Person zu ...“ eingeführt wurde. Den zudem im Gesetzgebungsverfahren geäußerten Anregungen der Bundessteuerberaterkammer¹⁸⁸ zur Klarstellung der Regelung wurde kein Gehör geschenkt; d.h. die Vorschrift wurde ansonsten unverändert zum Entwurf umgesetzt. Dementsprechend ergeben sich weiterhin eine Reihe von Diskussionspunkten ob der nunmehr in Folge des § 50d Abs. 1 Satz 11 EStG n.F. mitunter überraschenden Rechtsfolgen bei der Durchsetzung der Abkommensberechtigung:

Bemerkenswert ist zunächst, dass § 50d Abs. 1 Satz 11 EStG n.F. nicht die nach allgemeinen deutschen Grundsätzen zu bestimmende Steuerschuldnerschaft ändert, gleichwohl den Erstattungsanspruch abweichend der ansässigen Person zurechnet, die nach den Vorschriften des anderen Staates die Einkünfte erzielt.¹⁸⁹

Merkwürdig ist weiterhin, dass § 50d Abs. 1 Satz 11 EStG n.F. nicht für Zwecke der Durchführung des Freistellungsverfahrens gilt. D.h. eine Freistellungsbescheinigung kann weiterhin nur von dem nach deutschen Grundsätzen bestehenden Steuerschuldner beantragt werden. Je nachdem, ob die Durchführung der Entlastung der Einkünfte im deutschen Quellenstaat im

¹⁸⁷ Vgl. *Lüdicke*, ifst-Schrift Nr. 480 (Fn. 1), 56 ff.

¹⁸⁸ Vgl. http://www.bstbk.de/de/presse/stellungnahmen/archiv/20120917_stellungnahme_bstbk/index.html.

¹⁸⁹ Vgl. *Salzmann*, IWB 2012, 359, 362; dieser will dazu noch weitergehend einen *treaty override* in der Vorschrift sehen, wobei die Zurechnung des Abkommenschutzes in der Vorschrift eigentlich nicht geregelt wird. Zur Vorschrift auch *Hagena/Klein*, ISR 2013, 267 ff.

Freistellungs- oder Erstattungsverfahren erfolgt, können also bei Bezug von Einkünften über hybride Gesellschaften unterschiedliche Personen verpflichtet sein, den Antrag auf Freistellung oder Erstattung zu stellen. Es bedarf keiner besonderen hellseherischen Fähigkeiten, dass diese feine Unterscheidung (welche auch als „Fußangel“ bezeichnet werden könnte) nicht in jedem Fall beachtet werden wird.

§ 50d Abs. 1 Satz 11 EStG n.F. führt zudem insbesondere in Drittstaatskonstellationen erneut zu Anwendungsfragen:

Beispiel 2

Die in den Niederlanden ansässige B-BV erzielt aus Deutschland Dividendeneinkünfte. Anteilseigner der B-BV ist die A-Corp. Die B-BV wird nach deutschem und niederländischem Steuerrecht einheitlich als Kapitalgesellschaft besteuert. Aus amerikanischer Sicht erzielt hingegen die A-Corp. die Einkünfte.

Im Beispiel 2 führt aufgrund der transparenten amerikanischen Besteuerung der B-BV Art. 1 Abs. 7 DBA-USA zu einer abkommensrechtlichen Zurechnung der Einkünfte zur A-Corp. und damit zu einer Anwendbarkeit des DBA-USA. Gleichwohl erfolgt nur eine Reduzierung der Quellensteuern auf 15 %.¹⁹⁰ Denn Art. 1 Abs. 7 DBA-USA gebietet nicht, dass die Beteiligung an der deutschen Gesellschaft für abkommensrechtliche Zwecke der A-Corp. zugerechnet wird. Dementsprechend bleibt es bei der Quellensteuerreduktion auf 15 % gem. Art. 10 Abs. 2 Satz 1 Buchst. b DBA-USA. Die Steuererstattung auf 15 % ist gem. § 50d Abs. 1 Satz 11 EStG n.F. an die A-Corp. zu leisten. Insoweit wird der allgemein der B-BV als Steuerschuldner zustehende Erstattungsanspruch gem. § 50d Abs. 1 Satz 2 EStG durch § 50d Abs. 1 Satz 11 EStG n.F. als *lex specialis* verdrängt, da nach letzter Vorschrift eigentlich „nur“ der A-Corp. der teilweise Erstattungsanspruch zusteht.¹⁹¹

Da die B-BV in Deutschland und in den Niederlanden als Kapitalgesellschaft behandelt wird, bleibt es daneben aber vorbehaltlich des § 50d Abs. 3 EStG bei der Möglichkeit der Reduktion von Quellensteuern gem. Art. 10 Abs. 2 Buchst. a DBA-Niederlande auf 5 % sowie nach § 43b EStG i.V.m. der MTRL auf 0 %. Hier stellt sich die Frage, ob dieser Erstattungsanspruch

¹⁹⁰ Vgl. FG Köln, Urteil v. 24.4.2012 – 2 K 3928/09, EFG 2012, 1853 (Az BFH I R 48/12).

¹⁹¹ Hierzu auch *Viebrock/Loose/Oskamp*, UbG 2013, 485, 491.

tatsächlich dem § 50d Abs. 1 Satz 11 EStG n.F. unterfällt,¹⁹² sodass wiederum die A-Corp. Erstattungsberechtigter wäre, oder ob nicht die B-BV nach dem allgemeinen § 50d Abs. 1 Satz 2 EStG insoweit Entlastungsberechtigter für die restliche zu erstattende Kapitalertragsteuer ist. Zwar spricht hier m.E. mehr für eine Anwendung des § 50d Abs. 1 Satz 2 EStG, eine klare Regelung des Vorrangverhältnisses beider Vorschriften wäre aber wünschenswert.

Gleichwohl kann § 50d Abs. 1 Satz 11 EStG n.F. im Einzelfall auch zu einer Vereinfachung bei der Durchführung des Erstattungsverfahrens führen (die Durchführung des Freistellungsverfahrens wird hingegen wie oben beschrieben von der Vorschrift nicht tangiert):

Beispiel 3

Die in den USA ansässige B-LLC erzielt Dividendeneinkünfte aus Deutschland. Nach deutschem Steuerrecht wird die B-LLC als Personengesellschaft, nach amerikanischem Steuerrecht als Kapitalgesellschaft qualifiziert. Anteilseigner der B-LLC sind 100 natürliche Personen.

Im Beispiel 3 sind die Dividendeneinkünfte für abkommensrechtliche Zwecke aufgrund des Art. 1 Abs. 7 DBA-USA der B-LLC zuzurechnen, da diese mit den Einkünften nach dem Steuerrecht der USA der Besteuerung unterliegt. Weil die Anteile an der ausschüttenden deutschen Gesellschaft von der B-LLC gehalten werden, ist auch eine Reduktion der Kapitalertragsteuer auf 0 % gem. Art. 10 Abs. 2 Satz 1 Buchst. b DBA-USA möglich; d.h. insoweit kommt es auf die fehlende Zurechnung von Anteilen zu einer Person im Rahmen des Art. 1 Abs. 7 DBA-USA nicht an, da die nach dieser Vorschrift abkommensberechtigte Person tatsächlich die Anteile bereits hält. Zudem kommt als Erstattungsberechtigter gem. § 50d Abs. 1 Satz 11 EStG n.F. nur die B-LLC in Betracht.¹⁹³ Dementsprechend müssen auch nicht die Ansässigkeitsbescheinigungen aller an der B-LLC beteiligten 100 natürlichen Personen, sondern nur die der B-LLC selbst beigebracht werden, was zu erheblichen Erleichterungen bei der praktischen Durchführung führt.

¹⁹² So im Wege der analogen Anwendung, *Hagen/Klein*, ISR 2013, 267, 270.

¹⁹³ Vgl. auch *Viebrock/Loose/Oskamp*, UbG 2013, 485, 488.

2. Ausgewählte Entwicklungen in der Rechtsprechung zu den DBA

a. BFH-Urteil vom 11.10.2012, I R 75/11 (Sperrwirkung des Art. 9 OECD-MA)

In grenzüberschreitenden Sachverhalten ist der Fremdvergleichsgrundsatz bei der Bestimmung von Einkünften aus Geschäftsbeziehungen zwischen verbundenen Unternehmen zu beachten. Nicht abschließend entschieden war jedoch die Frage, inwieweit dieser abkommensrechtlich verankerte Fremdvergleichsgrundsatz mit der deutschen Definition einer gesellschaftsrechtlichen Veranlassung von vGA gem. § 8 Abs. 3 Satz 2 KStG vollständig übereinstimmt. Hier schafft das Urteil des BFH vom 11.10.2012 nunmehr Klarheit.¹⁹⁴

Im zugrundeliegenden Urteilssachverhalt hatte eine niederländische Kapitalgesellschaft gegenüber einer deutschen GmbH Verwaltungskosten als Aufwendungen weiterbelastet. Der Weiterbelastung lag – wie in der Praxis früher häufig anzutreffen – ein Vertrag über die konzerninterne Erbringung von Dienstleistungen gegen Kostenumlagen zugrunde, welche nach Angaben der Klägerin zum Zeitpunkt des Klageverfahrens lediglich mündlich geschlossen und erst später rückwirkend schriftlich fixiert wurde. In dieser Vereinbarung verpflichtete sich die holländische Gesellschaft, eine Reihe von Dienstleistungen aus den Bereichen Management, Finance, Control und IT gegen Entgelt gegenüber der GmbH zu erbringen.

In Folge der nicht im Vorhinein klar getroffenen Vereinbarungen mit dem beherrschenden Gesellschafter lag eine gesellschaftsrechtlich veranlasste Vermögensverminderung und damit eine vGA i.S.d. § 8 Abs. 3 Satz 2 KStG im Einklang mit der ständigen Rechtsprechung des BFH¹⁹⁵ vor. Denn nach innerstaatlichem Recht ist bei der Abgrenzung der Besteuerungsebene zwischen Gesellschaft und Gesellschafter bei der Überprüfung der Fremdüblichkeit von Geschäften einer Kapitalgesellschaft mit ihrem beherrschenden

¹⁹⁴ Vgl. BFH, Urteil v. 11.10.2012 – I R 75/11, IStR 2013, 109. Trotz der Dokumentationspflichten gem. § 90 Abs. 3 AO wird zu erwarten sein, dass auch in der Zukunft nicht immer im Vorhinein geschlossene Vereinbarungen vorliegen werden und das Urteil damit auch in der Zukunft im Rahmen von Betriebsprüfungen bedeutsam sein wird; vgl. *Schnorberger/Becker*, IStR 2013, 112, 113. Zum Urteil bspw. auch *Böing*, BB 2013, 358 ff.; *Ditz*, ISR 2013, 54 ff.; *Andresen/Immenkötter/Frohn*, DB 2013, 534 ff.; *Böhmer*, IStR 2013, 270 ff.; *Hagemann*, PISB 2013, 32 ff.; *Pezzer*, FR 2013, 415; *Kircher/Moll*, DStR 2013, 1111 ff.

¹⁹⁵ Vgl. BFH, Urteil v. 11.10.2012 – I R 75/11, IStR 2013, 109.

Gesellschafter der strengere Wertungsmaßstab der Ernsthaftigkeit einer Vereinbarung mit zu berücksichtigen.¹⁹⁶

Mit seinem Urteil vom 11.10.2012 hat der BFH über den bisher bestehenden Literaturstreit¹⁹⁷ entschieden, dass im Abkommensrecht auf der Grundlage des Art. 9 Abs. 1 OECD-MA der Fremdvergleichsgrundsatz keinen solchen strengen Wertungsmaßstab enthält. Anders formuliert erlaubt Art. 9 Abs. 1 OECD-MA nur eine Korrektur, soweit zwischen verbundenen Unternehmen Bedingungen vereinbart wurden, die voneinander unabhängige Unternehmen nicht vereinbart hätten. Dies ist ausschließlich mit Blick auf die Angemessenheit der Vergütung der Höhe nach und nicht dem Grunde nach zu beurteilen. Ebenso indiziert ein Verstoß gegen die strengeren Formvorschriften bei Geschäften mit beherrschenden Gesellschaftern im Rahmen des § 8 Abs. 3 Satz 2 KStG allein nicht, dass die zugrundeliegenden Geschäfte grundsätzlich der Höhe nach nicht angemessen sind. Insoweit bedarf es weitergehender Anhaltspunkte, um auch der Höhe nach von einer fehlenden Angemessenheit der Geschäftsbeziehungen bei grenzüberschreitenden Sachverhalten auszugehen.

Der Entscheidung des BFH ist beizupflichten, da sie die Sperrwirkung des Art. 9 Abs. 1 OECD-MA zutreffend berücksichtigt. Die Erforderlichkeit einer Eingrenzung des Fremdvergleichsgrundsatzes in grenzüberschreitenden Sachverhalten ergibt sich bereits aus dem Umstand, dass Art. 9 Abs. 2 OECD-MA eine Gegenkorrektur im ausländischen Staat vorschreibt, um eine (wirtschaftliche) Doppelbesteuerung zu vermeiden. Ausländische Staaten erlauben eine solche Gegenkorrektur allein aufgrund einer mangelnden Ernsthaftigkeit einer Vereinbarung mit einem beherrschenden Gesellschafter hingegen häufig nicht. Vor diesem Hintergrund würde eine uneingeschränkte Anwendung des innerstaatlichen Wertungsmaßstabs bei der Auslegung des abkommensrechtlichen Fremdvergleichsgrundsatzes zu einer Art. 9 Abs. 1 OECD-MA entgegenstehenden Doppelbesteuerung führen. Daher sind der Einwirkung des innerstaatlichen Steuerrechts bei der Auslegung des Art. 9 Abs. 1 OECD-MA trotz des Art. 3 Abs. 2 OECD-MA Grenzen gesetzt. Diese Grenzen setzt der abkommensautonom auszulegende Art. 9 Abs. 1 OECD-MA.

¹⁹⁶ Vgl. z.B. *Wassermeyer*, in *Wassermeyer, MA*, Art. 9, Rn. 128.

¹⁹⁷ Vgl. BFH, Urteil v. 11.10.2012 – I R 75/11, IStR 2013, 109 m.w.N.

Positiv zu verzeichnen ist auch, dass die deutsche Finanzverwaltung diese Sichtweise bisher nicht in Frage zu stellen scheint¹⁹⁸ und auch keine irgendwie geartete Anpassung des innerstaatlichen Steuerrechts im Wege eines *treaty override* erwogen wird. Ebenfalls sind bis dato keine Öffnungsklauseln in den jüngeren DBA enthalten, welche die Annahme einer vGA bei fehlenden Vereinbarungen mit dem beherrschenden Gesellschafter trotz Art. 9 Abs. 1 OECD-MA erlauben. Auch die deutsche Verhandlungsgrundlage sieht keine solche Klausel vor, sodass man insoweit (ausnahmsweise) davon ausgehen darf, dass Deutschland auch zukünftig nicht von den i.R.d. Art. 9 Abs. 1 OECD-MA aufgestellten Grundsätzen zum Fremdvergleichsgrundsatz abweichen wird.

Aus dem oben Gesagten folgt jedoch unmittelbar, dass eine Doppelbesteuerung zu entstehen droht, wenn mit dem ausländischen Staat des beherrschenden Gesellschafters kein DBA abgeschlossen wurde und damit keine Art. 9 Abs. 1 OECD-MA vergleichbare Vorschrift mit Schrankenwirkung besteht. Wünschenswert wäre daher, dass Deutschland als Quellenstaat die (wirtschaftliche) Doppelbesteuerung bei fehlender Korrektur der Einkünfte im Ausland auch in diesen Fällen vermeiden würde, indem es seinen engen innerstaatlichen Wertungsmaßstab für vGA einschränkt. Bei realistischer Betrachtung ist dieser gesetzgeberische Schritt zum jetzigen Zeitpunkt aber nicht zu erwarten. Gleichwohl überrascht es wenig, dass der deutsche Gesetzgeber in der umgekehrten Situation eines beherrschenden deutschen Gesellschafters einer ausländischen Tochterkapitalgesellschaft für nach deutschem Verständnis bestehende vGA dennoch keine Steuerbefreiung in Folge des unter dem Amtshilferichtlinie-Umsetzungsgesetz jüngst erweiterten Korrespondenzprinzips gem. § 8b Abs. 1 Satz 2 KStG gewährt. Auch wenn die Regelungsdiktion angesichts der fehlenden körperschaftsteuerlichen Vorbelastung verständlich ist, liegt dennoch das Ungleichgewicht (Hinnahme einer Doppelbesteuerung vs. Verhinderung der doppelten Nichtbesteuerung) auf der Hand.

In jedem Fall regt das Urteil des BFH dazu an, weitere im deutschen Steuerrecht vorhandene Vorschriften zu überdenken. So wird etwa bereits in der Literatur in Reaktion auf die Entscheidung eine Sperrwirkung für den § 1 Abs. 1 Satz 2 AStG gesehen, wonach bei der Berichtigung von Einkünften zu

¹⁹⁸ Soweit ersichtlich scheint es keine Bestrebungen zu geben, entweder die deutschen Bestimmungen zur Behandlung beherrschender Gesellschafter „ungeachtet der DBA“ als *treaty override* wirken zu lassen, noch ist ein Nichtanwendungserlass ersichtlich.

unterstellen ist, dass voneinander unabhängige Dritte alle wesentlichen Umstände der Geschäftsbeziehung kennen.¹⁹⁹ Auch die Kritik an der Abkommenskonformität der Festlegung des Medians gem. § 1 Abs. 3 Satz 4 AStG wird durch das Urteil als bestätigt angesehen.²⁰⁰

b. BFH-Urteil vom 9.5.2012, I R 73/10 (Widerstreitende Tatsachen bei grenzüberschreitenden Sachverhalten)

Beachtlich ist schließlich auch das Urteil des BFH vom 9.5.2012.²⁰¹ Hier ging es um die Frage, inwieweit ein falscher inländischer Steuerbescheid geändert werden kann, wenn Einkünfte im Ausland einer nochmaligen Besteuerung unterliegen, bzw. ob eine Doppelbesteuerung eine widerstreitende Besteuerung begründen kann.

Entscheidungserheblich war dabei zunächst, ob ein ausländischer Steuerbescheid als ein widerstreitender Steuerbescheid i.S.d. § 174 AO qualifiziert. Der BFH bejahte diese Frage, auch wenn der Begriff des Steuerbescheids nach allgemeiner Terminologie als inländischer Verwaltungsakt hätte gewertet werden können.²⁰² Begründung für die Entscheidung war das Ansinnen nach einer unionsrechtskonformen Auslegung des § 174 Abs. 1 AO. Dieses ist insofern beachtlich, als dass es vorliegend nicht um ein Problem des Verstoßes gegen das Gleichheitsrecht ging (denn eine mögliche Einschränkung bei gegenteiliger Auslegung hätte In- und Ausländer gleichermaßen betroffen).²⁰³ Zudem hatte der EuGH in Bezug auf eine Doppelbesteuerung bereits entschieden, dass das Unionsrecht insoweit keine Sperrwirkung für materiell-rechtliche Normen entfaltet.²⁰⁴ Daher ist die Entscheidung des BFH – auch wenn sie „nur“ die Auslegung verfahrensrechtlicher Normen betrifft – als mutiger Schritt nach vorne zu sehen. Ob diese Grundsätze auch bei Bezug von Einkünften aus Drittstaaten gelten, bleibt offen. Zumindest sollte

¹⁹⁹ Vgl. *Böhmer*, IStR 2013, 270, 273.

²⁰⁰ Vgl. *Böhmer*, IStR 2013, 270, 274.

²⁰¹ Vgl. BFH, Urteil v. 9.5.2012 – I R 73/10, BFH/NV 2012, 1682. Hierzu bspw. *Hilbert*, IWB 2012, 662 ff.; *Frey/Bruhn*, DSStR 2012, 1754.

²⁰² Vgl. BFH, Urteil v. 9.5.2012 – I R 73/10, BFH/NV 2012, 1682.

²⁰³ Dies sah jedoch auch der BFH, vgl. BFH v. 9.5.2012 – I R 73/10, BFH/NV 2012, 1682 unter 2. a) bb) bbb).

²⁰⁴ 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.

entgegen teilweiser Überlegungen in der Literatur²⁰⁵ aufgrund der in Art. 24 OECD-MA enthaltenen Diskriminierungsverbote keine Ausweitung erfolgen, da diese nur eng gefasste Verbote einer Ungleichbehandlung enthalten.

Weiterhin ist ein „Widerstreit“ i.S.d. § 174 Abs. 1 AO auch aufgrund der doppelten steuerlichen Erfassung von Einkünften in zwei Staaten nach Ansicht des BFH gegeben.²⁰⁶ Denn aufgrund von DBA werden Besteuerungsrechte zwischen den Staaten aufgeteilt, sodass sich die mehrfache Erfassung der Einkünfte zwingend (denknotwendig) ausschließt. Soweit die Doppelbesteuerung im Wege der Freistellungsmethode vermieden wird, ist dieser Gedankengang nachvollziehbar. Denn in diesem Fall sollten Einkünfte in der Tat bei der Ermittlung der steuerlichen Bemessungsgrundlage eigentlich nur in dem Steuerbescheid eines Mitgliedstaates erfasst sein.²⁰⁷

Offen ist jedoch, inwieweit auch bei der Vermeidung der Doppelbesteuerung im Wege der Anrechnung eine widerstreitende Steuerfestsetzung i.S.d. § 174 Abs. 1 AO in grenzüberschreitenden Sachverhalten vorliegt. In diesem Fall ist die Erfassung der Einkünfte in zwei Staaten schließlich abkommensrechtlich vorgesehen bzw. den Ansässigkeitsstaat trifft lediglich eine Verpflichtung zur Anrechnung ausländischer Steuern. Inwieweit jedoch auf Grundlage des § 174 Abs. 1 AO eine nachträgliche Anrechnung ausländischer Steuern erreicht werden kann, wenn etwa ein ausländischer Staat in Übereinstimmung mit dem DBA Steuern erhebt, der deutsche Staat aber fehlerhaft inländische Einkünfte annimmt (und daher die Anrechnung ausländischer Steuern versagt), mag bezweifelt werden.

Zumindest für die Steuerfreistellungsmethode haben die vom BFH erarbeiteten Grundsätze aber eine hohe praktische Bedeutung. Denn bei drohender Doppelbesteuerung kann hier ein Antrag auf Änderung eines Steuerbescheids noch bis zum Ablauf eines Jahres gestellt werden, nachdem der ausländische Steuerbescheid unanfechtbar geworden ist. Die Unanfechtbarkeit nach § 174 Abs. 1 Satz 2 AO ist dann wohl nach ausländischen Grundsätzen zu beurteilen. Dies ist insofern bemerkenswert, als dass nicht mehr nur noch bei

²⁰⁵ Vgl. *Frey/Bruhn*, DStR 2012, 1754.

²⁰⁶ BFH, Urteil v. 9.5.2012 – I R 73/10, BFH/NV 2012, 1682 unter 2.b) bb) aaa).

²⁰⁷ Aufgrund der „Unsitte“ der zunehmenden Einführung von *treaty overrides* wird sich das Problem der Doppelbesteuerung jedoch mitunter (leider) selbst bei Qualifikation als widerstreitende Steuerfestsetzung i.S.d. § 174 Abs. 1 AO mangels materiell-rechtlicher Grundlage nicht beheben lassen.

materiell-rechtlichen,²⁰⁸ sondern auch bei verfahrensrechtlichen Vorschriften die steuerlichen Folgen im Inland durch das ausländische Recht mitbestimmt werden. Dies stellt Steuerpflichtige und Verwaltung vor besondere Herausforderungen, da detaillierte Kenntnisse des ausländischen Rechts bei der inländischen Gesetzesanwendung gefordert werden.

Dem Urteil des BFH vom 9.5.2012²⁰⁹ ist nicht unmittelbar zu entnehmen, ob eine doppelte Nichtbesteuerung eine unvereinbare mehrfache Berücksichtigung eines Sachverhalts zugunsten eines Steuerpflichtigen i.S.d. § 174 Abs. 2 AO darstellt. Wenn man dies bejaht, bestünde die Möglichkeit für eine Änderung inländischer Steuerbescheide, wenn Einkünfte fälschlicherweise in zwei Staaten nicht besteuert werden. Im Umkehrschluss scheint diese Konsequenz vor dem Hintergrund des genannten BFH-Urteils zwar naheliegend, jedoch nur dann, wenn die Nichtbesteuerung eines Sachverhalts in einem Vertragsstaat nicht einen bewussten Verzicht auf Steuersubstrat darstellt. Die doppelte Nichtberücksichtigung von Einkünften ist dann hinzunehmen. § 174 Abs. 2 AO ist also nicht geeignet, um als *subject to tax*-Klausel ausgelegt zu werden.

IV. Die deutsche Verhandlungsgrundlage für Doppelbesteuerungsabkommen*

1. Einleitung

Seit geraumer Zeit wurde in der Fachöffentlichkeit²¹⁰ und im politischen Raum die Erarbeitung und Veröffentlichung eines als „Deutsches Musterabkommen“ bezeichneten Positionspapiers des BMF zum Inhalt künftiger DBA gefordert. Am 18.4.2013 hat das BMF in einem von der Bundesfinanz-

* Der Abschnitt basiert mit freundlicher Genehmigung des Verlags C.H.Beck im Wesentlichen auf den als Beihefter zu Heft 10/2013 in der IStR erschienenen „Anmerkungen zur deutschen Verhandlungsgrundlage für Doppelbesteuerungsabkommen“ (Stand: 17.4.2013) des *Verf.* Die Ausführungen wurden an die modifizierte Fassung der deutschen Verhandlungsgrundlage vom 22.8.2013 angepasst und um zwischenzeitliche Gesetzesänderungen, BMF-Schreiben und Literaturbeiträge ergänzt.

²⁰⁸ Vgl. z.B. § 8b Abs. 1 Satz 2 KStG oder § 14 Abs. 1 Satz 1 Nr. 5 KStG.

²⁰⁹ BFH, Urteil v. 9.5.2012 – I R 73/10, BFH/NV 2012, 1682.

²¹⁰ Vgl. den Diskussionsbericht zum 40. Berliner Steuergespräch „DBA-Politik der Bundesregierung“ von *Richter/Welling*, FR 2011, 1092 ff.; *Lüdicke*, Überlegungen zur deutschen DBA-Politik, 2008, 19 ff.; *ders.*, ifst-Schrift Nr. 480 (Fn. 1), 86 f.

akademie organisierten Steuer-Symposium seine „Verhandlungsgrundlage für Doppelbesteuerungsabkommen im Bereich der Steuern vom Einkommen und Vermögen“²¹¹ der Öffentlichkeit vorgestellt, erläutert und unter der Leitung von MDg Martin Kreienbaum mit externen Teilnehmern²¹² diskutiert.²¹³ Die „konsolidierte“²¹⁴ Verhandlungsgrundlage war bereits zuvor dem Finanzausschuss des Deutschen Bundestags zugänglich gemacht und erläutert worden.²¹⁵ Mit Datum vom 22.8.2013 wurde eine überarbeitete Version der Verhandlungsgrundlage zur Verfügung gestellt.²¹⁶

Deutschland hatte in der Vergangenheit anders als andere Staaten wie beispielsweise die USA²¹⁷, Belgien²¹⁸ oder Österreich²¹⁹ kein eigenständiges Musterabkommen. Auch der jetzt veröffentlichte Text ist ausdrücklich nicht als „Deutsches Musterabkommen“ zu verstehen,²²⁰ sondern als ein Hilfsmittel

²¹¹ Abgedruckt in IStR Beihefter zu Heft 10/2013, 46 ff., berichtigt in IStR 2013, 440.

²¹² Dr. Herbert Becherer, Roland Franke, Prof. Dr. Dietmar Gosch, Prof. Dr. Jürgen Lüdicke, Prof. Dr. Dr. h.c. Wolfgang Schön.

²¹³ Vgl. Tagungsberichte von *Kippenberg*, IStR 9/2013, III f.; *Kunde*, IWB 2013, 267 f.

²¹⁴ Vgl. *Kreienbaum*, Podiumsdiskussion zu dem Referat von *Gosch*, in Lüdicke (Hrsg.), *Vermeidung der Doppelbesteuerung und ihre Grenzen*, Forum der internationalen Besteuerung, Band 42, Dr. Otto Schmidt Verlag, Köln 2013, 27.

²¹⁵ Vgl. IStR-LB 19/2012, 97, 98.

²¹⁶ http://www.bundesfinanzministerium.de/Content/DE/Downloads/BMF_Schreiben/Internationales_Steuerrecht/Allgemeine_Informationen/2013-08-22-Verhandlungsgrundlage-DBA-deutsch.pdf?__blob=publicationFile&v=6 (zuletzt abgerufen am 31.8.2013).

²¹⁷ Verhandlungsmuster v. 15.11.2006, <http://www.treasury.gov/press-center/press-releases/Documents/hp16801.pdf>.

²¹⁸ Verhandlungsmuster v. Juni 2010, http://fiscus.fgov.be/interfafznl/fr/downloads/modStand_en.pdf.

²¹⁹ Verhandlungsmuster v. 29.5.1998, abgedruckt bei Gassner u.a. (Hrsg.), *Die Zukunft des Internationalen Steuerrechts*, Wien 1999, Anhang, 109 ff.; die aktuelle Fassung („Österreichischer Entwurf“) ist abgedruckt bei Lang/Schuch/Staringer (Hrsg.), *Die österreichische DBA-Politik – Das „österreichische Musterabkommen“*, Wien 2013, 407 ff.

²²⁰ So auch Staatssekretär *Hartmut Koschyk* in seinem Grußwort während des Steuer-Symposiums im BMF am 18.4.2013 (http://www.bundesfinanzministerium.de/Content/DE/Standardartikel/Themen/Steuern/2013-04-18-steuersymposium-grusswort-koschyk.pdf?__blob=publicationFile&v=2).

tel für DBA-Verhandlungen; das endgültige Abkommen kann von der Verhandlungsgrundlage beispielsweise abweichen, um Besonderheiten im Steuerrecht des Vertragsstaats oder dessen Verhandlungswünschen Rechnung zu tragen.

Ob es im BMF in der Vergangenheit eine einheitliche Verhandlungsgrundlage für anstehende DBA-Verhandlungen gab, war öffentlich letztlich nicht bekannt, erscheint angesichts der feststellbaren Formulierungsunterschiede zwischen gleichzeitig verhandelten DBA jedoch zweifelhaft.²²¹

Die Verhandlungsgrundlage besteht aus einem an Aufbau und Inhalt des OECD-MA angelehnten Abkommenstext sowie einem ergänzenden Protokoll. Es ist zu wünschen, dass die jetzt vorliegende Fassung fachlich intensiv diskutiert wird und dies der textlichen Qualität künftiger DBA zugutekommt.²²² Dieser Diskussion, aber auch der planbaren und einheitlichen Anwendung künftiger DBA wird es dienen, wenn das BMF zu den Abweichungen vom OECD-MA detaillierte Erläuterungen in Form einer „Muster-Denkschrift“ veröffentlicht. Denn es wäre misslich, wenn künftig einheitliche, aber vom OECD-MA abweichende Abkommensformulierungen in den jeweiligen Denkschriften unterschiedlich erläutert würden.

Mit Blick auf die zu erwartende internationale Diskussion der Verhandlungsgrundlage und die Tatsache, dass DBA-Verhandlungen ohnehin in den meisten Fällen in englischer Sprache geführt werden und der vereinbarte Text sodann in die deutsche Sprache übersetzt wird, ist die Veröffentlichung der englischsprachigen Fassung der Verhandlungsgrundlage²²³ durch das BMF uneingeschränkt zu begrüßen. Die zahlreichen in der deutschen Fassung der Verhandlungsgrundlage vom 17.4.2013 enthaltenen Abweichungen zur

²²¹ Müller-Gatermann deutete als Vertreter der Finanzverwaltung bereits im Jahr 2012 an, dass im BMF an einer deutschen Verhandlungsgrundlage („deutsches DBA-Muster“) – auch zum Zweck der Vereinheitlichung – gearbeitet wird; vgl. Müller-Gatermann, FR 2012, 1032.

²²² So auch Müller-Gatermann, FR 2012, 1032, der die deutsche Verhandlungsposition durch ein deutsches Muster gestärkt und überdies Rechtsunsicherheiten vermieden sieht.

²²³ http://www.bundesfinanzministerium.de/Content/DE/Downloads/BMF_Schreiben/Internationales_Steuerrecht/Allgemeine_Informationen/2013-08-22-Verhandlungsgrundlage-DBA-englisch.pdf?__blob=publicationFile&v=5 (zuletzt abgerufen am 31.8.2013).

englischen Fassung²²⁴ sind durch die aktualisierte deutsche Fassung (vom 22.8.2013) weitestgehend beseitigt worden.²²⁵

Die Abweichungen vom OECD-MA, die üblicherweise von Entwicklungsländern erwartet werden, sind in der Verhandlungsgrundlage nicht angesprochen²²⁶, werden aber bei den Abkommensverhandlungen mit solchen Staaten berücksichtigt.²²⁷ Hierzu können insbesondere abweichende Definitionen des Betriebsstättenbegriffs, etwa die Forderung nach Anerkennung sog. Dienstleistungsbetriebsstätten, die Ablehnung des Authorised OECD Approach (AOA) und die Ausweitung von Quellenbesteuerungsrechten gehören.

2. Politische und fachliche Bedeutung

Der Text der Verhandlungsgrundlage ist vor seiner Veröffentlichung dem Finanzausschuss des Deutschen Bundestags und den Ländern vorgestellt worden.²²⁸ Zwar bedeutet die Erarbeitung und Billigung der Verhandlungsgrundlage keineswegs, dass jedes künftige DBA deren Text in jeglicher Hinsicht widerspiegeln wird. Gleichwohl ist in der Billigung jedenfalls eine politische Vorgabe, zugleich aber auch Rückendeckung für die DBA-Verhandlungen zu sehen. Die Bedeutung dieses Aspektes folgt schon aus der Tatsache, dass sowohl der Finanzausschuss des Bundestags als auch die Länder naturgemäß in die Verhandlungen einzelner DBA nicht zu jedem Zeitpunkt eingebunden sein können. Im Zuge des Ratifikationsverfahrens können Bundestag und Bundesrat einem DBA nur noch insgesamt zustimmen oder es ablehnen, inhaltlich jedoch keinen Einfluss mehr nehmen.

Mit der Veröffentlichung der Verhandlungsgrundlage ist kein grundsätzlicher Wandel in der deutschen Abkommenspolitik verbunden. Dies gilt nicht nur für die unter besonderer öffentlicher „Beobachtung“ stehende Frage der weiteren Anwendung der Freistellungsmethode, sondern auch für eine Viel-

²²⁴ Die englische Fassung vom 22.8.2013 ist im Vergleich zur ursprünglichen Fassung vom 6.5.2013 fast identisch.

²²⁵ Neben verschiedenen sprachlichen Anpassungen wurde insbesondere die Nummerierung innerhalb der einzelnen Artikel der englischen Fassung angepasst; sie weicht dadurch von der bislang in den deutschen DBA gebräuchlichen Nummerierung teilweise ab.

²²⁶ Dies noch anders ankündigend *Müller-Gatermann*, FR 2012, 1032.

²²⁷ So *Lasars* während des Steuer-Symposiums am 18.4.2013; zum Ganzen ausführlich auch *Valta*, ISR 2013, 186 ff.

²²⁸ Vgl. Fn. 215.

zahl anderer Bestimmungen, die sich zumindest in ähnlicher Form auch in den in der Vergangenheit abgeschlossenen Abkommen finden.

Auch hat die derzeitige, international geführte BEPS-Diskussion noch zu keiner wesentlichen Neuorientierung geführt.²²⁹ Das gilt uneingeschränkt mit Blick auf das langjähriger deutscher Abkommenspolitik entsprechende Bestreben nach Ausschluss oder Reduzierung von Quellensteuern auf Dividenden, Zinsen und Lizenzgebühren.²³⁰ Das gilt aber auch mit Blick auf den Methodenartikel, denn die in der Verhandlungsgrundlage festzustellenden Verschärfungen der „Flankierung“ der Freistellungsmethode waren tendenziell schon in den in jüngerer Zeit abgeschlossenen Abkommen auszumachen.

