

# ifst

Institut Finanzen und Steuern

## Deutsche Abkommenspolitik – Umsetzung des MLI in den deutschen DBA –

Dr. Arne Schnitger

Kerstin Holst

In Medienkooperation mit

**DER  
BETRIEB**

**Zitiervorschlag:**

*Schnitger/Holst*, ifst-Schrift 540 (2021)

ISBN: 978-3-89737-203-0

15,00 Euro inkl. USt. zzgl. Versandkosten

© Institut Finanzen und Steuern e.V.

Marienstraße 31, 10117 Berlin

In Medienkooperation mit DER BETRIEB

Einzelbezug über [www.der-betrieb-shop.de/ifst](http://www.der-betrieb-shop.de/ifst)

E-Mail: [kundenservice@fachmedien.de](mailto:kundenservice@fachmedien.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 – Umsetzung des MLI in den deutschen DBA –

StB Dr. Arne Schnitger, LL.M.  
PwC Berlin/Hamburg

StBin Kerstin Holst  
PwC Hamburg

mit Beiträgen von:

Dipl.-Finanzwirt (FH) Simon Böskes, PwC Hamburg

StB Dr. Ronald Gebhardt, PwC Hamburg

RA Dr. Jan Haselmann, PwC Hamburg

StB Dr. Lars F. Nielsen, PwC Hamburg

StB Michael Oskamp, PwC Berlin

StB Maximilian Reppel, PwC Hamburg

StB Timo Welling, PwC Hamburg

In Medienkooperation mit

**DER  
BETRIEB**

Das Institut Finanzen und Steuern überreicht Ihnen  
die ifst-Schrift 540:

**Deutsche Abkommenspolitik**  
**– Umsetzung des MLI in den deutschen DBA –**

Als *“important milestone in the international tax agenda”* wurde die im November 2016 veröffentlichte „Multilateral Convention to implement tax treaty related measures to prevent Base Erosion and Profit Shifting“ (Multilaterales Instrument, MLI) in der Pressemitteilung der OECD vom 7.6.2017 anlässlich der „Signing Ceremony“, während derer auch Deutschland das MLI unterzeichnet hat, bezeichnet.

Seine Wurzeln hat das MLI im OECD-BEPS-Projekt, im Rahmen dessen neben Änderungen innerstaatlicher Normen auch Modifikationen an DBA vorgeschlagen wurden, um auf geänderte wirtschaftliche Rahmenbedingungen und die zunehmende Globalisierung durch Anpassungen der internationalen Steuerrechtsregelungen reagieren zu können.

Um eine aufwändige und zeitintensive Nachverhandlung der weltweit bestehenden DBA zu vermeiden, wurde mit dem MLI ein im Steuerrecht neuartiger Weg eingeschlagen, der den MLI-Unterzeichnerstaaten durch vielfache Optionsmöglichkeiten hohe Flexibilität hinsichtlich der durch das MLI zu ändernden DBA und der materiell-rechtlichen Abkommensbestimmungen bietet.

Vier Jahre nach der Unterzeichnung des MLI sollen mit der vorliegenden ifst-Schrift die Inhalte des neuen Regelungswerks aufgezeigt werden. Dabei wird auch untersucht, welche weiteren Schritte notwendig sind, das MLI in deutsche DBA zu überführen, welche DBA durch das MLI modifiziert werden, welche inhaltlichen Änderungen in den einzelnen DBA zu erwarten sind und welche praktische Anwendungsfragen sich hieraus ergeben.

Des Weiteren wird für DBA, die nicht durch das MLI geändert werden, dargestellt, welche MLI-Elemente Eingang in bilaterale Abkommensrevisionen gefunden haben.

Hierdurch ergibt sich für den Rechtsanwender hoffentlich eine Arbeitshilfe in einem Bereich des Internationalen Steuerrechts, der durch hohe Komplexität und schnelle Veränderungen gekennzeichnet ist.

Institut Finanzen und Steuern  
*Prof. Dr. h.c. Rudolf Mellinghoff*

Berlin im Mai 2021

# Inhaltsverzeichnis

<b>I.</b>	<b>Einleitung (Dr. Arne Schnitger)</b> .....	1
<b>II.</b>	<b>Das MLI der OECD (Kerstin Holst)</b> .....	4
	1. Hintergrund und zeitlicher Ablauf der Entwicklung des Mehrseitigen Übereinkommens .....	4
	2. Aufbau und Wirkungsweise des MLI.....	7
	3. Inkrafttreten des MLI .....	10
<b>III.</b>	<b>Umsetzung des MLI in deutschen DBA (Kerstin Holst)</b> .....	11
	1. Umsetzung des MLI in einem zweistufigen Prozess .....	11
	2. Zustimmungsgesetz zum MLI.....	14
<b>IV.</b>	<b>Analyse ausgewählter MLI-Regelungen aus Sicht des Rechtsanwenders</b> .....	18
	1. Von Deutschland gewählte MLI-Elemente .....	18
	a. Anpassung der Präambel (Dr. Arne Schmitger).....	18
	aa. Überblick und Regelungszweck .....	18
	bb. Auswirkungen auf deutsche DBA .....	19
	cc. Bedeutung der Änderung.....	20
	b. Verhinderung von Abkommensmissbrauch durch Aufnahme des Principal Purpose Tests (Dr. Ronald Gebhardt).....	21
	aa. Einführung .....	21
	bb. Regelungszweck .....	22
	cc. Auswirkungen auf deutsche DBA .....	24
	dd. Praktische Anwendungsfragen .....	25
	aaa. Was sind die „sonstigen Bestimmungen dieses Abkommens“? .....	25
	bbb. Was sind bestimmte Einkünfte?.....	26
	ccc. Was sind Tatsachen und Umstände und wann sind diese maßgeblich? .....	27
	ddd. Was ist eine Gestaltung oder Transaktion?.....	28
	eee. Was ist ein Hauptzweck? .....	28
	fff. Wann muss der Hauptzweck geprüft werden („war“)?	30
	ggg. Wann ist die Feststellung „gerechtfertigt“, dass ein Hauptzweck in der Erlangung eines steuerlichen Vorteils lag? .....	31

hhh.	Gilt ein „Alles oder nichts“-Prinzip? .....	31
iii.	Wann entspricht die Gewährung der Vergünstigung dem Ziel und Zweck des DBA?.....	32
jjj.	Reaktion eines DBA-Vertragsstaats bei Aktivierung des PPT durch den anderen DBA-Vertragsstaat .....	33
c.	Mindesthaltedauer für Quellensteuer-Ermäßigung bei Schachteldividenden ( <i>Kerstin Holst</i> ) .....	34
aa.	Einführung .....	34
bb.	Regelungszweck .....	35
cc.	Auswirkungen auf deutsche DBA .....	36
dd.	Praktische Anwendungsfragen .....	38
aaa.	Berechnung des Zeitraums .....	38
bbb.	Bedeutung des Klammerzusatzes .....	40
ccc.	Keine Änderung im Schachtelprivileg des Methodenartikels .....	42
d.	Veräußerung von Anteilen an Immobiliengesellschaften ( <i>Timo Welling</i> ) .....	43
aa.	Einführung .....	43
bb.	Regelungszweck .....	43
cc.	Auswirkung auf deutsche DBA .....	44
dd.	Praktische Anwendungsfragen .....	45
aaa.	Ausweitung des Anwendungsbereichs auf vergleichbare Rechte .....	45
bbb.	Überschreiten der Immobilienquote innerhalb des Beobachtungszeitraums .....	46
ccc.	Ermittlung des maßgeblichen Wertes – Abweichungen zwischen Abkommensrecht und nationalem Recht ...	48
ddd.	Anpassung von DBA, die bereits eine Immobilienklausel enthalten .....	50
eee.	Deutschland als Belegenheitsstaat .....	51
fff.	Deutschland als Ansässigkeitsstaat (Entstrickung)....	53
e.	Anti-Missbrauchsvorschrift für Einkünftebezug über Betriebsstätten in Drittstaaten ( <i>Dr. Ronald Gebhardt</i> ) .....	54
aa.	Einführung .....	54
bb.	Regelungszweck .....	55
cc.	Auswirkungen auf deutsche DBA .....	57

dd.	Praktische Anwendungsfragen .....	58
aaa.	Zurechnung der Einkünfte zur Drittstaaten- Betriebsstätte.....	58
bbb.	Steuerbefreiung im Ansässigkeitsstaat .....	59
ccc.	Niedrigbesteuerung .....	60
ddd.	Rückausnahme bei aktiver Geschäftstätigkeit .....	61
eee.	Mögliche Auswirkungen auf Deutschland .....	62
f.	Erweiterte Definition von Betriebsstätten ( <i>Dr. Lars F. Nielsen</i> ) ..	63
aa.	Einführung .....	63
bb.	Regelungszweck .....	63
cc.	Auswirkungen auf deutsche DBA .....	66
dd.	Praktische Anwendungsfragen .....	68
aaa.	Bestimmung der Tätigkeiten vorbereitender Art oder Hilfstätigkeiten .....	68
bbb.	Besonderheiten einzelner DBA-Regelungen .....	69
ee.	Von Deutschland nicht gewählte Regelungen zur Anpassung der Betriebsstättendefinition.....	70
g.	Verbesserung der Streitbeilegung ( <i>Dr. Jan Haselmann/Simon Böskes</i> ) .....	72
aa.	Einführung .....	72
bb.	Verständigungsverfahren (Art. 16 MLI) .....	72
aaa.	Überblick .....	72
bbb.	Auswirkungen auf deutsche DBA.....	73
ccc.	Praktische Anwendungsfragen.....	74
cc.	Schiedsverfahren (Art. 18 bis 26 MLI) .....	75
aaa.	Überblick und Regelungszweck .....	75
bbb.	Auswirkungen auf deutsche DBA.....	75
ccc.	Praktische Anwendungsfragen.....	81
dd.	Fazit.....	81
h.	Gegenberichtigung bei verbundenen Unternehmen ( <i>Maximilian Reppel</i> ).....	82
aa.	Einführung .....	82
bb.	Regelungszweck .....	83
cc.	Auswirkungen auf deutsche DBA .....	84
dd.	Ausgewählte Zweifelsfragen.....	85

2. Von Deutschland nicht gewählte MLI-Elemente .....	86
a. Hybrid Mismatches: Transparente Gesellschaften – Hybrid-Klausel ( <i>Dr. Arne Schnitger/Michael Oskamp</i> ).....	86
aa. Einführung und Regelungszweck.....	86
bb. Auswirkungen auf deutsche DBA .....	92
cc. Art. 3 Abs. 1 MLI und gleichartige Regelungen in deutschen DBA .....	92
aaa. Nur Erweiterung oder auch Einschränkung des Abkommenschutzes? .....	94
bbb. Einschränkung des Rechts zur Besteuerung von in Deutschland ansässigen Steuerpflichtigen .....	95
ccc. Schachtel- und Streubesitzdividenden .....	95
ddd. Einkünftezurechnung nach dem Recht des Ansässigkeitsstaates .....	98
eee. Steuerlich nicht existente Transaktionen und Leistungsbeziehungen nach ausländischem Recht .....	98
b. Bestimmung der Ansässigkeit bei Doppelansässigkeit ( <i>Maximilian Reppel</i> ) .....	102
aa. Einführung und Regelungszweck.....	102
bb. Auswirkungen auf deutsche DBA .....	104
c. Änderungen im Methodenartikel ( <i>Maximilian Reppel</i> ).....	105
aa. Einführung und Regelungszweck.....	105
bb. Auswirkungen auf deutsche DBA .....	107
d. Aufnahme einer saving clause ( <i>Maximilian Reppel</i> ) .....	108
aa. Einführung und Regelungszweck.....	108
bb. Auswirkungen auf deutsche DBA .....	109
<b>V. Umsetzung der Empfehlungen des BEPS-Projektes in deutschen DBA außerhalb des MLI (<i>Kerstin Holst</i>) .....</b>	<b>110</b>
1. DBA, die auf der vorläufigen Auswahlliste Deutschlands standen, aber letztlich nicht als CTA notifiziert wurden .....	110
a. DBA-Finnland .....	111
b. DBA-Dänemark .....	113
c. DBA-Liechtenstein .....	115
d. DBA-Estland.....	116
e. DBA-UK.....	117
f. DBA-Irland .....	118
g. DBA-Zypern.....	120
h. DBA-Niederlande .....	120

2. DBA ohne Bezug zur deutschen MLI-Liste .....	122
a. DBA-Australien .....	122
b. DBA-Armenien .....	126
c. DBA-Singapur .....	127
d. Weitere DBA/Protokolle .....	128
<b>VI. Anlagen .....</b>	<b>130</b>
Anlage I – Abkommensentwicklungen 2014–2021 .....	130
Anlage II – Aufbau des MLI .....	132
Anlage III – Wortlaut des MLI in der deutschen Fassung .....	134
Anlage IV – Wortlaut der Hybrid-Regelungen .....	178
Anlage V – Matrix zu den Änderungen durch das MLI in den von Deutschland notifizierten DBA .....	180
Anlage VI – Liste der durch das MLI zu ändernden DBA gem. der vorläufigen Notifikation Deutschlands .....	182

Redaktionsschluss war der 31.3.2021.



## I. Einleitung

Die aggressive Steuerplanung multinationaler Unternehmen ist seit einiger Zeit angesichts der budgetären Auswirkungen der Finanz-, Wirtschafts- und Eurokrise sowie der sog. Luxemburg-Leaks (2014), Swiss-Leaks (2015), Panama-Leaks (2016) und Paradise-Papers (2017) Gegenstand der politischen Diskussion und Grundlage reger Tätigkeit der Gesetzgeber zwecks deren Verhinderung. Dieser Trend gilt unverändert fort, selbst wenn die betragsmäßigen Auswirkungen weiterhin nur schätzweise ermittelt werden können und jüngst vom ifo-Institut mit 5,7 Mrd. € pro Jahr veranschlagt wurden.<sup>1</sup> Von daher verwundert es nicht, dass das von den G20-Staaten im Jahr 2013 initiierte OECD „Base Erosion and Profit Shifting“ (BEPS)-Projekt bis heute die steuerpolitische Landschaft prägt.

Die am 5. Oktober 2015 von der OECD veröffentlichten Abschlussberichte sehen auf ca. 2.000 Seiten verschiedenste Maßnahmen vor, die der übermäßigen Gewinnverlagerung entgegenwirken sollen. Neben Änderungen innerstaatlicher Normen betreffen einige der Vorschläge auch das Recht der Doppelbesteuerungsabkommen (DBA). Hier kam es bereits zu einigen Änderungen des OECD-Musterabkommens sowie des UN-Musterabkommens in 2017. Gleichwohl wohnt diesen Änderungen ein Problem inne: Bei ihnen handelt es sich nur um Empfehlungen zum Abschluss abkommensrechtlicher Bestimmungen, die für die Staaten nicht verbindlich sind. Daher bedürfen diese Vorschläge einer Änderung der zwischen den Staaten geschlossenen Doppelbesteuerungsabkommen. Der hierdurch entstehende Zeitaufwand, um die abkommensrechtlichen Änderungen in den verschiedenen DBA umzusetzen, wurde aus steuerpolitischer Sicht als zu lang bewertet.

Vor diesem Hintergrund ist das Mehrseitige Übereinkommen zur Umsetzung steuerabkommensbezogener Maßnahmen zur Verhinderung der Gewinnverkürzung und Gewinnverlagerung (Multilaterales Instrument (MLI)) zu sehen. Dieses stellt ein echtes Novum dar, das den Aufwand zur Anpassung der Vielzahl von Doppelbesteuerungsabkommen vermindern soll.

Der Entwurf eines MLI samt Erläuterungen wurde im November 2016 vorgelegt. Die Unterzeichnungszereemonie fand im Juni 2017 statt.<sup>2</sup>

---

<sup>1</sup> Vgl. *Fuest/Hugger/Neumeier*, ifo-Schnelldienst 1/2021, 38 ff.

<sup>2</sup> Vgl. weiter im Detail unter Kapitel II.1.

Das MLI ist ein völkerrechtliches Übereinkommen, das organisatorische und materiell-rechtliche Regelungen enthält, die sich bereits in den Änderungen des OECD-Musterabkommens 2017 niedergeschlagen haben.

Gleichwohl zeigt der deutsche Rechtsrahmen Grenzen auf, mit welcher Geschwindigkeit DBA „mit einem Handstreich“ geändert werden können. Schließlich bedarf es zur innerstaatlichen Wirkung des MLI aus deutscher Sicht der innerstaatlichen Umsetzung durch den deutschen Gesetzgeber; hierbei gibt es mehrere Umsetzungsoptionen, auf die weiter einzugehen sein wird.<sup>3</sup>

Das MLI gibt den Staaten die Möglichkeit, zu entscheiden, welche ihrer DBA durch das MLI modifiziert werden sollen (die sogenannten „Covered Tax Agreements“; Art. 2 MLI). Weiterhin sind verschiedene Mindeststandards des MLI zu erfüllen. Solche Teile des MLI, die kein Mindeststandard sind, müssen nicht übernommen werden. Zudem besteht die Möglichkeit, eine Bestimmung (oder Teile) des MLI im Hinblick auf jene „Covered Tax Agreements“ nicht zu übernehmen, falls diese bereits eine entsprechende Vorschrift enthalten. Schließlich enthält das MLI eine Reihe von optionalen oder alternativen Regelungen, die von einem Staat aktiv gewählt werden können, sowie spezielle Klauseln, falls Staaten die Optionen abweichend voneinander ausgeübt haben.<sup>4</sup>

Das MLI-Zustimmungsgesetz<sup>5</sup> diene schließlich der Überführung des MLI in innerstaatliches Recht. Dieses Zustimmungsgesetz gibt dabei nur einen formellen Rahmen, um auf erster Stufe eine Umsetzung der Vorgaben des MLI in die deutschen DBA zu gewährleisten. Unmittelbare materiell-rechtliche Auswirkungen hat dieses Gesetz jedoch nicht bzw. ergeben sich diese erst bei der zweiten Stufe der Umsetzung des MLI.

Nachfolgend werden die verschiedenen materiell-rechtlichen und verfahrensrechtlichen Aspekte des MLI beleuchtet. Dabei wird insbesondere auf die von Deutschland gewählten Umsetzungsoptionen ein Schwerpunkt gelegt und analysiert, in welchen deutschen vom MLI erfassten DBA diese Umsetzungsoptionen zum Tragen kommen. In Anlage V sind die zu erwartenden Änderungen in einer Übersicht zusammengefasst. Darüber hinaus

---

<sup>3</sup> Vgl. Kapitel III.1.

<sup>4</sup> Zur Wirkungsweise des MLI vgl. Kapitel II.2.

<sup>5</sup> BGBl. II 2020, 946, vgl. Kapitel III.2.

wird für diejenigen DBA, die ursprünglich durch das MLI geändert werden sollten, bzgl. derer aber mittlerweile eine bilaterale Umsetzung vereinbart wurde, aufgezeigt, welche MLI-Elemente Eingang in die bilateralen Abkommensrevisionen gefunden haben.

## II. Das MLI der OECD

### 1. Hintergrund und zeitlicher Ablauf der Entwicklung des Mehrseitigen Übereinkommens

Die „Multilateral Convention to implement tax treaty related measures to prevent Base Erosion and Profit Shifting“ („Mehrseitiges Übereinkommen zur Umsetzung steuerabkommensbezogener Maßnahmen zur Verhinderung der Gewinnverkürzung und Gewinnverlagerung“ bzw. Multilaterales Instrument, im Folgenden MLI) ist im Steuerrecht ein neuartiger und innovativer Ansatz zur schnellen Umsetzung abkommensrechtlicher Änderungen, der seinen Ursprung im OECD/G20-BEPS-Projekt hat. Im Aktionsplan zu dem BEPS-Projekt aus Februar 2013<sup>6</sup> wurde untersucht, wie weltweit die steuerlichen Rahmenbedingungen an aktuelle Entwicklungen angepasst werden können. Hierbei wurden 15 Handlungsfelder (Actions) identifiziert, die neben Änderungen in den nationalen Rechtsordnungen der am Projekt beteiligten Länder<sup>7</sup> auch Änderungen in den abkommensrechtlichen Vorschriften erforderten.

Action 15 dieses Aktionsplans beinhaltet den folgenden Auftrag in Bezug auf ein multilaterales Instrument:

*“Analyse the tax and public international law issues related to the development of a multilateral instrument to enable jurisdictions that wish to do so to implement measures developed in the course of the work on BEPS and amend bilateral tax treaties. On the basis of this analysis, interested Parties will develop a multilateral instrument designed to provide an innovative approach to international tax matters, reflecting the rapidly evolving nature of the global economy and the need to adapt quickly to this evolution.”*<sup>8</sup>

Die Entwicklung des Multilateralen Instruments zielte demnach auf eine Umsetzung derjenigen Maßnahmen des BEPS-Projektes ab, die sich auf Regelungen in den Doppelbesteuerungsabkommen zwischen den am Projekt beteiligten Staaten beziehen.

---

<sup>6</sup> OECD (2013), Action Plan on Base Erosion and Profit Shifting.

<sup>7</sup> Z.B. Neutralisierung von Effekten aus Hybrid Mismatch Arrangements (Action 2); Überarbeitung der Regelungen zur Hinzurechnungsbesteuerung (Action 3); Begrenzung des Zinsabzugs (Action 4).

<sup>8</sup> OECD (2013), Action Plan on Base Erosion and Profit Shifting, 24.

In einem Zwischenbericht aus 2014<sup>9</sup> wurden die technischen und politischen Aspekte zur Erstellung eines multilateralen Übereinkommens analysiert, ohne bereits konkrete Formulierungsvorschläge für ein multilaterales Instrument zu unterbreiten. Der Bericht kam zu dem Ergebnis, dass ein multilaterales Übereinkommen grundsätzlich wünschenswert und umsetzbar ist, damit die aus den anderen Actions des BEPS-Projektes resultierenden Änderungen mit Bezug zu abkommensbezogenen Maßnahmen schnell, effizient und mit einheitlichen Regelungen Eingang in die weltweit bestehenden DBA finden.

Daraufhin wurde im Februar 2015 ein Mandat<sup>10</sup> für eine Ad-hoc-Gruppe erteilt, um das multilaterale Instrument zu erarbeiten. Im Oktober 2015 wurden die Final Reports zu allen 15 Actions veröffentlicht. Der Final Report der OECD zu Action 15<sup>11</sup> besteht im Wesentlichen aus der Wiedergabe des Zwischenberichts aus 2014 und des Mandats zur Erarbeitung des Multilateralen Instruments.

Nach einem Diskussionsentwurf vom 31.5.2016<sup>12</sup>, in dem vor allem um Stellungnahmen zu offenen Fragestellungen gebeten wurde, veröffentlichte die OECD am 24.11.2016 die „Multilateral Convention to implement tax treaty related measures to prevent Base Erosion and Profit Shifting“, die letztlich von mehr als 100 Staaten entwickelt wurde. Diese kann seit dem 31.12.2016<sup>13</sup> von Staaten und Gebieten unterzeichnet werden und bedarf gem. Art. 27 Abs. 2 MLI nach der Unterzeichnung der Ratifikation, Annahme oder Genehmigung.

Das MLI wurde offiziell in englischer und französischer Sprache veröffentlicht, wobei jeder Wortlaut gleichermaßen verbindlich ist.<sup>14</sup> Als Verwahrer des MLI wurde der Generalsekretär der OECD benannt.<sup>15</sup> Auf der Internet-

---

<sup>9</sup> OECD (2014), Action 15: 2014 Deliverable; Developing a Multilateral Instrument to Modify Bilateral Tax Treaties.

<sup>10</sup> OECD (2015), Action 15: A Mandate for the Development of a Multilateral Instrument on Tax Treaty Measures to Tackle BEPS.

<sup>11</sup> OECD (2015), Developing a Multilateral Instrument to Modify Bilateral Tax Treaties, Action 15 – 2015 Final Report.

<sup>12</sup> OECD (2016), Public Discussion Draft, BEPS Action 15, Development of a Multilateral Instrument to implement the Tax Treaty related BEPS measures.

<sup>13</sup> Vgl. Art. 27 Abs. 1 MLI.

<sup>14</sup> Vgl. Wortlaut MLI ganz am Ende.

<sup>15</sup> Vgl. Art. 39 Abs. 1 MLI.

seite der OECD sind für informelle Zwecke Übersetzungen in andere Sprachen veröffentlicht worden.

Mit dem Übereinkommen wurde auch ein Explanatory Statement<sup>16</sup> veröffentlicht, das die Funktionsweise des MLI in Bezug auf die einzelnen Artikel klarstellen soll, dessen Intention es jedoch nicht ist, die Auslegung der BEPS-Maßnahmen zu konkretisieren (mit Ausnahme der Regelungen zum Schiedsverfahren)<sup>17</sup>. In der Literatur wird dem Explanatory Statement unterschiedliche Bedeutung bezüglich der Auslegung der jeweiligen Vorschriften beigemessen<sup>18</sup>.

Am 7.6.2017 haben auf der „Signing Ceremony“ in Paris Vertreter von 68 Staaten und Gebieten das MLI unterzeichnet. Mit den Worten *“We are about to make tax treaty history!”* eröffnete OECD Secretary-General Angel Gurría die Signing Ceremony, die als *“important milestone in the international tax agenda”*<sup>19</sup> bezeichnet wird.

---

<sup>16</sup> Abrufbar unter <http://www.oecd.org/tax/treaties/explanatory-statement-multilateral-convention-to-implement-tax-treaty-related-measures-to-prevent-BEPS.pdf>.

<sup>17</sup> Tz. 12 des Explanatory Statements lautet: *“While this Explanatory Statement is intended to clarify the operation of the Convention to modify Covered Tax Agreements, it is not intended to address the interpretation of the underlying BEPS measures (except with respect to the mandatory binding arbitration provision...”*. Nach Schön, IStR 2017, 681, 684 ist die Auslegung von Vorschriften des MLI eines der „kniffligsten Themen“ und gehört „zu denjenigen mit der wichtigsten Langzeitwirkung“.

<sup>18</sup> Nach Auffassung von Grotherr, Ubg 2017, 125; ders. FR 2017, 767, 768 und Schön, IStR 2017, 681, 687 kann das Explanatory Statement nicht zur Auslegung der abkommensbezogenen Anti-BEPS-Maßnahmen, also der „Sachregeln“ herangezogen werden (Ausnahme Schiedsverfahren), sondern ist nur in formeller Hinsicht relevant. Demgegenüber weisen Glensk/Reif/Collet, BB 2017, 2649, 2653 dem Explanatory Statement einen „exponierten Stellenwert“ zu und betonen, dass es „von Gerichten bei der Anwendung und Auslegung des MLI zwingend zu beachten“ sei.

<sup>19</sup> Pressemitteilung der OECD vom 7.6.2017 *“Ground-breaking multilateral BEPS convention signed at OECD will close loopholes in thousands of tax treaties worldwide”*.

Mittlerweile haben 95 Staaten und Gebiete<sup>20</sup> das MLI unterzeichnet und weitere Unterzeichnungen sind angekündigt. Auf der Internetseite der OECD ist eine Liste der Unterzeichnerstaaten veröffentlicht, die fortlaufend aktualisiert wird und auch Informationen zur Ratifikation durch die und das Inkrafttreten des MLI für die einzelnen Staaten enthält.

## 2. Aufbau und Wirkungsweise des MLI

Mit dem MLI wird ein völlig neuartiger Weg zur Modifizierung von bestehenden Doppelbesteuerungsabkommen eingeschlagen. Das Übereinkommen ist allerdings kein multilaterales DBA.

Das MLI ist ein völkerrechtlicher Vertrag, durch den sich die Unterzeichnerstaaten im Umfang ihrer Auswahlentscheidungen zur Modifikation der ausgewählten DBA binden. Denn nach Art. 1 MLI (Geltungsbereich des Übereinkommens) werden die vom MLI erfassten DBA „geändert“ (Englisch „modified“; Französisch „modifié“).

Im Explanatory Statement zum MLI ist zur Art und Weise, wie die Modifikationen vorgesehen sind, in Tz. 13 folgende Aussage enthalten [Hervorhebung nur hier]:

*“The Convention operates to modify tax treaties between two or more Parties to the Convention. It will not function in the same way as an amending protocol to a single existing treaty, which would directly amend the text of the Covered Tax Agreement; instead, it will be applied **alongside** existing tax treaties, modifying their application in order to implement the BEPS measures.”<sup>21</sup>*

---

<sup>20</sup> Stand der “Signatories and Parties to the Multilateral Convention to implement tax treaty related measures to prevent base erosion and profit shifting” vom 30. März 2021.

<sup>21</sup> In der Denkschrift Teil 1 zum Entwurf für ein „Gesetz zu dem Mehrseitigen Übereinkommen vom 24. November 2016 zur Umsetzung steuerabkommensbezogener Maßnahmen zur Verhinderung der Gewinnverkürzung und Gewinnverlagerung, BT-Drucks. 19/20979, 89 wird entsprechend ausgeführt: „Es funktioniert jedoch nicht wie ein Änderungsprotokoll zu einem einzelnen bestehenden Abkommen, das direkt den Wortlaut des DBA ändern würde; stattdessen gilt es parallel zu bestehenden DBA und modifiziert deren Anwendung, um die BEPS-Maßnahmen umzusetzen.“

Die Bestandskraft der bilateralen DBA wird durch die Anwendung des MLI nicht eingeschränkt, vielmehr sind zusätzlich die Regelungen des MLI zu berücksichtigen<sup>22</sup>. Die bestehenden DBA-Regelungen werden nur insoweit modifiziert, wie sie von den MLI-Bestimmungen erfasst sind.

Das MLI besteht aus sieben Teilen mit insgesamt 39 Artikeln, von denen die ersten sechs Teile den Umfang und die materiellen Regelungen des MLI umfassen und der siebte Teil verfahrensrechtliche Regelungen enthält. Der Aufbau des MLI ist in Anlage II dargestellt. In Anlage III ist der deutsche Wortlaut des MLI i.d.F. des Zustimmungsgesetzes<sup>23</sup> abgedruckt.

Das MLI bietet Staaten, die sich durch die Unterzeichnung des MLI für dessen grundsätzliche Anwendung entschieden haben, durch den flexiblen Aufbau umfangreiche Auswahlmöglichkeiten, welche Regelungen in welchem Umfang zur Änderung von welchen DBA herangezogen werden. Der flexible Aufbau resultiert allerdings auch in einer sehr hohen Komplexität bei der Anwendung des MLI.

Die Staaten können zunächst wählen, welche DBA durch das MLI geändert werden sollen. Gem. Art. 2 des MLI muss jeder Staat eine Notifikation übermitteln, in der sämtliche zu ändernde DBA benannt sind. Zur Notifikation durch Deutschland vgl. Kapitel III. 2. Nur wenn beide Vertragspartner eines DBA dieses als zu änderndes DBA notifiziert haben, kann das DBA dem Grunde nach durch das MLI geändert werden. Hat einer der Vertragspartner das DBA nicht als „unter das Übereinkommen fallendes Steuerabkommen“ bzw. „Covered Tax Agreement“<sup>24</sup> (im Folgenden: CTA) notifiziert, ergeben sich für dieses DBA keine Auswirkungen durch das MLI.

Welchen Umfang die Änderungen für ein DBA haben, hängt von den weiteren Auswahlentscheidungen beider Vertragspartner ab, denn das MLI enthält hinsichtlich der materiellen Regelungen sowohl verpflichtende als auch optionale Elemente. Zu den verpflichtend zu wählenden Elementen zählen die Anpassung der Präambel gem. Art. 6 MLI (vgl. Kapitel IV.1.a.), Regelungen zur Verhinderung von Abkommensmissbrauch gem. Art. 7 MLI (vgl. Kapitel IV.1.b., wobei auch hier verschiedene Wahlmöglichkeiten bestehen), Rege-

---

<sup>22</sup> *Schön*, IStR 2017, 681, 683 spricht in diesem Zusammenhang von einer „ergänzenden und überlagernden Wirkung“ des MLI in Bezug auf die einzelnen DBA, die weiterhin bestehen bleiben.

<sup>23</sup> BGBl. II 2020, 947 ff.

<sup>24</sup> Art. 2 Abs. 1 Buchst. a MLI in der deutschen und englischen Fassung.

lungen zur Verbesserung des Verständigungsverfahrens gem. Art. 16 MLI (vgl. Kapitel IV.1.g.) und Regelungen zur Gegenberichtigung bei Gewinnberichtigungen bei verbundenen Unternehmen gem. Art. 17 MLI (vgl. Kapitel IV.1.h.). Die anderen Artikel sind optional, d.h. ein Staat kann – auch wenn er sich grundsätzlich für die Anwendung des MLI entschieden hat – diese Artikel in Gänze abwählen, also für die ausgewählten DBA nicht anwenden.

Selbst wenn ein Unterzeichnerstaat sich für die Anwendung eines MLI-Elements entschieden hat, kann für einzelne DBA eine Ausnahme vorgesehen werden, falls z.B. das betreffende DBA bereits eine Regelung enthält, die derjenigen des MLI entspricht. In welchem Umfang eine Ausnahme für einzelne DBA möglich ist, ergibt sich aus den jeweiligen Optionsmöglichkeiten für ein MLI-Element.

Das MLI enthält in seinen materiellen Elementen keine konkreten Formulierungen bezüglich einzelner Änderungen der Artikel des OECD-MA. Vielmehr verwendet das MLI beschreibende Formulierungen, wie vorhandene DBA-Regelungen modifiziert werden sollen.

Deshalb treten zu jedem MLI-Element neben die inhaltlichen Regelungen sog. „compatibility clauses“ (Vereinbarkeitsregelungen bzw. Kompatibilitätsklauseln), die die Beziehungen zwischen dem MLI und den DBA beschreiben.

Bezüglich der meisten optionalen MLI-Elemente ist für eine Änderung des DBA Voraussetzung, dass auch der andere Vertragsstaat des DBA dieselbe Auswahlentscheidung trifft. Wenn sich nur ein Vertragsstaat eines DBA für die Anwendung eines optionalen Elements entscheidet, z.B. die Ergänzung der Mindesthaltungsdauer als Voraussetzung für das Schachtelprivileg, der andere Vertragspartner dieses Element abwählt (opt-out), bleibt die bestehende DBA-Regelung unverändert. Nur in Fällen asymmetrischer Regelungen (z.B. Art. 5 MLI, vgl. Kapitel IV.2.c.) ist die Auswahlentscheidung des anderen Vertragsstaats nicht relevant für die DBA-Anwendung eines Vertragsstaats. Es ist somit für jedes einzelne vom MLI erfasste DBA und für jedes einzelne Element zu prüfen, ob das bestehende DBA in Bezug auf dieses MLI-Element geändert wird.

Anlässlich der Unterzeichnung des MLI haben die Staaten und Gebiete ihre Auswahlentscheidungen zur Nutzung des MLI – sowohl in Bezug auf die vom Übereinkommen erfassten DBA als auch in Bezug auf die einzelnen MLI-Elemente – veröffentlicht. Allerdings waren diese Auswahlentscheidungen bei Unterzeichnung noch vorläufig und konnten bis zur Hinterlegung

der endgültigen Auswahlentscheidungen bei der OECD noch verändert werden. Einige Staaten haben hiervon Gebrauch gemacht, sodass es zwischen den vorläufigen und endgültigen Auswahlentscheidungen noch Änderungen gegeben hat (für Deutschland vgl. Kapitel III.2.)

Auf der Homepage der OECD ist eine Matching-Datenbank hinterlegt, in der zwei Vertragsstaaten eines DBA ausgewählt werden können, woraufhin angezeigt wird, welche Auswirkung jedes MLI-Element auf das DBA hat. In dieser Datenbank ist auch angegeben, ob die Auswahlentscheidungen eines Staates noch vorläufig oder bereits endgültig sind.

### **3. Inkrafttreten des MLI**

Gem. Art. 34 Abs. 1 MLI tritt das Übereinkommen am ersten Tag des Monats in Kraft, der auf einen Zeitabschnitt von drei Kalendermonaten ab Hinterlegung der fünften Ratifizierungs-, Annahme- oder Genehmigungsurkunde folgt. Demzufolge ist das MLI am 1.7.2018 für die ersten fünf Staaten<sup>25</sup> in Kraft getreten.

Das Inkrafttreten für jeden weiteren Staat ist in Art. 34 Abs. 2 MLI geregelt, sodass das MLI am ersten Tag des Monats in Kraft tritt, der auf einen Zeitabschnitt von drei Monaten ab Hinterlegung der entsprechenden Ratifikations-, Annahme- oder Genehmigungsurkunde durch diesen Staat folgt.

Mittlerweile<sup>26</sup> ist das MLI für 57 Staaten in Kraft getreten.

Für Deutschland wird das MLI am 1.4.2021 in Kraft treten (vgl. Kapitel III.2.).

---

<sup>25</sup> Slowenien, Österreich, Insel Man, Guernsey und Polen.

<sup>26</sup> Stand: 30. März 2021 (gem. der Liste der Signatories and Parties (MLI Positions) auf der OECD-Homepage).

### III. Umsetzung des MLI in deutschen DBA

#### 1. Umsetzung des MLI in einem zweistufigen Prozess

Die Umsetzung des MLI in innerstaatliches Recht variiert in den Ländern und Gebieten, die das MLI unterzeichnet haben. Während in einigen Ländern allein die Ratifikation, Annahme oder Genehmigung<sup>27</sup> ausreichend ist, gibt es in anderen Ländern zusätzliche Voraussetzungen für die Umsetzung des MLI.

Bereits bei Unterzeichnung hat Deutschland durch die vorläufigen Auswahlentscheidungen einen zweistufigen Weg zur Umsetzung des MLI in innerstaatliches Recht eingeschlagen, denn Deutschland macht durch einen Vorbehalt zu Art. 35 das Wirksamwerden der Änderungen in einem DBA durch das MLI von dem Abschluss der innerstaatlichen Verfahren für das Wirksamwerden des MLI in Bezug auf das betreffende DBA abhängig.

Somit war bereits seit der Unterzeichnung des MLI im Jahr 2017 klar, dass Deutschland das MLI in zwei Stufen in nationales Recht umsetzen wird.

Grund für die zweistufige Umsetzung in Deutschland waren verfassungsrechtliche Bedenken gegen eine alleinige Unterzeichnung und Umsetzung des MLI auf Basis der verbindlichen englischen und französischen Sprachfassungen und ohne konkrete Benennung der Änderungsbefehle je DBA<sup>28</sup>. Vor allem der Grundsatz der Normenklarheit spricht für eine gesonderte Umsetzung des MLI in den einzelnen DBA<sup>29</sup>, um die Einigung über den „exakten neuen Wortlaut des DBA in der oder den jeweiligen offiziellen DBA-Sprachen“<sup>30</sup> zu erzielen. Das zweistufige Vorgehen ist somit zur „Gewährleistung von Rechtssicherheit und -klarheit hinsichtlich der sich jeweils für ein unter das Übereinkommen fallendes Steuerabkommen ergebenden Rechtsänderungen“<sup>31</sup> gewählt worden.

---

<sup>27</sup> Vgl. Art. 27 Abs. 2 MLI.

<sup>28</sup> *Drüen* nennt als zu berücksichtigende verfassungsrechtliche Vorgaben den Parlamentsvorbehalt und die Grundsätze der Gesetzesbestimmtheit und der Normenklarheit, vgl. *Drüen*, in Wassermeyer, DBA, vor Artikel 1 Vorbemerkung, Rn. 184, 185 m.w.N.; *Haase*, ISR 2017, 349, 357.

<sup>29</sup> Vgl. *Benz/Böhmer*, ISR 2017, 27, 32.

<sup>30</sup> *Reimer*, IStR 2017, 1, 5. Auch *Fischer/Pitzer* betonen, dass Gesetze in deutscher Sprache zu fassen sind, vgl. IStR 2017, 804, 805.

<sup>31</sup> BT-Drucks. 19/20979, 2.

Auf der ersten Stufe muss das MLI – wie jedes DBA auch – in nationales Recht gem. Art. 59 Abs. 2 GG mittels eines Zustimmungsgesetzes überführt werden. Diese Stufe und somit auch das Inkrafttreten des MLI für Deutschland hat noch keine materiellen Auswirkungen auf ein deutsches DBA, denn durch den Vorbehalt gem. Art. 35 Abs. 7 MLI ist die Ratifikation des MLI durch Deutschland für die Änderung eines deutschen DBA nicht ausreichend, sondern die Anwendung der MLI-Regelungen ist an den Abschluss von innerstaatlichen Verfahren geknüpft.

Durch dieses Zustimmungsgesetz legt Deutschland den Umfang der vom MLI erfassten DBA und die Auswahlentscheidungen Deutschlands zu den einzelnen MLI-Elementen<sup>32</sup> fest.

Zu dem Entwurf des Zustimmungsgesetzes vgl. Kapitel III.2.

Diese innerstaatlichen Verfahren bzw. das erwartete Anwendungsgesetz bilden die zweite Stufe der Umsetzung des MLI. Durch das Anwendungsgesetz werden *„die sich aus dem Übereinkommen unter Berücksichtigung der Auswahlentscheidungen der Bundesrepublik Deutschland und des jeweils anderen Vertragsstaats für die erfassten Steuerabkommen ergebenden Modifikationen [...] konkretisiert.“*<sup>33</sup> Erst nach Abschluss des Gesetzgebungsverfahrens zum Anwendungsgesetz können Änderungen in den DBA wirksam werden.

Außerhalb der Betrachtung des zweistufigen Umsetzungsprozesses bedarf es noch eines Rückblicks auf die DBA-Verhandlungen in dem Zeitraum zwischen der Unterzeichnung des MLI durch Deutschland im Juni 2017 und der Veröffentlichung des Entwurfs des Zustimmungsgesetzes. Anlässlich der Unterzeichnung des MLI hatte Deutschland nach Art. 2 Abs. 1 Buchst. a Doppelbuchst. ii MLI vorläufig 35 DBA notifiziert, die durch das MLI geändert werden sollten. Eine Auflistung der notifizierten 35 DBA ist in Anlage VI zu finden.

---

<sup>32</sup> Im MLI ist vorgesehen, dass die Unterzeichnerstaaten zu einem späteren Zeitpunkt Änderungen an den Auswahlentscheidungen vornehmen können. Da die Auswahlentscheidungen anlässlich der Unterzeichnung des MLI durch einen Vertragsstaat allerdings nur vorläufig waren, müssen die Staaten anlässlich der Ratifizierung des MLI ihre – zu diesem Zeitpunkt – endgültigen Auswahlentscheidungen bei der OECD hinterlegen.

<sup>33</sup> BT-Drucks. 19/20979, 3.

Deutschland hat mit vielen der Vertragspartner der 35 DBA, die vorläufig notifiziert waren, bilaterale Verhandlungen aufgenommen, um in dem konkreten DBA die Änderungen, die sich durch das MLI ergeben, mit der anderen Vertragspartei abzustimmen und dies mittels Revisionsabkommen oder Revisionsprotokoll umzusetzen. In diesen Fällen gibt es also bilaterale Abstimmungen und eine Änderung durch das MLI ist nicht mehr notwendig; das MLI hatte hier nur eine Art Anstoßfunktion. Die Änderung der DBA auf bilateralem Weg soll in den Fällen vorgenommen werden, in denen *„sich dies nach Abstimmung mit dem anderen Vertragsstaat als das schnellere, einfachere oder aus anderen Gründen vorzugswürdige Verfahren erweist“*<sup>34</sup>. Zu abkommensrechtlichen Änderungen außerhalb des MLI vgl. Kapitel V.

Nur für die DBA, die Deutschland in den Auswahlentscheidungen gem. des Zustimmungsgesetzes notifiziert hat, können sich Änderungen durch das MLI ergeben und ist die zweite Stufe mittels Anwendungsgesetz relevant.

Ein Entwurf für das Anwendungsgesetz liegt noch nicht vor. Die Begründung zum Zustimmungsgesetz legt nahe, dass es nur ein Anwendungsgesetz für alle vom Übereinkommen erfassten DBA geben wird:

*„In diesem Anwendungsgesetz sollen die Modifikationen in Bezug auf alle vom Übereinkommen erfassten Steuerabkommen zusammengefasst und in innerstaatliches Recht überführt werden“*<sup>35</sup>.

Die Regelungen in dem Anwendungsgesetz sind auch von den Auswahlentscheidungen der anderen DBA-Vertragspartner abhängig. Wählt der andere Staat einen MLI-Artikel, bei dem Anwendungsvoraussetzung ist, dass beide Vertragspartner dieselbe Option ausüben, allgemein oder in Bezug auf das konkrete DBA ab, ergeben sich hieraus keine Änderungen für das betroffene DBA, was im Anwendungsgesetz zu berücksichtigen wäre.

Allerdings sind derzeit die Auswahlentscheidungen der Vertragspartner der vom Übereinkommen erfassten 14 DBA zum Teil noch vorläufig<sup>36</sup>. Die Umsetzung nur eines Anwendungsgesetzes wäre somit erst nach der Hinterlegung der endgültigen Auswahlentscheidung durch den letzten der Vertragspartner der 14 notifizierten DBA möglich.

---

<sup>34</sup> BT-Drucks. 19/20979, 3.

<sup>35</sup> BT-Drucks. 19/20979, 8.

<sup>36</sup> Dies betrifft die DBA mit Italien, Rumänien, Spanien und der Türkei.

## 2. Zustimmungsgesetz zum MLI

Nach Unterzeichnung des MLI durch Deutschland im Jahr 2017 ist der Entwurf für das Zustimmungsgesetz schon längere Zeit erwartet worden. Am 1.4.2020 wurde ein Referentenentwurf des BMF für die Verbandsanhörung bekannt. Das Bundeskabinett hat den Gesetzentwurf der Bundesregierung am 27.5.2020 beschlossen. Am 16.9.2020 hat eine öffentliche Anhörung im Finanzausschuss des Bundestages stattgefunden.

Der Bundestag hat den Gesetzentwurf<sup>37</sup> in seiner Sitzung am 8.10.2020 und der Bundesrat in seiner Sitzung am 6.11.2020 angenommen. Am 27.11.2020 wurde das Gesetz<sup>38</sup> im Bundesgesetzblatt<sup>39</sup> veröffentlicht. Deutschland hat am 18.12.2020 seine endgültigen MLI-Positionen bei der OECD hinterlegt, sodass das MLI für Deutschland am 1.4.2021 in Kraft tritt.

Der Umfang des Gesetzes ist mit zwei Artikeln auf den ersten Blick überschaubar. Nach Art. 1 wird dem unterzeichneten Übereinkommen zugestimmt, allerdings ist die Zustimmung daran geknüpft, dass die deutschen Auswahlentscheidungen und Vorbehalte entsprechend der dem Gesetz beigefügten Liste bei der Hinterlegung der Ratifikationsurkunde bei der OECD angebracht werden. Die Liste der Auswahlentscheidungen und Vorbehalte ist somit Bestandteil des Zustimmungsgesetzes. Des Weiteren ist das Übereinkommen in den verbindlichen Sprachfassungen auf Englisch und Französisch im Gesetz enthalten, ergänzt um eine amtliche deutsche Übersetzung.

Art. 2 Abs. 1 des Gesetzes regelt sowohl das Inkrafttreten des Zustimmungsgesetzes (Abs. 1) als auch die Ankündigung, dass der Tag, an dem das MLI für Deutschland in Kraft tritt, im BGBl. bekanntzugeben ist (Abs. 2). Gem. Art. 2 Abs. 3 ist des Weiteren jeweils der Tag, an dem für ein DBA die Änderungen durch das Übereinkommen wirksam werden, im BGBl. bekanntzugeben. Letzteres kann erst nach Abschluss des Gesetzgebungsverfahrens zum Anwendungsgesetz der Fall sein, vgl. hierzu Kapitel III.1.

Schließlich enthält der Gesetzentwurf eine Denkschrift in zwei Teilen: Teil I ist angelehnt an das Explanatory Statement zum MLI, in dem die Funktionsweise der einzelnen MLI-Elemente beschrieben wird, und in Teil II werden

---

<sup>37</sup> BT-Drucks. 19/20979.

<sup>38</sup> „Gesetz zu dem Mehrseitigen Übereinkommen vom 24. November 2016 zur Umsetzung steuerabkommensbezogener Maßnahmen zur Verhinderung der Gewinnverkürzung und Gewinnverlagerung“ vom 22.11.2020.

<sup>39</sup> BGBl. II 2020, 946.

die Auswahlentscheidungen und Vorbehalte Deutschlands für oder gegen die Anwendung eines MLI-Elements begründet.

Die Liste der Auswahlentscheidungen und Vorbehalte ist von zentraler Bedeutung, da Deutschland sich hierdurch zum einen auf die vom MLI erfassten und zu ändernden DBA festlegt und zum anderen die im Rahmen des MLI vorgesehenen Optionen in Bezug auf die einzelnen MLI-Elemente ausübt.

Wie in Kapitel III.1. dargestellt, hatte Deutschland anlässlich der Unterzeichnung des MLI zunächst 35 DBA benannt, die durch das MLI geändert werden sollten. Aufgrund der zwischenzeitlich aufgenommenen bilateralen Verhandlungen war schon lange auf Fachveranstaltungen von Vertretern der Finanzverwaltung angekündigt, dass sich die deutsche „MLI-Liste“ noch verkürzen wird.

Im Zustimmungsgesetz sind in den Auswahlentscheidungen zu Art. 2 MLI entsprechend nur noch 14 DBA notifiziert, die durch das MLI geändert werden sollen. Die DBA mit folgenden Staaten sind somit erfasst:<sup>40</sup>

1: Österreich	4: Frankreich	7: Italien	10: Malta	13: Spanien
2: Kroatien	5: Griechenland	8: Japan	11: Rumänien	14: Türkei
3: Tschechien	6: Ungarn	9: Luxemburg	12: Slowakei	

Im Vergleich mit der Liste der 35 DBA anlässlich der Unterzeichnung des MLI ist nur das DBA-Griechenland neu hinzugekommen. Alle anderen DBA waren bereits in den vorläufigen Auswahlentscheidungen genannt.

Die Auswahl der DBA als vom MLI erfasste DBA (Covered Tax Agreements = CTA) gem. Zustimmungsgesetz variiert in einigen Punkten jedoch gegenüber der Auswahl gem. Referentenentwurf:

- In den Notifikationen gem. Referentenentwurf war auch das DBA-Island enthalten, das nicht auf der deutschen Liste der DBA anlässlich der Unterzeichnung des MLI stand. Allerdings hat Island seinerseits das DBA Deutschland-Island nicht als zu änderndes DBA gewählt. In den Auswahlentscheidungen gem. Zustimmungsgesetz ist dieses DBA nicht mehr enthalten.

---

<sup>40</sup> BGBl. II 2020, 1015 f. Die Nummerierung in der Tabelle entspricht der Nummerierung auf der Liste der Auswahlentscheidungen.

- Die DBA mit Malta und Rumänien waren hingegen nach dem Referentenentwurf kein CTA. In den Notifikationen gem. Zustimmungsgesetz sind beide DBA allerdings als CTA enthalten, obwohl jeweils bilaterale Verhandlungen zu einem Revisionsprotokoll aufgenommen wurden.