Dennoch sind bei den vom OECD-MA abweichenden Formulierungen – die also eine eigenständige deutsche DBA-Position widerspiegeln – durchaus Abweichungen von den in jüngster Zeit verhandelten DBA²³¹ feststellbar. Darüber hinaus fällt auf, dass etliche vom OECD-MA abweichende Klauseln, die in den jüngeren DBA regelmäßig oder zumindest häufig vereinbart wurden und mithin offenbar deutsche Abkommenspolitik repräsentierten, in der Verhandlungsgrundlage nicht enthalten sind.

Ausdrücklich zu begrüßen ist, dass die offenbar im Vorfeld im BMF erwo-genen²³² Auslegungen⁻²³³ und Dynamisierungsklauseln²³⁴ nicht in die Ver-

²²⁹ Allgemein zu möglichen Auswirkungen des OECD-Aktionsplans vom 19.7.2013 vgl. Kapitel II 3.

²³⁰ Vgl. auch *Schönfeld/Häck*, ISR 2013, 168, 176.

²³¹ Überblicke zu in jüngerer Zeit geschlossenen DBA finden sich – ohne Anspruch auf Vollständigkeit – bei *Hosp/Langer*, IWB 2011, 878 ff.; *Niehaves/Beil*, DStR 2012, 209 ff.; *Wenz*, StRev 2013, 350 ff. (zum DBA-Liechtenstein); *Fort/Neugebauer/Willvonseder*, IWB 2012, 391 ff.; *Böing/Prang*, BB 2012, 2211 ff.; *Jacob*, IStR 2012, 749 ff.; *Käshammer/Kestler*, IStR 2012, 477 ff. (zum DBA-Luxemburg); *Benz/Kroon*, IStR 2012, 910 ff.; *Spierts/Stevens*, IWB 2012, 322 ff. (zum DBA-Niederlande); *Hensel*, IWB 2013, 82 ff. (zum DBA-Oman).

²³² Vgl. *Müller-Gatermann*, FR 2012, 1032, 1033, sub III.

²³³ Dazu bspw. *Lang*, IWB 2011, 281 ff.; *ders.*, IStR 2011, 403 ff.; *Czakert*, IStR 2012, 703 ff.; *Gosch*, ISR 2013, 87 ff.

²³⁴ Zur Problematik grundlegend *Lampert*, IStR 2012, 513 ff.

handlungsgrundlage aufgenommen worden sind.²³⁵ Insbesondere eine Bindung der Auslegung an künftige Fassungen des OECD-Musterkommentars (OECD-MK) hätte eine rechtsstaatlich zweifelhafte Verschiebung deutscher Staatsgewalt auf zufällige Mehrheiten in der OECD zur Folge.

Im Folgenden werden (unter 3.) wesentliche Abweichungen des Textes der Verhandlungsgrundlage (Stand: 22.8.2013) vom OECD-MA dargestellt und gewürdigt. Im Anschluss daran wird auf wesentliche Regelungen eingegangen, die zwar in jüngeren deutschen DBA, nicht jedoch in der Verhandlungsgrundlage enthalten sind (unter 4.). Tabellarische Übersichten hierzu²³⁶ finden sich in den Anlagen 4 und 5. Eine Übersicht über die Aufteilung der Besteuerungsrechte bei den einzelnen Arten von Einkünften und die für Deutschland als Ansässigkeitsstaat vorgesehene Methode zur Vermeidung der Doppelbesteuerung findet sich in Anlage 2.

3. Wesentliche Abweichungen der deutschen Verhandlungsgrundlage vom OECD-MA

Die Verhandlungsgrundlage folgt in ihrem Aufbau dem OECD-MA. Infolge der Streichung des Art. 14 OECD-MA stimmen die Nummern der Artikel nur bis Art. 13 überein, die Art. 14 bis 26 der Verhandlungsgrundlage entsprechen den Art. 15 bis 27 OECD-MA. Die Art. 27 (Verfahrensregeln für die Quellenbesteuerung; Investmentvermögen), Art. 28 (Anwendung des Abkommens in bestimmten Fällen) und Art. 30 der Verhandlungsgrundlage (Regelung zum Protokoll) haben keine Entsprechung im OECD-MA. Die Art. 29, 31 und 32 der Verhandlungsgrundlage entsprechen den Art. 28, 30 und 31 OECD-MA. Ein dem Art. 29 OECD-MA (Ausdehnung des räumlichen Geltungsbereichs) entsprechender Artikel wurde nicht in die Verhandlungsgrundlage aufgenommen.

²³⁵ In einigen wenigen jüngeren DBA finden sich derartige, allerdings nur punktuell wirkende Regelungen. So sieht Protokoll Nr. 3 zum DBA-Ungarn für die Auslegung der Art. 5 und 7 die Heranziehung künftiger Fassungen des OECD-MK vor. Protokoll Nr. 13a Buchst. e zum DBA-Österreich i.d.F. des Revisionsprotokolls v. 29.12.2010 sieht dasselbe für die Auslegung des Art. 26 (Informationsaustausch) vor, während in Protokoll Nr. 15a Abs. 1 zum DBA-Belgien i.d.F. des Revisionsprotokolls v. 21.1.2010 für die nämliche Bestimmung das Gegenteil geregelt ist, die statische Anwendung des OECD-MK.

²³⁶ Die Übersichten enthalten weitere Abweichungen (in den Art. 8, 19), auf die im Folgenden nicht weiter eingegangen wird.

Auch ein das Abkommen ergänzendes Protokoll findet sich im OECD-MA nicht; die Vereinbarung eines Protokolls als Bestandteil der DBA entspricht aber deutscher Abkommenspolitik. Das Protokoll zur Verhandlungsgrundlage enthält, wie schon viele Protokollregelungen zu den bisherigen deutschen DBA, nicht nur Detailerläuterungen, sondern auch wesentliche materielle Regelungen, die dem Inhalt des eigentlichen Abkommenstextes nicht selten widersprechen.²³⁷ Die Einbeziehung solcher Regelungen in die Abkommenstexte würde deren Anwendung erleichtern.²³⁸

Nachfolgend beziehen sich Artikel ohne weitere Bezeichnung auf die Verhandlungsgrundlage.

a. Überschrift und Präambel

Die Überschrift der Verhandlungsgrundlage verweist als Zweck des Abkommens auf die Vermeidung der Doppelbesteuerung und die Verhinderung der Steuerverkürzung. Dies entspricht langjähriger Übung in den meisten deutschen Abkommen. Allerdings wird der Ausdruck „Steuerverkürzung“ weder in der Überschrift noch in der Präambel oder im sonstigen Abkommenstext definiert oder näher erläutert. Man wird darunter wohl – entsprechend innerstaatlichem deutschen Sprachgebrauch²³⁹ – eine fraudulöse Handlung zu verstehen haben. In den DBA wird diesem Abkommensziel namentlich durch die Vorschriften zum Informationsaustausch und zur Amtshilfe bei der Steuererhebung Rechnung getragen. Die Bestimmungen zur „Flankierung“ der Freistellungsmethode²⁴⁰, insbesondere die *subject to tax*-Klausel, tragen hingegen nicht zur Vermeidung von Steuerverkürzung bei, weil sie allenfalls eine im anderen Vertragsstaat erfolgte Steuerverkürzung zum Anlass für eine deutsche Besteuerung nehmen, die Steuerverkürzung jedoch nicht als solche

²³⁷ Im Protokoll zur Verhandlungsgrundlage gilt das namentlich für die Bestimmungen in Nr. 1 und Nr. 3.

²³⁸ Vgl. Lüdike, DBA-Politik (Fn. 210), 17 f. So findet sich die in Protokoll Nr. 1 zur Verhandlungsgrundlage geregelte Bestimmung – anders als in vielen deutschen DBA – im DBA-Österreich systematisch korrekt in Art. 11 Abs. 2.

²³⁹ Vgl. §§ 370 ff. AO.

²⁴⁰ Vgl. dazu nachstehend unter m.

– im anderen Vertragsstaat – zu beseitigen helfen, etwa durch eine dem Vertragsstaat übermittelte Spontanauskunft.²⁴¹

Weitestgehend neu ist die – von der OECD in ihrem Muster anheimgestellte – Formulierung einer Präambel. Neben eher allgemeinen Bekundungen der Vertiefung der wirtschaftlichen Beziehungen und der Zusammenarbeit in Steuersachen bringt die Präambel den Wunsch nach wirksamer und zutreffender Steuererhebung zum Ausdruck. Insbesondere wird die Absicht bekundet, „die jeweiligen Besteuerungsrechte gegenseitig so abzugrenzen, dass sowohl Doppelbesteuerungen wie auch Nichtbesteuerungen vermieden werden“. Die Formulierung bringt zum Ausdruck, dass die nachfolgenden einzelnen Bestimmungen des Abkommens, die den schon aus dem Titel ersichtlichen Zweck der Vermeidung von Doppelbesteuerung haben, nicht zu (unbeabsichtigter) Nichtbesteuerung führen sollen. Die Vermeidung doppelter Nichtbesteuerung wurde zwar in der Vergangenheit gelegentlich als Ziel der Abkommen bezeichnet²⁴²; aus dem Abkommenstext ergab sich dies jedoch in dieser Allgemeinheit²⁴³ regelmäßig nicht.

Die Frage geht dahin, welche rechtliche Bedeutung den Aussagen in der Präambel zukommt. Da sie lediglich als beiderseitige(r) „Wunsch“ bzw. „Absicht“ formuliert sind, ist eine unmittelbare rechtliche Wirkung im Sinne einer subsumtionsfähigen Regelung ausgeschlossen. Das Abkommen vermeidet Doppelbesteuerung, die sich aus dem nationalen Recht Deutschlands und des Vertragsstaats ergibt, nur im Rahmen der einzelnen diesbezüglichen Abkommensbestimmungen. Soweit diese bei gehöriger, das heißt auch den Inhalt der Präambel beachtender²⁴⁴, Auslegung die Doppelbesteuerung nicht zu vermeiden vermögen, hilft ein Rekurs auf die Präambel nicht weiter. Dasselbe gilt umkehrt. Führen einzelne Bestimmungen des Abkommens bei gehöriger Auslegung zu doppelter Nichtbesteuerung, kann die Präambel diesel-

²⁴¹ Vgl. auch den dem Vorlagebeschluss des BFH zur Verfassungsmäßigkeit des *treaty override* zugrunde liegenden Sachverhalt, BFH, Beschluss v. 10.1.2012 – I R 66/09, IStR 2012, 426; dazu auch *Lüdicke*, DB 2012 Heft 21, M 1.

²⁴² Vgl. *Wichmann*, FR 2011, 1082; *Müller-Gatermann*, FR 2012, 1032, 1033.

²⁴³ Einzelne „flankierende“ Maßnahmen zur Freistellungsmethode wie *switch over*-Klauseln und die bislang nur vereinzelt vereinbarten *subject to tax*-Klauseln konnten in ihrem Anwendungsbereich doppelte Nichtbesteuerung vermeiden, enthielten aber keinesfalls einen analogiefähigen allgemeinen Rechtsgrundsatz.

²⁴⁴ Vgl. auch Art. 31 Abs. 1 und 2 WÜRV; im Ergebnis ebenso *Roderburg/Rode*, ISR 2013, 149, 151.

be nicht verhindern.²⁴⁵ So gelten etwa der Ausschluss oder die Begrenzung des Besteuerungsrechts für den Quellenstaat nach Maßgabe der Art. 6 bis 21 auch dann, wenn der nach dem Abkommen zur Besteuerung berufene Ansässigkeitsstaat die Einkünfte oder das Vermögen – aus welchen Gründen auch immer – tatsächlich nicht besteuert.²⁴⁶

b. Unter das Abkommen fallende Steuern

Die in Art. 2 enthaltenen Regelungen über die unter das Abkommen fallenden Steuern und die darauf bezogenen gegenseitigen Informationspflichten der Vertragsstaaten folgen im Wesentlichen Art. 2 OECD-MA.

Mit Blick auf die gegenwärtigen politischen Diskussionen ist es zu begrüßen, dass die Vermögensteuer abweichend von einigen jüngeren DBA²⁴⁷ ausdrücklich als eine vom Abkommen erfasste Steuer genannt ist. Sollte sie jemals – trotz aller dagegen sprechenden Gründe – wieder eingeführt werden, wäre es misslich, wenn eine Reihe deutscher Abkommen keinen Abkommenschutz gewähren würden; dies wäre kurzfristig kaum zu ändern.²⁴⁸

Eine angesichts des weltweiten Trends zu mehr Transparenz in Steuersachen überraschende Bestimmung findet sich in Art. 2 Abs. 4, indem in Abweichung von Art. 2 Abs. 4 OECD-MA die gegenseitige Informationspflicht über bedeutsame Änderungen in den nationalen Steuergesetzen durch die Worte „soweit dies für die Anwendung des Abkommens erforderlich ist“ eingeschränkt wird.²⁴⁹ Es erstaunt, wenn Vertragsstaaten sich zutrauen, die Auswirkungen ihrer eigenen Rechtsänderungen auf die gesamte Anwendung des Abkommens durch den anderen Vertragsstaat beurteilen zu können.

²⁴⁵ Ebenso *Schönfeld/Häck*, ISR 2013, 168, 169.

²⁴⁶ Vgl. auch *Rust* unter Hinweis auf die Freistellung von Unterhaltszahlungen an Studenten in ihrem Aufenthaltsstaat (Art. 20 OECD-MA), in *Lüdicke* (Hrsg.), *Vermeidung der Doppelbesteuerung und ihre Grenzen*, Forum der internationalen Besteuerung, Band 42, Köln 2013, 37, 43; auch abgedruckt in ISR 2013, 241, 243.

²⁴⁷ Vgl. die DBA mit Malaysia, Mauritius, den Niederlanden, Syrien, der Türkei und den VAE sowie das im Juni 2013 unterzeichnete Revisionsprotokoll zum DBA-Norwegen.

²⁴⁸ Vgl. auch *Lüdicke*, ifst-Schrift Nr. 480 (Fn. 1), 49 f.

²⁴⁹ Die Einschränkung findet sich bspw. in den DBA mit Spanien und Südafrika (in Letzterem mit abweichender Formulierung); die – bislang allein vorliegende – Denkschrift zum DBA-Spanien schweigt zu der Abweichung vom OECD-MA.

c. Definition des Hoheitsgebietes

Die in Art. 3 Abs. 1 Nr. 1 erfolgende Bestimmung des Begriffs „Vertragsstaat“ in Bezug auf die Bundesrepublik Deutschland entspricht – ohne Vorbild im OECD-MA – im Wesentlichen der bisherigen Abkommenspraxis.²⁵⁰ Die Einbeziehung des an das Küstenmeer angrenzenden Gebietes des Meeresbodens, seines Untergrunds und der darüber liegenden Wassersäule bezieht sich allerdings über die Nutzung der lebenden und nichtlebenden natürlichen Ressourcen hinaus ausdrücklich auch auf die Energieerzeugung aus erneuerbaren Energieträgern.²⁵¹ Diese Formulierung dürfte nur Tätigkeiten umfassen, die als solche der Energieerzeugung dienen, nicht jedoch hiervon unabhängig und selbstständig ausgeübte Tätigkeiten im Vorfeld, wie etwa von anderen Unternehmen durchgeführte Baumaßnahmen.²⁵²

Nach Art. 3 Abs. 1 Nr. 9 Buchst. a sind juristische Personen „Staatsangehörige“ eines Vertragsstaats, wenn sie ihren „Rechtsstatus“ aus dem in diesem Staat geltenden Recht ableiten. Die Formulierung dürfte näher an die englische Formulierung des OECD-MA angelehnt sein als die in der bisherigen Abkommenspraxis geläufige Formulierung, welche auf die Errichtung nach dem Recht eines Vertragsstaates abstellt²⁵³; letzte entsprach allerdings eher der französischen Fassung des OECD-MA.

d. Definition der Ausdrücke Betriebsstätte und unbewegliches Vermögen – natürliche Ressourcen

Art. 5 übernimmt nahezu wörtlich die Definition der Betriebsstätte in Art. 5 OECD-MA, Art. 6 Abs. 2 diejenige des unbeweglichen Vermögens in Art. 6 Abs. 2 OECD-MA. Im Gegensatz zu älteren deutschen DBA verwendet die Verhandlungsgrundlage für den Ausdruck „natural resources“ im eng-

²⁵⁰ So bspw. die DBA mit Großbritannien, Irland, Liechtenstein, Luxemburg und den Niederlanden (sämtlich in Art. 3 Abs. 1).

²⁵¹ So bereits Art. 3 Abs. 1 Buchst. b DBA-Liechtenstein.

²⁵² Zustimmend *Schönfeld/Ditz*, in Schönfeld/Ditz, DBA, Anh. 4 Rn. 17.

²⁵³ Bis auf das DBA mit Jersey (welches nur einen sehr eingeschränkten Anwendungsbereich hat) stellen alle seit 2008 unterzeichneten DBA in den deutschen Fassungen auf die „Errichtung“ in einem Staat ab.

lischen Original in beiden Artikeln²⁵⁴ nicht mehr den Begriff „Bodenschätze“, sondern entsprechend neuerer Abkommenspolitik den passenderen Ausdruck „natürliche Ressourcen“.²⁵⁵ Allerdings erstaunt, dass abweichend von der Definition des Hoheitsgebietes in Art. 3 Abs. 1 Nr. 1²⁵⁶ die Nutzung von Wind- und Sonnenenergie nicht neben der Nutzung der natürlichen Ressourcen erwähnt wird. Daraus könnte geschlossen werden, dass sie von dem Ausdruck „natürliche Ressourcen“ in den Art. 5 (und auch in Art. 6) nicht erfasst wird.²⁵⁷ Sofern demgegenüber die Einbeziehung der Nutzung von erneuerbaren Energien gewollt ist, wäre eine Klarstellung wünschenswert. Dazu mag es sich anbieten, in Art. 3 Abs. 1 Nr. 1, Art. 5 Abs. 2 und Art. 6 Abs. 2 jeweils nur den Ausdruck „natürliche Ressourcen“ zu verwenden und, wenn das dem Gewollten entspricht, dessen Bedeutung im Protokoll einheitlich zu definieren.

e. Unternehmensgewinne: Authorised OECD Approach (AOA) und Gegenberichtigung bei Gewinnberichtigungen

Die Verhandlungsgrundlage folgt zur Besteuerung der Unternehmensgewinne der im Jahr 2010 revidierten Fassung des Art. 7 OECD-MA, mit welchem der Authorised OECD Approach (AOA) im Abkommenstext verankert wurde.²⁵⁸ Es ist allerdings damit zu rechnen, dass auch künftig²⁵⁹ eine Reihe

²⁵⁴ Anders allerdings noch im Aktivitätsvorbehalt in Art. 22 Abs. 1 Nr. 4, der – möglicherweise infolge Übernahme der Begrifflichkeiten des § 8 Abs. 1 AStG – noch von „Bodenschätzen“ spricht; die englische Fassung verwendet auch dort (Art. 22 Abs. 1 Nr. 4) den Ausdruck „natural resources“.

²⁵⁵ Vgl. *Görl*, in Vogel/Lehner, DBA, Art. 5 Rz. 53; *Reimer*, in Vogel/Lehner, DBA, Art. 6 Rz. 126.

²⁵⁶ Vgl. oben 3 c.

²⁵⁷ Anders und – jedenfalls vor Ergänzung der Definition des Hoheitsgebietes – zutreffend *Görl*, in Vogel/Lehner, DBA, Art. 5 Rz. 53.

²⁵⁸ Vgl. *Kahle/Möding*, IStR 2010, 757 ff.; *Ditz*, ISR 2012, 48 ff.; *Schnitger*, IStR 2012, 633 ff.

²⁵⁹ In den jüngsten DBA ist der AOA nur in den DBA mit Liechtenstein, Luxemburg, den Niederlanden sowie Norwegen (Revisionsprotokoll) vereinbart worden.

von Vertragsstaaten der Vereinbarung des AOA nicht zustimmen werden.²⁶⁰ Auch das UN-MA hat den AOA im Update 2011 ausdrücklich nicht übernommen.²⁶¹

Art. 7 Abs. 3 der Verhandlungsgrundlage weicht vom OECD-MA insofern ab, als die dort vorgesehene Gegenberichtigung davon abhängig gemacht wird, dass der zur Gegenberichtigung berufene Staat der Gewinnberichtigung durch den anderen Vertragsstaat zustimmt; Art. 7 Abs. 3 OECD-MA enthält kein derartiges Zustimmungserfordernis. Im Falle fehlender Zustimmung verpflichten sich die Vertragsstaaten, sich zu bemühen, eine aus der Berichtigung resultierende Doppelbesteuerung im Wege eines Verständigungsverfahrens zu beseitigen. Die Fassung der Verhandlungsgrundlage entspricht einem optionalen Textvorschlag im OECD-Musterkommentar²⁶², allerdings will die OECD ein bloßes Bemühen um eine Einigung nicht ausreichen lassen.²⁶³ Sie entspricht inhaltlich zudem einem entsprechenden Vorbehalt Deutschlands zur Gegenberichtigung nach Art. 9 Abs. 2 OECD-MA.²⁶⁴ Dieser Vorbehalt hat sich indessen nicht in einer vom OECD-MA abweichenden Formulierung des Art. 9 Abs. 2 der Verhandlungsgrundlage niedergeschlagen. Sicherergestellt werden soll, dass bei fehlender Zustimmung zu einer Korrektur durch einen der Vertragsstaaten stets im Rahmen eines Verständigungsverfahrens eine Überprüfung stattfinden kann.²⁶⁵

²⁶⁰ So wies *Lasars* während des Steuer-Symposiums am 18.4.2013 darauf hin, dass insbesondere bei Verhandlungen mit Entwicklungsländern der AOA wohl nicht umzusetzen sein wird. Grund hierfür sei, dass es am Quellensteuerrecht für fiktive Vertragsbeziehungen (*dealings*) fehle. Überdies stehen auch in der OECD nicht alle Staaten dem AOA positiv gegenüber (vgl. Tz. 95 f. MK zu Art. 7 OECD-MA). Zu möglichen Folgen für die Anwendung der zur „Umsetzung“ des AOA geschaffenen Vorschrift des § 1 Abs. 5 AStG i.d.F. des Amtshilfe-RLUmsG (vgl. zuvor Entwurf des JStG 2013, BT-Drs. 17/13033) vgl. *Gebhardt*, BB 2012, 2353 ff.; *Schnitger*, IStR 2012, 633, 638 ff.

²⁶¹ Vgl. Tz. 1 MK zu Art. 7 UN-MA.

²⁶² Vgl. Tz. 68 Satz 3 MK zu Art. 7 OECD-MA; hierzu bspw. *Wichmann*, FR 2011, 1082, 1085; *Kahle/Möding*, IStR 2011, 821, 823.

²⁶³ Vgl. *Lay/Stoecker*, IWB 2013, 368, 369; zutreffend weisen *Ditz/Bärsch/Quilitzsch*, ISR 2013, 156, 159, darauf hin, dass das „Bemühen“ keine Rechtssicherheit verschafft.

²⁶⁴ Vgl. Tz. 17 MK zu Art. 9 OECD-MA.

²⁶⁵ Vgl. *Wichmann*, FR 2011, 1082, 1085.

f. Besteuerung von Dividenden

aa. Dividendendefinition

Die Bestimmungen über die Besteuerung von Dividenden in Art. 10 entsprechen weitgehend dem OECD-MA. Die Definition in Art. 10 Abs. 3 weicht allerdings von den jüngeren DBA²⁶⁶ und Art. 10 Abs. 3 OECD-MA ab. Während Letzteres drei Gruppen von Gesellschaftsanteilen unterscheidet,²⁶⁷ vermeidet die Verhandlungsgrundlage eine unterschiedliche Behandlung von Einkünften aus Aktien usw. und Einkünften aus sonstigen Gesellschaftsanteilen (erste und dritte Gruppe im OECD-MA), indem sie die Einkünfte aus „Gesellschaftsanteilen, Genussrechten oder Genussscheinen, Gründeranteilen“ zusammenfasst. Dies hat insofern Bedeutung, als damit jeder Vertragsstaat den Ausdruck „Einkünfte aus Gesellschaftsanteilen“ autonom auslegen kann und bei solchen Gesellschaftsanteilen, die keine Aktien sind, nicht an das Recht des Quellenstaats gebunden ist.²⁶⁸ Der vom OECD-MA insofern abweichende Wortlaut der Verhandlungsgrundlage gibt keinen Anlass, unter Einkünften aus Gesellschaftsanteilen nur solche zu verstehen, die aus verbrieften Gesellschaftsanteilen stammen;²⁶⁹ nach der Verhandlungsgrundlage gehören daher bspw. Einkünfte aus Anteilen an einer GmbH zu den Einkünften aus Gesellschaftsanteilen.

Unter sonstigen Einkünften, die nach dem Recht des Staates, in dem die ausschüttende Gesellschaft ansässig ist, den Einkünften aus Gesellschaftsanteilen steuerlich gleichgestellt sind, werden in Deutschland diejenigen Einkünfte zu fassen sein, die nach deutschem Steuerrecht wie Dividenden behandelt werden. Dies lässt sich nicht schon daraus ableiten, dass Einkünfte in § 20 Abs. 1 und 2 EStG aufgeführt sind. Einen Anhaltspunkt mag aber die Erwähnung der fraglichen Einkünfte in § 8b Abs. 1 KStG und in § 3 Nr. 40 EStG

²⁶⁶ So sind bspw. die DBA mit Bulgarien, Liechtenstein, den Niederlanden oder Spanien eng an die Dividendendefinition des OECD-MA angelehnt. Die DBA mit Großbritannien, Irland und Luxemburg kennen zwar wie die Verhandlungsgrundlage nur zwei Gruppen von Gesellschaftsanteilen, grenzen diese aber anders ab, nämlich wie das OECD-MA nach verbrieften und nicht verbrieften Gesellschaftsanteilen.

²⁶⁷ Vgl. *Kaeser/Wassermeyer*, in Wassermeyer, DBA, MA Art. 10 Rz. 110; *Tischbirek*, in Vogel/Lehner, DBA, Art. 10 Rn. 185.

²⁶⁸ Vgl. BFH, Urteil v. 6.6.2012 – I R 6, 8/11, BStBl. II 2013, 111, sub II.4.c) bb) m.w.N.

²⁶⁹ Vgl. zur Problematik und zum historischen Hintergrund der Tz. 24 MK zu Art. 10 OECD-MA auch *Tischbirek*, in Vogel/Lehner, DBA, Art. 10 Rz. 198.

geben, Letztere freilich nur, sofern es sich nicht um Veräußerungsgewinne handelt. Unter die erfassten Einkünfte fällt beispielsweise der Stiftungsge-
nuss²⁷⁰, aber auch andere in § 20 Abs. 1 Nr. 1, 2, 9 und 10 EStG genannte
Einkünfte, sofern sie nicht schon in die erste Gruppe von Einkünften fallen
(Einkünfte aus Gesellschaftsanteilen, Genussrechten oder Genussscheinen,
Gründeranteilen).

Die wenig sinnvolle frühere deutsche Übung, die Dividendendefinition auf
Einkünfte aus partiarischen Darlehen, typischen stillen Gesellschaften und
Gewinnobligationen zu erstrecken,²⁷¹ ist in der Verhandlungsgrundlage ent-
sprechend neuerer Abkommenspolitik²⁷² – systematisch richtigerweise²⁷³ –
aufgegeben worden.²⁷⁴ Eine Bestimmung, die dem Quellenstaat ein unein-

²⁷⁰ Vgl. zur Einordnung in die Definition des OECD-MA auch *Kaeser/Wassermeyer*, in Wassermeyer, DBA, MA Art. 10 Rz. 139. Die Stiftung kann als Körperschaft ansässig sein und in Abweichung zum OECD-MA kommt es nicht darauf an, dass die Einkünfte aus sonstigen Gesellschaftsanteilen stammen, sondern dass sie innerstaatlich den Dividenden gleichgestellt sind – hier § 20 Abs. 1 Nr. 9 EStG. Fraglich ist, ob eine „qualifizierte Bezugsberechtigung“ schachtelprivilegiert sein kann.

²⁷¹ Vgl. *Krabbe*, StbJb 1993/94, 31, 39; daraus wohl für die neuere Abkommenspolitik zu weitgehende Folgerungen ziehend *Kaeser/Wassermeyer*, in Wassermeyer, DBA, MA Art. 10 Rz. 136; ähnlich auch *Reith*, in Wassermeyer, DBA, Polen Art. 10 Rz. 45, 66 (abweichend aber zu Gewinnobligationen und partiarischen Darlehen in Rz. 68 f.); ihm folgend *Kaeser*, in Wassermeyer, DBA, Türkei Art. 10 Rz. 21.

²⁷² Allerdings ist die Übung jüngst wieder aufgelebt, vgl. Art. V des Revisionsprotokolls zum DBA mit Norwegen (Änderung des Art. 10 des DBA mit Norwegen).

²⁷³ Vgl. dazu auch Denkschrift zu Art. 11 DBA-Österreich (BT-Drucks. 14/7040, 20): „Nach Absatz 2 hat jedoch auch der Quellenstaat ein Besteuerungsrecht für Einkünfte aus Rechten oder Forderungen mit Gewinnbeteiligung einschließlich der Einkünfte eines stillen Gesellschafters aus seiner Beteiligung als stiller Gesellschafter oder aus partiarischen Darlehen und Gewinnobligationen. Diese Regelung ist in vielen deutschen Abkommen in Artikel 10 enthalten. Aus systematischen Gründen [sic!] wurde sie jedoch in Artikel 11 aufgenommen.“

²⁷⁴ Der Vorbehalt Deutschlands in Tz. 81 MK zu Art. 10 OECD-MA, die Dividendendefinition um „gewisse Zinsen“ zu erweitern, die nach deutschem „innerstaatlichen Recht wie Ausschüttungen behandelt werden“, hat für die hier behandelten Einkünfte keine Bedeutung, weil sie nach innerstaatlichem Recht eben nicht wie Dividenden besteuert werden; der Vorbehalt dürfte namentlich die nach § 8a KStG a.F. in vGA umqualifizierten Zinsen auf Gesellschafterdarlehen im Blick gehabt haben.

geschränktes Besteuerungsrecht bei gewinnabhängigen Vergütungen sichert, die beim Schuldner abzugsfähig sind, ist seit einiger Zeit jeweils in den Protokollen²⁷⁵ verankert.²⁷⁶

Ausschüttungen auf Anteilscheine an einem Investmentvermögen werden entsprechend der jüngeren Abkommenspolitik²⁷⁷ ebenfalls in die Dividendendefinition einbezogen.

bb. Quellenbesteuerungsrecht

Die Verhandlungsgrundlage sieht in Art. 10 Abs. 2 in Übereinstimmung mit dem OECD-MA für Streubesitzdividenden ein Quellenbesteuerungsrecht in Höhe von 15 % und für Schachteldividenden von 5 % des Bruttobetrags der Dividenden vor. Allerdings ist die maßgebliche Beteiligungsgrenze für Schachteldividenden entsprechend langjähriger deutscher Praxis von 25 % auf 10 % des Kapitals der ausschüttenden Gesellschaft abgesenkt. Für Ausschüttungen einer deutschen Immobilien-Aktiengesellschaft mit börsennotierten Anteilen und von einem deutschen Investmentvermögen soll künftig der Quellensteuersatz für Streubesitz zur Anwendung kommen.²⁷⁸

Das in den vergangenen Jahren erkennbare Bestreben²⁷⁹, namentlich mit Industriestaaten für Schachteldividenden einen Nullsatz zu vereinbaren, wird in der Verhandlungsgrundlage in einer Fußnote zum Ausdruck gebracht.²⁸⁰ Dies ist im Sinne der Vermeidung internationaler Doppelbesteuerung bei konzerninternen Dividenden zu begrüßen. So gesehen ist es allerdings überraschend, dass gerade mit EU-Staaten, im Verhältnis zu denen ohnehin die

²⁷⁵ Dazu nachstehend unter bb und unter 3 g bb.

²⁷⁶ Vgl. zum Ganzen ausführlich *Lüdicke*, DBA-Politik (Fn. 210), 139 ff.

²⁷⁷ In den jüngeren DBA fehlt eine entsprechende Regel nur in dem DBA mit Taiwan.

²⁷⁸ Die bisherigen Abkommen sahen nur zum Teil Einschränkungen des Schachtelprivilegs vor, bspw. die DBA mit Irland, Luxemburg, Spanien oder der Schweiz (i.d.F. des Änderungsprotokolls 2010), aber nicht die DBA mit Malaysia oder der Türkei.

²⁷⁹ Vgl. *Wichmann*, FR 2011, 1082, 1085; *Müller-Gatermann*, FR 2012, 1032, 1035.

²⁸⁰ In den jüngeren DBA wurde der Nullsatz nur in den DBA mit Liechtenstein und der Schweiz (Änderungsprotokoll 2010) bei Einhaltung der Mindesthaltedauer von 12 Monaten vereinbart; im Revisionsprotokoll zum DBA mit Norwegen ist eine Mindestbeteiligung von 25 % – ohne Mindesthaltedauer – vereinbart.

Mutter-Tochter-Richtlinie anzuwenden ist, in den jüngsten DBA-Abschlüssen²⁸¹ kein Nullsatz verankert wurde.

Die Verhandlungsgrundlage übernimmt in ihrem Art. 10 nicht die in Art. 10 Abs. 2 Satz 2 OECD-MA enthaltene Bestimmung, wonach die zuständigen Behörden der Vertragsstaaten in gegenseitigem Einvernehmen regeln, wie die Begrenzungen der Quellenbesteuerung durchzuführen sind. Hierzu ist in Übereinstimmung mit deutscher Abkommenspraxis eine gesonderte Bestimmung in Art. 27 enthalten.²⁸²

Nach Nr. 1 des Protokolls können nicht nur Zinsen im Sinne des Art. 11, sondern auch Dividenden im Sinne des Art. 10 ungeachtet der dort geregelten Begrenzungen des Quellenbesteuerungsrechts von dem Vertragsstaat, aus dem die Dividenden stammen, uneingeschränkt besteuert werden, wenn sie „a) auf Rechten oder Forderungen mit Gewinnbeteiligung, einschließlich der Einkünfte eines typisch stillen Gesellschafters ... oder der Einkünfte aus partiarischen Darlehen oder Gewinnobligationen ... beruhen und b) bei der Ermittlung der Gewinne des Schuldners der Dividenden oder Zinsen abzugsfähig sind.“ Eine solche Protokollregelung entspricht im Kern langjähriger deutscher Abkommenspolitik.²⁸³ Wie bereits oben²⁸⁴ erläutert, fallen die Einkünfte typisch stiller Gesellschafter sowie Einkünfte aus partiarischen Darlehen und Gewinnobligationen nicht unter die Dividendendefinition in Art. 10 Abs. 3, sondern unter die Zinsdefinition in Art. 11 Abs. 2.²⁸⁵ Es bleibt abzuwarten, welche Dividenden im Sinne der Definition in Art. 10 Abs. 3 die Finanzverwaltung der Protokollregelung unterwerfen will. Die in Art. 10 Abs. 3 aufgeführten „Dividenden“ sind, jedenfalls soweit sie aus Deutschland stammen, sämtlich beim Schuldner nicht abzugsfähig, sondern Gewinnverwendung. So gesehen ist die Protokollregelung in Bezug auf deutsche Dividenden ohne Anwendungsbereich. Ein rechtsfehlerhafter, nicht mehr korrigierbarer tatsächlicher Abzug, bspw. bei (nicht entdeckten) verdeckten Gewinnausschüttungen, ändert jedenfalls nichts an deren fehlender „Abzugsfähigkeit“, welche begrifflich auf die tatsächliche Rechtslage abstellt. Richtigerweise sollte sich die Protokollregelung nur auf Art. 11 beziehen.

²⁸¹ Vgl. die DBA mit Bulgarien, Großbritannien, Irland, Luxemburg, den Niederlanden, Spanien, Ungarn und Zypern – jeweils ohne Nullsatz.

²⁸² Vgl. nachstehend unter q.

²⁸³ Vgl. oben unter aa; eingehend *Lüdicke*, DBA-Politik (Fn. 210), 139 ff.

²⁸⁴ Vgl. oben unter aa.

²⁸⁵ Vgl. dazu nachstehend unter 3 g bb.

cc. Deutsches Quellenbesteuerungsrecht bei Betriebsstätten-Sandwich

Das Protokoll enthält in Nr. 3 eine – lediglich einseitig wirkende – Bestimmung zur Sicherung des deutschen Quellenbesteuerungsrechts bei Dividenden und Zinsen, die von einem in Deutschland ansässigen Schuldner an einen in Deutschland ansässigen Empfänger gezahlt werden, die jedoch einer Betriebsstätte des Empfängers im anderen Vertragsstaat zuzurechnen sind. Eine ähnliche Regelung wurde erstmals im DBA mit den USA²⁸⁶ vereinbart. Vergleichbare, allerdings im Einzelnen wenig überzeugende²⁸⁷ Regelungen finden sich auch in den DBA mit Irland und Liechtenstein.²⁸⁸

Der Regelung liegt folgender Gedanke zugrunde: Bei einer Dividendenzahlung einer hiesigen Gesellschaft an eine im anderen Vertragsstaat ansässige Person könnte Deutschland die in Art. 10 Abs. 2 vorgesehenen Quellensteuern erheben. Es ist abkommenspolitisch verständlich²⁸⁹, dass Deutschland auf dieses Quellenbesteuerungsrecht nicht verzichten will, wenn der Empfänger hier ansässig ist. Denn wenn die Dividende einer Betriebsstätte dieses Empfängers im anderen Vertragsstaat zuzurechnen ist, müsste Deutschland sie ohne die Protokollregelung entweder freistellen oder könnte sie nur unter Anrechnung der Steuer des Betriebsstättenstaates besteuern, würde im Ergebnis also häufig ebenfalls keine Steuer erheben können.

Es bleibt abzuwarten, ob alle künftigen Vertragsstaaten die Klausel akzeptieren werden – ggf. in zweiseitig wirkender Ausgestaltung. Die Klausel bedingt nämlich einen Besteuerungsverzicht des Betriebsstättenstaates in Höhe der Quellensteuer, weil er nach Satz 2 der Bestimmung – als Nicht-Ansässigkeitsstaat – zur Anrechnung dieser Steuer²⁹⁰ verpflichtet ist.²⁹¹ Ohne diese

²⁸⁶ Protokoll Nr. 18 zum DBA-USA.

²⁸⁷ Vgl. *Lüdicke*, ifst-Schrift Nr. 480 (Fn. 1), 64 ff.

²⁸⁸ Protokoll Nr. 6 zum DBA-Irland, Protokoll Nr. 7 zum DBA-Liechtenstein.

²⁸⁹ Vgl. auch Tz. 5 MK zu Art. 21 OECD-MA.

²⁹⁰ Abweichend von der Fassung v. 17.4.2013 verweist Nr. 3 Satz 2 der Protokollregelung i.d.F. v. 22.8.2013 – in Übereinstimmung mit der englischen Fassung – nicht mehr auf Art. 22 Abs. 2, sondern auf dessen Abs. 1 Nr. 3 der Verhandlungsgrundlage, welcher die Anrechnung durch Deutschland regelt. Dies erscheint wegen der dort vorgesehenen Anwendung der „Vorschriften des deutschen Steuerrechts“ wenig überzeugend.

²⁹¹ Nach dem Wortlaut des § 50 Abs. 3 EStG ist unklar, ob Deutschland im umgekehrten Fall eine solche ausländische Quellensteuer ohne DBA-Verpflichtung schon nach innerstaatlichem Recht anrechnen würde.

Anrechnungsverpflichtung des Betriebsstättenstaates sollte die Klausel nicht vereinbart werden, weil sie sonst internationale Doppelbesteuerung zur Folge hat.²⁹²

Der Verweis in Nr. 3 des Protokolls auf die in Art. 10 vorgesehenen Quellensteuersätze ist auf Abs. 2 zu begrenzen.²⁹³

g. Besteuerung von Zinsen und Lizenzgebühren

Die Verhandlungsgrundlage sieht in den Art. 11 und 12 für Zinsen und Lizenzgebühren kein Quellenbesteuerungsrecht vor. Dies entspricht deutscher Abkommenspolitik²⁹⁴ mit Industriestaaten.²⁹⁵ Der Verzicht auf Quellensteuern ist uneingeschränkt zu begrüßen, da Quellensteuern (auf Bruttobasis) die latente Gefahr internationaler Doppelbesteuerung bergen.²⁹⁶ Es ist allerdings zu erwarten²⁹⁷, dass bei Abkommen namentlich mit Entwicklungs- und Schwellenländern für Zinsen und/oder Lizenzgebühren ein begrenztes Quellenbesteuerungsrecht vereinbart werden wird.²⁹⁸ Gegenüber diesen Staaten kann anders als im Verhältnis zu Industriestaaten nicht von einem langfristigen Ausgleich des wechselseitigen Besteuerungsverzichts ausgegangen werden.²⁹⁹

²⁹² Eine Anrechnungsverpflichtung existiert im DBA-USA, jedoch nicht im DBA-Liechtenstein (dort sind Dividenden allerdings derzeit unilateral steuerbefreit); die im DBA-Irland geregelte Anrechnungsverpflichtung ist sinnlos, weil Voraussetzung der Anwendung der Klausel die Nichtbesteuerung (!) in Irland ist.

²⁹³ Der Verweis auf „Artikel 10 Absatz 2 und 3“ scheint von der Protokollregelung im DBA-USA „beeinflusst“ zu sein, in welchem auch Art. 10 Abs. 3 Quellensteuersätze regelt.

²⁹⁴ Vgl. *Müller-Gatermann*, FR 2012, 1032, 1033.

²⁹⁵ Vgl. bspw. die DBA mit Großbritannien, Irland, Liechtenstein und den Niederlanden.

²⁹⁶ So schon *Lüdicke*, DBA-Politik (Fn. 210), 4; *ders.*, FR 2011, 1077, 1079.

²⁹⁷ So auch die Prognose von *Lasars* im Rahmen des Steuer-Symposiums am 18.4.2013.

²⁹⁸ Vgl. auch Art. 11 Abs. 2 OECD-MA, Art. 11 Abs. 2 und Art. 12 Abs. 2 UN-MA. Anzumerken ist allerdings, dass „Entwicklungshilfe“ nicht zulasten von Unternehmen gehen sollte, sondern unmittelbar aus dem Bundeshaushalt finanziert werden könnte (so schon *Lüdicke*, FR 2011, 1077, 1079).

²⁹⁹ Vgl. *Wichmann*, FR 2011, 1082, 1085.

Abzuwarten bleibt, ob Besteuerungsverzichte im Quellenstaat künftig von einer – noch zu definierenden – Mindestbesteuerung der fraglichen Einkünfte im anderen DBA-Staat (oder im Falle der Weiterleitung im letztendlichen Empfängerstaat) abhängig gemacht werden.³⁰⁰ Änderungen der bisherigen Abkommenspolitik und der Verhandlungsgrundlage sollten nur unter sorgfältiger Abwägung, auch von möglichen Kollateralschäden für den Standort Deutschland und im internationalen Konsens im Zuge der weiteren BEPS-Diskussion erfolgen.

aa. Definition und Quellenregel

Die Definition des Ausdrucks „Zinsen“ in Art. 11 Abs. 2 und die Definition des Ausdrucks „Lizenzgebühren“ in Art. 12 Abs. 2 der Verhandlungsgrundlage entsprechen weitgehend³⁰¹ den Definitionen im OECD-MA.

Art. 11 Abs. 2 stellt abweichend von der Zinsdefinition in Art. 11 Abs. 3 OECD-MA allerdings nicht ausdrücklich klar, dass zu den Zinsen auch Einkünfte aus Forderungen jeder Art gehören, wenn sie „mit einer Beteiligung am Gewinn des Schuldners ausgestattet sind“. Dies ist jedoch unerheblich, weil die Gewinnabhängigkeit der Vergütung für sich genommen nichts am Charakter der zugrunde liegenden Forderung ändert. Diese wird dadurch namentlich nicht zu einem Anteil i.S.d. Art. 10.³⁰²

Eine wesentliche Abweichung vom OECD-MA und vom UN-MA besteht jedoch insofern, als Art. 11 und 12 der Verhandlungsgrundlage auf die sog. Quellenregel verzichten. Während die entsprechenden Bestimmungen in den Musterabkommen der OECD und der UN nur für Zinsen oder Lizenzgebühren (für Letztere hat der Quellenstaat nach dem OECD-MA ebenfalls kein Besteuerungsrecht) gelten, „die aus einem Vertragsstaat stammen“ und an eine im anderen Vertragsstaat ansässige Person gezahlt werden, sind Art. 11 und 12 der Verhandlungsgrundlage ohne Rücksicht auf die Herkunft der Einkünfte anwendbar, wenn Zinsen oder Lizenzgebühren von einer in einem Vertragsstaat ansässigen Person als Nutzungsberechtigter bezogen werden; sie können dann nur im Ansässigkeitsstaat besteuert werden.

³⁰⁰ Vgl. *Schönfeld/Häck*, ISR 2013, 168, 176.

³⁰¹ In Art. 12 Abs. 2 ist in Abweichung von der bisherigen Abkommenspraxis nicht mehr von „Vergütungen ... die ... gezahlt werden“, sondern von „Zahlungen ... die als Gegenleistung ... bezogen werden“ die Rede.

³⁰² Im Ergebnis ebenso *Körner*, ISR 2013, 165, 166 f.; *Lay/Stoecker*, IWB 2013, 368, 370; *Schönfeld/Ditz*, in *Schönfeld/Ditz*, DBA, Anh. 4 Rn. 70.

Diese Rechtsfolge gilt somit auch für Zinsen und Lizenzgebühren, die aus dem Ansässigkeitsstaat oder aus einem Drittstaat stammen. Nach dem OECD-MA und dem UN-MA ergibt sich jeweils aus deren Art. 21 dieselbe Rechtsfolge.

Gleichwohl ist die Abweichung keineswegs nur von akademischem Interesse.

Erstens können nach Nr. 1 des Protokolls Zinsen³⁰³ ebenso wie Dividenden³⁰⁴ „in dem Vertragsstaat, aus dem sie stammen, nach dem Recht dieses Staates uneingeschränkt besteuert werden“. Zur Anwendung dieser Bestimmung ist es notwendig, das „Stammen“ der Zinsen aus dem Vertragsstaat, der nicht der Ansässigkeitsstaat ist, rechtssicher zu bestimmen. Sinnvollerweise ist dazu die in Art. 11 Abs. 5 OECD-MA vorgesehene Quellenregel zu verwenden. Nach dieser Quellenregel stammen Zinsen aus einem Vertragsstaat, wenn der Schuldner dort entweder ansässig ist oder eine Betriebsstätte hat und die Zinsen zu Lasten des Gewinns der Betriebsstätte gezahlt werden. Wenn diese Quellenregel jedoch in ein künftiges deutsches DBA ausdrücklich nicht übernommen wird, erscheint ein Rückgriff hierauf problematisch. Nicht beabsichtigte Schlussfolgerungen *e contrario* erscheinen nicht ausgeschlossen. Misslich wäre es jedenfalls, wenn jeder Vertragsstaat in Ermangelung einer abkommensrechtlichen Definition auf sein – möglicherweise sehr weitreichendes – innerstaatliches Steuerrecht zurückgreifen könnte.

Zweitens sind Verhandlungsgrundlage und Nr. 3 des Protokolls nicht aufeinander abgestimmt. Die Protokollbestimmung, die eine Bestimmung zu einer sog. Betriebsstätten-Sandwich-Situation enthält,³⁰⁵ bezieht sich laut ihrer Überschrift nur auf Art. 20 der Verhandlungsgrundlage (andere Einkünfte). Art. 20 ist zwar auf die in den Blick genommenen Dividenden, nicht jedoch auf Zinsen anwendbar, weil Letztere ohne die Quellenregel des OECD-MA ausnahmslos bereits unter Art. 11 fallen.

Drittens könnte die Einbeziehung von Zinsen, die nach Maßgabe der üblichen Quellenregel an sich aus dem Ansässigkeitsstaat des Empfängers oder aus einem Drittstaat stammen, gegenüber der Anwendung des Art. 21 OECD-MA insofern zu unterschiedlichen Rechtsfolgen führen, als letztere

³⁰³ Vgl. dazu nachstehend unter bb.

³⁰⁴ Vgl. allerdings oben 3 f bb.

³⁰⁵ Vgl. oben 3 f cc und nachstehend unter bb.

Bestimmung nicht das Erfordernis der Nutzungsberechtigung kennt.³⁰⁶ Sollten sich Vertragsstaaten weigern, eine dem Art. 21 OECD-MA entsprechende Bestimmung zu vereinbaren, könnte der erweiterte Anwendungsbereich der Art. 11 und 12 den gerade verweigerten Abkommenschutz für Zinsen und Lizenzgebühren aus dem Ansässigkeitsstaat und aus Drittstaaten bewirken.³⁰⁷

Insgesamt dürfte es für die rechtssichere Anwendung künftiger Abkommen besser sein, die im OECD-MA vorgezeichnete Quellenregel zu vereinbaren.

bb. Quellenbesteuerungsrecht für gewinnabhängige abziehbare Vergütungen

Trotz des in Art. 11 der Verhandlungsgrundlage vorgesehenen Nullsatzes für Zinsen hat der Staat, aus dem die Zinsen stammen, nach Nr. 1 des Protokolls ein uneingeschränktes Besteuerungsrecht, wenn die Zinsen auf Rechten oder Forderungen mit Gewinnbeteiligung beruhen und bei der Ermittlung der Gewinne des Schuldners abzugsfähig sind. Mit dieser seit langem deutscher Abkommenspolitik entsprechenden Regelung wird namentlich das deutsche unbeschränkte Quellenbesteuerungsrecht für die Einkünfte typischer stiller Gesellschafter sowie die Einkünfte aus partiarischen Darlehen und Gewinnobligationen vorbehalten.³⁰⁸ Allerdings ist bislang ungeklärt, was in diesem Zusammenhang unter dem Begriff „abzugsfähig“ zu verstehen ist. So sind Zinsen nach den Bestimmungen der Zinsschranke nur in gewisser Höhe „abziehbar“ (so der Wortlaut des § 4h Abs. 1 EStG); die tatsächliche Höhe der Abziehbarkeit mag im Einzelfall darüber hinaus für lange Zeit unklar sein. Wiederum andere Regeln zur Abziehbarkeit gelten für Zwecke der Gewerbesteuer.³⁰⁹

³⁰⁶ Es ist allerdings nicht ersichtlich, weshalb Art. 21 OECD-MA auf das Erfordernis der „Nutzungsberechtigung“ verzichtet.

³⁰⁷ Dies wäre grundsätzlich positiv zu sehen, könnte aber auch durch insoweit begrenzte Vereinbarung einer dem Art. 21 OECD-MA entsprechenden Rechtsfolge herbeigeführt werden.

³⁰⁸ Vgl. zur abkommenspolitischen Bewertung *Lüdicke*, DBA-Politik (Fn. 210), 139 ff.; kritisch wegen der Gefahr von Anrechnungsüberhängen auch *Körner*, ISR 2013, 165, 167.

³⁰⁹ Vgl. zum Ganzen *Lüdicke*, DBA-Politik (Fn. 210), 140 ff.; *ders.*, FR 2011, 1077, 1079.

Zur Einbeziehung auch von Dividenden im Sinne des Art. 10 Abs. 3 und zur Problematik der in Art. 11 fehlenden Quellenregel wird auf die obigen Ausführungen verwiesen.³¹⁰

Für die genannten gewinnabhängigen, beim Schuldner abziehbaren Zinsen sieht Nr. 3 des Protokolls einseitig für Deutschland ein Quellenbesteuerungsrecht auch für den Fall vor, dass die Zinsen einer im anderen Vertragsstaat belegenen Betriebsstätte eines in Deutschland ansässigen Empfängers zuzurechnen sind. Auch für diese Betriebsstätten-Sandwich-Situation kann auf die obigen Ausführungen verwiesen werden.³¹¹

h. Wegzugsbesteuerung

Die Verhandlungsgrundlage enthält in Art. 13 Abs. 6 eine im OECD-MA nicht enthaltene Bestimmung zur Wegzugsbesteuerung.³¹² Eine ähnliche Bestimmung findet sich in einer Vielzahl³¹³ deutscher DBA der vergangenen Jahre. Satz 1 der Regelung dient der Absicherung der Wegzugsbesteuerung gemäß § 6 AStG oder einer entsprechenden Regelung des Vertragsstaats, während Satz 2 eine Bindung des Zuzugsstaats an die Wertfeststellung des Wegzugsstaats und damit eine Vermeidung der Doppelbesteuerung bezweckt.³¹⁴

Begreift man die Wegzugsbesteuerung als Steuerzugriff in der letzten logischen Sekunde vor dem Ansässigkeitswechsel,³¹⁵ hat Satz 1 jedenfalls für die deutsche Wegzugsbesteuerung nur deklaratorische Bedeutung. Konstitutiv und für die betroffenen Wegzügler positiv ist hingegen der partielle Besteuerungsverzicht des Zuzugsstaats.

³¹⁰ Vgl. oben 3 f bb zur Einbeziehung von Dividenden und 3 g aa zur Notwendigkeit einer Quellenregel.

³¹¹ Vgl. oben 3 f cc.

³¹² Zu der durch das AmtshilfeRLUmG eingeführten Vorschrift des § 50i EStG, die – jedenfalls auch – mit der Wegzugsbesteuerung in einem gewissen Zusammenhang steht, vgl. Kapitel III 1 d dd.

³¹³ So bspw. die DBA mit Irland, Liechtenstein, Luxemburg und den Niederlanden.

³¹⁴ So auch die in Fn. 313 genannten DBA. Kritisch zur insoweit abweichenden Formulierung in der Verhandlungsgrundlage *Lay/Stoecker*, IWB 2013, 368, 372.

³¹⁵ Vgl. *Gosch*, in *Gosch/Kroppen/Grotherr*, DBA, Art. 13 OECD-MA Rn. 161; *Wassermeyer*, in *Flick/Wassermeyer/Baumhoff/Schönfeld*, Außensteuerrecht, § 6 AStG Anm. 23; *Lang/Lüdicke/Reich*, IStR 2008, 673 ff.

So gesehen ist es erfreulich, dass die Klausel in Übereinstimmung mit § 6 AStG Anteile an in- und ausländischen Gesellschaften erfasst. Demgegenüber waren entsprechende Klauseln in etlichen jüngeren deutschen DBA lediglich auf Anteile an Gesellschaften anwendbar, die im Wegzugsstaat ansässig waren. Hieraus ergaben sich offene Anwendungsfragen und die Gefahr von nicht beseitigter Doppelbesteuerung.³¹⁶

i. Arbeitnehmerbeiträge zur Alterssicherung

Infolge der Umstellung der Besteuerung von Alterseinkünften auf die sog. nachgelagerte Besteuerung³¹⁷ wird die abkommensrechtliche Sicherstellung eines – von Art. 18 OECD-MA abweichenden – Besteuerungsrechts des ehemaligen Tätigkeitsstaats im Laufe der kommenden Jahre und Jahrzehnte an fiskalischer Bedeutung für Deutschland zunehmen. Zugleich ist es zutreffend als ein neues Ziel deutscher Abkommenspolitik erkannt worden,³¹⁸ bei grenzüberschreitend eingesetzten Arbeitnehmern die steuerliche Abzugsfähigkeit von Altersvorsorgeaufwendungen in der Ansparphase auch dann sicherzustellen, wenn diese während der Auslandstätigkeit weiterhin an eine Einrichtung der Altersvorsorge im Heimatstaat entrichtet werden. Die Verhandlungsgrundlage sieht dazu in Art. 14 Abs. 4 bis 6 Bestimmungen mit Bezug auf die betriebliche Altersvorsorge vor.

Eine der Formulierung des Art. 14 Abs. 4 ähnliche Vorschrift wird in Tz. 37 MK zu Art. 18 OECD-MA anheimgestellt. Derartige, allerdings im Einzelnen variierende Bestimmungen sind bislang vereinzelt in deutschen DBA³¹⁹ zu finden. Die Verhandlungsgrundlage nimmt nicht den weitergehenden Vorschlag auf, auch Zahlungen an Einrichtungen in dritten Staaten einzubeziehen.³²⁰ Im Interesse von konzernweit eingesetzten Arbeitnehmern wäre dies

³¹⁶ Vgl. *Lüdicke*, ifst-Schrift Nr. 480 (Fn. 1), 70 f. m.w.N.

³¹⁷ Vgl. zu den DBA-rechtlichen Implikationen eingehend *Rochow*, ISR 2013, 181 ff.

³¹⁸ Vgl. schon *Krabbe*, StbJb 1993/94, 31, 41 f.

³¹⁹ Vgl. bspw. Art. 18A DBA-USA; hierzu *Wunderlich*, in Endres/Jacob/Gohr/Klein, DBA Deutschland/USA, Art. 18A Rn. 9 ff.; *Eimermann*, in Wassermeyer, DBA, USA Art. 18A Rz. 4; *Wolff/Eimermann*, IStR 2006, 837, 844 f.; *Kreienbaum/Nürnberger*, IStR 2006, 806, 808.

³²⁰ Vgl. Tz. 38 MK zu Art. 18 OECD-MA. Die Nichtabzugsfähigkeit solcher Zahlungen könnte jedenfalls bei innereuropäischen Fällen mit den Grundfreiheiten in Konflikt stehen.

vorteilhaft.³²¹ Auch aus europarechtlicher Sicht könnte die jetzt vorgesehene Regelung defizitär sein. Hiervon abgesehen bleibt abzuwarten, ob sich künftig die Vertragsstaaten auf das komplexe deutsche Regelungsgeflecht der Besteuerung von Alterseinkünften einlassen³²² und den Abzug grenzüberschreitend geleisteter Beiträge zulassen werden.

Der Abziehbarkeit der Vorsorgebeiträge im Tätigkeitsstaat entspricht nicht notwendigerweise ein späteres Besteuerungsrecht dieses Staates in der Auszahlungsphase (vgl. auch die von Art. 18 OECD-MA abweichenden Bestimmungen in Art. 17 der Verhandlungsgrundlage³²³). Der Grundgedanke der in Art. 14 Abs. 4 vorgesehenen Regelung ist allerdings auch dem OECD-MA nicht völlig fremd: Art. 24 Abs. 4 OECD-MA regelt *sub specie* Gleichbehandlung, dass Zinsen, Lizenzgebühren und andere Entgelte, die ein Unternehmen eines Vertragsstaats an eine im anderen Vertragsstaat ansässige Person zahlt, ebenso wie rein innerstaatlich geleistete Zahlungen zum Abzug zuzulassen sind. So gesehen hätte der Inhalt des Art. 14 Abs. 4 auch in Art. 23 (Gleichbehandlung) verortet werden können.

j. Künstler und Sportler

Über die Bestimmungen des Art. 17 OECD-MA hinaus sieht die Verhandlungsgrundlage in Art. 16 Abs. 3 ein ergänzendes Besteuerungsrecht des Tätigkeitsstaats für Einkünfte vor, die einer (anderen) Person für die Überlassung von Direktübertragungsrechten oder einer anderweitigen Verwertung der von dem Künstler oder Sportler ausgeübten Tätigkeit zufließen. In der Vergangenheit enthielten manche deutsche DBA keine vergleichbare Bestimmung, in einigen DBA war eine im Kern ähnliche, allerdings abweichend formulierte Regelung in dem Künstler-/Sportler-Artikel enthalten, und in einigen DBA fand sich eine erweiterte Definition der Lizenzgebühren.³²⁴

Art. 16 Abs. 4 der Verhandlungsgrundlage schließt die Anwendung der Abs. 1 und 2, nicht jedoch des Abs. 3, für mit öffentlichen Mitteln oder von

³²¹ Vgl. hierzu und zu weiteren Problembereichen *Lüdicke*, DBA-Politik (Fn. 210), 129 ff.

³²² Vgl. auch nachstehend unter k.

³²³ Vgl. nachstehend unter k.

³²⁴ Vgl. *Pöllath/Lohbeck*, in Vogel/Lehner, DBA, Art. 12 Rz. 91a ff.; *Stockmann*, in Vogel/Lehner, DBA, Art. 17 Rz. 80 ff.

gemeinnützigen Einrichtungen geförderte Auftritte aus. Dies entspricht langjähriger deutscher Abkommenspolitik.

k. Rentenbesteuerung im Quellenstaat

Die bereits erwähnte³²⁵ Berücksichtigung der sog. nachgelagerten Besteuerung in der Verhandlungsgrundlage schlägt sich namentlich in Art. 17 nieder.³²⁶ Die Bestimmung regelt in ihrem Abs. 1, welcher im Wesentlichen Art. 18 OECD-MA entspricht, ein ausschließliches Besteuerungsrecht des Ansässigkeitsstaats für private Ruhegehälter und ähnliche Vergütungen für frühere unselbstständige Arbeit. Erweitert ist die Regelung um „Renten“; der Ausdruck wird in Art. 17 Abs. 6 definiert und umfasst entgeltlich erworbene Leibrenten und Zeitrenten.

Art. 17 Abs. 2 räumt dem Zahlstaat für Sozialversicherungsbezüge ein Besteuerungsrecht ein.³²⁷ Anders als in vielen deutschen DBA³²⁸ ist dieses Besteuerungsrecht kein ausschließliches; auch der Ansässigkeitsstaat kann die Sozialversicherungsbezüge unter Anrechnung der Steuer des Zahlstaats besteuern. Die Verhandlungsgrundlage sieht für den Zahlstaat weder einen Höchstsatz der Besteuerung noch einen Freibetrag vor.³²⁹ Während die Sicherung eines Besteuerungsrechts für deutsche Sozialversicherungsrenten im Grundsatz langjähriger deutscher Abkommenspolitik entspricht, ist ein Besteuerungsrecht des Förderstaats für Altersbezüge nach dem Förderstaatsgedanken, wie es nunmehr in Art. 17 Abs. 3 der Verhandlungsgrundlage vorgesehen ist, erst in einigen der jüngsten deutschen DBA in ähnlicher Weise vereinbart worden.³³⁰ Die besondere Problematik der nachgelagerten Besteuerung bei „Arbeitnehmern“ besteht zum einen darin, dass bei nur kurzfristigen Tätigkeiten in einem Staat eine erhebliche Zersplitterung der Besteuerung der Altersbezüge droht; zum anderen können sich die üblichen

³²⁵ Vgl. oben unter i.

³²⁶ Eingehend *Rochow*, ISR 2013, 181 ff.

³²⁷ Vgl. zur Definition *Wassermeyer*, in *Wassermeyer*, DBA, MA Art. 18 Rz. 18. Für ein „umfassendes Verständnis“ ohne Rücksicht auf die tatsächliche steuerliche Förderung *Rochow*, ISR 2013, 181, 185 f.

³²⁸ Vgl. *Ismer*, in *Vogel/Lehner*, DBA, Art. 18 Rz. 80.

³²⁹ Vgl. zu einem Höchstsatz von 10 % die DBA mit Spanien (ab 2030), der Türkei und Uruguay, zu einem Höchstsatz von 15 % das Revisionsprotokoll zum DBA-Norwegen, zu einem Freibetrag die DBA mit den Niederlanden und der Türkei.

³³⁰ Vgl. DBA mit Großbritannien, Irland, Luxemburg und Spanien.

Vollzugsprobleme ergeben, wenn der – aus der Sicht des ehemaligen Tätigkeitsstaats – nunmehr im Ausland ansässige Rentner seine Vorsorge bei einer – aus nämlicher Sicht – ebenfalls ausländischen Einrichtung der Altersvorsorge eingezahlt hat, womöglich bei einer solchen in einem dritten Staat.³³¹ Art. 17 Abs. 3 versucht diesen Schwierigkeiten dadurch Rechnung zu tragen, dass der ehemalige Tätigkeitsstaat die Altersbezüge nur unter gewissen einschränkenden Voraussetzungen besteuern darf, zu denen insbesondere eine 15-jährige öffentlich geförderte Einzahlungsphase gehört.³³²

Die Vereinbarung von Klauseln zur Absicherung der nachgelagerten Besteuerung erfordert häufig intensive Verhandlungen, wenn der Vertragsstaat für die Nutzung seiner Infrastruktur ebenfalls ein Besteuerungsrecht an den Alterseinkünften geltend macht.³³³ Die in jüngster Zeit vereinbarten diesbezüglichen DBA-Regelungen³³⁴ lassen vermuten, dass auch künftig keineswegs alle Vertragsstaaten den deutschen Verhandlungswünschen in vollem Umfang Rechnung tragen werden.³³⁵

Entsprechend bisheriger deutscher Abkommenspolitik³³⁶ sieht Art. 17 Abs. 4 ein ausschließliches Besteuerungsrecht des Kassenstaats für Entschädigungsleistungen für politische Verfolgung einschließlich Wiedergutmachungsleistungen, Schäden aus Kriegshandlungen, Wehr- oder Zivildienst, Straftaten, Impfungen oder aus ähnlichen Gründen vor.

Art. 17 Abs. 5 sieht, ebenfalls in Übereinstimmung mit der bisherigen Abkommenspolitik³³⁷, eine grundsätzliche Steuerbefreiung für Unterhaltszahlungen³³⁸ im Empfängerstaat vor. Der Empfängerstaat kann solche Un-

³³¹ Vgl. *Portner*, BB 2012, 351.

³³² Zu den zu erwartenden erheblichen praktischen Schwierigkeiten, nach Jahren entsprechende Nachweise zu führen, vgl. *Rochow*, ISR 2013, 181, 185 f.

³³³ Vgl. *Müller-Gatermann*, FR 2012, 1032, 1036.

³³⁴ Vgl. beispielsweise DBA mit den Niederlanden und der Türkei.

³³⁵ So auch *Rochow*, ISR 2013, 181, 186.

³³⁶ Vgl. beispielsweise DBA mit Großbritannien, Irland, Liechtenstein, Luxemburg.

³³⁷ Vgl. beispielsweise DBA mit Bulgarien, Liechtenstein und Zypern.

³³⁸ Zu Unterhaltszahlungen an Studenten, Praktikanten und Lehrlinge vgl. Art. 19 Abs. 2.

terhaltszahlungen jedoch besteuern, wenn sie im anderen Staat bei der Einkommensermittlung des Zahlungsverpflichteten abzugsfähig sind.³³⁹

I. Sonderregelungen für öffentlich-rechtliche Vergütungen

Die Verhandlungsgrundlage übernimmt in Art. 18 das in Art. 19 OECD-MA vorgesehene Kassenstaatsprinzip³⁴⁰ für Gehälter, Löhne und ähnliche Vergütungen, die von einem Vertragsstaat oder seinen Gebietskörperschaften gezahlt werden. Dienstleistungen für andere juristische Personen werden – abweichend von einigen deutschen DBA³⁴¹ – nicht generell dem Kassenstaatsprinzip unterworfen. Art. 18 Abs. 3 Satz 1 enthält vielmehr eine enumerative Aufzählung der öffentlich-rechtlichen Körperschaften, auf die Art. 18 Abs. 1 und Abs. 2 anzuwenden sind. Auf Seiten Deutschlands sind die Deutsche Bundesbank und der IHK-Verband zur Förderung der Außenwirtschaft durch das AHK-Netz genannt. Die Regelung soll allerdings nach Satz 2 durch Vereinbarung der zuständigen Behörden auf andere öffentlich-rechtliche Körperschaften, die öffentliche Aufgaben wahrnehmen, erweitert werden können.³⁴² Die in Abs. 4 enthaltene Ausnahme für Dienstleistungen, die im Zusammenhang mit einer Geschäftstätigkeit erbracht werden, gilt nicht nur für Geschäftstätigkeiten eines Vertragsstaats oder seiner Gebietskörperschaften, sondern auch für Geschäftstätigkeiten einer anderen juristischen Person des öffentlichen Rechts dieses Staates.

Eine zusätzliche Erweiterung erfährt das Kassenstaatsprinzip, wie in vielen deutschen DBA³⁴³, in Art. 18 Abs. 5 durch Einbeziehung von Vergütungen des Goethe-Instituts, des DAAD und, aufgrund Vereinbarung zwischen den zuständigen Behörden, anderer ähnlicher Einrichtungen. Zur Vermeidung doppelter Nichtbesteuerung sieht Satz 2 der Bestimmung die Anwendung

³³⁹ Vgl. *Ismer*, in Vogel/Lehner, DBA, Art. 18 Rz. 95, auch zu Auswirkungen der innerdeutschen Rechtslage.

³⁴⁰ Zu Recht kritisch hinsichtlich der Rechtfertigung eines solchen Prinzips *Lang*, SWI 2013, 206, 209 f.

³⁴¹ Vgl. beispielsweise DBA mit Großbritannien, Liechtenstein und Luxemburg.

³⁴² Es bleibt unklar, ob das im Wege von Rechtsverordnungen (vgl. § 2 Abs. 2 AO) erfolgen soll. Vgl. zur Problematik *Driien*, in Tipke/Kruse, AO/FGO, § 2 AO Rn. 43a; *Hummel*, IStR 2011, 397 ff. Anderenfalls wäre eine im Einzelfall belastende Vereinbarung der Behörden rechtsstaatlich problematisch.

³⁴³ Vgl. Nachweise bei *Waldhoff*, in Vogel/Lehner, DBA, Art. 19 Rz. 43 ff.

des Art. 14 und damit grundsätzlich die Besteuerung im Tätigkeitsstaat vor, wenn der Gründungsstaat der Einrichtung die Vergütungen nicht besteuert.

m. Methodenartikel

aa. Überblick

Wie bereits einleitend erwähnt, sieht die Verhandlungsgrundlage in Art. 22 (Methodenartikel³⁴⁴) für bestimmte Einkünfte und Vermögen, welche nach dem Abkommen im Vertragsstaat besteuert werden können, für Deutschland als Ansässigkeitsstaat die Freistellungsmethode unter Progressionsvorbehalt³⁴⁵ vor (Art. 22 Abs. 1 Nr. 1 Sätze 1 und 4³⁴⁶). Die Freistellung ist zwar als „Regelmethode“ allgemein formuliert, sie wird indessen durch etliche Einschränkungen „flankiert“ und findet schon im Ausgangspunkt nur auf einen Teil der Einkünfte Anwendung. Dazu gehören im Wesentlichen Einkünfte aus unternehmerischen Betriebsstätten, aus unselbstständiger Arbeit und aus Grundbesitz im anderen Vertragsstaat. Dies ergibt sich im Umkehrschluss aus der Bestimmung über die Anwendung der Anrechnungsmethode. Diese wird entsprechend bisheriger deutscher Abkommenspolitik für einzelne, enumerativ aufgezählte Einkünfte vorgesehen (Art. 22 Abs. 1 Nr. 3). Für die Anwendung der Anrechnungsmethode enthält Art. 22 Abs. 1 Nr. 3 Satz 2 eine Quellenregel; diese gilt entsprechend auch für das zugrundeliegende Vermögen. Für Schachteldividenden wird an dem seit Jahrzehnten zum Kernbestand deutscher Abkommenspolitik zählenden internationalen Schachtelprivileg festgehalten (Art. 22 Abs. 1 Nr. 1 Sätze 2 und 3).³⁴⁷

³⁴⁴ Vgl. auch die tabellarische Übersicht in Anlage 3.

³⁴⁵ Zur Kritik an der Unabgestimmtheit zwischen abkommensrechtlicher „Ermächtigungsgrundlage“ (jetzt Art. 22 Abs. 1 Nr. 2) und innerstaatlicher Ausgestaltung des Progressionsvorbehaltes in § 32b EStG siehe nur *Lüdicke*, DBA-Politik (Fn. 210), 110 f.

³⁴⁶ In Fußnote 2 zu Art. 22 Abs. 1 Satz 1 – in der zum Redaktionsschluss veröffentlichten Fassung – fehlt in der deutschen Fassung der Verhandlungsgrundlage die Verweisnorm. Richtigerweise müsste es heißen: Wird in Artikel 10 Abs. 2 auch ein Nullsatz vereinbart, ist hier einzufügen: „*oder sind sie nach Artikel 10 Absatz 2 von der [anderer Vertragsstaat] Steuer befreit.*“ Nach Redaktionsschluss wurde – allerdings unverändert mit Datum vom 22.8.2013 – eine geänderte Fassung der Verhandlungsgrundlage auf der Homepage des BMF veröffentlicht, in der dieser Verweis korrekt dargestellt ist.