Zu sechs der 14 notifizierten CTA gem. Zustimmungsgesetz sind bereits bilaterale Verhandlungen bekannt.<sup>41</sup> Von den bei Unterzeichnung des MLI vorläufig notifizierten 35 DBA sind 22 DBA nicht mehr als CTA in den Auswahlentscheidungen lt. Zustimmungsgesetz enthalten, von denen mit 20 Vertragspartnern Verhandlungen zu Revisionsprotokollen/-abkommen bekannt sind.<sup>42</sup> Zu den abkommensrechtlichen Änderungen außerhalb des MLI vgl. Kapitel V.

In dem Entwurf des Zustimmungsgesetzes wird bereits angedeutet, dass in Einzelfällen ein bilaterales Vorgehen den Weg über das Übereinkommen überholen kann.<sup>43</sup> In welchen Fällen der 14 DBA dies der Fall sein wird, bleibt abzuwarten. Aus einem „Überholen“ der bilateralen Umsetzung können sich jedoch Verwerfungen ergeben, wenn in den bilateralen Verhandlungen nicht alle Elemente des Übereinkommens, zu deren Umsetzung sich Deutschland in Bezug auf das betroffene DBA durch die Auswahlentscheidungen, die Bestandteil des Zustimmungsgesetzes sind, verpflichtet hat, vereinbart werden. Auf der anderen Seite können in die bilateralen Verhandlungen auch Abkommensregelungen aufgenommen werden, die sich nicht aus dem MLI ergeben oder die Deutschland im Rahmen des MLI grundsätzlich abgewählt hat.

Zu berücksichtigen ist, dass von Seiten der Vertragspartner der verbleibenden 14 DBA noch nicht alle Auswahlentscheidungen endgültig sind, sodass es sein kann, dass noch einige dieser Länder das deutsche DBA nicht als CTA notifizieren.

Wie bereits in Kapitel III.1. erläutert, ergeben sich auch nach Abschluss des Gesetzgebungsverfahrens zum Zustimmungsgesetz noch keine materiellen Änderungen in deutschen DBA, da hierfür noch der Abschluss des Anwendungsgesetzes abgewartet werden muss.

---

<sup>41</sup> Dies betrifft die DBA mit Kroatien, Malta, Rumänien (jeweils Revisionsprotokoll) und Tschechien, Griechenland, Slowakei (jeweils Revisionsabkommen).

<sup>42</sup> Zu den DBA mit den Vereinigten Arabischen Emiraten und zum DBA-USA sind keine Verhandlungen bekannt, allerdings hat die USA das Übereinkommen auch nicht unterzeichnet.

<sup>43</sup> Vgl. BT-Drucks. 19/20979, 3.

Im Folgenden wird für die einzelnen MLI-Artikel dargelegt, ob Deutschland sich für die Anwendung dieses Artikels entschieden hat, und wenn ja, in welchem Umfang hieraus Änderungen in den deutschen DBA resultieren (vgl. hierzu unter IV.1.). Des Weiteren ist dargestellt, ob Deutschland von der Möglichkeit, gegen einzelne MLI-Artikel Vorbehalte zur Nichtanwendung anzubringen, Gebrauch gemacht hat (vgl. hierzu unter IV.2.).

Eine zusammenfassende Übersicht, welche Änderungen sich in den 14 vom MLI erfassten deutschen DBA ergeben können, ist in Anlage V dargestellt.

## IV. Analyse ausgewählter MLI-Regelungen aus Sicht des Rechtsanwenders

### 1. Von Deutschland gewählte MLI-Elemente

#### a. Anpassung der Präambel

##### aa. Überblick und Regelungszweck

In der Einleitung zum MLI findet sich die Aussage, dass

*„bestehende Abkommen zur Vermeidung der Doppelbesteuerung von Einkommen so ausgelegt werden, dass in Bezug auf die unter diese Abkommen fallenden Steuern eine Doppelbesteuerung beseitigt wird, ohne Möglichkeiten zur Nicht- oder Niedrigbesteuerung durch Steuerverkürzung oder -umgehung (unter anderem durch missbräuchliche Gestaltungen mit dem Ziel des Erhalts von in diesen Abkommen vorgesehenen Erleichterungen zum mittelbaren Nutzen von in Drittstaaten oder -gebieten ansässigen Personen) zu schaffen.“<sup>44</sup>*

Diese Aussage ist Zeugnis des steuerpolitischen Bemühens der Staatengemeinschaft, wonach neben der Vermeidung der Doppelbesteuerung die Vermeidung der doppelten Nichtbesteuerung als eine weitere Zielsetzung der Abkommenspolitik aufgenommen wird. Man mag diese Zielsetzung auch als übergeordnetes Prinzip des BEPS-Projekts ansehen, dem sich ebenso die DBA mittels des MLI unterordnen müssen.

Demzufolge ist in Art. 6 MLI als Mindeststandard vorgegeben, dass die Präambel der vom MLI erfassten DBA dahingehend angepasst werden soll, dass die Nichtschaffung von Möglichkeiten zur Nicht- oder Niedrigbesteuerung durch Steuerverkürzung oder -umgehung ergänzt wird. Der Wortlaut von Art. 6 Abs. 1 MLI ist in Anlage III abgedruckt. Hinweise, was unter „missbräuchlichen Gestaltungen“ (in der englischen Fassung „treaty-shopping arrangements“) zu verstehen ist, finden sich weder im MLI selbst noch in dem Explanatory Statement zum MLI. In Tz. 16.1 der Einleitung der OECD Model Tax Convention 2017 ist ein kurzer Hinweis zur Präambel aufgenommen worden; demnach sind die „treaty-shopping arrangements“ nur als ein mögliches Beispiel für Steuerverkürzung oder -umgehung zu verstehen.

---

<sup>44</sup> BGBl. II 2020, 947 f. Vergleichbare Aussagen enthielt zudem auch bereits der OECD-Partnership Report, vgl. OECD (1999), The Application of the OECD Model Tax Convention to Partnerships, Tz. 51 ff.

Art. 6 Abs. 3 MLI enthält eine optionale Formulierung bzgl. der Ergänzung der Präambel um den Wunsch der Weiterentwicklung der wirtschaftlichen Beziehungen und der Vertiefung der Zusammenarbeit in Steuersachen.

Im Update der OECD Model Tax Convention aus 2017 ist eine Präambel entsprechend Art. 6 Abs. 1 MLI aufgenommen worden. Die in Art. 6 Abs. 3 MLI optional vorgesehene Ergänzung ist nicht im Update des OECD-MA enthalten.

#### bb. Auswirkungen auf deutsche DBA

Da Art. 6 MLI einen Mindeststandard darstellt, wird die Änderung der Präambel i.d.R. in den vom MLI erfassten DBA zu erwarten sein, wenn die DBA-Vertragspartner keine Vorbehalte angebracht haben.

Deutschland und Japan haben bzgl. des DBA-Japan einen Vorbehalt gem. Art. 6 Abs. 4 MLI gemacht, d.h. die geänderte Präambel gilt für dieses DBA nicht, da das DBA bereits eine dem MLI entsprechende Präambel beinhaltet.

Gem. Art. 6 Abs. 5 MLI hat Deutschland folgende DBA notifiziert, bei denen die bisherige Präambel durch den Wortlaut in Art. 6 Abs. 1 MLI ersetzt werden soll. Da auch der jeweils andere Vertragsstaat eine entsprechende Notifizierung gemacht hat, wird die Präambel für die DBA mit folgenden Staaten ersetzt:

- Kroatien
- Tschechien
- Frankreich
- Griechenland
- Italien
- Slowakei
- Spanien.

Für die Abkommen, die nicht von Deutschland gem. Art. 6 Abs. 5 MLI notifiziert wurden, sieht das MLI vor, dass der in Art. 6 Abs. 1 MLI enthaltene Präambeltext zusätzlich zur bestehenden Formulierung in der Präambel in das DBA aufgenommen werden soll. Dies betrifft die folgenden DBA:

- Österreich
- Ungarn
- Luxemburg
- Malta
- Rumänien
- Türkei.

Die Option zur Ergänzung einer Regelung bzgl. der Weiterentwicklung der wirtschaftlichen Beziehungen und der Vertiefung der Zusammenarbeit in Steuersachen gem. Art. 6 Abs. 3 MLI wurde von Deutschland nicht ausgeübt.

#### cc. Bedeutung der Änderung

Eine danebenstehende Frage ist, welche rechtliche Bedeutung derartigen Aussagen in der Präambel des DBA bei der Anwendung und Auslegung des DBA beizumessen ist, wenn diese aufgenommen werden. Die Auslegung von DBA als internationale Verträge, die aufgrund der Vorgaben des MLI angepasst werden, richtet sich nach dem Wiener Übereinkommen über das Recht der Verträge (WÜRV) als internationales Gewohnheitsrecht, selbst wenn ein Staat das WÜRV nicht unterschrieben oder ratifiziert hat. Gem. Art. 31 Abs. 1 WÜRV ist ein DBA „*nach Treu und Glauben in Übereinstimmung mit der gewöhnlichen, seinen Bestimmungen in ihrem Zusammenhang zukommenden Bedeutung und im Lichte seines Zieles und Zweckes auszulegen.*“ Hiermit soll grundsätzlich eine objektive Auslegung von DBA erzeugt werden; subjektive Vorstellungen der Vertragspartner haben nur dann Bedeutung, wenn sie im Text selbst ihren Ausdruck finden.

Die Präambel eines DBA hat grundsätzlich zum Ziel, über die Motive und Absichten der beiden Vertragspartner zu informieren. In Bezug auf das MLI stellt sich zunächst jedoch das Problem, dass das MLI als „flexibles Instrument“ nicht automatisch alle bestehenden DBA ändert. D.h. zunächst bedarf es einer Umsetzung der Vorgaben des MLI durch gegenseitige gemeinsame Ausübung der Optionen. Eine Wirkung auf solche DBA, welche keine Vorschriften nach den Vorgaben des MLI zur Missbrauchsverhinderung vorsehen, ist daher bereits ausgeschlossen.<sup>45</sup>

Auch bei Umsetzung einer solchen Präambel muss sich die Vermeidung der doppelten Nichtbesteuerung als Zielsetzung und Zweck des Abkommens in den einzelnen Abkommensregelungen wiederfinden.<sup>46</sup> Denn eine solche Zielsetzung lässt sich nicht allein mit Bezug auf die Präambel ableiten, wenn nicht auch die einzelnen abkommensrechtlichen Bestimmungen auf die Vermeidung der doppelten Nichtbesteuerung ausgerichtet sind. Eine unmittel-

---

<sup>45</sup> Vgl. *Prokisch*, Die Auslegung von DBA im Lichte des Multilateralen Abkommens, in FS Lehner, 2019, 199.

<sup>46</sup> Ebenda.

bare rechtliche Wirkung aufgrund der Präambel im Sinne einer subsumtionsfähigen Regelung ist folglich ausgeschlossen.<sup>47</sup>

Umgekehrt lässt sich m.E. daraus schließen, dass, wenn bestimmte Vorschriften zur Verhinderung eines Missbrauchs nicht aufgenommen wurden und in Folge des Zusammenwirkens der Vorschriften eine Nichtbesteuerung entsteht, die Präambel mit seiner Erweiterung der Zielsetzung gerade keine Bedeutung haben kann bzw. an dem Umstand der Nichtbesteuerung nichts ändern kann. Dies gilt im besonderen Maße für die Neufassung von Verteilungsnormen, welche eine andere Zuteilung von Besteuerungsrechten vorsehen. Denn zum einen grenzen diese Besteuerungsbefugnisse der Staaten klar ab, sodass eine abweichende Auslegung in Folge der Präambel häufig an die Grenzen der Auslegung stoßen wird. Zum anderen führt aber eine Veränderung dieser Zuteilung der Besteuerungsrechte auch nicht dazu, dass eine Nichtbesteuerung in einem Staat aufgehoben wird (sondern es wird nur die Besteuerung in einem anderen Staat erlaubt).<sup>48</sup>

Schließlich wird in Bezug auf die von Deutschland getroffenen Umsetzungsoptionen insbesondere der PPT als abkommensrechtliche Vorschrift Bedeutung haben, um konkrete Anhaltspunkte zu liefern, dass die Zielsetzung der vertragsschließenden Parteien bei der Verhandlung der DBA eine Vermeidung einer doppelten Nichtbesteuerung war. Auch hier wird jedoch über den Abkommenswortlaut des PPT hinaus die Präambel kaum weiterführende Auswirkungen haben können. Der Anwendungsbereich des PPT ist nämlich sowieso bereits weit gefasst, sodass eine weitere Ausweitung über die Präambel kaum möglich sein dürfte (vgl. weiterführend zum PPT in Kapitel IV.1.b).

## **b. Verhinderung von Abkommensmissbrauch durch Aufnahme des Principal Purpose Tests**

### **aa. Einführung**

Zur Verhinderung von Abkommensmissbrauch wurde im Rahmen des BEPS-Projekts in Action 6 ein Mindeststandard entwickelt, dessen Umsetzung in

---

<sup>47</sup> Vgl. *Lüdicke*, in Brunsbach/Endres/Lüdicke/Schnitger, ifst-Schrift Nr. 492 (2013), 104.

<sup>48</sup> Vgl. bereits *Lüdicke*, in Brunsbach/Endres/Lüdicke/Schnitger, ifst-Schrift Nr. 492 (2013), 103.

Art. 7 MLI vorgesehen ist. Zur Erfüllung dieses Mindeststandards sind in Art. 7 MLI drei verschiedene Möglichkeiten vorgesehen:

- Principal-Purpose-Test (PPT),
- PPT kombiniert mit einer vereinfachten Limitation on Benefits-Klausel (LoB-Klausel) oder
- ausführliche LoB-Klausel ergänzt durch Bestimmungen zu Durchlauffinanzierungsstrukturen oder einem PPT.

Deutschland hat sich i.R.d. Umsetzung des Mindeststandards in Art. 7 MLI für den PPT entschieden. Die deutsche Fassung des Art. 7 Abs. 1 MLI ist in Anlage III abgedruckt.

Beim Principal Purpose Test (PPT) handelt es sich um einen im deutschen Rechtskreis noch am ehesten mit § 42 AO vergleichbaren allgemeinen Missbrauchstest. Im deutschen DBA-Netz fand sich vor Umsetzung des MLI ein PPT in den DBA mit

- Australien (Art. 23 Abs. 2)
- China (Art. 29 Abs. 1)
- Israel (Art. 26 Abs. 2)
- Japan (Art. 21 Abs. 8)
- Mauritius (Art. 22 Abs. 1)
- Vereinigtes Königreich (jeweils Abs. 5 der Art. 10-12 und 21).

#### bb. Regelungszweck

Der PPT gem. Art. 7 Abs. 1 MLI soll die missbräuchliche Inanspruchnahme von DBA verhindern. Die Denkschrift Teil 2 zum MLI-Zustimmungsgesetz<sup>49</sup> führt aus, dass durch den PPT *„Vergünstigungen nach den DBA in den Fällen versagt werden können, in denen eine Gewährung dieser Vergünstigungen unangemessen wäre.“*

Der PPT ist zweistufig aufgebaut. Zunächst wird im Rahmen des Grundtatbestands umschrieben, unter welchen Voraussetzungen DBA-Vergünstigungen nicht gewährt werden. Anschließend (*„es sei denn“*) wird dem Steuerpflichtigen die – sprachlich verunglückte<sup>50</sup> – „Nachweismöglichkeit“

---

<sup>49</sup> BT-Drucks. 19/20979, 142.

<sup>50</sup> Zur Kritik *Lüdicke/Gebhardt*, in Kofler/Schnitger (Hrsg.), BEPS-Handbuch, 2019, Aktionspunkt 6, Rn. 99.

eröffnet, anhand des Ziels und Zwecks der einschlägigen DBA-Bestimmungen die DBA-Vergünstigung doch zu erhalten.

Dem Ziel und Zweck der einschlägigen DBA-Bestimmungen sollte jedoch bereits bei der Frage Bedeutung zukommen, ob es überhaupt „*gerechtfertigt*“ ist, davon auszugehen, dass der Erhalt der DBA-Vergünstigung einer der Hauptzwecke der Gestaltung oder Transaktion ist.

Werden z.B. die Anforderungen zum Erhalt von Vergünstigungen im Kontext der Art. 10 bis 12 OECD-MA (insb. Nutzungsberechtigung) oder des Methodenartikels (z.B. Aktivitäts-, Switch-over- und Subject-to-tax-Klauseln) erfüllt, kann eigentlich nicht mehr davon ausgegangen werden, dass ein Hauptzweck der Gestaltung die Erlangung von DBA-Vorteilen war. Insofern liegt bereits eine hinreichende „Verwurzelung“ im DBA-Staat vor, soweit alle Tatbestandsvoraussetzungen der DBA-Artikel vorliegen.

Im Kontext von Art. 6 ATAD ist die Frage nach dem Ziel und Zweck bereits auf Tatbestandsebene relevant, sodass auch dies dafür spricht, im Rahmen des PPT keine allzu strenge Trennung zwischen Grundtatbestand und Rückausnahme vorzunehmen.<sup>51</sup>

Die Rechtsfolge des PPT ist die Nichtgewährung der DBA-Vergünstigung. Der exakte Umfang der Versagung des DBA-Vorteils ist nicht explizit geregelt. Einerseits könnte der Wortlaut für eine vollständige Versagung sprechen<sup>52</sup>. Andererseits ist zu berücksichtigen, dass auf Tatbestandsebene „alle Tatsachen und Umstände“ in die Betrachtung mit einzubeziehen sind. Dies könnte dafür sprechen, dass auch ein hypothetischer Entlastungsanspruch des Anteilseigners eines möglicherweise zwischengeschalteten Rechtsträgers Bedeutung für die Frage des Umfangs der Nichtgewährung der DBA-Vergünstigung hat, sodass es ggf. nur teilweise zu einer Versagung des DBA-Vorteils kommen könnte. Auch die Beispiele der OECD<sup>53</sup> deuten in diese Richtung.

Art. 7 Abs. 4 MLI<sup>54</sup> sieht darüber hinaus die von Deutschland nicht gewählte Möglichkeit vor, den PPT um eine bereits aus der LoB-Klausel des Art. 28 Abs. 7 DBA-USA bekannte „Bona-fide-Klausel“ zu ergänzen. Dies ermög-

---

<sup>51</sup> Vgl. *Gebhardt*, Entwicklungstendenzen zur Missbrauchsvermeidung im internationalen Steuerrecht, in FS Lüdicke, 2019, 167, 170.

<sup>52</sup> Vgl. *Bruns*, in Schönfeld/Ditz, DBA, Art. 29 Rn. 52.

<sup>53</sup> Vgl. Tz. 182 OECD-MK zu Art. 29 OECD-MA 2017. Dort z.B. Beispiel M.

<sup>54</sup> Wortlaut vgl. Anlage III.

licht es der Finanzverwaltung, auf Antrag des Steuerpflichtigen DBA-Vorteile – entgegen dem PPT – doch zu gewähren. Vor Ablehnung des Begehrens ist der andere Vertragsstaat zwingend zu konsultieren.

Im Regierungsentwurf zum MLI-Zustimmungsgesetz<sup>55</sup> wird die Nichtwahl von Art. 7 Abs. 4 MLI wie folgt begründet:

*„Es soll so vermieden werden, Anreize für eine Steuergestaltung zu setzen, indem die steuerlichen Folgen bei Scheitern einer missbräuchlichen Gestaltung abgemildert werden. Die aggressive steuerliche Gestaltung zulasten der Allgemeinheit bietet darüber hinaus keinerlei Rechtfertigung für das sich ansonsten an die Anwendung der allgemeinen Missbrauchsvermeidungsvorschrift anschließende kostenintensive Verwaltungsverfahren.“*

Da der PPT viele unbestimmte Rechtsbegriffe beinhaltet, wäre es für die Praxis sicherlich hilfreich gewesen, eine weitere Stufe einzuführen, im Rahmen derer Zweifelsfragen zur Auslegung des PPT diskutiert werden können.

Im Update des OECD-MA aus 2017 ist der PPT in Art. 29 Abs. 9 enthalten. Die Regelung des Art. 7 Abs. 4 MLI ist optional als Art. 29 Abs. 10 OECD-MA im OECD-MK<sup>56</sup> vorgesehen.

#### cc. Auswirkungen auf deutsche DBA

Nach derzeitigem Stand wird der PPT mittels des MLI in die DBA mit folgenden Staaten implementiert:

- Österreich
- Kroatien
- Tschechien
- Frankreich
- Griechenland
- Ungarn
- Italien
- Luxemburg
- Malta
- Rumänien
- Slowakei
- Spanien
- Türkei.

---

<sup>55</sup> BT-Drucks. 19/20979, 142 f.

<sup>56</sup> Tz. 184 OECD-MK zu Art. 29 OECD-MA 2017.

Gemäß Art. 7 Abs. 15 Buchst. b MLI verzichtet Deutschland für das DBA-Japan auf die Anwendung des PPT, da in Art. 21 Abs. 8 DBA-Japan bereits eine PPT-Bestimmung enthalten ist, sodass dieses DBA nicht geändert wird. Japan hat zwar nicht denselben Vorbehalt wie Deutschland ausgeübt, sondern sich grundsätzlich für eine Änderung des DBA entschieden. Allerdings genügt der einseitige Vorbehalt Deutschlands, dass das DBA-Japan diesbezüglich nicht geändert wird.

Außerhalb des MLI wurde der PPT zwischenzeitlich mittels (teilweise noch nicht in Kraft getretenen) Revisionsprotokollen in die DBA mit Dänemark, Finnland, Estland, UK, Irland, Liechtenstein, Singapur, Zypern und den Niederlanden eingeführt<sup>57</sup>.

Als verpflichtendes Element wird der PPT von den MLI-Elementen die größte praktische Bedeutung haben.

#### dd. Praktische Anwendungsfragen

aaa. Was sind die „sonstigen Bestimmungen dieses Abkommens“?

Der PPT versagt DBA-Vergünstigungen „*ungeachtet der sonstigen Bestimmungen dieses Abkommens*“. Damit ist gemeint, dass ein DBA-Vorteil nach einem Verteilungs- oder Methodenartikel oder dem Nichtdiskriminierungsartikel<sup>58</sup> durch den PPT versagt wird, obwohl die Voraussetzungen zur Gewährung eben dieses DBA-Vorteils eigentlich gegeben wären.

Besteht schon kein DBA-Vorteil auf Basis der „*sonstigen Bestimmungen*“, braucht der PPT nicht mehr geprüft zu werden. Dieser kann lediglich DBA-Vorteile versagen, diese jedoch nicht originär schaffen.<sup>59</sup>

„*Sonstige Bestimmungen*“ können darüber hinaus die in vielen deutschen DBA vorzufindenden allgemein gehaltenen Öffnungsklauseln für innerstaatliche Missbrauchsvermeidungsvorschriften sein; in einzelnen DBA finden

---

<sup>57</sup> Vgl. Kapitel V.

<sup>58</sup> Siehe OECD (2015), Preventing the Granting of Treaty Benefits in Inappropriate Circumstances, Action 6 – 2015, Final Report, MK Tz. 7 zu Art. X Abs. 7; nunmehr auch Tz. 175 MK zu Art. 29 OECD-MA 2017. Weitergehend: *Hackethal*, in Haase, MLI, 2018, Art. 7 Rn. 28 (der auch das Verständigungsverfahren vom PPT umfasst sieht).

<sup>59</sup> Vgl. *Lüdicke/Gebhardt*, in Kofler/Schnitger (Hrsg.), BEPS-Handbuch, 2019, Aktionspunkt 6, Rn. 103.

sich auch explizite Öffnungsklauseln z.B. für die Hinzurechnungsbesteuerung<sup>60</sup> oder auch § 50d Abs. 3 EStG.

Die Frage geht folglich dahin, in welchem Verhältnis der PPT zu § 50d Abs. 3 EStG steht. Eigentlich liegt es nahe davon auszugehen, dass zuerst der PPT zu prüfen ist. Auch der BFH<sup>61</sup> und das BMF<sup>62</sup> messen „abschließenden“ DBA-Missbrauchsvermeidungsvorschriften eine Verdrängungswirkung gegenüber § 50d Abs. 3 EStG bei.

Es ließe sich jedoch auch vertreten, dass zuerst § 50d Abs. 3 EStG zu prüfen ist, da dessen Anwendung in Folge der Öffnungsklauseln als „sonstige Bestimmungen“ auf DBA-Ebene explizit erlaubt wird, und der PPT erst als letzte Prüfebene nachgelagert zur Anwendung kommt.

Nach Ausführungen in der Begründung<sup>63</sup> zu § 50d Abs. 3 EStG-E i.d.F. des AbzStEntModG ist die neugefasste Vorschrift – als „eventueller“ Treaty Override – jedoch auch dann anzuwenden, wenn die DBA eine eigene Missbrauchsvermeidungsregel (wie z.B. den PPT) enthalten. Ob diese Sichtweise mit der Rechtsprechung des BFH<sup>64</sup> konform ist, bleibt jedoch abzuwarten.

In der Praxis wird es jedoch bisweilen so sein, dass sowohl der DBA-PPT als auch § 50d Abs. 3 EStG zu prüfen sein werden.

bbb. Was sind bestimmte Einkünfte?

Der PPT versagt DBA-Vergünstigungen immer nur bezogen auf „bestimmte Einkünfte“<sup>65</sup> und nie bezogen auf einen Rechtsträger als Ganzes. Anders formuliert kann ein Rechtsträger bezogen auf einen Einkunftsstrom den PPT-Test bestehen und bezogen auf einen anderen Einkunftsstrom nicht, da die Prüfung immer anhand des konkreten Einkunftsstroms zu erfolgen hat.<sup>66</sup>

---

<sup>60</sup> Für einen aktuellen Überblick siehe *Holst/Krüger*, IStR 2021, 80 ff.

<sup>61</sup> BFH v. 19.12.2007 – I R 21/07, BStBl. II 2008, 619.

<sup>62</sup> BMF v. 24.1.2012, Entlastungsberechtigung ausländischer Gesellschaften (§ 50d Abs. 3 EStG), BStBl. I 2012, 171, Tz. 14.

<sup>63</sup> Vgl. BR-Drucks. 50/21, 62.

<sup>64</sup> BFH v. 19.12.2007 – I R 21/07, BStBl. II 2008, 619.

<sup>65</sup> So der Wortlaut der Regelung.

<sup>66</sup> Vgl. *Lüdicke/Gebhardt*, in *Kofler/Schnitger* (Hrsg.), BEPS-Handbuch, 2019, Aktionspunkt 6, Rn. 114 f.

Eine irgendwie geartete Wechselwirkung zwischen verschiedenen Einkunftsströmen desselben Rechtsträgers ist nicht erkennbar. Daher hat der DBA-Schutz bezogen auf einen Einkunftsstrom (z.B. eine Dividende) keine Bedeutung für den DBA-Schutz eines anderen Einkunftsstroms (z.B. Lizenz).

ccc. Was sind Tatsachen und Umstände und wann sind diese maßgeblich?

Der PPT verwendet im englischen Original die Wendung „*having regard to all relevant facts and circumstances*“. Auch die diesbezüglichen Erläuterungen der OECD bedienen sich dieser Wendung. Hiernach sind alle Gründe – seien diese steuerlich oder außersteuerlich motiviert – in die Betrachtung einzubeziehen und es muss eine wertende Entscheidung getroffen werden, was überwiegt.<sup>67</sup> Zu begrüßen ist, dass der Steuerpflichtige damit in die Lage versetzt wird, umfassend Nachweis darüber zu erbringen, was die (wirtschaftlichen) Gründe für die gewählte Struktur sind. Dies erscheint als Erleichterung gegenüber der Vorgehensweise des (bisherigen) § 50d Abs. 3 EStG, der – zumindest *de lege lata* – nur danach fragt, ob die ausländische Gesellschaft (stand-alone nach § 50d Abs. 3 S. 2 EStG) „Substanz“ hat bzw. was die wirtschaftlichen Gründe für deren Einschaltung sind.<sup>68</sup> Im Rahmen des PPT sollte es hingegen möglich sein, Tatsachen und Umstände, die sich aus Konzernverhältnissen ergeben, zu berücksichtigen, da dies nicht von vornherein ausgeschlossen wird wie im noch geltenden Satz 2 des § 50d Abs. 3 EStG.

Aus der Begründung<sup>69</sup> zum neugefassten § 50d Abs. 3 S. 2 EStG-E und dem dort ebenfalls verorteten PPT ergibt sich nunmehr auch, dass Konzernverhältnisse bei der Anwendung des PPT zu berücksichtigen sind.

---

<sup>67</sup> So wohl auch die OECD in Tz. 179 MK zu Art. 29 OECD-MA 2017.

<sup>68</sup> Eingeschränkt wird dies im Rahmen des DBA-Niederlande durch Protokoll XV Abs. 4 und für die Fälle des § 43b EStG durch BMF-Schreiben v. 4.4.2018, Entlastung vom Steuerabzug vom Kapitalertrag bei ausländischen Gesellschaften (§ 50d Abs. 3 EStG); Unionsrechtskonforme Anwendung, BStBl. I 2018, 589.

<sup>69</sup> Vgl. BR-Drucks. 50/21, 64 f.

ddd. Was ist eine Gestaltung oder Transaktion?

Der im Wortlaut des PPT verwendete unbestimmte Rechtsbegriff der Gestaltung bzw. der Transaktion wird von der OECD<sup>70</sup> weit gefasst. Hierunter können lt. OECD<sup>71</sup> die Schaffung, die Zuordnung, der Erwerb oder die Übertragung von Einkünften oder deren Quellen fallen. Dazu sollen auch die Gründung, der Erwerb oder die „Unterhaltung“ einer die Einkünfte erzielenden Person erfasst sein. Auch die Qualifikation dieser Person als „ansässig“ und diesbezügliche Schritte zur (bewussten) Steuerung der Ansässigkeit sollen mit in die Betrachtung einbezogen werden.

Als ein Beispiel für eine Gestaltung führt der OECD-MK<sup>72</sup> aus, dass Maßnahmen ergriffen werden, um sicherzustellen, dass sich die Mitglieder der Geschäftsleitung eines Unternehmens in einem bestimmten (anderen) Staat treffen, um anschließend die Auffassung zu vertreten, dass sich die Ansässigkeit des fraglichen Rechtsträgers geändert hat. Die OECD geht somit davon aus, dass es sich hierbei um eine „Gestaltung“ i.S.d. PPT handeln kann, ohne jedoch festzustellen, dass die anderen Tatbestandsmerkmale des PPT erfüllt sind.

eee. Was ist ein Hauptzweck?

Die Bezugnahme auf „einen“ Hauptzweck findet sich nicht nur im PPT, sondern auch in diversen Richtlinien<sup>73</sup> und hat bereits Eingang in die Rechtsprechung des EuGH<sup>74</sup> und nunmehr auch in § 50d Abs. 3 S. 2 Halbs. 1 EStG-E i.d.F. des RegE für ein AbzStEntModG<sup>75</sup> gefunden.

In der Strukturierung von Transaktionen, Konzernstrukturen etc. spielt die Steuerbelastung selbstverständlich immer eine Rolle, sodass sich die Frage stellt, ob Steuerpflichtige sich immer im Fahrwasser des PPT bewegen, da

---

<sup>70</sup> Tz. 177 OECD-MK zu Art. 29 OECD-MA 2017.

<sup>71</sup> Tz. 177 OECD-MK zu Art. 29 OECD-MA 2017.

<sup>72</sup> Tz. 177 OECD-MK zu Art. 29 OECD-MA 2017.

<sup>73</sup> Art. 1 Abs. 2 MTRL, Art. 5 Abs. 2 ZLRL, Art. 6 Abs. 1 ATAD, DAC6.

<sup>74</sup> EuGH v. 26.2.2019 – C-135/17, X-GmbH, IStR 2019, 229; EuGH v. 26.2.2019 – C-115/16, C-118/16, C-119/16 und C-299/16, sog. Danish Beneficial Ownership cases, IStR 2019, 308. Ausführlich hierzu *Gebhardt*, Entwicklungstendenzen zur Missbrauchsvermeidung im internationalen Steuerrecht, in FS Lüdicke, 2019, 167 ff.

<sup>75</sup> Vgl. BR-Drucks. 50/21.

die Vorschrift erfordert, dass „ein“ und nicht „der“ Hauptzweck steuerlich motiviert ist.

Entgegenhalten lässt sich dem, dass es eigentlich nur einen (und nicht mehrere) Hauptzweck(e) und ggf. mehrere Nebenzwecke geben kann. Durch diese Sichtweise ließe sich der Anwendungsbereich des PPT sinnvoll auf solche Fälle eingrenzen, bei denen die Steuerbelastung im Vordergrund einer Gestaltung oder Transaktion steht. Der PPT wäre dann sachgerecht eher als ein Main Purpose Test zu betrachten.

Der Wortlaut deutet aber darauf hin, dass es mehrere Hauptzwecke geben kann, da ansonsten die Bezugnahme auf einen Hauptzweck keinen Sinn ergeben würde. Anhand qualitativer und quantitativer Kriterien ist zu eruieren, ob die Steuerbelastung ggf. doch nur ein Nebenzweck ist.<sup>76</sup>

Die OECD<sup>77</sup> legt für die Frage, ob ein Hauptzweck der Gestaltung in der Erlangung des DBA-Vorteils liegt, eine objektive Analyse der Beweggründe der beteiligten Personen als Maßstab an. Hierbei soll auf Einzelfallbasis unter Beachtung aller Fakten und Umstände darüber geurteilt werden, welche Rolle die Erlangung des DBA-Vorteils gespielt hat. Es soll nicht leichtfertig angenommen werden können, dass der DBA-Vorteil einer der Hauptzwecke war. Stattdessen müssen die Umstände annehmen lassen, dass vernünftigerweise die Gestaltung nur mittels des DBA-Vorteils erklärt werden kann. Die OECD sieht insbesondere dann keinen Hauptzweck als gegeben an, wenn die Gestaltung unauflösbar mit einem Kerngeschäft zusammenhängt. In diesem Zusammenhang greift die OECD<sup>78</sup> den Fall auf, dass sich ein Unternehmen zwischen drei ausländischen Produktionsstandorten für denjenigen entscheidet, mit dem der Ansässigkeitsstaat des Unternehmens ein DBA geschlossen hat. Hier führt die OECD richtigerweise aus, dass der PPT keine Anwendung findet, da nicht angenommen werden kann, dass der DBA-Vorteil einer der Hauptgründe der Investition ist.

Die Tatsache, dass das DBA ein, wenn nicht sogar *der* Hauptzweck für die Wahl des Investitionsstandortes ist, spielt richtigerweise keine Rolle, weil es gerade *Ziel und Zweck* von DBA ist, grenzüberschreitende Investitionen zu fördern und das DBA ein die Investition positiv beeinflussender Standortfaktor ist.

---

<sup>76</sup> Vgl. mit Beispiel *Schnitger/Gebhardt/Taing*, IStR 2018, 893 ff.

<sup>77</sup> Vgl. Tz. 178 OECD-MK zu Art. 29 OECD-MA 2017.

<sup>78</sup> Vgl. Tz. 182 OECD-MK zu Art. 29 OECD-MA 2017.

fff. Wann muss der Hauptzweck geprüft werden („war“)?

Der Wortlaut des PPT spricht davon, dass der „*Erhalt dieser Vergünstigung einer der Hauptzwecke einer Gestaltung oder Transaktion war*“. Die Frage geht somit dahin, ob Bestandsstrukturen in den PPT „hineinwachsen“ können und auf welchen Zeitpunkt die Prüfung des PPT zu erfolgen hat.

An sich ist es nichts Ungewöhnliches, dass bestehende Strukturen in ein revidiertes oder neu abgeschlossenes DBA „hineinwachsen“. Im Regelfall kann sich der Steuerpflichtige jedoch auf das geänderte DBA einstellen und Anpassungen vornehmen.

Der Wortlaut des PPT indiziert jedoch, dass bei der Prüfung des Bestehens des Hauptzwecks der Gestaltung auf den Zeitpunkt des Aufsetzens der Struktur abzustellen ist. Etwaige nachträgliche Strukturänderungen mit Blick auf eine anstehende oder bereits erfolgte Implementierung des PPT in das fragliche DBA müssten nach dieser Lesart außen vor gelassen werden.

Aus systematischer Hinsicht überzeugt es nicht, einer in der Vergangenheit mit dem Ziel der Erlangung eines DBA-Vorteils aufgesetzten Struktur oder Gesellschaft auf alle Ewigkeit DBA-Vorteile zu versagen. Umgekehrt würde sich zudem ansonsten die Frage stellen, ob bei Aufsetzen einer ursprünglich nicht PPT-behafteten Struktur (bei der also die Erzielung von DBA-Vorteilen nicht einer der Hauptzwecke war) diese niemals dem PPT unterfallen könnte, auch wenn die Struktur „abgeschmolzen“ wird, was systematisch ebenso ein merkwürdiges Ergebnis wäre.

Daher scheint es überzeugender, Strukturveränderungen als neue Gestaltung oder Transaktion zu werten und dann den PPT erneut auf die veränderte Struktur hin zu überprüfen. Daneben muss es auch möglich sein, eine seit Aufsetzen unveränderte Struktur erneut mit Blick auf den PPT zu testen.

Im Rahmen der geplanten Einführung eines PPT in § 50d Abs. 3 S. 2 EStG-E wurde anstelle des Wortes „war“ ein „ist“ verwendet, was den Gegenwartsbezug der Prüfung unterstreicht.<sup>79</sup>

---

<sup>79</sup> Vgl. auch *Grotherr*, IWB 2021, 275.

ggg. Wann ist die Feststellung „gerechtfertigt“, dass ein Hauptzweck in der Erlangung eines steuerlichen Vorteils lag?

Die Frage zielt darauf ab, welcher Maßstab anzulegen ist, um zu beurteilen, ob es gerechtfertigt ist, dem Steuerpflichtigen DBA-Vorteile zu entziehen.

Die OECD erörtert im Kontext von Holdingkonstruktionen die Frage, ob das „Einschalten“ eines Rechtsträgers überhaupt DBA-Vorteile mit sich bringt oder ob die Gesellschaft, welche den Rechtsträger einschaltet, bei Direktbezug der Einkünfte gleich gute DBA-Vorteile hätte geltend machen können.<sup>80</sup> Zudem werden alternativ „commercial and legal reasons“ für die Einschaltung eines Rechtsträgers anerkannt, um die Anwendung des PPT auszuschließen.

Beide Prüfschritte sind bekannt als persönliche und sachliche Entlastungsbeurteilung im Rahmen des § 50d Abs. 3 EStG. Die entsprechenden Beispiele der OECD lassen den PPT damit etwas handhabbarer erscheinen. Wenn folglich entweder keine DBA-Vorteile „eingekauft“ werden oder ausreichend wirtschaftliche und rechtliche Gründe vorliegen, liegt kein Fall des PPT vor. Die Lösungen der OECD sind in dieser Hinsicht sachgerecht.<sup>81</sup>

hhh. Gilt ein „Alles oder nichts“-Prinzip?

Der PPT kommt zur Anwendung, „**wenn** [und nicht soweit] unter Berücksichtigung aller maßgeblichen Tatsachen und Umstände“ die Erzielung einer DBA-Vergünstigung der Hauptzweck ist.

Grund für die Verwendung des Wortes „wenn“ anstelle von „soweit“ könnte sein, dass der PPT nur bestimmte Einkünfte in den Blick nimmt und daher ein DBA-Vorteil im Sinne einer binären Entscheidung entweder zu gewähren oder nicht zu gewähren ist. Eine anteilige Gewährung („soweit“) käme danach nicht in Betracht.

---

<sup>80</sup> Vgl. Tz. 182 OECD-MK zu Art. 29 OECD-MA 2017; dort Beispiel M.

<sup>81</sup> Ein anderes Beispiel (Tz. 186 OECD-MK zu Art. 29 Abs. 10 OECD-MA) der OECD zur von Deutschland nicht gewählten optionalen Möglichkeit der Ergänzung des PPT um eine aus der LoB-Klausel bekannte Ermessensklausel scheint im Widerspruch zu den vorstehend beschriebenen Beispielen der OECD zum eigentlichen PPT zu stehen. Im Rahmen des OECD-Beispiels zur Ermessensklausel sollen DBA-Vorteile insoweit gewährt werden, wie diese auch ohne die gewählte Gestaltung bestünden.

Jedoch können durchaus Strukturen bestehen, bei denen bezogen auf einen beteiligten Rechtsträger kein DBA-Missbrauch, wohingegen bezogen auf andere Rechtsträger ein ebensolcher Missbrauch anzunehmen ist.<sup>82</sup> Wird anhand des Wortlauts eine „Alles-oder-nichts-Entscheidung“ getroffen, würde dem PPT nicht hinreichend Rechnung getragen.

Denn wenn einerseits „atomisierend“ bestimmte Einkünfte in den Blick genommen werden und auch alle maßgeblichen Tatsachen und Umstände zu beachten sind, sollte im Rahmen der Auslegung auch auf Rechtsfolgenebene nur eine anteilige Nichtgewährung von DBA-Vorteilen eintreten.<sup>83</sup>

### iii. Wann entspricht die Gewährung der Vergünstigung dem Ziel und Zweck des DBA?

Wie unter bb. bereits ausgeführt, ist die Rückausnahme des PPT („es sei denn“) bereits im Rahmen des Grundtatbestands beachtlich.

Die englische Fassung des PPT spricht anstelle von „es wird nachgewiesen“ von „*it is established*“. Der Terminus „*nachgewiesen*“ in der deutschen Fassung könnte zu einer Auslegung verleiten, wonach der Steuerpflichtige die „Beweislast“ hat, ob die Gewährung der DBA-Vergünstigung mit Sinn und Zweck des DBA im Einklang steht.<sup>84</sup> „*It is established*“ ist hingegen neutraler formuliert.

Richtigerweise ist der Steuerpflichtige nur in der Pflicht, bei der Sachverhaltsaufklärung mitzuwirken. Steht der Sachverhalt unstreitig fest, ist es eine reine Rechts- und keine Nachweisfrage<sup>85</sup>, ob die Gewährung der DBA-Vergünstigung mit Sinn und Zweck des DBA im Einklang steht.

Als übergeordnetes(r) „Ziel und Zweck“ bestimmt der OECD-MK<sup>86</sup>, dass DBA grenzüberschreitende Investitionen fördern sollen. Daher aktiviert die betriebswirtschaftlich begründete Entscheidung, dass eine Investition (auch)

---

<sup>82</sup> Vgl. mit Beispiel *Schnitger/Gebhardt/Taing*, IStR 2018, 893 ff.

<sup>83</sup> Ausführlich *Schnitger/Gebhardt/Taing*, IStR 2018, 893 ff.

<sup>84</sup> So auch Tz. 170 OECD-MK zu Art. 29 OECD-MA 2017; so auch zum PPT in Art. 21 Abs. 8 DBA-Japan *Stuffer/Schrepfer*, in Wassermeyer, DBA-Japan, Art. 21 Rn. 38.

<sup>85</sup> So auch zur Frage, ob ein außersteuerlicher Grund „beachtlich“ i.S.v. § 42 AO ist, *Drüen*, in Tipke/Kruse, vor § 42 AO Rn. 33.

<sup>86</sup> Vgl. Tz. 182 OECD-MK zu Art. 29 OECD-MA 2017, Beispiel D.

deswegen getätigt wird, weil ein DBA vorhanden ist, nicht den PPT. Als ein weiteres nicht PPT-befangenes Beispiel nennt der OECD-MK<sup>87</sup> den Fall, dass ein Unternehmen seit jeher 24 % an einem ausländischen Unternehmen hält und aufgrund des Abschlusses eines DBA die Mindestbeteiligungshöhe zur Gewährung des Schachtelprivilegs nach Art. 10 Abs. 2 Buchst. a OECD-MA 25 % beträgt, sodass die Beteiligung – wohl längerfristiger – aufgestockt wird. Auch hier überwiegt der Sinn und Zweck, dass DBA grenzüberschreitende (qualifizierte) Investitionen fördern sollen. Gleiches sollte (erst recht) gelten, wenn die übrigen Voraussetzungen des Art. 10 Abs. 2 Buchst. a OECD-MA (Nutzungsberechtigung, ansässige Gesellschaft etc.) vorliegen. Denn dann ist nicht davon auszugehen, dass die gewählte Struktur dem Ziel und Zweck der DBA-Bestimmung widerspricht.

### jjj. Reaktion eines DBA-Vertragsstaats bei Aktivierung des PPT durch den anderen DBA-Vertragsstaat

Bei Anwendung des PPT durch einen Vertragsstaat stellt sich die Frage nach den Auswirkungen für den anderen Vertragsstaat. Dies betrifft v.a. Fälle, in denen ohne Anwendung des PPT einem Vertragsstaat das ausschließliche Besteuerungsrecht bereits nach dem anzuwendenden Verteilungsartikel zugewiesen wurde, weil das Besteuerungsrecht des Quellenstaates ausgeschlossen wurde. Dies ist z.B. in Art. 11 Abs. 1 (Zinsen) und Art. 12 Abs. 1 (Lizenzgebühren) der deutschen Verhandlungsgrundlage der Fall.<sup>88</sup> Bei Anwendung des PPT und Versagung des Quellensteuerauschlusses im Quellenstaat ist zu prüfen, welche Regelungen der Methodenartikel in Bezug auf die Besteuerung durch den Ansässigkeitsstaat vorsieht.

In der deutschen Verhandlungsgrundlage ist im Methodenartikel zu Einkünften i.S.d. Art. 11 und 12 derzeit keine Regelung zur Anrechnung der ausländischen Steuer vorgesehen. Bei deutschen DBA bestünde bei isolierter Aufnahme des PPT die Gefahr, dass Deutschland als Ansässigkeitsstaat sein Besteuerungsrecht verliert, wenn der andere Staat den PPT anwendet. Grund hierfür ist, dass Deutschland ausländische Einkünfte i.d.R. freistellt, soweit nicht explizit die Anrechnungsmethode vorgesehen bzw. etwas anderes im Methodenartikel geregelt ist. Wenn der andere Staat aufgrund der Anwen-

---

<sup>87</sup> Vgl. Tz. 182 OECD-MK zu Art. 29 OECD-MA 2017.

<sup>88</sup> Im OECD-MA ist das Quellenbesteuerungsrecht nur für Lizenzgebühren gem. Art. 12 Abs. 1 OECD-MA ausgeschlossen. Es ist das jeweils anzuwendende DBA zu prüfen.

derung des PPT Quellensteuern erhebt, müsste Deutschland als Ansässigkeitsstaat aufgrund mangelnder Regelung im Methodenartikel diese Einkünfte freistellen<sup>89</sup>, sofern nicht auch der Katalog der Einkünfte, für die die Anrechnungsmethode anzuwenden ist, angepasst wird<sup>90</sup>.

Für Fälle, in denen die Anwendung des PPT in beiden Vertragsstaaten unterschiedlich beurteilt wird, stellen sich weitere Fragen. Wenn z.B. Deutschland als Quellenstaat eine Quellensteuerreduktion auf Basis des PPT versagt und der Vertragspartner keinen Anwendungsfall des PPT annimmt, besteht die Gefahr, dass es zu einer anteiligen Doppelbesteuerung kommt, wenn der andere Staat sich weigert, die aus seiner Sicht zu Unrecht einbehaltene deutsche Quellensteuer anzurechnen. In einem solchen Fall käme die Vermeidung der Doppelbesteuerung nur noch über ein Verständigungsverfahren in Betracht.

### **c. Mindesthaltungdauer für Quellensteuer-Ermäßigung bei Schachteldividenden**

#### **aa. Einführung**

Art. 10 OECD-MA regelt die Besteuerung von Dividenden und weist in Abs. 1 das Besteuerungsrecht grundsätzlich dem Ansässigkeitsstaat des Dividendenempfängers zu. Art. 10 Abs. 2 OECD-MA räumt auch dem Quellenstaat ein Besteuerungsrecht ein, das der Höhe nach gestaffelt ist. Für sog. Schachteldividenden (Art. 10 Abs. 2 Buchst. a OECD-MA) kann der Quellenstaat eine Steuer von max. 5 % des Bruttobetrags der Dividende erheben, in allen anderen Fällen (sog. Streubesitzdividenden gem. Art. 10 Abs. 2 Buchst. b OECD-MA) beträgt der maximale Quellensteuersatz 15 %. Die Doppelbesteuerung wird nach den Regelungen des Methodenartikels des anzuwendenden DBA vermieden.

---

<sup>89</sup> Zur Begründung dessen siehe *Lüdicke/Gebhardt*, in Kofler/Schnitger (Hrsg.), BEPS-Handbuch, 2019, Aktionspunkt 6, Rn. 226 ff. Die Autoren sprechen sich auch für eine Anpassung von § 34c EStG aus, da aufgrund des einschränkenden Anwendungsbereiches der Norm das Risiko besteht, dass nicht in allen Fällen eine Entlastung nach unilateralen Regelungen möglich ist und nicht sichergestellt ist, dass in allen DBA flankierende Bestimmungen im Methodenartikel ergänzt werden, vgl. Aktionspunkt 6, Rn. 222 ff. und 238.

<sup>90</sup> Im DBA-USA wird im Methodenartikel in Art. 23 Abs. 3 Buchst. b ee angeordnet, dass US-amerikanische Quellensteuer in Deutschland anzurechnen ist, wenn die USA aufgrund von Art. 28 eine Quellensteuerbefreiung versagen.

Voraussetzung für die Gewährung des ermäßigten Quellensteuersatzes für Schachteldividenden ist nach Art. 10 Abs. 2 Buchst. a OECD-MA u.a. eine unmittelbare Beteiligung des Nutzungsberechtigten der Dividende i.H.v. mindestens 25 % am Kapital der ausschüttenden Gesellschaft. In den einzelnen DBA können sowohl die Höhe der Quellensteuersätze als auch die maßgebende Mindestbeteiligungshöhe abweichend festgelegt werden. Die deutsche Verhandlungsgrundlage für den Abschluss von DBA<sup>91</sup> sieht z.B. eine Mindestbeteiligungsquote von 10 % als ausreichend für die Gewährung des Schachtelprivilegs an. Die Mindestbeteiligungshöhe muss im Zeitpunkt der Entstehung des Quellensteueranspruchs erfüllt sein.

Eine Mindesthaltedauer war vor dem Update des OECD-MA in 2017 nicht vorgesehen.

In einzelnen deutschen DBA ist für die Anwendung des reduzierten Quellensteuersatzes bzw. den Ausschluss des Quellensteuerrechts bei Schachteldividenden bereits eine Mindesthaltedauer vorgesehen<sup>92</sup>.

#### bb. Regelungszweck

Die in Art. 10 Abs. 2 OECD-MA enthaltene Reduzierung des Quellensteuersatzes auf 5 % bei Schachteldividenden ab einer Beteiligungshöhe von mindestens 25 % oder ähnliche Bestimmungen in den Einzel-DBA zur Quellensteuerreduzierung sollen durch Art. 8 Abs. 1 des MLI dahingehend ergänzt werden, dass für die Inanspruchnahme dieser Vergünstigungen eine Mindesthaltedauer von 365 Tagen erforderlich ist.

Bereits vor Änderung durch das Update in 2017 war im OECD-MK vorgesehen<sup>93</sup>, dass eine Mindesthaltedauer ergänzt werden kann, z.B. um missbräuchliche Gestaltungen wie eine Erhöhung der Beteiligungshöhe kurz vor der Dividendenzahlung, um in den Anwendungsbereich des geringeren Quellensteuersatzes für Schachteldividenden zu gelangen, zu verhindern.

---

<sup>91</sup> Stand: 22.8.2013.