³⁴⁷ Vgl. umfassend zu Freistellungs- und Anrechnungsmethode *Schnitger*, ifst-Schrift Nr. 480 (Fn. 1), 87 ff.

Die Freistellung soll allerdings nicht mehr die sog. virtuelle Doppelbesteuerung vermeiden, sondern steht unter dem Vorbehalt der tatsächlichen Besteuerung im anderen Vertragsstaat (*subject to tax*-Klausel in Art. 22 Abs. 1 Nr. 5 Buchst. b). Die Freistellung von Unternehmensgewinnen wird ebenso wie diejenige von Dividenden (internationales Schachtelprivileg) von der Erfüllung der eigenständig definierten Aktivitätserfordernisse abhängig gemacht (Aktivitätsklausel in Art. 22 Abs. 1 Nr. 4). Darüber hinaus enthält die Verhandlungsgrundlage die seit langem in deutschen DBA üblichen *switch over*-Klauseln für Qualifikationskonflikte (Art. 22 Abs. 1 Nr. 5 Buchst. a) und für Notifikationseinkünfte (Art. 22 Abs. 1 Nr. 5 Buchst. c).

Der einleitende Satzteil des Art. 22 Abs. 1 Nr. 5, in dem *switch over*-Klausel, *subject to tax*-Klausel und Notifikationsklausel geregelt sind, ist nicht treffgenau formuliert. Denn zumindest in allen Fällen der *subject to tax*-Klausel sowie in denjenigen Fällen der *switch over*-Klausel, in denen doppelte Nichtbesteuerung droht, wird die Doppelbesteuerung zwar nicht durch Freistellung vermieden, aber, entgegen dem Wortlaut des einleitenden Satzteils, auch keineswegs durch Steueranrechnung, weil es keine anzurechnende ausländische Steuer gibt. Vielmehr erschöpft sich die Rechtsfolge in der (schlichten) Besteuerung in Deutschland.³⁴⁸ Damit stellt sich die praktisch bedeutsame Frage, ob infolge der ausdrücklichen Bezeichnung der Rechtsfolge als „Steueranrechnung“ die im Vertragsstaat nicht besteuerten Einkünfte entgegen dem Rechtsgedanken des § 34c Abs. 1 Satz 3 zweiter Satzteil EStG in die *per country*-Höchstbetragsberechnung einzubeziehen sind.

Mit Blick auf die umfangreichen „flankierenden“ Maßnahmen zur Freistellungsmethode bleibt abzuwarten, welche fiskalischen Auswirkungen der künftig voraussichtlich häufigere Übergang zur Anrechnungsmethode namentlich bei Verlusten aus ausländischen Betriebsstätten haben wird.

bb. Schachtelprivileg mit Einschränkungen

Das seit Jahrzehnten in allen deutschen Abkommen³⁴⁹ vereinbarte internationale Schachtelprivileg wird in der Verhandlungsgrundlage beibehalten, allerdings zur Vermeidung doppelter Nichtbesteuerung in zwei Punkten ergänzt.

³⁴⁸ Zutreffend *Mössner*, in *Mössner u. a.*, *Steuerrecht international tätiger Unternehmen*, 4. Aufl., Rn. 2.473: „Besteuerungsklausel“.

³⁴⁹ Vgl. die Übersicht bei *Vogel*, in *Vogel/Lehner*, DBA, Art. 23 Rz. 90.

Voraussetzung für das Schachtelprivileg ist eine mindestens zehnpromtente³⁵⁰ unmittelbare³⁵¹ Beteiligung an der im Vertragsstaat ansässigen Gesellschaft seitens der im Inland ansässigen Kapitalgesellschaft, an welche die Dividende gezahlt wird. Entsprechend bisheriger Abkommenspolitik wird das Schachtelprivileg nicht für Dividenden gewährt, die von der ausschüttenden Gesellschaft für Zwecke der Steuer des Vertragsstaats abgezogen werden können. Diese als sog. materielles Korrespondenzprinzip bezeichnete Regelung hat infolge der allgemeinen Beteiligungsertragsbefreiung in § 8b Abs. 1 KStG bislang im Wesentlichen nur für verdeckte Gewinnausschüttungen Bedeutung, für die § 8b Abs. 1 Sätze 2 ff. KStG ein entsprechendes Korrespondenzprinzip vorsieht. Durch das Amtshilferichtlinie-Umsetzungsgesetz³⁵² wurde das Korrespondenzprinzip auf sämtliche verdeckten und offenen Ausschüttungen erweitert. Im Falle offener Ausschüttungen ist das Korrespondenzprinzip im Wesentlichen gegen sog. hybride Finanzierungen gerichtet. Infolge seiner insofern nicht zielgenauen Formulierung erfasst es allerdings auch Steuerermäßigungen, die der Vertragsstaat aus Anlass offener Ausschüttungen gewährt, wenn sie technisch als Minderung des Einkommens ausgestaltet sind³⁵³; eine treffendere Formulierung wäre wünschenswert.

Als neuartige³⁵⁴ Maßnahme zur Vermeidung einer wirtschaftlichen doppelten Nichtbesteuerung wird das Schachtelprivileg nicht für Dividenden einer „steuerbefreiten Gesellschaft“ gewährt. Mit diesem Begriff dürfte eine umfassende persönliche Steuerbefreiung³⁵⁵ gemeint sein, wie sie beispielsweise für ausländische REITs, Investmentfonds und ähnliche persönlich steuerbefreite Vehikel in Betracht kommt. Nach dem Wortlaut dürfte das

³⁵⁰ Auch in jüngeren DBA finden sich vereinzelt noch abweichende Beteiligungsgrenzen, wie z.B. in den DBA mit Albanien, Taiwan, der Türkei (jeweils 25 %).

³⁵¹ Zur Kritik am Unmittelbarkeitserfordernis vgl. *Lüdicke*, DBA-Politik (Fn. 210), 121.

³⁵² Fn. 143.

³⁵³ Vgl. beispielhaft die brasilianischen Regelungen, die dem Urteil des BFH, Urteil v. 6.6.2012 – I R 6, 8/11, BStBl. II 2013, 111, zugrunde lagen. Vgl. hierzu auch *Lüdicke*, in *Lüdicke/Mössner/Hummel* (Hrsg.), *Das Steuerrecht der Unternehmen – Festschrift für Gerrit Frotscher zum 70. Geburtstag*, 2013, 403, 413 f.

³⁵⁴ In den jüngeren DBA findet sich eine solche Klausel nur in Art. 23 Abs. 1 Buchst. a Satz 4 DBA-Liechtenstein.

³⁵⁵ Ähnlich einigen Befreiungen in § 5 KStG; zustimmend *Schönfeld/Häck*, ISR 2013, 168, 170, unter zusätzlichem Hinweis auf mögliche Ungereimtheiten bei mehrstufigen Beteiligungen.

Schachtelprivileg selbst dann ausgeschlossen sein, wenn die „steuerbefreite Gesellschaft“ in ihrem Ansässigkeitsstaat mit einzelnen, etwa mit abzugsteuerpflichtigen³⁵⁶ Einkünften tatsächlich oder zumindest hypothetisch (beschränkt) steuerpflichtig ist; insoweit wird eine internationale wirtschaftliche Doppelbesteuerung dann allerdings nicht vermieden.³⁵⁷

Als weitere Sicherungsmaßnahme gegen doppelte Nichtbesteuerung wird das Schachtelprivileg trotz Zahlung der Dividende an eine im Inland ansässige und qualifiziert beteiligte Gesellschaft nicht für Dividenden gewährt, die nach deutschem Steuerrecht einer Person zugerechnet werden, die keine im Inland ansässige Gesellschaft ist – namentlich einem nicht qualifizierten persönlich haftenden Gesellschafter einer KGaA oder atypisch an einer Kapitalgesellschaft Beteiligten.³⁵⁸ Mit dieser Regelung wird die in Reaktion auf neuere Rechtsprechung des BFH³⁵⁹ geschaffene und bislang nur im Wege des *treaty override* wirkende Bestimmung des § 50d Abs. 11 EStG auch abkommensrechtlich verankert. Zwei Abweichungen sind allerdings bemerkenswert. Während die Rechtsfolge nach § 50d Abs. 11 Satz 1 EStG auf den Teil der Dividende beschränkt ist, welcher der nicht berechtigten Person steuerlich zuzurechnen ist, stellt die Formulierung der Verhandlungsgrundlage auf die Dividende ab, „die“ einer solchen Person zugerechnet wird. Das tatsächlich Gewollte würde treffender durch die Formulierung „soweit sie ...“ zum Ausdruck kommen. Zweitens enthält die Verhandlungsgrundlage nicht die in § 50d Abs. 11 Satz 2 EStG bezeichnete Einschränkung in Bezug auf die hypothetische Abkommensberechtigung der anderen Person. Nachdem die gesamte Problematik letztlich daraus resultiert, dass das abkommensrechtliche Schachtelprivileg auf die „Zahlung“ und nicht die steuerliche Zurechnung einer Dividende an eine im Inland ansässige Gesellschaft abstellt³⁶⁰, wäre zu überlegen, ob die Problematik nicht besser durch Änderung dieser Formulierung gelöst werden sollte.³⁶¹

³⁵⁶ Entsprechend § 2 Nr. 2 KStG.

³⁵⁷ Dasselbe gilt im Ergebnis, wenn die Gesellschaft in einem dritten Staat besteuert wird.

³⁵⁸ Nicht von der Klausel erfasst sind Organschaftsfälle, bei denen der Organträger keine Kapitalgesellschaft ist, denn dem Organträger wird nicht die Dividende zugerechnet, sondern das Einkommen der Organgesellschaft. Allerdings ist § 15 Satz 2 KStG zu beachten.

³⁵⁹ Vgl. BFH, Urteil v. 19.5.2010 – I R 62/09, BFHE 230, 18, IStR 2010, 661.

³⁶⁰ Vgl. BFH, Urteil v. 19.5.2010 – I R 62/09, BFHE 230, 18, IStR 2010, 661.

³⁶¹ Zustimmend *Schönfeld/Häck*, ISR 2013, 168, 171.

Zu der wenig überzeugenden Anwendung der Aktivitätsklausel und insbesondere der *subject to tax*-Klausel auf Schachteldividenden wird auf die nachfolgenden Ausführungen verwiesen.³⁶²

cc. Aktivitätsklausel

(1) Allgemeines

Entsprechend langjähriger Abkommenspolitik, die in der jüngeren Vergangenheit auch auf Industriestaaten ausgedehnt wurde, sieht die Verhandlungsgrundlage in Art. 22 Abs. 1 Nr. 4 eine Aktivitätsklausel für Unternehmensgewinne einschließlich der Gewinne aus der Veräußerung ausländischen Betriebsstättenvermögens und für Schachteldividenden vor. Die neu formulierte Aktivitätsklausel trägt einigen in der Vergangenheit geäußerten Kritikpunkten³⁶³ Rechnung.³⁶⁴ Gegenüber den bisher gebräuchlichen Klauseln sind im Wesentlichen drei Änderungen festzustellen.

Erstens sind die unschädlichen „aktiven“ Tätigkeiten in der Klausel enumerativ aufgezählt. Von dieser Technik war man in den letzten Jahren in den meisten DBA zugunsten eines – keineswegs einheitlichen – Verweises auf den Aktivitätskatalog des § 8 Abs. 1 AStG abgerückt. Die eigenständige Aufzählung aktiver Tätigkeiten ist schon deshalb zu begrüßen, weil der Aktivitätskatalog des AStG seit Jahren zu Recht als nicht mehr zeitgemäß angesehen und – bislang allerdings vergeblich – seine Überarbeitung gefordert wird.³⁶⁵ So sind in der Verhandlungsgrundlage insbesondere die schädlichen sog. Mitwirkungstatbestände entfallen.³⁶⁶ Auch müssen die Tätigkeiten – ab-

³⁶² Vgl. nachstehend unter cc (2) (Aktivitätsklausel) und ee (2) (*subject to tax*-Klausel).

³⁶³ Vgl. *Lüdicke*, DBA-Politik (Fn. 210), 77 ff.; *ders.*, FR 2011, 1077, 1079; *ders.*, ifst-Schrift Nr. 480 (Fn. 1), 73; grundlegend zum „Wirrwar“ der Klauseln *Wassermeyer*, IStR 2000, 65 ff.; zu einem Überblick über die von Deutschland verwandten Typen von Aktivitätsklauseln: *Wassermeyer*, in *Wassermeyer*, DBA, MA Anlage zu Art. 23A/B.

³⁶⁴ Bereits in 2012 wurde von Seiten des BMF (*Müller-Gattermann*, FR 2012, 1032, 1036) die Kritik gesehen und eine Vereinheitlichung der Aktivitätsklauseln in Aussicht gestellt.

³⁶⁵ Statt vieler *Kraft*, IStR 2010, 377 ff.; *Haas*, IStR 2011, 353, 359 ff.

³⁶⁶ Zur fehlenden Abstimmung mit bzw. Anpassung des § 20 Abs. 2 AStG vgl. unten im Text bei Fn. 376.

weichend von etlichen früheren DBA-Bestimmungen³⁶⁷ – nicht zwingend im anderen Vertragsstaat ausgeführt werden. Die aufgeführten Tätigkeiten dürfen das Spektrum der gewöhnlich als aktiv angesehenen Tätigkeiten bei sinnvoller Auslegung der Begriffe weitgehend abdecken. Allerdings mag man sich fragen, ob die aufgezählten Tätigkeiten auch eigenständige Forschung und Entwicklung, die Erzeugung von Energie sowie die Land- und Forstwirtschaft, soweit es sich nicht um Urproduktion handelt, umfassen – dies alles sollte sicherlich als aktiv behandelt werden. Weitere bei isolierter Betrachtung nicht als aktiv qualifizierte Einkünfte sind den aktiven Tätigkeiten zuzurechnen, soweit sie mit diesen in einem funktionalen Zusammenhang stehen. Das gilt auch für die in § 8 Abs. 1 Nr. 7 bis 10 AStG genannten Einkünfte, die nicht als aktiv aufgeführt sind. Allerdings könnte die Nichterwähnung dieser Einkünfte zu dem abkommenspolitisch zweifelhaften Ergebnis führen, dass beispielsweise Betriebsstätteneinkünfte oder Schachteldividenden, die sich aus Dividenden aktiver nachgeordneter Gesellschaften speisen, bei bloßer Holdingfunktion der Betriebsstätte oder Beteiligungsgesellschaft als passiv angesehen werden.³⁶⁸ Wünschenswert wäre, dass die Regelung so formuliert würde, dass auch ein mehrstufiger Konzernaufbau nicht benachteiligt wird. Voraussetzung für aktive Einkünfte ist in jedem Fall ein „dem Geschäftszweck angemessen eingerichteter Geschäftsbetrieb“.³⁶⁹ Ältere Abkommen mit eigenem Aktivitätskatalog enthielten dieses Erfordernis nicht.³⁷⁰ Soweit Abkommen auf den Aktivitätskatalog des § 8 Abs. 1 AStG verwiesen, war für einige Tätigkeiten, etwa Dienstleistungen oder Handel, ein dafür „eingerichteter Geschäftsbetrieb“ oder „in kaufmännischer Weise eingerichteter Geschäftsbetrieb“ erforderlich; insbesondere die Herstellung usw. von Sachen, die Erzeugung von Energie und das Aufsuchen und die Gewinnung von Bodenschätzen waren ohne ein solches Erfordernis aktiv. Es ist unklar, welche Anforderungen nach der Verhandlungsgrundlage zu erfüllen sein werden. Im Grunde ist das – wohl § 50d Abs. 3 Satz 1 Nr. 2 EStG entlehnte – Erfordernis, welches für Gesellschaften eine Berechtigung haben mag, für Betriebsstätten unpassend. Zu klären sein wird auch, wo der Geschäftsbetrieb vorgehalten werden muss (Stammhaus und/oder Betriebsstätte) und was diesen von einer Betriebsstätte unterscheidet.

³⁶⁷ Vgl. *Lüdicke*, DBA-Politik (Fn. 210), 79.

³⁶⁸ Kritisch ebenfalls *Schönfeld/Häck*, ISR 2013, 168, 172.

³⁶⁹ Vgl. auch *Ditz/Bärsch/Quilitzsch*, ISR 2013, 156, 162 f.

³⁷⁰ Vgl. bspw. die DBA mit Indien, der Mongolei und Venezuela.

Zweitens entfällt infolge der neuen Formulierung der Aktivitätsklausel die bislang bestehende, systematisch nicht überzeugende Infektionswirkung mehr als nur geringfügiger passiver Einkünfte („soweit“ statt bislang „wenn ... nicht nachweist“).³⁷¹ Die Aktivitätsklausel ist damit zielgenauer darauf ausgerichtet, die Freistellung für passive Einkünfte aus Vermögensverwaltung im Rahmen einer Unternehmensbetriebsstätte zu verhindern. Die getrennte Behandlung von aktiven und passiven Betriebsstätteneinkünften dürfte im Übrigen auch dazu beitragen, die Entstrickung oder Verstrickung von Betriebsstättenvermögen durch Über- oder Unterschreiten der Geringfügigkeitsgrenze der passiven Einkünfte zu vermeiden. Abkommenspolitisch zu überlegen wäre, ob schon aus Gründen der Vereinfachung, die einer der wesentlichen Vorteile der Freistellungsmethode ist, die Einführung einer Bagatellgrenze wie in § 9 AStG sinnvoll ist.³⁷²

Drittens ist die in den bisher vereinbarten Aktivitätsklauseln übliche, aber sinnwidrige³⁷³ Einbeziehung von Grundstückseinkünften entfallen.³⁷⁴

Abkommenspolitisch bleibt die Frage, ob es sinnvoll ist, die – inhaltlich und textlich zweifelsfrei verbesserten – Aktivitätsklauseln mit sämtlichen Vertragsstaaten zu vereinbaren. Dazu muss man sehen, dass das Umschwenken von der Freistellung zur Anrechnung bei ausländischen Betriebsstätten nur Bedeutung für die Einkommen-/Körperschaftsteuer, wegen § 9 Nr. 3 GewStG jedoch nicht für die Gewerbesteuer hat. Das Betriebsstättenergebnis ist auch bei Passivität nicht gewerbesteuerpflichtig. Umgekehrt hat das Umschwenken bei Schachteldividenden im Regelfall wegen § 8b Abs. 1 KStG, wenn überhaupt, nur gewerbesteuerliche Auswirkungen im Zusammenspiel

³⁷¹ Vgl. zur Kritik *Lüdicke*, DBA-Politik (Fn. 210), 80; *ders.*, ifst-Schrift Nr. 480 (Fn. 1), 74.

³⁷² Für die Anwendung der entsprechenden Aufteilungsklausel des DBA-Schweiz wurde im Verwaltungswege geregelt, dass bei an die Grenze des § 9 AStG angelehnten *de minimis*-Fällen die passiven Einkünfte zu vernachlässigen sind (siehe das „Einführungsschreiben“ 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. 3.1.2.2; hierzu *Häck*, in Flick/Wassermeyer/Kempermann, DBA-Schweiz, Art. 24, Rn. 72).

³⁷³ Vgl. zur Kritik *Lüdicke*, DBA-Politik (Fn. 210), 81 f.; *ders.*, ifst-Schrift Nr. 480 (Fn. 1), 74.

³⁷⁴ Ebenso schon in dem DBA mit Luxemburg.

mit § 9 Nr. 7 GewStG³⁷⁵; dies freilich nur, wenn nicht die Mutter-Tochter-Richtlinie eingreift. Schließlich ist zu konstatieren, dass die Aktivitätsklauseln nach wie vor in einem gewissen Widerspruch zu der Wertung des § 20 Abs. 2 AStG stehen, der das Umschwenken auf die Anrechnungsmethode nicht nur von der Passivität der Einkünfte, sondern zudem von deren niedriger Besteuerung abhängig macht. Unabdingbar erscheint jedenfalls, das Verhältnis des § 20 Abs. 2 AStG³⁷⁶ zu den neu formulierten Aktivitätsklauseln zu regeln; denn es wäre widersprüchlich und für den Vertragsstaat wohl zumindest überraschend, wenn niedrigbesteuerte, aber nach Maßgabe der DBA-Aktivitätsklausel aktive Einkünfte gemäß § 20 Abs. 2 AStG nur deshalb im Ergebnis doch nicht freigestellt würden, weil der Aktivitätskatalog des § 8 Abs. 1 AStG – etwa wegen der erwähnten Mitwirkungstatbestände³⁷⁷ – enger als derjenige in dem fraglichen DBA ist.

(2) Anwendung der Aktivitätsklausel auf Schachteldividenden

Für die Anwendung der Aktivitätsklausel auf Schachteldividenden müsste geregelt werden, ob es auf die Erfüllung der Aktivitätserfordernisse durch die ausschüttende Gesellschaft im Zeitpunkt der Dividendenausschüttung³⁷⁸ oder im Zeitpunkt der – möglicherweise über Jahre erfolgten – Erzielung der ausgeschütteten Gewinne ankommen soll.³⁷⁹ Das Ergebnis wäre entweder recht zufällig oder wenig praktikabel. Die Abkommenspolitik sollte die Notwendigkeit der Aktivitätsklausel für Schachteldividenden noch einmal gründlich hinterfragen. Denn einerseits wird bei passiven Einkünften, wenn sie niedrig besteuert sind, häufig die Hinzurechnungsbesteuerung greifen; das gilt auch im Verhältnis zu nachgelagerten Gesellschaften. Andererseits führen die Versagung des abkommensrechtlichen und des gewerbsteuerlichen Schachtelprivilegs bei hochbesteuerten passiven Einkünften zu internationaler wirtschaftlicher Doppelbesteuerung. Denn eine indirekte Anrechnung der ausländischen Steuer auf die Gewerbesteuer ist nicht vorgesehen;

³⁷⁵ Vgl. hierzu schon *Lüdicke*, DBA-Politik (Fn. 210), 79 f.

³⁷⁶ Nach flächendeckender Vereinbarung von DBA-Aktivitätsklauseln sollte die Vorschrift ohnehin gestrichen werden.

³⁷⁷ Vgl. auch *Schönfeld/Häck*, ISR 2013, 168, 171 f., die für eine verfassungskonforme einschränkende Auslegung plädieren.

³⁷⁸ So die Regelung in vielen neueren DBA; vgl. *Lüdicke*, DBA-Politik (Fn. 210), 84.

³⁷⁹ Hierzu auch *Schönfeld/Häck*, ISR 2013, 168, 173.

dies ist Ausfluss der zu Recht beklagten³⁸⁰ Systembrüche zwischen § 9 Nr. 3 und Nr. 7 GewStG. Darüber hinaus käme es im Falle der Unanwendbarkeit des § 8b Abs. 1 KStG³⁸¹ mangels indirekter Anrechnung sogar zu internationaler Doppelbesteuerung mit Körperschaftsteuer. Die nämliche Gefahr bestünde im Falle einer etwaigen künftigen Abschaffung oder weiteren³⁸² Einschränkung des § 8b Abs. 1 KStG.

dd. *Switch over*-Klausel

Die Verhandlungsgrundlage enthält in Art. 22 Abs. 1 Nr. 5 Buchst. a eine sog. *switch over*-Klausel, wie sie in den vergangenen Jahren – jedenfalls in ähnlicher Formulierung³⁸³ und zumindest für Fälle der Minder- oder Nichtbesteuerung – durchgängig vereinbart wurde. Deutschland folgt hinsichtlich der Vermeidung doppelter Nichtbesteuerung in bestimmten Fällen unterschiedlicher Abkommensanwendung weder der im Partnership Report der OECD³⁸⁴ begründeten neuen Auslegung der Art. 23A und 23B OECD-MA noch dem Formulierungsvorschlag in Art. 23A Abs. 4 OECD-MA, sondern verwendet eine schon vor Aufnahme dieser Klausel in das OECD-MA entwickelte anderslautende *switch over*-Klausel. In der Fassung der Verhandlungsgrundlage findet die *switch over*-Klausel Anwendung, wenn Einkünfte oder Vermögen (oder Teile davon³⁸⁵) durch die Vertragsstaaten unterschiedlichen Abkommensbestimmungen zugeordnet werden und wenn dies dazu führt, dass sie entweder doppelt oder nicht oder niedriger besteuert würden. Anders als nach dem OECD-MA³⁸⁶ ist es für die Anwendung der *switch over*-Klausel unerheblich, auf welchen Gründen die Subsumtion unter die unterschiedlichen Abkommensbestimmungen beruht. Die Rechtsfolge der *switch over*-Klausel, die sich in dem einleitenden Satzteil der Bestimmung

³⁸⁰ Vgl. Gosch, in Blümich, EStG/KStG/GewStG, § 9 GewStG Rn. 288.

³⁸¹ Z.B. in den Fällen des § 8b Abs. 7 KStG.

³⁸² Über § 8b Abs. 4 KStG hinaus.

³⁸³ Abweichend von der bisherigen Abkommenspraxis erfasst die Klausel der Verhandlungsgrundlage allerdings keine Zurechnungskonflikte; vgl. auch Roderburg/Rode, ISR 2013, 149, 152, die solche Fälle wohl durchgängig von der *subject to tax*-Klausel erfasst sehen.

³⁸⁴ Vgl. OECD (Fn. 186).

³⁸⁵ Zur Problematik der „Atomisierung“ von Einkünften und Vermögen vgl. unten zur *subject to tax*-Klausel (unter 3 m ee (1)).

³⁸⁶ Vgl. Tz. 32.3 ff. und 56.1 ff. MK zu Art. 23 OECD-MA.

befindet, erschließt sich aus der gewählten Formulierung nicht ohne weiteres. Werden nämlich die Einkünfte oder Vermögenswerte in Folge des „Qualifikationskonflikts“ doppelt besteuert³⁸⁷, kann dies offensichtlich nicht auf einer Anwendung „der Nummer 1“ (Freistellung!) durch Deutschland beruhen. In einem solchen Fall geht es nicht um ein Umschwenken von der Freistellung zur Anrechnung, sondern darum, das Besteuerungsrecht als Ansässigkeitsstaat nicht uneingeschränkt in Anspruch zu nehmen, sondern entgegen deutscher Auslegung des DBA die ausländische Steuer anzurechnen. Die Anrechnung setzt allerdings voraus, dass der Konflikt über die Abkommensanwendung nicht durch ein Verständigungsverfahren nach Art. 24 Abs. 2 oder 3 geregelt werden kann. Im Falle doppelter Nichtbesteuerung wird entgegen dem Wortlaut des einleitenden Satzteils zwar von der Freistellung nach Nummer 1 umgeschwenkt, jedoch nicht auf „Steueranrechnung nach Nummer 3“, sondern auf schlichte Besteuerung; anzurechnende ausländische Steuer gibt es nicht.³⁸⁸ Von der Freistellung auf Steueranrechnung wird lediglich übergegangen, wenn der andere Staat meint, dass ihm ein begrenztes Quellenbesteuerungsrecht nach Art. 10 oder – bei von der Verhandlungsgrundlage abweichenden Bestimmungen – nach Art. 11 oder 12 zusteht und Deutschland nach seiner Lesart die Einkünfte freistellen würde.

Die Wirkung der *switch over*-Klausel unterscheidet sich rechtsfolgenmäßig von der Auffassung der OECD namentlich in zwei Fällen. Beide Fallgestaltungen sind dadurch gekennzeichnet, dass der andere Vertragsstaat auf der Basis seines innerstaatlichen Steuerrechts das Abkommen so anwendet, dass er ein uneingeschränktes Besteuerungsrecht hat.³⁸⁹ In der ersten Fallgestaltung ist Deutschland auf der Basis der Sichtweise des anderen Vertragsstaates nach Maßgabe des konkret vereinbarten Methodenartikels zur Freistellung verpflichtet, während die Auslegung des Abkommens durch Deutschland unter Zugrundelegung seines innerstaatlichen Steuerrechts keine Freistellungsverpflichtung ergibt. Nach Auffassung der OECD muss

³⁸⁷ Eine Abkommensregelung zur Vermeidung von Doppelbesteuerung findet sich in den jüngeren DBA nur im DBA mit Liechtenstein (Art. 23 Abs. 3), wurde allerdings bereits früher gefordert; vgl. *Lüdicke*, DBA-Politik (Fn. 210), 100. Durch das Revisionsprotokoll zum DBA mit Norwegen wurden die bislang erfassten Fälle der Doppelbesteuerung durch Qualifikationskonflikte in der *switch over*-Klausel sogar gestrichen.

³⁸⁸ Vgl. bereits oben im Text bei Fn. 348.

³⁸⁹ Beide Fälle gehören zu der in Tz. 32.3 MK zu Art. 23 OECD-MA erörterten Fallgruppe – in Abgrenzung zu den in Tz. 32.5 MK zu Art. 23 OECD-MA erörterten Fallgruppen.

Deutschland der Auslegung durch den Vertragsstaat folgen und freistellen³⁹⁰; demgegenüber bleibt Deutschland nach der *switch over*-Klausel zur Besteuerung berechtigt und muss lediglich die ausländische Steuer anrechnen. In der zweiten Fallgestaltung ist Deutschland auf der Basis der Abkommensanwendung durch den anderen Vertragsstaat zur Besteuerung der fraglichen Einkünfte unter Anrechnung der ausländischen Steuer berechtigt, während der andere Vertragsstaat aus deutscher Sicht – unter Zugrundelegung der innerstaatlichen deutschen Rechtswertungen – abkommensrechtlich nicht zur Besteuerung berechtigt und Deutschland daher auch nicht zur Anrechnung seiner Steuer verpflichtet ist. In dieser zweiten Fallgruppe muss Deutschland die ausländische Steuer nach Auffassung der OECD³⁹¹ ohne weiteres anrechnen, während der Anrechnung nach der *switch over*-Klausel das erwähnte Verständigungsverfahren vorgeschaltet ist.³⁹²

Die systematisch neue Platzierung der nachfolgend erörterten *subject to tax*-Klausel in einem eigenen Unterabsatz des Methodenartikels anstelle der Grundregelung zur Freistellung ändert nichts an dem unklaren Verhältnis zu der *switch over*-Klausel, soweit diese doppelte Nichtbesteuerung zu verhindern sucht.³⁹³

³⁹⁰ Nach Tz. 32.3 MK zu Art. 23 OECD-MA erfordert die Sichtweise der OECD, dass Deutschland „die Doppelbesteuerung vermeidet“; in Tz. 32.4. ist davon die Rede, dass der Ansässigkeitsstaat „Freistellung nach Art. 23A oder Steueranrechnung nach Art. 23B gewähren“ müsse. In Tz. 107 des Partnership Reports der OECD (Fn. 186), heißt es: “State R must therefore grant an exemption or give a credit pursuant to Article 23 of the Model Tax Convention ...”. Diese Ausführungen können nur so verstanden werden, dass der Ansässigkeitsstaat die Doppelbesteuerung nach derjenigen Methode vermeiden muss, die im Abkommen für Einkünfte der Art vereinbart ist, wie sie der Quellenstaat auf der Grundlage seines innerstaatlichen Rechts annimmt (so ausdrücklich Tz. 123 des Partnership Reports für die oben dargestellte zweite Fallgestaltung). Für Deutschland folgt daraus lt. OECD eine Freistellungsverpflichtung ohne vorgeschaltetes Verständigungsverfahren.

³⁹¹ Vgl. Tz. 123 des OECD Partnership Reports (Fn. 186).

³⁹² So auch schon Tz. 4.1.3.3.1 des BMF-Schreibens v. 16.4.2010, Schreiben betr. Anwendung der Doppelbesteuerungsabkommen (DBA) auf Personengesellschaften, BStBl. II 2010, 354.

³⁹³ Vgl. bereits *Lüdicke*, Bulletin for International Taxation 2010, 609, 618.

ee. *Subject to tax*-Klausel

(1) Allgemeines

In der jüngeren deutschen Abkommenspolitik ließ sich eine zunehmende Tendenz beobachten, die Freistellung von Einkünften von deren „tatsächlicher“ Besteuerung im anderen Vertragsstaat abhängig zu machen.³⁹⁴ Eine solche *subject to tax*-Klausel fand sich jedoch bis zu den jüngsten Abschlüssen keineswegs in sämtlichen Abkommen.³⁹⁵

Die Verhandlungsgrundlage sieht, abweichend von den bisher gebräuchlichen Formulierungen im Eingangssatz des Methodenartikels, nunmehr eine eigenständige *subject to tax*-Klausel vor (Art. 22 Abs. 1 Nr. 5 Buchst. b).³⁹⁶ Danach soll die Doppelbesteuerung nicht durch Freistellung, sondern durch Steueranrechnung vermieden werden, wenn der andere Vertragsstaat „Einkünfte oder Vermögen oder Teile davon nach dem Abkommen besteuern kann, tatsächlich aber nicht besteuert“. In Nr. 4 des Protokolls wird dazu bestimmt, dass Einkünfte oder Vermögen oder Teile davon „tatsächlich“ besteuert werden, „wenn sie in die Bemessungsgrundlage einbezogen werden, auf deren Grundlage die Steuer berechnet wird. Sie werden nicht ‚tatsächlich‘ besteuert, wenn sie nicht steuerpflichtig sind oder von der Besteuerung ausgenommen werden.“

Die Verhandlungsgrundlage folgt nicht mehr dem Grundsatz, dass durch Freistellung im Ansässigkeitsstaat auch die nur virtuelle Doppelbesteuerung vermieden wird. Sie weicht damit vom Wortlaut und Sinn des OECD-MA ab.³⁹⁷ Sie steht allerdings im Einklang mit jüngeren Tendenzen zur Vermeidung doppelt unbesteuerter (sog. weißer) Einkünfte. Zuletzt hatte die EU-Kommission in ihrer Empfehlung betreffend aggressive Steuerplanung vom 6.12.2012³⁹⁸ die flächendeckende Vereinbarung einer ähnlich formulierten *subject to tax*-Klausel gefordert.³⁹⁹ Ob die OECD im Zuge ihrer weiteren Ar-

³⁹⁴ Vgl. DBA mit Bulgarien, Großbritannien, Irland, Luxemburg, den Niederlanden, Spanien und Ungarn; vgl. auch *Holthaus*, IStR 2012, 537 ff.

³⁹⁵ Bspw. nicht in den DBA mit Albanien, Oman, Taiwan, der Türkei und Uruguay.

³⁹⁶ Zu *subject to tax*-Klauseln bei der DBA-Freistellung vgl. auch *Lüdicke*, Das Steuerrecht für Unternehmen (Fn. 353), 403, 414 ff.

³⁹⁷ Vgl. Tz. 34 MK zu Art. 23 OECD-MA.

³⁹⁸ C(2012) 8806 final, Tz. 3.2, mit Erläuterung des Ausdrucks „der Steuer unterliegen“ in Tz. 3.4. Eine Erörterung der mit einer solchen Klausel naheliegender Weise verbundenen vielfältigen Probleme findet sich dort nicht.

³⁹⁹ Eingehend hierzu *Lang*, SWI 2013, 206 ff.; *ders.*, IStR 2013, 365 ff.

beiten zu BEPS⁴⁰⁰ den Text des Art. 23A OECD-MA und die entsprechende Kommentierung ändert, bleibt abzuwarten. In ihren bisherigen Reports wird dies jedenfalls noch nicht einmal ansatzweise⁴⁰¹ thematisiert.

Die Vereinbarung einer der Verhandlungsgrundlage entsprechenden *subject to tax*-Klausel wirft eine Reihe von Grundsatz- und Detailfragen auf, die hier nur angerissen werden können.

Während die bislang von Deutschland vereinbarten *subject to tax*-Klauseln auf Einkünfte bzw. Vermögen abstellten,⁴⁰² ist nun zusätzlich auch von Teilen von Einkünften und Teilen vom Vermögen die Rede. Die ausdrückliche Benennung von Teilen von Einkünften soll beispielsweise auf in ausländischen Betriebsstätten erzielte unbesteuerte Teile von Einkünften aus Finanzinstrumenten abzielen.⁴⁰³ Damit ist die Frage aufgeworfen, wie weit die „Atomisierung“ von Einkünften und Vermögen für Zwecke der *subject to tax*-

⁴⁰⁰ Vgl. den OECD-Report „*Addressing Base Erosion and Profit Shifting*“ v. Februar 2013 und den OECD-Aktionsplan v. 19.7.2013.

⁴⁰¹ Soweit ersichtlich findet sich nur im Bericht zu „*Hybrid Mismatch Arrangements*“ (OECD, März 2012) im Zusammenhang mit „*Policy Options*“ (13, Fußn. 3) ein Hinweis auf Art. 23A OECD-MA und die zugehörige Tz. 32.6 MK; dies betrifft indessen nur Qualifikationskonflikte und nicht das Verbot der virtuellen Doppelbesteuerung im Allgemeinen.

⁴⁰² Die bislang nicht abschließend geklärte Frage, ob mit dem in englischen Fassungen deutscher DBA verwendeten Ausdruck „items of income“ tatsächlich „Einkünfte“ (so etwa Art. 23 Abs. 1 Buchst. a Satz 1 DBA-Großbritannien) oder „Einkunftsteile“ gemeint waren (vgl. *Lüdicke*, Bulletin for International Taxation 2010, 609, 618), dürfte durch die insoweit eindeutige englische Fassung der Verhandlungsgrundlage im ersteren Sinne geklärt sein.

⁴⁰³ So *Wichmann* während des Steuer-Symposiums am 18.4.2013. Ebenso das Bsp. 1 in Tz. 2.3 Buchst. b des BMF-Schreibens v. 20.6.2013, Anwendung von Subject-to-tax-, Remittance-base- und Switch-over-Klauseln nach den Doppelbesteuerungsabkommen unter Berücksichtigung des Urteils des BFH vom 17. Oktober 2007 – I R 96/06 – (BStBl. II 2008 S. 953), BStBl. I 2013, 980, welches offenbar auch für bereits geltende DBA anzuwenden sein soll, die – mit Ausnahme des DBA-Liechtenstein – noch nicht auf Teile von Einkünften abstellen. Das BMF-Schreiben steht insoweit im Widerspruch zu den durch seine Tz. 5 aufgehobenen Aussagen in den BMF-Schreiben v. 24.12.1999 (Tz. 1.2.6, Schreiben betr. Grundsätze der Verwaltung für die Prüfung der Aufteilung der Einkünfte bei Betriebsstätten international tätiger Unternehmen (Betriebsstätten-Verwaltungsgrundsätze), BStBl. I 1999, 1076) und v. 14.9.2006 (Tz. 9 bis 9.2, Schreiben betr. steuerliche Behandlung des Arbeitslohns nach den Doppelbesteuerungsabkommen, BStBl. I 2006, 532) und dem in beiden Schreiben zitierten BFH-Urteil v. 27.8.1997 – I R 127/95, BStBl. II 1998, 58; eine Rechtsgrundlage ist nicht erkennbar und wird auch nicht angeführt.

Klausel gehen soll. Der Wortlaut der Klausel legt nahe, dass künftig für jede einzelne Einnahme (als „Teil von Einkünften“) zu untersuchen ist, ob sie im Ausland tatsächlich besteuert wird. Man denke hierbei nur an nach ausländischem, nicht jedoch inländischem Steuerrecht steuerbefreite Investitionszulagen, Dividenden⁴⁰⁴, Schadensersatz- oder Lohnersatzleistungen, steuerlich geförderte Lohnzuschläge und ähnliche Einnahmen.⁴⁰⁵ Muss die tatsächliche Besteuerung sämtlicher Einkünfte-Bestandteile trotz im Grundsatz unzweifelhafter Besteuerung der ausländischen Betriebsstätteneinkünfte, Lohneinkünfte usw. künftig im Einzelnen ermittelt und nachgewiesen werden, um in Deutschland die Befreiung für sämtliche Teile dieser Einkünfte⁴⁰⁶ zu erhalten? Damit würde der – erhebliche – Vereinfachungseffekt der Freistellungsmethode zunichte gemacht. Davon abgesehen wäre zu fragen, ob nicht konsequenterweise auch für Ausgaben, die nach deutschem Steuerrecht nicht abziehbar sind, die Behandlung im Ausland erheblich sein müsste⁴⁰⁷ – dies wäre freilich das Ende jeglicher praxisgerechter Regelung.

Die „Atomisierung“ ist abkommenspolitisch ein Irrweg. Das zeigt sich auch anhand der nachfolgenden Überlegung. Im Falle der Vermeidung der Dop-

⁴⁰⁴ Bei Streubesitzdividenden, die in einer ausländischen Betriebsstätte einer inländischen Kapitalgesellschaft im Zusammenhang mit ihren aktiven Einkünften anfallen und dort steuerfrei sind, besteht die Gefahr der inländischen Besteuerung gemäß § 8b Abs. 4 KStG. Bei Schachtelbeteiligungen ab 10 % besteht bei wörtlicher Anwendung sogar die Gefahr, dass die Dividende nach § 8b Abs. 1 i.V.m. Abs. 5 KStG im Ergebnis der deutschen „Schachtelstrafe“ unterliegt. In beiden Fällen wäre die deutsche „Auffang-“Besteuerung unabhängig davon, ob der Betriebsstättenstaat – ebenfalls – pauschale nicht abziehbare Betriebsausgaben ansetzt. Im Falle von Schachteldividenden müssten tatsächlich vorhandene höhere Betriebsausgaben in Deutschland zum Abzug zugelassen werden (*arg. e* § 8b Abs. 5 KStG) und könnten zu einem durch das DBA veranlassten *double dip* führen.

⁴⁰⁵ Weitere Beispiele finden sich bei *Schönfeld/Häck*, ISR 2013, 168, 174 f.

⁴⁰⁶ Die Verwendung des Ausdrucks „wenn“ im Eingangssatz der Nr. 5 des Art. 22 Abs. 1 bezieht sich alternativ auf die Einkünfte (bzw. das Vermögen) oder auf Teile davon; die Nichtbesteuerung eines oder mehrerer Teile von Einkünften löst daher nur für diese Teile – und nicht für die gesamten Einkünfte aus derselben Quelle, z.B. der Betriebsstätte – den Übergang auf die Anrechnungsmethode aus.

⁴⁰⁷ Das BMF-Schreiben v. 20.6.2013 (a.a.O., Fn. 403), Tz. 2.3 Buchst. a, versucht, diese Rechtsfolge dadurch zu vermeiden, dass solche Unterschiede in den steuerlichen Abzugsmöglichkeiten von Ausgaben – anders als Unterschiede in der Steuerpflicht von Einnahmen – als unschädliche „permanente Differenzen“ qualifiziert werden. Zu diesen und weiteren Aspekten des BMF-Schreibens vgl. *Lüdicke*, IStR 2013, 721 ff., *Schönfeld*, IStR 2013, 757 ff., *Gebhardt/Reppel*, IStR 2013, 760 ff.

pelbesteuerung durch Anrechnung bleiben nach § 34c Abs. 1 Satz 3 zweiter Satzteil EStG die ausländischen Einkünfte außer Betracht, die nach ausländischem Steuerrecht nicht besteuert werden. Soweit ersichtlich wird der Ausdruck „Einkünfte“ in diesem Zusammenhang insoweit „isolierend“ angewendet, als auf einzelne der in § 34d EStG aufgeführten Arten ausländischer Einkünfte oder auf einzelne der in den sog. Verteilungsnormen der DBA genannten Einkünfte abgestellt wird. Innerhalb dieser Arten von Einkünften wird zudem nach unterschiedlichen Einkunftsquellen im Sinne unterschiedlicher Lebenssachverhalte unterschieden. Die Bestimmung wird jedoch nicht auf einzelne „isolierte“ Einnahmen angewendet, die innerhalb einer Betriebsstätte oder innerhalb eines Arbeitsverhältnisses anfallen.⁴⁰⁸ Hieran sollte für die Anrechnungsmethode aus systematischen Überlegungen ebenso wie aus Gründen praktischer Handhabbarkeit festgehalten werden. Für die ebenfalls der Vermeidung der Doppelbesteuerung dienende Freistellung ausländischer Einkünfte kann und sollte aber im Ergebnis nichts anderes gelten. Im Übrigen ist zu bedenken, dass anderenfalls das eigenartige Ergebnis eintreten könnte, dass im Ausland nicht besteuerte Teile von Einkünften im Falle der Freistellungsmethode infolge der *subject to tax*-Klausel ungeschmälert der inländischen Steuer unterliegen, während sie im Falle der Anrechnungsmethode zwar grundsätzlich im Inland besteuert werden, im Falle entsprechend hoher ausländischer Steuern auf die übrigen Teile derselben Einkünfte infolge Anrechnung jedoch im Ergebnis keine deutsche Steuer auslösen.⁴⁰⁹ Es kann nicht Sinn der Freistellung mit *subject to tax*-Klausel sein, einzelne Teile von Einkünften im Ergebnis höher zu besteuern als bei Anwendung der Anrechnungsmethode.

Wenn die Finanzverwaltung die berechtigte Befürchtung hat, dass die Freistellungsmethode ohne „Flankierung“ durch eine *subject to tax*-Klausel zu ungerechtfertigten doppelten Nichtbesteuerungen führt, sollten die „gefährdeten“ Fallgruppen identifiziert und zielgerichtet – ohne die beschriebenen Kollateralschäden – geregelt werden. So könnte eine *subject to tax*-Klausel

⁴⁰⁸ Bspw. eine in der Betriebsstätte anfallende Investitionszulage oder ein Lohnzuschlag wegen Nachtarbeit. Es gilt die *per country limitation* („Einkünfte aus diesem Staat“), keine *per item limitation*.

⁴⁰⁹ Bei inländischen Kapitalgesellschaften wird das angesichts des deutschen KSt-Satzes von nur 15 % regelmäßig so sein.

zielgenauer etwa auf die erwähnten Einkünfte aus Finanzinstrumenten⁴¹⁰, auf Fälle sog. *Ring-Fencings*⁴¹¹ und auf Fälle, in denen schon nach ausländischem Steuerrecht unterschiedliche DBA-Einkunftsarten verwirklicht sind⁴¹², beschränkt werden.⁴¹³

Mit Blick auf die einzelnen Tatbestandsmerkmale der *subject to tax*-Klausel geht die Frage zunächst dahin, ob es für das „Besteuern können“ auf die Auslegung des Abkommens durch Deutschland oder durch den Vertragsstaat ankommt. Nach der im Partnership Report der OECD begründeten Auffassung kommt es auf die Sicht des Vertragsstaats an. Die deutsche Finanzverwaltung will dieser Auffassung aber wohl nicht folgen, wie die (weitere) Verwendung der *switch over*-Klausel in Buchstabe a der Vorschrift erkennen lässt.⁴¹⁴ Der BFH hat die Frage für Fälle außerhalb subjektiver Qualifikationskonflikte ausdrücklich offen gelassen.⁴¹⁵ Die Frage könnte praktische Bedeutung erlangen, wenn Deutschland das Abkommen so auslegt, dass der Vertragsstaat besteuern kann und Deutschland freizustellen hat, während der Vertragsstaat die Einkünfte schon nach seinem innerstaatlichen Recht nicht

⁴¹⁰ Allerdings ist auch zu bedenken, dass „missbräuchlich“ verlagerte derartige Einkünfte häufig den künftig flächendeckend vorgesehenen Aktivitätstest nicht bestehen werden und insofern schon kein weiterer Regelungsbedarf besteht. Bei funktionalen Nebenerträgen aktiver Einkünfte wiederum besteht ebenfalls kein Anlass zu inländischer „Auffangbesteuerung“.

⁴¹¹ Entsprechend der Regelung in § 50d Abs. 9 Satz 1 Nr. 2 EStG. Dies würde mglw. auch Fallgestaltungen erfassen, wie sie den Urteilen des FG Düsseldorf (Urteil v. 28.4.2009 – 17 K 1070/07 F, IStR 2009, 733) und des BFH (Urteil v. 9.12.2010 – I R 49/09 BStBl. II 2011, 482, IStR 2011, 263; dazu auch *Eisenack/Pohl*, IStR 2011, 259 ff.) zugrunde lagen; vgl. zur Nichterfassung nichtansässiger Personen von der britischen *Capital Gains Tax* auch *Cloer/Adrian*, IStR 2010, 792 f. m.w.N.

⁴¹² So stellen die nach deutscher Vorstellung einheitlich als gewerbliche Unternehmensgewinne qualifizierten Einkünfte aus Mitunternehmenschaften (vgl. nur § 50d Abs. 10 EStG) nach ausländischem Steuerrecht regelmäßig Unternehmensgewinn (Anteil am Gesamthandsgewinn) und Zinsen/Lizenzgebühren etc. (Sondervergütungen) dar. Gegen eine unterschiedliche abkommensrechtliche Behandlung auch in Deutschland ist dann nichts einzuwenden; zur problematischen Aufteilung mit Blick auf § 50d Abs. 9 Satz 1 Nr. 1 EStG vgl. aber *Meretzki*, IStR 2008, 23 ff.; *Gosch*, in Kirchhof, EStG, 12. Aufl. 2013, § 50d Rn. 41a.

⁴¹³ Ähnlich auch *Roderburg/Rode*, ISR 2013, 149, 151.

⁴¹⁴ Vgl. oben im Text bei Fn. 390.

⁴¹⁵ Vgl. Urteil des BFH, Urteil v. 25.5.2011 – I R 95/10, IStR 2011, 688, Tz. 17.

besteuert⁴¹⁶ und im Übrigen nach seiner Lesart des Abkommens durch dieses auch an der Besteuerung gehindert wäre.⁴¹⁷

Auch die Frage, ob etwas „tatsächlich“ besteuert ist, dürfte in der Besteuerungspraxis für lange Zeit trotz der Regelung in Nr. 4 des Protokolls in vielen Konstellationen kaum rechtssicher zu beantworten sein. Daran ändern auch die – ohnehin nicht auf den Wortlaut der Verhandlungsgrundlage und des Protokolls abstellenden – Ausführungen und Beispiele in Tz. 2.3 des BMF-Schreibens zu den *subject to tax*-Klauseln⁴¹⁸ nicht viel. So wird zu klären sein, ob die Einbeziehung in die Bemessungsgrundlage, auf deren Grundlage die Steuer berechnet wird, auf die im Ausland nach dem Gesetz richtige oder auf die individuelle Behandlung in der jeweiligen Veranlagung abstellt. Für Letzteres mag der Wortlaut streiten, für Ersteres könnte man sich auf den nachfolgenden Satz 2 berufen, wonach fehlende Steuerpflicht oder Ausnahme von der Besteuerung – beides eindeutig rechtliche Kriterien – zur Folge haben sollen, dass Einkünfte oder Teile von Einkünften nicht „tatsächlich“ besteuert sind.⁴¹⁹ Ungeklärt sind auch die Folgen ausländischer Buchwertübertragungen, sei es auf andere Wirtschaftsgüter desselben Steuerpflichtigen, sei es auf andere Steuerpflichtige im Rahmen von Umwandlungsmaßnahmen. Richtigerweise dürfen solche Vorgänge im Ergebnis im Inland nicht besteuert werden, da dies über die Jahre eine internationale Doppelbesteuerung zur Folge hätte.⁴²⁰

Völlig unklar ist auch, auf welche ausländische Besteuerung abzustellen ist, wenn der ausländische Staat mehrere unter das Abkommen fallende Steuern erhebt, die fraglichen Einkünfte oder Teile von Einkünften aber nur eine dieser Steuern tatsächlich auslösen (vergleichbar der Besteuerung mit deutscher Gewerbesteuer, aber Freistellung für Einkommen- oder Körperschaftsteuer). Ähnliche Fragen ergeben sich für eine vermögensteuerliche Freistellung

⁴¹⁶ Möglicherweise keine Anwendung der *switch over*-Klausel, weil Nichtbesteuerung nicht auf unterschiedlicher Zuordnung nach dem Abkommen beruht.

⁴¹⁷ Möglicherweise keine Anwendung der *subject to tax*-Klausel, weil der andere Vertragsstaat (nach OECD) nach dem Abkommen nicht besteuern kann.

⁴¹⁸ BMF-Schreiben v. 20.6.2013 (Fn. 403), Tz. 2.3. Zu den dort so genannten temporären Differenzen vgl. auch oben bei Fn. 407.

⁴¹⁹ Eingehend zum Ganzen *Grotherr*, in Gosch/Kroppen/Grotherr, DBA, Art. 23A/Art. 23B OECD-MA, Rn. 69 ff.

⁴²⁰ Hierzu sind im BMF-Schreiben v. 20.6.2013 (Fn. 403) keine Ausführungen enthalten.

auch etwa bei Besteuerung zwar mit ausländischer Grundsteuer, jedoch nicht mit Vermögensteuer.⁴²¹

Sollte zumindest Satz 1 der Protokollregelung auf die Einbeziehung in die Bemessungsgrundlage in der konkreten Veranlagung abstellen, wird sich die Frage nach dem Verhältnis zwischen *subject to tax*-Klausel und Spontanauskunft (vgl. Art. 25 der Verhandlungsgrundlage)⁴²² stellen, wenn die ausländische Veranlagung möglicherweise oder sogar gewiss fehlerhaft und noch änderbar ist.

Die Abkommenspolitik sollte sich trotz aller Diskussionen um doppelte Nichtbesteuerung darauf besinnen, dass Steuervorteile in ausländischen Staaten zu deren Standortmerkmalen gehören, die auch von konkurrierenden Unternehmen und Investoren aus anderen Staaten genutzt werden. Die deutsche Steuerpolitik sollte deutsche Unternehmen und Investoren hier nicht unangemessen benachteiligen. Im Übrigen würden sich solche Gegenmaßnahmen ohnehin dem Vorwurf der Unausgewogenheit aussetzen, wenn sie nicht mit gleicher Stringenz auch die internationale Doppelbesteuerung flächendeckend verhinderten (erinnert sei nur an die fehlende Gewährung eines Anrechnungsvortrags für ausländische Steuern in Verlustsituationen und die fehlende Anrechnung auf die Gewerbesteuer⁴²³). Aus fiskalischer Sicht ist auch zu bedenken, dass die Anwendung der *subject to tax*-Klausel – ebenso wie das Umschwenken zur Anrechnung nach Maßgabe der übrigen „flankierenden“ Maßnahmen – die Möglichkeit zur Verrechnung eventueller ausländischer Verluste im Inland eröffnet⁴²⁴; Einschränkungen wären abkommenspolitisch jedenfalls zu begründen und innerhalb der Europäischen Union auch nicht unbegrenzt zulässig.⁴²⁵ Schließlich dürften infolge der für die Freistellung erforderlichen Nachweise über die tatsächliche Besteuerung

⁴²¹ Laut *Wassermeyer*, in *Wassermeyer*, DBA, MA Art. 2 Rz. 32, muss die Grundsteuer explizit in Art. 2 genannt sein, um unter das Abkommen zu fallen; angesichts der Geltung für (alle) Steuern „vom Vermögen“ erscheint dies nicht zweifelsfrei.

⁴²² Die Spontanauskunft ist regelmäßig von der „großen Auskunftsklausel“ erfasst.

⁴²³ Dies beklagen zu Recht auch *Schönfeld/Häck*, ISR 2013, 168, 170, mit dem zusätzlichen Hinweis, dass die Anrechnung auf „deutsche Steuern vom Einkommen“ auch die Gewerbesteuer umfasse.

⁴²⁴ Das BMF-Schreiben v. 20.6.2013 (Fn. 403) versucht in Tz. 2.5 Buchst. b verfahrensrechtliche und materiell-rechtliche Grenzen aufzuzeigen.

⁴²⁵ Vgl. nur Urteil des EuGH, Urteil v. 21.2.2006, C-152/03, *Ritter-Coulais*, DStR 2006, 362, zum Ausschluss des negativen Progressionsvorbehalts.

im Ausland auf Unternehmen und Arbeitnehmer ebenso wie auf die Finanzverwaltung erhebliche administrative Zusatzbelastungen zukommen, deren fiskalische Ergiebigkeit in vielen Fällen zu bezweifeln ist.⁴²⁶

(2) Anwendung der *Subject to tax*-Klauseln auf Schachteldividenden

Nach dem einleitenden Satzteil des Art. 22 Abs. 1 Nr. 5, der ohne weitere Einschränkung auf die Freistellung nach Nr. 1 verweist, gilt die *subject to tax*-Klausel auch für die Freistellung von Schachteldividenden. Die Formulierung ist änderungsbedürftig,⁴²⁷ denn das internationale Schachtelprivileg dient der Vermeidung der wirtschaftlichen und nicht der rechtlichen Doppelbesteuerung von Dividenden. Der bereits auf Ebene der ausschüttenden Gesellschaft erfolgten Besteuerung des ausgeschütteten Gewinns wird auf Ebene des Gesellschafters durch Steuerbefreiung der Dividende Rechnung getragen. Wenn – wie bei den hier gegenständlichen grenzüberschreitend gezahlten Schachteldividenden – zwei Fisci im Grundsatz auf die Dividende zugreifen, setzt die Vermeidung der wirtschaftlichen Doppelbesteuerung auch die Steuerbefreiung der Dividende durch beide Fisci voraus. Deshalb ist es schon im Ansatz verfehlt⁴²⁸, die Steuerbefreiung der Dividende im Ansässigkeitsstaat der empfangenden Gesellschaft von deren tatsächlicher Besteuerung im Quellenstaat abhängig zu machen.⁴²⁹ Aus systematischen Gründen ist es daher auch verfehlt, wie im Protokoll in dem Einschub zwischen Nr. 3 und Nr. 4 zu Art. 22 vorgesehen, die Nichterhebung von Quellensteuer aufgrund der Mutter-Tochter-Richtlinie für unschädlich zu erklären. Viel-

⁴²⁶ Die in dem BMF-Schreiben v. 20.6.2013 (Fn. 403) in Tz. 2.4 aufgestellten Nachweiserfordernisse erstaunen schon deshalb, weil ausländischen Steuerbescheiden und Zahlungsbelegen – ebenso wie inländischen – regelmäßig nichts hinsichtlich einzelner Teile von Einkünften zu entnehmen sein dürfte.

⁴²⁷ Alternativ könnte auch in Art. 22 Abs. 1 Nr. 1 Sätze 2 und 3 geregelt werden, dass deren Bestimmungen die Anwendung der *subject to tax*-Klausel ausschließen.

⁴²⁸ Zustimmend *Schönfeld/Ditz/Häck*, in Schönfeld/Ditz, DBA, Anh. 4 Rn. 173; *Schönfeld/Häck*, ISR 2013, 168, 176.

⁴²⁹ Das gilt auch dann, wenn dem Quellenstaat in Art. 10 Abs. 2 Buchst. a ein begrenztes Besteuerungsrecht hinsichtlich der Schachteldividende zugestanden und daher die wirtschaftliche Doppelbesteuerung nicht vollständig vermieden wird, sofern er dieses Besteuerungsrecht innerstaatlich ausschöpft.

mehr darf das Schachtelprivileg insgesamt nicht unter den Vorbehalt tatsächlicher Besteuerung der Dividende im Quellenstaat gestellt werden.⁴³⁰

ff. Notifikationseinkünfte

Die Vereinbarung eines Vorbehalts, nach diplomatischer Notifikation einseitig für bestimmte Einkünfte für die Zukunft von der Freistellung zur Steueranrechnung überzugehen, entspricht langjähriger, vom Finanzausschuss des Bundesrates⁴³¹ geforderter, Abkommenspolitik (Art. 22 Abs. 1 Nr. 5 Buchst. c).⁴³² Es handelt sich um eine *ultima ratio*, von der bislang noch in keinem Fall Gebrauch gemacht werden musste. Sie kann gegebenenfalls geeignet sein, eine Kündigung und Neuverhandlung eines Abkommens im Falle unerwünschter Entwicklungen zu vermeiden.⁴³³

n. Diskriminierungsverbot

Die Bestimmungen zur Gleichbehandlung in Art. 23 entsprechen nahezu wörtlich dem Art. 24 OECD-MA.

In der Version vom 17.4.2013 war in Art. 23 Abs. 3 allerdings der abschließende Relativsatz gegenüber dem OECD-MA um das Wort „nur“ ergänzt. In der Fassung vom 22.8.2013 ist das Wort „nur“ nicht mehr enthalten, ebenso wie von vornherein die englische Fassung der Verhandlungsgrundlage nicht um den entsprechenden Ausdruck „only“ ergänzt war. Die jetzt aufgegebene Abweichung der deutschen Fassung vom 17.4.2013 vom OECD-MA entspricht langjähriger deutscher Abkommenspolitik und findet sich in der Mehrzahl der in jüngerer Vergangenheit geschlossenen DBA⁴³⁴, soweit englische Fassungen vorliegen, sind auch diese – anders als die englische Fas-

⁴³⁰ Zu kurz greift daher auch Tz. 2.3 Buchst. a des BMF-Schreibens v. 20.6.2013 (Fn. 403), wenn dort nur eine Nichtbesteuerung aufgrund des DBA oder der Mutter-Tochter-Richtlinie für unschädlich erklärt, die Nichtbesteuerung aufgrund innerstaatlichen Rechts des anderen Vertragsstaates jedoch nicht erwähnt wird.

⁴³¹ Empfehlungen des Finanzausschusses des Bundesrates v. 23.5.1991 zu BR-Drucks. 249/91 und BR-Drucks. 250/91.

⁴³² Vgl. auch *Lüdicke*, DBA-Politik (Fn. 210), 100 ff. m.w.N.

⁴³³ Vgl. *Wichmann*, FR 2011, 1082, 1083.

⁴³⁴ Etwa in den DBA mit Luxemburg, Mauritius, den Niederlanden, Oman, Syrien, Taiwan, Ungarn, Uruguay, VAE, Zypern.

sung der Verhandlungsgrundlage – gegenüber dem OECD-MA um den Ausdruck „only“ ergänzt.⁴³⁵ Der Begriff „nur“ findet sich jedoch nicht im DBA mit den USA und in den beiden in deutscher Sprache verhandelten DBA mit Österreich und Liechtenstein. Soweit ersichtlich enthält keine der einschlägigen Denkschriften hierzu eine Erläuterung. Im Schrifttum wird der Abweichung keine materielle Bedeutung zugemessen.⁴³⁶ Dies erscheint nicht zweifelsfrei, weshalb die u.a. vom *Verf.*⁴³⁷ des vorliegenden Kapitels geforderte Streichung des Wortes „nur“ zu begrüßen ist.⁴³⁸

Zu der Bestimmung in Art. 23 Abs. 5 zum Verbot der sog. Gesellschafter-Diskriminierung⁴³⁹ wird in Nr. 5 des Protokolls ergänzend geregelt, dass aufgrund der Bestimmung nicht die grenzüberschreitende Konsolidierung von Einkünften oder vergleichbare Vergünstigungen zwischen Unternehmen gefordert werden können. Entsprechende, wenngleich abweichend formulierte Protokollbestimmungen finden sich bislang in fünf DBA.⁴⁴⁰ Abgesehen von der schon älteren Bestimmung im DBA-USA sind die Regelungen Befürchtungen aufgrund jüngerer BFH-Rechtsprechung⁴⁴¹ geschuldet, dass inländische Gewinne inländischer Gesellschaften mittels grenzüberschreitender „Organschaft“

⁴³⁵ Etwa in den DBA mit Albanien, Ghana, Mauritius, Mazedonien, Oman, Südafrika, Syrien, Taiwan, Türkei, Zypern.

⁴³⁶ Vgl. nur *Rust*, in Vogel/Lehner, DBA, Art. 24 Rz. 125 ff.; *Müller*, in Wassermeyer, DBA, Aserbaidschan Art. 24 Rz. 3; *Hackemann/Pfaar*, in Wassermeyer, DBA, China Art. 25 Rz. 5; *Burmeister*, in Wassermeyer, DBA, VAE Art. 23 Rz. 3.

⁴³⁷ IStR Beihefter zu Heft 10/2013, 26, 40.

⁴³⁸ Zustimmend *Schönfeld/Ditz*, in Schönfeld/Ditz, DBA, Anh. 4 Rn. 179.

⁴³⁹ Diskriminierungsschutz genießt allein die Beteiligungsgesellschaft.

⁴⁴⁰ Protokoll Nr. 8 zum DBA-Liechtenstein; Protokoll Nr. 4 zum DBA-Luxemburg; Protokoll Nr. XVI Abs. 2 zum DBA-Niederlande; Protokoll Nr. 21 zum DBA-USA; Protokoll Nr. 9 zum DBA-Norwegen (i.d.F. des Revisionsprotokolls 2013).

⁴⁴¹ Vgl. BFH, Urteil v. 9.2.2011 – I R 54, 55/10, BStBl. II 2012, 106, IStR 2011, 345; dazu eingehend *Lüdicke*, IStR 2011, 740 ff.; *ders.*, International Tax Law Reports (ITLR), Vol. 13 (2011), 839 ff.; *Behrens*, Ubg 2011, 665 ff.; *Buciek*, FR 2011, 588 ff.; *Dötsch*, Der Konzern 2011, 267 ff.; *Frotscher*, IStR 2011, 697 ff.; *ders.*, in Frotscher/Maas, KStG, § 14 Rz. 39 ff.; *Gosch*, BFH/PR 2011, 266 ff.; *Kotyrbá*, BB 2011, 1379 ff.; *Lendewig*, NWB 2011, 2539 ff.; *Mitschke*, IStR 2011, 537 ff.; *Mössner*, IStR 2011, 349 f.; *Rödter/Schönfeld*, DStR 2011, 886 ff.; *Schnitger/Berliner*, IStR 2011, 753 ff.; *Stöber*, BB 2011, 1943 ff.; *Tetzlaff/Pockelwald*, StuB 2011, 414 ff.; *Schönfeld*, IStR 2012, 368 ff.

der deutschen Besteuerung entzogen werden könnten.⁴⁴² Die Protokollbestimmung soll die im Jahr 2008 in den OECD-Musterkommentar aufgenommene Auffassung der OECD zum Ausdruck bringen.⁴⁴³ Die ausdrückliche Aufnahme der Bestimmung in das Protokoll vermeidet Streitigkeiten über die Bedeutung des Musterkommentars, nicht jedoch solche über den möglichen Wortsinne des Ausdrucks „Konsolidierung oder vergleichbare Vergünstigung“.⁴⁴⁴

o. Verständigungsverfahren

Während die Vorschriften über Verständigungsverfahren in Art. 24 Abs. 1 bis 4 den entsprechenden Bestimmungen in Art. 25 Abs. 1 bis 4 OECD-MA entsprechen, ist die Regelung über Schiedsverfahren in Art. 24 Abs. 5 gegenüber dem Vorbild in Art. 25 Abs. 5 OECD-MA erweitert.⁴⁴⁵ Die Vereinbarung obligatorischer Schiedsverfahren ist zu begrüßen, da hierdurch ein gewisser „Einigungsdruck“ aufgebaut wird.⁴⁴⁶

In Abweichung vom OECD-MA ist in Art. 24 Abs. 5 Satz 1 Nr. 3 vorgesehen, dass ein Schiedsverfahren nicht durchgeführt wird, wenn die zuständigen Behörden vor dem Zeitpunkt, zu dem es andernfalls begonnen hätte, übereinkommen, dass es sich um einen für eine Entscheidung durch ein Schiedsverfahren nicht geeigneten Einzelfall handelt.⁴⁴⁷ Diese Klausel nimmt wohl Fälle in den Blick, in denen beispielsweise infolge mangelnder Mitwirkung des Steuerpflichtigen keine ausreichenden Unterlagen zur Verfügung ste-

⁴⁴² In diesem Sinne eindringlich die Urteilsanmerkung von *Gosch*, BFH/PR 2011, 266 ff.

⁴⁴³ Vgl. Tz. 77 MK zu Art. 24 OECD-MA.

⁴⁴⁴ Zu dieser und in den DBA mit Liechtenstein, Luxemburg und den Niederlanden gefundenen alternativen Formulierungen vgl. *Lüdicke*, ifst-Schrift Nr. 480 (Fn. 1), 83 f. Die beabsichtigte Bedeutung der abermals abweichenden Formulierung im neu gefassten Protokoll zum DBA mit Norwegen (Fn. 440) liegt völlig im Dunkeln.

⁴⁴⁵ Schiedsverfahren sind in den jüngeren DBA lediglich in den DBA mit Großbritannien, Liechtenstein, Luxemburg und den Niederlanden vorgesehen. In Art. 3 des Änderungsprotokolls v. 27.10.2010 zum DBA-Schweiz wurde eine ergänzende Bestimmung aufgenommen.

⁴⁴⁶ Zutreffend *Müller-Gatermann*, FR 2012, 1032, 1037; vgl. auch *Lüdicke*, FR 2011, 1077, 1080.

⁴⁴⁷ Eine ähnliche Klausel findet sich in den jüngeren DBA bislang – soweit ersichtlich – nur in Art. 25 Abs. 5 Buchst. b DBA-Liechtenstein und in Art. 25 Abs. 5 Buchst. b Doppelbuchst. aa Buchst. B DBA-USA.

hen.⁴⁴⁸ Allerdings lassen sich dem Wortlaut der Bestimmung keine Maßstäbe entnehmen, anhand derer die zuständigen Behörden zu ihrer Entscheidung kommen. Damit ist die Frage aufgeworfen, ob die Entscheidung – jedenfalls die der deutschen Finanzverwaltung – justiziabel ist.

Ein in einem erfolgreich durchgeführten Schiedsverfahren ergangener Schiedsspruch ist nicht justiziabel; es geht dabei auch nicht um Rechtsanwendung zwischen beiden Staaten, sondern um die Beseitigung der Doppelbesteuerung. Allerdings steht es dem Steuerpflichtigen frei, die im Schiedsverfahren gefundene Einigung der Vertragsstaaten nicht anzuerkennen. In Deutschland steht sodann grundsätzlich der Rechtsweg gegen die ursprüngliche Entscheidung der Finanzverwaltung offen. Wird jedoch in einem der Vertragsstaaten zunächst der Rechtsweg beschritten und durch eine „diesbezügliche“ rechtskräftige Gerichtsentscheidung beendet, schließt Art. 24 Abs. 5 Satz 2 die Durchführung eines Schiedsverfahrens aus.⁴⁴⁹

Nach Art. 24 Abs. 5 Satz 1 Nr. 4 ist ein Verfahren nach der EU-Schiedskonvention gegenüber dem DBA-rechtlichen Schiedsverfahren vorrangig. Hierdurch soll ein unabgestimmtes Nebeneinander verschiedener Verfahren verhindert werden. Hinsichtlich des Verfahrens⁴⁵⁰ enthält die Verhandlungsgrundlage somit keine weitergehenden Verpflichtungen als die Schiedskonvention.⁴⁵¹

Nachdem Deutschland in der jüngsten Vergangenheit trotz Aufnahme des obligatorischen Schiedsverfahrens in das OECD-MA im Jahr 2008 nur in einer geringen Zahl seiner DBA entsprechende Regelungen vereinbart hat,⁴⁵²

⁴⁴⁸ So die Erläuterungen seitens des BMF während des Steuer-Symposiums am 18.4.2013. Ähnlich auch *Eimmermann*, in Wassermeyer, DBA-USA, Art. 25, Rn. 46.

⁴⁴⁹ Ob diese restriktive Regelung erforderlich ist, wenn im anderen Vertragsstaat eine Umsetzung von Verständigungsvereinbarungen trotz eines rechtskräftigen Urteils möglich ist, mag man bezweifeln; zur – umstrittenen – Umsetzbarkeit in Deutschland vgl. *Flüchter*, in Schönfeld/Ditz, DBA, Art. 25 MA, Rn. 168 m.w.N. Wird gegen die Verwaltungsentscheidung gleichzeitig ein Rechtsbehelf eingelegt und ein Verständigungsverfahren beantragt, bietet es sich daher an, das Rechtsbehelfsverfahren zunächst auszusetzen.

⁴⁵⁰ Auf das Nebeneinander materiell-rechtlicher Bestimmungen hat Art. 24 Abs. 5 Satz 1 Nr. 4 keine Auswirkungen.

⁴⁵¹ Vgl. Abs. 15 der Schiedskonvention; vgl. zum Verhältnis zu den DBA auch *Schönfeld/Ditz*, in Schönfeld/Ditz, DBA, Anh. 4 Rn. 185.