<sup>92</sup> Z.B. Art. 10 Abs. 2 Buchst. a DBA-Australien (6-monatige Mindesthaltedauer für Quellensteuerreduzierung auf 5 %); Art. 10 Abs. 2 Buchst. a DBA-Liechtenstein (12-monatige Mindesthaltedauer für Quellensteuerauschluss); Art. 10 Abs. 2 Buchst. a DBA-Japan (6-monatige Mindesthaltedauer für Quellensteuerreduzierung auf 5 %); Art. 10 Abs. 3 DBA-Japan (18-monatige Mindesthaltedauer für Quellensteuerauschluss); Art. 10 Abs. 3 Buchst. a DBA-USA (12-monatige Mindesthaltedauer für Quellensteuerauschluss).

<sup>93</sup> Tz. 16 und 17 OECD-MK zu Art. 10 OECD-MA 2014.

Die Ergänzung einer Mindesthaltedauer in bestehende DBA-Regelungen sei somit eine „*sinnvolle Ergänzung der DBA zum Schutz vor einer ungerechtfertigten Inanspruchnahme von Abkommensvergünstigungen*“<sup>94</sup>.

Die MLI-Regelung soll die anderen Aspekte des Schachtelprivilegs, die in einem DBA bilateral vereinbart wurden, z.B. vom OECD-MA abweichende Mindestbeteiligungshöhe und Quellensteuersatz, nicht ändern, sondern nur zusätzlich die Mindesthaltedauer ergänzen.

Der Wortlaut von Art. 8 MLI ist in Anlage III dargestellt.

Im OECD-MA 2017 ist in Art. 10 Abs. 2 Buchst. a die Ergänzung der Mindesthaltedauer im Rahmen des Schachtelprivilegs enthalten.

cc. Auswirkungen auf deutsche DBA

Art. 8 MLI ist als optionales MLI-Element ausgestaltet. Die Mindesthaltedauer wird nur in ein DBA eingeführt, wenn beide Vertragspartner des MLI diese Option nicht abgewählt haben. Wenn sich beide Vertragspartner grundsätzlich für die Aufnahme der Mindesthaltedauer entschieden haben, können sie dennoch für einzelne DBA wählen, dass die Regelungen zum Quellensteuereinkommen bei Schachteldividenden nicht geändert werden, wenn das DBA bereits eine Mindesthaltedauer vorsieht. Dies gilt nach Art. 8 Abs. 3 MLI auch dann, wenn diese kürzer oder länger als 365 Tage ist.

Deutschland hat den Vorbehalt in Art. 8 Abs. 3 Buchst. a MLI zur Nichtanwendung dieses Artikels in den MLI-Positionen im Zustimmungsgesetz<sup>95</sup> nicht ausgeübt und sich somit grundsätzlich für die Aufnahme der Mindesthaltedauer in das Schachtelprivileg entschieden.

Von der Möglichkeit in Art. 8 Abs. 3 Buchst. b MLI, einzelne DBA-Regelungen aus dem Anwendungsbereich von Art. 8 auszunehmen, macht Deutschland in Bezug auf Art. 10 Abs. 5 S. 5 DBA-Italien<sup>96</sup> und Art. 10 Abs. 2

---

<sup>94</sup> BT-Drucks. 19/20797, 143.

<sup>95</sup> BGBl. II 2020, 1018.

<sup>96</sup> Die Regelung zur Vergütung des italienischen Körperschaftsteuererhöhungsbetrags („*maggiorazione di conguaglio*“) enthält eine Mindesthaltedauer von 12 Monaten bei einer Beteiligungsquote von mindestens 10 %; allerdings wird seit 1998 auf die Herstellung der italienischen Ausschüttungsbelastung verzichtet, sodass die Regelung gegenstandslos ist, vgl. *Krabbe*, in Wassermeyer, DBA, DBA-Italien, Art. 10 Rn. 44.

Buchst. a DBA-Japan<sup>97</sup> Gebrauch. Die zuletzt genannte Regelung sieht eine Mindesthaltedauer von sechs Monaten und somit eine kürzere Mindesthaltedauer, als durch das MLI vorgegeben ist, vor. Diese ist aber ausweislich der Denkschrift Teil 2 des Entwurfs des Zustimmungsgesetzes dennoch wirkungsvoll zur Verhinderung von kurzzeitigen Übertragungen von Anteilen<sup>98</sup>.

Gemäß Art. 8 Abs. 4 MLI muss jeder Vertragsstaat, der mittels MLI die Mindesthaltedauer im Schachtelprivileg ergänzen will, diejenigen DBA, die eine Regelung zum Schachtelprivileg enthalten, sowie die konkrete DBA-Regelung notifizieren. Ein DBA wird nur dann geändert, wenn auch der andere Vertragsstaat eine entsprechende Notifikation abgegeben hat. Folgende Staaten haben dieselbe Notifikation wie Deutschland vorgenommen, sodass in Bezug auf folgende DBA-Regelungen die Mindesthaltedauer ergänzt wird:

- DBA-Frankreich, Art. 9 Abs. 3 und 5
- DBA-Rumänien, Art. 10 Abs. 2 Buchst. a
- DBA-Slowakei, Art. 10 Abs. 2 Buchst. a
- DBA-Spanien, Art. 10 Abs. 2 Buchst. a.

Bzgl. der folgenden DBA-Regelungen hat Deutschland zwar auch die Notifikation nach Art. 8 Abs. 4 MLI vorgenommen. Allerdings haben die jeweiligen Vertragspartner ihrerseits von der Möglichkeit eines Vorbehalts nach Art. 8 Abs. 3 Buchst. a Gebrauch gemacht und wenden somit Art. 8 nicht an. In Bezug auf folgende DBA-Regelungen wird folglich keine Mindesthaltedauer durch das MLI ergänzt:

- DBA-Österreich, Art. 10 Abs. 2 Buchst. a
- DBA-Kroatien, Art. 10 Abs. 2 Buchst. a
- DBA-Tschechien, Art. 10 Abs. 2 Buchst. a
- DBA-Ungarn, Art. 10 Abs. 2 Buchst. a

---

<sup>97</sup> Die Regelung enthält für die Reduzierung der Quellensteuer auf 5 % eine Mindesthaltedauer von 6 Monaten bei einer Beteiligungsquote von mindestens 10 %. Darüber hinaus enthält das DBA in Art. 10 Abs. 3 für die Reduzierung der Quellensteuer auf 0 % eine Mindesthaltedauer von 18 Monaten bei einer Beteiligungsquote von mindestens 25 %.

<sup>98</sup> Vgl. BT-Drucks. 19/20797, 143. Demnach erfolgt die Vereinbarung einer kürzeren Mindesthaltedauer i.d.R. als Kompromiss auf Wunsch des anderen Vertragspartners, sodass nur in Ausnahmefällen von dieser Vereinbarung abgewichen werden sollte.

- DBA-Italien, Art. 10 Abs. 3<sup>99</sup>
- DBA-Luxemburg, Art. 10 Abs. 2 Buchst. a
- DBA-Malta, Art. 10 Abs. 2 Buchst. a
- DBA-Türkei, Art. 10 Abs. 2 Buchst. a.

In Bezug auf das DBA-Griechenland hat Deutschland keine Notifikation vorgenommen. Allerdings ist in Art. VI DBA-Griechenland auch keine Quellensteuerreduzierung aufgrund eines Schachtelprivilegs vorgesehen, d.h. es gilt für alle Dividenden ein einheitlicher Quellensteuersatz von 25 %, sodass es durch das MLI zu keiner Änderung kommt.

#### dd. Praktische Anwendungsfragen

##### aaa. Berechnung des Zeitraums

Die Mindesthaltedauer wird in Art. 8 MLI als ein Zeitraum von 365 Tagen einschließlich des Tages der Dividendenzahlung bestimmt. Bei der Berechnung der Mindesthaltedauer von 365 Tagen stellt sich die Frage, ob diese schon vor dem Zeitpunkt der Ausschüttung erfüllt sein muss oder auch danach erfüllt werden kann. U.E. kann die Mindesthaltedauer auch nach der Dividendenzahlung erfüllt werden<sup>100</sup>.

Hierfür spricht zum einen die Änderung des Wortlautes während der Erarbeitung des Final Reports zu Action 6 des BEPS-Projekts. Zunächst lautete dieser im Entwurf<sup>101</sup> wie folgt:

*“if the beneficial owner is a company (...) which held directly at least 25 per cent of the capital of the company paying the dividends throughout a [ ] month period that included the time of the payment of the dividend”.*

Der Vergangenheitsbezug „held“ wurde als Voraussetzung für die Erfüllung der Mindesthaltedauer aufgegeben und stattdessen die Formulierung „holds“ im Präsens gewählt:

---

<sup>99</sup> Dies betrifft die Reduzierung der Quellensteuer auf 10 % bei einer Beteiligungshöhe von mindestens 25 %, zu Art. 10 Abs. 5 DBA-Italien vgl. weiter oben im Text.

<sup>100</sup> So auch *Gradl/Kiesewetter*, IStR 2018, 1, 5; Grotherr, RIW 2020, 473, 479; *Oppel*, ISR 2020, 295, 303.

<sup>101</sup> OECD Public Discussion Draft – BEPS Action 6: Preventing the Granting of Treaty Benefits in Inappropriate Circumstances vom 14.3.2014.

*“if the beneficial owner is a company (...) which holds directly at least 25 per cent of the capital of the company paying the dividends throughout a 365 day period that includes the day of the payment of the dividend.”<sup>102</sup>*

Zum anderen spricht auch der Vergleich mit der Formulierung in Art. 9 Abs. 1 Buchst. a MLI dafür, dass die Mindesthaltedauer auch nach dem Dividendenbezug erfüllt werden kann. Der Wortlaut der Vorschrift lautet: „... gelten, wenn die maßgebende Wertgrenze zu irgendeinem Zeitpunkt während der 365 Tage vor der Veräußerung erreicht wird“. Durch Art. 9 MLI soll in Art. 13 Abs. 4 OECD-MA entsprechende Regelungen zu Veräußerungsgewinnen bei Immobilienkapitalgesellschaften ein Beobachtungszeitraum von einem Jahr vor der Veräußerung der Anteile ergänzt werden. In dieser Regelung wird daher ausdrücklich auf einen Zeitraum vor dem maßgebenden Ereignis (hier Veräußerung) Bezug genommen. Hätte auch die Mindesthaltedauer im Rahmen des Schachtelprivilegs so ausgestaltet werden sollen, dass die Haltedauer vor der Dividendenzahlung hätte erfüllt werden müssen, hätte dies ebenfalls ausdrücklich geregelt werden können.

Auch bestehende Regelungen in deutschen DBA sprechen für diese Auslegung. Zur Regelung des Art. 10 Abs. 2 Buchst. a DBA-Australien, die mit dem Wortlaut der MLI-Regelung vergleichbar ist, wird in der Denkschrift<sup>103</sup> zum DBA ausgeführt: „[...] Das bedeutet, dass der Anspruch auf den Satz von 5 Prozent auch dann besteht, wenn die Muttergesellschaft den Sechs-Monats-Zeitraum erst nach dem Tag der Dividendenzahlung erfüllt.“ Im unterzeichneten Revisionsprotokoll zum DBA-Estland<sup>104</sup> haben die Vertragspartner in Prot. Nr. 4 Buchst. b explizit festgehalten, dass die „Mindesthaltedauer auch nach dem Tag der Dividendenzahlung erfüllt werden kann.“

Demgegenüber enthält Art. 10 Abs. 2 Buchst. a DBA-Japan eine von der MLI-Regelung abweichende Formulierung einer Mindesthaltedauer: „5 Prozent des Bruttobetrags der Dividenden, wenn der Nutzungsberechtigte eine Gesellschaft (jedoch keine Personengesellschaft) ist, der während der sechs Monate vor dem Tag, an dem die Dividendenberechtigung bestimmt wird, mindestens 10 Prozent der Stimmrechte der die Dividenden zahlenden Gesellschafter unmittelbar gehörten“. Aus dieser gesonderten Regelung

---

<sup>102</sup> OECD Preventing the Granting of Treaty Benefits in Inappropriate Circumstances vom 16.9.2014.

<sup>103</sup> BR-Drucks. 242/16, 42.

<sup>104</sup> Unterzeichnung am 15.12.2020. Das Revisionsprotokoll ist noch nicht in Kraft getreten.

ergibt sich im Umkehrschluss, dass die Mindesthaltedauer bei Definitionen, die der MLI-Formulierung entsprechen, auch nach dem Tag der Dividendenzahlung erfüllt werden kann.

#### bbb. Bedeutung des Klammerzusatzes

Die Definition des Zeitraums der Mindesthaltedauer in Art. 8 Abs. 1 MLI enthält folgenden Klammerzusatz:

*„(bei der Berechnung dieses Zeitraums bleiben Änderungen der Eigentums- oder Inhaberschaftsverhältnisse unberücksichtigt, die sich unmittelbar aus einer Umstrukturierung, wie einer Fusion oder Spaltung, der die Anteile haltenden oder die Dividenden zahlenden Gesellschaft ergeben würden)“<sup>105</sup>.*

Der Klammerzusatz war im Diskussionsbericht aus März 2014<sup>106</sup> noch nicht enthalten und wurde erstmals im Zwischenbericht aus September 2014<sup>107</sup> eingeführt. In den Stellungnahmen vom 11.4.2014 zum Discussion Draft vom 14.3.2014 sind keine Hinweise auf die Aufnahme des Klammerzusatzes zu finden.

Dem Vernehmen nach wurde der Klammerzusatz kurz vor Veröffentlichung des Berichts vom 16.9.2014 aufgenommen und soll die Anrechnung von Besitzzeiten sichern, solange die maßgebende Beteiligungshöhe nicht unterschritten wird.

Allerdings lassen der Wortlaut und die Formulierung im Konjunktiv Fragen zum Umfang des Anwendungsbereichs offen:

#### **Beispiel 1:**

A-Co erwirbt am 1.2.2020 30 % der Anteile an B-Co. Am 1.4.2020 schüttet B-Co eine Dividende aus. Am 1.11.2020 wird A-Co auf C-Co verschmolzen. C-Co hält die Beteiligung an der B-Co für weitere drei Jahre.

Nach dem Zweck des Klammerzusatzes, die Anrechnung von Besitzzeiten zu gewährleisten, sollte bei der Berechnung des Zeitraums der Mindesthaltedauer der Wechsel des Anteilseigners an der B-Co durch die Verschmelzung

---

<sup>105</sup> Art. 8 Abs. 1 MLI.

<sup>106</sup> OECD, Public Discussion Draft – BEPS Action 6: Preventing the Granting of Treaty Benefits in Inappropriate Circumstances, vom 14.3.2014.

<sup>107</sup> OECD, Preventing the Granting of Treaty Benefits in Inappropriate Circumstances, vom 16.9.2014.

unberücksichtigt gelassen werden. Da sowohl A-Co als auch der Rechtsnachfolger C-Co unverändert 30 % der Anteile an der B-Co gehalten haben und die Mindesthaltedauer u.E. auch nach dem Tag der Dividendenzahlung erfüllt werden kann, ist die Mindesthaltedauer u.E. erfüllt.

### **Beispiel 2:**

A-Co hält seit dem 1.1.2020 100 % der Anteile an B1-Co und 20 % der Anteile an B2-Co. Am 1.4.2020 schütten B1-Co und B2-Co jeweils eine Dividende aus. Am 1.6.2020 verschmelzen B1-Co und B2-Co zur C-Co. A-Co hält nach der Verschmelzung 30 % an der C-Co. Am 1.4.2021 schüttet C-Co eine Dividende aus. Am 1.5.2021 verkauft A-Co die Beteiligung an der C-Co. Das betreffende DBA enthält ein Schachtelprivileg analog zu Art. 10 OECD-MA, d.h. es ist für die Anwendung des Schachtelprivilegs eine Beteiligungshöhe von mindestens 25 % erforderlich.

#### a) Ausschüttung am 1.4.2020:

Für die Ausschüttung der B1-Co ist u.E. die Mindesthaltedauer erfüllt, da die Änderung der Eigentumsverhältnisse durch die Verschmelzung bei der Berechnung des Zeitraums nicht berücksichtigt wird und die A-Co sowohl an der B1-Co als auch an dem übernehmenden Rechtsträger, der C-Co, mehr als 25 % der Anteile hält.

Für die Ausschüttung der B2-Co ist eine Reduzierung des Quellensteuersatzes nicht möglich, da am Tag der Dividendenzahlung die Mindestbeteiligungshöhe nicht erreicht wird.

#### b) Ausschüttung am 1.4.2021:

A-Co hält die 30 %ige Beteiligung an der C-Co nur in dem Zeitraum vom 1.6.2020 bis zum 1.5.2021, also nicht 365 Tage. Es ist unklar, ob aufgrund der Verschmelzung der B1-Co, an der die A-Co 100 % gehalten hat, auf die C-Co, die Änderung der Beteiligungsverhältnisse unberücksichtigt bleiben kann. Für diesen Fall kann für den Teil der Ausschüttung, der auf die vormalige B1-Co entfällt oder für die gesamte Ausschüttung der C-Co die Mindesthaltedauer als erfüllt angesehen werden und ein ermäßigter Quellensteuersatz zur Anwendung kommen. Sollte die Mindesthaltedauer in diesem Fall nicht als erfüllt angesehen werden können, drohen steuerliche Mehrbelastungen für Fälle der Umwandlungen, obwohl ein ermäßigter Quellensteuersatz ohne Verschmelzung zumindest teilweise zur Anwendung gekommen wäre.

Das Beispiel verdeutlicht, dass die Reichweite des Klammerzusatzes unklar ist. Leider enthält die Denkschrift des Entwurfs des Zustimmungsgesetzes keine weiteren Ausführungen hierzu. Deshalb wurde im Rahmen der öffent-

lichen Anhörung zum Gesetzentwurf angeregt, die Reichweite des Klammerzusatzes im Anwendungsgesetz klarzustellen.<sup>108</sup>

In den bisher anzuwendenden DBA, in denen das Schachtelprivileg bereits um eine Mindesthaltedauer ergänzt wurde, findet sich dieser Klammerzusatz zur Bestimmung der Haltedauer nicht. Lediglich in den unterzeichneten (noch nicht in Kraft getretenen) Revisionsprotokollen zum DBA-Estland<sup>109</sup>, zum DBA-Irland<sup>110</sup> und zum DBA-Niederlande<sup>111</sup> ist der Klammerzusatz enthalten. Aus den Denkschriften zu den Revisionsprotokollen zum DBA-Estland und zum DBA-Irland<sup>112</sup> ergeben sich keine Hinweise bzgl. der Reichweite des Klammerzusatzes.

### ccc. Keine Änderung im Schachtelprivileg des Methodenartikels

Durch Art. 8 MLI wird nur eine Änderung in Art. 10 Abs. 2 OECD-MA entsprechenden DBA-Bestimmungen vorgenommen. Diese weisen dem Quellenstaat bei Dividendenzahlungen ein Besteuerungsrecht zu.

Auch der Methodenartikel, der sich an den Ansässigkeitsstaat richtet, sieht i.d.R. zur Vermeidung der Doppelbesteuerung ein Schachtelprivileg vor (vgl. Art. 22 Abs. 1 Nr. 1 der deutschen Verhandlungsgrundlage), nach dem bei Überschreiten einer Mindestbeteiligungshöhe und dem Vorliegen weiterer Voraussetzungen des Methodenartikels Schachteldividenden im Ansässigkeitsstaat freigestellt werden.

Durch das MLI werden keine Änderungen im Methodenartikel eines DBA vorgenommen, sodass das Schachtelprivileg im Methodenartikel ungeachtet einer Mindesthaltedauer anzuwenden ist.

---

<sup>108</sup> Stellungnahme abrufbar unter <https://www.bundestag.de/resource/blob/792478/a19f4363a727477ac4d257eb901bdfa9/06-Schnitger-data.pdf>.

<sup>109</sup> Unterzeichnung am 15.12.2020.

<sup>110</sup> Unterzeichnung am 19.1.2021.

<sup>111</sup> Unterzeichnung am 24.3.2021.

<sup>112</sup> BR-Drucks. 170/21, 13. und BR-Drucks. 260/21. Zum Revisionsprotokoll in Bezug auf das DBA-Niederlande liegt derzeit noch keine Denkschrift vor.

## **d. Veräußerung von Anteilen an Immobiliengesellschaften**

### **aa. Einführung**

Art. 9 MLI eröffnet Staaten, die das MLI unterzeichnet haben, die Möglichkeit, in den DBA Regelungen zur Besteuerung von Gewinnen aus der Veräußerung von Anteilen an Immobiliengesellschaften zu ergänzen bzw. aufzunehmen.

Bereits in Art. 13 Abs. 4 OECD-MA 2003 war eine „Immobilienklausel“ enthalten. Diese besagt, dass *„Gewinne, die eine in einem Vertragsstaat ansässige Person aus der Veräußerung von Anteilen bezieht, deren Wert zu mehr als 50 v.H. unmittelbar oder mittelbar auf unbeweglichem Vermögen beruht, das im anderen Vertragsstaat liegt, im anderen Staat besteuert werden können“*. In derartigen Fällen hat abkommensrechtlich neben dem Ansässigkeitsstaat des Steuerpflichtigen auch der Belegenheitsstaat der Immobilien ein Besteuerungsrecht für die Gewinne aus der Veräußerung von Anteilen an der grundbesitzhaltenden Gesellschaft. Der Ansässigkeitsstaat des Veräußerers hat jedoch nach dem Methodenartikel des jeweiligen Abkommens die Gewinne freizustellen oder die ausländische Steuer des Belegenheitsstaates anzurechnen.<sup>113</sup> Enthält ein DBA keine Immobilienklausel, steht nach Art. 13 Abs. 5 OECD-MA 2017 nur dem Ansässigkeitsstaat des Veräußerers das Besteuerungsrecht für die Gewinne zu.

Durch Art. 9 MLI sollen zum einen Modifikationen an bereits bestehenden Immobilienklauseln vorgenommen und zum anderen die Möglichkeit geschaffen werden, solche Klauseln in ein DBA neu aufzunehmen.

In der deutschen Verhandlungsgrundlage für DBA ist eine Regelung entsprechend des Art. 13 Abs. 4 OECD-MA 2014 enthalten. In Art. 13 Abs. 4 OECD-MA 2017 ist die angepasste Version der Immobilienklausel entsprechend den Vorgaben des MLI aufgenommen worden.

### **bb. Regelungszweck**

Als Erweiterung zu den Regelungen im OECD-MA 2014 sieht Art. 9 Abs. 1 MLI zum einen die Einführung eines Beobachtungszeitraums von einem Jahr (365 Tage) vor der Veräußerung vor, um zu verhindern, dass vor dem Veräußerungszeitpunkt die Vermögenszusammensetzung des immo-

---

<sup>113</sup> Deutschland wäre nach Art. 22 Abs. 1 Nr. 3 Buchst. b der deutschen Verhandlungsgrundlage zur Anrechnung verpflichtet.

bilientragenden Rechtsträgers gestalterisch verändert wird (Art. 9 Abs. 1 Buchst. a MLI). Es ist demnach für die Anwendung der Regelung ausreichend, wenn innerhalb des Beobachtungszeitraums zu irgendeinem Zeitpunkt die 50 %-Grenze überschritten wurde.

Zum anderen ist eine Ausweitung auf vergleichbare Anteilsarten (insbesondere auf Personengesellschaften und Trusts) vorgesehen (Art. 9 Abs. 1 Buchst. b MLI). Eine derartige Regelung war bereits im OECD-MK Nr. 28.5 zu Art. 13 OECD-MA 2014 als optionale Regelung vorgesehen. Art. 9 Abs. 1 MLI ermöglicht es, die beiden Ergänzungen in bestehende DBA-Regelungen einzeln oder zusammen aufzunehmen. Einzelne Aspekte der bestehenden DBA-Regelungen (z.B. eine andere Wertgrenze) bleiben aufgrund der isolierten Aufnahme der Ergänzungen erhalten.

Art. 9 Abs. 4 MLI enthält alternativ zu den punktuellen Änderungen an bestehenden Regelungen nach Abs. 1 eine vollständige Fassung einer Immobilienklausel, die auch die beiden o.g. Aspekte beinhaltet. Durch Abs. 4 kann eine bereits in einem DBA bestehende Regelung in Gänze ersetzt werden bzw. die Immobilienklausel neu in ein DBA aufgenommen werden.

#### cc. Auswirkung auf deutsche DBA

Nach Art. 9 Abs. 3 MLI haben die Staaten ein Wahlrecht, sich für Art. 9 Abs. 4 MLI oder Art. 9 Abs. 1 MLI zu entscheiden. Da Art. 9 MLI als optionale MLI-Regelung ausgestaltet ist, können Vertragsstaaten die Regelung auch abwählen.

Zur Vereinheitlichung der Vorschriften in den bestehenden DBA hat sich Deutschland für die Anwendung von Art. 9 MLI und einen möglichst weitgehenden Austausch der vielfach bestehenden, aber teils sehr unterschiedlichen Vorschriften entschieden.<sup>114</sup> Durch die Auswahlentscheidungen gem. Zustimmungsgesetz<sup>115</sup> sollen in allen erfassten Steuerabkommen die bestehenden Vorschriften durch die neue Fassung ersetzt werden. Dies gilt allerdings nur, wenn auch der andere Vertragsstaat sich für die Anwendung des Art. 9 Abs. 4 MLI entschieden hat und beide Staaten dieselbe DBA-Norm notifiziert haben.

---

<sup>114</sup> Vgl. BT-Drucks. 19/20979, 144.

<sup>115</sup> BGBl. II 2020, 946 ff.

Nach den Positionen Deutschlands gem. Zustimmungsgesetz und den zum Teil noch vorläufigen Positionen der anderen Vertragspartner ist derzeit davon auszugehen, dass in den DBA mit

- Kroatien
- Frankreich
- Japan
- Malta
- Spanien

die bisherige Immobilienklausel durch die MLI-Formulierung überschrieben wird.

In die DBA mit

- Italien
- Slowakei

wird erstmalig eine Immobilienklausel aufgenommen (das DBA-Slowakei enthält derzeit in Art. 13 Abs. 3 nur eine allgemeine Klausel, nach der Gewinne aus der Veräußerung von Anteilen im Ansässigkeitsstaat der Gesellschaft besteuert werden können).

Die folgenden Staaten haben den Vorbehalt gem. Art. 9 Abs. 6 Buchst. a MLI ausgeübt, nach dem Art. 9 Abs. 1 MLI nicht gelten soll und sich auch nicht für die Anwendung des Art. 9 Abs. 4 MLI entschieden, sodass die DBA mit folgenden Staaten nicht geändert werden:

- Österreich
- Griechenland (keine Immobilienklausel im DBA)
- Ungarn
- Luxemburg
- Rumänien
- Tschechien (keine Immobilienklausel im DBA)
- Türkei.

dd. Praktische Anwendungsfragen

aaa. Ausweitung des Anwendungsbereichs auf vergleichbare Rechte

Durch die Ergänzung des Anwendungsbereichs sind nicht mehr nur Veräußerungen von Anteilen an einer Immobilienkapitalgesellschaft umfasst, sondern auch die Veräußerung vergleichbarer Rechte, wie Rechte an Personengesellschaften oder Trusts.

Bei transparent besteuerten Immobilienpersonengesellschaften bestand ohne die Ergänzung ein Besteuerungsrecht des Belegenheitsstaates der Immobilien in Bezug auf das unbewegliche Vermögen gem. Art. 13 Abs. 1 OECD-MA. Die Regelung in Art. 13 Abs. 4 OECD-MA 2017 kann zu einer Ausweitung des Besteuerungsrechts des Belegenheitsstaates führen, da dieser bei Überschreiten der maßgeblichen Grenze das Besteuerungsrecht für den gesamten Gewinn aus der Veräußerung der Rechte erhält, auch soweit anderes Vermögen betroffen ist, sofern dies nach innerstaatlichen Vorschriften auch ausgeübt werden kann.

Für Staaten, die Personengesellschaften ggf. als intransparent besteuern, könnte die Neuregelung zu einer Gleichbehandlung mit Immobilienkapitalgesellschaften führen<sup>116</sup>. Sollte eine Personengesellschaft von beiden Vertragsstaaten unterschiedlich als transparent bzw. intransparent behandelt werden, stellen sich weitere Fragen<sup>117</sup>.

Von den durch das MLI zu ändernden DBA war im DBA-Japan schon bisher eine Erweiterung des Anwendungsbereichs der Immobilienklausel auf Personengesellschaften und Vermögensmassen vorgesehen. Auch in den Revisionsprotokollen zu den DBA mit Estland und Irland<sup>118</sup>, die außerhalb des MLI bilateral verhandelt wurden, ist diese Erweiterung enthalten.

#### bbb. Überschreiten der Immobilienquote innerhalb des Beobachtungszeitraums

Die um den Beobachtungszeitraum ergänzte Regelung stellt nicht darauf ab, ob im Zeitpunkt der Veräußerung der Anteile oder vergleichbarer Rechte noch Immobilien vorhanden sind. Stattdessen ist es ausreichend, wenn innerhalb der 365 Tage vor der Veräußerung der Anteile oder Rechte die 50 %-Grenze überschritten wurde. Aus diesem Grund kann es zu überschießenden Wirkungen kommen, wenn die Immobiliengesellschaft ihren Grundbesitz bereits vor der Veräußerung der Gesellschaftsanteile veräußert hat.

#### **Beispiel 1:**

Eine ausländische Kapitalgesellschaft hält zwei in Deutschland belegene Grundstücke, sodass das Vermögen der Gesellschaft am 1.4.2021 zu mehr

---

<sup>116</sup> Vgl. *Lüdicke/Gebhardt*, in Kofler/Schnitger (Hrsg.), BEPS-Handbuch, 2019, Aktionspunkt 6, Rn. 153.

<sup>117</sup> Zur Hybrid-Klausel bei transparenten Gesellschaften vgl. Kapitel IV.2.a.

<sup>118</sup> Vgl. hierzu auch Kapitel V.1.d. und f.

als 50 % aus Immobilien in Deutschland besteht. Am 1.7.2021 wird eines der beiden Grundstücke veräußert. Am 1.11.2021 veräußert eine natürliche Person als Anteilseigner die Anteile an der ausländischen Kapitalgesellschaft. Für den Gewinn aus der Veräußerung des Grundstücks steht Deutschland als Belegenheitsstaat gem. Art. 13 Abs. 1 OECD-MA das Besteuerungsrecht zu. Nach der Veräußerung dieses Grundstücks würde mit dem verbleibenden Grundstück und den restlichen Wirtschaftsgütern die maßgebende 50 %-Immobilienquote nicht mehr überschritten werden. Da innerhalb des Beobachtungszeitraumes die 50 %-Immobilienquote erfüllt war, unterliegt auch der gesamte Gewinn aus der Anteilsveräußerung in Deutschland als Belegenheitsstaat der Besteuerung.

Im OECD-MK 2017<sup>119</sup> ist die Möglichkeit vorgesehen, bilateral eine Ausnahme in Art. 13 Abs. 4 OECD-MA vorzusehen, sodass Immobilienvermögen, das innerhalb des Beobachtungszeitraums veräußert wurde, nicht bei der Ermittlung der 50 %-Immobilienquote berücksichtigt wird. Eine solche Ausnahme ist in der MLI-Formulierung nicht vorgesehen, sollte aber im Anwendungsgesetz erwogen werden.

In dem Revisionsprotokoll zum DBA-Irland vom 19.1.2021 zur Änderung des DBA ist in Art. IV neben der Anpassung des Art. 13 Abs. 4 DBA-Irland an die MLI-Regelung eine entsprechende Ausnahme vorgesehen, nach der unbewegliches Vermögen, welches zwischen dem Überschreiten der 50 %-Immobilienquote und dem Zeitpunkt der Veräußerung der Anteile veräußert wurde, letztlich nicht bei der Bestimmung der Immobilienquote einzubeziehen ist.<sup>120</sup>

Zu einer überschießenden Besteuerung kann es auch kommen, wenn in zwei (oder mehr) Staaten Immobilien belegen sind und die Werte bzgl. der Ermittlung der Immobilienquote variieren, sodass es in beiden Staaten zu einem Überschreiten der Immobilienquote innerhalb des Beobachtungszeitraums kommt. In derartigen Konstellationen kann es zu einer Mehrfachbesteuerung kommen, wenn die Anteile an der grundbesitzhaltenden Gesellschaft veräußert werden.<sup>121</sup>

---

<sup>119</sup> Tz. 28.9 OECD-MK zu Art. 13 OECD-MA.

<sup>120</sup> Eine Rückausnahme liegt für Fälle vor, in denen der Wert der Anteile zum Veräußerungszeitpunkt (un-)mittelbar auf dem veräußerten Vermögen beruht.

<sup>121</sup> Vgl. *Junkers*, DStR 2019, 660.

## Beispiel 2:

Eine in Staat A ansässige Kapitalgesellschaft hält Immobilien in Deutschland sowie in Staat B. Zum 1.4.2021 beruht der Wert der Beteiligung an der Immobiliengesellschaft zu 40 % auf Immobilien in Deutschland, zu 55 % auf Immobilien in Staat B und zu 5 % auf sonstigem Vermögen. Zwischen Deutschland und Staat A und zwischen den Staaten A und B besteht jeweils ein DBA, das eine Immobilienklausel entsprechend der MLI-Regelung enthält. Der ausländische Anteilseigner der Kapitalgesellschaft plant, am 1.11.2021 die Anteile an der Immobiliengesellschaft zu verkaufen. Zum 1.7.2021 ändern sich die Wertverhältnisse in Bezug auf die Grundstücke, sodass der Wert der Beteiligung an der Immobiliengesellschaft zu 53 % auf Immobilien in Deutschland, zu 42 % auf Immobilien in Staat B und zu 5 % auf sonstigem Vermögen beruht, wodurch die Immobilienquote von 50 % in Deutschland kurzzeitig überschritten wird. Zum Zeitpunkt des Anteilsverkaufs beruht der Wert der Anteile erneut zu 40 % auf deutschen Immobilien und zu 55 % auf Immobilien des Staates B.

Da die Immobilienquote in Höhe von 50 % aus deutscher Perspektive innerhalb des Beobachtungszeitraums überschritten wurde, besteht das Besteuerungsrecht für die Gewinne aus der Anteilsveräußerung letztlich sowohl für Staat B als auch für Deutschland.<sup>122</sup>

### ccc. Ermittlung des maßgeblichen Wertes – Abweichungen zwischen Abkommensrecht und nationalem Recht

Bzgl. des „Wertes der Anteile“, der für die Prüfung der 50 %-Grenze maßgebend ist, nimmt Art. 9 MLI keine Änderungen an der bisherigen Formulierung im OECD-MA vor. Nach h.M. ist insoweit auf den Verkehrswert abzustellen.<sup>123</sup> Auch nach Auffassung der Finanzverwaltung zur Anwendung des Art. 13 Abs. 4 OECD-MA und gleichlautender DBA ist grundsätzlich auf die

---

<sup>122</sup> Die gleiche Problemstellung ergibt sich, wenn innerhalb des Beobachtungszeitraums Immobilien in Staat B veräußert wurden und dadurch die Immobilienquote aus deutscher Sicht mehr als 50 % beträgt, vgl. *Junkers*, DStR 2019, 660, 663 f.

<sup>123</sup> Vgl. *Wassermeyer*, in Wassermeyer, DBA, OECD-MA, Art. 13 Rn. 123d; *Gradel/Klaeren*, in Strunk/Kaminski/Köhler, AStG/DBA, OECD-MA, Art. 13 Rn. 37; BR-Drucks. 372/18 (B), 9.

Verkehrswerte abzustellen.<sup>124</sup> Es wird in der Literatur aber auch ein Ansatz des Buchwertes für möglich erachtet.<sup>125</sup>

Durch das „Jahressteuergesetz 2018“<sup>126</sup> ist § 49 Abs. 1 Nr. 2 Buchst. e Doppelbuchst. cc EStG zur beschränkten Steuerpflicht bei der Veräußerung von Anteilen an Immobilienkapitalgesellschaften eingeführt worden. Dabei wird zur Ermittlung der 50 %-Grenze ausdrücklich auf die Buchwerte abgestellt. Nach der Gesetzesbegründung<sup>127</sup> zur Einführung der Norm wäre ein Abstellen auf die Verkehrswerte zu aufwändig gewesen. Die Forderung des Bundesrates<sup>128</sup>, in Übereinstimmung mit Art. 13 Abs. 4 OECD-MA auf die Verkehrswerte abzustellen, wurde nicht umgesetzt. In der BR-Stellungnahme wurde bereits auf mögliche Verwerfungen bei unterschiedlichen Wertansätzen hingewiesen. Demnach kann es Fälle geben, in denen *„zwar nach nationalem Recht ein Besteuerungsrecht gegeben ist, weil die Grenze nach Buchwerten überschritten ist, dieses aber gleichwohl nicht ausgeübt werden kann, weil nach internationalem Recht auf die Verkehrswerte abzustellen ist.“*

### **Beispiel 3:**

Eine Kapitalgesellschaft hat in einem Staat, mit dem ein DBA besteht, das eine Immobilienklausel entsprechend Art. 9 Abs. 4 MLI hat, ihren Sitz und ihre Geschäftsleitung. Sie ist Eigentümerin einer Immobilie in Deutschland und einer Immobilie in einem weiteren DBA-Staat. Weitere Wirtschaftsgüter liegen annahmegemäß nicht vor. Der ausländische Anteilseigner der Kapitalgesellschaft plant, die Anteile zu veräußern.

Die Immobilie in Deutschland hatte am 31.12.2020 einen Verkehrswert von 3 Mio. €, der Verkehrswert der ausländischen Immobilie beträgt 4 Mio. €. Die Buchwerte für die Immobilien betragen zum 31.12.2020 1,5 Mio. € (inländische Immobilie) und 1 Mio. € (ausländische Immobilie).

Die Immobilienquote, die i.S.d. § 49 Abs. 1 Nr. 2 Buchst. e Doppelbuchst. cc EStG nach den Buchwerten zu ermitteln ist, beträgt bei Zugrundelegung der Buchwerte mehr als 50 %, wonach Deutschland ein Besteuerungsrecht hätte.

---

<sup>124</sup> Vgl. Senat für Finanzen Berlin, Runderlass. v. 8.5.2017 – III A – S 1301-4/2016, DStR 2017, 1826.

<sup>125</sup> Vgl. Reimer, in Vogel/Lehner, DBA, OECD-MA 2014, Art. 13 Rn. 135; Gosch, in GKGK, DBA, Art. 13 OECD-MA Rn. 119.

<sup>126</sup> BGBl. I 2018, 2338.

<sup>127</sup> Vgl. BR-Drucks. 372/18, 50.

<sup>128</sup> Vgl. BR-Drucks. 372/18 (B), 9.

Da aber bei Zugrundelegung der Verkehrswerte die 50 %-Grenze nicht überschritten ist, ist Deutschland aufgrund der DBA-Immobilienklausel, die auf Verkehrswerte abstellt, an der Besteuerung gehindert, da das Abkommen dem anderen Vertragsstaat das Besteuerungsrecht zuweist.

Umgekehrt könnte Deutschland ein Besteuerungsrecht, das sich abkommensrechtlich ergäbe, wenn die Grenze nach Verkehrswerten überschritten wird, nicht ausüben, falls die Grenze nach Buchwerten nicht überschritten würde.<sup>129</sup>

#### **Beispiel 4:**

Zu den Grundannahmen des Sachverhaltes vgl. Beispiel 3.

Die Immobilie in Deutschland hatte am 31.12.2020 einen Verkehrswert von 4 Mio. €, der Verkehrswert der ausländischen Immobilie beträgt 3 Mio. €. Die Buchwerte für die Immobilien betragen 1 Mio. € (inländische Immobilie) bzw. 1,5 Mio. € (ausländische Immobilie).

Die nach Buchwerten ermittelte Immobilienquote i.S.d. § 49 Abs. 1 Nr. 2 Buchst. e Doppelbuchst. cc EStG überschreitet die 50 %-Grenze nicht. Obgleich die Immobilienquote bei Abstellen auf die Verkehrswerte über 50 % läge, gibt es für das nach dem DBA Deutschland zustehende Besteuerungsrecht keinen innerstaatlichen Anknüpfungspunkt für eine Besteuerung.<sup>130</sup>

ddd. Anpassung von DBA, die bereits eine Immobilienklausel enthalten

Sollte eine bisherige DBA-Regelung zur Ermittlung des Wertes des in dem anderen Vertragsstaat belegenen unbeweglichen Vermögens bisher nur auf unmittelbar gehaltenes Vermögen abstellen, wird der Anwendungsbereich der Regelung ausgeweitet, da nunmehr auch mittelbar gehaltenes Vermögen erfasst wird. In diesen Fällen ist bspw. Vermögen in die Ermittlung einzu beziehen, das über Beteiligungsgesellschaften gehalten wird. Von den vom MLI erfassten DBA trifft dies auf das DBA-Malta zu. Nach Auffassung der Finanzverwaltung ist bzgl. der Berechnung der Grundbesitzquote bei mittelbarer Beteiligung auf die Verkehrswerte abzustellen.<sup>131</sup>

---

<sup>129</sup> BR-Drucks. 372/18 (B), 10.

<sup>130</sup> Vgl. *Nöcker*, GmbHR 2019, 815, 818.

<sup>131</sup> Vgl. Senat für Finanzen Berlin, Runderlass. v. 8.5.2017 – III A – S 1301-4/2016, DStR 2017, 1826.

Der Wortlaut der bisherigen Immobilienklauseln der vom MLI erfassten DBA weicht vom OECD-MA bisher in verschiedener Hinsicht ab. So stellen die DBA mit Kroatien, Malta und Spanien statt des „Wertes dieser Anteile“ auf das „Aktivvermögen“ ab und die DBA mit Kroatien und Malta legen die maßgebende Wertgrenze nicht bei „mehr als 50 Prozent“ fest, sondern stellen darauf ab, ob „überwiegend“ unbewegliches Vermögen im anderen Vertragsstaat belegen ist. Beide Abweichungen sollten jedoch keine praktischen Auswirkungen haben, denn nach h.M. ist der Wert der Anteile nur in Bezug auf das Aktivvermögen zu bestimmen, sodass Verbindlichkeiten außer Betracht bleiben<sup>132</sup>. Der Begriff „überwiegend“ ist zudem mit „mehr als 50 Prozent“ gleichbedeutend.<sup>133</sup> Geringfügige Änderungen wird es in den DBA mit Japan und Spanien geben, denn diese stellen bisher auf eine Wertgrenze von „mind. 50 Prozent“ ab, die durch die Neuregelung von „mehr als 50 Prozent“ überschrieben wird.

Art. 7 Abs. 4 S. 2 DBA-Frankreich enthält eine Sonderbestimmung, nach der bestimmtes unbewegliches Vermögen (bspw. Hotels) von der Anwendung der Immobilienklausel ausgenommen ist, die aufgrund der Notifikation Deutschlands durch die MLI-Anpassung nicht berührt sein sollte.<sup>134</sup>

eee. Deutschland als Belegenheitsstaat

### *Beschränkte Steuerpflicht für Immobilienkapitalgesellschaften in Deutschland*

Vor der Einführung des § 49 Abs. 1 Nr. 2 Buchst. e Doppelbuchst. cc EStG durch das „Jahressteuergesetz 2018“<sup>135</sup> konnte Deutschland ein abkommensrechtlich bestehendes Besteuerungsrecht für Gewinne aus der Veräußerung von Anteilen an Immobilienkapitalgesellschaften nur eingeschränkt<sup>136</sup> ausüben. Nach der Änderung durch das „Jahressteuergesetz 2018“ können Ver-

---

<sup>132</sup> Vgl. Tz. 28.4 OECD-MK 2017 zu Art. 13 OECD-MA 2017; *Reimer*, in Vogel/Lehner, DBA, Art. 13 Rn. 132.

<sup>133</sup> Vgl. *Reimer*, in Vogel/Lehner, DBA, Art. 13 Rn. 162; *Gosch*, in GKKG, DBA, Art. 13 OECD-MA Rn. 120.

<sup>134</sup> Vgl. *Grotherr*, IWB 2020, 597, 602. Andere Auffassung *Kessler/Hübner*, PISStB 2019, 216.

<sup>135</sup> BGBl. I 2018, 2338.

<sup>136</sup> Dies betraf nur Fälle, in denen die Voraussetzungen des § 49 Abs. 1 Nr. 2 Buchst. e Doppelbuchst. aa EStG (insbesondere Anteile i.S.v. § 17 EStG und Sitz oder Geschäftsleitung der Kapitalgesellschaft im Inland) erfüllt waren.

äußerungsgewinne von Anteilen i.S.d. § 17 EStG der beschränkten Steuerpflicht unterliegen, wenn der Anteilswert der veräußerten Anteile in einem Beobachtungszeitraum von 365 Tagen vor der Veräußerung unmittelbar oder mittelbar zu mehr als 50 % auf inländischem unbeweglichen Vermögen beruht, sodass auch die Veräußerung von Anteilen an Immobilienkapitalgesellschaften ohne Sitz oder Geschäftsleitung in Deutschland beschränkt steuerpflichtig sein kann.

Zu beachten ist allerdings, dass in Fällen, in denen Veräußerer der Anteile eine Kapitalgesellschaft ist, die beschränkte Steuerpflicht nach § 49 Abs. 1 Nr. 2 Buchst. e Doppelbuchst. cc EStG in vielen Fällen aufgrund des BFH-Urteils, I R 37/15<sup>137</sup>, ins Leere laufen wird.

### *Beschränkte Steuerpflicht für Immobilienpersonengesellschaften in Deutschland*

Besteht aufgrund eines durch das MLI modifizierten DBA abkommensrechtlich über die Besteuerung des Immobilienvermögens<sup>138</sup> hinaus ein Besteuerungsrecht Deutschlands hinsichtlich der Gewinne aus der Veräußerung eines Anteils an einer Immobilienpersonengesellschaft, kann dieses nur ausgeübt werden, sofern eine innerstaatliche Rechtsgrundlage für die Besteuerung der Einkünfte gegeben ist. In Fällen sonstiger Wirtschaftsgüter, bei denen es in Folge der Neufassung des MLI in Deutschland auch zu einer Besteuerung kommen kann, droht das abkommensrechtlich bestehende Besteuerungsrecht in bestimmten Fällen mangels Anknüpfungspunkt in § 49 EStG<sup>139</sup> leerzulaufen.

#### **Beispiel 5:**

Eine Personengesellschaft hat in einem Staat, mit dem ein DBA besteht, das eine Immobilienklausel entsprechend Art. 9 Abs. 4 MLI hat, ihren Sitz und ihre Geschäftsleitung. Sie ist Eigentümerin einer Immobilie in Deutschland (Verkehrswert 3 Mio. €), einer Immobilie in einem Drittstaat (Verkehrswert 1 Mio. €) und hat eine Fremdwährungsforderung mit stillen Reserven, die

---

<sup>137</sup> Vgl. BFH v. 31.5.2017 – I R 37/15, BStBl. II 2018, 144. Zu einer Analyse des Urteils vgl. *Loose*, IWB 2017, 912.

<sup>138</sup> Gem. § 49 Abs. 1 Nr. 6 bzw. Nr. 2 Buchst. f EStG.

<sup>139</sup> Es ist jedoch darauf hinzuweisen, dass § 49 Abs. 1 Nr. 2 Buchst. f EStG durch das „Jahressteuergesetz 2018“ um einen Satz 4 ergänzt wurde, nach dem zu den Einkünften aus der Veräußerung von inländischem unbeweglichem Vermögen auch Wertveränderungen von Wirtschaftsgütern, die mit diesem Vermögen in wirtschaftlichem Zusammenhang stehen, gehören.

mit der inländischen Immobilie in keinem wirtschaftlichen Zusammenhang steht (Verkehrswert 1 Mio. €)<sup>140</sup>. Eine Betriebsstätte in Deutschland ist nicht gegeben. Der ausländische Mitunternehmer plant, seine Beteiligung an der Personengesellschaft zu veräußern.

Auch wenn die Immobilienquote nach der DBA-Regelung überschritten ist und Deutschland abkommensrechtlich das Besteuerungsrecht für den gesamten Gewinn aus der Veräußerung der Beteiligung an der Personengesellschaft zusteht, kann Deutschland dieses Besteuerungsrecht nur bzgl. der in Deutschland belegenen Immobilie ausüben, da für die anderen Wirtschaftsgüter kein innerstaatlicher Anknüpfungspunkt für eine Besteuerung gegeben ist.<sup>141</sup>

#### fff. Deutschland als Ansässigkeitsstaat (Entstrickung)

Wird in einem DBA erstmals eine Immobilienklausel aufgenommen, kann es nach Auffassung der Finanzverwaltung zu einer Entstrickungsbesteuerung kommen.<sup>142</sup> Demnach führe die erstmalige Anwendung der Immobilienklausel in einem erstmals abgeschlossenen oder revidierten DBA zur Entstrickung der im Zeitpunkt der erstmaligen Anwendung des geänderten DBA vorhandenen stillen Reserven in Anteilen an einer Immobiliengesellschaft.<sup>143</sup> Diese Auffassung wird in der Literatur stark kritisiert.<sup>144</sup>

Allerdings ist im Zeitpunkt der erstmaligen Anwendung des geänderten DBA keinesfalls sichergestellt, dass das Besteuerungsrecht für den Gewinn aus der Anteilsveräußerung tatsächlich im Belegenheitsstaat der Immobilien liegt. Denn es kommt darauf an, wie sich die Wertverhältnisse zwischen Immobilien und anderem Vermögen im Beobachtungszeitraum entwickeln.

---

<sup>140</sup> Annahmegemäß ist in Bezug auf die Forderung kein Tatbestand des § 49 EStG erfüllt.

<sup>141</sup> Vgl. hierzu auch die Ausführungen von *Lüdicke/Gebhardt*, in *Kofler/Schnitger* (Hrsg.), *BEPS-Handbuch*, 2019, Aktionspunkt 6, Rn. 156.

<sup>142</sup> Vgl. *BMF v. 26.10.2018*, *Passive Entstrickung aufgrund erstmaliger Anwendung eines Abkommens zur Vermeidung der Doppelbesteuerung (DBA)*, *BStBl. I 2018*, 1104. Demnach kann auch eine Änderung der rechtlichen Ausgangssituation ohne eine Handlung des Steuerpflichtigen (hier Änderung des DBA) zu einer Entstrickung führen.

<sup>143</sup> Vgl. *Grotherr*, *IWB 2020*, 597, 599 m.w.N.

<sup>144</sup> Vgl. *Chuchra/Dorn/Schwarz*, *IWB 2016*, 745; ausführlich *Kessler/Spychalski*, *IStR 2019*, 193.

Sollte im Zeitpunkt der erstmaligen Anwendung des geänderten DBA die maßgebende 50 %-Immobilienquote überschritten sein, sich in der Folgezeit die Wertverhältnisse aber so verschieben, dass im Veräußerungszeitpunkt der Anteile an der Gesellschaft und im Beobachtungszeitraum die 50 %-Immobilienquote nicht mehr überschritten wird, hat der Belegenheitsstaat kein Besteuerungsrecht. Für eine vorgezogene Besteuerung in Deutschland, die zudem zu einer Liquiditätsbelastung der Unternehmen führt, besteht daher kein Grund.