⁴⁵² Siehe die Nachweise in Fn. 445.

bleibt abzuwarten, ob es künftig gelingt, obligatorische Schiedsverfahren mit der weit überwiegenden Zahl der Vertragsstaaten zu vereinbaren. Zur Vermeidung internationaler Doppelbesteuerungen ist dies wünschenswert.

p. Informationsaustausch und Datenschutz

Die Bestimmungen in Art. 25 der Verhandlungsgrundlage zum Informationsaustausch folgen im Grundsatz Art. 26 OECD-MA (sog. große Auskunfts-klausel) einschließlich der im Jahr 2012 vorgenommenen Ergänzung im Abs. 2. Nach dieser Ergänzung, die bereits in einigen jüngeren deutschen DBA⁴⁵³ enthalten ist, können im Wege des Informationsaustauschs erhaltene Informationen auch für andere außersteuerliche⁴⁵⁴ Zwecke verwendet werden, wenn dies nach dem Recht beider Vertragsstaaten zulässig ist und der übermittelnde Staat der Verwendung zugestimmt hat. Die nun aufgenommene Ergänzung war bereits bisher optional in Tz. 12.3 des OECD-MK vorgesehen.⁴⁵⁵

Ohne Vorbild im OECD-MA⁴⁵⁶ lässt die Verhandlungsgrundlage in Art. 25 Abs. 2 Sätze 5 bis 7 eine Verwendung der Informationen für andere Zwecke auch ohne vorherige Zustimmung des anderen Vertragsstaates zu, wenn sie zur Abwehr einer im Einzelfall bestehenden dringenden Gefahr für das Leben, die körperliche Unversehrtheit oder die persönliche Freiheit einer Person oder für bedeutende Vermögenswerte erforderlich ist und Gefahr im Verzug besteht. Wird die unverzüglich nachzusuchende Genehmigung verweigert, ist eine weitere derartige Verwendung der Informationen unzulässig und ein durch die erfolgte Verwendung eingetretener Schaden zu ersetzen. Ein gewisses öffentliches Bedürfnis zur Verwendung tatsächlich vorliegender Informationen zur Abwehr der in der Klausel genannten Gefahren für Leib und Leben ist nicht von der Hand zu weisen. Dennoch bleibt abzuwar-

⁴⁵³ Vgl. z.B. die DBA mit Bulgarien, Großbritannien, Irland, Liechtenstein, Luxemburg, den Niederlanden, Spanien, Ungarn, Zypern.

⁴⁵⁴ Vgl. Tz. 12.3 Satz 4 im „Update to Article 26 of the OECD Model Tax Convention and its Commentary“ v. 12.7.2012, [http://www.oecd.org/ctp/exchange-of-tax-information/120718_Article%2026-ENG_no%20cover%20\(2\).pdf](http://www.oecd.org/ctp/exchange-of-tax-information/120718_Article%2026-ENG_no%20cover%20(2).pdf).

⁴⁵⁵ In Tz. 12.3. des OECD-MK sind als Beispiele für Angelegenheiten hoher Priorität die Bekämpfung von Geldwäsche, Korruption und die Finanzierung des Terrorismus genannt.

⁴⁵⁶ Eine vergleichbare Klausel findet sich bspw. in den Änderungsprotokollen zu den DBA mit Belgien und Österreich (jeweils von 2010) sowie in dem Revisionsprotokoll zum DBA-Norwegen.

ten, in welchem Umfang hiervon künftig Gebrauch gemacht wird, namentlich auch zur Abwehr von bloß vermögensmäßigen Gefahren, deren Wertung als „bedeutend“ nicht eben rechtssicher erscheint.⁴⁵⁷

Die Bestimmungen über den Informationsaustausch werden durch detaillierte Bestimmungen zum Datenschutz⁴⁵⁸ in Nr. 6 des Protokolls ergänzt, die deutscher Abkommenspolitik entsprechen und sich in nahezu allen jüngeren Abkommen⁴⁵⁹ finden. Allerdings scheint die Bestimmung in Nr. 6 Buchst. a des Protokolls in Widerspruch zu der erwähnten, auf dem OECD Update 2012 beruhenden erweiterten Zweckbestimmung zu stehen, da die übermittelten Daten nach der Protokollbestimmung „in Übereinstimmung mit Artikel 26 Absatz 2 nur zu dem von der übermittelnden Stelle angegebenen Zweck“ verwendet werden dürfen. Eine Klarstellung erscheint zweckmäßig.

Die im Zusammenhang mit den Bestimmungen über den Informationsaustausch besonders umstrittene Frage⁴⁶⁰, wann erbetene Informationen „voraussichtlich erheblich sind“ und wann sog. *fishing expeditions* vorliegen, wird in der Verhandlungsgrundlage in Übereinstimmung mit dem OECD-MA nicht weiter präzisiert. In der jüngeren Abkommenspraxis wurden hierzu individuelle Regelungen vereinbart.⁴⁶¹

⁴⁵⁷ Vgl. *Czakert*, ISR 2013, 177, 179, zu möglichen Präzisierungen sowie auch zu Ablehnungsgründen i.S.d. Abs. 3.

⁴⁵⁸ Zum Datenschutz siehe bspw. *Czakert*, ISR 2013, 177, 179.

⁴⁵⁹ Mit jeweils unterschiedlichen Formulierungen (auch in den jüngeren Revisionsprotokollen enthalten). Ausnahme DBA-Liechtenstein; im Protokoll Nr. 9 Buchst. b wird für die Übermittlung personenbezogener Daten auf das Auskunftsabkommen v. 2.9.2009 verwiesen.

⁴⁶⁰ Vgl. auch Tz. 5 ff. MK zu Art. 26 OECD-MA (Update 2012).

⁴⁶¹ So ist in Nr. 15a Abs. 2 des Protokolls zum DBA-Belgien (i.d.F. des noch nicht in Kraft getretenen Änderungsprotokolls 2010) vorgesehen, dass die ersuchte Behörde eine Bestätigung der ersuchenden Behörde, wonach die erbetenen Informationen „voraussichtlich erheblich“ sind, akzeptiert. Nach Abs. 3 gilt das auch mit Blick auf noch nicht identifizierte Steuerfälle. Vgl. auch Nr. 4 Abs. 1 und 2 des Protokolls zum DBA-Malta (i.d.F. des Änderungsprotokolls 2010). In Nr. 13a Buchst. b des Protokolls zum DBA-Österreich (i.d.F. des Änderungsprotokolls 2010) werden *fishing expeditions* ausdrücklich ausgeschlossen; vgl. zur diesbezüglichen österreichischen Abkommenspolitik auch *Jirousek*, in Lang/Schuch/Staringer (Hrsg.), Die österreichische DBA-Politik, Wien 2013, 15, 28 f.

q. Verfahrensregeln für die Quellenbesteuerung; Investmentvermögen

Ohne Vorbild im OECD-MA enthalten die Absätze 1 bis 4 des Art. 27 allgemeine Vorschriften über die Durchführung der Quellenbesteuerung in den Fällen, in denen das Abkommen das Recht des Quellenstaats zur Besteuerung im Ergebnis ausschließt oder begrenzt. Art. 27 Abs. 5 regelt die Gewährung von Abkommensvergünstigungen für deutsche Investmentvermögen und jeweils zu spezifizierende entsprechende Einrichtungen des Vertragsstaats. Diese Regelungen beschränken sich nicht auf bloße Verfahrensaspekte, sondern enthalten auch materiell-rechtliche Regelungen zum Umfang der Entlastung bei Investmentvermögen.

aa. Verfahrensregeln

Art. 27 Abs. 1 sichert das Recht der Vertragsstaaten, ungeachtet eines Ausschlusses oder einer Begrenzung durch das Abkommen bei sämtlichen Einkünften einen im innerstaatlichen Recht vorgesehenen Quellensteuerabzug durchzuführen. Die Bestimmung entspricht langjähriger deutscher Abkommenspolitik. Sie geht über die in Art. 10 Abs. 2 und Art. 11 Abs. 2 Satz 2 OECD-MA enthaltene Bestimmung hinaus, wonach die Durchführung der Quellensteuerbegrenzungen von den Behörden in gegenseitigem Einvernehmen geregelt wird. Namentlich sieht das OECD-MA keine Regelung für solche Einkünfte vor, für die das Abkommen dem Quellenstaat keinerlei Besteuerungsrecht belässt.

Art. 27 Abs. 2 bestimmt eine Frist von vier Jahren für Anträge auf Erstattung der so erhobenen Abzugsteuern. Abweichend von vielen bisherigen deutschen Abkommen beginnt die Vierjahresfrist mit Ablauf des Kalenderjahres, in dem die fraglichen Einkünfte bezogen worden sind, und nicht mit Ablauf desjenigen Kalenderjahres, in dem die Abzugsteuer festgesetzt wurde.⁴⁶² In Art. 27 Abs. 3 verpflichten sich die Vertragsstaaten dazu, Verfahren dafür zu schaffen, dass die Abkommensvergünstigungen bereits beim Steuerabzug berücksichtigt werden können. Nach ihrem Wortlaut gilt diese Bestimmung für sämtliche Einkünfte, die dem Steuerabzug unterliegen und nach dem Abkommen nicht oder nur ermäßigt besteuert werden können. Diese Bestimmung ist nicht nur angesichts der sonst drohenden Zinsnachteile, son-

⁴⁶² Vgl. bspw. DBA mit Großbritannien, Irland und Luxemburg. Im DBA-Liechtenstein ist ebenso wie in der Verhandlungsgrundlage der Zeitpunkt des Bezugs der Einkünfte maßgebend. Im DBA-Niederlande wird lediglich auf innerstaatliche Verfahren zur Entlastung von Quellensteuern verwiesen.

dern insbesondere wegen des oft mit einem Erstattungsverfahren verbundenen Aufwands für eine effektive Entlastung der abkommensberechtigten Personen von großer Bedeutung. Umso erstaunlicher erscheint es, dass das in Deutschland hierfür geschaffene Freistellungsverfahren nach § 50d Abs. 2 EStG bislang nicht lückenlos in sämtlichen Abzugsteuerfällen anwendbar ist⁴⁶³, obwohl Deutschland vergleichbare DBA-Klauseln bereits in einer Vielzahl von DBA vereinbart hat.⁴⁶⁴

Art. 27 Abs. 4 enthält eine Regelung zur Ansässigkeitsbescheinigung.

Art. 27 Abs. 6 ermächtigt die zuständigen Behörden, Regelungen zur Durchführung der Bestimmungen des Art. 27 durch Verständigung zu erlassen. Dies gilt auch für die nachstehend erörterte Besteuerung von Investmentvermögen.

bb. Besonderheiten bei Investmentvermögen

Mit Blick auf das sog. TRACE-Projekt der OECD⁴⁶⁵ enthält Art. 27 Abs. 5 Bestimmungen⁴⁶⁶ über die Gewährung von Abkommensvergünstigungen für Investmentvermögen.⁴⁶⁷ Ob Investmentvermögen und gegebenenfalls welche Investmentvermögen der Vertragsstaaten als ansässige und damit abkom-

⁴⁶³ Das Freistellungsverfahren findet derzeit beispielsweise bei Streubesitzdividenden keine Anwendung. Das Kontrollmeldeverfahren nach § 50d Abs. 5 und 6 EStG ist insoweit kein vollwertiger Ersatz. Denn die Person, welche die fraglichen Einkünfte erzielt, hat gegenüber dem Schuldner der Erträge keinen Anspruch auf Durchführung des Kontrollmeldeverfahrens. Vgl. im Übrigen zu Einschränkungen bei Inhaberaktien und GmbH-Anteilen sowie bei Bruttoerträgen von mehr als 40.000 € BMF-Schreiben v. 20.5.2009, Schreiben betr. Entlastungen von Abzugsteuern aufgrund von Doppelbesteuerungsabkommen (DBA) nach dem Kontrollmeldeverfahren – Erstreckung auf Kapitalerträge gemäß § 50d Abs. 6 EStG, BStBl. I 2009, 645, Tz. 4 und 5.

⁴⁶⁴ So etwa die DBA mit Bulgarien, der Türkei, Ungarn und Zypern. Vgl. auch *Kaeser*, in Wassermeyer, DBA, Türkei Art. 27 Rz. 6 zur unbedingten Umsetzungsverpflichtung; von ausreichender Umsetzung ohne Begründung wohl ausgehend aber *Burmeister*, in Wassermeyer, DBA, Albanien Art. 29 Rz. 4; *ders.*, a.a.O., DBA-Algerien Art. 29 Rz. 4; *Beckmann*, a.a.O., DBA-Mazedonien Art. 27 Rz. 1.

⁴⁶⁵ <http://www.oecd.org//ctp/exchange-of-tax-information/aboutthetracegroup.htm>.

⁴⁶⁶ In Teilen ähnliche, aber keineswegs einheitliche Regelungen finden sich beispielsweise in den DBA mit Irland, Liechtenstein, Luxemburg und den USA.

⁴⁶⁷ Zum Problem auch *Eberhardt*, IStR 2013, 377 ff.

mensberechtigte Personen anzusehen sind, ist international nicht eindeutig geklärt.⁴⁶⁸ Die deutsche Abkommenspolitik hat gelegentlich ausdrückliche Bestimmungen hierzu vereinbart.⁴⁶⁹ Dies könnte sich auch künftig anbieten, denn die Abkommensberechtigung der im Vertragsstaat errichteten Investmentvermögen richtet sich nach dessen steuerlichen Gegebenheiten. Die Verhandlungsgrundlage enthält allerdings keine derartige Bestimmung.⁴⁷⁰ Sie scheint indessen von der Abkommensberechtigung der Investmentvermögen auszugehen. Nur so lässt sich die Formulierung „Anspruch auf die gleichen [sic!] Vergünstigungen“ in Art. 27 Abs. 5 Nr. 1 bis 3 verstehen.

Die nach dem Wortlaut des Eingangssatzes des Art. 27 Abs. 5 wohl als abschließende Regelung gedachten Bestimmungen in den Nummern 1 bis 3 stellen sich so gesehen als Einschränkungen von Abkommensvergünstigungen für die betroffenen Investmentvermögen dar⁴⁷¹, indem auf eine vergleichbare Abkommensberechtigung der Anleger⁴⁷² abgestellt wird. Damit wird – trotz

⁴⁶⁸ Vgl. Tz. 6.8 ff. MK zu Art. 1 OECD-MA und Tz. 8.6 und 8.7 MK zu Art. 4 OECD-MA; ferner Bericht der OECD v. 23.4.2010 „The granting of treaty benefits with respect to the income of collective investment vehicles“ (<http://www.oecd.org/tax/treaties/45359261.pdf>). Vgl. auch *Wassermeyer*, in *Wassermeyer, DBA, MA Art. 4, Rz. 25*; *Lehner*, in *Vogel/Lehner, DBA, Art. 4, Rz. 83*; *Kirchmayr*, *IStr* 2011, 673, 674 ff.

⁴⁶⁹ Vgl. bspw. Protokoll Nr. 1 Buchst. b zum DBA-Irland, Protokoll Nr. 2 zum DBA-Liechtenstein; eine Ermächtigung für eine einvernehmliche Lösung durch die zuständigen Behörden bei an sich nicht abkommensberechtigten Investmentvermögen findet sich im Protokoll Nr. I zum DBA-Spanien.

⁴⁷⁰ Nr. 2 des Protokolls enthält nur eine Begriffsbestimmung. Danach sind in Deutschland unter einem Investmentvermögen Investmentfonds und Investmentaktiengesellschaften zu verstehen, auf welche die Vorschriften des Investmentgesetzes anzuwenden sind. Das Investmentgesetz wurde zum 22.7.2013 aufgehoben. Verweise in den DBA müssten folgerichtig an das neue Kapitalanlagegesetzbuch angepasst werden.

⁴⁷¹ Zustimmend *Schönfeld/Ditz*, in *Schönfeld/Ditz, DBA, Anh. 4 Rn. 201*.

⁴⁷² Hierbei ist jeweils auf die Abkommensberechtigung nach dem DBA des Ansässigkeitsstaats des Anlegers mit dem Quellenstaat der abzugsteuerpflichtigen Einkünfte abzustellen; vgl. auch *Eberhardt*, *IStr* 2013, 377 382 zum DBA-Niederlande unter Verweis auf *Böing/Prang*, *BB* 2012, 2211, 2212.

grundsätzlicher Abkommensberechtigung des Investmentvermögens – dem Gedanken seiner steuerlichen Transparenz Rechnung getragen.⁴⁷³

Nummer 1 regelt den Grundfall, wonach das Investmentvermögen insoweit (quotal) entlastungsberechtigt ist, als dessen Anleger bei unmittelbarem Bezug der Einkünfte die gleichen Vergünstigungen nach dem fraglichen Abkommen oder, sofern sie nicht in demselben Vertragsstaat ansässig sind wie das Investmentvermögen, nach dem zwischen dem Quellenstaat und ihrem jeweiligen Ansässigkeitsstaat geschlossenen Abkommen gewährt würden.

Nummer 2 enthält eine Vereinfachungs- bzw. *de-minimis*-Regelung zugunsten des Investmentvermögens. Die Abkommensvergünstigungen werden danach nicht nur quotal, sondern in vollem Umfang, also für die gesamten von dem Investmentvermögen bezogenen und im Grundsatz entlastungsfähigen Einkünfte gewährt, wenn mindestens 90 % der Anteile oder anderen Eigentumsrechte an dem Investmentvermögen Personen gehören, die nach dem fraglichen Abkommen oder einem Abkommen zwischen dem Quellenstaat und ihrem Ansässigkeitsstaat bei unmittelbarem Bezug der Einkünfte die gleichen Vergünstigungen beanspruchen könnten.

Nummer 3 enthält eine noch weitergehende Regelung zugunsten des Investmentvermögens. Die Vergünstigungen werden auch dann in vollem Umfang gewährt, wenn lediglich 75 % der Anteile oder anderen Eigentumsrechte vergleichbar berechtigten Personen gehören; diese müssen allerdings in demselben Vertragsstaat wie das Investmentvermögen ansässig sein. Diese Bestimmung ist zwar aus praktischer Sicht für Investmentvermögen, die im Wesentlichen nur nationale Anleger haben, zu begrüßen. Sie begegnet jedoch durchgreifenden europarechtlichen Bedenken im Hinblick auf die Ka-

⁴⁷³ Da die Transparenz jedoch nicht zu einer individuellen Entlastungsberechtigung der einzelnen Anleger führt, erscheint – auch unter Berücksichtigung des der Vorschrift inhärenten Missbrauchsgedankens – eine Gewährung der Abkommensvergünstigung für börsennotierte Investmentvermögen ohne Berücksichtigung des Anlegerkreises angemessen; vgl. in diesem Sinne Art. 31 Abs. 3 Buchst. a DBA-Liechtenstein.

pitalverkehrsfreiheit, denn sie bevorzugt Investmentvermögen in Abhängigkeit von der steuerlichen Ansässigkeit ihres Anlegerkreises.⁴⁷⁴

Im Übrigen stellt sich bei schwankendem Anlegerkreis die Frage, auf welchen Zeitraum oder Zeitpunkt für die Erfüllung der 75 %- bzw. 90 %-Grenze abzustellen ist.⁴⁷⁵ Dabei ist auch zu bedenken, dass schon ein geringes Über- oder Unterschreiten zu einer erheblichen Änderung der Quellensteuerentlastung führen kann, die letztlich alle Anleger trifft, gleichviel, ob diese qualifiziert sind oder nicht.

r. Vorbehalt für nationale Missbrauchsvorschriften und AStG

Die Verhandlungsgrundlage enthält entsprechend langjähriger deutscher Abkommenspolitik⁴⁷⁶ in Art. 28 Regelungen zum Verhältnis des Abkommens zu gewissen innerstaatlichen Vorschriften.⁴⁷⁷ Allerdings findet sich die getrennte Erwähnung des Vorbehalts für die Anwendung des AStG neben den Vorschriften zur Verhinderung von Steuerumgehung oder Steuerhinterziehung nicht in allen Abkommen.⁴⁷⁸ Im Schrifttum wird davon ausgegangen, dass

⁴⁷⁴ Vgl. dazu grundlegend die sog. *Open skies*-Entscheidungen des EuGH, Urteile v. 5.11.2002, 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. Zur vergleichbaren Problematik der Regelungen im Protokoll Nr. XV Abs. 3 zum DBA-Niederlande vgl. *Lüdicke*, ifst-Schrift Nr. 480 (Fn. 1), 81. Vgl. auch Art. 28 Abs. 6 i.V.m. Abs. 8 Buchst. e DBA-USA.

⁴⁷⁵ Vgl. auch die Öffnungsklausel für statistische Verfahren in Prot. Nr. 24 zu Art. 28 Abs. 6 DBA-USA.

⁴⁷⁶ Gelegentlich stehen Vertragsstaaten der Anwendung genereller Missbrauchsklauseln (GAAR) kritisch gegenüber. So sind in den DBA mit Großbritannien und Irland vergleichbare Regelungen jeweils in eine „Gemeinsame Erklärung“ anlässlich der Unterzeichnung der Abkommen aufgenommen worden.

⁴⁷⁷ Abweichend von einigen jüngeren Abkommen nimmt die Öffnungsklausel nicht auf innerstaatliche Missbrauchsvorschriften „in ihrer jeweils gültigen Fassung“ Bezug; vgl. auch *Lay/Stoecker*, IWB 2013, 368, 376.

⁴⁷⁸ Vgl. zur getrennten Erwähnung bspw. DBA mit Liechtenstein, Mazedonien und Spanien sowie Revisionsprotokoll zum DBA-Norwegen; ohne Erwähnung des AStG bspw. DBA mit Algerien, Bulgarien, Luxemburg, Syrien und Ungarn.

die genannten Teile des AStG ohnehin zu den Vorschriften zur Verhinderung von Steuerumgehung gehören.⁴⁷⁹

Nach Art. 28 Abs. 1 Nr. 1 steht das Abkommen der Anwendung der Vorschriften zur Verhinderung der Steuerumgehung oder -hinterziehung durch einen Vertragsstaat nicht entgegen. Durch die ausdrückliche Nennung der Missbrauchsvorschriften (Steuerumgehung) kommt es für deren Anwendung nicht auf die umstrittene Frage an, ob den Abkommen ein Missbrauchsvorbehalt immanent ist⁴⁸⁰ und wie weit dieser reicht. Der weitere Vorbehalt hinsichtlich der Vorschriften zur Verhinderung der Steuerhinterziehung erscheint insofern befremdlich, als ein Widerspruch zwischen diesen Vorschriften, die rechtswidriges Täuschen über Tatsachen sanktionieren, und den abkommensrechtlichen Regelungen schwer vorstellbar erscheint.⁴⁸¹

Im Einzelfall mag es zu Meinungsunterschieden darüber kommen, ob eine Vorschrift der Verhinderung der Steuerumgehung dient. Während dies in Deutschland beispielsweise für § 42 AO oder § 50d Abs. 3 EStG unstreitig sein dürfte⁴⁸², könnte dies bei anderen Vorschriften fraglich sein.⁴⁸³ Schon infolge dieser gegenständlichen Begrenzung der Öffnungsklausel zugunsten

⁴⁷⁹ Vgl. bspw. *Burmeister*, in Wassermeyer, DBA, Albanien Art. 29 Rz. 1 (mit Verweis auf § 50d Abs. 3 EStG und die Hinzurechnungsvorschriften des AStG); *ders.*, aaO., Algerien Art. 29 (mit Verweis auf § 50d Abs. 3 EStG und die Hinzurechnungsvorschriften des AStG); *ders.*, aaO., Syrien Art. 26 Rz. 1 (mit Verweis auf § 50d Abs. 3 EStG und die Hinzurechnungsvorschriften des AStG); *Hummel/Hüttler/Moreno*, aaO., Mexiko Art. 28 Rz. 1 (mit Verweis auf § 42 AO, § 4h EStG, 8a KStG, §§ 1, 7 AStG, § 50d Abs. 3 EStG); *Hirscher*, aaO., Malaysia, Art. 27, Rn. 3 (mit Verweis § 42 AO, § 50d Abs. 3 EStG und den Vierten, Fünften und Siebten Teil des AStG).

⁴⁸⁰ So Tz. 9.4 MK zu Art. 1 OECD-MA; bejahend etwa *Vogel*, StuW 1985, 369, 375; BFH, Urteil v. 31.5.2005 – I R 74, 88/04, BStBl. II 2006, 118, IStR 2005, 710, (sub II.2.a)); grds. auch *Wassermeyer*, in Wassermeyer, DBA, MA Art. 1 Rz. 57; ablehnend *Schaumburg*, Internationales Steuerrecht, 3. Aufl., Rz. 16.146 m.w.N.

⁴⁸¹ So im Ergebnis auch *Roser*, Ubg 2013, 37, 43.

⁴⁸² Das Protokoll Nr. XV zum DBA-Niederlande verweist als wesentlichen Anwendungsbereich auf § 42 AO und § 50d Abs. 3 EStG.

⁴⁸³ Die Frage wird bspw. mit Blick auf § 50d Abs. 9 und Abs. 11 EStG diskutiert.

innerstaatlicher Bestimmungen kann man darin schwerlich eine generelle Aufgabe des völkerrechtlichen Grundsatzes *pacta sunt servanda* erkennen.⁴⁸⁴

Nach Art. 28 Abs. 1 Nr. 2 behält sich Deutschland ausdrücklich die Anwendung des Vierten, Fünften und Siebten Teils des AStG vor. Sofern man diese Bestimmungen ohnehin insgesamt als solche zur Verhinderung von Steuerumgehung ansieht, hat ihre eigenständige Erwähnung in der Verhandlungsgrundlage nur deklaratorische Wirkung. Die Regelung vermeidet indessen in jedem Fall Diskussionen über die Frage, ob die Anwendung dieser Bestimmungen einen *treaty override* darstellt und ob ein solcher gegebenenfalls zulässig ist. Sie vermag hingegen nicht, etwaige EU-Rechtsverstöße zu salvieren.⁴⁸⁵

Nach Art. 28 Abs. 2 verpflichten sich die Vertragsstaaten, eventuell entstehende Doppelbesteuerungen durch gemeinsame Beratung zu vermeiden. Da insoweit nur auf das Konsultationsverfahren nach Art. 24 Abs. 3 verwiesen wird, kommt bei Nichteinigung in diesem Verfahren grundsätzlich kein obligatorisches Schiedsverfahren in Betracht.⁴⁸⁶

4. Wesentliche Abweichungen der Verhandlungsgrundlage von jüngeren deutschen DBA

a. Keine Regelung zu Personengesellschaften

In Abweichung von einer Vielzahl deutscher Abkommen und ungeachtet eines entsprechenden Vorbehalts Deutschlands im OECD-Musterkommentar⁴⁸⁷ enthält die Verhandlungsgrundlage keine Regelung zur Lösung von Qualifikationskonflikten in Fällen unterschiedlicher Behandlung von Personengesellschaften als transparent oder nicht transparent in den beiden Vertragsstaaten. Nachdem die ältere deutsche Abkommenspraxis bei Bedarf zu

⁴⁸⁴ So aber *Roderburg/Rode*, ISR 2013, 149, 153, unter unzutreffendem Hinweis auf *Lüdicke*, DBA-Politik (Fn. 210), 37, wo dies nur für den Fall eines umfassenden (sic!) Vorbehalts für *treaty override* diskutiert wird.

⁴⁸⁵ Zutreffend *Schönfeld/Ditz*, in Schönfeld/Ditz, DBA, Anh. 4 Rn. 206.

⁴⁸⁶ Das Schiedsverfahren nach Art. 25 Abs. 5 OECD-MA ist nur im Zusammenhang mit einem Verständigungsverfahren im engeren Sinn nach Art. 25 Abs. 1 OECD-MA vorgesehen, sofern nicht der Anwendungsbereich des Schiedsverfahrens im DBA ausdrücklich ausgeweitet wurde; vgl. Tz. 73 MK zu Art. 25 OECD-MA.

⁴⁸⁷ Vgl. Tz. 32 MK zu Art. 4 OECD-MA.

individuellen Lösungen mit dem jeweiligen Vertragsstaat gekommen war, hat Deutschland in der jüngeren Vergangenheit mit seinen Vertragsstaaten im Wesentlichen zwei⁴⁸⁸ Lösungswege beschritten. Ein Weg sucht das Problem über eine fiktive Ansässigkeit der Personengesellschaft zu lösen.⁴⁸⁹ Der andere Lösungsweg lehnt sich an die aus dem US-amerikanischen Abkommensmuster entnommene Klausel in Art. 1 Abs. 7 DBA-USA an. Die dieser Bestimmung entsprechenden Klauseln richten sich an den Quellenstaat und treffen Regelungen über die Zurechnung von Einkünften zu einer abkommensberechtigten Person im Falle des Bezugs über eine Gesellschaft, die von den Vertragsstaaten unterschiedlich qualifiziert wird.

Es erstaunt, dass die Verhandlungsgrundlage auf eine solche Regelung schon im Ansatz verzichtet. Dies gilt umso mehr, als der Gesetzgeber im Amtshilferichtlinie-Umsetzungsgesetz den Versuch gemacht hat, jedenfalls die Probleme hinsichtlich der Entlastung von deutschen Quellensteuern durch eine innerstaatliche Regelung in den Griff zu bekommen; die Bestimmung (§ 50d Abs. 1 Satz 11 EStG) wirft allerdings ihrerseits etliche Zweifelsfragen auf.⁴⁹⁰

Es bleibt zu hoffen, dass die sich aus unterschiedlicher Qualifikation für den Quellenstaat ergebenden Probleme in der künftigen Abkommenspraxis eine angemessene und rechtssichere Lösung finden. Punktuell wirkende unilaterale Bestimmungen sind hierfür kein vollwertiger Ersatz. Es wäre jedenfalls fatal, wenn weiterhin⁴⁹¹ darüber spekuliert werden müsste, ob und wie

⁴⁸⁸ Einen dritten Weg scheint das DBA-Spanien zu beschreiten: In dessen Protokoll (Nr. XI. 3.) wird erstens – lt. Denkschrift klarstellend (BT-Drucks. 17/7318, 38) – geregelt, dass ein Rechtsträger Abkommensvergünstigungen geltend machen kann, wenn ihm eine Ansässigkeitsbescheinigung ausgestellt wurde. Für nach spanischem Recht errichtete „sociedades colectivas“ (nach Rechtstypenvergleich oHG) „sollte“ (in der spanischen Fassung: „podrá aplicar“) dies jedoch nur insoweit gelten, als deren Einkünfte nicht in Deutschland ansässigen Personen zuzurechnen sind.

⁴⁸⁹ Vgl. Art. 4 Abs. 4 DBA-Albanien, Art. 4 Abs. 4 DBA-Algerien, Protokoll Nr. 2 zum DBA-Syrien, Art. 4 Abs. 5 DBA-Taiwan und Art. 4 Abs. 4 DBA-Uruguay.

⁴⁹⁰ Vgl. nur Stellungnahme der BStBK zum Gesetzentwurf der Bundesregierung (Drucksache 17/10000) v. 17.9.2012 (Fn. 188). Zu den Zweifelsfragen vgl. auch Kapitel III 1 e.

⁴⁹¹ Vgl. *Lüdicke*, ifst-Schrift Nr. 480 (Fn. 1), 56.

Deutschland den von der OECD insoweit im Partnership Report unterbreiteten Vorschlägen folgt.⁴⁹²

b. Keine Regelung zu Sondervergütungen

Die bekanntlich zwischen Finanzverwaltung und Rechtsprechung stark umstrittene⁴⁹³ Behandlung von abfließenden Sondervergütungen ist in etlichen deutschen DBA der jüngeren Vergangenheit im Sinne eines Vorbehalts der nationalen deutschen Sichtweise geregelt worden.⁴⁹⁴

Die Nichtaufnahme einer entsprechenden Klausel in die Verhandlungsgrundlage ist nach Äußerungen seitens des BMF während des Steuer-Symposiums am 18.4.2013 allerdings nicht Ausdruck dessen, dass an der vom internationalen Konsens abweichenden Behandlung von Sondervergütungen für Abkommenszwecke nicht mehr festgehalten wird. Vielmehr werde im BMF die Gefahr gesehen, dass die Aufnahme einer expliziten Regel für Sondervergütungen die Verhandlungsführung erheblich erschweren könnte und das Risiko von Qualifikationskonflikten entsteht. Schon dieses Eingeständnis sollte Anlass genug sein, sich von der bisherigen Sichtweise zu verabschieden.

Die Inanspruchnahme eines Besteuerungsrechts für Sondervergütungen ist insbesondere mit dem nun auch von Deutschland in der Verhandlungsgrundlage übernommenen Authorised OECD Approach (AOA) nicht vereinbar.⁴⁹⁵ Die innerstaatlich veranlasste Behandlung von Sondervergütungen dient der möglichst weitgehenden Gleichstellung von Mitunternehmern mit Einzelunternehmern. Wenn nun nach Maßgabe des AOA zwischen einem ausländischen Einzelunternehmer und seiner inländischen Betriebsstätte, beispielsweise für eine Quasi-Lizensierung im Wege sog. *dealings* bei der Gewinnabgrenzung zulasten der Betriebsstätte ein Aufwand angenommen

⁴⁹² Dieser Teil der Ausführungen im Partnership Report (vgl. Fn. 186) ist besonders umstritten; vgl. etwa *Lang*, IStR 2011, 1 ff.; *Lüdicke*, IStR 2011, 91 ff., jeweils m.w.N.

⁴⁹³ Vgl. zum Streitstand *Gosch*, in Kirchhof, EStG, 12. Aufl. 2013, § 50d Rn. 44; zur Problematik eingehend *Lüdicke*, in Dötsch/Herlinghaus/Hüttemann/Lüdicke/Schön, Die Personengesellschaft im Steuerrecht, 2011, 95, 105 m.w.N.

⁴⁹⁴ Vgl. jeweils Art. 7 Abs. 7 DBA mit Algerien, Mauritius, Oman und Uruguay sowie vergleichbare Protokollregelungen in den DBA mit Syrien, der Türkei und Zypern, ähnlich auch Art. 7 Abs. 4 DBA-Liechtenstein.

⁴⁹⁵ Vgl. auch *Lüdicke*, ifst-Schrift Nr. 480 (Fn. 1), 61; die Widersprüche nicht einmal erwähnend jedoch *Mitschke*, FR 2013, 694 ff.

wird, ist es widersprüchlich, eine tatsächlich gezahlte, als Sondervergütung zu qualifizierende Lizenzgebühr als Bestandteil des deutschen Gewinns erfassen zu wollen.

Konsequenterweise sollte daher auch § 50d Abs. 10 EStG ersatzlos gestrichen werden. Kaum vorstellbar ist jedenfalls, dass abkommensrechtlich künftig auf entsprechende Klauseln verzichtet und lediglich auf das Eingreifen der infolge der BFH-Rechtsprechung⁴⁹⁶ durch das Amtshilferichtlinie-Umsetzungsgesetz überarbeiteten und verschärften Regelung in § 50d Abs. 10 EStG als *treaty override* vertraut wird.

Sofern ausnahmsweise auch ein Vertragsstaat das Konzept der Sondervergütungen kennt und es grenzüberschreitend ungeachtet des AOA anwenden möchte, mag eine entsprechende Regelung im Abkommen vereinbart werden: Diese birgt dann auch nicht die Gefahr internationaler Doppelbesteuerung infolge unterschiedlicher Qualifikation in sich, die durch die in § 50d Abs. 10 Satz 5 EStG vorgesehene Anrechnung der ausländischen Steuer auf die im Inland anfallende Einkommen- oder Körperschaftsteuer – nicht jedoch die Gewerbesteuer – des ausländischen Gesellschafters kaum rechtssicher und vollständig vermieden wird.⁴⁹⁷

c. Keine ausformulierte Regelung zur Entstrickung bei (Erst-)Abschluss eines DBA

Das Protokoll enthält keine ausformulierte Regelung zur Problematik einer Entstrickung von Wirtschaftsgütern infolge des erstmaligen Abschlusses bzw. der Revision eines DBA. Zwischen Protokoll Nr. 2 und Nr. 3 findet sich allerdings der Einschub [*Zu Artikel 13*] mit dem Hinweis, dass an dieser Stelle eine Regelung für den Fall, dass die Revision oder der Erstabschluss eines DBA eine Entstrickung auslöst, eingefügt werden kann. So sehr dies zu begrüßen ist, bleibt die unterbliebene Ausformulierung einer entsprechenden Klausel zu bedauern.