In den vom MLI erfassten DBA wird mit Italien und der Slowakei erstmalig eine Immobilienklausel aufgenommen (allerdings besteht mit der Slowakei bereits eine Regelung zur Besteuerung von Anteilsveräußerungen im Ansässigkeitsstaat der Gesellschaft).

Soweit daran festgehalten wird, dass eine Entstrickungsbesteuerung durch das MLI droht, sollte zumindest in dem Anwendungsgesetz zu den einzelnen DBA eine Abmilderung der Besteuerung über eine Stundung der Steuer erwogen werden. Denn bestehende nationale Stundungsregeln decken nicht alle möglichen Sachverhaltskonstellationen ab. Das DBA-Liechtenstein enthält in Protokoll Nr. 4 zu Art. 13 z.B. eine solche Regelung zu Stundungsmöglichkeiten bei einer Entstrickungsbesteuerung.

#### **e. Anti-Missbrauchsvorschrift für Einkünftebezug über Betriebsstätten in Drittstaaten**

##### **aa. Einführung**

Die auch in Art. 29 Abs. 8 OECD-MA 2017 vorgesehene und in Art. 10 MLI verortete „Vorschrift zur Missbrauchsbekämpfung für in Drittstaaten oder -gebieten gelegene Betriebsstätten“ zielt auf Sachverhalte ab, in denen ein Unternehmen eines DBA-Vertragsstaates Einkünfte aus dem anderen Vertragsstaat über eine in einem Drittstaat belegene Betriebsstätte bezieht, die Betriebsstättengewinne im Sitzstaat des Unternehmens freigestellt sind und die Betriebsstätteneinkünfte im Betriebsstättenstaat nur einer niedrigen Steuerbelastung unterliegen. Ergebnis der „Umleitung“ über die Betriebsstätte kann eine von den DBA-Vertragsparteien nicht intendierte Niedrigbesteuerung der betreffenden Einkünfte sein.

Im deutschen DBA-Netz (vor Umsetzung des MLI) findet sich in Art. 28 Abs. 5 DBA-USA eine vergleichbare Vorschrift, die (theoretisch)<sup>145</sup> „zweiseitig“ für den Fall, dass Deutschland Quellenstaat oder Stammhausstaat ist, wirken kann. In Prot. Nr. 3 zum DBA-UK zu Art. 10 bis 12 ist hingegen eine einseitige Regel bei „deutschen“ Unternehmen, die UK-Quelleneinkünfte über eine Drittstaatenbetriebsstätte beziehen, enthalten. Durch das noch nicht in Kraft getretene Revisionsprotokoll zum DBA-Niederlande<sup>146</sup> wird in Art. 23 Abs. 3 bis 5 eine Art. 10 MLI entsprechende Regelung eingefügt.

#### bb. Regelungszweck

Die Regelung kommt ausschließlich dem Quellenstaat zugute<sup>147</sup> und soll insbesondere vermeiden, dass Dividendenstammrechte/Darlehensforderungen oder Patente durch ein Unternehmen eines DBA-Vertragsstaates zu einer in einem Drittstaat belegenen Betriebsstätte zugeordnet werden, um diese im Anschluss einer im anderen Vertragsstaat ansässigen Person gegen Entgelt zu überlassen bzw.<sup>148</sup> die Rechte zu veräußern. Die Regelung soll verhindern, dass das Entgelt im Betriebsstättenstaat niedrig oder gar nicht besteuert wird, der Ansässigkeitsstaat die Betriebsätteneinkünfte nach DBA oder nationalem Recht freistellt und der Quellenstaat zugleich auf sein Besteuerungsrecht (weitgehend) verzichten muss.<sup>149</sup>

Art. 10 MLI setzt voraus, dass ein Unternehmen eines Vertragsstaates (Ansässigkeitsstaat) Einkünfte aus dem anderen Vertragsstaat (Quellenstaat) bezieht und der Ansässigkeitsstaat

- diese Einkünfte einer Betriebsstätte in einem Drittstaat zurechnen kann,
- die Gewinne der Betriebsstätte im Ansässigkeitsstaat von der Steuer befreit sind,

---

<sup>145</sup> Da die USA Doppelbesteuerung grds. nur mittels Anrechnungsmethode vermeiden, kann die Regelung praktisch nur zur Anwendung kommen, wenn Deutschland Stammhausstaat ist (vgl. *Linn*, in Wassermeyer, DBA, DBA-USA Art. 28 Rn. 130).

<sup>146</sup> Vgl. Kapitel V.I.h.

<sup>147</sup> Vgl. Tz. 161 OECD-MK zu Art. 29 OECD-MA 2017.

<sup>148</sup> Tz. 161 OECD-MK zu Art. 29 OECD-MA 2017 scheint hingegen nur Fälle der Art. 10 bis 12 vor Augen zu haben.

<sup>149</sup> Vgl. Tz. 163 OECD-MK zu Art. 29 OECD-MA 2017; steuerpolitische Kritik bei *Lüdicke*, Überlegungen zur deutschen DBA-Politik, 2008, 51 ff.

- die Einkünfte im Betriebsstättenstaat (Drittstaat) einer Niedrigbesteuerung unterliegen, d.h. die Besteuerung der Einkünfte im Betriebsstättenstaat weniger als 60 % der Steuer beträgt, die anfallen würde, wenn die Betriebsstätte im Stammhausstaat belegen wäre und
- die Betriebsstätte keiner aktiven Geschäftstätigkeit nachgeht.

In der praktischen Anwendung stellen sich jedoch Probleme. Denn der Quellenstaat wird die Tatbestandsmerkmale lediglich überschlägig prüfen können, während nur der Ansässigkeitsstaat die Zuordnung von Einkünften zur Betriebsstätte sowie die Freistellung von Betriebsstätteneinkünften vornehmen kann.

Sind die Tatbestandsmerkmale erfüllt, werden die entsprechenden Abkommensvergünstigungen gem. Art. 10 Abs. 1 MLI nicht für die betroffenen Einkünfte gewährt. In einem solchen Fall können diese Einkünfte nach dem Recht des Quellenstaates (uneingeschränkt) besteuert werden. Es ist unerheblich, ob die Steuer im Abzugsverfahren oder im Veranlagungsverfahren erhoben wird.

Nach Art. 10 Abs. 3 MLI kann der Steuerpflichtige einen Antrag bei der zuständigen Behörde des Quellenstaates stellen, dass im konkreten Fall die DBA-Vergünstigungen entgegen Art. 10 Abs. 1 MLI gewährt werden.

### **Beispiel:**

Die in einem DBA-Staat A ansässige A-Ltd. überlässt Lizenzen gegen Gebühr an eine in dem DBA-Staat B ansässige B-Inc. Nach dem DBA A-B muss der Ansässigkeitsstaat der B-Inc. eigentlich auf sein Quellenbesteuerungsrecht verzichten und Staat A dürfte die Lizenzgebühr voll besteuern (Art. 12 OECD-MA). Zur Vermeidung einer „vollen“ Besteuerung in Staat A ordnet die A-Ltd. die Lizenz einer in dem DBA-Staat C belegenen Betriebsstätte zu. DBA-Staat C besteuert diese Einkünfte „niedrig“. Nach dem DBA A-C stellt Staat A die Betriebsstätteneinkünfte frei.

Art. 10 MLI sieht in solchen Fälle grds. vor, dass der Quellenstaat (Ansässigkeitsstaat der B-Inc.) nicht auf sein Besteuerungsrecht verzichten muss und seinen vollen nationalen Quellensteuersatz zur Anwendung bringen kann, um eine Niedrigbesteuerung zu verhindern.

Handelt es sich hingegen um eine durch die Betriebsstätte „aktiv“ ausgeübte Geschäftstätigkeit, soll die Regelung dann nicht greifen, wenn die fraglichen Einkünfte mit dieser Tätigkeit „im Zusammenhang“ stehen oder mit dieser „verbunden“ sind. Als Rückausnahme lebt hingegen die Grundregel des vol-

len Quellenbesteuerungsrechts wieder auf, wenn die aktive Geschäftstätigkeit darin besteht, dass Kapitalanlagen vorgenommen, gehalten oder besessen werden. Etwas anderes gilt i.d.R. (Rück-Rückausnahme) nur dann, wenn es sich bei dem Stammhaus (A-Ltd.) um eine Bank, eine Versicherung oder einen Wertpapierhändler handelt.

#### cc. Auswirkungen auf deutsche DBA

Da Art. 10 eine optionale MLI-Bestimmung ist und Deutschland keine der Optionen zur (teilweisen) Nichtanwendung von Art. 10 gewählt hat, findet die Regelung vorbehaltlich der Positionen der Vertragspartner der vom MLI erfassten DBA Anwendung.

Art. 10 Abs. 6 MLI sieht vor, dass ein Staat diejenigen DBA notifizieren soll, die eine vergleichbare Bestimmung bereits enthalten, was für die vom MLI erfassten deutschen DBA nicht gegeben ist.

Im Hinblick auf die von Deutschland in den Auswahlentscheidungen zu Art. 2 gem. Zustimmungsgesetz<sup>150</sup> aufgeführten DBA haben sich folgende Staaten ebenfalls für eine Anwendung von Art. 10 MLI ausgesprochen, sodass die DBA mit diesen Staaten geändert werden:

- Österreich
- Slowakei
- Spanien.

Die Positionen von

- Japan
- Rumänien

finden sich nicht explizit im entsprechenden „Länder-Positionsdocument“, woraus wohl der Umkehrschluss zu ziehen ist, dass diese Staaten sich ebenfalls für eine Anwendung von Art. 10 MLI entschieden haben und die DBA mit diesen Staaten geändert werden.

Folgende Staaten haben einen Vorbehalt gemäß Art. 10 Abs. 5 Buchst. a MLI ausgeübt, sodass in Bezug auf die DBA mit diesen Staaten keine Änderung des DBA vorgenommen wird:

---

<sup>150</sup> BGBl. II 2020, 946 ff.

- Kroatien
- Tschechien
- Frankreich
- Griechenland
- Ungarn
- Italien
- Luxemburg
- Malta
- Türkei.

#### dd. Praktische Anwendungsfragen

##### aaa. Zurechnung der Einkünfte zur Drittstaaten-Betriebsstätte

Vorrangig zu prüfen ist, ob die zugrundeliegende Einkunftsquelle (nach dem DBA zwischen Stammhaus- und Betriebsstättenstaat) überhaupt „funktional“ der Betriebsstätte zuzuordnen ist.<sup>151</sup> Diese Entscheidung obliegt ausweislich des Wortlautes der Regelung dem Stammhausstaat.<sup>152</sup> Ist die Einkunftsquelle aus Sicht des Stammhausstaates nicht der Betriebsstätte zuzuordnen, ist die Regelung materiell unanwendbar, da es dann tatbestandlich weder eine Freistellung noch eine Niedrigbesteuerung geben kann (siehe hierzu sogleich).

Im Ergebnis wirkt die Entscheidung des Ansässigkeitsstaates wie eine „Qualifikationsverkettung“, da das Quellenbesteuerungsrecht an genau dieser Entscheidung hängt. Selbst wenn aus Sicht des Quellenstaates die funktionale Zuordnung zur Betriebsstätte zu bejahen ist, kann dieser die Regelung zwar aus seiner Sicht (vorbehaltlich der Erfüllung der übrigen Voraussetzungen) grundsätzlich anwenden. Sollte jedoch der Ansässigkeitsstaat eine andere Sichtweise haben und eine Zurechnung zum Ansässigkeitsstaat befürworten, ist der Quellenstaat hieran gebunden. Diese Regelungslage kann praktisch durchaus für Schwierigkeiten sorgen, wenn beide Staaten im ersten Schritt übereinstimmend von einer Zuordnung zur Betriebsstätte ausgehen und damit der Quellenstaat besteuern darf, sich aber dann nachträglich (z.B. im Rahmen einer BP im Ansässigkeitsstaat) herausstellt, dass die Zuordnung doch zum Ansässigkeitsstaat gegeben ist. In diesem Fall müsste der Quellen-

---

<sup>151</sup> I. Erg. auch *Linn*, in Wassermeyer, DBA, DBA-USA, Art. 28 Rn. 131; siehe auch *Gebhardt*, in Gosch/Kroppen/Grotherr/Kraft, DBA, DBA-USA, Art. 28 Rn. 106.

<sup>152</sup> So auch Tz. 164 OECD-MK zu Art. 29 OECD-MA 2017.

staat nachträglich noch auf sein Quellenbesteuerungsrecht verzichten (und umgekehrt).

### bbb. Steuerbefreiung im Ansässigkeitsstaat

Die der Betriebsstätte zuzurechnenden „Gewinne“ (engl. „profits“) müssen im Stammhausstaat von der Steuer befreit sein. Lt. OECD-MK<sup>153</sup> kann sich diese Freistellung aus einem DBA oder dem nationalen Recht ergeben. Kommt es aufgrund einer DBA-rechtlichen oder innerstaatlichen Rückfallklausel zum Wechsel von der Freistellung zur Anrechnung, ist Art. 10 MLI nicht anwendbar. Die Frage, ob gewerbesteuerlich ggf. unilateral nach § 9 Nr. 2 und 3 GewStG eine Freistellung im Stammhausstaat Deutschland greift, ist unerheblich, denn die Nichtanwendbarkeit von Art. 10 MLI gilt für alle DBA-rechtlich erfassten Steuerarten („wenn“ statt „soweit“). Somit ist die körperschaftsteuerliche Berücksichtigung ausreichend, um die Anwendung von Art. 10 MLI auszuschließen.

Bei in Deutschland ansässigen Unternehmen wird Art. 10 MLI nur in Ausnahmefällen anwendbar sein.<sup>154</sup> Denn liegt ein aktiver Geschäftsbetrieb in der Betriebsstätte vor, dem die fraglichen Einkünfte zuzuordnen sind, ist die Rückausnahme erfüllt und die Vorschrift kommt nicht zur Anwendung. Liegt der aktive Geschäftsbetrieb i.S.d. Rückausnahme hingegen nicht vor, sollte entweder schon die funktionale Zuordnung zu verneinen sein oder ein DBA-rechtlicher Aktivitätsvorbehalt bzw. § 20 Abs. 2 AStG die Freistellung der Betriebsstätteneinkünfte wieder aufheben. Auch dann ist die Regelung nicht anwendbar. Anwendungsfälle zur Reduktion ausländischer Quellensteuern von deutschen Unternehmen kann es daher nur geben, wenn kein aktiver Geschäftsbetrieb in der Betriebsstätte vorliegt, es nach den DBA-rechtlichen Aktivitätsvorbehalten sowie § 20 Abs. 2 AStG aber nicht zu einem Switch-over kommt. Solche Fälle dürften aufgrund des relativ strikten Aktivitätskatalogs des AStG jedoch nur sehr selten vorkommen.

Auslegungsschwierigkeiten zwischen den Vertragsstaaten bei der Anwendung dieser Regelung scheinen vorprogrammiert und es besteht das Risiko, dass die Regelung insbesondere ausländischen Quellenstaaten die Möglichkeit eröffnet, Quellensteuern zu Lasten deutscher Unternehmen zu erheben.

---

<sup>153</sup> Tz. 163 OECD-MK zu Art. 10 OECD-MA.

<sup>154</sup> Vgl. *Kölbl*, in Haase, MLI, 2018, Art. 10 Rn. 18.

### ccc. Niedrigbesteuerung

Art. 10 MLI setzt voraus, dass die fraglichen Einkünfte niedrig besteuert sind. Im Rahmen einer hypothetischen Betrachtung wird die Betriebsstättenbesteuerung mit dem Fall verglichen, dass die Betriebsstätte im Stammhausstaat belegen wäre. Wenn die tatsächliche Steuer auf die fraglichen Einkünfte im Betriebsstättenstaat weniger als 60 % der hypothetischen Steuer auf die nämlichen Einkünfte im Stammhausstaat beträgt, liegt eine niedrige Besteuerung vor.

In Art. 29 Abs. 8 Buchst. a OECD-MA 2017 ist neben dieser relativen Mindestbesteuerungsgrenze vorgesehen, dass optional auch eine absolute Mindestbesteuerungsgrenze vereinbart werden kann, wobei die niedrigere Grenze maßgebend ist.

Die relevante Besteuerung wird nach dem neuen MK zu Art. 29 Abs. 8<sup>155</sup> dergestalt getestet, dass im ersten Schritt der Betrag der Einkunftsteile nach Abzug der damit im Zusammenhang stehenden Aufwendungen ermittelt wird (Nettoeinkünfte). Lt. OECD-MK ist für die Berechnung das Recht der „relevant jurisdiction“ maßgeblich, was an sich nur das Recht des Betriebsstättenstaates sein kann. Die auf die so berechneten Einkunftsteile entfallende Steuer wird dann ermittelt, indem die gesamte Steuerlast der Betriebsstätte ins Verhältnis der Nettoeinkünfte zu den gesamten Betriebsstättengewinnen (ebenfalls nach Berücksichtigung der abzugsfähigen Aufwendungen) gesetzt wird. Im nächsten Schritt ist die so berechnete Steuer mit der hypothetischen Steuer zu vergleichen, die auf die Einkunftsteile entfallen würde, wenn die Betriebsstätte im Stammhausstaat belegen wäre. Für diese Berechnung ist das Recht des Ansässigkeitsstaates maßgebend. Beträgt die anteilige Steuer im Betriebsstättenstaat weniger als 60 % der Steuer, die bei Belegenheit der Betriebsstätte im Stammhausstaat angefallen wäre, liegt eine niedrige Besteuerung i.S.d. Art. 10 Abs. 1 MLI vor.

Offen ist, wie für den Fall, dass Deutschland der Stammhausstaat ist, diese Vergleichsrechnung durchzuführen ist. Insbesondere die Belastung mit deutscher Gewerbesteuer kann hier eine entscheidende Rolle spielen. Bislang ist ungeklärt, ob die tatsächliche Gewerbesteuerbelastung des Stammhauses,

---

<sup>155</sup> Vgl. Tz. 166 OECD-MK zu Art. 29 OECD-MA.

eine durchschnittliche Gewerbesteuerbelastung in Deutschland oder aber der Mindesthebesatz von 200 % als Vergleichsmaßstab anzuwenden ist.<sup>156</sup>

ddd. Rückausnahme bei aktiver Geschäftstätigkeit<sup>157</sup>

Art. 10 MLI sieht eine Rückausnahme für den Fall vor, dass in der Betriebsstätte ein aktiver Geschäftsbetrieb betrieben wird und die fraglichen Einkünfte mit dieser Tätigkeit verbunden sind (engl. „in connection with“) bzw. mit dieser im Zusammenhang stehen (engl. „is incidental to“). In Art. 29 Abs. 8 OECD-MA 2017 wird anstelle von „in connection with“ hingegen von „emanates from“ gesprochen. Auch die zugehörigen Erläuterungen<sup>158</sup> des MK zu Art. 29 Abs. 8 OECD-MA<sup>159</sup> orientieren sich an der letzteren Formulierung und sprechen davon, dass eine „factual connection“ zur aktiven Betriebsstättenaktivität bestehen muss, wobei unklar ist, ob hierin ein Unterschied zur sonst üblichen Wendung i.R.d. Betriebsstättenvorbehalte („effectively connected“) besteht. Der OECD-Bericht selbst enthält keine weitergehenden Erläuterungen zu den Zuordnungsmaßstäben. Durch die Umformulierung i.R.d. Art. 29 Abs. 8 OECD-MA wurde wahrscheinlich eine Angleichung an die Maßstäbe des active trade or business tests der LoB-Klausel angestrebt. In der Version des MLI findet sich diese „Angleichung“ jedoch nicht.

Da der Terminus des aktiven Geschäftsbetriebs im MLI nicht definiert wird, sieht das MLI in Art. 2 Abs. 2 i.V.m. Art. 3 Abs. 2 OECD-MA im Ergebnis vor, dass der Anwenderstaat den Begriff auslegt. Ein Rückgriff auf das deutsche AStG liegt nahe<sup>160</sup>, kann aber zu abweichenden Verständnissen der Vertragsstaaten führen.

---

<sup>156</sup> Hierzu bereits kritisch *Lüdicke*, in Brunsbach/Endres/Lüdicke/Schnitger, ifst-Schrift Nr. 480 (2012), 67 ff.

<sup>157</sup> In Tz. 167 OECD-MK zu Art. 29 OECD-MA wird die Möglichkeit eröffnet, von dieser Rückausnahme abzusehen, und ein diesbezüglich „strengerer“ Formulierungsvorschlag unterbreitet.

<sup>158</sup> Tz. 167 OECD-MK verweist diesbezüglich auf Tz. 74 bis 76 zu Art. 29 OECD-MA.

<sup>159</sup> Es wird auf die Erläuterungen zum Aktivitätstest der LoB-Klausel verwiesen.

<sup>160</sup> Dies ansprechend z.B. *Kölbl*, in Haase, MLI, 2018, Art. 10 Rn. 26.

eee. Mögliche Auswirkungen auf Deutschland

### *Deutschland als Quellenstaat*

Für den Fall, dass Deutschland Quellenstaat ist, muss eine beschränkte Steuerpflicht bestehen, damit Art. 10 MLI überhaupt eine Bedeutung haben kann. Bei Zinsen ist dies z.B. der Fall,<sup>161</sup> wenn diese mit inländischem Grundbesitz besichert sind. Bei Dividenden und Lizenzen ist weiterhin vorrangig zu prüfen, ob diese unter die §§ 43b bzw. 50g EStG fallen, wodurch eine Anwendung des Art. 10 MLI ebenfalls ausgeschlossen wäre. Bei Veräußerungsgewinnen ist im Einzelfall die Besteuerungslage zu überprüfen.<sup>162</sup>

In der praktischen Anwendung ist auch zu beachten, ob der DBA-Vertragspartner ausländische Betriebsstätten überhaupt freistellt, was ebenfalls Einfluss auf die Anwendbarkeit der Vorschrift hat.

Für den Fall Deutschlands als Quellenstaat führt die Begründung zum Regierungsentwurf eines MLI-Zustimmungsgesetzes<sup>163</sup> folgerichtig zutreffend aus, dass *„die Anwendung des Artikels 10 des Übereinkommens nur in wenigen Fällen dazu [führt], dass Quellensteuervergünstigungen versagt werden können, da die meisten deutschen Abkommenspartner zur Vermeidung der Doppelbesteuerung als Ansässigkeitsstaat ausschließlich die Anrechnungsmethode anwenden und von der Freistellung ausländischer Betriebsstättengewinne keinen Gebrauch machen; die Regelung des Artikels 10 des Übereinkommens ist insoweit tatbestandlich nicht eröffnet.“*

Aus diesem Grund ist die Auswahlentscheidung aus deutscher Sicht fraglich, da in Deutschland als Quellenstaat regelmäßig kein „Mehr“ an Steuern entstehen wird.

### *Deutschland als Betriebsstättenstaat*

Ist Deutschland Betriebsstättenstaat, hängt die Verpflichtung einer Anrechnung von Quellensteuern nach § 50 Abs. 3 EStG letztlich daran, ob Art. 10 MLI, der im DBA Stammhaus-Quellenstaat geregelt ist, eingreift und ob die Voraussetzungen des § 50 Abs. 3 EStG erfüllt sind.

---

<sup>161</sup> Bei z.B. Wandelanleihen gilt ggf. etwas anderes.

<sup>162</sup> Siehe z.B. BFH v. 31.5.2017 – I R 37/15, BStBl. II 2018, 144 im Hinblick auf die Unanwendbarkeit von § 8b Abs. 3 KStG i.R.v. § 49 Abs. 1 Nr. 2 Buchst. e EStG.

<sup>163</sup> BT-Drucks. 19/20979, 144 f.

Im Rahmen der durch § 50 Abs. 3 EStG angeordneten entsprechenden Anwendung von § 34c Abs. 1 bis 3 EStG kommt eine Anrechnung nur dann in Betracht, wenn kein Ermäßigungsanspruch im ausländischen Quellenstaat besteht. Damit ist auch dann, wenn Deutschland der Betriebsstättenstaat ist, inzident die Frage nach der Anwendung von Art. 10 MLI im Quellenstaat zu prüfen, um zu entscheiden, ob eine Anrechnung ausländischer Quellensteuern möglich ist.

## **f. Erweiterte Definition von Betriebsstätten**

### **aa. Einführung**

Das MLI beinhaltet mit den Art. 12, 13 und 14 Regelungen, die in BEPS Action 7 adressiert wurden. Diese Regelungen sollen verhindern, dass Betriebsstätten künstlich vermieden werden. Die folgenden künstliche Vermeidungen sind dabei im Blick:

- Kommissionärsmodelle und ähnliche Strategien (Art. 12 MLI),
- die Ausnahme bestimmter Tätigkeiten (Art. 13 MLI) und
- die Aufteilung von Verträgen (Art. 14 MLI).<sup>164</sup>

Es wird nachfolgend zunächst nur auf die Ausnahme bestimmter Tätigkeiten im Zusammenhang mit den Nicht-Betriebsstätten gem. Art. 5 Abs. 4 OECD-MA eingegangen, da Deutschland in den Auswahlentscheidungen nur Elemente aus Art. 13 MLI gewählt hat.

### **bb. Regelungszweck**

Art. 5 Abs. 4 OECD-MA 2014 enthielt eine Aufzählung von Tätigkeiten, die grundsätzlich eine Betriebsstätte i.S.d. Art. 5 Abs. 1 OECD-MA begründen können, jedoch durch den Negativkatalog des Art. 5 Abs. 4 OECD-MA als sog. „Nicht-Betriebsstätten“ von der Betriebsstättendefinition ausgenommen wurden (z.B. Einrichtungen zur Lagerung, zum Einkauf). Dies diente der Vereinfachung der Besteuerung des grenzüberschreitenden Warenverkehrs.<sup>165</sup>

---

<sup>164</sup> Vgl. BT-Drucks. 19/20979, 109.

<sup>165</sup> Vgl. *Ditz*, Die Hilfsbetriebsstätte und die Atomisierung der Unternehmenstätigkeit, in FS Wassermeyer, 2015, Rn. 3.

Art. 5 Abs. 4 OECD-MA 2014 zählte in den Buchstaben a bis d folgende Tätigkeiten auf:

- a) Einrichtungen, die ausschließlich zur Lagerung, Ausstellung oder Auslieferung von Gütern oder Waren des Unternehmens benutzt werden,
- b) Bestände von Gütern oder Waren des Unternehmens, die ausschließlich zur Lagerung, Ausstellung oder Auslieferung unterhalten werden,
- c) Bestände von Gütern oder Waren des Unternehmens, die ausschließlich zu dem Zweck unterhalten werden, durch ein anderes Unternehmen bearbeitet oder verarbeitet zu werden,
- d) eine feste Geschäftseinrichtung, die ausschließlich zu dem Zweck unterhalten wird, für das Unternehmen Güter oder Waren einzukaufen oder Informationen zu beschaffen.

Eine Bedingung, dass die unter Buchst. a bis d genannten Tätigkeiten vorbereitender Art oder Hilfstätigkeiten sind, enthält der Wortlaut i.d.F. des MA 2014 nicht.

In Art. 5 Abs. 4 Buchst. e OECD-MA 2014 ist ein weiterer Ausschlussbestand enthalten, der Tätigkeiten erfasst, die vorbereitender Art oder Hilfstätigkeiten sind. Art. 5 Abs. 4 Buchst. f OECD-MA 2014 ist anwendbar, wenn mehrere der in den Buchst. a bis e genannten Tätigkeiten ausgeübt werden und die sich daraus ergebende Gesamttätigkeit vorbereitender Art oder eine Hilfstätigkeit ist.

Nach Auffassung der OECD haben sich die Geschäftsmodelle im Rahmen digitaler Geschäftsprozesse dahingehend geändert, dass Tätigkeiten, die unter die Ausschlussstatbestände fallen, heute den Kernaktivitäten eines Unternehmens entsprechen können.<sup>166</sup> Im BEPS-Projekt wurde in Action 7 darauf hingewiesen, dass es unter Ausnutzung dieser Ausschlussstatbestände gestalterische („künstliche“) Umgehungen des Status als Betriebsstätte geben kann, die eine Änderung des Art. 5 Abs. 4 OECD-MA 2014 durch Art. 13 MLI erforderlich machten. Hierzu sieht das MLI in Art. 13 Abs. 2 und 3 zwei verschiedene Optionen vor: Art. 13 Abs. 2 (Option A) sieht vor, dass alle in einem DBA genannten Ausschlussstatbestände unter den Vorbehalt gestellt werden, dass diese nur dann vorliegen, wenn es sich um Tätig-

---

<sup>166</sup> Vgl. OECD (2015), Preventing the Artificial Avoidance of Permanent Establishment Status, Action 7 – 2015 Final Report, OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting Project, OECD Publishing, Paris, 10.

keiten vorbereitender Art oder Hilfstätigkeiten handelt.<sup>167</sup> Art. 13 Abs. 3 (Option B) sieht vor, dass bestimmte im DBA als „Nicht-Betriebsstätten“ definierte Tätigkeiten i.S.d. Art. 5 Abs. 4 OECD-MA Buchst. a bis d unabhängig von ihrem Charakter als Tätigkeit vorbereitender Art oder Hilfstätigkeit weiterhin als Nicht-Betriebsstätten behandelt werden können.

Deutschland hat in seinen Auswahlentscheidungen<sup>168</sup> Art. 13 Abs. 2 MLI (Option A) gewählt. Art. 13 Abs. 2 Buchst. a MLI schreibt hinsichtlich der in Art. 5 Abs. 4 Buchst. a bis d OECD-MA 2014 aufgeführten Tätigkeiten vor, dass diese nicht als von dem Ausdruck Betriebsstätte umfasst gelten, sofern diese Tätigkeit der festen Geschäftseinrichtung vorbereitender Art ist oder eine Hilfstätigkeit darstellt. Demnach ist die Ausnahme gem. Art. 5 Abs. 4 Buchst. a bis d OECD-MA nur gegeben, wenn zusätzlich eine Tätigkeit vorbereitender Art oder eine Hilfstätigkeit vorliegt.

### **Beispiel:**

Ein „Warenlager“ stellt gem. § 12 Nr. 5 AO eine Betriebsstätte dar. Wenn die Lagerung von Waren den oder einen der Hauptzwecke oder Wertschöpfungsfaktoren des Geschäftsmodells bildet, in dem Lager eine größere Anzahl von Personal tätig ist und es einen wesentlichen Teil der Verkaufs- bzw. Vertriebstätigkeit des Unternehmens bildet, kommt keine Qualifikation unter den Ausnahmekatalog des Art. 5 Abs. 4 OECD-MA mehr in Betracht.<sup>169</sup>

Es ist allerdings zu beachten, dass für eine Betriebsstättenbegründung die allgemeinen Voraussetzungen von Art. 5 Abs. 1 OECD-MA weiterhin notwendig sind, sodass beispielsweise Konsignationslager mangels Verfügungsmacht des Unternehmens über die feste Geschäftseinrichtung auch dann nicht zur Begründung einer Betriebsstätte führen, wenn diese einen wesentlichen Wertschöpfungsfaktor darstellen.<sup>170</sup>

Art. 13 Abs. 2 Buchst. b und c MLI beinhalten außerdem Regelungen, die Art. 5 Abs. 4 Buchst. e und f OECD-MA 2014 entsprechen. Danach gilt eine feste Geschäftseinrichtung, die ausschließlich zu dem Zweck unterhalten wird, eine für das Unternehmen nicht unter Art. 5 Abs. 4 Buchst. a bis d beschriebene Tätigkeit oder mehrere in Art. 5 Abs. 4 Buchst. a bis e genannten Tätigkeiten auszuüben, nicht als Betriebsstätte, sofern diese (Gesamt-)

---

<sup>167</sup> Vgl. *Grotherr*, Ubg 2017, 188.

<sup>168</sup> Vgl. Zustimmungsgesetz zum MLI, BGBl. II 2020, 1019.

<sup>169</sup> Vgl. Tz. 62 OECD-MK zu Art. 5 OECD-MA 2017.

<sup>170</sup> Vgl. *van der Ham/Retzer*, IStR 2016, 754.

Tätigkeit der festen Geschäftseinrichtung vorbereitender Art ist oder eine Hilfstätigkeit darstellt.

Art. 13 Abs. 4 MLI enthält überdies einen Vorschlag für eine „Anti-Fragmentierungsregel“, nach der Tätigkeiten von verbundenen Unternehmen, die bei jedem Unternehmen isoliert betrachtet als Tätigkeiten vorbereitender Art oder Hilfstätigkeiten anzusehen wären, zusammen betrachtet jedoch die Grenze der vorbereitenden Tätigkeiten oder Hilfstätigkeiten überschreiten, das Vorliegen einer Betriebsstätte nicht verhindern können.<sup>171</sup> Mit dieser Regelung soll die Aufspaltung von Tätigkeiten zwischen eng verbundenen Personen verhindert werden.<sup>172</sup>

#### cc. Auswirkungen auf deutsche DBA

Art. 13 MLI ist ein weiteres optionales MLI-Element, sodass die Änderung in Art. 5 Abs. 4 MA entsprechenden DBA-Bestimmungen nur in ein DBA eingeführt wird, wenn beide Vertragspartner des MLI dieselbe Option A oder B gewählt haben bzw. sich beide Vertragsparteien für die Regelung zur „Anti-Fragmentierung“ entschieden haben. Gibt es keinen Konsens, wird das betreffende DBA insoweit nicht geändert.

Deutschland hat sich für die Option A gem. Art. 13 Abs. 2 MLI entschieden, da es nur in diesen Fällen gerechtfertigt sein soll, von einem voraussichtlich geringen Gewinnanteil auszugehen und diesen zur Vermeidung unverhältnismäßiger Befolgungskosten von einer Besteuerung im Quellenstaat freizustellen.<sup>173</sup> In der Denkschrift Teil 2 zum Zustimmungsgesetz<sup>174</sup> wird darauf hingewiesen, dass Deutschland im Rahmen des MLI dem Grundsatz folgt, dass die Ausnahme bestimmter Tätigkeiten nur dann in Betracht kommt, wenn diese Tätigkeiten vorbereitender Art sind oder eine Hilfstätigkeit darstellen.

Folgende Staaten haben von ihrem Vorbehaltsrecht nach Art. 13 Abs. 6 Buchst. a MLI Gebrauch gemacht, Art. 13 MLI nicht anzuwenden, sodass Art. 13 in Bezug auf die mit diesen Staaten abgeschlossenen DBA nicht zur

---

<sup>171</sup> Vgl. *Andresen*, in Kofler/Schnitger (Hrsg.), BEPS-Handbuch, 2019, Aktionspunkt 7, Rn. 50 ff.

<sup>172</sup> Vgl. *van der Ham/Retzer*, IStR 2016, 754.

<sup>173</sup> Vgl. BT-Drucks. 19/20979, 146.

<sup>174</sup> BT-Drucks. 19/20979, 146.

Anwendung gelangt und sich insoweit keine Anpassungen der bestehenden DBA ergeben:

- Tschechien
- Griechenland
- Ungarn
- Malta.

Folgende Staaten haben die Option B gewählt, sodass mangels Übereinstimmung der gewählten Optionen die DBA mit diesen Ländern nicht geändert werden:

- Frankreich
- Luxemburg.

Nach den Positionen Deutschlands gem. des Zustimmungsgesetzes und den zum Teil noch vorläufigen Positionen der anderen Vertragspartner ist derzeit davon auszugehen, dass Art. 13 Abs. 2 (Option A) wegen übereinstimmender Auswahl in den DBA mit folgenden Ländern zur Anwendung kommt und der Betriebsstättenbegriff geändert wird<sup>175</sup>:

- Österreich
- Kroatien
- Italien
- Japan
- Rumänien
- Slowakei
- Spanien
- Türkei.

Die „Anti-Fragmentierungsregel“ gem. Art. 13 Abs. 4 MLI wurde durch Deutschland nicht gewählt, sodass sie in die vom MLI betroffenen deutschen DBA nicht implementiert wird.<sup>176</sup> Insoweit vertritt Deutschland einen engen Betriebsstättenbegriff.<sup>177</sup>

Es ist jedoch darauf hinzuweisen, dass in bereits bilateral unterzeichneten Revisionsprotokollen diese Regelung vereinzelt aufgenommen wurde.<sup>178</sup>

---

<sup>175</sup> Vgl. *Kroninger/Linn*, DB 2017, 2512.

<sup>176</sup> Vgl. BT-Drucks. 19/20979, 146.

<sup>177</sup> Vgl. *Kroninger/Linn*, DB 2017, 2512.

<sup>178</sup> Dies betrifft die DBA mit UK und Irland, vgl. Kapitel V.1.

## dd. Praktische Anwendungsfragen

### aaa. Bestimmung der Tätigkeiten vorbereitender Art oder Hilfstätigkeiten

Vorbereitende Tätigkeiten sind solche, die zeitlich vor der Haupttätigkeit ausgeübt werden.<sup>179</sup> Eine typische vorbereitende Tätigkeit ist die Planung einer Haupttätigkeit. Die vorbereitende Tätigkeit bedingt eine andere Tätigkeit, die sie vorbereitet, und wird aus diesem Grund häufig nur einen kurzen Zeitraum andauern.<sup>180</sup>

Hilfstätigkeiten begleiten die Haupttätigkeit oder folgen ihr zeitlich nach. Sie sind jedoch ihrer Art nach von der Haupttätigkeit verschieden.<sup>181</sup> Sie wirken nur unternehmensintern zur Unterstützung der Haupttätigkeit. Eine Tätigkeit, die einen verhältnismäßig großen Anteil an Personal oder Vermögensgegenständen des Unternehmens benötigt, ist eher nicht als Hilfstätigkeit anzusehen.<sup>182</sup>

Die Qualifikation als Vorbereitungs- oder Hilfstätigkeit ist von der unternehmerischen Gesamttätigkeit abhängig und damit immer einzelfallbezogen zu beurteilen.<sup>183</sup>

Tätigkeiten, die unter die Haupttätigkeiten eines Unternehmens fallen, können weder vorbereitender Art noch Hilfstätigkeiten sein und sind demnach unabhängig von der ausgeübten Tätigkeit nicht von dem Negativkatalog des Art. 5 Abs. 4 OECD-MA erfasst. Die Haupttätigkeit des Unternehmens ergibt sich nach Verwaltungsauffassung aus der Aufgabenstellung des Unternehmens und ist anzunehmen, wenn sie einen wesentlichen und maßgeblichen Teil der Tätigkeit des Gesamtunternehmens ausmacht, z.B. die Forschung

---

<sup>179</sup> Vgl. BFH v. 23.1.1985 – I R 292/81, BStBl. II 1985, 417, Rn. 29.

<sup>180</sup> Vgl. Tz. 60 OECD-MK zu Art. 5 OECD-MA 2017.

<sup>181</sup> Vgl. BFH v. 23.1.1985 – I R 292/81, BStBl. II 1985, 417, Rn. 29; BMF-Schreiben v. 24.12.1999, Schreiben betr. Grundsätze der Verwaltung für die Prüfung der Aufteilung der Einkünfte bei Betriebsstätten international tätiger Unternehmen (Betriebsstätten-Verwaltungsgrundsätze), BStBl. I 1999, 1076, Rn. 1.2.1.1.

<sup>182</sup> Vgl. Tz. 60 OECD-MK zu Art. 5 OECD-MA 2017.

<sup>183</sup> Vgl. *Ditz*, Die Hilfsbetriebsstätte und die Atomisierung der Unternehmenstätigkeit, in FS Wassermeyer, 2015, Rn. 11; *Andresen*, in Kofler/Schnitger (Hrsg.), BEPS-Handbuch, 2019, Aktionspunkt 7, Rn. 46.

eines Pharmaunternehmens.<sup>184</sup> Es sind die Gesamtumstände zu berücksichtigen.

### **Beispiele:**

Ist das Sammeln von Informationen der eigentliche Hauptzweck der Tätigkeit eines Unternehmens, kann das Unterhalten einer festen Geschäftseinrichtung zur Bereitstellung von Informationen auf einer Plattform mit Informationen eine Betriebsstätte begründen.<sup>185</sup>

Die Erbringung von Werbedienstleistungen kann in einem Industrieunternehmen eine Hilfstätigkeit darstellen, während sie bei einer Werbeagentur zur Haupttätigkeit gehört.<sup>186</sup>

### bbb. Besonderheiten einzelner DBA-Regelungen

Einzelne vom MLI erfasste deutsche DBA sehen Besonderheiten hinsichtlich ihrer Ausgestaltung des Art. 5 Abs. 4 vor:

#### *DBA-Italien und DBA-Slowakei*

In den DBA mit Italien und der Slowakei ist die Regelung in Art. 5 Abs. 4 Buchst. e im Vergleich zum OECD-MA 2014 erweitert. Der Wortlaut ist um „für das Unternehmen zu werben, Informationen zu erteilen oder wissenschaftliche Forschung zu betreiben“ ergänzt. Demgegenüber ist in beiden DBA keine Regelung entsprechend Art. 5 Abs. 4 Buchst. f OECD-MA 2014 (Fall der Kumulation von vorbereitenden Tätigkeiten oder Hilfstätigkeiten in einer Geschäftseinrichtung) enthalten. Durch das MLI wird – zusätzlich zu der Erweiterung in den Buchst. a bis d – in beiden DBA eine Regelung analog zu Art. 5 Abs. 4 Buchst. f OECD-MA ergänzt. Es ist derzeit nicht klar, ob auch eine Regelung, die dem Art. 5 Abs. 4 Buchst. e OECD-MA 2017 entspricht, in diese DBA aufgenommen wird. Der konkrete Wortlaut in den

---

<sup>184</sup> Vgl. BMF-Schreiben v. 24.12.1999, Schreiben betr. Grundsätze der Verwaltung für die Prüfung der Aufteilung der Einkünfte bei Betriebsstätten international tätiger Unternehmen (Betriebsstätten-Verwaltungsgrundsätze), BStBl. I 1999, 1076, Rn. 1.2.1.1.

<sup>185</sup> Vgl. *Andresen*, in Kofler/Schnitger (Hrsg.), BEPS-Handbuch, 2019, Aktionspunkt 7, Rn. 46.

<sup>186</sup> Vgl. *Ditz*, Die Hilfsbetriebsstätte und die Atomisierung der Unternehmenstätigkeit, in FS Wassermeyer, 2015, Rn. 11.

geänderten DBA, der sich aus dem Anwendungsgesetz<sup>187</sup> ergibt, bleibt abzuwarten.

### *DBA-Rumänien*

Im DBA-Rumänien ist in Art. 5 Abs. 4 Buchst. d eine nicht im OECD-MA vorgesehene Ausnahme für „*Bestände von Gütern oder Waren des Unternehmens, die auf einer Messe oder Ausstellung ausgestellt und im Anschluss an eine solche Messe oder Ausstellung durch das Unternehmen verkauft werden*“ zusätzlich im Negativkatalog aufgeführt. Diese Regelung wird nicht durch das MLI gestrichen, sondern es wird vielmehr auch hier die Zusatzbedingung eingeführt, dass die Ausnahme nur greift, wenn die Tätigkeit vorberreitender Art ist oder eine Hilfstätigkeit darstellt.

Die Regelungen der anderen vom MLI erfassten DBA entsprechen dem Wortlaut des Art. 5 Abs. 4 OECD-MA 2014.

### ee. Von Deutschland nicht gewählte Regelungen zur Anpassung der Betriebsstättendefinition

Das MLI beinhaltet mit Art. 12 und 14 weitere durch BEPS Action 7 adressierte Regelungen, die Betriebsstätten betreffen. Der von Deutschland nicht gewählte Art. 12 soll Änderungen des Wortlauts von Art. 5 Abs. 5 und 6 des OECD-MA 2014 (sog. Vertreterbetriebsstätten) umsetzen, um der künstlichen Umgehung des Betriebsstättenstatus durch Kommissionärsmodelle und ähnliche Strategien entgegenzuwirken.<sup>188</sup> Gem. Art. 12 Abs. 1 MLI soll es für die Annahme einer Betriebsstätte bereits genügen, wenn der abhängige Vertreter – auch ohne rechtlich gesicherte und damit formal bestehende Abschlussvollmacht – „*Verträge schließt oder gewöhnlich die führende Rolle beim Abschluss von Verträgen einnimmt, die regelmäßig ohne wesentliche Änderung durch das Unternehmen geschlossen werden*“.<sup>189</sup> Eine faktisch bestehende Abschlussvollmacht reicht demnach für die Begründung einer Betriebsstätte aus.<sup>190</sup>

---

<sup>187</sup> Vgl. Kapitel III.1.

<sup>188</sup> Vgl. *Grotherr*, Ubg 2017, 130.

<sup>189</sup> Ausführlich *Andresen*, in Kofler/Schnitger (Hrsg.), BEPS-Handbuch, 2019, Aktionspunkt 7, Rn. 20 ff.

<sup>190</sup> Vgl. *Grotherr*, Ubg 2017, 132.

Eine Änderung ist auch in Bezug auf unabhängige Vertreter vorgesehen. Gem. Art. 5 Abs. 6 OECD-MA 2014 liegt keine Betriebsstätte vor, wenn Makler, Kommissionäre oder andere unabhängige Vertreter im Rahmen ihrer ordentlichen Geschäftstätigkeit handeln.<sup>191</sup> Art. 12 Abs. 2 MLI enthält davon eine Rückausnahme, nach der eine Person dann nicht als unabhängiger Vertreter gilt, wenn diese „*ausschließlich oder nahezu ausschließlich für ein oder mehrere Unternehmen tätig [wird], mit dem beziehungsweise denen sie eng verbunden ist*“. Die Exklusivität einer Tätigkeit wird somit zum ausschlaggebenden Merkmal.<sup>192</sup> Deutschland hat sich im OECD-MK 2017 vorbehalten, in den deutschen DBA weiterhin die bisherige Version von Art. 5 Abs. 5 und 6 i.d.F. vor der Änderung durch das Update 2017 zu vereinbaren.<sup>193</sup> Dies und der Umstand, dass aus deutscher Sicht sich die Balance der Abgrenzung der Besteuerungsrechte zu stark zulasten des Ansässigkeitsstaats des Unternehmens verändern würde,<sup>194</sup> lassen darauf schließen, dass Deutschland allenfalls in Einzelfällen von der geänderten Betriebsstätten-Definition Gebrauch machen wird.

Der von Deutschland ebenfalls nicht gewählte Art. 14 soll eine künstliche Umgehung des Betriebsstättenstatus i.S.d. Art. 5 Abs. 3 OECD-MA 2014 (sog. Bau- und Montagebetriebsstätte, die vorliegt, wenn die Dauer der Bauausführung oder Montage zwölf Monate überschreitet) durch die Aufteilung von Verträgen (sog. Contract Splitting) verhindern.<sup>195</sup> Art. 14 Abs. 1 MLI sieht eine Anti-Fragmentierungsregel der Art vor, dass in die Ermittlung des Gesamtzeitraums zur Bestimmung, ob eine Bauausführung oder Montage im abkommensrechtlichen Sinne vorliegt, Tätigkeiten hinzugerechnet werden, die durch ein oder mehrere eng verbundene Unternehmen ausgeübt werden, wenn die Tätigkeiten miteinander zusammenhängen und einen Zeitraum von jeweils 30 Tagen überschreiten.<sup>196</sup> Es wird demnach eine steuersubjektübergreifende Betrachtungsweise angewandt.<sup>197</sup> Durch den deutschen Vorbehalt zu Art. 14 kommt die spezifische Missbrauchsvermeidungsvorschrift

---

<sup>191</sup> Vgl. *van der Ham/Retzer*, IStR 2016, 749.

<sup>192</sup> Vgl. *Grotherr*, Ubg 2017, 133.

<sup>193</sup> Vgl. Reservations 213 und 215 OECD-MK zu Art. 5 OECD-MA 2017.

<sup>194</sup> Vgl. BT-Drucks. 19/20979, 145.

<sup>195</sup> Vgl. *Bendlinger*, IStR 2017, 660; *Andresen*, in Schnitger/Kofler (Hrsg.), BEPS-Handbuch, 2019, Aktionspunkt 7, Rn. 53 ff.

<sup>196</sup> Vgl. *Grotherr*, Ubg 2017, 192.

<sup>197</sup> Vgl. *Bendlinger*, IStR 2017, 661.

für Bau- und Montagebetriebsstätten nicht zur Anwendung. Dies wird damit begründet, dass die Regelung auch unabhängig vom Gestaltungswillen der Beteiligten anwendbar wäre, z.B. wenn die ausführenden Unternehmen keinen Einfluss auf die Aufteilung der Gewerke oder deren Vergabe hatten.<sup>198</sup>

## **g. Verbesserung der Streitbeilegung**

### aa. Einführung

Bei der Anwendung von DBA kann es zu Meinungsverschiedenheiten zwischen den Vertragsstaaten kommen, die unter Umständen zu einer Doppelbesteuerung führen. Art. 25 OECD-MA sieht als verfahrensrechtliches Instrument zur Beseitigung zwischenstaatlicher Steuerkonflikte das Verständigungsverfahren und für den Fall, dass keine Verständigung erzielt werden kann, das Schiedsverfahren vor. Auch das MLI enthält Regelungen zu den beiden gängigen Streitbeilegungsmechanismen Verständigungsverfahren und Schiedsverfahren.

Das in Teil V (Art. 16 MLI) geregelte Verständigungsverfahren verläuft bilateral zwischen den zuständigen Behörden. Soweit dieses nicht innerhalb einer bestimmten Frist zur Streitbeilegung führt, findet das in Teil VI (Art. 18 bis 26 MLI) geregelte Schiedsverfahren Anwendung (Art. 19 Abs. 1 Buchst. b MLI).

### bb. Verständigungsverfahren (Art. 16 MLI)

#### aaa. Überblick

Das Verständigungsverfahren ist in Art. 16 MLI geregelt. Die ersten drei Absätze des Art. 16 MLI entsprechen weitestgehend den Regelungen in Art. 25 Abs. 1 bis 3 OECD-MA. Auch nach der Konzeption des MLI läuft das Verständigungsverfahren unmittelbar zwischen den zuständigen Behörden ohne eine Beteiligung des Steuerpflichtigen ab. Der Steuerpflichtige kann seinen Fall der zuständigen Behörde eines der beiden Vertragsstaaten vorlegen<sup>199</sup>; hierfür gilt eine Frist von drei Jahren ab Mitteilung der ersten Maßnahme, die zu einer abkommenswidrigen Besteuerung geführt hat

---

<sup>198</sup> Vgl. BT-Drucks. 19/20979, 146 f.

<sup>199</sup> In der Literatur wird diskutiert, ob nicht auch Betriebsstätten eine Abkommensberechtigung in Verständigungsverfahren nach dem OECD-MA zugesprochen werden sollte, vgl. *Bödefeld/Krüsmann*, IStR 2018, 45.

(Art. 16 Abs. 1 MLI). Die zuständige Behörde ist dann, wenn sie die Einwendung für berechtigt hält und nicht selbst Abhilfe schafft, verpflichtet, sich um eine Verständigung mit der zuständigen Behörde des anderen Vertragsstaates zu bemühen (Art. 16 Abs. 2 MLI). Es soll eine gütliche Einigung der Behörden über die Streitfrage herbeigeführt werden, sodass die Doppelbesteuerung einvernehmlich vermieden wird.

#### bbb. Auswirkungen auf deutsche DBA

Die Vorbehalte und Notifikationen ergeben sich aus dem Zustimmungsgesetz zum MLI<sup>200</sup>. Art. 16 Abs. 1 S. 1 MLI sieht bzgl. des Zugangs zum Verständigungsverfahren – anders als Art. 25 Abs. 1 OECD-MA – vor, dass ein Verständigungsantrag in jedem betroffenen Staat gestellt werden darf. Deutschland hat sich jedoch nach Art. 16 Abs. 5 Buchst. a MLI vorbehalten, dass für seine Abkommen die Antragstellung im *Ansässigkeitsstaat* (in Deutschland beim BZSt) erfolgen muss. Dies ist bereits in allen unter das MLI fallenden Abkommen so geregelt.

Hinsichtlich der Dreijahresfrist, in der das Verständigungsverfahren nach Art. 16 Abs. 1 S. 2 MLI zu beantragen ist, kommt es nur bei den folgenden DBA zu einer Änderung:

- Tschechien
- Griechenland
- Italien
- Slowakei.

Bei den Durchführungsvorschriften in Abs. 2 und 3 ergeben sich ebenfalls nur in Einzelfällen Änderungen. Gem. Art. 16 Abs. 2 S. 1 MLI wird im Fall von Griechenland ergänzt, dass sich die zuständigen Behörden bemühen werden, durch eine Verständigung eine abkommenswidrige Besteuerung zu vermeiden. Die folgenden DBA sehen keine Art. 16 Abs. 2 S. 2 MLI entsprechende Klausel vor, nach der eine Verständigungsvereinbarung unabhängig jeglicher im innerstaatlichen Recht der Vertragsstaaten vorgesehener Fristen umzusetzen ist, und sind insoweit zu ändern:

- Tschechien
- Griechenland
- Italien
- Slowakei.

---

<sup>200</sup> BGBl. II 2020, 1020 f.

Bei den DBA mit Griechenland und Italien tritt hinzu, dass sie um die Vorschrift des Art. 16 Abs. 3 S. 2 MLI (Möglichkeit der gemeinsamen Beratung der Behörden) zu erweitern sind.

### ccc. Praktische Anwendungsfragen

Fraglich ist das Verhältnis des Verständigungsverfahrens nach Art. 16 MLI zu anderen Streitbeilegungsverfahren. So kann die Verwaltungsentscheidung einerseits mit nationalen Rechtsbehelfen angefochten werden. Andererseits stehen im Binnenmarkt parallel zum MLI die Verfahren nach der EU-DBA-Streitbeilegungsrichtlinie (in Deutschland umgesetzt durch das EU-DBA-Streitbeilegungsgesetz<sup>201</sup>; im Folgenden EU-DBA-SBG) sowie nach der EU-Schiedskonvention<sup>202</sup> zur Verfügung.

- Hinsichtlich nationaler Rechtsbehelfe ergeben sich durch das MLI keine Besonderheiten. Das Verständigungsverfahren nach Art. 16 MLI schließt ein Einspruchs- oder Klageverfahren nicht aus.
- Die Verständigungsverfahren nach der EU-DBA-Streitbeilegungsrichtlinie und der EU-Schiedskonvention gehen Art. 16 MLI vor. Dies ergibt sich daraus, dass die Bundesrepublik Deutschland sich vorbehalten hat, das MLI-Schiedsverfahren in Fällen, die im Anwendungsbereich der EU-DBA-Streitbeilegungsrichtlinie liegen, nicht anzuwenden.<sup>203</sup> Da beide Streitbeilegungsverfahren denselben Anwendungsbereich haben<sup>204</sup>, kommt Art. 16 MLI im Verhältnis zwischen der Bundesrepublik Deutschland und anderen EU-Mitgliedstaaten also keine praktische Bedeutung

---

<sup>201</sup> BGBl. I 2019, 2103.

<sup>202</sup> Übereinkommen 90/436/EWG, ABl. L 225 vom 20.8.1990, 10.

<sup>203</sup> Wegen dieses abstrakten Vorrangs kommt es nicht auf § 4 Abs. 4 EU-DBA-SBG an, wonach ein Verfahren nach Art. 16 MLI von Amts wegen zu beenden wäre bzw. unzulässig würde, sobald im konkreten Fall eine Streitbeilegungsbeschwerde i.S. des § 4 Abs. 1 EU-DBA-SBG eingereicht werden würde.

<sup>204</sup> Allenfalls könnte man meinen, eine EU-Streitbeilegungsbeschwerde sei nach § 4 Abs. 1 i.V.m. § 2 Abs. 1 Nr. 3 EU-DBA-SBG nur statthaft, wenn es sich um eine *Rechts-*, nicht aber um eine *Tatsachenfrage* handelt. Dies liefe indessen nicht nur dem Zweck der Streitbeilegungsrichtlinie, umfassenden Rechtsschutz zu gewähren, zuwider. Letzten Endes ist zudem auch jede Meinungsverschiedenheit über Tatsachen im abkommensrechtlichen Zusammenhang stets ein Streit über das Besteuerungsrecht eines Vertragsstaates. Mithin liegt u.E. stets eine Rechtsfrage i.S. des § 2 Abs. 1 Nr. 3 EU-DBA-SBG vor, sodass der Anwendungsbereich mit Art. 16 Abs. 1 S. 1 MLI gleichläuft.

zu. Dementsprechend wird es auch keine Fälle geben, in denen neben einem Verständigungsverfahren nach der EU-Schiedskonvention auch eines nach Art. 16 MLI in Betracht kommt.

#### cc. Schiedsverfahren (Art. 18 bis 26 MLI)

##### aaa. Überblick und Regelungszweck

Nach Art. 18 MLI können die Vertragsparteien für ein in den Art. 19 bis 26 MLI geregeltes obligatorisches Schiedsverfahren optieren. Das Schiedsverfahren wird auf Antrag des Steuerpflichtigen eingeleitet, wenn die Streitfrage im Verständigungsverfahren nicht geklärt werden konnte (Art. 19 Abs. 1 Buchst. b MLI).

##### bbb. Auswirkungen auf deutsche DBA

Deutschland hat sein Wahlrecht nach Art. 18 MLI zugunsten des Schiedsverfahrens ausgeübt.<sup>205</sup> Indessen gilt das Schiedsverfahren nach dem MLI *nicht* für folgende DBA, mit denen bereits ein obligatorisches Schiedsverfahren vereinbart wurde (Vorbehalt aus Art. 26 Abs. 4 MLI)<sup>206</sup>:

- Österreich
- Frankreich
- Japan
- Luxemburg.

Hinsichtlich dieser Staaten bleibt es mithin bei den bestehenden Regelungen.

Die Zahl der Staaten, die sich für ein verbindliches Schiedsverfahren nach dem Übereinkommen ausgesprochen haben, ist zudem vergleichsweise gering. Durch die Anwendung des Teils VI des MLI kommt es daher nur vereinzelt zur Aufnahme von Schiedsverfahren in DBA<sup>207</sup>; konkret betrifft dies nur die folgenden DBA:

- Griechenland
- Ungarn
- Italien

---

<sup>205</sup> BGBl. II 2020, 1021.

<sup>206</sup> BT-Drucks. 19/20979, 86.

<sup>207</sup> BT-Drucks. 19/20979, 148.

- Malta
- Spanien.

Sollte Deutschland seinen Vorbehalt zugunsten eines Schiedsverfahrens nach der EU-Streitbeilegungsrichtlinie (dazu sogleich) ausüben, hat das Schiedsverfahren nach dem MLI derzeit keinen Anwendungsbereich. Die einschlägigen Streitfragen werden an dieser Stelle der Vollständigkeit halber dennoch erörtert – nicht zuletzt, weil die immerhin fünf betroffenen DBA gleichwohl geändert werden müssen.

Demnach sind die folgenden Vorschriften in die DBA mit Griechenland, Ungarn, Italien, Malta und Spanien aufzunehmen:

Art. 19 MLI sieht optional die Einführung eines obligatorischen Schiedsverfahrens vor. Das Schiedsverfahren setzt nach Abs. 1 voraus, dass ein Verständigungsantrag gestellt wurde, die Verständigungsfrist abgelaufen ist und die betroffene Person einen Antrag auf Einleitung des Schiedsverfahrens gestellt hat.

Die Verständigungsfrist beträgt wegen eines Vorbehalts Deutschlands (Abs. 11) nicht wie in Abs. 1 Buchst. b vorgesehen zwei, sondern drei Jahre. Die Frist verlängert sich nach Maßgabe der Abs. 2 und 3. Abs. 4 regelt die Bindungswirkung des Schiedsspruchs. Dieser kann von den Staaten nicht mehr angefochten werden, jedoch vom Steuerpflichtigen.

Zu beachten ist, dass der Schiedsspruch in einem laufenden Gerichtsverfahren als vom Steuerpflichtigen nicht anerkannt fingiert wird, wenn dieser eine laufende Klage nicht zurücknimmt (Abs. 4 Buchst. b i)).

Absätze 5 bis 9 regeln die Kommunikation der zuständigen Behörden untereinander und mit dem Steuerpflichtigen. Sie ermöglichen bspw. die Anforderung weiterer Informationen. Zudem erweitern sie in bestimmten Fällen die Verständigungsfrist. Abs. 10 stellt klar, dass die Behörden bilateral die Einzelheiten der Anwendung von Art. 19 MLI vereinbaren.

Die genannten Staaten haben sich darüber hinaus nach Art. 19 Abs. 12 MLI vorbehalten, dass ein Schiedsverfahren nicht stattfindet, wenn in einem Staat bereits eine Gerichtsentscheidung zur Streitfrage ergangen ist (Buchst. a).

Zudem endet das Schiedsverfahren, wenn eine solche Entscheidung vor Übermittlung des Schiedsspruchs an die zuständige Behörde ergeht (Buchst. b).

Die Bestellung der Schiedsrichter ist in Art. 20 MLI geregelt. Diese Vorschrift ist subsidiär zu einer Vereinbarung der zuständigen Behörden (Abs. 1). Nach Abs. 2 besteht das Schiedsgericht aus drei Richtern mit einschlägiger Erfahrung, von denen jeweils einer von jeder zuständigen Behörde bestimmt wird. Die Bestellten bestimmen sodann den Vorsitzenden gemeinsam. Abs. 3 und 4 enthalten Auffangklauseln bei Fristversäumnissen. In diesen Fällen wird automatisch ein Funktionär des Zentrums für Steuerpolitik und -verwaltung der OECD zum Schiedsrichter bestellt.

Art. 21 MLI enthält Vorschriften zur Vertraulichkeit. Unter anderem müssen sich die Schiedsrichter und ihre Mitarbeiter verpflichten, sämtliche Informationen geheim zu halten.

Art. 22 MLI ermöglicht einen vorzeitigen Abschluss des Schiedsverfahrens, indem (Buchst. a) die zuständigen Behörden eine Verständigung erzielen oder (Buchst. b) der Steuerpflichtige den Antrag auf das Schieds- oder Verständigungsverfahren zurückzieht.

Die Art des Schiedsverfahrens wird von Art. 23 MLI geregelt. Dieser bietet vorbehaltlich einer abweichenden bilateralen Vereinbarung der zuständigen Behörden zwei Verfahrensvarianten zur Entscheidung in einem Schiedsverfahren an:

- den Ansatz des letzten Angebotes (Abs. 1; last best offer oder baseball arbitration) als Regelfall *oder*
- den Ansatz einer unabhängigen Rechtsauffassung (Abs. 2; independent opinion).

Deutschland hat insoweit keinen Vorbehalt angebracht. Damit kommt grundsätzlich der Ansatz des letzten Angebots zum Einsatz. Im Verhältnis zu Staaten, die sich ausdrücklich für den Ansatz der *independent opinion* entschieden haben, kommt dieser zur Anwendung. Durch diese Auswahlentscheidung kann damit ein Schiedsverfahren im Verhältnis zu *allen* Staaten implementiert werden, unabhängig davon, welche Verfahrensart der andere Vertragsstaat bevorzugt. Dem Gesetzgeber war es insoweit wichtiger, überhaupt die Durchführung eines Schiedsverfahrens zu vereinbaren, als eine bestimmte Variante von Schiedsverfahren durchzusetzen.<sup>208</sup> Für die fünf Staaten, mit denen ein DBA besteht, auf das sich das MLI insoweit auswirkt, bedeutet dies:

---

<sup>208</sup> BT-Drucks. 19/20979, 148.

- Griechenland, Ungarn und Malta haben sich gegen eine Anwendung von Art. 23 Abs. 1 MLI entschieden. Es kommt daher zur Anwendung der independent opinion-Methode.
- Italien hat sich nur dann eine Nichtanwendung von Art. 23 Abs. 1 und 2 MLI vorbehalten, wenn der andere Vertragsstaat Abs. 1 ausschließt. Da Deutschland Abs. 1 und Abs. 2 anwendet, bleibt es beim Regelfall der baseball arbitration.
- Spanien hat insoweit keinen Vorbehalt angebracht, sodass es auch beim Regelfall der baseball arbitration bleibt.

Art. 24 Abs. 2 MLI ermöglicht eine vom Schiedsspruch abweichende Besteuerung, wenn sich die zuständigen Behörden innerhalb einer dreimonatigen Frist auf die abweichende Lösung einigen. Nach Abs. 1 und 3 steht dies jedoch unter dem Vorbehalt, dass sich beide Staaten für eine Anwendung dieser Vorschrift entschieden haben; zudem ist eine Beschränkung auf Schiedssprüche der *independent opinion*-Methode möglich. Deutschland hat sich – ebenso wie Griechenland, Ungarn, Italien, Malta und Spanien – für Art. 24 Abs. 2 MLI entschieden. Eine Einschränkung auf Schiedssprüche mittels der *independent opinion*-Methode hat keiner der genannten Staaten gewählt.

Art. 25 MLI regelt die Kosten des Schiedsverfahrens, die entweder entsprechend einer Verständigungsregelung aufgeteilt werden oder – sofern keine Verständigungsregelung vorliegt – von jedem Staat selbst zu tragen sind (eingeschlossen die Kosten der vom jeweiligen Staat bestellten Schiedsrichter). Die Kosten des Vorsitzenden sowie die sonstigen Aufwendungen werden geteilt.

Art. 28 Abs. 2 Buchst. a MLI ermöglicht Vorbehalte hinsichtlich des sachlichen Anwendungsbereichs des Schiedsverfahrens. Demgemäß hat sich Deutschland entschieden, die folgenden, mitunter weitreichenden Fallgruppen **nicht** dem Schiedsverfahren zu unterwerfen.<sup>209</sup> Dies führt zur Aufnahme folgender Ausschlussklauseln in den betroffenen DBA:

- Der erste Vorbehalt bezieht sich auf Fälle, in denen „Missbrauchsvermeidungsvorschriften“ angewendet wurden. Als Beispiele werden der 4., 5. und 7. Teil des AStG, § 42 AO und § 50d Abs. 3 EStG genannt. Nicht nur nationale, sondern auch abkommensrechtliche Missbrauchs-klauseln sind dem Wortlaut nach erfasst. Dies dient dem Zweck, gesetzgeberische

---

<sup>209</sup> BT-Drucks. 19/20979, 86.

Missbilligungen bestimmter Gestaltungen nicht durch ein Schiedsverfahren zu unterlaufen.<sup>210</sup>

- Weiter sind solche Fälle ausgenommen, in denen der Steuerpflichtige (bzw. eine in seinem Auftrag handelnde oder mit ihm verbundene Person) gerichtlich „*eines Steuervergehens für schuldig befunden wurde oder [...] eine schwere Sanktion verhängt wurde*“. Die Formulierung soll nach dem gesetzgeberischen Willen solche Fälle erfassen, in denen Personen ordnungswidrig oder strafbar handelten. In diesen Fällen sei es nicht gerechtfertigt, ein kostenintensives Schiedsverfahren zu führen.<sup>211</sup> Wegen der Klarstellung in der Denkschrift bestehen u.E. keine Zweifel hinsichtlich der Reichweite des Begriffs „Steuervergehen“. Dieser umfasst – abschließend – Straftaten i.S. des § 369 Abs. 1 AO und Ordnungswidrigkeiten i.S. des § 377 Abs. 1 AO. Fraglich bleibt, was eine „schwere Sanktion“ ist. Der Begriff „Steuervergehen“ umfasst bereits Steuerstraf- und Bußgeldtatbestände, sodass es darum gerade nicht gehen kann.<sup>212</sup>
- Zudem findet kein Schiedsverfahren statt, wenn im Ergebnis keine Doppelbesteuerung vorliegt. Dies sind Fälle, in denen ein Vertragsstaat bestimmte Einkünfte nicht besteuert. Hier ist nach der Auffassung des Gesetzgebers<sup>213</sup> das Ziel des DBA bereits erreicht, sodass ein Schiedsverfahren nur noch eine Nicht- oder Niedrigbesteuerung herbeiführen könne. Eine Nichtbesteuerung in einem Vertragsstaat liegt demgemäß vor, wenn Einkünfte nicht in die Bemessungsgrundlage einbezogen werden oder eine Steuerbefreiung bzw. ein Nullsteuersatz greift.
- Das Schiedsverfahren nach MLI ist zudem im Anwendungsbereich des EU-DBA-SBG ausgeschlossen. Daraus ergibt sich ein *generell-abstrakter Vorrang* sowohl des Streitbeilegungsverfahrens nach EU-DBA-SBG als auch des (vom Anwendungsbereich der EU-DBA-SBG gedeckten) Verfahrens nach der EU-Schiedskonvention gegenüber dem MLI-Schiedsverfahren (siehe hierzu oben: 1.g.bb.ccc.). Da bislang nur EU-Staaten für das MLI-Schiedsverfahren optiert haben und insoweit der Vorrang von

---

<sup>210</sup> BT-Drucks. 19/20979, 149.

<sup>211</sup> BT-Drucks. 19/20979, 149.

<sup>212</sup> Vgl. zu Art. 8 Abs. 1 EU-Schiedskonvention BFH v. 25.9.2019 – I R 82/17, BStBl. II 2020, 229, Rz. 24.

<sup>213</sup> BT-Drucks. 19/20979, 149.

EU-DBA-SBG und EU-Schiedskonvention gilt, hat das MLI-Schiedsverfahren mithin derzeit keinen eigenen Anwendungsbereich.

- Ein weiterer Vorbehalt besteht in Fällen, in denen anstelle der Freistellungsmethode die Anrechnungsmethode angewandt wird. Wichtig ist, dass nicht sämtliche Anrechnungsfälle vom Vorbehalt umfasst sind. Er gilt lediglich, wenn die Anrechnungsmethode nach dem DBA oder nationalen Gesetz *an die Stelle* der Freistellungsmethode tritt (sog. Switch-over-Klauseln), vgl. beispielhaft Art. 22 Abs. 1 Nr. 5 DE-VG.<sup>214</sup>
- Schließlich besteht ein Vorbehalt in Fällen einer tatsächlichen Verständigung. Hier soll die zwischen Steuerpflichtigem und Verwaltung erzielte Einigung Bestand haben und nicht mehr Gegenstand eines Schiedspruchs sein.<sup>215</sup>

Auch die anderen Staaten, die sich für die Anwendung von Teil VI entschieden haben, können Vorbehalte anbringen. In die jeweiligen DBA sind daher *auch* die folgenden Klauseln aufzunehmen:

- Griechenland hat sich (zusätzlich zu inhaltsgleichen Vorbehalten von deutscher Seite) vorbehalten, das Schiedsverfahren nicht durchzuführen in Fällen, die Missbrauchsvermeidungsvorschriften nach griechischem Recht unterliegen.
- Ungarn hat (zusätzlich zu einigen bereits durch Deutschland eingelegten Vorbehalten) einen Vorbehalt angebracht für Fälle, die sich auf in Steuerjahren vor 2018 erzielte Einkünfte beziehen. Weitere Vorbehalte sind vorgesehen für Fälle, die von den zuständigen Behörden als nicht für ein Schiedsverfahren geeignet angesehen werden sowie Fälle, in denen nach bestimmten ungarischen Rechtsnormen Strafen verhängt wurden.
- Italien hat (zusätzlich zum bereits von deutscher Seite angebrachten Vorbehalt einer fehlenden Doppelbesteuerung) einen Vorbehalt für Missbrauchsfälle nach italienischem Recht sowie einen Vorbehalt für „Sanktionen im Zusammenhang mit Steuerbetrug, vorsätzlichem Verschulden und grober Fahrlässigkeit“ angebracht. Zudem greift ein Vorbehalt für Fälle mit mehrfachem Wohnsitz.

---

<sup>214</sup> Siehe zudem *Meretzki*, in Wassermeyer/Richter/Schnittker (Hrsg.), *Personengesellschaften im Internationalen Steuerrecht*, 2015, Rn. 15.40-43.

<sup>215</sup> BT-Drucks. 19/20979, 150.

- Malta hat einen Vorbehalt für solche Fälle angebracht, in denen sich ein sachlicher Vorbehalt des anderen Staates nur auf dessen Recht bezieht. Für Deutschland ist dies mit Blick auf den Vorbehalt bei tatsächlichen Verständigungen der Fall, da dort nur auf das BMF-Schreiben vom 30.7.2008<sup>216</sup> verwiesen wird. Findet in Malta eine tatsächliche Verständigung nach maltesischem Recht statt, welche mit einer hiesigen tatsächlichen Verständigung vergleichbar ist, kommt es nicht zur Anwendung des Teils VI.
- Spanien behält sich zusätzlich zu bereits von deutscher Seite inhaltsgleich angebrachten Vorbehalten vor, mit der zuständigen Behörde des anderen Staates im Einzelfall zu vereinbaren, dass der Fall nicht für ein Schiedsverfahren geeignet ist. Wird eine solche Einigung erzielt, kommt Teil VI nicht zur Anwendung.

### ccc. Praktische Anwendungsfragen

Praktische Anwendungsfragen hinsichtlich des MLI-Schiedsverfahrens ergeben sich derzeit aufgrund des fehlenden Anwendungsbereichs nicht. Dies ergibt sich daraus, dass zum einen lediglich EU-Staaten für das obligatorische Schiedsverfahren nach Art. 19 ff. MLI optiert haben. Zum anderen hat die Bundesrepublik Deutschland sich im insoweit eröffneten Anwendungsbereich der EU-Streitbeilegungsrichtlinie vorbehalten, das Schiedsverfahren nach MLI nicht anzuwenden.

### dd. Fazit

Im Bereich des Verständigungsverfahrens führt das MLI nicht zu nennenswerten Änderungen: Insoweit besteht bereits in allen unter das MLI fallenden deutschen DBA die Möglichkeit eines solchen bilateralen Verfahrens. In Binnenmarkt-Fällen sind zudem die Verständigungsverfahren nach der EU-DBA-Streitbeilegungsrichtlinie und der EU-Schiedskonvention stets vorrangig.

Hinsichtlich des obligatorischen Schiedsverfahrens gibt es bis dato keine praktischen Auswirkungen. Dies ergibt sich daraus, dass lediglich EU-Staaten für das obligatorische Schiedsverfahren optiert haben. Für diese hat jedoch das Schiedsverfahren nach der EU-DBA-Streitbeilegungs-RL Vorrang.

---

<sup>216</sup> BStBl. I 2008, 831.

Derzeit trägt das MLI daher praktisch nicht zu einer Verbesserung der Streitbeilegung bei.

## **h. Gegenberichtigung bei verbundenen Unternehmen**

### **aa. Einführung**

Gewinne eines Unternehmens sind nach Art. 7 Abs. 1 OECD-MA grundsätzlich in dessen Ansässigkeitsstaat zu besteuern, wobei für die Gewinnermittlung die allgemeinen innerstaatlichen Regelungen des Ansässigkeitsstaats maßgeblich sind. In Ergänzung zu dieser Zuordnung des Besteuerungsrechts „dem Grunde nach“, ermöglicht Art. 9 Abs. 1 OECD-MA dem Ansässigkeitsstaat, eine Gewinnkorrektur bzw. -berichtigung (sog. Erstkorrektur) der Höhe nach<sup>217</sup> für Gewinne eines (inländischen) Unternehmens aus Geschäftsbeziehungen mit einem anderen (ausländischen) verbundenen Unternehmen vorzunehmen, wenn und soweit der Gewinn durch Bedingungen gemindert wurde, die voneinander unabhängige Unternehmen nicht miteinander vereinbart hätten (Fremdvergleichs- bzw. dealing at arm's length-Grundsatz).<sup>218</sup> Dabei schafft Art. 9 Abs. 1 OECD-MA seinerseits keine Rechtsgrundlage für eine solche Gewinnkorrektur, sondern stellt vielmehr eine „Erlaubnisnorm“ für die Anwendung innerstaatlicher Korrekturvorschriften – aus deutscher Sicht sind dies im Wesentlichen § 1 AStG sowie die Grundsätze über verdeckte Gewinnausschüttungen und (verdeckte) Einlagen (§ 8 Abs. 3 S. 2 ff. KStG) – dar und besitzt ihnen gegenüber lediglich eine Sperr- bzw. Schrankenwirkung (keine self-executing-Wirkung).<sup>219</sup>

Nimmt ein Vertragsstaat eine gem. Art. 9 Abs. 1 OECD-MA vorgesehene Erstberichtigung vor, droht bei fehlender Korrektur durch den anderen Ver-

---

<sup>217</sup> Art. 9 OECD-MA enthält lediglich Regelungen zur Einkünfteabgrenzung zwischen verbundenen Unternehmen und legt den Umfang einer möglichen Gewinnberichtigung fest, während sich die Zuordnung des Besteuerungsrechts für Unternehmensgewinne allein aus Art. 7 OECD-MA ergibt. Vgl. hierzu bspw. *Schwenke/Greil*, in Wassermeyer, DBA, OECD-MA Art. 9 Rn. 2 f., 8; *Eigelshoven*, in Vogel/Lehner, DBA, 6. Auflage 2015, Art. 9 OECD-MA Rn. 167.

<sup>218</sup> Vgl. *Eigelshoven*, in Vogel/Lehner, DBA, 6. Auflage 2015, Art. 9 OECD-MA Rn. 3.

<sup>219</sup> Vgl. hierzu und zu der von Art. 9 OECD-MA ausgehenden Sperrwirkung ggü. nationalen Korrekturvorschriften *Schwenke/Greil*, in Wassermeyer, DBA, OECD-MA Art. 9 Rn. 14 ff., 147 ff., sowie *Rasch*, in Gosch/Kroppen/Grotherr/Kraft, DBA, Art. 9 OECD-MA Rn. 32. ff.

tragsstaat eine wirtschaftliche Doppelbesteuerung. Um diese zu vermeiden, sieht Art. 9 Abs. 2 OECD-MA bereits in der Fassung vor dem Update in 2017 eine Regelung für eine Gegenberichtigung bei Verrechnungspreiskorrekturen vor. Eine Art. 9 Abs. 2 OECD-MA entsprechende Regelung ist auch in der deutschen Verhandlungsgrundlage für den Abschluss von DBA<sup>220</sup> enthalten.

#### bb. Regelungszweck

Auch wenn Regelungen zur Gegenberichtigung selbst kein Bestandteil des Mindeststandards nach Action 14 des BEPS-Aktionsplans sind, sondern lediglich ein sog. bewährtes Verfahren (sog. Best Practice-Regelung) darstellen, ist die Einführung von Vorschriften zur Gegenberichtigung im Überkommen als obligatorische Maßnahme angelegt.<sup>221</sup> Der Wortlaut von Art. 17 MLI ist in Anlage III dargestellt.

Art. 17 Abs. 1 MLI entspricht weitgehend Art. 9 Abs. 2 OECD-MA<sup>222</sup>, sodass für die Gegenberichtigung eine fremdvergleichskonforme Erstberichtigung vorausgesetzt wird. Auch die wechselseitige Konsultationsmöglichkeit der Vertragsstaaten ist in Art. 17 Abs. 1 MLI integriert.

Nach Art. 17 Abs. 3 MLI kann von der Einfügung der Gegenberichtigungsklausel in ein DBA abgesehen werden, wenn z.B. ein DBA schon eine in Art. 17 Abs. 2 MLI beschriebene Bestimmung enthält.

Art. 17 Abs. 4 MLI regelt die Notifikationspflichten der Vertragsparteien des MLI, die keinen Vorbehalt nach Art. 17 Abs. 3 MLI angebracht haben. Zu notifizieren ist, ob in dem unter das MLI fallenden Abkommen jeweils eine Gegenberichtigung vorgesehen ist und – wenn dies der Fall ist – die entsprechende Fundstelle im Abkommen.<sup>223</sup> Haben beide Vertragsstaaten eine entsprechende Notifikation abgegeben, ersetzt Art. 17 Abs. 1 MLI die jeweiligen Abkommensbestimmungen. Andernfalls, d.h. kein oder nur einer der beiden Vertragsstaaten hat eine Notifikation abgegeben, geht Art. 17 Abs. 1

---

<sup>220</sup> Stand: 22.8.2013.

<sup>221</sup> Vgl. Denkschrift Teil 1 und Teil 2 zu Art. 17 MLI, BT-Drucks. 19/20979, 118, 147.

<sup>222</sup> Der Wortlaut der Art. 9 Abs. 2 OECD-MA wurde durch das Update in 2017 nicht geändert.

<sup>223</sup> Vgl. Denkschrift Teil 1 zu Art. 17 MLI, BT-Drucks. 19/20979, 119.

MLI den Regelungen im DBA nur insoweit vor, als diese mit Art. 17 Abs. 1 MLI unvereinbar sind.

#### cc. Auswirkungen auf deutsche DBA

Die Vereinbarung von Vorschriften zur Gegenkorrektur nach dem Vorbild von Art. 9 Abs. 2 OECD-MA ist fester Bestandteil der deutschen Abkommenspraxis.<sup>224</sup> Daher hat sich Deutschland in Bezug auf folgende DBA für die Option nach Art. 17 Abs. 3 Buchst. a MLI entschieden (Abkommen enthält bereits eine Regelung zur Gegenberichtigung), sodass in den Abkommen mit folgenden Staaten keine Anpassungen vorgenommen werden:<sup>225</sup>

- Österreich
- Kroatien
- Tschechien
- Ungarn
- Japan
- Luxemburg
- Malta
- Rumänien
- Slowakei
- Spanien
- Türkei.

Zwar haben nicht alle Vertragspartner der vorgenannten DBA ebenfalls den Vorbehalt nach Art. 17 Abs. 3 Buchst. a MLI gewählt, sondern teilweise sogar das deutsche DBA nach Art. 17 Abs. 4 MLI notifiziert. Für einen Ausschluss der Änderung der Abkommensregelungen durch das MLI ist es jedoch ausreichend, wenn einer der Vertragsstaaten den Vorbehalt nach Art. 17 Abs. 3 Buchst. a MLI wählt.

Für folgende DBA hat Deutschland weder eine Notifikation vorgenommen noch eine Option nach Art. 17 Abs. 3 MLI gewählt, sodass die Gegenberichtigungsklausel nach Art. 17 Abs. 4 S. 3 MLI grundsätzlich Anwendung findet und den bestehenden DBA-Bestimmungen vorgeht, soweit diese mit Art. 17 Abs. 1 MLI unvereinbar sind:<sup>226</sup>

---

<sup>224</sup> Vgl. *Eigelshoven*, in Vogel/Lehner, DBA, 6. Auflage 2015, Art. 9 OECD-MA Rn. 145.

<sup>225</sup> Liste der Auswahlentscheidungen und Vorbehalte, BGBl. II 2020, 1021.

<sup>226</sup> Vgl. hierzu z.B. *Grotherr*, RIW 2020, 473, 478.

- Frankreich
- Griechenland
- Italien.

In den DBA mit Frankreich und Griechenland sind bisher keine Regelungen zur Gegenberichtigung enthalten, sodass diese neu in die DBA aufgenommen werden.

#### dd. Ausgewählte Zweifelsfragen

Voraussetzung für die Verpflichtung zur Gegenberichtigung nach Art. 17 Abs. 1 MLI ist die Vornahme einer Erstberichtigung im anderen Vertragsstaat, die den Fremdvergleichsgrundsätzen genügt. Besteht zwischen den Vertragsstaaten keine Einigkeit über Grund und Höhe der vorgenommenen Erstkorrektur, sieht Art. 17 Abs. 1 MLI – wie Art. 9 Abs. 2 OECD-MA – eine wechselseitige Konsultationsmöglichkeit der Vertragsstaaten vor. Ob hieraus ein Anspruch des Steuerpflichtigen zur Einleitung eines Konsultationsverfahrens abgeleitet werden kann, ist umstritten.<sup>227</sup> Eine Pflicht zur Aufnahme eines Konsultationsverfahrens könnte für Fälle, in denen die EU-Schiedskonvention einschlägig ist, bestehen.<sup>228</sup>

Mit Blick auf Art. 9 Abs. 2 OECD-MA ist strittig, auf Basis welcher materiell-rechtlichen Vorschrift der jeweilige Vertragsstaat die Gegenberichtigung durchzuführen hat. Nach der einen Auffassung bilden Art. 9 Abs. 2 OECD-MA bzw. die ihm nachgebildeten Abkommensvorschriften selbst die Rechtsgrundlage der Gegenberichtigung, sodass es einer zusätzlichen Rechtsgrundlage im innerstaatlichen Recht (z.B. § 1 AStG) nicht bedarf (self-executing-Wirkung).<sup>229</sup> Nach der anderen Auffassung kommt Art. 9 Abs. 2 OECD-MA dagegen keine self-executing-Wirkung zu, was mit dem Erfordernis einer innerstaatlichen Umsetzungsnorm für eine abkommensrechtliche Bestimmung begründet wird.<sup>230</sup>

Wie Art. 9 Abs. 2 OECD-MA lässt auch Art. 17 Abs. 1 MLI offen, bis wann der andere Vertragsstaat verpflichtet ist, eine Gegenberichtigung vorzunehmen. Auch bzgl. der Erstberichtigung nach Art. 9 Abs. 1 OECD-MA man-

<sup>227</sup> Vgl. zu Art. 9 Abs. 2 OECD-MA m.w.N. *Schwenke/Greil*, in Wassermeyer, DBA, OECD-MA Art. 9 Rn. 213.

<sup>228</sup> Vgl. *Ditz*, in Schönfeld/Ditz, DBA, 2. Aufl. 2019, Art. 9 OECD-MA Rn. 150 f.

<sup>229</sup> Vgl. *Ditz*, in Schönfeld/Ditz, DBA, 2. Aufl. 2019, Art. 9 OECD-MA Rn. 148.

<sup>230</sup> Vgl. *Schwenke/Greil*, in Wassermeyer, DBA, OECD-MA Art. 9 Rn. 206 f.

gelt es an einer Befristung. Die OECD schlägt den Vertragsstaaten daher in ihrem Musterkommentar 2017 zu Art. 9 OECD-MA vor, einen Art. 9 Abs. 3 OECD-MA zu vereinbaren, der die Vornahme von Gewinnkorrekturen befristen<sup>231</sup> soll.<sup>232</sup>

*“A Contracting State shall not include in the profits of an enterprise, and tax accordingly, profits that would have accrued to the enterprise but by reason of the conditions referred to in paragraph 1 have not so accrued, after [bilaterally agreed period] from the end of the taxable year in which the profits would have accrued to the enterprise. The provisions of this paragraph shall not apply in the case of fraud, gross negligence or willful default.”*

## **2. Von Deutschland nicht gewählte MLI-Elemente**

### **a. Hybrid Mismatches: Transparente Gesellschaften – Hybrid-Klausel**

#### **aa. Einführung und Regelungszweck**

Der mit „Transparente Rechtsträger“ überschriebene Art. 3 MLI enthält spezielle Vorschriften zur Abkommensanwendung bei steuerlich transparenten Rechtsträgern und besteht aus insgesamt sechs Absätzen.

Art. 3 Abs. 1 MLI enthält eine Vorschrift zur Quellensteuerentlastung in Konstellationen, in denen hybride Gesellschaften an der Einkünfteerzielung beteiligt sind. Hybride Gesellschaften sind Rechtsträger oder Gebilde, die von den beteiligten Staaten unterschiedlich als steuerlich transparent (Besteuerung als Personengesellschaft) oder intransparent (Besteuerung als Kapitalgesellschaft) behandelt werden. Der Wortlaut von Art. 3 Abs. 1 MLI ist in Anlage III dargestellt.

Art. 3 Abs. 1 MLI soll dem Umstand Rechnung tragen, dass die beteiligten Vertragsstaaten die Einkünfte im Fall hybrider Gesellschaften steuerlich unterschiedlichen Personen zurechnen (sog. subjektiver Qualifikationskonflikt). Die Vorschrift richtet sich vorrangig an den Quellenstaat und soll sicherstellen, dass die Quellensteuerentlastung dann (und auch nur dann) zu gewähren ist, wenn eine im anderen Vertragsstaat (Ansässigkeitsstaat) ansäs-

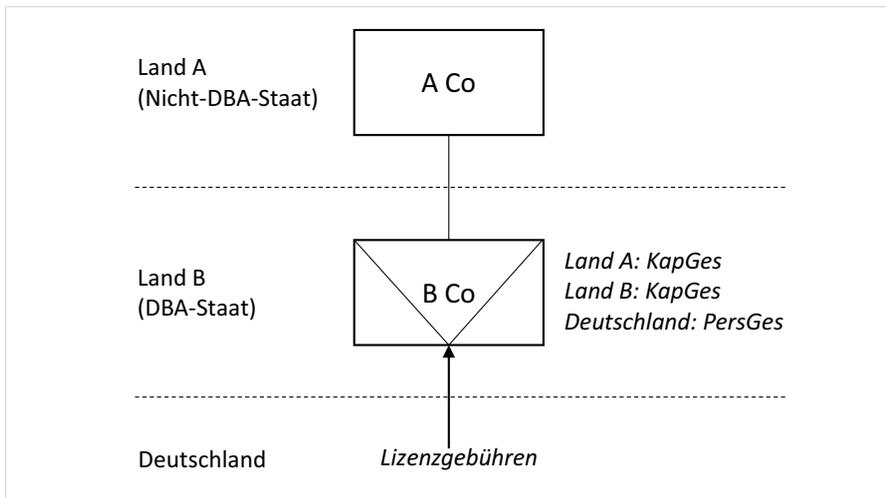
---

<sup>231</sup> Auch *Schwenke/Greil*, in Wassermeyer, DBA, OECD-MA Art. 9 Rn. 220 ff. sprechen sich im Sinne der Rechtssicherheit für die Aufnahme einer entsprechenden Regelung aus. Im DBA-Japan ist in Art. 9 Abs. 3 eine Frist von 10 Jahren aufgenommen worden.

<sup>232</sup> Vgl. Tz. 10 OECD-MK zu Art. 9 OECD-MA.

sige Person dort mit den in Rede stehenden Einkünften der unbeschränkten Steuerpflicht unterliegt. Dazu bestimmt die Regelung eine sog. Qualifikationsverkettung, nach der der Quellenstaat für die Abkommensanwendung an die Rechtswertungen des Ansässigkeitsstaates gebunden ist. Die Regelung kann sowohl zu einer Erweiterung (siehe nachfolgendes Beispiel 1) als auch zu einer Einschränkung (siehe nachfolgendes Beispiel 2) des Abkommenschutzes führen. Der Regelungsinhalt des Art. 3 Abs. 1 MLI soll anhand der folgenden beiden Beispiele erläutert werden.

### Beispiel 1 – Erweiterung der Abkommensentlastung:

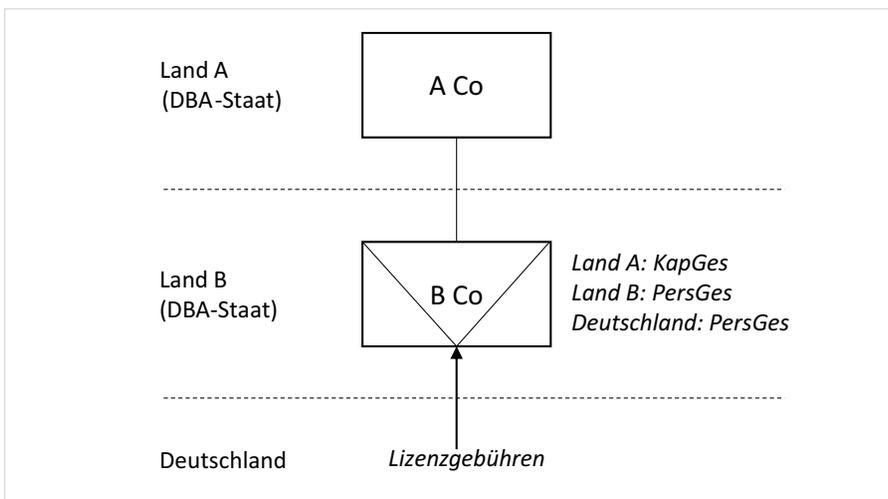


Die im Land A ansässige A Co ist die Alleingesellschafterin der im Land B ansässigen B Co. Zwischen Deutschland und Land B besteht ein DBA, welches eine dem Art. 3 Abs. 1 MLI entsprechende Regelung enthält. Mit Land A hat Deutschland hingegen kein DBA abgeschlossen. B Co erzielt aus Deutschland stammende Lizenzträge, die dem Steuerabzug nach § 50a Abs. 1 Nr. 3 EStG i.H.v. 15,825 % (inkl. Solidaritätszuschlag) unterliegen. B Co wird für steuerliche Zwecke der Länder A und B als Kapitalgesellschaft und aus deutscher Sicht als Personengesellschaft behandelt (d.h., bei B Co handelt es sich um eine hybride Gesellschaft).

Da die B Co aus deutscher steuerlicher Sicht als Personengesellschaft behandelt wird, unterliegt die A Co (und nicht die B Co) in Deutschland mit den Lizenzereinkünften der beschränkten Steuerpflicht (§ 2 Nr. 1 KStG i.V.m. § 49 Abs. 1 Nr. 2 Buchst. f Doppelbuchst. aa EStG).

A Co hat grundsätzlich keinen Anspruch auf eine abkommensrechtliche Entlastung, weil A Co in einem Staat ansässig ist, mit dem Deutschland kein DBA abgeschlossen hat. Allerdings gelten die Lizenzerträge nach Art. 3 Abs. 1 MLI für deutsche Abkommenszwecke<sup>233</sup> als von einer im Land B ansässigen Person erzielt, weil B Co im Land B unbeschränkt steuerpflichtig ist und Land B die Lizenzerträge der B Co steuerlich zurechnet. Dementsprechend ist Deutschland nach der Art. 12 OECD-MA entsprechenden Vorschrift des Abkommens zwischen Deutschland und Land B zur Quellensteuerreduktion verpflichtet. Die Reduktion erscheint auch sachlich gerechtfertigt, weil die B Co mit den Lizenzeinkünften im Land B der Besteuerung unterliegt.

### Beispiel 2 – Einschränkung der Abkommensentlastung:



Wie Beispiel 1. Nunmehr ist auch A Co in einem Land ansässig, mit dem Deutschland ein DBA abgeschlossen hat, welches eine dem Art. 3 Abs. 1 MLI entsprechende Regelung enthält. Des Weiteren behandelt nunmehr auch Land B die B Co steuerlich als Personengesellschaft. Dies hat zur Folge, dass die Lizenzerträge weder im Land A noch im Land B einer Besteuerung unterliegen: Während Land A die Lizenzerträge der im Land B ansässigen B Co

<sup>233</sup> Auch unter Berücksichtigung des Art. 3 Abs. 1 MLI ist die A Co der in Deutschland beschränkt Steuerpflichtige; die B Co wird durch Art. 3 Abs. 1 MLI nicht beschränkt steuerpflichtig.

zurechnet, werden sie aus steuerlicher Sicht des Landes B von der im Land A ansässigen A Co erzielt.<sup>234</sup>

Aus deutscher Sicht ist – wie im Beispiel 1 – die A Co der mit den Lizenz-erträgen beschränkt Steuerpflichtige. A Co ist im Beispiel 2 in einem DBA-Staat ansässig, sodass Deutschland grundsätzlich zu einer Quellensteuer-reduktion nach dem DBA mit Land A verpflichtet ist. Allerdings bestimmt Art. 3 Abs. 1 MLI, dass die Lizenz-erträge für deutsche Abkommenszwecke nur dann als von einer im Land A ansässigen Person erzielt gelten, wenn sie nach den Rechtswertungen des Landes A einer im Land A unbeschränkt steuerpflichtigen Person zugerechnet werden. Dies ist im Beispiel 2 nicht der Fall. Mangels Bezugs der Einkünfte durch eine im Land A ansässige Person ist Deutschland daher nicht zur Quellensteuerreduktion nach der dem Art. 12 OECD-MA entsprechenden Regelung im DBA mit Land A verpflichtet. Eine Entlastung nach dem DBA mit Land B ist ebenso nicht möglich, sodass die deutsche Quellenbesteuerung im Beispiel 2 nicht eingeschränkt bzw. aus-geschlossen wird. Die Versagung einer Abkommensentlastung erscheint im Beispiel 2 sachlich gerechtfertigt, da weder Land A noch Land B die Lizenz-erträge besteuert.<sup>235</sup>

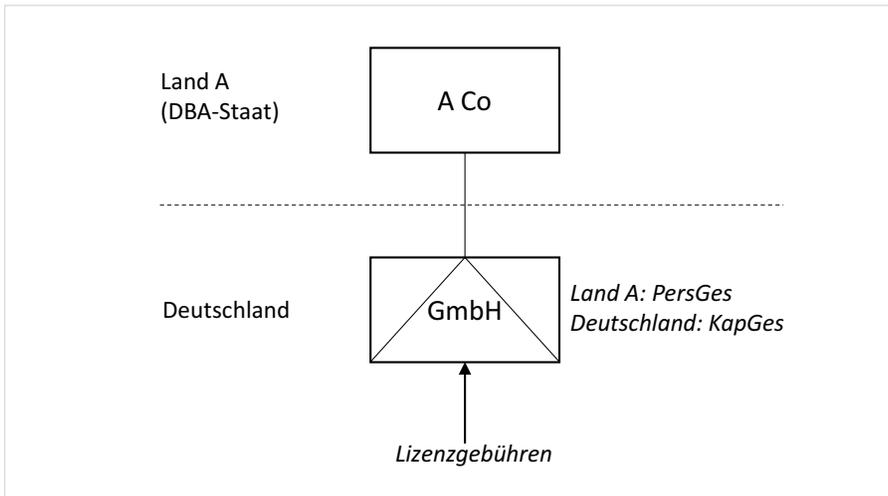
---

<sup>234</sup> Ein Anknüpfungspunkt für eine beschränkte Steuerpflicht im Land B (z.B. Betriebsstätte) sei annahmegemäß nicht gegeben. Ebenso unterwirft Land A die Erträge annahmegemäß keiner Hinzurechnungsbesteuerung bzw. CFC-Taxation.

<sup>235</sup> Zudem kann der Betriebsausgabenabzug der Lizenz-erträgen im Bei-  
spiel 2 nach § 4k EStG-E ausgeschlossen werden, vgl. hierzu *Schnitger/Oskamp*  
IStr 2020, 909 ff. sowie 960 ff.

Art. 3 Abs. 3 MLI enthält eine Ergänzung zu Art. 3 Abs. 1 MLI und soll sicherstellen, dass der Quellenstaat im Hinblick auf die Besteuerung eines in seinem Staat ansässigen Steuerpflichtigen nicht eingeschränkt wird. Dies wird anhand des nachfolgenden Beispiels verdeutlicht:

**Beispiel 3:**<sup>236</sup>



Die im Land A ansässige A Co ist die Alleingesellschafterin einer in Deutschland ansässigen GmbH. Die GmbH erzielt aus Deutschland stammende Lizenzeinkünfte. Land A behandelt die GmbH steuerlich als Personengesellschaft.

Im Beispiel 3 werden die Lizenzgebühren für deutsche steuerliche Zwecke von der in Deutschland unbeschränkt steuerpflichtigen GmbH erzielt. Für steuerliche Zwecke des Landes A erzielt hingegen die A Co die Lizenzeinkünfte, weil die GmbH für Zwecke des Landes A steuerlich transparent behandelt wird. Infolgedessen wäre Deutschland möglicherweise aufgrund des Art. 3 Abs. 1 MLI zu einer Quellensteuerreduktion nach der Art. 12 OECD-MA entsprechenden Vorschrift des DBA mit Land A verpflichtet. Dies würde den Verlust der Besteuerung eines in Deutschland unbeschränkt Steuerpflichtigen (GmbH) zur Folge haben.

<sup>236</sup> Angelehnt an OECD (1999), The Application of the OECD Model Tax Convention to Partnerships, Issues in International Taxation, No. 6, Example 17.

Folglich bestimmt Art. 3 Abs. 3 MLI, dass Art. 3 Abs. 1 MLI um den folgenden Satz ergänzt werden soll, wenn das DBA keine sog. „*saving clause*“<sup>237</sup> enthält: „*Dieser Absatz ist nicht so auszulegen, als berühre er das Recht eines Vertragsstaats, die in diesem Vertragsstaat ansässigen Personen zu besteuern.*“

Art. 3 Abs. 4 MLI bestimmt, dass Art. 3 Abs. 1 MLI anstelle oder in Ermangelung bestehender gleichartiger abkommensrechtlicher Vorschriften gelten soll. Gleichartige bestehende abkommensrechtliche Regelungen sind unter den Voraussetzungen des Art. 3 Abs. 6 MLI zu notifizieren.

Während Art. 3 Abs. 1 MLI die abkommensrechtliche Behandlung durch den Quellenstaat regelt, betrifft Art. 3 Abs. 2 MLI die Abkommensanwendung durch den Ansässigkeitsstaat. Hiernach ist der Ansässigkeitsstaat nicht zur Freistellung von Einkünften oder zur Anrechnung bzw. zum Abzug ausländischer Steuern verpflichtet, wenn der Quellenstaat die Einkünfte nur besteuern darf, weil es sich auch um Einkünfte einer in diesem Staat ansässigen Person handelt. Bezogen auf Beispiel 3 ist Land A dementsprechend nicht zur Anwendung der Freistellungs- oder Anrechnungs- bzw. Abzugsmethode verpflichtet, wenn Deutschland die Lizenzgebühren nur deshalb besteuern darf, weil die GmbH in Deutschland der unbeschränkten Steuerpflicht unterliegt. Die Regelung ist auf die Arbeiten der OECD im Rahmen von Action 6 des BEPS-Projekts sowie die Änderungen in Art. 23A und 23B OECD-MA<sup>238</sup> zurückzuführen. Damit soll Folgendes sichergestellt werden: Im Beispiel 3 hat Deutschland aus Sicht des Landes A kein Besteuerungsrecht, sofern die Tätigkeit der GmbH steuerlich keine Betriebsstätte begründet und der Lizenzartikel des DBA mit Land A kein Quellensteuerrecht vorsieht. Die Besteuerung in Deutschland, welche einzig und allein darauf zurückzuführen ist, dass Deutschland die GmbH als ansässigen Steuerpflichtigen behandelt, soll das Besteuerungsrecht des Landes A nicht einschränken. Erforderlich ist vielmehr, dass in Deutschland ein ausreichender sachlicher Nexus für

---

<sup>237</sup> Vgl. Art. 1 Abs. 3 OECD-MA 2017 sowie die Ausführungen in Kapitel IV.2.d. sowie OECD (2015), Preventing the Granting of Treaty Benefits in Inappropriate Circumstances, Action 6 – 2015 Final Report, 86 f.

<sup>238</sup> Art. 23A und 23B OECD-MA enthalten den Klammerzusatz „es sei denn, die Bestimmungen dieses Abkommens ermöglichen dem anderen Staat eine Besteuerung nur deshalb, weil die Einkünfte als Einkünfte einer dort ansässigen Person erzielt werden oder weil das Vermögen auch Vermögen einer dort ansässigen Person ist“.

eine Quellenbesteuerung besteht (z.B. durch die Begründung einer Betriebsstätte durch die Tätigkeit der GmbH).