⁴⁹⁶ Vgl. BFH, Urteil v. 8.9.2010 - I R 74/09, IStR 2011, 32; Beschluss v. 8.11.2010 – I R 106/09, IStR 2011, 157; Urteil v. 7.12.2011 – I R 5/11, IStR 2012, 222.

⁴⁹⁷ Zur Kritik vgl. auch Kapitel III 1 d cc und *Pohl*, DB 2013, 1572, 1575.

Eine solche Klausel könnte sich an die im Wesentlichen als gelungen zu bezeichnende Regelung im DBA-Liechtenstein anlehnen.⁴⁹⁸ Solange die Finanzverwaltung an ihrer Auffassung festhält, dass der Abschluss eines DBA eine Entstrickung auslösen kann⁴⁹⁹, ist eine derartige Regelung vonnöten. Denn die Sofortbesteuerung stiller Reserven – ohne die Möglichkeit der Anrechnung der darauf zunächst nur hypothetisch entfallenden ausländischen Steuer – sozusagen als „Preis“ für die künftige abkommensrechtliche Freistellung in Deutschland anzusehen, wäre schon im Ansatz verfehlt.

Trotz des erfreulich dichten deutschen DBA-Netzes wird es auch künftig gelegentlich zu Erstabschlüssen oder, wie im Falle Brasiliens, zu Neuabschlüssen nach vertragsloser Zeit kommen. In diesem Fall stellen sich vergleichbare Fragen. Dasselbe kann gelten, wenn bei einer Abkommensrevision erstmals eine dem Art. 13 Abs. 4 OECD-MA entsprechende Klausel über Immobiliengesellschaften vereinbart wird. Auch kann die erstmalige Vereinbarung der neugefassten Aktivitätsklausel⁵⁰⁰ im Zuge einer Abkommensrevision zu Entstrickungen führen. Insbesondere bei ausländischen hoch besteuerten Betriebsstätten kann die Entstrickungsbesteuerung zu völlig unangemessenen Ergebnissen führen.⁵⁰¹ So gesehen wäre es wünschenswert, eine darauf abgestimmte Klausel zur Hand zu haben und im Vorfeld zum Gegenstand der steuerpolitischen und fachlichen Diskussion zu machen.

Daneben bestehen nach wie vor Gefahren einer ungeplanten Entstrickung (oder Verstrickung), wenn sich der deutsche Besteuerungszugriff unter Geltung eines DBA durch Wechsel von Anrechnung zu Freistellung oder vice versa ändert. Das kann beispielsweise infolge der *switch over*-Klauseln und der *subject to tax*-Klauseln erfolgen, im Einzelfall wohl auch noch immer infolge der Aktivitätsklauseln.⁵⁰² Das Bedürfnis einer entsprechenden Regelung im DBA geht daher über die im Protokoll erwähnte Problematik hinaus.

⁴⁹⁸ Vgl. Protokoll. Nr. 4 zum DBA-Liechtenstein; dazu auch *Wenz*, StRev 2013, 350, 355; *ders.*, http://www.bundestag.de/bundestag/ausschuesse17/a07/anhoeerungen/2012/103/Stellungnahmen/Prof_Wenz.pdf; *Lüdicke*, ifst-Schrift Nr. 480 (Fn. 1), 71 ff.; *Hosp/Langer*, IWB 2013, 15 ff.

⁴⁹⁹ Vgl. auch *Kessens*, in *Schnitger/Fehrenbacher*, KStG-Kommentar, § 12, Rn. 139 m.w.N.

⁵⁰⁰ Vgl. dazu oben unter 3 m cc.

⁵⁰¹ Vgl. *Lüdicke*, ifst-Schrift Nr. 480 (Fn. 1), 71 ff.

⁵⁰² Vgl. zum Problemkreis der Entstrickung jüngst grundlegend *Schnitger*, ifst-Schrift Nr. 487 (Fn. 181), passim.

d. Keine Regelung zum internationalen Arbeitnehmerverleih

Deutschland hat in der Vergangenheit in etlichen DBA Regelungen zum internationalen Arbeitnehmerverleih aufgenommen.⁵⁰³ Art. 14 der Verhandlungsgrundlage sieht diesbezüglich keine Regelung vor, obwohl Deutschland sich entsprechende Sonderregelungen im OECD-Musterkommentar vorbehalten hat.⁵⁰⁴ Es bleibt abzuwarten, ob künftig derartige Regelungen noch vereinbart werden oder ob die neueren Ausführungen der OECD in ihrem Musterkommentar zum wirtschaftlichen Arbeitgeberbegriff⁵⁰⁵ insoweit für ausreichend erachtet werden.

Sofern in künftigen Abkommen, etwa auf Wunsch des Vertragsstaats, gleichwohl eine Regelung zum Arbeitnehmerverleih aufgenommen wird, sollte deren Wirkung entsprechend ihrer systematischen Stellung in Art. 14 auf die Besteuerung im Tätigkeitsstaat begrenzt bleiben. Die in etlichen in der Vergangenheit abgeschlossenen deutschen DBA⁵⁰⁶ geregelte Ausnahme im Methodenartikel, wonach die betroffenen Arbeitnehmer statt der Freistellung des im anderen Vertragsstaat versteuerten Arbeitslohns nur die Anrechnung der ausländischen Steuer beanspruchen können, ist abkommenspolitisch durch nichts gerechtfertigt.⁵⁰⁷

V. Fazit und steuerpolitische Folgerungen

Deutschland ist im internationalen Vergleich mit aktuell 96 anwendbaren Doppelbesteuerungsabkommen auf dem Gebiet der Ertragsteuern ein Staat mit einem vorbildlich engmaschigen Abkommensnetz. Dies hat seinen guten Grund: Als exportstarkes Land muss die Wettbewerbsfähigkeit der eigenen Wirtschaft geschützt werden. Es gilt, attraktive und zeitgemäße Rahmenbedingungen für den jeweiligen bilateralen Wirtschaftsverkehr zu schaffen, was im Umkehr effekt auch positive Impulse in Bezug auf die Akzeptanz des deutschen Steuerklimas für Inbound-Investoren setzt.

⁵⁰³ Vgl. bspw. die DBA mit Bulgarien, Luxemburg, der Türkei und Ungarn.

⁵⁰⁴ Vgl. Tz. 16 MK zu Art. 15 OECD-MA.

⁵⁰⁵ Vgl. Tz. 8.2 ff. MK zu Art. 15 OECD-MA; vgl. dazu auch *Kamphaus/Büscher*, in *Strunk/Kaminski/Köhler, AStG/DBA*, Art. 15 OECD-MA Rn. 163.1; *Lang*, *SWI* 2011, 105 ff.

⁵⁰⁶ Vgl. bspw. die DBA mit Bulgarien, Luxemburg, der Türkei und Ungarn.

⁵⁰⁷ Vgl. *Lüdicke*, *DBA-Politik* (Fn. 210), 76 f.

Fraglos stehen die Bemühungen um eine Fortentwicklung des deutschen Abkommensnetzes in einem Spannungsfeld zwischen der Gewährleistung einer fiskalisch möglichst unbeeinträchtigten unternehmerischen Mobilität auf der einen Seite und der Sicherstellung des erforderlichen Fiskalaufkommens auf der anderen Seite. Dieses nachvollziehbare Interesse an einer dauerhaften soliden Steuerbasis beinhaltet notwendigerweise auch die Bekämpfung der Steuerhinterziehung, wobei im Berichtszeitraum dieser Jahresschrift die Grenzziehung zwischen tatsächlicher Steuerhinterziehung und aggressiver, aber legaler Steuerplanung in der öffentlichen Wahrnehmung zunehmend verwischt ist. Überdies erscheint der Blickwinkel weiter: Gebrandmarkt wird nicht nur die illegale Strukturierung, sondern auch die regelkonforme, aber nicht als akzeptabel erachtete Nutzung von Steuerarbitrage, wobei es allerdings an einer stringenten Abgrenzung zwischen üblicher und aggressiver Steuerplanung mangelt.

Das politische Momentum des international angestoßenen BEPS-Phänomens erfasst natürlich auch die Abkommenspolitik, da auf bilateraler Ebene wirksame Vereinbarungen möglich sind, die Steuerflucht erschweren bzw. Anreize dazu verringern. So richten sich die Bemühungen darauf, die Abkommen noch intensiver als Instrument zur Vermeidung internationaler doppelter Nichtbesteuerung einzusetzen. Insoweit konsequent fordert der OECD-Aktionsplan vom 19.7.2013 abkommensverankerte Missbrauchsklauseln, die beispielsweise der Versagung unangemessener Abkommensvorteile, der Verhinderung hybrider Gestaltungen oder der Erfassung des Wertschöpfungsbeitrags in digitalen Geschäftsmodellen dienen sollen. Fatal wäre allerdings ein Flickwerk abkommensrechtlicher Einzelmaßnahmen, ohne dass die Staatengemeinschaft die vielfach eingeforderte Abstimmung darüber geschafft hat, mit welchem einheitlichen Reformkonzept der unerwünschte Wettbewerb der Standorte ebenso wie die unerwünschte Steuergestaltung eingedämmt werden sollen.

Sichtbarer Beleg für die Bemühungen zur Bekämpfung von Steuerverkürzungen durch Nutzung von Steueroasen sind die enormen Fortschritte, die bezüglich der Auskunftsabkommen zu beobachten sind. So hat Deutschland in der jüngsten Vergangenheit mit zahlreichen Ländern Abkommen auf dem Gebiet der Rechts- und Amtshilfe und des Auskunftsaustauschs abgeschlossen. Bei den G20-Staaten ist die Zahl dieser Abkommen seit dem London-Gipfel 2009 bis heute von etwa 100 schlagartig auf über 900 angestiegen.⁵⁰⁸

⁵⁰⁸ Vgl. *Heckemeyer/Spengel*, Maßnahmen gegen Steuervermeidung: Steuerhinterziehung versus aggressive Steuerplanung, ZBW 2013, 363, 364.

Mit Ausnahme dieser besonderen Entwicklungen bei den Auskunftsabkommen ist der Betrachtungszeitraum dieser Schrift (2012/13) in Bezug auf die deutschen bilateralen Abkommensaktivitäten eher als “business as usual” einzustufen. Fünf Abkommen aus dem Jahr 2011 (Irland, Liechtenstein, Mauritius, Spanien, Taiwan) sind seit dem 1.1.2013 anwendbar. Ein neues Abkommen wurde mit dem Oman im August 2012 unterzeichnet. Daneben werden derzeit zahlreiche Revisionsabkommen, Erstabkommen (Jordanien, Katar, Kolumbien, Libyen, Serbien) und Revisionsprotokolle verhandelt, wobei die Beobachtung interessant sein wird, inwieweit die neue deutsche Verhandlungsgrundlage hier zu Annäherungen in Abkommensinhalten und -wortlauten führen wird.

Betrachtet man jedenfalls die fünf ab dem 1.1.2013 anwendbaren Abkommen sowie das am 1.8.2012 in Kraft getretene (und bereits ab dem 1.1.2011 anzuwendende) DBA mit der Türkei, so bestätigt sich die alte Binsenweisheit, dass nur der Blick in das jeweils einschlägige DBA Rechtssicherheit geben kann, da doch materiell bedeutsame Abweichungen zu OECD-Muster, deutscher Verhandlungsgrundlage und natürlich auch zwischen den einzelnen Abkommen festzustellen sind. So wird die (vorsorgliche) Berücksichtigung der Vermögensteuer nicht durchgängig aufgenommen, die Definition des Betriebsstättenbegriffs variiert, die Sonderregelungen zu Personengesellschaften sind verschieden (falls überhaupt vorgesehen), die vereinbarten Quellensteuersätze auf Dividenden, Zinsen und Lizenzgebühren sind uneinheitlich und nur ein DBA (Liechtenstein) sieht ein verbindliches Schiedsverfahren vor. Lediglich im Hinblick auf den Trend zur Vereinbarung von Aktivitätsklauseln im Methodenartikel besteht Gleichlauf, wobei sich dieser nur auf die Aufnahme von Umschaltklauseln, nicht aber auf deren konkrete Ausgestaltung bezieht.

Der in dieser ifst-Jahresschrift angestrebte Rückblick hat aber nicht allein die aktuellen Änderungen der bilateralen Rahmenbedingungen im Blickwinkel, sondern untersucht auch ausgewählte Entwicklungen in der innerstaatlichen Gesetzgebung mit Auswirkungen auf die Abkommensanwendung. In dieser Zusammenfassung soll insoweit ein Hinweis auf drei besonders hervorzuhebende Gesetzesänderungen genügen:

- Zur Sicherstellung der Besteuerung des Einkommens deutscher Organengesellschaften hat der Gesetzgeber mit einer Neufassung des § 14 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 KStG (bei gleichzeitiger Streichung von § 18 KStG) auf die BFH-Entscheidung vom 9.2.2011 reagiert, ohne damit alle Unklarheiten

im Hinblick auf den gerügten Verstoß gegen das abkommensrechtliche Gesellschafterdiskriminierungsverbot endgültig eliminiert zu haben.

- Durch das Amtshilferichtlinie-Umsetzungsgesetz wurden Teile des im Vorwahlkampf gescheiterten Jahressteuergesetzes 2013 umgesetzt, darunter auch der Authorised OECD Approach (AOA) in § 1 Abs. 5 AStG. Mit diesem Paradigmenwechsel hin zur Selbstständigkeitsfiktion der Betriebsstätte ergeben sich in DBA- wie in Nicht-DBA-Fällen eine Reihe offener Fragestellungen.
- Ein Dauerbrenner im internationalen Steuerrecht bleibt die grenzüberschreitende Besteuerung von Personengesellschaften. Mit § 50d Abs. 10 EStG geht der Kampf des Gesetzgebers gegen die Rechtsprechung des BFH zur abkommensrechtlichen Behandlung von Sondervergütungen weiter – mit einer Vielzahl neuer Rechtsfragen.

Steuerpflichtige mit internationalen Aktivitäten müssen neben den DBA-Fortentwicklungen und den nationalen Gesetzesänderungen auch die aktuelle Rechtsprechung ins Kalkül ziehen, um gegen Risiken des Auslandsengagements gewappnet zu sein und entsprechende Chancen zu erkennen. Im Berichtszeitraum haben insoweit das BFH-Urteil vom 11.10.2012 zum Verbot der Annahme einer formellen vGA (Sperrwirkung des Art. 9 OECD-MA) und das BFH-Urteil vom 9.5.2012 zur – möglichen – Änderung von Steuerbescheiden bei widerstreitender Steuerfestsetzung in grenzüberschreitenden Sachverhalten besondere Akzente gesetzt.

Was kann einer Jahreschronik zur deutschen Abkommenspolitik Besseres widerfahren als die Veröffentlichung eines erstmaligen deutschen Musterabkommens im betreffenden Berichtszeitraum? So geschehen am 18.4.2013 mit der Veröffentlichung der „Verhandlungsgrundlage für Doppelbesteuerungsabkommen im Bereich der Steuern vom Einkommen und Vermögen“, die vom BMF als Hilfsmittel für DBA-Verhandlungen gesehen wird. Mit Datum vom 22.8.2013 wurde eine überarbeitete deutsche Fassung der Verhandlungsgrundlage veröffentlicht. Allerdings bedeutet die Existenz der Verhandlungsgrundlage keineswegs, dass jedes künftige DBA deren Text in jeglicher Hinsicht widerspiegeln wird. Gleichwohl ist die Veröffentlichung der deutschen Verhandlungsgrundlage für Doppelbesteuerungsabkommen schon deswegen uneingeschränkt zu begrüßen, weil damit in vielen Bereichen erstmalig deutlich wird, welche abkommenspolitischen Positionen die deutsche Seite bei ihren DBA-Verhandlungen verfolgt. Es ließen sich in der jüngsten Abkommenspraxis zwar zu einigen Bereichen gewisse Verhandlungslinien

feststellen.⁵⁰⁹ Sofern jedoch einzelne Abkommen hiervon abwichen, stellte sich regelmäßig die Frage, ob dies auf dem Wunsch Deutschlands oder des anderen Vertragsstaats beruhte. Selbst bei grundsätzlich übereinstimmenden Verhandlungszielen in verschiedenen DBA ließen im Einzelfall abweichende Formulierungen Zweifel über deren Bedeutung aufkommen.

Weitere Klarheit über die deutschen Positionen und damit Rechtssicherheit bei der Anwendung der sie widerspiegelnden konkreten Abkommen dürfte auch die in Aussicht gestellte Veröffentlichung einer „Muster-Denkschrift“ bringen, in der namentlich die Abweichungen vom OECD-Musterabkommen erläutert werden sollten. Für die praktische Rechtsanwendung in Deutschland wäre zu wünschen, dass dadurch in vergleichbarer Weise Rechtserkenntnisse gewonnen werden können wie beispielsweise in den USA aufgrund der „technical explanations“⁵¹⁰ zu dem US-amerikanischen Musterabkommen.

Die Veröffentlichung der deutschen Fassung der Verhandlungsgrundlage und die Veröffentlichung der den Verhandlungen in den meisten Fällen zugrunde gelegten englischen Fassung dieser Verhandlungsgrundlage wird auch international nicht unbeobachtet bleiben. Die vom BMF erwünschte und bereits begonnene nationale und internationale Fachdiskussion wird zur weiteren Verbesserung der Verhandlungsgrundlage und der auf ihr beruhenden Abkommen und damit zur Planungs- und Rechtssicherheit der betroffenen Unternehmen und übrigen Steuerpflichtigen beitragen. Das BMF hat mit der modifizierten Version der deutschen Fassung der Verhandlungsgrundlage im Vergleich zur Version vom 17.4.2013 bereits zahlreiche Abweichungen zwischen der deutschen und der englischen Fassung bereinigt, sodass die öffentliche Diskussion – und die im besten Fall davon angestoßene Fortentwicklung der Verhandlungsgrundlage – sich auf die wesentlichen inhaltlichen Fragen konzentrieren kann.

„Wenn einem schon einmal etwas Gutes angeboten wird, sollte man immer gleich mehr nehmen.“ Dieser Empfehlung des 2009 verstorbenen FDP-Urgesteins Otto Graf Lambsdorff sei auch an dieser Stelle gefolgt. Zwar wurden viele der in der Vergangenheit erhobenen steuerpolitischen und fachlichen Forderungen bereits in der Verhandlungsgrundlage und dem zugehörigen Protokoll berücksichtigt. Bei einem Resümee der Abkommensentwicklungen im Zeitraum 2012/13 bleiben aber Bereiche mit – teilweise noch erheb-

⁵⁰⁹ Vgl. *Lüdicke*, ifst-Schrift Nr. 480 (Fn. 1), 49 ff.

⁵¹⁰ <http://www.treasury.gov/press-center/press-releases/Documents/hp16802.pdf>.

lichem – Verbesserungspotenzial. Eine zugegebenermaßen subjektive Auswahl dieser Bereiche erfolgt durch nachfolgende steuerpolitische Thesen:

- Deutschland hat – wie bereits die Namen verschiedener Reformgesetze belegen (Standortsicherungsgesetz, Steuersenkungsgesetz, Wachstumsbeschleunigungsgesetz) – immer wieder selbst Steueranreize eingeführt, um die Attraktivität des eigenen Wirtschaftsstandortes zu steigern. Dass Unternehmen dann die im In- und Ausland offerierten Standortmerkmale nutzen, ist auch vor dem Hintergrund der BEPS-Debatte nicht zu beanstanden. Insoweit mit abkommenspolitischen Gegenmaßnahmen zu reagieren, würde deutsche Unternehmen im internationalen Wettbewerb benachteiligen.
- Das grundsätzliche Primat der Freistellungsmethode steht in der Verhandlungsgrundlage unter dem Vorbehalt von *subject to tax*-, Aktivitäts- und *switch over*-Klauseln. Wenn die Finanzverwaltung diese Flankierungen zur Vermeidung ungerechtfertigter doppelter Nichtbesteuerungen als erforderlich ansieht, so sollten die betroffenen Fallgruppen konkretisiert und zielgerichtet geregelt werden, um überschießende Wirkungen zu vermeiden. In ihrer derzeitigen Form führen die Umschaltklauseln nicht nur zu vielfacher Rechtsunsicherheit und Widersprüchen, sondern machen durch Nachweis- und Ermittlungspflichten auch viele Vorteile der Freistellungsmethode für Unternehmen und andere Steuerpflichtige ebenso wie für die Finanzverwaltung zunichte.
- Nach wie vor Klärungsbedarf besteht bei der grenzüberschreitenden Besteuerung von Personengesellschaften. Dies betrifft sowohl die Einkünftezurechnung zu abkommensberechtigten Personen als auch die Besteuerung von Sondervergütungen. Diesbezüglich sind künftig Regelungen zu finden, die im In- und Outboundfall ausgewogen wirken und auch im Einklang mit dem neuen AOA-Gedankengut stehen.
- Unverändert gilt die Forderung, dass der erstmalige Abschluss eines DBA, Änderungen der Besteuerungszuweisung in einem Revisionsabkommen und das Eingreifen oder Nichteingreifen einer Aktivitätsklausel nicht die sofortige Entstrickungsbesteuerung von stillen Reserven auslösen dürfen.
- Die geänderte Organschaftsgesetzgebung sorgt für neuerlichen Klärungsbedarf. Auch wenn man sich aus fiskalischen Gründen nicht für die Einbeziehung von Verlusten ausländischer Tochterkapitalgesellschaften aussprechen will, so sind die zunehmend strengeren Anforderungen für

eine Organschaft doch diskussionswürdig. Nach der Einführung des Erfordernisses der Sicherstellung der Besteuerung von Einkünften in einer Betriebsstätte droht nämlich zukünftig, dass Organschaften bei Sachverhalten mit grenzüberschreitendem Bezug nicht anzuerkennen sind. Die neu eingeführten Voraussetzungen sollten daher grundlegend überdacht und alternativ die Einführung eines Konzepts einer „Seitwärtskonsolidierung“ erwogen werden, welches auch ausländischen Unternehmen ohne inländische Betriebsstätte eine Verlustverrechnung zwischen ihren inländischen Tochterkapitalgesellschaften erlaubt.

Der Wunsch nach interessanten Zeiten – so stand jüngst in einem Buch als Vorwort zu lesen – gilt in China als Fluch. In Deutschland ist die Aussage: „Wir wünschen eine interessante Zeit“ dagegen durchaus positiv belegt. Bleibt zu hoffen, dass dieses Verständnis den deutschen Steuerpflichtigen in den nächsten Jahren erhalten bleibt. Denn spannende Zeiten in der Steuerpolitik stehen nach Bundestagswahl und OECD-Aktionsplan fraglos an.

ANHANG

A1 Abkommensentwicklungen 2008–2013

Doppelbesteuerungsabkommen, die seit 2008 anwendbar bzw. unterzeichnet worden sind

Unterzeichnungsdatum und Entwürfe des Transformationsgesetzes (soweit vorhanden) in Klammern; RA: Revisionsabkommen; EA: Erstabkommen

Abkommen, ab 1.1.2008 anzuwenden:

- DBA-Georgien, EA (1.6.2006; BT-Drucks. 16/5386, BR-Drucks. 227/07)
- DBA-Ghana, EA (12.8.2004; BT-Drucks. 16/2254, BR-Drucks. 362/06)

Abkommen, ab 1.1.2009 anzuwenden:

- DBA-Algerien, EA (12.11.2007; BT-Drucks. 16/9561, BR-Drucks. 298/08)
- DBA-VAE, Neuabschluss (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)
- DBA-Jersey, EA-begrenzt (4.7.2008; BT-Drucks. 16/12067, BR-Drucks. 13/09)

Abkommen, ab 1.1.2011 anzuwenden:

- DBA-Bulgarien, RA (25.1.2010; BT-Drucks. 17/2253, BR-Drucks. 325/10)
- DBA-Großbritannien, RA (30.3.2010; BT-Drucks. 17/2254, BR-Drucks. 326/10)
- DBA-Malaysia, RA (23.2.2010; BT-Drucks. 17/2252, BR-Drucks. 324/10)
- DBA-Mazedonien, RA (13.7.2006; BT-Drucks. 17/2248, BR-Drucks. 233/10)
- DBA-Syrien, EA (17.2.2010; BT-Drucks. 17/2251, BR-Drucks. 323/10)

- DBA-Türkei, RA (19.9.2011; BT-Drucks. 17/8841, BR-Drucks. 35/12)

Abkommen, ab 1.1.2012 anzuwenden:

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

Abkommen, ab 1.1.2013 anzuwenden:

- DBA-Irland, RA (30.3.2011; BT-Drucks. 17/6258, BR-Drucks. 258/11)
- DBA-Liechtenstein, EA (17.11.2011; BT-Drucks. 17/10753, BR-Drucks. 480/12)
- DBA-Mauritius, RA (7.10.2011; BT-Drucks. 17/9689, BR-Drucks. 181/12)
- DBA-Spanien, RA (3.2.2011; BT-Drucks. 17/7318, BR-Drucks. 528/11)
- DBA-Taiwan, EA (28.12.2011; BT-Drucks. 17/9690, BR-Drucks. 169/12)

Seit 2008 unterzeichnete, noch nicht in Kraft getretene DBA:

- DBA-Niederlande, RA (12.4.2012; BT-Drucks. 17/10752, BR-Drucks. 479/12)
- DBA-Luxemburg, RA (23.4.2012; BT-Drucks. 17/10751, BR-Drucks. 478/12)
- DBA-Oman, EA (15.8.2012)
- DBA-Südafrika, RA (9.9.2008)

Revisionsprotokolle, die seit 2008 anwendbar bzw. unterzeichnet worden sind

Unterzeichnungsdatum und Entwürfe des Transformationsgesetzes (soweit vorhanden) in Klammern

Revisionsprotokolle, ab 1.1.2008 anzuwenden:

- zum DBA-USA (1.6.2006; BT-Drucks. 16/2708, BR-Drucks. 628/06)

Revisionsprotokolle, ab 1.1.2010 anzuwenden:

- zum DBA-Russische Föderation (15.10.2007; BT-Drucks. 16/10295, BR-Drucks. 641/08)

Revisionsprotokolle, ab 1.1.2011 anzuwenden:

- zum DBA-Österreich (29.12.2010; BT-Drucks. 17/6614, BR-Drucks. 326/11)
- zum DBA-Schweiz (27.10.2010; BT-Drucks. 17/6257, BR-Drucks. 257/11); Regelungen, die nicht den Informationsaustausch betreffen, sind ab 2012 anzuwenden

Revisionsprotokolle, anzuwenden ab:

- 19.5.2011; zum DBA-Malta (17.6.2010; BT-Drucks. 17/3962, BR-Drucks. 651/10)
- 30.7.2012; zum DBA-Slowenien (17.5.2011; BT-Drucks. 17/7917, BR-Drucks. 621/11)

Seit 2008 unterzeichnete, noch nicht in Kraft getretene Revisionsprotokolle:

- zum DBA-Belgien (21.1.2010; BT-Drucks. 17/2255, BR-Drucks. 322/10)
- zum DBA-Norwegen (24.6.2013)

A2 Deutsche DBA-Verhandlungsgrundlage: Übersicht¹

	Verteilungsnormen		Deutschland als Ansässigkeitsstaat: Vermeidung der Doppelbesteuerung (Art. 22) durch			
	Das Besteuerungsrecht hat ausschließlich der Ansässigkeitsstaat	Quellenstaat	Besteuerungsrecht haben beide Staaten	Anrechnung	Freistellung ²	Freistellung unter Aktivitätsvorbehalt ³
Art. 6 Unbewegliches Vermögen			X		X	
Art. 7 Unternehmensgewinne						
Abs. 1 Satz 1 1. Halbsatz: Grundsatz	X					
Abs. 1 Satz 1 2. Halbsatz i.V.m. Satz 2: Betriebsstätte im anderen Vertragsstaat			X		X	X
Art. 8 Seeschifffahrt, Binnenschifffahrt und Luftfahrt	X ⁴					

¹ Art. 19 (Gastprofessoren, Lehrer und Studenten) ist in diese Übersicht nicht aufgenommen worden, da der Artikel nicht das Besteuerungsrecht zwischen beiden Vertragsstaaten aufteilt bzw. es einem Vertragsstaat zuweist, sondern für einen Vertragsstaat (Aufenthaltsstaat) ein Besteuerungsverbot begründet.

² Mit Progressionsvorbehalt (Art. 22 Abs. 1 Nr. 2), *switch over*-Klausel (Art. 22 Abs. 1 Nr. 5 Buchst. a) und *subject to tax*-Klausel (Art. 22 Abs. 1 Nr. 5 Buchst. b).

³ Art. 22 Abs. 1 Nr. 4.

⁴ Es wird davon ausgegangen, dass Ort der Geschäftsleitung des Unternehmens und ein etwaig vorhandener Wohnsitz des Unternehmers im selben Staat liegen. Fällt dies auseinander, können sich abweichende Rechtsfolgen ergeben.

	Verteilungsnormen		Deutschland als Ansässigkeitsstaat: Vermeidung der Doppelbesteuerung (Art. 22) durch			
	Das Besteuerungsrecht hat ausschließlich der Ansässigkeitsstaat	Quellenstaat	Besteuerungsrecht haben beide Staaten	Anrechnung	Freistellung ²	Freistellung unter Aktivitätsvorbehalt ³
Art. 10 Dividenden⁵						
Streubesitz und bestimmte Ausschüttende ⁶			X (15 % QSt)	X		
Schachtelbesitz (Kapitalgesellschaften)			X (5 % QSt)		X ⁷	X
Art. 11 Zinsen⁸	X					
Protokoll Nr. 1 zu Art. 10 und 11						
Gewinnabhängige Vergütungen, die beim Schuldner abzugsfähig sind						
- Dividenden			X (QSt unbegrenzt)	X		
- Zinsen			X (QSt unbegrenzt)		X	

⁵ Zu Betriebsstättenandwich-Situationen siehe Protokoll Nr. 3.

⁶ Immobilien-Aktiengesellschaft und Investmentvermögen.

⁷ Zusatzvoraussetzungen: Ausschüttender Rechtsträger ist nicht steuerbefreit, „KGaA-Klausel“ und „Korrespondenzklausel“ (Art. 22 Abs. 1 Nr. 1 Satz 3).

⁸ Zu Betriebsstättenandwich-Situationen siehe Protokoll Nr. 3.

	Verteilungsnormen		Deutschland als Ansässigkeitsstaat: Vermeidung der Doppelbesteuerung (Art. 22) durch			
	Das Besteuerungsrecht hat ausschließlich der Ansässigkeitsstaat		Besteuerungsrecht haben beide Staaten	Anrech- nung	Freistel- lung ²	Freistellung unter Aktivitätsvorbehalt ³
	Das Besteuerungsrecht hat ausschließlich der Ansässigkeitsstaat	Quellenstaat				
Art. 12 Lizenzgebühren	X					
Art. 13 Gewinne aus Vermögens- veräußerung						
Abs. 1: Unbewegliches Vermögen			X		X	
Abs. 2: Bewegliches BV einer Betriebsstätte			X		X	X
Abs. 3: Schifffahrt, Luftfahrt etc.	X ⁹					
Abs. 4: Immobiliengesellschaften			X	X		
Abs. 5: Sonstiges Vermögen	X					
Abs. 6: Wegzugsklausel			X (mit Step-up)			

⁹ Siehe Fn. 4.

	Verteilungsnormen		Deutschland als Ansässigkeitsstaat: Vermeidung der Doppelbesteuerung (Art. 22) durch			
	Das Besteuerungsrecht hat ausschließlich der Ansässigkeitsstaat	Quellenstaat	Besteuerungsrecht haben beide Staaten	Anrechnung	Freistellung ²	Freistellung unter Aktivitätsvorbehalt ³
Art. 14 Einkünfte aus unselbstständiger Arbeit						
Abs. 1 Satz 1: Grundsatz	X					
Abs. 1 Satz 2: Tätigkeit im anderen Vertragsstaat			X		X	
Abs. 2: Rückausnahme zu Vertragsstaat	X					
Abs. 1 Satz 2						
Abs. 3: Schifffahrts- und Luftfahrtsklausel			X		X	
Art. 15 Aufsichtsrats- und Verwaltungsratsvergütungen			X	X		
Art. 16 Künstler/Sportler						
Abs. 1: Ausübung im anderen Vertragsstaat			X	X		
Abs. 2: Einkünftebezug über andere Person			X	X		
Abs. 3: Direktübertragungsrechte			X	X		
Abs. 4: Finanzierung aus öffentlichen Mitteln/gemeinnützigen Einrichtungen	X					

	Verteilungsnormen		Deutschland als Ansässigkeitsstaat: Vermeidung der Doppelbesteuerung (Art. 22) durch			
	Das Besteuerungsrecht hat ausschließlich der Ansässigkeitsstaat	Quellenstaat	Besteuerungsrecht haben beide Staaten	Anrech- nung	Freistel- lung ²	Freistellung unter Aktivitätsvorbehalt ³
Art. 17 Ruhegehälter, Renten u.ä.						
Abs. 1: Grundsatz	X					
Abs. 2: Sozialversicherungsrenten			X	X		
Abs. 3: Betriebliche Altersvorsorge			X	X		
Abs. 4: Entschädigungen		X ¹⁰				
Abs. 5: Unterhaltsleistungen	X ¹¹					
Art. 18 Öffentlicher Dienst						
Abs. 1, 2 Nr. 1: Kassenstaatsprinzip		X ¹²				
Abs. 1, 2 Nr. 2: Besteuerung im Ansässigkeitsstaat	X					

¹⁰ Die *subject to tax*-Klausel ist nicht anzuwenden. Da der Verteilungsartikel das Besteuerungsrecht ausschließlich einem Vertragsstaat zuweist, kommt der Methodenartikel nicht zur Anwendung.

¹¹ Art. 17 Abs. 5 Satz 2: Wenn diese beim Leistenden im Quellenstaat abzugsfähig sind; sind diese im Quellenstaat nicht abzugsfähig, stellt der Ansässigkeitsstaat des Zahlungsempfängers diese frei (Art. 17 Abs. 5 Satz 1).

¹² Die *subject to tax*-Klausel ist nicht anzuwenden, vgl. Fn. 10.

	Verteilungsnormen		Deutschland als Ansässigkeitsstaat Vermeidung der Doppelbesteuerung (Art. 22) durch			
	Das Besteuerungsrecht hat ausschließlich der Ansässigkeitsstaat		Besteuerungsrecht haben beide Staaten	Anrech- nung	Freistel- lung ²	Freistellung unter Aktivitätsvorbehalt ³
		Quellenstaat				
Art. 20 Andere Einkünfte						
Abs. 1: Aufangklausele	X					
Abs. 2: Betriebsstätte im anderen Vertragsstaat			X		X	X
Protokoll Nr. 3 zu Art. 20 (Deutschland ist Quellenstaat)			X			
Art. 21 Vermögen						
Abs. 1: Unbeweglich			X		X	
Abs. 2: Bewegliches Betriebsstättenvermögen			X		X	
Abs. 3: Schiffe, Luftfahrzeuge etc. ¹³	X					
Abs. 4: Sonstiges	X					

¹³ Vgl. Fn. 4.