#### bb. Auswirkungen auf deutsche DBA

Art. 3 Abs. 5 MLI enthält die möglichen Vorbehalte. Deutschland hat sich nach Art. 3 Abs. 5 Buchst. a MLI vorbehalten, dass der gesamte Art. 3 MLI nicht für die vom MLI erfassten Abkommen gilt, sodass Art. 3 MLI auf die deutschen DBA keine Anwendung findet.<sup>239</sup> Der Gesetzgeber begründet dies mit der beschränkten Möglichkeit, im Rahmen des MLI weitere notwendige einschränkende Bestimmungen in die DBA aufnehmen zu können.<sup>240</sup>

Einige deutsche DBA enthalten jedoch dem Art. 3 Abs. 1 MLI vergleichbare Regelungen. Die nachfolgenden Ausführungen beschränken sich daher auf Art. 3 Abs. 1 MLI sowie den diesem entsprechende Regelungen deutscher DBA.

#### cc. Art. 3 Abs. 1 MLI und gleichartige Regelungen in deutschen DBA

Der Regelungsinhalt des Art. 3 Abs. 1 MLI beruht auf den Überlegungen im sog. OECD Partnership Report<sup>241</sup> aus dem Jahr 1999, dessen Ergebnisse in den OECD-Musterkommentar eingeflossen sind.<sup>242</sup> Diese wurden im Rahmen von Action 2 des BEPS-Projekts der OECD<sup>243</sup> wieder aufgegriffen und fanden schließlich Eingang in Art. 1 Abs. 2 des OECD-MA 2017.<sup>244</sup> Die Aufnahme einer konkreten Regelung im Abkommenstext erscheint sinnvoll, da

---

<sup>239</sup> Liste der Auswahlentscheidungen Deutschlands im Rahmen des Zustimmungsgesetzes, BGBl. II 2020, 1016.

<sup>240</sup> Vgl. Denkschrift Teil 2 zum Zustimmungsgesetz, BT-Drucks. 19/20979, 139 f., in der v.a. auf den in einigen deutschen DBA nicht vorhandenen Klammerzusatz im Dividendenartikel zum Ausschluss von Personengesellschaften verwiesen wird. Da individuelle Modifikationen im DBA nicht möglich sind, wird Art. 3 MLI generell nicht angewendet.

<sup>241</sup> Vgl. OECD (1999), The Application of the OECD Model Tax Convention to Partnerships, Issues in International Taxation, No. 6.

<sup>242</sup> Vgl. hierzu insbesondere Art. 1 Nr. 2 bis 6.7 OECD-MK nach Änderung im Jahr 2000.

<sup>243</sup> Vgl. OECD (2015), Neutralizing the Effects of Hybrid Mismatch Arrangements, Action 2 – 2015 Final Report, Chapter 14.

<sup>244</sup> Vgl. Art. 1 Abs. 2 OECD-MA 2017.

die Bindungswirkung des OECD-Musterkommentars umstritten ist.<sup>245</sup> So hat der BFH<sup>246</sup> im sog. S-Corp.-Urteil entschieden, dass für deutsche Abkommenszwecke die sog. anwenderstaatsorientierte Auslegung<sup>247</sup> maßgeblich ist, nach der sich die Zurechnung von Einkünften (und damit auch die Bestimmung von Quellensteuerentlastungen) ausschließlich nach deutschem nationalen Steuerrecht richtet und die Zurechnung nach dem Recht des anderen Vertragsstaates – vorbehaltlich einer dem Art. 3 Abs. 1 MLI vergleichbaren Regelung – irrelevant ist.

Deutschland hat in den Doppelbesteuerungsabkommen mit den USA, Japan, Mexiko, Bulgarien, Australien und den Niederlanden Vorschriften vereinbart, die eine dem Art. 3 Abs. 1 MLI entsprechende Regelung enthalten.<sup>248</sup> Aufgrund der sog. US-amerikanischen Check-the-box-Regelungen<sup>249</sup> kommt der Vorschrift des Art. 1 Abs. 7 im DBA-USA besondere Bedeutung zu. Eine vergleichende Gegenüberstellung der Gesetzestexte der deutschen DBA-Vorschriften zu Art. 3 Abs. 1 MLI und Art. 1 Abs. 2 OECD-MA 2017 ist in Anlage IV abgebildet. In der deutschen DBA-Verhandlungsgrundlage findet sich keine dem Art. 3 Abs. 1 MLI entsprechende Regelung.

Ebenso hat Deutschland seit 2013<sup>250</sup> mit § 50d Abs. 1 S. 11 EStG eine dem Art. 3 Abs. 1 MLI vergleichbare Regelung im nationalen Recht aufgenommen. Es ist jedoch strittig, ob § 50d Abs. 1 S. 11 EStG – wie Art. 3 Abs. 1 MLI – materiell-rechtliche Wirkung entfaltet oder lediglich eine verfahrensrechtliche Vorschrift darstellt.<sup>251</sup>

---

<sup>245</sup> Vgl. *Gosch*, ISR 2013, 87, 91 f. m.w.N.

<sup>246</sup> Vgl. BFH v. 26.6.2013 – I R 48/12, BStBl. II 2014, 367, Rn. 24.

<sup>247</sup> Demgegenüber bestimmt sich die Quellensteuerreduktion nach der sog. abkommensorientierten Auslegung nach der Einkünftezurechnung durch den Ansässigkeitsstaat.

<sup>248</sup> Art. 1 Abs. 7 DBA-USA, Art. 1 Abs. 2 DBA-Japan, Protokoll Nr. 1 Buchst. b zum DBA-Mexiko, Art. 4 Abs. 3 DBA-Bulgarien, Protokoll Nr. I Abs. 2 S. 1 DBA-Niederlande, Art. 1 Abs. 2 DBA-Australien, Art. 1 Abs. 2 OECD-MA.

<sup>249</sup> Reg. § 301.7701-3.

<sup>250</sup> Vgl. AmthilfeRLUmsG v. 26.6.2013, BGBl. I 2013, 1809.

<sup>251</sup> Vgl. hierzu *Kempf/Loose/Oskamp*, IStR 2017, 735, 738 ff.; *Kopec/Rothe*, IStR 2015, 372; *Hagen/Klein*, ISR 2013, 267, *Kempelmann*, Hybride Gesellschaften aus der Sicht Deutschlands als Quellenstaat – § 50d Abs. 1 S. 11 EStG, Hamburger Hefte zur Internationalen Besteuerung, 203 (2016) sowie BMF v. 26.9.2014, Anwendung der Doppelbesteuerungsabkommen (DBA) auf Personengesellschaften, BStBl. I 2014, 1258, Rn. 2.1.2.

Im Folgenden werden ausgewählte Aspekte zur Anwendung des Art. 3 Abs. 1 MLI bzw. der entsprechenden Regelungen in den deutschen DBA erörtert.

aaa. Nur Erweiterung oder auch Einschränkung des Abkommenschutzes?

Aufgrund der Verwendung des Ausdrucks „jedoch nur“ im Wortlaut des Art. 3 Abs. 1 MLI ist keine Quellensteuerentlastung zu gewähren, soweit die Einkünfte nach dem Recht des Ansässigkeitsstaates keiner dort ansässigen Person zugerechnet werden. Diese – den Abkommenschutz einschränkende – Rechtsfolge des Art. 3 Abs. 1 MLI wurde anhand von Beispiel 2 erläutert.

Eine vergleichbare Formulierung enthalten nur die entsprechenden Vorschriften in Art. 1 Abs. 2 DBA-Australien und Art. 1 Abs. 2 DBA-Japan. Die entsprechenden Vorschriften der DBA mit den USA, Mexiko, Bulgarien und den Niederlanden enthalten den Ausdruck „jedoch nur“ hingegen nicht. Es stellt sich die Frage, ob dieser Unterschied eine Auswirkung dahingehend haben kann, dass Vorschriften ohne den Zusatz „jedoch nur“ nur eine Erweiterung, nicht aber eine Einschränkung des Abkommenschutzes bewirken können.<sup>252</sup> Es könnte argumentiert werden, dass die Vorschriften in den DBA mit den zuletzt genannten Staaten lediglich positiv formulieren, dass von einer Einkünfteerzielung durch eine im anderen Staat ansässige Person auszugehen ist, soweit dieser Staat die Einkünfte einer dort unbeschränkt steuerpflichtigen Person zurechnet, hieraus aber nicht der Umkehrschluss gezogen werden kann, dass nicht von einer Einkünfteerzielung im anderen Staat auszugehen ist, soweit dieser die Einkünfte nicht einer dort unbeschränkt steuerpflichtigen Person zurechnet. Die herrschende Meinung geht für vergleichbare Vorschriften ohne den Zusatz „jedoch nur“ davon aus, dass die Klauseln den Abkommenschutz einschränken können<sup>253</sup>.

---

<sup>252</sup> So *Schnitger*, in E/J/K/G, DBA-USA, Art. 1 Rn. 78, 84 f. und 96 f. zum DBA-USA.

<sup>253</sup> Vgl. *Kraft/Kraft*, in Gosch/Kroppen/Grotherr/Kraft, DBA, DBA-USA, Art. 1 Rn. 95, *Jacob*, IStR 2011, 98, 99; *Linn* in Wassermeyer, DBA, DBA-USA, Art. 1 Rn. 76; vgl. auch Denkschrift zum DBA-USA, BT-Drucks. 628/06, 35.

### bbb. Einschränkung des Rechts zur Besteuerung von in Deutschland ansässigen Steuerpflichtigen

Die DBA mit den USA<sup>254</sup>, Mexiko, Bulgarien, den Niederlanden und Australien enthalten für Deutschland weder eine „saving clause“ noch eine dem Art. 3 Abs. 3 MLI entsprechende Regelung.<sup>255</sup> Dahingegen enthält das DBA-Japan in Art. 1 Abs. 2 S. 2 eine dem Art. 3 Abs. 3 MLI entsprechende Regelung. Es stellt sich daher die Frage, ob Deutschland im Beispiel 3 an einer Besteuerung der Lizenzzerträge der GmbH gehindert wäre, wenn es sich bei Land A um einen der vorgenannten Staaten – mit Ausnahme von Japan – handeln würde. Nach dem OECD Partnership Report<sup>256</sup> sowie dem OECD-Musterkommentar<sup>257</sup> soll das deutsche Besteuerungsrecht nicht eingeschränkt werden. Die Prüfung des Art. 3 Abs. 1 MLI sowie der gleichartigen Vorschriften in den deutschen DBA kommt zu keinem eindeutigen Ergebnis: Die Lizenzzerträge gelten nach Art. 3 Abs. 1 MLI sowohl als von einer deutschen als auch von einer im Land A ansässigen Person erzielt, weil sowohl Deutschland als auch Land A die Lizenzzerträge jeweils einer in ihrem Staat ansässigen Person zurechnen. Es kommt somit zu einer Patt-Situation. U.E. sprechen die besseren Gründe dafür, dass die deutsche Besteuerung in diesem Fall nicht einzuschränken ist: Art. 3 Abs. 1 MLI soll ein deutsches Quellensteuerrecht einschränken, im Beispiel 3 ist Deutschland – jedenfalls aus deutscher Sicht – jedoch nicht nur der Quellen-, sondern zugleich auch der Ansässigkeitsstaat.<sup>258</sup>

### ccc. Schachtel- und Streubesitzdividenden

Die Frage, welchen Einfluss Art. 3 Abs. 1 MLI bzw. die gleichartigen Vorschriften in den deutschen DBA auf die Gewährung der Quellensteuerreduktion für Schachtel- und Streubesitzdividenden haben, ist umstritten und war

---

<sup>254</sup> Art. 1 Abs. 4 DBA-USA enthält eine saving clause, welche jedoch nur die Besteuerung durch die USA betrifft und somit für die Besteuerung durch Deutschland ohne Bedeutung ist, vgl. *Schnitger*, in E/J/K/G, DBA-USA, Art. 1 Rn. 22.

<sup>255</sup> Siehe allgemein zu Art. 3 Abs. 3 MLI unter Kapitel IV.2.a.aa.

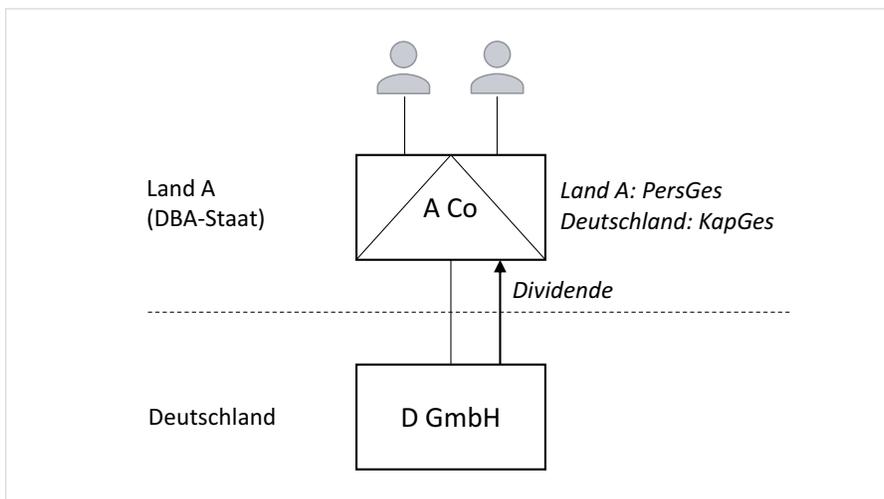
<sup>256</sup> OECD (1999), *The Application of the OECD Model Tax Convention to Partnerships*, Issues in International Taxation, No. 6, Rn. 131.

<sup>257</sup> Abs. 6.1 zum OECD-MK 2000.

<sup>258</sup> Vgl. hierzu auch *Linn*, in Wassermeyer, DBA, DBA-USA, Art. 1 Rn. 79.

bzw. ist Gegenstand gerichtlicher Verfahren. Dies soll anhand von Beispiel 4 erläutert werden.

#### Beispiel 4:



Die im Land A ansässige A Co ist die Alleingesellschafterin der in Deutschland ansässigen D GmbH. Die Gesellschafter der A Co sind im Land A ansässige natürliche Personen. Die D GmbH schüttet eine Dividende an die A Co aus. Die A Co qualifiziert aus deutscher steuerlicher Sicht als Kapitalgesellschaft. Land A behandelt die A Co hingegen als steuerlich transparenten Rechtsträger, sodass Land A die Dividende steuerlich den Gesellschaftern der A Co zurechnet.

Im Beispiel 4 ist Deutschland entsprechend Art. 3 Abs. 1 MLI zur Quellensteuerreduktion nach der mit Art. 10 OECD-MA vergleichbaren Regelung im DBA mit Land A verpflichtet, weil Land A die Dividende Personen zurechnet, die im Land A steuerlich ansässig sind (den Gesellschaftern der A Co). Fraglich ist jedoch, ob Deutschland zur Quellensteuerreduktion für Streu- oder Schachteldividenden verpflichtet ist. Eine Quellensteuerreduktion für Schachteldividenden setzt – neben anderen Voraussetzungen – in der Regel voraus, dass der Nutzungsberechtigte eine Gesellschaft ist, sodass natürlichen Personen der Schachtelsatz nicht zusteht.<sup>259</sup>

<sup>259</sup> Vgl. Art. 10 Abs. 2 Buchst. a OECD-MA.

Für den im Beispiel 4 dargestellten Fall hat der BFH<sup>260</sup> im Zusammenhang mit dem DBA-USA entschieden, dass die Quellensteuerreduktion für Schachteldividenden zu gewähren ist. Dies ist darauf zurückzuführen, dass sich die Bestimmung des Nutzungsberechtigten allein nach deutschem nationalen Recht bestimmt, wonach die A Co, eine Gesellschaft im abkommensrechtlichen Sinne, aufgrund der Einordnung als Kapitalgesellschaft die Dividendeneinkünfte erzielt.<sup>261</sup> Art. 1 Abs. 7 DBA-USA führe nicht dazu, dass Deutschland die Dividende entsprechend den US-amerikanischen Rechtswertungen den natürlichen Personen zurechne, da Art. 1 Abs. 7 DBA-USA als Rechtsfolge nur bestimme, dass die Einkünfte als von „einer“ in den USA ansässigen Person erzielt gelten.<sup>262</sup>

Nach Art. 10 des OECD-MA ist der Schachtelsatz für Dividenden nur dann zu gewähren, „wenn der Nutzungsberechtigte eine Gesellschaft (jedoch keine Personengesellschaft) ist“. Art. 10 des DBA-USA enthält den Klammerzusatz „jedoch keine Personengesellschaft“ nicht. Ausweislich der Denkschrift zum Zustimmungsgesetz zum MLI geht der Gesetzgeber davon aus, dass der BFH die Gewährung des Schachtelsatzes im Beispiel 4 abgelehnt hätte, wenn Art. 10 des DBA-USA – wie z.B. Art. 10 des DBA-Niederlande – den besagten Klammerzusatz enthalten hätte.<sup>263</sup> U.E. erscheint dies zweifelhaft, da sich nach dem Urteil des BFH die Bestimmung des Nutzungsberechtigten sowie die Frage, ob es sich hierbei um eine Gesellschaft handelt, ausschließlich nach deutschem Recht richtet. Im Beispiel 4 ist der Nutzungsberechtigte die A Co, bei welcher es sich aus deutscher Sicht nicht um eine Personengesellschaft handelt.

Demgegenüber enthält das DBA-Australien in Nr. 3 des Protokolls eine Sonderregelung, wonach im Beispiel 4 die Dividenden als unmittelbar von den natürlichen Personen erzielt gelten, sodass lediglich die Quellensteuerreduktion für Streubesitzdividenden zu gewähren ist.

Laut der Denkschrift zum Zustimmungsgesetz zum MLI ist das zuvor besprochene Urteil der Hauptgrund dafür, warum Deutschland sich vorbehalten hat, die Regelung des Art. 3 MLI nicht anzuwenden.<sup>264</sup>

---

<sup>260</sup> BFH v. 26.6.2013 – I R 48/12, BStBl. II 2014, 367.

<sup>261</sup> BFH v. 26.6.2013 – I R 48/12, BStBl. II 2014, 367, Rn. 23.

<sup>262</sup> BFH v. 26.6.2013 – I R 48/12, BStBl. II 2014, 367, Rn. 24.

<sup>263</sup> Denkschrift Teil 2 zu Art. 3 MLI, BT-Drucks. 19/20979, 139 f.

<sup>264</sup> Denkschrift Teil 2 zu Art. 3 MLI, BT-Drucks. 19/20979, 139 f.

ddd. Einkünftezurechnung nach dem Recht des Ansässigkeitsstaates

Nach Art. 3 Abs. 1 MLI ist der Quellenstaat zur Quellensteuerreduktion verpflichtet, wenn der Ansässigkeitsstaat die Einkünfte einer im Ansässigkeitsstaat ansässigen Person zurechnet. Nicht erforderlich ist eine tatsächliche Besteuerung. Im Beispiel 1 ist Deutschland dementsprechend auch dann zur Quellensteuerreduktion verpflichtet, wenn Land B die Einkünfte zwar der im Land B ansässigen B Co zurechnet, die Einkünfte jedoch aufgrund einer Freistellung nach innerstaatlichem Recht nicht besteuert. Bei Art. 3 Abs. 1 MLI sowie den gleichartigen Vorschriften deutscher DBA handelt es sich somit nicht um Subject-to-tax-Klauseln.

Unklar ist hingegen, ob auch eine Zurechnung der Einkünfte im Rahmen einer Hinzurechnungs- bzw. CFC-Besteuerung eine Erweiterung des Abkommenschutzes nach Art. 3 Abs. 1 MLI zur Folge haben kann. U.E. ist dies aufgrund des Wortlauts sowie des Sinn und Zwecks zu bejahen.<sup>265</sup> Das nachfolgende Beispiel verdeutlicht das Vorstehende:

#### **Beispiel 5:**

Wie Beispiel 2. Nunmehr unterliegen die Lizenzerträge jedoch der Hinzurechnungsbesteuerung im Land A. Infolgedessen wird für steuerliche Zwecke des Landes A fingiert, dass die Lizenzerträge direkt von der A Co erzielt werden, sodass die A Co mit diesen im Rahmen der unbeschränkten Steuerpflicht im Land A der Besteuerung unterliegt. Die Tatbestandsvoraussetzungen des Art. 3 Abs. 1 MLI sind ausweislich dessen Wortlauts erfüllt, sodass Deutschland u.E. zur Quellensteuerreduktion nach dem DBA mit Land A verpflichtet ist.

eee. Steuerlich nicht existente Transaktionen und Leistungsbeziehungen nach ausländischem Recht

Auslegungsfragen zur Anwendung des Art. 3 Abs. 1 MLI ergeben sich, wenn Transaktionen oder Leistungsbeziehungen aus ausländischer steuerlicher Sicht nicht existieren. Denn in diesem Fall fehlt es an einer Zurechnung der Einkünfte zu einem unbeschränkt Steuerpflichtigen nach dem Recht des anderen Vertragsstaates. Diese Thematik wird anhand der folgenden beiden Beispielsfälle veranschaulicht.

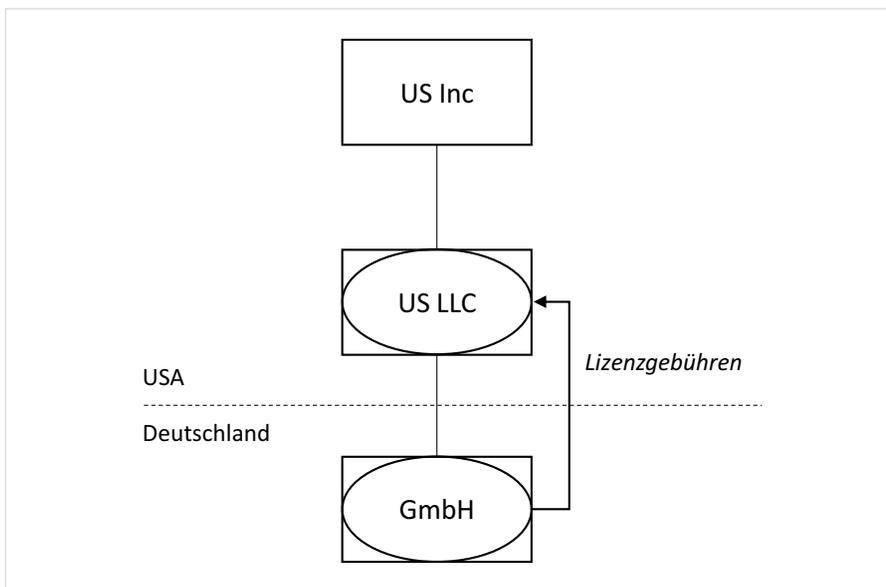
---

<sup>265</sup> Vgl. ausführlich hierzu *Schnitger/Oskamp*, IStR 2014, 385, 388 f.

### Beispiel 6:

Die in den USA ansässige US Inc ist Alleingesellschafterin einer US LLC, welche wiederum sämtliche Anteile an einer deutschen GmbH hält. Sowohl die US LLC als auch die GmbH werden aus US-steuerlicher Sicht als sog. „disregarded entities“ (d.h. als aus US-steuerlicher Sicht nicht existierende Gesellschaften) behandelt. Nach dem deutschen Rechtstypenvergleich handelt es sich bei der US LLC annahmegemäß um eine Kapitalgesellschaft.<sup>266</sup>

Die GmbH zahlt Lizenzgebühren an die US LLC. Mit diesen unterliegt die US LLC in Deutschland der beschränkten Steuerpflicht (§ 2 Nr. 1 KStG i.V.m. § 49 Abs. 1 Nr. 2 Buchst. f Doppelbuchst. aa EStG) und die GmbH ist zum Einbehalt von Abzugsteuer nach § 50a Abs. 1 Nr. 3 EStG verpflichtet. Für US-steuerliche Zwecke existiert die Lizenzzahlung nicht, weil sie zwischen zwei aus US-steuerlicher Sicht nicht existierenden Rechtsträgern erfolgt.



Im Beispiel 6 ist die US LLC grundsätzlich nicht abkommensberechtigt, weil sie mangels unbeschränkter Steuerpflicht in den USA keine ansässige

<sup>266</sup> Vgl. BMF v. 19.3.2004, Steuerliche Einordnung der nach dem Recht der Bundesstaaten der USA gegründeten Limited Liability Company, BStBl. I 2004, 411.

Person i.S.d. Art. 4 des DBA-USA ist. Eine abkommensrechtliche Entlastung könnte sich aus Art. 1 Abs. 7 DBA-USA ergeben. Dieser setzt allerdings voraus, dass die Lizenzerträge nach US-amerikanischem Steuerrecht einer in den USA ansässigen Person zugerechnet werden. Dies ist im Beispiel 6 nicht der Fall, da die Lizenzzahlung von der GmbH an die US LLC aus US-steuerlicher Sicht nicht existiert. Nach dem Wortlaut des Art. 1 Abs. 7 DBA-USA könnte eine abkommensrechtliche Entlastung im Beispiel 6 daher ausscheiden.

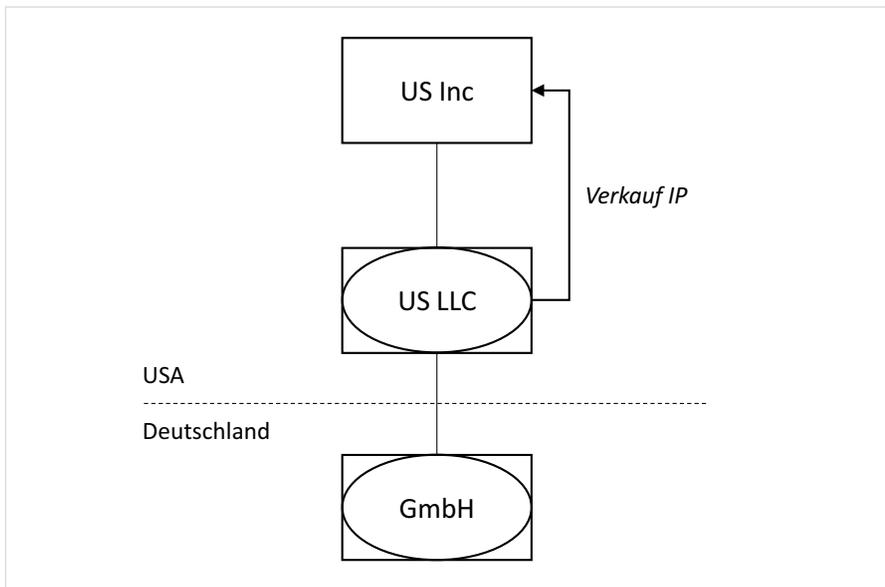
Es bestehen jedoch erhebliche Zweifel, ob dieses Ergebnis gerechtfertigt ist. Die US Inc unterliegt aufgrund der steuerlichen Behandlung der US LLC und GmbH als „disregarded entities“ mit den Gewinnen der GmbH nämlich der US-amerikanischen Besteuerung. Der Umstand, dass die Lizenzzahlung von der GmbH an die US LLC aus US-steuerlicher Sicht nicht existiert, hat zur Folge, dass der Gewinn der GmbH mangels Lizenzaufwendungen der GmbH für US-steuerliche Zwecke in Höhe der Lizenzzahlungen erhöht ist. Bei wirtschaftlicher Betrachtung unterliegen die Lizenzerträge der US LLC somit in den USA einer Besteuerung. Dies rechtfertigt u.E., die Tatbestandsvoraussetzungen des Art. 1 Abs. 7 DBA-USA als erfüllt anzusehen und eine Abkommensentlastung zu gewähren.<sup>267</sup>

### **Beispiel 7:**

Wie Beispiel 6. Nunmehr veräußert die US LLC ihre an die GmbH lizenzierten Rechte an ihre Alleingesellschafterin, die US Inc. Aus US-steuerlicher Sicht liegt keine Veräußerung vor, weil die US LLC aus US-steuerlicher Sicht nicht existiert.

---

<sup>267</sup> So auch *Linn*, in Wassermeyer, DBA, DBA-USA, Art. 1 Rn. 78.



Im Beispiel 7 unterliegt die US LLC in Deutschland mit dem Gewinn aus der Veräußerung der in einer deutschen Betriebsstätte verwerteten Rechte<sup>268</sup> der beschränkten Steuerpflicht (§ 2 Nr. 1 KStG i.V.m. § 49 Abs. 1 Nr. 2 Buchst. f Doppelbuchst. bb EStG).

Nach Art. 13 Abs. 5 DBA-USA steht das Besteuerungsrecht für diesen Veräußerungsgewinn grundsätzlich ausschließlich dem Ansässigkeitsstaat des Veräußerers zu. Die US LLC ist aber mangels unbeschränkter Steuerpflicht in den USA keine abkommensberechtigte Person. Abkommensvorteile können demnach nur in Anspruch genommen werden, wenn die Gewinne nach Art. 1 Abs. 7 DBA-USA als von einer ansässigen Person erzielt gelten. Dessen Anwendung könnte im Beispiel 7 – wie auch schon im Beispiel 6 – daran scheitern, dass der Veräußerungsvorgang aus US-steuerlicher Sicht nicht existiert.

Es bestehen jedoch erneut Zweifel, ob dieses Ergebnis sachgerecht ist. Die Nichtanwendung des Art. 1 Abs. 7 DBA-USA hätte zur Folge, dass der Veräußerungsgewinn in Deutschland der Besteuerung unterläge. Aus US-steuerlicher Sicht liegt kein Verkauf von US LLC an US Inc vor, sodass der steuerliche Buchwert der Rechte für US-steuerliche Zwecke unverändert bleibt.

<sup>268</sup> Die Rechte werden annahmegemäß in der deutschen Betriebsstätte des Lizenznehmers (GmbH) verwertet.

Sofern die US Inc das IP in Zukunft z.B. an einen fremden Dritten veräußern würde, unterlägen die bereits in Deutschland versteuerten stillen Reserven auch in den USA der Besteuerung; es droht mithin eine Doppelbesteuerung.

Sollte die Anwendung des Art. 1 Abs. 7 DBA-USA im Beispiel 6 abgelehnt werden, kann argumentiert werden, dass kein Veräußerungsgewinn entsteht: Sofern die US LLC die Rechte nicht an die US Inc, sondern an einen fremden Dritten veräußern würde, unterläge der Veräußerungsgewinn in den USA auf Ebene der US Inc der Besteuerung. Infolgedessen wären die Voraussetzungen des Art. 1 Abs. 7 DBA-USA erfüllt und Deutschland wäre an der Besteuerung des Veräußerungsgewinns nach Art. 13 Abs. 5 DBA-USA gehindert. Somit besteht – bei unterstellter Veräußerung an einen fremden Dritten – hinsichtlich des Gewinns aus der Veräußerung der Rechte kein deutsches Besteuerungsrecht. Lehnte man die Anwendung des Art. 1 Abs. 7 DBA-USA auf die Übertragung der Rechte von der US LLC auf die US Inc ab, so würde durch den Verkauf an die US Inc erstmalig ein deutsches Besteuerungsrecht begründet werden. Es käme damit zu einer Verstrickung nach § 4 Abs. 1 S. 8 Hs. 2 EStG und zum Ansatz der Rechte zum gemeinen Wert nach § 6 Abs. 1 Nr. 5a EStG. Deutschland wäre zwar zur Besteuerung des Veräußerungsgewinns nach dem DBA-USA berechtigt; dieser würde sich aber aufgrund der vorherigen Verstrickung auf null belaufen.

## **b. Bestimmung der Ansässigkeit bei Doppelansässigkeit**

### **aa. Einführung und Regelungszweck**

Nach Art. 4 Abs. 1 OECD-MA bestimmt sich die Ansässigkeit einer anderen als einer natürlichen Person (insb. Körperschaften)<sup>269</sup> ausgehend von den Anknüpfungsmerkmalen der unbeschränkten Steuerpflicht im innerstaatlichen Recht der Vertragsstaaten nach dem Ort der Geschäftsleitung oder eines anderen ähnlichen Merkmals, mithin z.B. ihrem statutarischen Sitz.

Ist eine Körperschaft aufgrund der vorgenannten Merkmale in beiden Vertragsstaaten unbeschränkt steuerpflichtig, weil sie beispielsweise ihren Sitz

---

<sup>269</sup> Art. 2 MLI enthält keine eigenständige Definition des Ausdrucks „Person“, weshalb auch im Rahmen des MLI auf die Begriffsdefinition in Art. 3 Abs. 1 OECD-MA zurückzugreifen ist. Danach sind „andere als natürliche Personen“ Gesellschaften – insb. juristische Personen – und Personenvereinigungen. Schwerpunkt der Regelung in Art. 4 MLI sind jedoch nach der Denkschrift Teil 2 zu Art. 4 MLI, BT-Drucks. 19/20979, 140, Körperschaften.

in dem einen und ihre Geschäftsleitung in dem anderen Vertragsstaat hat,<sup>270</sup> liegt eine sog. Doppelansässigkeit (auch) i.S.d. Art. 4 Abs. 1 OECD-MA vor.

Um die sich aus der Doppelansässigkeit ergebenden negativen Folgen einer doppelten Besteuerung sowie insbesondere einer doppelten Nichtbesteuerung zu vermeiden, muss nach Art. 4 MLI zur Bestimmung der abkommensrechtlichen Ansässigkeit einer Körperschaft ein Verständigungsverfahren durchgeführt werden, in dessen Rahmen sich die zuständigen Behörden der Vertragsstaaten bemühen sollen, eine Einigung über die abkommensrechtliche Ansässigkeit zu erzielen. Der Wortlaut von Art. 4 MLI ist in Anlage III dargestellt.

Nach Art. 4 Abs. 1 S. 1 MLI sollen der Ort der tatsächlichen Geschäftsleitung, der Gründungsort sowie sonstige maßgebliche Faktoren i.S.d. unter das Übereinkommen fallenden Steuerabkommens zur Entscheidungsfindung herangezogen werden. Ohne eine Verständigung über die abkommensrechtliche Ansässigkeit soll die Körperschaft nach Art. 4 Abs. 1 S. 2 MLI nur in dem Umfang und in der Weise einen Anspruch auf Steuererleichterungen oder -befreiungen nach dem jeweiligen, unter das Übereinkommen fallende Steuerabkommen haben, wie es die zuständigen Behörden der Vertragsstaaten vereinbaren.

Die Regelung in Art. 4 Abs. 1 MLI basiert auf dem im Rahmen des BEPS-Projekts<sup>271</sup> eingeführten Art. 4 Abs. 3 OECD-MA 2017, der die bisherige Regelung im OECD-MA 2014 ersetzt hat, nach der eine Körperschaft im Falle der Doppelansässigkeit abkommensrechtlich nur in dem Staat als ansässig galt, in dem sich der Ort ihrer tatsächlichen Geschäftsleitung befindet. Eine Art. 4 Abs. 1 MLI entsprechende Regelung wurde bereits im Update 2008 des OECD-MA<sup>272</sup> in Tz. 24.1 OECD-MK zu Art. 4 OECD-MA als alternative Formulierung vorgeschlagen.<sup>273</sup> Die deutsche Verhandlungsgrundlage für den Abschluss von DBA<sup>274</sup> enthält eine solche Regelung dagegen nicht.

---

<sup>270</sup> Denkbar sind auch Fälle, in denen beide Vertragsstaaten den Ort der Geschäftsleitung für sich beanspruchen. Vgl. hierzu bspw. auch *Lüdicke/Gebhardt*, in Kofler/Schnitger (Hrsg.), BEPS-Handbuch, 2019, Aktionspunkt 6, Rn. 200.

<sup>271</sup> Vgl. OECD (2015), Preventing the Granting of Treaty Benefits in Inappropriate Circumstances, Action 6 – 2015, Final Report, Tz. 48.

<sup>272</sup> Stand: 18.7.2008.

<sup>273</sup> Vgl. hierzu ausführlich auch *Wassermeyer/Kaesler*, in Wassermeyer, DBA, OECD-MA, Art. 4 Rn. 105 ff.

<sup>274</sup> Stand: 22.8.2013.

Regelungen nach dem Vorbild von Art. 4 MLI, die sich auf die Lösung von Konflikten mit Blick auf die Doppelansässigkeit von Körperschaften beziehen, stellen keinen Mindeststandard dar.<sup>275</sup> Daher kann nach Art. 4 Abs. 3 Buchst. a MLI u.a. von einer Umsetzung des Art. 4 MLI vollständig abgesehen werden. Daneben kann die Anwendung von Art. 4 MLI nach Art. 4 Abs. 3 Buchst. b bis d MLI auch nur für bestimmte, unter das Übereinkommen fallende Steuerabkommen ausgeschlossen werden. Art. 4 Abs. 3 Buchst. e MLI eröffnet zudem die Möglichkeit, abweichend von Art. 4 Abs. 1 S. 2 MLI zu regeln, dass eine Körperschaft, wenn keine Verständigung erfolgt, keinen Anspruch auf im erfassten Steuerabkommen vorgesehene Steuererleichterungen oder -befreiungen haben soll. Diesbezüglich räumt Art. 4 Abs. 3 Buchst. f MLI dem anderen Vertragsstaat das Recht ein, Art. 4 MLI insgesamt nicht anzuwenden.

#### bb. Auswirkungen auf deutsche DBA

Deutschland hat sich im Rahmen der Auswahlentscheidungen im Zustimmungsgesetz<sup>276</sup> in Übereinstimmung mit Art. 4 Abs. 3 Buchst. a MLI gegen die Anwendung des gesamten Art. 4 MLI entschieden. Hintergrund der in Art. 4 MLI enthaltenen Regelung ist die Sorge vieler Vertragsstaaten des Übereinkommens, doppelt ansässige Gesellschaften würden bewusst und allein deshalb errichtet, um steuerliche Vorteile zu erzielen.<sup>277</sup> Deutschland teilt diese Auffassung jedoch insbesondere im Hinblick auf den europäischen Raum nicht. Der Aufwand bzgl. der Durchführung von Verständigungsverfahren zur Erlangung von Abkommensvorteilen für Gesellschaften, die aus legitimen Gründen doppelt ansässig sind, sei bei Umsetzung von Art. 4 MLI ungerechtfertigt.<sup>278</sup> Die Eindämmung von missbräuchlichen Steuergestaltungen könne gezielt durch die Anwendung allgemeiner oder besonderer Missbrauchsvermeidungsvorschriften des nationalen Rechts und besonders durch Art. 7 MLI erreicht werden. Unabhängig von der Auswahlentscheidung des

---

<sup>275</sup> Vgl. Denkschrift Teil 1 zu Art. 4 MLI, BT-Drucks. 19/20979, 97.

<sup>276</sup> BGBl. II 2020, 1016.

<sup>277</sup> Vgl. Denkschrift Teil 2 zu Art. 4 MLI, BT-Drucks. 19/20979, 140. Diese Bedenken wurden nach den Ausführungen der OECD im Abschlussbericht zu BEPS-Action 6, Tz. 47, bereits bei Aufnahme der mit Art. 4 Abs. 1 MLI vergleichbaren Alternativformulierung in Tz. 24.1 OECD-MK im Update des OECD-MA vom 18.7.2008 angebracht. Vgl. hierzu auch *Lüdicke/Gebhardt*, in *Kofler/Schnitger* (Hrsg.), *BEPS-Handbuch*, 2019, Aktionspunkt 6, Rn. 204.

<sup>278</sup> Vgl. Denkschrift Teil 2 zu Art. 4 MLI, BT-Drucks. 19/20979, 140.

jeweiligen Vertragspartners ergeben sich für Deutschland aus Art. 4 MLI damit keine weiteren Konsequenzen. Im Rahmen bilateraler Verhandlungen/ Abkommensrevisionen kann es jedoch im Einzelfall<sup>279</sup> dazu kommen, dass eine vergleichbare Regelung in ein DBA aufgenommen wird.

### c. Änderungen im Methodenartikel

#### aa. Einführung und Regelungszweck

Anders als die übrigen Artikel des Übereinkommens betrifft Art. 5 MLI nicht die Verteilung von Besteuerungsrechten, sondern die Methoden zur Vermeidung der Doppelbesteuerung. Diesbezüglich schlägt Art. 5 MLI drei alternative Optionen A bis C zur Anpassung der Methodenartikel (Art. 23A und 23B OECD-MA) in den unter das Übereinkommen fallenden Steuerabkommen vor. Die Regelung ist auf die Empfehlungen der OECD zu Action 2 des BEPS-Projekts zurückzuführen.<sup>280</sup> Der Wortlaut von Art. 5 MLI ist in Anlage III dargestellt.

Art. 5 Abs. 2 und 3 MLI (Option A) sehen die Einführung einer Rückfallklausel zur Ergänzung der Freistellungsmethode vor. Danach soll keine Freistellung von Einkünften bzw. Vermögenswerten erfolgen, wenn der andere Vertragsstaat (namentlich der Quellen- bzw. Belegenheitsstaat) die Bestimmungen des unter das Übereinkommen fallenden Steuerabkommens so anwendet, dass diese Einkünfte oder Vermögenswerte nicht oder nur mit einem begrenzten (Quellen-)Steuersatz besteuert werden. Im Falle der Begrenzung der Quellenbesteuerung soll ein Übergang zur Anrechnungsmethode erfolgen, wobei der Anrechnungshöchstbetrag i.S. einer per-country-limitation begrenzt ist.<sup>281</sup> Die Regelung in Art. 5 Abs. 2 MLI basiert auf Art. 23A Abs. 4 OECD-MA.<sup>282</sup> Eine vergleichbare Regelung findet sich auch in Art. 22 Abs. 1 Nr. 5 Buchst. a der deutschen Verhandlungsgrundlage für

---

<sup>279</sup> Z.B. die DBA mit den USA und der Türkei enthalten bereits in Art. 4 Abs. 3 jeweils eine Regelung, dass sich die Behörden bei Doppelansässigkeit einer nicht natürlichen Person bemühen werden, in gegenseitigem Einvernehmen den Ansässigkeitsstatus zu regeln.

<sup>280</sup> Vgl. OECD (2015), *Neutralizing the Effect of Hybrid Mismatch Arrangements, Action 2 – 2015, Final Report*.

<sup>281</sup> Vgl. hierzu auch *Grotherr*, ISR 2017, 221, 225.

<sup>282</sup> Vgl. Denkschrift Teil 1 zu Art. 5 MLI, BT-Drucks. 19/20979, 98; Art. 23A Abs. 4 wurde am 29.4.2000 in das OECD-MA aufgenommen, vgl. auch *Wassermeyer*, in *Wassermeyer, DBA, OECD-MA*, Art. 23A Rn. 11.

den Abschluss von DBA.<sup>283</sup> Das deutsche Recht verfügt mit § 50d Abs. 9 EStG bereits unilateral über eine entsprechende Rückfallklausel.<sup>284</sup>

Als alternative Option B zur Anpassung des Methodenartikels sehen Art. 5 Abs. 4 und 5 MLI die Einführung eines abkommensrechtlichen Korrespondenzprinzips zur Begrenzung des sog. internationalen Schachtelprivilegs insb. mit Blick auf hybride Finanzierungsinstrumente vor.<sup>285</sup> Danach soll eine Steuerfreistellung von Dividenden im Ansässigkeitsstaat des Dividendenempfängers nur dann gewährt werden, wenn die nämlichen Einkünfte bei der Ermittlung der steuerpflichtigen Gewinne einer im anderen Vertragsstaat (Ansässigkeitsstaat der ausschüttenden Gesellschaft) ansässigen Person (ausschüttende Gesellschaft) nach dem Recht dieses Vertragsstaats nicht zu einem Abzug geführt, mithin das Einkommen dieser Person nicht gemindert haben. Statt der Freistellung soll eine i.S. einer per-country-limitation begrenzte Steueranrechnung im Ansässigkeitsstaat des Dividendenempfängers erfolgen. Eine vergleichbare Regelung findet sich auch in der deutschen Verhandlungsgrundlage für den Abschluss von DBA<sup>286</sup> (Art. 22 Abs. 1 Nr. 1 S. 3) und wird bereits in den meisten Länderabkommen umgesetzt.<sup>287</sup> Aus deutscher Sicht ergibt sich eine entsprechende Korrespondenz bereits aus § 8b Abs. 1 S. 3 i.V.m. S. 2 KStG.

Art. 5 Abs. 6 und 7 MLI sehen als Option C die generelle Einführung der Anrechnungsmethode zur Vermeidung der Doppelbesteuerung vor und basieren im Wesentlichen auf Art. 23B OECD-MA 2017.<sup>288</sup>

Ein DBA-Vertragsstaat hat bei Anwendung des MLI die entsprechende Auswahlentscheidung nach Art. 5 Abs. 10 MLI zu notifizieren.

Die in Abs. 8 und 9 des Art. 5 MLI enthaltenen Vorbehaltsregelungen ermöglichen es einem Vertragsstaat, den anderen Vertragsstaat eines unter das Übereinkommen fallenden Steuerabkommens an der Anwendung des gesamten Art. 5 MLI oder nur der vorgenannten Option C zu hindern, wenn

---

<sup>283</sup> Stand: 22.8.2013.

<sup>284</sup> Vgl. auch *Haase*, in *Haase*, MLI, 2018, Art. 5 Rn. 10.

<sup>285</sup> Vgl. hierzu auch *Grotherr*, ISR 2017, 221, 225, sowie *Haase*, in *Haase*, MLI, 2018, Art. 5 Rn. 15 f.

<sup>286</sup> Stand: 22.8.2013.

<sup>287</sup> Vgl. *Grotherr*, ISR 2017, 221, 226.

<sup>288</sup> Vgl. auch Denkschrift Teil 1 zu Art. 5 MLI, BT-Drucks. 19/20979, 99.

sich der erstgenannte Staat für keine der vorgenannten Optionen oder gegen die Anwendung von Option C entscheidet.

#### bb. Auswirkungen auf deutsche DBA

Deutschland hat sich im Rahmen der Auswahlentscheidungen im Zustimmungsgesetz<sup>289</sup> insgesamt gegen eine Anwendung der in Art. 5 MLI enthaltenen Optionen zur Modifikation der Methodenartikel entschieden.

Mit Blick auf Option A (Einführung einer Rückfallklausel) gründet diese Entscheidung wohl auch auf dem Umstand, dass viele von Deutschland abgeschlossene DBA bereits eine Switch-over-Klausel entsprechend Art. 22 Abs. 1 Nr. 5 Buchst. a der deutschen Verhandlungsgrundlage und einige DBA auch eine Subject-to-tax-Klausel entsprechend Art. 22 Abs. 1 Nr. 5 Buchst. b der deutschen Verhandlungsgrundlage als flankierende Maßnahmen zur Freistellungsmethode beinhalten. Zudem verfügt Deutschland in § 50d Abs. 9 EStG bereits unilateral über eine entsprechende Rückfallklausel in Form eines Treaty Overrides.

Die in Option B vorgeschlagene Einführung eines abkommensrechtlichen Korrespondenzprinzips erfolgt bereits auf Grundlage der deutschen Verhandlungsgrundlage für den Abschluss von DBA.<sup>290</sup> Ferner ergibt sich eine entsprechende Korrespondenz mit Blick auf Beteiligungserträge für Deutschland bereits aus § 8b Abs. 1 S. 3 i.V.m. S. 2 KStG. Die Möglichkeit der Steueranrechnung (Option C) ergibt sich bereits aus Art. 23B OECD-MA.

Da sich Art. 5 OECD-MA – im Gegensatz zu den übrigen Bestimmungen des Übereinkommens – allein auf die Methoden zur Vermeidung der Doppelbesteuerung bezieht und es jeder Vertragspartei nach internationalen Grundsätzen freisteht, die Vermeidung der Doppelbesteuerung mit Blick auf die in ihrem Gebiet Ansässigen entsprechend der eigenen Abkommenspolitik zu regeln, hat sich Deutschland auch gegen die Anbringung eines Anwendungsvorbehalts nach Art. 5 Abs. 8 und 9 MLI entschieden. Das bedeutet, dass der andere Vertragspartner eines deutschen DBA einseitig für sich als Ansässigkeitsstaat Änderungen in dem betreffenden DBA vornehmen kann.<sup>291</sup>

---

<sup>289</sup> BGBl. II 2020, 946 ff. Da Deutschland keine Notifikation gem. Art. 5 Abs. 10 MLI vorgenommen hat, kommt keine Option des Art. 5 MLI zur Anwendung.

<sup>290</sup> Stand: 22.8.2013.

<sup>291</sup> Vgl. Denkschrift Teil 2 zu Art. 5 MLI, BT-Drucks. 19/20979, 140.

#### **d. Aufnahme einer saving clause**

##### aa. Einführung und Regelungszweck

Art. 11 MLI eröffnet den Vertragsparteien des Übereinkommens die Möglichkeit, eine sog. saving clause nach dem Vorbild des im Rahmen des Updates 2017 neu in das OECD-MA aufgenommenen Art. 1 Abs. 3 in ihre DBA aufzunehmen. Der Wortlaut von Art. 11 MLI ist in Anlage III dargestellt.

Die dem US-amerikanischen Abkommensrecht<sup>292</sup> entlehnte Vorschrift zielt darauf ab, dem Ansässigkeitsstaat – ungeachtet der im jeweiligen DBA sonst getroffenen Vereinbarungen, d.h. insbesondere in Fällen, in denen dem Quellenstaat nach dem Verteilungsartikel (grundsätzlich) das ausschließliche Besteuerungsrecht zugeordnet wird – das Recht einzuräumen, die in seinem Gebiet ansässigen Personen zu besteuern. Damit soll laut der Begründung der OECD zu Art. 1 Abs. 3 OECD-MA 2017 einer nicht beabsichtigten Beschränkung des Besteuerungsrechts des Ansässigkeitsstaates in bestimmten Fällen – beispielhaft wird hier auf das Verhältnis von Art. 7 Abs. 1 und Art. 10 Abs. 5 OECD-MA zu innerstaatlichen Regelungen zur Hinzurechnungsbesteuerung verwiesen – entgegengewirkt werden.<sup>293</sup>

Etwas anderes soll nur hinsichtlich bestimmter, in Art. 11 Abs. 1 Buchst. a bis j MLI abschließend aufgelisteter Abkommensbegünstigungen gelten. Zu nennen sind hier u.a. die Gewährung der Gegenberichtigung im Falle von Gewinnkorrekturen im anderen Staat (z.B. entsprechend Art. 7 Abs. 3 und Art. 9 Abs. 2 OECD-MA bzw. Art. 17 MLI) sowie die Gewährung der Steuerfreistellung oder Steueranrechnung entsprechend des Methodenartikels (z.B. Art. 23A bzw. 23B OECD-MA).

Die Vereinbarung eines Besteuerungsvorbehalts ist kein Mindeststandard.<sup>294</sup> Daher kann nach Art. 11 Abs. 3 Buchst. a MLI von einer Umsetzung des Art. 11 MLI vollständig abgesehen werden. Zudem eröffnet Art. 11 Abs. 3 Buchst. b MLI die Möglichkeit einer Differenzierung, nur solche DBA im

---

<sup>292</sup> Eine entsprechende Regelung findet sich in Art. 1 Abs. 4 und 5 des US-Musterabkommens (Stand 2016), wobei Hintergrund dieser Regelung aus US-Sicht die Anknüpfung der unbeschränkten Steuerpflicht auch an die Staatsangehörigkeit bzw. den Gründungsort von Gesellschaften ist. Auch das zwischen Deutschland und den USA abgeschlossene DBA enthält eine solche Klausel nach US-Lesart; vgl. hierzu auch Denkschrift Teil 2 zu Art. 11 MLI, BT-Drucks. 19/20979, 145.

<sup>293</sup> Vgl. Tz. 17 i.V.m. Tz. 81 OECD-MK zu Art. 1 OECD-MA 2017.

<sup>294</sup> Vgl. Denkschrift Teil 2 zu Art. 11 MLI, BT-Drucks. 19/20979, 145.

Rahmen des MLI zu ändern, die noch keine mit Art. 11 Abs. 1 MLI vergleichbare Regelung enthalten.

bb. Auswirkungen auf deutsche DBA

Da die Regelung in Art. 11 MLI nicht der deutschen Abkommenspolitik<sup>295</sup> entspricht, hat sich Deutschland nach Art. 11 Abs. 3 Buchst. a MLI gegen eine Anwendung des gesamten Art. 11 MLI entschieden<sup>296</sup>, sodass sich unabhängig von der Auswahlentscheidung des jeweiligen Vertragspartners für Deutschland aus Art. 11 MLI im Ergebnis keine weiteren Konsequenzen ergeben. Dass Deutschland keine Notwendigkeit für eine solche Klausel sieht, mag u.a. auch darauf zurückzuführen sein, dass viele deutsche DBA entweder einen Vorbehalt zur Anwendung der allgemeinen innerstaatlichen Missbrauchsvermeidungsvorschriften bzw. speziell der Hinzurechnungsbesteuerung enthalten.<sup>297</sup>

---

<sup>295</sup> Auch in der deutschen Verhandlungsgrundlage für den Abschluss von DBA (Stand: 22.8.2013) findet sich keine Art. 1 Abs. 3 OECD-MA bzw. Art. 11 MLI entsprechende Regelung.

<sup>296</sup> BGBl. II 2020, 1019.

<sup>297</sup> Vgl. hierzu unter Nennung betreffender DBA *Lüdicke/Gebhardt*, in Kofler/Schnitger (Hrsg.), BEPS-Handbuch, 2019, Aktionspunkt 6, Rn. 219.

## **V. Umsetzung der Empfehlungen des BEPS-Projektes in deutschen DBA außerhalb des MLI**

Wie in Kapitel III.1. dargestellt, hatte Deutschland anlässlich der Unterzeichnung des MLI im Jahr 2017 vorläufig 35 DBA benannt, die durch das MLI geändert werden sollten. Gem. Zustimmungsgesetz zum MLI sind nur noch 14 DBA als durch das MLI zu ändernde DBA genannt<sup>298</sup>, da mit vielen Vertragspartnern bilateral Verhandlungen aufgenommen wurden (vgl. Kapitel III.2.).

Darüber hinaus finden auch Verhandlungen über Abkommensrevisionen mit vielen DBA-Vertragspartnern unabhängig davon statt, ob das DBA durch das MLI geändert werden sollte bzw. soll.

Im Folgenden ist zunächst für die DBA, die auf der vorläufigen MLI-Liste genannt waren und im Zustimmungsgesetz nicht mehr als zu änderndes DBA aufgeführt sind, der Stand der bilateralen Umsetzung dargestellt. Anschließend wird noch auf weitere jüngere deutsche DBA, die nicht als Covered Tax Agreements in den vorläufigen Auswahlentscheidungen Deutschlands benannt wurden, aber dennoch MLI-Elemente enthalten, eingegangen.

### **1. DBA, die auf der vorläufigen Auswahlliste Deutschlands standen, aber letztlich nicht als CTA notifiziert wurden**

Von den 22 DBA, die vorläufig als CTA notifiziert waren, aber in den Auswahlentscheidungen gem. Zustimmungsgesetz nicht mehr notifiziert sind, sind zu 20 DBA bilaterale Verhandlungen mit dem jeweiligen Vertragspartner bekannt<sup>299</sup>.

Auch wenn zu erwarten ist, dass in diesen bilateralen Verhandlungen im Wesentlichen die MLI-Elemente aufgenommen werden, sind die Verhandlungspartner nicht an die bei Unterzeichnung des MLI vorläufig gewählten Auswahlentscheidungen gebunden. Sie können zum einen auf bilateralem Weg darauf verzichten, vorläufig gewählte Elemente in einem Revisionsprotokoll umzusetzen. Zum anderen können sie aber auch weitere MLI-Ele-

---

<sup>298</sup> BGBl. II 2020, 1015 f.

<sup>299</sup> Der Stand der Abkommensverhandlungen ergibt sich aus dem BMF-Schreiben vom 18.2.2021 (BStBl. I 2021, 265), in dem der Stand zum 1.1.2021 dargestellt wird.

mente aufnehmen, selbst wenn sich die Staaten im Rahmen des MLI gegen die Anwendung dieser Elemente entschieden haben.

Darüber hinaus können auch alle anderen DBA-Regelungen, die keinen Bezug zum MLI aufweisen, geändert werden.

In der nachstehenden Tabelle sind die 20 DBA aufgelistet, zu denen Revisionsverhandlungen bekannt sind, sowie der Hinweis, ob und wann ein Revisionsprotokoll paraphiert oder unterzeichnet wurde.

<b>Bulgarien</b> Rev.Protokoll P: 29.7.2019	<b>China</b> Rev.Protokoll Verhandlung	<b>Costa Rica</b> Rev.Protokoll Verhandlung	<b>Dänemark</b> Rev.Protokoll U: 1.10.2020	<b>Estland</b> Rev.Protokoll U: 15.12.2020
<b>Finnland</b> Rev.Protokoll U: 18.11.2019	<b>Irland</b> Rev.Protokoll U: 19.1.2021	<b>Israel</b> Rev.Protokoll P: 24.5.2019	<b>Korea</b> Rev.Protokoll P: 18.4.2018	<b>Lettland</b> Rev.Protokoll P: 18.6.2018
<b>Liechtenstein</b> Rev.Protokoll U: 27.10.2020	<b>Litauen</b> Rev.Protokoll P: 14.4.2020	<b>Mauritius</b> Rev.Protokoll P: 23.6.2020	<b>Mexiko</b> Rev.Protokoll P: 6.2.2018	<b>Neuseeland</b> Rev.Protokoll Verhandlung
<b>Niederlande</b> Rev.Protokoll U: 24.3.2021	<b>Russland</b> Rev.Protokoll P: 8.10.2019	<b>Slowenien</b> Rev.Protokoll Verhandlung	<b>UK</b> Rev.Protokoll U: 12.1.2021	<b>Zypern</b> Rev.Protokoll U: 19.2.2021

P – Paraphierung / U – Unterzeichnung

Auch die DBA mit den Vereinigten Arabischen Emiraten und den USA waren in den vorläufigen Auswahlentscheidungen Deutschlands enthalten, aber nicht in den Auswahlentscheidungen gem. Zustimmungsgesetz. Bislang sind keine bilateralen Verhandlungen zu diesen beiden DBA bekannt, allerdings haben die USA das MLI auch nicht unterzeichnet.

Im Zeitpunkt der Paraphierung liegt der Text des Revisionsprotokolls noch nicht vor, sodass in diesen Fällen noch nicht absehbar ist, welche Änderungen sich im jeweiligen DBA ergeben werden. Die Inhalte werden erst mit Unterzeichnung der Protokolle veröffentlicht. Unterzeichnete Revisionsprotokolle liegen bisher zu den DBA mit Finnland, Dänemark, Liechtenstein, Estland, UK, Irland, Zypern und den Niederlanden vor.

### a. DBA-Finnland

In dem am 19.2.2016 unterzeichneten Revisionsabkommen, das seit 2018 anzuwenden ist, waren noch keine *ausschließlich* aus dem MLI bekannten Elemente enthalten, wengleich das Abkommen in vielen Punkten der deut-

schen Abkommenspolitik folgt, sodass im DBA einige auch aus dem MLI bekannte Elemente enthalten sind. Dies betrifft

- die Regelung zur Gegenberichtigung bei verbundenen Unternehmen entsprechend Art. 9 Abs. 2 der deutschen Verhandlungsgrundlage<sup>300</sup>,
- die Freistellung für Schachteldividenden unter der Bedingung, dass die ausschüttende Gesellschaft diese für Zwecke der Steuer nicht abziehen kann<sup>301</sup>,
- die Switch-over-Klausel bei Qualifikationskonflikten bei Minder- oder Nichtbesteuerung<sup>302</sup> und
- einzelne Regelungen des Verständigungsverfahrens<sup>303</sup>.

Das Revisionsprotokoll zum DBA-Finnland wurde am 18.11.2019 unterzeichnet. Dem Zustimmungsgesetz<sup>304</sup> zur Umsetzung des Protokolls in innerstaatliches Recht haben bereits der Bundestag und der Bundesrat zugestimmt<sup>305</sup> und es wurde im BGBl.<sup>306</sup> veröffentlicht. Das Revisionsprotokoll ist am 25.2.2021 in Kraft getreten und ab 1.1.2022 anzuwenden. Die Änderungen im Protokoll beziehen sich ausschließlich auf MLI-Elemente. Ausweislich der Denkschrift zum Zustimmungsgesetz<sup>307</sup> setzt das Protokoll „den sogenannten BEPS-Mindeststandard im bilateralen Verhältnis zur Republik Finnland um.“

Der Titel des DBA wird nur geringfügig angepasst. Bisher war bereits die Verhinderung von „Steuerverkürzung“ im Titel erwähnt, nunmehr wird die

---

<sup>300</sup> Allerdings ergänzt um den Zusatz, dass der andere Staat die Gegenberichtigung nur vornimmt, wenn er die Änderung für gerechtfertigt hält. Im MLI ist die Gegenberichtigung in Art. 17 enthalten.

<sup>301</sup> Vgl. Art. 22 Abs. 1 Nr. 1 S. 3 der deutschen Verhandlungsgrundlage und auch Art. 5 Abs. 4 (Option B) MLI.

<sup>302</sup> Vgl. Art. 22 Abs. 1 Nr. 5 Buchst. a der deutschen Verhandlungsgrundlage und auch Art. 5 Abs. 2 (Option A).

<sup>303</sup> Drei-Jahres-Frist zur Vorlage des Falls bei der zuständigen Behörde sowie die Pflicht zur Durchführung der Verständigungsregelung ungeachtet der Fristen des innerstaatlichen Rechts ergänzt; beide Regelungen sind in Art. 24 der deutschen Verhandlungsgrundlage und auch in Art. 16 MLI enthalten.

<sup>304</sup> Gesetzentwurf der Bundesregierung v. 20.5.2020, BT-Drucks. 19/19385.

<sup>305</sup> Beschluss des Bundestages v. 2.7.2020 (BR-Drucks. 473/20) und des Bundesrates v. 18.9.2020 (BR-Drucks. 473/20 (B)).

<sup>306</sup> BGBl. II 2020, 754.

<sup>307</sup> BR-Drucks. 171/20, 11.

Verhinderung der „[Steuer-]Umgehung“ ergänzt. Dies entspricht dem Titel des OECD-MA 2017 und setzt eine Empfehlung aus dem Final Report zu BEPS Action 6 um, nach der der Sinn und Zweck des DBA auch die Verhinderung von Steuerverkürzung oder -umgehung sein soll<sup>308</sup>.

Auch in der Präambel wird die Verhinderung von Steuerumgehung (u.a. durch missbräuchliche Gestaltung) als Sinn und Zweck des DBA ergänzt. Der Wortlaut entspricht im Wesentlichen dem Art. 6 Abs. 1 MLI in der deutschen Fassung<sup>309</sup>. Entsprechend der deutschen Auswahlentscheidungen zum MLI wurde der mögliche Zusatz gem. Art. 6 Abs. 3 MLI (Weiterentwicklung der wirtschaftlichen Beziehungen und Vertiefung der Zusammenarbeit in Steuersachen) nicht in die Präambel aufgenommen. Zu weiteren Ausführungen zur Präambel vgl. Kapitel IV.1.a.

Wesentlichste Änderung im DBA ist die Aufnahme des Principal Purpose Tests (PPT) – eine allgemeine Anti-Missbrauchsvorschrift. Bisher war im DBA in Protokoll Nr. 7 zu Art. 25 DBA-Finnland vorgesehen, dass die Anwendung von innerstaatlichen Rechtsvorschriften zur Verhinderung der Steuerumgehung oder Steuerhinterziehung ausdrücklich ermöglicht wird, um Gestaltungen entgegenzuwirken, die einen Abkommensmissbrauch darstellen. Diese Protokoll-Regelung wurde gestrichen und in Art. 25 Abs. 2 DBA-Finnland die Formulierung des PPT entsprechend Art. 7 Abs. 1 MLI aufgenommen. Zu weiteren Ausführungen zum PPT vgl. Kapitel IV.1.b.

Nach den vorläufigen Auswahlentscheidungen beider Vertragsstaaten vom 7.6.2017 hätte bei Änderung des DBA mittels MLI auch ein verbindliches Schiedsverfahren in das DBA aufgenommen worden sollen. In dem Revisionsprotokoll ist hierzu allerdings keine Regelung enthalten.

## **b. DBA-Dänemark**

Am 1.10.2020 haben Deutschland und Dänemark ein Revisionsprotokoll zu dem bestehenden DBA unterzeichnet. Mittlerweile liegt ein Regierungsentwurf für ein Zustimmungsgesetz zur Umsetzung des Protokolls in innerstaatliches Recht vor<sup>310</sup>, dem der Bundestag in seiner Sitzung am 25.3.2021 bereits zugestimmt hat. Mit Bezug zum MLI werden der Titel und die Prä-

---

<sup>308</sup> Vgl. BR-Drucks. 171/20, 11.

<sup>309</sup> Wortlaut vgl. Anlage III.

<sup>310</sup> BR-Drucks. 32/21.

ambel geändert und der Principal Purpose Test (PPT) in das DBA aufgenommen.

Im Titel des DBA<sup>311</sup> aus 1995 waren bisher als Ziele die Vermeidung der Doppelbesteuerung und die Beistandsleistung in Steuersachen genannt. Durch das Revisionsprotokoll wird der Titel dahingehend ergänzt, dass als Ziel des DBA neben der Vermeidung der Doppelbesteuerung auch die Verhinderung von Steuerverkürzung und -umgehung genannt wird.

In Art. 1 S. 1 des DBA war bisher geregelt, dass die Vertragsstaaten nach dem Abkommen zusammenarbeiten, um die Doppelbesteuerung zu vermeiden und die Steuererhebung zu sichern. Dieser Satz wird durch das Protokoll gestrichen und stattdessen durch eine Präambel, die im Wesentlichen dem Wortlaut des Art. 6 Abs. 1 MLI in der deutschen Fassung entspricht, ersetzt. Entgegen den deutschen Auswahlentscheidungen zum MLI wird die Präambel auch um den in Art. 6 Abs. 3 MLI vorgesehenen Zusatz ergänzt, dass die Staaten ihre wirtschaftlichen Beziehungen weiterentwickeln und ihre Zusammenarbeit in Steuersachen vertiefen möchten. Zu weiteren Ausführungen zur Präambel vgl. Kapitel IV.1.a.

In Art. 45 Abs. 3 DBA-Dänemark wird der PPT (Principal Purpose Test) entsprechend Art. 7 Abs. 1 MLI als allgemeine Anti-Missbrauchsvorschrift aufgenommen. Bisher enthielt Art. 45 Abs. 2 DBA-Dänemark eine Regelung, dass das DBA nicht dahingehend auszulegen ist, dass „*ein Steuerpflichtiger durch Mißbrauch von Gestaltungsmöglichkeiten des Rechts seine steuerlichen Verpflichtungen in einem Vertragsstaat umgehen kann*“. Ausweislich der Denkschrift<sup>312</sup> zum DBA (1995) bleibt den Vertragsstaaten durch diese Regelung die Anwendung von Missbrauchsvorschriften, z.B. § 42 AO, vorbehalten. Zu weiteren Ausführungen zum PPT vgl. Kapitel IV.1.b.

Nach den vorläufigen Auswahlentscheidungen beider Vertragsstaaten vom 7.6.2017 waren keine weiteren Änderungen durch das MLI vorgesehen und

---

<sup>311</sup> Der Anwendungsbereich des DBA umfasst neben den Ertragsteuern auch Erbschaft- und Schenkungssteuern. Auf die Änderungen durch das Protokoll im Bereich der Erbschaft- und Schenkungssteuer wird im Folgenden nicht weiter eingegangen.

<sup>312</sup> BT-Drucks. 13/4903, 47. Nach *Krabbe*, in Wassermeyer, DBA, DBA-Dänemark, Art. 45 Rn. 13 wird durch die Vorschrift nicht nur die Anwendung einer allg. nationalen Missbrauchsklausel vorbehalten; die Missbrauchsbestimmung ist vielmehr Bestandteil des Abkommens.

im Revisionsprotokoll sind auch keine weiteren MLI-Elemente aufgenommen worden.

Allerdings sind im Gegensatz zu dem Revisionsprotokoll zum DBA-Finnland in diesem Protokoll noch eine Reihe weiterer Änderungen vorgesehen, z.B. die Aufnahme des AOA in Art. 7, die Streichung der gesonderten Regelung in Art. 14 zu Einkünften aus selbständiger Arbeit, die Anpassungen der Regelungen zum Informationsaustausch (Art. 29), zur Amtshilfe (Art. 30) und zum Verständigungsverfahren<sup>313</sup> (Art. 42) an das OECD-MA oder die Änderung des Anwendungsbereichs der Switch-over-Klausel (Art. 45 Abs. 1 Buchst. a; es wird u.a. eine Anwendung der Klausel auch für Teile von Einkünften<sup>314</sup> vorgesehen).

### c. DBA-Liechtenstein

Am 27.10.2020 haben Deutschland und das Fürstentum Liechtenstein ein Revisionsprotokoll zu dem bestehenden DBA unterzeichnet, das noch zu ratifizieren ist. Ein Regierungsentwurf<sup>315</sup> für ein Zustimmungsgesetz liegt vor.

Der Titel des DBA wird nur geringfügig angepasst und um die Verhinderung der „[Steuer-]Umgehung“ neben der bisher erwähnten Vermeidung von Doppelbesteuerung und Steuerverkürzung ergänzt.

---

<sup>313</sup> Die bisherigen Regelungen in Art. 42 und 43 des DBA entsprechen bereits den Vorgaben von Art. 16 MLI mit Ausnahme des Art. 16 Abs. 1 S. 1 MLI, nach dem eine Person ihren Fall einer abkommenswidrigen Besteuerung der zuständigen Behörde eines der beiden Vertragsstaaten vorlegen kann. Nach Art. 42 Abs. 1 DBA n.F. ist der Fall – analog zu den Regelungen in der deutschen Verhandlungsgrundlage – der zuständigen Behörde des Ansässigkeitsstaats bzw. in bestimmten Fällen der zuständigen Behörde des Vertragsstaats, dessen Staatsangehöriger sie ist, zu unterbreiten. Deutschland hat allerdings auch für die vom MLI erfassten DBA den Vorbehalt gem. Art. 16 Abs. 5 Buchst. a MLI ausgeübt und wendet Art. 16 Abs. 1 S. 1 MLI nicht an. Eine Regelung entsprechend Art. 25 Abs. 3 OECD-MA für ein verbindliches Schiedsverfahren wird jedoch nicht in das DBA-Dänemark aufgenommen.

<sup>314</sup> Zur „Atomisierung“ bei Anwendung von Switch-over-Klauseln und Subject-to-tax-Klauseln vgl. *Lüdicke*, in Brunsbach/Endres/Lüdicke/Schnitger, ifst-Schrift Nr. 492 (2013), 132, 135 ff.

<sup>315</sup> BR-Drucks. 171/21.

Auch in der Präambel wird die Verhinderung von Steuerumgehung (u.a. durch missbräuchliche Gestaltung) als Sinn und Zweck des DBA ergänzt. Der Wortlaut entspricht Art. 6 Abs. 1 MLI in der deutschen Fassung. Der mögliche Zusatz bzgl. der Weiterentwicklung der wirtschaftlichen Beziehungen und der Vertiefung der Zusammenarbeit in Steuersachen im Sinne des Art. 6 Abs. 3 MLI war bereits in der Präambel enthalten und bleibt bestehen. Zu weiteren Ausführungen zur Präambel vgl. Kapitel IV.1.a.

Auch dieses DBA wird um den Principal Purpose Test (PPT) – eine allgemeine Anti-Missbrauchsvorschrift – ergänzt. Mit Art. 31 Abs. 6 DBA-Liechtenstein wurde die Formulierung des PPT entsprechend Art. 7 Abs. 1 MLI aufgenommen. Bisher war im DBA in Art. 31 Abs. 1 bis 5 lediglich eine umfangreiche Limitation-on-benefits-Klausel<sup>316</sup> enthalten. Zu weiteren Ausführungen zum PPT vgl. Kapitel IV.1.b.

#### **d. DBA-Estland**

Am 15.12.2020 haben Deutschland und Estland ein Revisionsprotokoll zu dem bestehenden DBA unterzeichnet. Es wurde bereits ein Regierungsentwurf<sup>317</sup> für ein Zustimmungsgesetz veröffentlicht.

Im Titel des DBA wird neben der Beseitigung der Doppelbesteuerung auch die Verhinderung von Steuerverkürzung und -umgehung ergänzt.

Die Präambel wird an die Formulierung von Art. 6 Abs. 1 MLI angepasst und – entgegen der deutschen Auswahlentscheidungen zum MLI – um den in Art. 6 Abs. 3 MLI vorgesehenen Zusatz ergänzt, dass die Staaten ihre wirtschaftlichen Beziehungen weiterentwickeln und ihre Zusammenarbeit in Steuersachen vertiefen möchten. Zu weiteren Ausführungen zur Präambel vgl. Kapitel IV.1.a.

Das DBA enthielt bisher keine dem Art. 9 Abs. 2 OECD-MA entsprechende Vorschrift zur Gegenberichtigung bei verbundenen Unternehmen, die durch das Revisionsprotokoll nunmehr in das DBA aufgenommen wird. Für weiterführende Erläuterungen zur Gegenberichtigung bei verbundenen Unternehmen vgl. Kapitel IV.1.h.

---

<sup>316</sup> Vgl. hierzu auch *Brunsbach*, in *Brunsbach/Endres/Lüdicke/Schnitger*, ifst-Schrift Nr. 492 (2013), 55 f.

<sup>317</sup> BR-Drucks. 170/21.

Die Voraussetzungen für eine Quellensteuerermäßigung bei Schachteldividenden werden erweitert. Künftig ist für die Anwendung des ermäßigten Quellensteuersatzes in Höhe von 5 % bei Schachteldividenden eine Mindesthaltedauer von 365 Tagen erforderlich (vgl. Art. 8 MLI; weitere Anmerkungen hierzu finden sich in Kapitel IV.1.c).

Außerdem wird die bisher in Art. 13 Abs. 1 DBA-Estland enthaltene Immobilienklausel in Art. 13 Abs. 1a neu gefasst und an die Regelung in Art. 9 Abs. 4 MLI angepasst. Demnach greift sie künftig, sofern der Wert der Anteile oder Rechte innerhalb des Beobachtungszeitraums von 365 Tagen vor der Veräußerung zu mehr als 50 % (un-)mittelbar auf unbeweglichem Vermögen beruht, und ist z.B. auch bei der Veräußerung von Rechten an einer Personengesellschaft anwendbar (vgl. auch Kapitel IV.1.d).

Der Principal Purpose Test (PPT, entsprechend Art. 7 Abs. 1 MLI) wird als allgemeine Anti-Missbrauchsvorschrift in Art. 27 DBA-Estland neu eingeführt. Zu weiteren Ausführungen zum PPT vgl. Kapitel IV.1.b.

#### **e. DBA-UK**

Am 12.1.2021 wurde ein Revisionsabkommen zum DBA-UK unterzeichnet, zu dem bereits ein Regierungsentwurf für ein Zustimmungsgesetz vorliegt.<sup>318</sup>

Neben den bisher im Titel des DBA aus 2010 erwähnten Zielen der Vermeidung der Doppelbesteuerung und Steuerverkürzung wird durch das Revisionsprotokoll der Titel dahingehend ergänzt, dass auch die Verhinderung von Steuerumgehung als Ziel genannt wird. Des Weiteren wird die Präambel an den Wortlaut des Art. 6 Abs. 1 MLI in der deutschen Fassung angepasst.

Auch wenn Deutschland im Rahmen der Auswahlentscheidungen zum MLI die Anti-Fragmentierungsregel des Art. 13 Abs. 4 MLI nicht gewählt hat, wird diese in Art. 5 Abs. 4A DBA-UK eingefügt. Hiermit soll die Aufspaltung von Tätigkeiten zwischen eng verbundenen Unternehmen verhindert werden.<sup>319</sup> In Art. 5 Abs. 8 DBA-UK wird die Definition für eng verbundene Unternehmen bzw. Personen ergänzt. Weiterführende Erläuterungen finden sich in Kapitel IV.1.f.

---

<sup>318</sup> BR-Drucks. 259/21.

<sup>319</sup> Vgl. *van der Ham/Retzer*, IStR 2016, 749, 754.

Mit der Aufnahme der allgemeinen Missbrauchsvermeidungsvorschrift (Principal Purpose Test, PPT) gemäß des neu geschaffenen Art. 30A DBA-UK werden die bisherigen speziellen Anti-Missbrauchsregelungen in den Verteilungsartikeln (Art. 10 Abs. 6, Art. 11 Abs. 5, Art. 12 Abs. 5, Art. 21 Abs. 5)<sup>320</sup> gestrichen. Zu weiteren Ausführungen zum PPT vgl. Kapitel IV.1.b.

Art. 26 Abs. 2 DBA-UK enthielt schon bisher die Regelung, dass die Verständigungsregelung ungeachtet der Fristen des innerstaatlichen Rechts der Vertragsstaaten durchzuführen ist (vgl. auch Art. 16 Abs. 2 S. 2 MLI). Durch das Protokoll wird in Art. 26 Abs. 2 DBA-UK die Ausnahme gestrichen, dass Fristen, die für die Durchführung einer Verständigungsregelung gelten, zu berücksichtigen sind.

Des Weiteren wurde mit Datum vom 12.1.2021 eine gemeinsame Erklärung zum DBA veröffentlicht, in der beide Staaten ihre Bereitschaft erklären, innerhalb von 12 Monaten nach Ablauf des Brexit-Übergangszeitraums – somit in 2021 – Verhandlungen zur weiteren Änderung des Abkommens aufzunehmen.

## **f. DBA-Irland**

Am 19.1.2021 wurde ein Revisionsabkommen zum DBA-Irland unterzeichnet. Mittlerweile wurde ein Entwurf für ein Zustimmungsgesetz veröffentlicht.<sup>321</sup>

Die Präambel wird an den Wortlaut des Art. 6 Abs. 1 MLI in der deutschen Fassung angepasst. Der Titel des DBA, der bereits die Vermeidung der Doppelbesteuerung und die Verhinderung der Steuerverkürzung als Ziele des DBA nennt, wird nicht wie die Titel der bisher beschriebenen Protokolle angepasst. Zu weiteren Ausführungen zur Präambel vgl. Kapitel IV.1.a.

Die Anti-Fragmentierungsregel entsprechend Art. 13 Abs. 4 MLI soll entgegen der allgemeinen deutschen Auswahlentscheidungen zum MLI eingefügt werden. Hierzu wird Art. 5 Abs. 4.1 DBA-Irland zur Verhinderung der Aufspaltung von Tätigkeiten zwischen nahestehenden Unternehmen ergänzt. In diesem Zuge wird der Begriff des „nahestehenden Unternehmens“ bzw. der

---

<sup>320</sup> Vgl. hierzu *Brunsbach*, in *Brunsbach/Endres/Lüdicke/Schnitger*, ifst-Schrift Nr. 480 (2012), 43 f.

<sup>321</sup> BR-Drucks. 260/21.

„nahestehenden Person“ gemäß Art. 5 Abs. 8 DBA-Irland definiert<sup>322</sup>. Weiterführende Erläuterungen bezüglich der Anti-Fragmentierungsregel finden sich in Kapitel IV.1.f.

Die Voraussetzungen für die Quellensteuerermäßigung bei Schachteldividenden gem. Art. 10 Abs. 2 Buchst. a DBA-Irland werden im Sinne des Art. 8 MLI angepasst. Für die Anwendung des ermäßigten Quellensteuersatzes in Höhe von 5 % bei Schachteldividenden wird zusätzlich eine Mindesthaltungsdauer von 365 Tagen gefordert (vgl. Kapitel IV.1.c.).

Außerdem wird die Immobilienklausel gemäß Art. 13 Abs. 4 DBA-Irland angepasst. Demnach wird die Regelung entsprechend Art. 9 Abs. 4 MLI auf die Veräußerung von Rechten, wie Rechten an einer Personengesellschaft oder einem Trust, erweitert und um einen Beobachtungszeitraum von 365 Tagen vor der Veräußerung bzgl. der Bestimmung des Überschreitens der Immobilienquote ergänzt. Über die Regelung im MLI hinaus ist in einem Klammerzusatz allerdings eine Ausnahme bzgl. der Berücksichtigung von Vermögen vorgesehen, das vor der Veräußerung bereits veräußert wurde. Zu weiteren Ausführungen hierzu vgl. Kapitel IV.1.d.

Entsprechend der Umsetzung der Mindeststandards des MLI wird der Principal Purpose Test (PPT) – eine allgemeine Anti-Missbrauchsvorschrift – in Art. 29A DBA-Irland entsprechend Art. 7 Abs. 1 MLI aufgenommen. Zu weiteren Ausführungen zum PPT vgl. Kapitel IV.1.b.

Nach den vorläufigen Positionen beider Vertragsstaaten zum MLI hätte auch ein verbindliches Schiedsverfahren in das DBA aufgenommen werden sollen. In dem bilateralen Revisionsprotokoll ist allerdings keine Ergänzung bzgl. des Schiedsverfahrens vorgesehen<sup>323</sup>.

---

<sup>322</sup> Im DBA-UK wird der Begriff „eng verbunden“ statt „nahestehend“ verwendet; weitere Abweichungen zu den Regelungen im DBA-UK bestehen nicht.

<sup>323</sup> Auch zum DBA-Finnland war nach den vorläufigen Positionen der Staaten zum MLI die Aufnahme eines Schiedsverfahrens vorgesehen, die nicht im bilateralen Revisionsprotokoll umgesetzt wurde. Allerdings gilt innerhalb der EU die EU-Streitbeilegungsrichtlinie, die in Deutschland mit dem EU-DBA-SBG umgesetzt wurde und aus dem sich ein Vorrang des Streitbeilegungsverfahrens nach EU-DBA-SBG gegenüber dem MLI-Schiedsverfahren ergeben würde, was die Nichtaufnahme im DBA erklären könnte. Vgl. hierzu Kapitel IV.1.g.cc.

## **g. DBA-Zypern**

Am 19.2.2021 wurde ein Revisionsprotokoll zum DBA-Zypern unterzeichnet. Ein Regierungsentwurf für ein Zustimmungsgesetz liegt vor.<sup>324</sup>

Die Präambel wurde durch das Revisionsprotokoll an den Wortlaut des Art. 6 Abs. 1 MLI angepasst. Des Weiteren wird auch die Ergänzung bzgl. des Wunsches der Weiterentwicklung der wirtschaftlichen Beziehungen und der Vertiefung der Zusammenarbeit in Steuersachen in die Präambel aufgenommen. Im Rahmen des MLI hat sich Deutschland gegen diese Ergänzung entschieden, vgl. auch Kapitel IV.1.a.

Entsprechend den bisher dargestellten Revisionsprotokollen wird auch in das DBA-Zypern eine allgemeine Anti-Missbrauchsregelung in Form des Principal Purpose Tests (PPT) in das DBA in Art. 27 Abs. 2 aufgenommen. Art. 27 Abs. 2 DBA-Zypern entspricht der Formulierung des PPT gemäß Art. 7 Abs. 1 MLI. Zu weiteren Ausführungen zum PPT vgl. Kapitel IV.1.b.

Außerhalb der durch das MLI bekannten Elemente wird das DBA-Zypern durch eine Änderung des Art. 7 (Unternehmensgewinne) an den AOA angepasst.

## **h. DBA-Niederlande**

Das am 12.4.2012 unterzeichnete und seit 2016 anzuwendende Revisionsabkommen<sup>325</sup> enthält bereits in Prot. Nr. I Abs. 2 eine Hybrid-Klausel und in Art. 25 Abs. 5 ein verbindliches Schiedsverfahren. In dem am 11.1.2016 unterzeichneten und seit 2017 anzuwendenden Revisionsprotokoll<sup>326</sup> zu dem DBA wurde bereits die Präambel des DBA geändert. Die weiteren Änderungen hatten keinen Bezug zum MLI.

Am 24.3.2021 wurde ein weiteres Revisionsprotokoll zum DBA-Niederlande unterzeichnet, das aus dem MLI bekannte Elemente beinhaltet. Es bedarf zu seinem Inkrafttreten noch der Ratifikation.

Die Definition der Nicht-Betriebsstätten in Art. 5 Abs. 7 DBA-Niederlande wird dahingehend geändert, dass sämtliche dort genannte Tätigkeiten nur unter der Voraussetzung, dass diese vorbereitender Art oder Hilfstätigkeit

---

<sup>324</sup> BR-Drucks. 261/21.

<sup>325</sup> BGBl. II 2012, 1414.

<sup>326</sup> BGBl. II 2062, 866.

ten sind, als Nicht-Betriebsstätte zu betrachten sind. Dies entspricht der Option A des Art. 13 MLI. Zu weiteren Ausführungen zur Betriebsstättendefinition vgl. Kapitel IV.1.f.

Das Schachtelprivileg für Dividenden in Art. 10 Abs. 2 DBA-Niederlande wird um die aus dem MLI bekannte (vgl. Kapitel IV.1.c) Mindesthaltungsdauer von 365 Tagen inkl. des Klammerzusatzes zu Umstrukturierungsfällen ergänzt.

Das DBA enthält schon bisher in Art. 13 Abs. 2 eine Immobilienklausel, die durch das Revisionsprotokoll um einen Beobachtungszeitraum von 365 Tagen vor der Veräußerung zur Feststellung, ob die – im Vergleich zum OECD-MA abweichende – Immobilienquote überschritten wurde, ergänzt wird. Die gesonderten Aspekte der Immobilienklausel werden durch die Ergänzung des Beobachtungszeitraums nicht geändert. Zum Beobachtungszeitraum vgl. Kapitel IV.1.d.

Durch das Protokoll wird in Art. 23 Abs. 3 bis 5 des DBA eine Anti-Missbrauchsvorschrift zur Einschränkung von Quellenbesteuerungsrechten bei Bezug von Einkünften über eine in einem Drittstaat belegene Betriebsstätte gem. Art. 10 MLI aufgenommen (vgl. Kapitel IV.1.e). Deutschland hat diese Regelung für die vom MLI erfassten DBA nicht gewählt und sie ist in den anderen bisher vorgestellten bilateralen Revisionsprotokollen nicht aufgenommen worden.

Der Principal Purpose Test (PPT) als allgemeine Anti-Missbrauchsregelung wird in das DBA-Niederlande in Art. 23 Abs. 6 eingeführt. Zu weiteren Ausführungen zum PPT vgl. Kapitel IV.1.b.

Die vorgenannten Änderungen entsprechen den vorläufigen Auswahlentscheidungen beider Vertragsstaaten zur Umsetzung des MLI, werden nun aber auf bilateralem Weg umgesetzt.

Des Weiteren werden durch das Revisionsprotokoll auch über die MLI-Elemente hinaus weitere Änderungen vorgenommen, z.B. Änderungen in Art. 17 (Ruhegehälter, Renten und Sozialversicherungsleistungen) sowie in den dazugehörigen Protokollregelungen XIII und XIV und Änderungen im Methodenartikel für die Niederlande als Ansässigkeitsstaat (Art. 22 Abs. 2; Einschränkung der Freistellung von Einkünften).

## 2. DBA ohne Bezug zur deutschen MLI-Liste

Im Folgenden wird für Revisionsabkommen bzw. Revisionsprotokolle bzgl. derjenigen DBA, die weder nach den vorläufigen noch den endgültigen Auswahlentscheidungen ein CTA waren bzw. sind, dargestellt, ob aus dem MLI bekannte Elemente darin enthalten sind, sofern die Revisionsabkommen bzw. Revisionsprotokolle seit 2015<sup>327</sup> unterzeichnet wurden.

### a. DBA-Australien

Im Revisionsabkommen zum DBA-Australien, das am 12.11.2015 unterzeichnet wurde und in Bezug auf Deutschland seit 2017 anzuwenden ist<sup>328</sup>, sind derzeit die meisten MLI-Regelungen aufgenommen worden.

Sowohl im Titel des DBA als auch in der Präambel war bereits die Verhinderung von „Steuerverkürzung“ erwähnt und es wurde die Verhinderung der Steuerumgehung ergänzt. Der Wortlaut der Präambel<sup>329</sup> entspricht im Wesentlichen dem Art. 6 Abs. 1 MLI in der deutschen Fassung.

Art. 9 Abs. 1 enthielt bereits eine Regelung zur Gewinnberichtigung bei verbundenen Unternehmen. In dem Revisionsabkommen wurde in Art. 9 Abs. 2 DBA-Australien eine Art. 17 Abs. 1 MLI entsprechende Pflicht zur Gegenberichtigung bei verbundenen Unternehmen<sup>330</sup> aufgenommen, die durch die Protokollregelung Nr. 5 ergänzt wird, nach der der andere Vertragsstaat die Gegenberichtigung vornimmt, soweit Einigkeit besteht, dass die Berichtigung begründet ist<sup>331</sup>. Die Aufnahme der Regelung entspricht auch deutscher Abkommenspolitik, da die Regelung in Art. 9 Abs. 2 der deutschen Verhandlungsgrundlage ebenfalls enthalten ist. Darüber hinaus wurde in Art. 9 Abs. 3 DBA-Australien eine zeitliche Begrenzung für die Gewinnberich-

---

<sup>327</sup> D.h. ab dem Jahr der Veröffentlichung der Final Reports zum BEPS-Projekt. Vereinzelt enthalten auch ältere DBA Elemente, die aus dem MLI bekannt sind, z.B. ist in den DBA mit den USA (2006), Mexiko (2008), Bulgarien (2010), Niederlande (2010) eine Hybrid-Klausel enthalten oder im DBA-Türkei (2011) wird zur Bestimmung der vorrangigen Ansässigkeit bei doppelt ansässigen Gesellschaften eine Verständigung der Behörden gefordert, statt auf den Ort der tatsächlichen Geschäftsleitung abzustellen.

<sup>328</sup> BGBl. II 2016, 1114.

<sup>329</sup> Zu weiteren Ausführungen zur Präambel vgl. Kapitel IV.1.a.

<sup>330</sup> Zur Gegenberichtigung allgemein vgl. Kapitel IV.1.h.

<sup>331</sup> Vgl. BR-Drucks. 242/16, 42.

tigung aufgenommen, die aus einer Empfehlung des Final Reports aus 2015 zu BEPS Action 14 resultiert<sup>332</sup>.

Für die Gewährung des Schachtelprivilegs bei Dividenden wurde in Art. 10 Abs. 2 Buchst. a DBA-Australien eine Mindesthaltedauer ergänzt, die jedoch von der Regelung in Art. 8 MLI<sup>333</sup> in zwei Punkten abweicht. Zum einen ist nach dem DBA eine Mindesthaltedauer von sechs Monaten zur Gewährung des ermäßigten Steuersatzes bei Schachteldividenden ausreichend, während das MLI eine Mindesthaltedauer von einem Jahr (365 Tage) fordert. Zum anderen enthält die Definition der Mindesthaltedauer keinen Klammerzusatz zu Umstrukturierungsfällen.

Neu in das DBA aufgenommen wurde eine Immobilienklausel in Art. 13 DBA-Australien, nach der der Belegenheitsstaat der Immobilien auch ein Besteuerungsrecht für die Gewinne aus der Veräußerung von Anteilen an der Immobilienkapitalgesellschaft erhält. Die Klausel enthält den in Art. 9 Abs. 1 Buchst. a MLI vorgesehenen Beobachtungszeitraum, sodass die Regelung Anwendung findet, wenn während der 365 Tage vor der Veräußerung der Anteile die maßgebende Immobilienquote überschritten wurde. Die nach Art. 9 Abs. 1 Buchst. b MLI vorgesehene Erweiterung der Klausel um Personengesellschaften und Trusts wurde nicht übernommen<sup>334</sup>.

Ein wesentliches MLI-Element, der Principal Purpose Test (PPT), wurde in Art. 23 Abs. 2 DBA-Australien aufgenommen. Nach dieser Anti-Missbrauchsvorschrift werden Abkommensvergünstigungen nicht gewährt, wenn nach Berücksichtigung der Gesamtumstände die Erlangung der Vergünstigung einer der wesentlichen Zwecke einer Gestaltung oder Transaktion war, die (un-)mittelbar zu dieser Vergünstigung geführt hat. Nach der Denkschrift zum Abkommen ist anzunehmen, dass ein Hauptzweck der Transaktion oder Gestaltung in der Erlangung der Abkommensvorteile besteht, wenn eine Transaktion oder Gestaltung keine Verbindung zu einer echten geschäftlichen Aktivität erkennen lässt oder eine solche Aktivität nicht erklärt werden kann.<sup>335</sup> Die Regelung ist ähnlich zu Art. 7 Abs. 1 MLI.<sup>336</sup>

---

<sup>332</sup> Vgl. *Rosenthal*, in Wassermeyer, DBA, DBA-Australien, Art. 9 Rn. 25.

<sup>333</sup> Vgl. hierzu Kapitel IV.1.c.

<sup>334</sup> Zur Erweiterung der Immobilienklausel durch das MLI vgl. Kapitel IV.1.d.

<sup>335</sup> Vgl. BR-Drucks. 242/16, 48.

<sup>336</sup> Vgl. hierzu Kapitel IV.1.b.

Die Regelungen in Art. 25 DBA-Australien zum Verständigungsverfahren wurden punktuell erweitert. In Abs. 1 wurde eine Drei-Jahres-Frist zur Vorlage des Falls bei der zuständigen Behörde ergänzt, die auch in Art. 16 Abs. 1 S. 2 MLI vorgesehen ist. In Abs. 2 wurde ergänzt, dass die Verständigungsregelung ungeachtet der Fristen des innerstaatlichen Rechts durchzuführen ist; dies ist auch in Art. 16 Abs. 2 S. 2 MLI enthalten. Beide Anpassungen entsprechen auch den Regelungen in Art. 24 der deutschen Verhandlungsgrundlage.

Des Weiteren sind Regelungen zu einem Schiedsverfahren neu in Art. 25 Abs. 5 DBA-Australien aufgenommen worden, die an Art. 25 Abs. 5 OECD-MA bzw. Art. 24 Abs. 5 der deutschen Verhandlungsgrundlage angelehnt sind, denn die in Art. 19 bis 25 MLI geregelten Einzelheiten der Ausgestaltung des Schiedsverfahrens sind nicht übernommen worden. Das Schiedsverfahren gilt allerdings nicht für offene Fragen, soweit der PPT oder eine Bestimmung zur Verhinderung von Steuerverkürzung/-umgehung anwendbar ist.

Die bisher vorgestellten Regelungen des Revisionsabkommens sind aus dem MLI bekannte Elemente, die bei Nutzung des MLI entweder verpflichtend umzusetzen sind oder für deren grundsätzliche Anwendung sich Deutschland in Bezug auf die vom MLI erfassten DBA entschieden hat. Darüber hinaus sind im Revisionsabkommen allerdings auch MLI-Elemente enthalten, die Deutschland im Rahmen des MLI abgewählt hat.

So ist in Art. 1 Abs. 2 DBA-Australien eine Art. 3 Abs. 1 MLI ähnelnde Hybrid-Klausel<sup>337</sup> aufgenommen worden. Ausweislich der Denkschrift<sup>338</sup> soll durch die Regelung einerseits die Gewährung von Abkommensvergünstigungen nicht ausgeschlossen werden, wenn Einkünfte von Rechtsträgern oder anderen Gebilden bezogen werden, die steuerlich als transparent gelten. Andererseits soll das Vorhandensein solcher Rechtsträger nicht zu Abkommensvergünstigungen für Einkünfte führen, die nach innerstaatlichem Recht keiner ansässigen Person zuzurechnen sind. Protokoll Nr. 3 DBA-Australien enthält eine flankierende Regelung für den Fall, dass Dividenden von oder über steuerlich transparente Rechtsträger oder Gebilde bezogen werden und als Einkünfte einer in diesem Staat ansässigen Personen gelten. Demnach ist Art. 10 so anzuwenden, als hätte diese ansässige Person die Dividenden unmittelbar bezogen. Hierdurch soll in Fällen, in denen aufgrund der Hyb-

---

<sup>337</sup> Zur Hybrid-Klausel allgemein vgl. Kapitel IV.2.a.

<sup>338</sup> BR-Drucks. 242/16, 38.

rid-Klausel Dividenden als Einkünfte einer natürlichen Person gelten, ausgeschlossen werden, dass ein niedrigerer Quellensteuersatz als 15 Prozent in Betracht kommt.<sup>339</sup>

Die Definition der Betriebsstätte wurde im Vergleich zum MLI umfassender geändert. Es werden nicht nur alle Tätigkeiten des sog. Negativkatalogs in Art. 5 Abs. 6 DBA-Australien unter den Vorbehalt gestellt, dass die Tätigkeiten vorbereitender Art sind oder Hilfstätigkeiten darstellen (analog zu Art. 13 Abs. 2 Option A MLI), sondern – entgegen der deutschen Auswahlentscheidungen zum MLI – in Art. 5 Abs. 7 DBA-Australien auch die in Art. 13 Abs. 4 MLI vorgesehene Anti-Fragmentierungsregelung eingeführt, um bspw. bei sich ergänzenden Hilfsbetriebsstätten verbundener Unternehmen nicht von den Ausnahmetatbeständen profitieren zu können. Außerdem wurde auch die in Art. 14 MLI enthaltene Anti-Fragmentierungsregel bei Bauausführungen und Montagen in Art. 5 Abs. 5 DBA-Australien übernommen. Hierdurch soll verhindert werden, dass eng verbundene Unternehmen das Überschreiten der zeitlichen Grenzen der Tätigkeiten im Zusammenhang mit Bauausführungen und Montagen umgehen, indem sie Tätigkeiten auf Mitglieder der Unternehmensgruppe aufteilen.<sup>340</sup> Für die Definition des abhängigen und unabhängigen Vertreters in Art. 5 Abs. 8 und 9 DBA-Australien wird auf die Vorgaben des MLI in Art. 12 Abs. 1 und 2 zurückgegriffen.<sup>341</sup> Demnach ist es für die Annahme eines abhängigen Vertreters nicht mehr notwendig, dass der Vertreter Verträge im Namen des Unternehmens schließt, sondern eine Vertreterbetriebsstätte kann auch dadurch begründet werden, dass der Vertreter durch seine Tätigkeit einen wesentlichen Anteil am Zustandekommen der Verträge mit Kunden hat und das Unternehmen die Verträge ohne wesentliche bzw. substantielle Änderung routinemäßig abschließt.<sup>342</sup> In Bezug auf die Definition eines unabhängigen Vertreters wird ergänzt, dass dieser nicht angenommen wird, wenn er ausschließlich oder nahezu ausschließlich für ein oder mehrere Unternehmen tätig wird, mit denen er eng verbunden ist. Für das nahezu ausschließliche Tätigsein wird darauf abgestellt, ob die Tätigkeit für diese Unternehmen 90 % oder mehr der gesamten Geschäftstätigkeit ausmacht.<sup>343</sup>

---

<sup>339</sup> Vgl. BR-Drucks. 242/16, 38.

<sup>340</sup> Vgl. BR-Drucks. 242/16, 40.

<sup>341</sup> Zur Änderung der Betriebsstättendefinition durch das MLI vgl. Kapitel IV.1.f.

<sup>342</sup> Vgl. BR-Drucks. 242/16, 40.

<sup>343</sup> Vgl. BR-Drucks. 242/16, 41.

Die Anpassungen im Methodenartikel sind an die Vorgaben der deutschen Verhandlungsgrundlage angelehnt. Allerdings sind einige der Elemente auch im MLI enthalten, z.B. die Ausnahme vom Schachtelprivileg, wenn die Dividende bei der ausschüttenden Gesellschaft steuerlich abzugsfähig ist, in Art. 22 Abs. 2 Buchst. a S. 2<sup>344</sup> DBA-Australien und die in Art. 22 Abs. 3 Buchst. b DBA-Australien vorgesehene Switch-over-Klausel bei Qualifikationskonflikten bei Minder- oder Nichtbesteuerung<sup>345</sup>.

## **b. DBA-Armenien**

Das am 29.6.2016 unterzeichnete und seit 2018 anzuwendende Revisionsabkommen<sup>346</sup> enthält einige der MLI-Elemente.

In dem Titel wurde zwar die Vermeidung der Steuerverkürzung und in die Präambel die Vermeidung von Nichtbesteuerung aufgenommen, die Formulierung der Präambel entspricht allerdings nicht Art. 6 MLI.

Bei nicht natürlichen Personen, die in beiden Staaten ansässig sind, wird zur Bestimmung des vorrangigen Ansässigkeitsstaats nicht mehr auf den Ort der tatsächlichen Geschäftsleitung abgestellt, sondern nach Art. 4 Abs. 3 DBA-Armenien ist – ebenso wie nach Art. 4 MLI<sup>347</sup> – eine Verständigung der zuständigen Behörden erforderlich. Ausweislich der Denkschrift waren die unterschiedlichen Vorstellungen der beiden Verhandlungspartner zur Bestimmung der vorrangigen Ansässigkeit Grund für diese Regelung.<sup>348</sup>

Art. 9 zu verbundenen Unternehmen und somit auch Art. 9 Abs. 2 zur Gegenberichtigung<sup>349</sup>, der Art. 17 Abs. 1 MLI entspricht, wurde neu in das DBA-Armenien aufgenommen. Der Artikel entspricht im Wesentlichen Art. 9 OECD-MA und auch Art. 9 der deutschen Verhandlungsgrundlage, allerdings enthält Art. 9 Abs. 2 des DBA den Zusatz, dass die Gegenberichti-

---

<sup>344</sup> Vgl. Art. 5 Abs. 4 (Option B) MLI und Art. 22 Abs. 1 Nr. 1 S. 3 der deutschen Verhandlungsgrundlage.

<sup>345</sup> Vgl. Art. 5 Abs. 2 (Option A) MLI und Art. 22 Abs. 1 Nr. 5 Buchst. a der deutschen Verhandlungsgrundlage.

<sup>346</sup> BGBl. II 2017, 1077. Das Vorgängerabkommen war das DBA-UdSSR (1981), das gem. der Vereinbarung vom 24.11.1981 mit der Republik Armenien zunächst weiterhin galt (BGBl. II 1993, 169).

<sup>347</sup> Vgl. zu dieser Regelung Kapitel IV.2.b.

<sup>348</sup> Vgl. BR-Drucks. 171/17, 30.

<sup>349</sup> Zur Gegenberichtigung allgemein vgl. Kapitel IV.1.h.

gung nur vorgenommen wird, sofern die Änderung als begründet erachtet wird.