A3 Deutsche DBA-Verhandlungsgrundlage: Methodenartikel

Überblick zum Methodenartikel in der DBA-Verhandlungsgrundlage – Deutschland als Ansässigkeitsstaat (Art. 22 Abs. 1)

Wortlaut des Art. 22 Abs. 1 Verhandlungsgrundlage:

Beseitigung der Doppelbesteuerung im Ansässigkeitsstaat

(1) Bezieht eine in der Bundesrepublik Deutschland ansässige Person Einkünfte oder hat sie Vermögen und können diese Einkünfte oder dieses Vermögen nach diesem Abkommen in [*anderer Vertragsstaat*] besteuert werden¹, gilt Folgendes:

1. Soweit Nummer 3 nichts anderes vorsieht, werden die Einkünfte von der Bemessungsgrundlage der deutschen Steuer ausgenommen. Für Dividenden gilt dies nur, wenn die Dividenden an eine in der Bundesrepublik Deutschland ansässige Gesellschaft (jedoch nicht an eine Personengesellschaft) von einer in [*anderer Vertragsstaat*] ansässigen Gesellschaft gezahlt werden, deren Kapital zu mindestens 10 Prozent unmittelbar der in der Bundesrepublik Deutschland ansässigen Gesellschaft gehört. Die in Satz 1 vorgesehene Ausnahme von der Bemessungsgrundlage gilt nicht für Dividenden einer steuerbefreiten Gesellschaft oder für Dividenden, die von der ausschüttenden Gesellschaft für Zwecke der Steuer in [*anderer Vertragsstaat*] abgezogen werden können oder für Dividenden, die nach dem Recht der Bundesrepublik Deutschland einer Person zugerechnet werden, die keine in der Bundesrepublik Deutschland ansässige Gesellschaft ist. Für die Zwecke der Steuern vom Vermögen werden von der Bemessungsgrundlage der deutschen Steuer die Vermögenswerte ausgenommen, die nach Artikel 21 Absatz 1 und 2 in [*anderer Vertragsstaat*] besteuert werden können sowie Beteiligungen, deren Dividenden, falls solche gezahlt werden, nach den vorhergehenden Sätzen von der Steuerbemessungsgrundlage auszunehmen wären.

¹ [Die Fußnote 2 ist in der Fassung vom 22.8.2013 – in der zum Redaktionsschluss veröffentlichten Fassung – nicht korrekt dargestellt. Es müsste heißen: „Wird in Artikel 10 Abs. 2 auch ein Nullsatz vereinbart, ist hier einzufügen: „oder sind nach Artikel 10 Absatz 2 von der Steuer befreit.“]. Nach Redaktionsschluss wurde – allerdings unverändert mit Datum vom 22.8.2013 – eine geänderte Fassung der Verhandlungsgrundlage auf der Homepage des BMF veröffentlicht, in der dieser Verweis korrekt dargestellt ist.

2. Die Bundesrepublik Deutschland behält das Recht, die nach den Bestimmungen dieses Abkommens von der deutschen Steuer ausgenommenen Einkünfte und Vermögenswerte bei der Festsetzung ihres Steuersatzes zu berücksichtigen.
3. Auf die deutsche Steuer vom Einkommen für die folgenden Einkünfte wird unter Beachtung der Vorschriften des deutschen Steuerrechts über die Anrechnung ausländischer Steuern die [*anderer Vertragsstaat*] Steuer angerechnet, die nach [*anderer Vertragsstaat*] Recht und in Übereinstimmung mit diesem Abkommen für diese Einkünfte gezahlt wurde:
 - a) Dividenden im Sinne des Artikels 10, auf die Nummer 1 nicht anzuwenden ist;
 - b) Veräußerungsgewinne, auf die Artikel 13 Absatz 4 anzuwenden ist;
 - c) Einkünfte, auf die Artikel 15 anzuwenden ist;
 - d) Einkünfte, auf die Artikel 16 anzuwenden ist;
 - e) Einkünfte, auf die Artikel 17 Absatz 2 und 3 anzuwenden ist.

Für die Anwendung dieser Nummer 3 gelten Einkünfte oder Vermögen einer in der Bundesrepublik Deutschland ansässigen Person, die nach diesem Abkommen in [*anderer Vertragsstaat*] besteuert werden können, als Einkünfte aus Quellen innerhalb [*anderer Vertragsstaat*] oder als Vermögen, das in [*anderer Vertragsstaat*] belegen ist.

4. Die Bestimmungen der Nummer 1 sind auf Einkünfte im Sinne der Artikel 7 und 10 und auf Gewinne aus der Veräußerung von Vermögen im Sinne des Artikels 13 Absatz 2 nur anzuwenden, soweit sie durch Herstellung, Bearbeitung, Verarbeitung oder Montage von Gütern oder Waren, Aufsuchen und Gewinnung von Bodenschätzen, Bank- und Versicherungsgeschäfte, Handel oder Erbringung von Dienstleistungen erzielt werden oder soweit sie wirtschaftlich diesen Tätigkeiten zuzurechnen sind. Das gilt nur, wenn ein dem Geschäftszweck angemessen eingerichteter Geschäftsbetrieb besteht. Das gilt entsprechend für die den Einkünften im Sinne der Artikel 7 und 10 zugrunde liegenden Vermögenswerte. Ist Nummer 1 nicht anzuwenden, wird die Doppelbesteuerung durch Steueranrechnung nach Nummer 3 vermieden.
5. Ungeachtet der Nummer 1 wird die Doppelbesteuerung durch Steueranrechnung nach Nummer 3 vermieden, wenn

- a) in den Vertragsstaaten Einkünfte oder Vermögen oder Teile davon unterschiedlichen Abkommensbestimmungen zugeordnet werden und wenn auf Grund dieser unterschiedlichen Zuordnung die betreffenden Einkünfte oder Vermögenswerte doppelt besteuert oder nicht oder niedriger besteuert würden und sich im Fall doppelter Besteuerung dieser Konflikt nicht durch ein Verfahren nach Artikel 24 Absatz 2 oder 3 regeln lässt;
- b) [*anderer Vertragsstaat*] Einkünfte oder Vermögen oder Teile davon nach dem Abkommen besteuern kann, tatsächlich aber nicht besteuert;
- c) die Bundesrepublik Deutschland nach Konsultation [*anderer Vertragsstaat*] auf diplomatischem Weg Einkünfte oder Vermögen oder Teile davon notifiziert hat, auf die sie die Steueranrechnung nach Nummer 3 anzuwenden beabsichtigt. Die Doppelbesteuerung wird für die notifizierten Einkünfte oder Vermögenswerte oder Teile davon durch Steueranrechnung vom ersten Tag des Kalenderjahres beseitigt, das dem Kalenderjahr folgt, in dem die Notifikation übermittelt wurde.

Wortlaut der Protokollregelungen Einschub nach Nr. 3 und Nr. 4 der Verhandlungsgrundlage:

Zu Artikel 22 Absatz 1 (ggf. erforderlich bei Abkommen mit Mitgliedstaaten der EU)

*Die Freistellung von Dividenden entfällt nicht deshalb, weil sie in [*anderer Vertragsstaat*] auf Grund der Richtlinie des Rates vom 23. Juli 1990 über das gemeinsame Steuersystem der Mutter- und Tochtergesellschaften verschiedener Mitgliedstaaten (90/435/EWG) in der jeweils gültigen Fassung nicht besteuert werden.*

4. Zu Artikel 22 Absatz 1 Nummer 5 Buchstabe b:

Einkünfte oder Vermögen oder Teile davon werden „tatsächlich“ besteuert, wenn sie in die Bemessungsgrundlage einbezogen werden, auf deren Grundlage die Steuer berechnet wird. Sie werden nicht „tatsächlich“ besteuert, wenn sie nicht steuerpflichtig sind oder von der Besteuerung ausgenommen werden.

Überblick zum Regelungsgehalt des Methodenartikels der deutschen Verhandlungsgrundlage (und der jüngeren DBA):

Verhandlungsgrundlage	Regelungsgehalt	enthalten in jüngeren ² DBA mit
Art. 22 Abs. 1 Nr. 1	grundsätzliche Anwendung der Freistellungsmethode	alle DBA bis auf Mauritius VAE Zypern
Art. 22 Abs. 1 Nr. 1 Satz 3	Versagung Schachtelprivileg bei - Dividenden, die bei der ausschüttenden Gesellschaft steuerlich abzugsfähig sind - Dividenden einer steuerbefreiten Gesellschaft - Dividenden, die nach deutschem Recht einer Person zugerechnet werden, die keine in Deutschland ansässige Gesellschaft ist	alle DBA Liechtenstein kein DBA
Art. 22 Abs. 1 Nr. 3	Anrechnungsmethode für bestimmte Einkünfte	in jedem DBA eigenständig geregelt
Art. 22 Abs. 1 Nr. 4	Aktivitätsklausel - eigene Definition der aktiven Tätigkeiten - Anrechnungsmethode „soweit“ keine aktiven Einkünfte vorliegen - keine Einbeziehung von Grundstückseinkünften (mehr)	grundsätzlich in allen DBA enthalten; USA: gesond. Regelung in Art. 28 Abs. 4 kein DBA (bisher Verweis auf AStG ³) kein DBA (bisher Infektionswirkung ⁴) Luxemburg

² DBA/Protokolle, die seit 2008 anzuwenden oder unterzeichnet worden sind, vgl. Anlage 1.

³ Ältere DBA enthalten oft eine eigene Auflistung aktiver Tätigkeiten, z.B. DBA-Australien (1972), DBA-Portugal (1980), DBA-Finnland (1979).

⁴ Nur im DBA-Schweiz (1971) findet sich eine gleichlautende Regelung.

Verhandlungsgrundlage	Regelungsgehalt	enthalten in jüngeren ² DBA mit
Art. 22 Abs. 1 Nr. 5 Buchst. a	<i>switch over</i> -Klausel bei Qualifikationskonflikten und - Doppelbesteuerung - Minder- oder Nichtbesteuerung	Liechtenstein USA alle DBA bis auf Liechtenstein
Art. 22 Abs. 1 Nr. 5 Buchst. b	<i>subject to tax</i> -Klausel Versagung der Freistellung, wenn der andere Vertragsstaat Einkünfte oder Teile von Einkünften oder Vermögen oder Vermögensteile nach dem Abkommen besteuern kann, tatsächlich aber nicht besteuert	bisher andere Formulierung der <i>subject to tax</i> -Klausel in DBA mit Bulgarien Großbritannien Irland Liechtenstein Luxemburg Niederlande Spanien Ungarn USA Rev.prot. Norwegen
Prot. nach Nr. 3	Ausnahme bei Anwendung der Mutter-Tochter-Richtlinie	kein DBA
Prot. Nr. 4	Definition der tatsächlichen Besteuerung	Irland
Art. 22 Abs. 1 Nr. 5 Buchst. c	Notifikationsfälle	alle DBA

A4 Deutsche DBA-Verhandlungsgrundlage: Definitionen und Verteilungsnormen

Wesentliche Abweichungen der deutschen DBA-Verhandlungs- grundlage (und der jüngeren DBA) vom OECD-MA 2010

Art. 1 bis Art. 21

Verhandlungs- grundlage	Ergänzungen/Abweichungen zum OECD-MA	enthalten in jüngeren ¹ DBA mit
Präambel	Aufnahme einer Präambel, nach der das Ziel des DBA die Vermeidung sowohl von Doppelbesteuerung als auch von Nichtbesteuerung ist	kein DBA
Art. 2 (Unter das Abkommen fallende Steuern) Abs. 4	Vertragsstaaten teilen sich bedeutsame innerstaatliche Steueränderungen nur mit, soweit dies für die Anwendung des Abkommens erforderlich ist	Spanien Südafrika
Art. 3 (Allgemeine Begriffsbestimmungen) Abs. 1	Definition des Vertragsstaats inkl. Energieerzeugung aus erneuerbaren Energieträgern	alle DBA Liechtenstein
Art. 5 (Betriebsstätte) Abs. 2	Betriebsstätte ist auch eine Stätte der Ausbeutung „natürlicher Ressourcen“ (statt „Bodenschätze“ im OECD-MA) ebenso: Definition des Ausdrucks „unbewegliches Vermögen“ in Art. 6 Abs. 2	alle DBA bis auf Liechtenstein USA

¹ DBA/Protokolle, die seit 2008 anzuwenden oder unterzeichnet worden sind, vgl. Anlage 1.

Verhandlungsgrundlage	Ergänzungen/Abweichungen zum OECD-MA	enthalten in jüngeren ¹ DBA mit
Art. 7 (Unternehmensgewinne)		AOA analog Art. 7 OECD-MA ist nur mit Liechtenstein Luxemburg den Niederlanden und im Rev.prot. Norwegen vereinbart
Abs. 2	Gewinne können der Betriebsstätte zugerechnet werden (OECD-MA: „zuzurechnen sind“)	Liechtenstein Luxemburg Rev.prot. Norwegen
Abs. 3	Gegenberichtigung nur bei Zustimmung des anderen Vertragsstaates	Liechtenstein Luxemburg Niederlande Rev.prot. Norwegen
Art. 8 (Schifffahrt, Luftfahrt) Abs. 3	Einbeziehung von Einkünften aus der gelegentlichen Vercharterung von leeren Seeschiffen, Luftfahrzeugen und Binnenschiffen sowie von Einkünften aus der Nutzung oder Vermietung von Containern	alle DBA bis auf Albanien Algerien Georgien Türkei USA
Art. 10 (Dividenden) ²	Ersatz des Begriffs „Einkünfte aus Aktien“ durch „Einkünfte aus Gesellschaftsanteilen“ Mindestbeteiligungsquote für Schwachteldividenden: 10 %	kein DBA alle DBA bis auf Albanien Rev.prot. Norwegen Taiwan Türkei (je 25 % wie OECD-MA)

² Zu Betriebsstätten-Sandwich-Fällen vgl. Protokoll Nr. 3 zu Art. 20.

Verhandlungsgrundlage	Ergänzungen/Abweichungen zum OECD-MA	enthalten in jüngeren ¹ DBA mit
zu Art. 10 (Dividenden)	Quellensteuersatz von 15 % für Ausschüttungen einer deutschen Immobilien-Aktiengesellschaft mit börsennotierten Anteilen und von einem deutschen Investmentvermögen Erweiterung der Dividendendefinition um Ausschüttungen aus Investmentvermögen	bisher unterschiedliche Sonderregelungen zu REITs alle DBA bis auf Taiwan
Protokoll Nr. 1 zu Art. 10/11	Uneingeschränktes Quellensteuerrecht für gewinnabhängige Dividenden und Zinsen, die beim Schuldner abzugsfähig sind (stille Beteiligungen/partiarische Darlehen/Gewinnobligationen)	alle DBA bis auf Zypern; Spanien: Begrenzung auf 15 %
Art. 11 (Zinsen) ³	Kein Quellenbesteuerungsrecht	Georgien, Großbritannien, Irland, Liechtenstein, Luxemburg, Mauritius, Niederlande, Oman, Spanien, Südafrika, Ungarn, USA, VAE, Zypern
Art. 11 (Zinsen) und Art. 12 (Lizenzgebühren)	Keine Quellenregel (nach der Quellenregel des OECD-MA sind die Artikel nur auf Zinsen/Lizenzgebühren anzuwenden, die aus einem Vertragsstaat stammen)	USA
Art. 13 (Veräußerung von Vermögen) Abs. 6	Regelung zur Wegzugsbesteuerung	alle DBA bis auf Großbritannien Mexiko Oman Türkei VAE Zypern

³ Zu Betriebsstätten-Sandwich-Fällen vgl. Protokoll Nr. 3 zu Art. 20.

Verhandlungsgrundlage	Ergänzungen/Abweichungen zum OECD-MA	enthalten in jüngeren ¹ DBA mit
Art. 14 (Unselbstständige Einkünfte) Abs. 4 und 5	Sonderregeln zur Abzugsfähigkeit von Zahlungen an betriebliche Altersvorsorgeeinrichtung	USA
Art. 15 (Aufsichtsrats- und Verwaltungsratsvergütungen)	Keine Abweichungen zum OECD-MA	
Art. 16 (Künstler und Sportler) Abs. 3 Abs. 4	Einkünfte aus der Überlassung von Direktübertragungsrechten Nichtgeltung der Absätze 1 und 2 für aus öffentlichen oder gemeinnützigen Mitteln finanzierte Vergütungen	Südafrika (abweichend formuliert) öffentliche Mittel: alle DBA bis auf Liechtenstein gemeinnützige Mittel: häufig vereinbart
Art. 17 (Ruhegehälter, Renten und ähnliche Zahlungen) Abs. 2 Abs. 3 Abs. 4 Abs. 5	Besteuerungsrecht des Zahlstaates für Sozialversicherungsrenten Besteuerungsrecht des Zahlstaates für Ruhegehälter, Renten und ähnliche Vergütungen unter bestimmten Voraussetzungen (betriebliche Altersvorsorge) Entschädigungsleistungen Grenzüberschreitende Korrespondenz bei Unterhaltszahlungen	alle DBA bis auf Albanien Großbritannien Irland Luxemburg Spanien alle DBA bis auf Mauritius Oman Türkei Algerien, Bulgarien, Ghana, Liechtenstein, Mazedonien, Syrien, Taiwan, USA, Zypern

Verhandlungsgrundlage	Ergänzungen/Abweichungen zum OECD-MA	enthalten in jüngeren ¹ DBA mit
Art. 18 (Öffentlicher Dienst) Abs. 3	Erweiterung um Vergütungen bestimmter Organisationen (Bundesbank, IHK-Verband/AHK-Netz)	kein DBA
Abs. 4	Erweiterung um andere juristische Person des öffentlichen Rechts	alle DBA bis auf Irland Niederlande Südafrika Türkei USA
Abs. 5	Erweiterung um Vergütungen für Leistungen an das Goethe-Institut oder dem DAAD	Goethe-Institut: alle DBA bis auf Taiwan Türkei USA; DAAD: häufig vereinbart
Art. 19 (Gastprofessoren, Lehrer und Studenten) Abs. 1	Ergänzung um Professoren und Lehrer	alle DBA
Art. 20 (Andere Einkünfte) Protokoll Nr. 3	Quellenbesteuerungsrecht Deutschlands in Betriebsstätten-Sandwich-Fällen	Irland Liechtenstein USA

A5 Deutsche DBA-Verhandlungsgrundlage: Weitere Bestimmungen

Wesentliche Abweichungen der deutschen DBA-Verhandlungs- grundlage (und der jüngeren DBA) vom OECD-MA 2010

Art. 23 bis Art. 29

Verhandlungs- grundlage	Ergänzungen/Abweichungen	enthalten in jüngeren ¹ DBA mit
Art. 23 (Gleich- behandlung) Protokoll Nr. 5	Vertragsstaat muss grenzüber- schreitende Konsolidierung von Einkünften oder vergleichbaren Vergünstigungen nicht zulassen	Liechtenstein Luxemburg Niederlande Rev.prot. Norwegen USA
Art. 24 Abs. 5 (Schiedsverfah- ren)		bisher nur umgesetzt in Großbritannien Liechtenstein Luxemburg Niederlande Schweiz USA
Nr. 3	Ergänzung der Voraussetzungen für das Schiedsverfahren: - es darf sich nicht um einen für ein Schiedsverfahren ungeeig- neten Einzelfall handeln	Liechtenstein USA
Nr. 4	- Vorrang der EU-Schiedskon- vention	kein DBA

¹ DBA/Protokolle, die seit 2008 anzuwenden oder unterzeichnet worden sind,
vgl. Anlage 1.

Verhandlungsgrundlage	Ergänzungen/Abweichungen	enthalten in jüngeren ¹ DBA mit
<p>Art. 25 (Informationsaustausch) Abs. 2 Sätze 5 bis 7</p> <p>Protokoll Nr. 6</p>	<p>Verwendung der Informationen zu anderen Zwecken auch ohne vorherige Zustimmung des anderen Vertragsstaats, wenn sie zur Abwehr einer im Einzelfall bestehenden dringenden Gefahr ... erforderlich ist</p> <p>weiterführende Bestimmungen zum Informationsaustausch</p>	<p>Revisionsprotokolle mit Belgien Norwegen Österreich</p> <p>bisher uneinheitliche Regelungen</p>
<p>Art. 27 (Verfahrensregeln für die Quellenbesteuerung; Investmentvermögen)</p>	<p>nicht im OECD-MA enthalten</p> <p>Innerstaatliches Recht zum Quellensteuerabzug wird nicht eingeschränkt, aber Erstattung möglich</p> <p>Frist für Erstattungsantrag: 4 Jahre nach Ablauf des Kalenderjahres, in dem die Einkünfte bezogen wurden</p> <p>Einrichtung innerstaatlicher Verfahren zur Sicherstellung nur des DBA-konformen Quellensteuerabzugs</p> <p>Ansässigkeitsbescheinigung kann gefordert werden</p> <p>Sonderregelung für die Quellensteuerentlastung von (deutschen) Investmentvermögen</p>	<p>alle DBA bis auf Malaysia Mexiko</p> <p>Liechtenstein, ansonsten bisher häufig abweichend geregelt</p> <p>alle DBA bis auf Malaysia Mexiko Liechtenstein Südafrika USA (Niederlande mit Verweis auf innerstaatliche Regelungen)</p> <p>häufig vereinbart</p> <p>bisher (abweichend formuliert) nur mit Liechtenstein Luxemburg Großbritannien Irland Niederlande USA</p>

Verhandlungs- grundlage	Ergänzungen/Abweichungen	enthalten in jüngeren ¹ DBA mit
Art. 28 (Anwen- dung des Abkom- mens in bestimm- ten Fällen) Abs. 1 Nr. 1	Innerstaatliche Rechtsvorschriften zur Steuerumgehung, Steuerhinter- ziehung bleiben anwendbar	alle DBA bis auf USA VAE (mit Großbritannien und Irland in einer „Gemeinsamen Erklä- rung“)
Abs. 1 Nr. 2	Vierter, Fünfter und Siebter Teil des deutschen AStG bleiben an- wendbar	Liechtenstein Rev.prot. Norwegen Spanien USA; nur bzgl. des Vierten Teils des AStG: Mazedonien Südafrika

Grundlegende Literatur zu Doppelbesteuerungsabkommen

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

Endres, D./Freiling, C., *Musterfälle zu aktuellen Tendenzen in der deutschen Abkommenspolitik*, PISStB 2012, Teil 1: S. 161 ff., Teil 2: S. 189 ff.

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

Lang, M., *Introduction to the law of double taxation conventions*, 2. Aufl., Wien 2013

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

Lüdicke, J., *Anmerkungen zur deutschen Verhandlungsgrundlage für Doppelbesteuerungsabkommen*, IStR Beihefter zu Heft 10/2013, S. 25 ff.

PwC, *Steueränderungen 2012/2013*, Kapitel D 4: *Jährliches Update zu Änderungen bei deutschen DBA*, 11. Aufl., Freiburg 2013

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

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

Schönfeld, J./Ditz, X., *Doppelbesteuerungsabkommen*, Köln 2013

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

Wassermeyer, F. (Hrsg.), *Doppelbesteuerung*, München, Loseblattsammlung

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

Stichwortverzeichnis

- Abkommensberechtigung 67, 89
- Abkommensentwicklungen Anlage 1
- Aktivitätsklausel 49 f., 58, 125, 128 ff., 159, 162
- Altersvorsorge 32, 39, 42, 47, 58, 119 f.
s. auch Ruhegehälter
- Amtshilfe
s. Informationsaustausch
- Amtshilfeabkommen 22 ff., 161
- Amtshilferichtlinie-Umsetzungsgesetz
75 ff., 94, 156, 158
- andere Einkünfte 33, 45
s. auch Sandwich-Struktur
- Anrechnung ausl. Steuern
s. Anrechnungsmethode
- Anrechnungsmethode 12, 15, 47, 49, 51, 58 f., 70 f., 82, 124 f., 131, 138
- Ansässigkeit 26 ff., 38
s. auch Ansässigkeitsstaat und Abkommensberechtigung
- Ansässigkeitsstaat 37, 40, 41, 43, 68, 70 f., 74, 96, 102, 105, 115 ff., 121, 124, 127, 133, 135, 142, 152
- anti treaty shopping-Klauseln
s. treaty shopping
- anzunehmende schuldrechtliche
Beziehung s. dealings
- AOA 13, 29, 69, 75 ff., 100, 107 f., 157 f., 163, 165
- Arbeitnehmerüberlassung
s. gewerbsmäßige Arbeitnehmerüberlassung
- atypisch stille Gesellschaften 127
- Aufsichtsratsvergütungen 40, 46
- Auskunftsabkommen
s. Amtshilfeabkommen
- Authorised OECD Approach
s. AOA
- bareboat chartering 30
- Base Erosion and Profit Shifting
s. BEPS
- Bauausführungen 28
- BEPS 14, 60, 101, 115, 136, 161, 165
- Betriebsstätte
- Definition 28
 - Entstrickung 38, 130, 158 f., 165
 - Gewinnermittlung s. auch AOA
 - indirekte Gewinnaufteilung 29
 - Methodenartikel 12, 46 ff., 58, 73, 101, 124 ff., 160, 162 s. auch Aktivitätsklausel, Sandwich-Struktur
 - Personengesellschaften 30, 56, 83, 155 ff., 162, 163, 165
 - Verluste 70
 - Veräußerungsgewinne 69, 87
- Binnenschiffahrt 30 f.
s. auch Seeschiffahrt
- Brasilien 21, 159

Containervermietung 30
 Dealings 76, 157 f. s. auch AOA
 deutsches Musterabkommen 97 ff.,
 163 f. s. auch Verhandlungsgrund-
 lage
 Dienstleistungsbetriebsstätte 28, 100
 Diskriminierungsklausel 62 ff., 96,
 143 ff., 163
 Dividenden 15, 31 ff., 35, 45, 46, 49 f.,
 56, 57, 66, 68, 72 ff., 90 f., 101,
 109 ff., 124, 125 ff., 129, 131 f.,
 137, 142, 162, s. auch limitation on
 benefits-Klauseln, Schachtelprivi-
 leg, Streubesitzdividenden, treaty
 shopping
 Doppelbesteuerung 11, 12, 29, 46 f.,
 50, 58, 59, 61, 67, 71, 74, 76 f., 80 ff.,
 86, 89, 93 f., 95 f., 103 f., 108, 111,
 114, 118 f., 125, 127, 131, 132,
 135 ff., 142, 146 f., 155, 158 s. auch
 Methodenartikel
 doppelte Verlustnutzung 69 ff.
 dynamische Auslegung 101 f.
 Einkünfteberichtigung s. AOA
 Einkünftezurechnung 165
 s. auch Qualifikationskonflikte
 Entlastungsanspruch
 s. Erstattungsanspruch
 Entschädigungszahlungen 42 f.
 Entstrickungsbesteuerung 38, 84 ff.,
 158 f., 165
 Entwicklungsländer 100, 114
 Ergebnisabführung 66
 Erstattungsanspruch 73, 83, 88 ff.
 s. auch limitation on benefits-Klau-
 seln, treaty shopping
 Europarecht 73, 120, 141, 152
 Export 11, 160
 Freistellungsmethode 12, 47, 49, 51,
 58 f., 86, 96, 100 f., 103, 124 ff.,
 165
 Freistellungsverfahren 89 ff., 150
 s. auch limitation on benefits-Klau-
 seln, treaty shopping
 Fremdvergleichsgrundsatz 92 ff.
 functionally separate entity approach
 s. AOA
 Gemeinschaftsrecht s. Europarecht
 Gewerbesteuer 12, 82 f., 117, 130,
 131, 141
 gewerbsmäßige Arbeitnehmerüberlas-
 sung 40, 160
 Gewinnabführungsvertrag 63
 Gewinnobligationen 34, 35, 57, 110,
 112, 117
 Gewerbliche geprägte Personengesell-
 schaften 84 ff. s. auch Personenge-
 sellschaften
 Gleichbehandlung 51 f., 143
 s. auch Diskriminierungsklausel
 „Goldfinger“-Modell 77 ff.
 grenzüberschreitende Organschaft 62 ff.

Grundfreiheiten *s.* Europarecht
 Hinzurechnungsbesteuerung 14, 54, 61, 131, 153 ff. *s.* auch Aktivitätsklausel
 Höchstbetragsberechnung 125
 Hoheitsgebiet 26, 106
 hybride Gesellschaften 56, 88 ff., 155 f. *s.* auch Qualifikationskonflikte
 Immobiliengesellschaften 32, 37, 46, 159
 indirekte Gewinnaufteilung 29 *s.* auch Betriebsstätte
 Informationsaustausch 52 ff., 59, 103, 147 f.
 Investmentvermögen 26 f., 31 ff., 55, 111, 150 ff.
 Jahressteuergesetz 2013 75, 163 *s.* auch Amtshilferichtlinie-Umsetzungsgesetz
 KGaA 127
 Konsolidierung 52, 63 f., 144 f., 166
 Korrespondenzprinzip 94, 126
 Künstler 40 f., 46, 120 f.
 limitation on benefits-Klauseln 55, 60 *s.* auch treaty shopping
 Lizenzgebühren 15, 35 f., 47, 57, 101, 114 ff., 120, 162
 Luftfahrt 30 f.
 Methodenartikel 12, 46 ff., 51, 58, 73, 101, 124 ff., 160, 162, Anlage 3 *s.* auch Anrechnungsmethode, Freistellungsmethode
 Missbrauchsvorschriften *s.* Aktivitätsklausel, KGaA, Korrespondenzprinzip, limitation on benefits-Klauseln, subject to tax-Klausel, switch over-Klausel, treaty shopping
 Montagebetriebsstätten 28
 Musterabkommen *s.* deutsches Musterabkommen, OECD-Musterabkommen, UN-Musterabkommen, Verhandlungsgrundlage
 Musterkommentar *s.* OECD-Musterkommentar
 Mutter-Tochter-Richtlinie 112, 131, 142
 Niederlassungsfreiheit *s.* Europarecht
 Notifikation 50 f., 143
 OECD-Musterabkommen 25, 59, 102, 164
 OECD-Musterkommentar 59, 102, 108, 145, 155, 160 *s.* auch dynamische Auslegung
 öffentlicher Dienst 43 f., 123
 Organschaft *s.* grenzüberschreitende Organschaft
 partiarische Darlehen 34, 35, 57, 110, 112, 117

Partnership-Report 67, 88, 132 ff.,
139, 157

passive Einkünfte *s.* Aktivitätsklausel

per country-Höchstbetragsberechnung
125

Personengesellschaften 27, 30, 56,
80 ff., 155 ff., 162, 163, 165

Persönlichkeitsrechte 36, 40, 57

Portfoliodividenden *s.* Streubesitzdi-
videnden

Progressionsvorbehalt 58, 77 f., 124

Qualifikationskonflikt 50, 59, 67, 125,
132 ff., 139, 155 f., 157 *s.* auch hybride
Gesellschaften

Rechts- und Amtshilfeabkommen
s. Amtshilfeabkommen

REIT 33, 126

remittance base 55

Renten *s.* Ruhegehälter

Rückwirkung 70

Ruhegehälter 41 ff., 58, 121 f.

Sandwich-Struktur 33, 45, 113, 116,
118

Schachtelprivileg 12, 31 ff., 51, 56 f.,
58, 72 ff., 111, 124 ff., 131 f., 142 f.

Schiedsverfahren 52, 59, 145 ff., 155,
162

Seeschiffahrt 30 f.

selbstständige Tätigkeit 39

significant people functions 69

Sonderbetriebserträge, -aufwendungen
und -vermögen 68, 80 ff.

Sondervergütungen 30, 68, 80 ff., 87,
157 f.

sonstige Einkünfte *s.* andere Einkünfte

Sozialversicherungsbezüge 41 f., 46,
58, 121

Sperrwirkung 92 ff.
s. auch verdeckte Gewinnausschüt-
tung

Sportler 40 f., 46, 120 f.

step up *s.* Wertverknüpfung

Steuerabkommen (Deutschland-
Schweiz) 13, 24 f.

Steueranrechnung
s. Anrechnungsmethode

Steuerbescheid 95 ff.

Steuerhinterziehung 22, 54, 153 f.

steuerlich geförderte Altersvorsorge
s. Altersvorsorge

Steueroasen 15, 22, 161

Steuerverkürzung 103, 161

stille Beteiligungen 34, 35, 57, 110,
112, 117

stille Reserven 85 ff., 159, 165

Streubesitzdividenden 32, 46, 47,
56 f., 72 ff., 111, 137, 150

Studenten 44 f.

subject to tax-Klausel 12, 49, 51, 58 f.,
 77, 78 f., 97, 103, 125, 135 ff., 159,
 165

switch over-Klausel 12, 49, 50 f., 59,
 80, 125, 132 ff., 159, 165

technische Dienstleistungen

- Betriebsstättengewinnermittlung 30
- Vergütungen 36, 57

treaty override 77, 81 ff., 85 ff., 89,
 94, 104, 127, 155, 158

treaty shopping 15, 60
s. auch limitation on benefits-Klauseln

Umschaltklausel
s. switch over-Klausel

unbewegliches Vermögen 28 f., 37 f.,
 46, 50, 58, 106 f. *s. auch Immobiliengesellschaften*

Unionsrecht *s. Europarecht*

UN-Musterabkommen 108, 115

unselbstständige Tätigkeit 39, 41, 44,
 48, 58, 119 f., 121, 124

Unterhaltszahlungen 43, 45, 122 f.

Unternehmensgewinne 29 f., 107 f.

Veräußerungsgewinne 37 f., 46, 55,
 69, 87, 110

verbundene Unternehmen 31, 92 f.,
 108

verdeckte Gewinnausschüttung 92 ff.,
 110, 112, 126

Verfassungsrecht 69 f., 77

Verfahrensregeln für die Quellenbesteuerung 54, 149 f.

Verhandlungsgrundlage 25, 97 ff.,
 163 f. Anlage 2 *s. auch deutsches Musterabkommen*

Verluste 13, 64, 69 ff., 141, 165

Vermögen 46 *s. auch Vermögensteuer, unbewegliches Vermögen*

Vermögensteuer 15, 26, 56, 105,
 140 f., 162

Vermögenszuwachssteuer
s. Wegzugsbesteuerung

Verrechnungspreise 14, 61
s. auch AOA

Verständigungsverfahren
s. Schiedsverfahren

Wegzugsbesteuerung 38 f., 84 ff., 118 f.

weiße Einkünfte 77, 80, 135

Wertverknüpfung 39, 118

widerstreitende Tatsachen 95 ff.

Zinsen 15, 33 ff., 45, 47, 57, 68, 101,
 112, 113 f., 114 ff., 120, 162

ifst-Schriften 2011 / 2012 / 2013

2011

- Nr. 467 *Dahlmanns*, Tagungsbericht, Kolloquium zur Beschleunigung der Betriebsprüfung
- Nr. 468 *Hemmelgarn*, Steuern und Abgaben im Finanzsektor – 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 v. *Wolfersdorff/Fuest/Thöne/Jung*, Trends und Zukunftsfragen der Steuer- und Finanzpolitik in Deutschland und Europa
- Nr. 480 *Brunsbach/Endres/Lüdicke/Schnitger*, Deutsche Abkommenspolitik – Trends und Entwicklungen 2011/2012
- Nr. 481 v. *Wolfersdorff*, Die „kleine Organschaftsreform“: Erleichterungen bei Abschluss und Durchführung des Gewinnabführungsvertrags – Notlösung, aber keine Alternative zur Einführung einer modernen Gruppenbesteuerung
- Nr. 482 *Oestreicher/Koch/Vorndamme/Hohls*, Aufkommenswirkungen einer Abschaffung des Ergebnisabführungsvertrags bei der ertragsteuerlichen Organschaft
- Nr. 483 *Hey/Maiterth/Houben*, Zukunft der Vermögensbesteuerung

2013

- Nr. 484 *Schulte/Petschulat*, Disquotale Einlagen und verdeckte Gewinnausschüttungen im Schenkungsteuerrecht
- Nr. 485 *Andrae*, Realsteuern 2012 – Die Entwicklung der Realsteuerhebesätze der Gemeinden mit 50.000 und mehr Einwohnern im Jahr 2012 gegenüber 2011
- Nr. 486 *Hüttemann/Meinert*, Die Lifo-Methode in Handels- und Steuerbilanz
- Nr. 487 *Schnitger*, Die Entstrickung im Steuerrecht
- Nr. 488 *Graw*, Der Teilbetrieb im Umwandlungssteuerrecht nach dem Umwandlungssteuer-Erlass 2011
- Nr. 489 v. *Wartenberg/Hey/Wiegard/Eilers/Lenk/Simon*, Steuerpolitik im Wahlkampf, Tagungsband zur ifst-Jahrestagung am 6. Juni 2013

Nr. 490 *Seer/Klemke*, Neuordnung der Verzinsung von Ansprüchen aus dem
Steuerschuldverhältnis

Nr. 491 *Koblenzer/Günther*, Konsequenzen der erwarteten Entscheidung
des BVerfG zum Erbschaftsteuerrecht

Nr. 492 *Brunsbach/Endres/Lüdicke/Schnitger*, Deutsche Abkommenspolitik
– Trends und Entwicklungen 2012/2013 –