Eine Immobilienklausel in Anlehnung an Art. 13 Abs. 4 OECD-MA i.d.F. aus 2014 wurde in das DBA aufgenommen. Die Ergänzungen, die das MLI in Art. 9<sup>350</sup> vorsieht, sind in dieser Immobilienklausel nicht enthalten.

Im Methodenartikel wurde in Art. 22 Abs. 2 Buchst. a DBA-Armenien das Schachtelprivileg für Dividenden entsprechend den Vorgaben der deutschen Verhandlungsgrundlage aufgenommen (bis dahin war für alle Dividenden die Anrechnungsmethode anzuwenden) und damit auch die Ausnahme vom Schachtelprivileg, wenn die Dividende bei der ausschüttenden Gesellschaft steuerlich abzugsfähig ist.<sup>351</sup> Auch die Switch-over-Klausel in Art. 22 Abs. 2 Buchst. e (i) DBA-Armenien entspricht den Vorgaben der deutschen Verhandlungsgrundlage und beinhaltet demnach auch einen Teil des Art. 5 MLI.<sup>352</sup>

In Art. 24 DBA-Armenien zum Verständigungsverfahren wurde die Drei-Jahres-Frist zur Vorlage des Falls bei der zuständigen Behörde sowie die Pflicht zur Durchführung der Verständigungsregelung ungeachtet der Fristen des innerstaatlichen Rechts ergänzt. Beide Regelungen sind auch in Art. 16 MLI und in Art. 24 der deutschen Verhandlungsgrundlage enthalten.

In Art. 24 Abs. 5 DBA-Armenien wurden zwar Regelungen für ein Schiedsverfahren neu aufgenommen, allerdings weichen diese bereits vom OECD-MA ab und enthalten auch nicht die in Art. 19 bis 25 MLI geregelten Einzelheiten der Ausgestaltung des Schiedsverfahrens.

Weitere MLI-Elemente, vor allem der Principal Purpose Test (PPT) als allgemeine Anti-Missbrauchsvorschrift, wurden nicht in das DBA aufgenommen.

### **c. DBA-Singapur**

Am 9.12.2019 wurde ein Revisionsprotokoll zum DBA-Singapur unterzeichnet, das derzeit noch nicht in Kraft getreten ist<sup>353</sup>. In diesem ist u.a. vor-

---

<sup>350</sup> Vgl. zu den durch das MLI vorgesehenen Änderungen Kapitel IV.1.d.

<sup>351</sup> Vgl. Art. 22 Abs. 1 Nr. 1 S. 2 der deutschen Verhandlungsgrundlage und Art. 5 Abs. 4 (Option B) MLI.

<sup>352</sup> Vgl. Art. 22 Abs. 1 Nr. 5 Buchst. a der deutschen Verhandlungsgrundlage und Art. 5 Abs. 2 (Option A) MLI.

<sup>353</sup> BGBl. II 2020, 1178.

gesehen, die Formulierung der Präambel entsprechend Art. 6 Abs. 1 MLI zu ändern, einen Principal-Purpose-Test (PPT) in Art. 29 Abs. 1 DBA-Singapur als allgemeine Anti-Missbrauchsvorschrift entsprechend Art. 7 Abs. 1 MLI aufzunehmen und eine Regelung zu einem verbindlichen Schiedsverfahren in Art. 26 Abs. 5 DBA-Singapur zu ergänzen, die an Art. 25 Abs. 5 OECD-MA angelehnt ist und nicht die in Art. 19 bis 25 MLI geregelten Einzelheiten der Ausgestaltung des Schiedsverfahrens umfasst.

Die weiteren durch das Revisionsprotokoll vorgesehenen Änderungen, wie z.B. die Reduzierung der Quellensteuer für Schachteldividenden und Lizenzen oder die Einführung einer Regelung für die Veräußerung von Gesellschaftsanteilen,<sup>354</sup> sind keine MLI-Elemente.

#### **d. Weitere DBA/Protokolle**

In weiteren DBA bzw. Revisionsprotokollen, die ab 2015 unterzeichnet wurden, sind nur MLI-Elemente, die auch in der deutschen Verhandlungsgrundlage enthalten sind, zu finden. Ein PPT, eine Mindesthaltedauer für Schachteldividenden, die Ergänzung der Immobilienklausel, eine Hybrid-Klausel oder weitere nur aus dem MLI bekannte Elemente sind in diesen DBA nicht enthalten.

- Regelung zur Gegenberichtigung bei verbundenen Unternehmen<sup>355</sup>: DBA-Turkmenistan<sup>356</sup>, DBA-Tunesien<sup>357</sup>;
- Freistellung für Schachteldividenden unter der Bedingung, dass die ausschüttende Gesellschaft die Dividenden für Zwecke der Steuer nicht abziehen kann<sup>358</sup>: DBA-Turkmenistan;

---

<sup>354</sup> Eine Immobilienklausel ist bereits im DBA in Art. 13 Abs. 2 enthalten, allerdings mit einer im Vergleich zum OECD-MA erhöhten Immobilienquote und ohne den gem. Art. 9 Abs. 1 Buchst. a MLI vorgesehenen Beobachtungszeitraum.

<sup>355</sup> Analog zu Art. 9 Abs. 2 der deutschen Verhandlungsgrundlage und Art. 17 Abs. 1 MLI.

<sup>356</sup> Revisionsabkommen v. 29.8.2016, BGBl. II 2017, 573.

<sup>357</sup> Revisionsabkommen v. 8.2.2018, BGBl. II 2018, 710.

<sup>358</sup> Gem. Art. 22 Abs. 1 Nr. 1 S. 3 der deutschen Verhandlungsgrundlage und Art. 5 Abs. 4 (Option B) MLI.

- Switch-over-Klausel bei Qualifikationskonflikten bei Minder- oder Nichtbesteuerung<sup>359</sup>: DBA-Turkmenistan, DBA-Tunesien;
- Regelungen im Verständigungsverfahren: Drei-Jahres-Frist zur Vorlage des Falls bei der zuständigen Behörde sowie die Pflicht zur Durchführung der Verständigungsregelung ungeachtet der Fristen des innerstaatlichen Rechts<sup>360</sup>: DBA-Turkmenistan, DBA-Tunesien, Zusatzabkommen zum DBA-Frankreich<sup>361</sup>;
- Verbindliches Schiedsverfahren<sup>362</sup>: Zusatzabkommen zum DBA-Frankreich.

Im Revisionsprotokoll zum DBA-Nordmazedonien<sup>363</sup> sind keine MLI-Elemente enthalten.

---

<sup>359</sup> Vgl. hierzu auch Art. 22 Abs. 1 Nr. 5 Buchst. a der deutschen Verhandlungsgrundlage und Art. 5 Abs. 2 (Option A) MLI.

<sup>360</sup> Beide Regelungen sind in Art. 24 Abs. 1 und 2 der deutschen Verhandlungsgrundlage und auch in Art. 16 MLI enthalten.

<sup>361</sup> Zusatzabkommen v. 31.3.2015, BGBl. II 2015, 1332.

<sup>362</sup> Vgl. Art. 24 Abs. 5 der deutschen Verhandlungsgrundlage sowie Art. 19 MLI (allerdings ohne die in Art. 19 bis 25 MLI geregelten Einzelheiten der Ausgestaltung des Schiedsverfahrens).

<sup>363</sup> Revisionsprotokoll v. 14.11.2016, BGBl. II 2017, 814.

## VI. Anlagen

### Anlage I – Abkommensentwicklungen 2014–2021

#### Doppelbesteuerungsabkommen, die seit 2014 anwendbar bzw. unterzeichnet worden sind

Unterzeichnungsdatum und Entwürfe des Transformationsgesetzes (soweit vorhanden) in Klammern;  
RA: Revisionsabkommen; EA: Erstabkommen; ZA: Zusatzabkommen

##### Abkommen, ab 1.1.2014 anzuwenden:

- DBA-Luxemburg, RA (23.4.2012; BT-Drucks. 17/10751, BR-Drucks. 478/12)

##### Abkommen, ab 29.8.2014 anzuwenden:

- DBA-Jersey, RA (7.5.2015; BT-Drucks. 18/6157, BR-Drucks. 369/15)

##### Abkommen, ab 1.1.2016 anzuwenden:

- DBA-Niederlande, RA (12.4.2012; BT-Drucks. 17/10752, BR-Drucks. 479/12)
- DBA-Philippinen, RA (9.9.2013; BT-Drucks. 18/1568, BR-Drucks. 158/14)
- DBA-Frankreich, ZA (31.3.2015; BT-Drucks. 18/6158, BR-Drucks. 370/15)

##### Abkommen, ab 1.1.2017 anzuwenden:

- DBA-China, RA (28.3.2014; BT-Drucks. 18/6449, BR-Drucks. 396/15)
- DBA-Israel, RA (21.8.2014; BT-Drucks. 18/5578, BR-Drucks. 265/15)
- DBA-Japan, RA (17.12.2015; BT-Drucks. 18/8516, BR-Drucks. 165/16)
- DBA-Costa Rica, EA (13.2.2014; BT-Drucks. 18/2659, BR-Drucks. 365/14)
- DBA-Australien, RA (12.11.2015; BT-Drucks. 18/8830, BR-Drucks. 242/16)

##### Abkommen, ab 1.1.2018 anzuwenden:

- DBA-Finnland, RA (19.2.2016; BT-Drucks. 18/11138, BR-Drucks. 817/16)
- DBA-Armenien, RA (29.6.2016; BT-Drucks. 18/11867, BR-Drucks. 171/17)
- DBA-Turkmenistan, RA (29.8.2016; BT-Drucks. 18/11557, BR-Drucks. 77/17)

##### Abkommen, ab 1.1.2020 anzuwenden:

- DBA-Tunesien, RA (8.2.2018; BT-Drucks. 19/4464, BR-Drucks. 392/18)

##### Seit 2014 unterzeichnete, noch nicht in Kraft getretene DBA:

./.

## **Revisionsprotokolle, die seit 2014 anwendbar bzw. unterzeichnet worden sind**

Unterzeichnungsdatum und Entwürfe des Transformationsgesetzes (soweit vorhanden) in Klammern

### **Revisionsprotokolle, ab 1.1.2015 anzuwenden:**

- zum DBA-Georgien (11.3.2014; BT-Drucks. 18/2661, BR-Drucks. 366/14)
- zum DBA-Norwegen (24.6.2013; BT-Drucks. 18/2660, BR-Drucks. 364/14)

### **Revisionsprotokolle, ab 1.1.2016 anzuwenden:**

- zum DBA-Irland (3.12.2014; BT-Drucks. 18/5579, BR-Drucks. 266/15)

### **Revisionsprotokolle, ab 1.1.2017 anzuwenden:**

- zum DBA-Niederlande (11.1.2016; BT-Drucks. 18/8208, BR-Drucks. 127/16)

### **Revisionsprotokolle, ab 1.1.2019 anzuwenden:**

- zum DBA-(Nord-)Mazedonien (14.11.2016; BT-Drucks. 18/11869, BR-Drucks. 172/17)

### **Revisionsprotokolle, ab 1.1.2022 anzuwenden:**

- zum DBA-Finnland (18.11.2019; BT-Drucks. 19/19385, BR-Drucks. 171/20)

### **Seit 2014 unterzeichnete, noch nicht in Kraft getretene Revisionsprotokolle:**

- zum DBA-Singapur (9.12.2019; BT-Drucks. 19/22751, BR-Drucks. 488/20)
- zum DBA-Dänemark (1.10.2020; BT-Drucks. 19/26833, BR-Drucks. 32/21)
- zum DBA-Liechtenstein (27.10.2020; BT-Drucks. 19/28116, BR-Drucks. 171/21)
- zum DBA-Estland (15.12.2020; BT-Drucks. 19/28117, BR-Drucks. 170/21)
- zum DBA-Vereinigtes Königreich (12.1.2021; BR-Drucks. 259/21)
- zum DBA-Irland (19.1.2021; BR-Drucks. 260/21)
- zum DBA-Zypern (19.2.2021; BR-Drucks. 261/21)
- zum DBA-Niederlande (24.3.2021)

# Anlage II – Aufbau des MLI

## Teil I – Geltungsbereich und Auslegungen von Ausdrücken

- Art. 1: Geltungsbereich des Übereinkommens
- Art. 2: Auslegung von Ausdrücken

## Teil II – Hybride Gestaltungen

- Art. 3: Transparente Rechtsträger
- Art. 4: Rechtsträger mit doppelter Ansässigkeit
- Art. 5: Anwendung von Methoden zur Beseitigung der Doppelbesteuerung

## Teil III – Abkommensmissbrauch

- Art. 6: Zweck eines unter das Übereinkommen fallenden Steuerabkommens
- Art. 7: Verhinderung von Abkommensmissbrauch
- Art. 8: Transaktionen zur Übertragung von Dividenden
- Art. 9: Gewinne aus der Veräußerung von Anteilen oder Rechten an Rechtsträgern, deren Wert hauptsächlich auf unbeweglichem Vermögen beruht
- Art. 10: Vorschrift zur Missbrauchsbekämpfung für in Drittstaaten oder -gebieten gelegene Betriebsstätten
- Art. 11: Anwendung von Steuerabkommen zur Einschränkung des Rechtes einer Vertragspartei dieses Übereinkommens auf Besteuerung der in ihrem Gebiet ansässigen Personen

## Teil IV – Umgehung des Betriebsstättenstatus

- Art. 12: Künstliche Umgehung des Betriebsstättenstatus durch Kommissionärsmodelle und ähnliche Strategien
- Art. 13: Künstliche Umgehung des Betriebsstättenstatus durch die Ausnahme bestimmter Tätigkeiten
- Art. 14: Aufteilung von Verträgen
- Art. 15: Bestimmung des Begriffs der mit einem Unternehmen eng verbundenen Person

## Teil V – Verbesserung der Streitbeilegung

- Art. 16: Verständigungsverfahren
- Art. 17: Gegenberichtigung

## Teil VI – Schiedsverfahren

- Art. 18: Entscheidung für die Anwendung des Teiles VI
- Art. 19: Obligatorisches verbindliches Schiedsverfahren
- Art. 20: Bestellung der Schiedsrichter
- Art. 21: Vertraulichkeit von Schiedsverfahren
- Art. 22: Regelung eines Falles vor Abschluss des Schiedsverfahrens
- Art. 23: Art des Schiedsverfahrens
- Art. 24: Verständigung auf eine andere Regelung
- Art. 25: Kosten von Schiedsverfahren
- Art. 26: Vereinbarkeit

## Teil VII – Schlussbestimmungen

- Art. 27: Unterzeichnung und Ratifikation, Annahme oder Genehmigung
- Art. 28: Vorbehalte
- Art. 29: Notifikationen
- Art. 30: Nachträgliche Änderungen von unter das Übereinkommen fallenden Steuerabkommen
- Art. 31: Konferenz der Vertragsparteien
- Art. 32: Auslegung und Durchführung
- Art. 33: Änderungen

- Art. 34: Inkrafttreten
- Art. 35: Wirksamwerden
- Art. 36: Wirksamwerden des Teiles VI
- Art. 37: Rücktritt
- Art. 38: Verhältnis zu Protokollen
- Art. 39: Verwahrer

## **Anlage III – Wortlaut des MLI in der deutschen Fassung**

Wortlaut in der deutschen Übersetzung, die im Zustimmungsgesetz (BGBl. II 2020, 946 ff.) abgedruckt ist:

### **Mehrseitiges Übereinkommen zur Umsetzung steuerabkommensbezogener Maßnahmen zur Verhinderung der Gewinnverkürzung und Gewinnverlagerung**

Die Vertragsparteien dieses Übereinkommens –

in der Erkenntnis, dass den Regierungen aufgrund aggressiver internationaler Steuerplanung, durch die Gewinne künstlich an Orte verlagert werden, an denen sie nicht oder niedrig besteuert werden, erhebliche Unternehmensteuereinnahmen entgehen;

eingedenk der Tatsache, dass Gewinnverkürzung und Gewinnverlagerung („Base Erosion and Profit Shifting“, im Folgenden als „BEPS“ bezeichnet) nicht nur für Industrieländer, sondern auch für Schwellen- und Entwicklungsländer ein vordringliches Problem darstellen;

in Anerkennung dessen, dass es wichtig ist, sicherzustellen, dass Gewinne an dem Ort besteuert werden, an dem die tatsächliche wirtschaftliche Tätigkeit, mit der die Gewinne erzielt werden, ausgeübt wird und an dem die Wertschöpfung stattfindet;

erfreut über das im Rahmen des BEPS-Projekts der OECD/G20 erarbeitete Maßnahmenpaket (im Folgenden als „BEPS-Paket der OECD/G20“ bezeichnet);

in Anbetracht dessen, dass das BEPS-Paket der OECD/G20 steuerabkommensbezogene Maßnahmen zur Bekämpfung bestimmter hybrider Gestaltungen, Verhinderung von Abkommensmissbrauch, Bekämpfung der künstlichen Umgehung des Betriebsstättenstatus sowie Verbesserung der Streitbeilegung enthielt;

im Bewusstsein der Notwendigkeit, eine rasche, abgestimmte und einheitliche Umsetzung der steuerabkommensbezogenen BEPS-Maßnahmen in einem multilateralen Zusammenhang sicherzustellen;

angesichts der Notwendigkeit, sicherzustellen, dass bestehende Abkommen zur Vermeidung der Doppelbesteuerung von Einkommen so ausgelegt werden, dass in Bezug auf die unter diese Abkommen fallenden Steuern eine Doppelbesteuerung beseitigt wird, ohne Möglichkeiten zur Nicht- oder Niedrigbesteuerung durch Steuerverkürzung oder -umgehung (unter anderem durch missbräuchliche Gestaltungen mit dem Ziel des Erhalts von in diesen Abkommen vorgesehenen Erleichterungen zum mittelbaren Nutzen von in Drittstaaten oder -gebieten ansässigen Personen) zu schaffen;

in Erkenntnis der Notwendigkeit eines wirksamen Mechanismus, mit dem vereinbarte Änderungen im gesamten Netz bestehender Abkommen zur Vermeidung der Doppelbesteuerung von Einkommen effizient und zeitlich aufeinander abgestimmt umgesetzt werden können, ohne dass jedes einzelne dieser Abkommen bilateral nachverhandelt werden muss –

sind wie folgt übereingekommen:

# Teil I Geltungsbereich und Auslegung von Ausdrücken

## Artikel 1

### Geltungsbereich des Übereinkommens

Durch dieses Übereinkommen werden alle unter das Übereinkommen fallenden Steuerabkommen, wie sie in Artikel 2 (Auslegung von Ausdrücken) Absatz 1 Buchstabe a bestimmt sind, geändert.

## Artikel 2

### Auslegung von Ausdrücken

- (1) Im Sinne dieses Übereinkommens gelten folgende Begriffsbestimmungen:
- a) Der Ausdruck „unter das Übereinkommen fallendes Steuerabkommen“ bedeutet eine Übereinkunft zur Vermeidung der Doppelbesteuerung auf dem Gebiet der Steuern vom Einkommen (unabhängig davon, ob sie auch für andere Steuern gilt),
    - i) die in Kraft ist zwischen zwei oder mehr
      - A) Vertragsparteien dieses Übereinkommens und/oder
      - B) Gebieten oder Hoheitsgebieten, die Vertragsparteien einer derartigen Übereinkunft sind und für deren internationale Beziehungen eine Vertragspartei dieses Übereinkommens verantwortlich ist, sowie
    - ii) in Bezug auf welche jede dieser Vertragsparteien dieses Übereinkommens dem Verwahrer eine Notifikation übermittelt hat, in der die Übereinkunft sowie sämtliche dazugehörigen Änderungs- und Begleitübereinkünfte (unter Angabe des Titels, der Namen der Vertragsparteien, des Datums der Unterzeichnung und – sofern zum Zeitpunkt der Notifikation gegeben – des Datums des Inkrafttretens) als Abkommen aufgeführt sind, das nach dem Wunsch der Vertragspartei dieses Übereinkommens unter das Übereinkommen fällt.
  - b) Der Ausdruck „Vertragspartei dieses Übereinkommens“ bedeutet
    - i) einen Staat, für den dieses Übereinkommen nach Artikel 34 (Inkrafttreten) in Kraft ist, oder
    - ii) ein Gebiet, das dieses Übereinkommen nach Artikel 27 (Unterzeichnung und Ratifikation, Annahme oder Genehmigung) Absatz 1 Buchstabe b oder c unterzeichnet hat und für das dieses Übereinkommen nach Artikel 34 (Inkrafttreten) in Kraft ist.
  - c) Der Ausdruck „Vertragsstaat“ bedeutet eine Vertragspartei eines unter das Übereinkommen fallenden Steuerabkommens.
  - d) Der Ausdruck „Unterzeichner“ bedeutet einen Staat oder ein Gebiet, der beziehungsweise das dieses Übereinkommen unterzeichnet hat, für den beziehungsweise das dieses Übereinkommen jedoch noch nicht in Kraft ist.
- (2) Bei jeder Anwendung dieses Übereinkommens durch eine Vertragspartei des Übereinkommens hat jeder nicht darin bestimmte Ausdruck, sofern der Zusammenhang nichts anderes erfordert, die Bedeutung, die ihm zum jeweiligen Zeitpunkt nach dem einschlägigen unter das Übereinkommen fallenden Steuerabkommen zukommt.

## Teil II Hybride Gestaltungen

### Artikel 3

#### Transparente Rechtsträger

- (1) Im Sinne eines unter das Übereinkommen fallenden Steuerabkommens gelten Einkünfte, die durch oder über Rechtsträger oder Gebilde bezogen werden, die nach dem Steuerrecht eines der Vertragsstaaten als vollständig oder teilweise steuerlich transparent behandelt werden, als Einkünfte einer in einem Vertragsstaat ansässigen Person, jedoch nur, soweit die Einkünfte für Zwecke der Besteuerung durch diesen Vertragsstaat als Einkünfte einer in diesem Vertragsstaat ansässigen Person behandelt werden.
- (2) Bestimmungen eines unter das Übereinkommen fallenden Steuerabkommens, nach denen ein Vertragsstaat verpflichtet ist, Einkünfte einer in diesem Vertragsstaat ansässigen Person, die nach dem unter das Übereinkommen fallenden Steuerabkommen im anderen Vertragsstaat besteuert werden können, von der Steuer vom Einkommen zu befreien oder für derartige Einkünfte einen Abzug oder eine Anrechnung in Höhe der dafür entrichteten Steuer vom Einkommen zu gewähren, gelten nicht, soweit nach diesen Bestimmungen der andere Vertragsstaat die Einkünfte nur besteuern darf, weil es sich auch um Einkünfte einer in diesem anderen Vertragsstaat ansässigen Person handelt.
- (3) Bei unter das Übereinkommen fallenden Steuerabkommen, für die eine oder mehrere Vertragsparteien dieses Übereinkommens den Vorbehalt nach Artikel 11 (Anwendung von Steuerabkommen zur Einschränkung des Rechtes einer Vertragspartei dieses Übereinkommens auf Besteuerung der in ihrem Gebiet ansässigen Personen) Absatz 3 Buchstabe a angebracht haben, wird am Ende des Absatzes 1 folgender Satz angefügt: „Dieser Absatz ist nicht so auszulegen, als berühre er das Recht eines Vertragsstaats, die in diesem Vertragsstaat ansässigen Personen zu besteuern.“
- (4) Absatz 1 (in der gegebenenfalls durch Absatz 3 geänderten Fassung) gilt anstelle oder in Ermangelung von Bestimmungen eines unter das Übereinkommen fallenden Steuerabkommens, soweit diese regeln, ob Einkünfte, die durch oder über Rechtsträger oder Gebilde bezogen werden, die nach dem Steuerrecht eines der Vertragsstaaten als steuerlich transparent behandelt werden (sei es durch eine allgemeine Vorschrift oder durch eine ausführliche Regelung der Behandlung bestimmter Sachverhalte sowie Arten von Rechtsträgern oder Gebilden), als Einkünfte einer in einem Vertragsstaat ansässigen Person behandelt werden.
- (5) Eine Vertragspartei dieses Übereinkommens kann sich vorbehalten,
  - a) dass dieser gesamte Artikel nicht für ihre unter das Übereinkommen fallenden Steuerabkommen gilt;
  - b) dass Absatz 1 nicht für ihre unter das Übereinkommen fallenden Steuerabkommen gilt, die bereits eine in Absatz 4 beschriebene Bestimmung enthalten;
  - c) dass Absatz 1 nicht für ihre unter das Übereinkommen fallenden Steuerabkommen gilt, die bereits eine in Absatz 4 beschriebene Bestimmung enthalten, nach der im Fall von Einkünften, die durch oder über einen in einem Drittstaat oder -gebiet errichteten Rechtsträger oder ein ebensolches Gebilde bezogen werden, Abkommensvergünstigungen versagt werden;
  - d) dass Absatz 1 nicht für ihre unter das Übereinkommen fallenden Steuerabkommen gilt, die bereits eine in Absatz 4 beschriebene Bestimmung enthalten, in der die Behandlung konkreter Sachverhalte sowie Arten von Rechtsträgern oder Gebilden ausführlich geregelt ist;
  - e) dass Absatz 1 nicht für ihre unter das Übereinkommen fallenden Steuerabkommen gilt, die bereits eine in Absatz 4 beschriebene Bestimmung enthalten, in der die Behandlung bestimmter Sachverhalte sowie Arten von Rechtsträgern oder Gebilden ausführlich geregelt ist und nach der im Fall von Einkünften, die durch oder über einen in einem Drittstaat oder -gebiet errichteten Rechtsträger oder ein ebensolches Gebilde bezogen werden, Abkommensvergünstigungen versagt werden;
  - f) dass Absatz 2 nicht für ihre unter das Übereinkommen fallenden Steuerabkommen gilt;

- g) dass Absatz 1 nur für ihre unter das Übereinkommen fallenden Steuerabkommen gilt, die bereits eine in Absatz 4 beschriebene Bestimmung enthalten, in der die Behandlung bestimmter Sachverhalte sowie Arten von Rechtsträgern oder Gebilden ausführlich geregelt ist.
- (6) Jede Vertragspartei dieses Übereinkommens, die keinen Vorbehalt nach Absatz 5 Buchstabe a oder b angebracht hat, notifiziert dem Verwahrer, ob ihre unter das Übereinkommen fallenden Steuerabkommen jeweils eine in Absatz 4 beschriebene Bestimmung enthalten, die nicht einem Vorbehalt nach Absatz 5 Buchstaben c bis e unterliegt, und, sofern dies der Fall ist, jeweils die Nummer des Artikels und des Absatzes dieser Bestimmung. Hat eine Vertragspartei dieses Übereinkommens den Vorbehalt nach Absatz 5 Buchstabe g angebracht, so ist die Notifikation nach Satz 1 auf unter das Übereinkommen fallende Steuerabkommen zu beschränken, die diesem Vorbehalt unterliegen. Haben alle Vertragsstaaten eine entsprechende Notifikation in Bezug auf eine Bestimmung eines unter das Übereinkommen fallenden Steuerabkommens abgegeben, so wird diese Bestimmung durch Absatz 1 (in der gegebenenfalls durch Absatz 3 geänderten Fassung) ersetzt, soweit in Absatz 4 vorgesehen. Anderenfalls geht Absatz 1 (in der gegebenenfalls durch Absatz 3 geänderten Fassung) den Bestimmungen des unter das Übereinkommen fallenden Steuerabkommens nur insoweit vor, als diese mit Absatz 1 (in der gegebenenfalls durch Absatz 3 geänderten Fassung) unvereinbar sind.

#### **Artikel 4**

##### **Rechtsträger mit doppelter Ansässigkeit**

- (1) Ist aufgrund eines unter das Übereinkommen fallenden Steuerabkommens eine andere als eine natürliche Person in mehr als einem Vertragsstaat ansässig, so werden sich die zuständigen Behörden der Vertragsstaaten bemühen, durch Verständigung den Vertragsstaat zu bestimmen, in dem diese Person unter Berücksichtigung des Ortes ihrer tatsächlichen Geschäftsleitung, ihres Gründungsorts sowie sonstiger maßgeblicher Faktoren im Sinne des unter das Übereinkommen fallenden Steuerabkommens als ansässig gilt. Ohne eine solche Verständigung hat diese Person nur in dem Umfang und der Weise, die von den zuständigen Behörden der Vertragsstaaten vereinbart werden, Anspruch auf die in dem unter das Übereinkommen fallenden Steuerabkommen vorgesehenen Steuererleichterungen oder -befreiungen.
- (2) Absatz 1 gilt anstelle oder in Ermangelung von Bestimmungen eines unter das Übereinkommen fallenden Steuerabkommens, in denen vorgeschrieben ist, wie zu bestimmen ist, ob eine andere als eine natürliche Person in Fällen, in denen sie anderenfalls als in mehr als einem Vertragsstaat ansässig gelten würde, als in einem der Vertragsstaaten ansässig gilt. Absatz 1 gilt jedoch nicht für Bestimmungen eines unter das Übereinkommen fallenden Steuerabkommens, die sich ausdrücklich mit der Ansässigkeit von Gesellschaften, die Teil einer zweifach eingetragenen Unternehmensstruktur sind, befassen.
- (3) Eine Vertragspartei dieses Übereinkommens kann sich vorbehalten,
- a) dass dieser gesamte Artikel nicht für ihre unter das Übereinkommen fallenden Steuerabkommen gilt;
  - b) dass dieser gesamte Artikel nicht für ihre unter das Übereinkommen fallenden Steuerabkommen gilt, in denen Fälle, in denen eine andere als eine natürliche Person in mehr als einem Vertragsstaat ansässig ist, bereits dadurch geregelt sind, dass die zuständigen Behörden der Vertragsstaaten verpflichtet sind, sich um eine Verständigung auf einen einzigen Vertragsstaat als Ansässigkeitsstaat zu bemühen;
  - c) dass dieser gesamte Artikel nicht für ihre unter das Übereinkommen fallenden Steuerabkommen gilt, in denen Fälle, in denen eine andere als eine natürliche Person in mehr als einem Vertragsstaat ansässig ist, bereits dadurch geregelt sind, dass Abkommensvergünstigungen versagt werden, ohne dass die zuständigen Behörden der Vertragsstaaten verpflichtet sind, sich um eine Verständigung auf einen einzigen Vertragsstaat als Ansässigkeitsstaat zu bemühen;

- d) dass dieser gesamte Artikel nicht für ihre unter das Übereinkommen fallenden Steuerabkommen gilt, in denen Fälle, in denen eine andere als eine natürliche Person in mehr als einem Vertragsstaat ansässig ist, bereits dadurch geregelt sind, dass die zuständigen Behörden der Vertragsstaaten verpflichtet sind, sich um eine Verständigung auf einen einzigen Vertragsstaat als Ansässigkeitsstaat zu bemühen, und welche die Behandlung dieser Person im Rahmen des unter das Übereinkommen fallenden Steuerabkommens festlegen für den Fall, dass eine derartige Verständigung nicht erzielt werden kann;
  - e) Absatz 1 Satz 2 für die Zwecke ihrer unter das Übereinkommen fallenden Steuerabkommen durch folgenden Wortlaut zu ersetzen: „Ohne eine solche Verständigung hat diese Person keinen Anspruch auf die in dem unter das Übereinkommen fallenden Steuerabkommen vorgesehenen Steuererleichterungen oder -befreiungen.“;
  - f) dass dieser gesamte Artikel nicht für ihre unter das Übereinkommen fallenden Steuerabkommen mit Vertragsparteien dieses Übereinkommens gilt, die den Vorbehalt nach Buchstabe e angebracht haben.
- (4) Jede Vertragspartei dieses Übereinkommens, die keinen Vorbehalt nach Absatz 3 Buchstabe a angebracht hat, notifiziert dem Verwahrer, ob ihre unter das Übereinkommen fallenden Steuerabkommen jeweils eine in Absatz 2 beschriebene Bestimmung enthalten, die nicht einem Vorbehalt nach Absatz 3 Buchstaben b bis d unterliegt, und, sofern dies der Fall ist, jeweils die Nummer des Artikels und des Absatzes dieser Bestimmung. Haben alle Vertragsstaaten eine entsprechende Notifikation in Bezug auf eine Bestimmung eines unter das Übereinkommen fallenden Steuerabkommens abgegeben, so wird diese Bestimmung durch Absatz 1 ersetzt. Anderenfalls geht Absatz 1 den Bestimmungen des unter das Übereinkommen fallenden Steuerabkommens nur insoweit vor, als diese mit Absatz 1 unvereinbar sind.

## **Artikel 5**

### **Anwendung von Methoden zur Beseitigung der Doppelbesteuerung**

- (1) Eine Vertragspartei dieses Übereinkommens kann sich für die Anwendung entweder der Absätze 2 und 3 (Option A) oder der Absätze 4 und 5 (Option B) oder der Absätze 6 und 7 (Option C) oder für die Anwendung keiner der genannten Optionen entscheiden. Entscheiden sich die Vertragsstaaten eines unter das Übereinkommen fallenden Steuerabkommens jeweils für unterschiedliche Optionen (oder entscheidet sich ein Vertragsstaat für die Anwendung einer Option und der andere für die Anwendung keiner der Optionen), so gilt die von jedem Vertragsstaat gewählte Option für die in seinem Gebiet ansässigen Personen.

#### **Option A**

- (2) Bestimmungen eines unter das Übereinkommen fallenden Steuerabkommens, nach denen anderenfalls Einkünfte oder Vermögen einer in einem Vertragsstaat ansässigen Person in diesem Vertragsstaat von der Steuer befreit würden, um eine Doppelbesteuerung zu beseitigen, gelten nicht, wenn der andere Vertragsstaat die Bestimmungen des unter das Übereinkommen fallenden Steuerabkommens so anwendet, dass diese Einkünfte oder dieses Vermögen von der Steuer befreit sind beziehungsweise ist oder der Satz, mit dem diese Einkünfte oder dieses Vermögen besteuert werden können, begrenzt ist. In letzterem Fall gewährt der erstgenannte Vertragsstaat von der Steuer vom Einkommen oder Vermögen dieser ansässigen Person einen Abzug in Höhe der im anderen Vertragsstaat entrichteten Steuer. Dieser Abzug darf jedoch den Teil der vor Gewährung des Abzugs berechneten Steuer nicht übersteigen, der den Einkünften oder Vermögenswerten zugerechnet werden kann, die im anderen Vertragsstaat besteuert werden können.
- (3) Absatz 2 gilt für ein unter das Übereinkommen fallendes Steuerabkommen, nach dem ein Vertragsstaat anderenfalls die in Absatz 2 beschriebenen Einkünfte oder das dort beschriebene Vermögen von der Steuer befreien müsste.

## Option B

- (4) Bestimmungen eines unter das Übereinkommen fallenden Steuerabkommens, nach denen anderenfalls Einkünfte einer in einem Vertragsstaat ansässigen Person in diesem Vertragsstaat von der Steuer befreit würden, um eine Doppelbesteuerung zu beseitigen, weil diese Einkünfte von diesem Vertragsstaat als Dividende betrachtet werden, gelten nicht, wenn diese Einkünfte bei der Ermittlung der steuerpflichtigen Gewinne einer im anderen Vertragsstaat ansässigen Person nach dem Recht dieses anderen Vertragsstaats zu einem Abzug führen. In diesem Fall gewährt der erstgenannte Vertragsstaat von der Steuer vom Einkommen dieser ansässigen Person einen Abzug in Höhe der im anderen Vertragsstaat entrichteten Steuer vom Einkommen. Dieser Abzug darf jedoch den Teil der vor Gewährung des Abzugs berechneten Steuer vom Einkommen nicht übersteigen, der den Einkünften zugerechnet werden kann, die im anderen Vertragsstaat besteuert werden können.
- (5) Absatz 4 gilt für ein unter das Übereinkommen fallendes Steuerabkommen, nach dem ein Vertragsstaat anderenfalls die in Absatz 4 beschriebenen Einkünfte von der Steuer befreien müsste.

## Option C

- (6)
- a) Bezieht eine in einem Vertragsstaat ansässige Person Einkünfte oder hat sie Vermögen, die beziehungsweise das nach einem unter das Übereinkommen fallenden Steuerabkommen im anderen Vertragsstaat besteuert werden können beziehungsweise kann (es sei denn, dass nach diesem Abkommen der andere Vertragsstaat die Einkünfte nur besteuern darf, weil es sich auch um Einkünfte einer in diesem anderen Vertragsstaat ansässigen Person handelt), so gewährt der erstgenannte Vertragsstaat
- i) einen Abzug von der Steuer vom Einkommen dieser ansässigen Person in Höhe der in diesem anderen Vertragsstaat entrichteten Steuer vom Einkommen;
- ii) einen Abzug von der Steuer vom Vermögen dieser ansässigen Person in Höhe der in diesem anderen Vertragsstaat entrichteten Steuer vom Vermögen.

Dieser Abzug darf jedoch den Teil der vor Gewährung des Abzugs berechneten Steuer vom Einkommen oder Steuer vom Vermögen nicht übersteigen, der den Einkünften oder dem Vermögen zugerechnet werden kann, die beziehungsweise das im anderen Vertragsstaat besteuert werden können beziehungsweise kann.

- b) Sind nach dem unter das Übereinkommen fallenden Steuerabkommen Einkünfte oder Vermögen einer in einem Vertragsstaat ansässigen Person in diesem Vertragsstaat von der Steuer befreit, so kann dieser Vertragsstaat die steuerbefreiten Einkünfte beziehungsweise das steuerbefreite Vermögen gleichwohl bei der Berechnung der Höhe der Steuer vom übrigen Einkommen oder Vermögen dieser ansässigen Person berücksichtigen.
- (7) Absatz 6 gilt anstelle von Bestimmungen eines unter das Übereinkommen fallenden Steuerabkommens, nach denen zur Beseitigung einer Doppelbesteuerung ein Vertragsstaat verpflichtet ist, in diesem Vertragsstaat Einkünfte oder Vermögen einer in diesem Vertragsstaat ansässigen Person, die beziehungsweise das nach dem unter das Übereinkommen fallenden Steuerabkommen im anderen Vertragsstaat besteuert werden können beziehungsweise kann, von der Steuer zu befreien.
- (8) Eine Vertragspartei dieses Übereinkommens, die sich nicht für die Anwendung einer Option nach Absatz 1 entscheidet, kann sich vorbehalten, dass dieser gesamte Artikel in Bezug auf ein oder mehrere benannte unter das Übereinkommen fallende Steuerabkommen (oder alle ihre unter das Übereinkommen fallenden Steuerabkommen) nicht gilt.
- (9) Eine Vertragspartei dieses Übereinkommens, die sich nicht für die Anwendung der Option C entscheidet, kann sich in Bezug auf ein oder mehrere benannte unter das Übereinkommen fallende Steuerabkommen (oder alle ihre unter das Übereinkommen fallenden Steuerabkommen) vorbehalten, dem anderen Vertragsstaat beziehungsweise den anderen Vertragsstaaten die Anwendung der Option C nicht zu gestatten.

- (10) Jede Vertragspartei dieses Übereinkommens, die sich für die Anwendung einer Option nach Absatz 1 entscheidet, notifiziert dem Verwahrer die gewählte Option. Diese Notifikation muss außerdem Folgendes umfassen:
- a) im Fall einer Vertragspartei dieses Übereinkommens, die sich für die Anwendung der Option A entscheidet, die Liste ihrer unter das Übereinkommen fallenden Steuerabkommen, die eine in Absatz 3 beschriebene Bestimmung enthalten, sowie jeweils die Nummer des Artikels und des Absatzes dieser Bestimmung;
  - b) im Fall einer Vertragspartei dieses Übereinkommens, die sich für die Anwendung der Option B entscheidet, die Liste ihrer unter das Übereinkommen fallenden Steuerabkommen, die eine in Absatz 5 beschriebene Bestimmung enthalten, sowie jeweils die Nummer des Artikels und des Absatzes dieser Bestimmung;
  - c) im Fall einer Vertragspartei dieses Übereinkommens, die sich für die Anwendung der Option C entscheidet, die Liste ihrer unter das Übereinkommen fallenden Steuerabkommen, die eine in Absatz 7 beschriebene Bestimmung enthalten, sowie jeweils die Nummer des Artikels und des Absatzes dieser Bestimmung.

Eine Option gilt nur dann in Bezug auf eine Bestimmung eines unter das Übereinkommen fallenden Steuerabkommens, wenn die Vertragspartei dieses Übereinkommens, die sich für die Anwendung dieser Option entschieden hat, in Bezug auf diese Bestimmung eine entsprechende Notifikation abgegeben hat.

## Teil III Abkommensmissbrauch

### Artikel 6

#### **Zweck eines unter das Übereinkommen fallenden Steuerabkommens**

- (1) Ein unter das Übereinkommen fallendes Steuerabkommen wird dahingehend geändert, dass die Präambel den folgenden Wortlaut enthält:  
„in der Absicht, in Bezug auf die unter dieses Abkommen fallenden Steuern eine Doppelbesteuerung zu beseitigen, ohne Möglichkeiten zur Nicht- oder Niedrigbesteuerung durch Steuerverkürzung oder -umgehung (unter anderem durch missbräuchliche Gestaltungen mit dem Ziel des Erhalts von in diesem Abkommen vorgesehenen Erleichterungen zum mittelbaren Nutzen von in Drittstaaten oder -gebieten ansässigen Personen) zu schaffen,“.
- (2) Der in Absatz 1 genannte Wortlaut wird in ein unter das Übereinkommen fallendes Steuerabkommen aufgenommen anstelle oder in Ermangelung einer Formulierung in der Präambel des unter das Übereinkommen fallenden Steuerabkommens, die Bezug nimmt auf die Absicht, eine Doppelbesteuerung zu beseitigen, unabhängig davon, ob in dieser Formulierung auch Bezug genommen wird auf die Absicht, keine Möglichkeiten zur Nicht- oder Niedrigbesteuerung zu schaffen.
- (3) Eine Vertragspartei dieses Übereinkommens kann sich außerdem entscheiden, bei ihren unter das Übereinkommen fallenden Steuerabkommen, deren Präambel keine Formulierung enthält, die Bezug nimmt auf den Wunsch, wirtschaftliche Beziehungen weiterzuentwickeln oder die Zusammenarbeit in Steuersachen zu vertiefen, folgenden Wortlaut in die Präambel aufzunehmen:  
„von dem Wunsch geleitet, ihre wirtschaftlichen Beziehungen weiterzuentwickeln und ihre Zusammenarbeit in Steuersachen zu vertiefen,“.
- (4) Eine Vertragspartei dieses Übereinkommens kann sich vorbehalten, dass Absatz 1 nicht für ihre unter das Übereinkommen fallenden Steuerabkommen gilt, deren Präambel bereits eine Formulierung enthält, mit der die Vertragsstaaten ihre Absicht bekunden, eine Doppelbesteuerung zu beseitigen, ohne Möglichkeiten zur Nicht- oder Niedrigbesteuerung zu schaffen, unabhängig davon, ob diese Formulierung auf Fälle von Steuerverkürzung oder -umgehung (unter anderem durch miss-

bräuchliche Gestaltungen mit dem Ziel des Erhalts von in dem Abkommen vorgesehenen Erleichterungen zum mittelbaren Nutzen von in Drittstaaten oder -gebieten ansässigen Personen) beschränkt ist oder einen weiteren Geltungsbereich hat.

- (5) Jede Vertragspartei dieses Übereinkommens notifiziert dem Verwahrer, ob die Präambel ihrer unter das Übereinkommen fallenden Steuerabkommen, die nicht unter einen Vorbehalt nach Absatz 4 fallen, jeweils eine Formulierung nach Absatz 2 enthält, und, sofern dies der Fall ist, den Wortlaut des jeweiligen Beweggrunds. Haben alle Vertragsstaaten eine entsprechende Notifikation in Bezug auf diese Formulierung in der Präambel abgegeben, so wird diese Formulierung durch den in Absatz 1 genannten Wortlaut ersetzt. Anderenfalls wird der in Absatz 1 genannte Wortlaut zusätzlich zur bestehenden Formulierung in der Präambel aufgenommen.
- (6) Jede Vertragspartei dieses Übereinkommens, die sich für die Anwendung des Absatzes 3 entscheidet, notifiziert dem Verwahrer ihre Entscheidung. Diese Notifikation muss außerdem die Liste ihrer unter das Übereinkommen fallenden Steuerabkommen umfassen, deren Präambel noch keine Formulierung enthält, die Bezug nimmt auf den Wunsch, wirtschaftliche Beziehungen weiterzuentwickeln oder die Zusammenarbeit in Steuersachen zu vertiefen. Der in Absatz 3 genannte Wortlaut wird nur dann in ein unter das Übereinkommen fallendes Steuerabkommen aufgenommen, wenn alle Vertragsstaaten sich für die Anwendung des Absatzes 3 entschieden und in Bezug auf das unter das Übereinkommen fallende Steuerabkommen eine entsprechende Notifikation abgegeben haben.

## **Artikel 7**

### **Verhinderung von Abkommensmissbrauch**

- (1) Ungeachtet eines unter das Übereinkommen fallenden Steuerabkommens wird eine Vergünstigung nach dem unter das Übereinkommen fallenden Steuerabkommen nicht für bestimmte Einkünfte oder Vermögenswerte gewährt, wenn unter Berücksichtigung aller maßgeblichen Tatsachen und Umstände die Feststellung gerechtfertigt ist, dass der Erhalt dieser Vergünstigung einer der Hauptzwecke einer Gestaltung oder Transaktion war, die unmittelbar oder mittelbar zu dieser Vergünstigung geführt hat, es sei denn, es wird nachgewiesen, dass die Gewährung dieser Vergünstigung unter diesen Umständen mit dem Ziel und Zweck der einschlägigen Bestimmungen des unter das Übereinkommen fallenden Steuerabkommens im Einklang steht.
- (2) Absatz 1 gilt anstelle oder in Ermangelung von Bestimmungen eines unter das Übereinkommen fallenden Steuerabkommens, nach denen die Vergünstigungen, die anderenfalls nach dem unter das Übereinkommen fallenden Steuerabkommen gewährt würden, vollständig oder teilweise versagt werden, wenn der Hauptzweck oder einer der Hauptzwecke einer Gestaltung oder Transaktion oder einer an einer Gestaltung oder Transaktion beteiligten Person der Erhalt dieser Vergünstigungen war.
- (3) Eine Vertragspartei dieses Übereinkommens, die nicht den in Absatz 15 Buchstabe a beschriebenen Vorbehalt angebracht hat, kann sich auch entscheiden, in Bezug auf ihre unter das Übereinkommen fallenden Steuerabkommen Absatz 4 anzuwenden.
- (4) Wird einer Person eine Vergünstigung, die ein unter das Übereinkommen fallendes Steuerabkommen vorsieht, aufgrund von Bestimmungen des unter das Übereinkommen fallenden Steuerabkommens (in der gegebenenfalls durch dieses Übereinkommen geänderten Fassung) versagt, nach denen die Vergünstigungen, die anderenfalls nach dem unter das Übereinkommen fallenden Steuerabkommen gewährt würden, vollständig oder teilweise versagt werden, wenn der Hauptzweck oder einer der Hauptzwecke einer Gestaltung oder Transaktion oder einer an einer Gestaltung oder Transaktion beteiligten Person der Erhalt dieser Vergünstigungen war, so betrachtet die zuständige Behörde des Vertragsstaats, die diese Vergünstigung anderenfalls gewährt hätte, diese Person gleichwohl als anspruchsberechtigt in Bezug auf diese Vergünstigung oder auf andere Vergünstigungen für bestimmte Einkünfte oder Vermögenswerte, sofern diese zuständige Behörde auf Antrag dieser Person und nach Prüfung der maßgeblichen Tatsachen und Umstände feststellt, dass dieser Person diese Vergünstigungen ohne die Transaktion oder Gestaltung gewährt worden wären. Die zustän-

dige Behörde des Vertragsstaats, bei der eine im anderen Vertragsstaat ansässige Person nach diesem Absatz einen Antrag gestellt hat, konsultiert die zuständige Behörde dieses anderen Vertragsstaats, bevor sie den Antrag ablehnt.

- (5) Absatz 4 gilt für Bestimmungen eines unter das Übereinkommen fallenden Steuerabkommens (in der gegebenenfalls durch dieses Übereinkommen geänderten Fassung), nach denen die Vergünstigungen, die anderenfalls nach dem unter das Übereinkommen fallenden Steuerabkommen gewährt würden, vollständig oder teilweise versagt werden, wenn der Hauptzweck oder einer der Hauptzwecke einer Gestaltung oder Transaktion oder einer an einer Gestaltung oder Transaktion beteiligten Person der Erhalt dieser Vergünstigungen war.
- (6) Eine Vertragspartei dieses Übereinkommens kann sich auch entscheiden, die Absätze 8 bis 13 (im Folgenden als „vereinfachte Bestimmung zur Beschränkung von Vergünstigungen“ bezeichnet) auf ihre unter das Übereinkommen fallenden Steuerabkommen anzuwenden, indem sie die Notifikation nach Absatz 17 Buchstabe c abgibt. Die vereinfachte Bestimmung zur Beschränkung von Vergünstigungen gilt nur dann in Bezug auf ein unter das Übereinkommen fallendes Steuerabkommen, wenn sich alle Vertragsstaaten für ihre Anwendung entschieden haben.
- (7) In Fällen, in denen sich einige, jedoch nicht alle Vertragsstaaten eines unter das Übereinkommen fallenden Steuerabkommens nach Absatz 6 für die Anwendung der vereinfachten Bestimmung zur Beschränkung von Vergünstigungen entscheiden, gilt die vereinfachte Bestimmung zur Beschränkung von Vergünstigungen ungeachtet des Absatzes 6 in Bezug auf die Gewährung von Vergünstigungen nach dem unter das Übereinkommen fallenden Steuerabkommen
  - a) durch alle Vertragsstaaten, sofern alle Vertragsstaaten, die sich nicht nach Absatz 6 für die Anwendung der vereinfachten Bestimmung zur Beschränkung von Vergünstigungen entscheiden, einer derartigen Anwendung zustimmen, indem sie sich für die Anwendung dieses Buchstabens entscheiden und dies dem Verwahrer notifizieren, oder
  - b) ausschließlich durch die Vertragsstaaten, die sich für die Anwendung der vereinfachten Bestimmung zur Beschränkung von Vergünstigungen entscheiden, sofern alle Vertragsstaaten, die sich nicht nach Absatz 6 für die Anwendung der vereinfachten Bestimmung zur Beschränkung von Vergünstigungen entscheiden, einer derartigen Anwendung zustimmen, indem sie sich für die Anwendung dieses Buchstabens entscheiden und dies dem Verwahrer notifizieren.

#### **Vereinfachte Bestimmung zur Beschränkung von Vergünstigungen**

- (8) Sofern die vereinfachte Bestimmung zur Beschränkung von Vergünstigungen nichts anderes vorsieht, hat eine in einem Vertragsstaat eines unter das Übereinkommen fallenden Steuerabkommens ansässige Person keinen Anspruch auf eine Vergünstigung, die anderenfalls durch das unter das Übereinkommen fallende Steuerabkommen gewährt würde, mit Ausnahme von Vergünstigungen nach Bestimmungen des unter das Übereinkommen fallenden Steuerabkommens,
  - a) in denen die Ansässigkeit einer anderen als einer natürlichen Person geregelt ist, die aufgrund der Bestimmungen des unter das Übereinkommen fallenden Steuerabkommens, die den Begriff „in einem Vertragsstaat ansässige Person“ bestimmen, in mehr als einem Vertragsstaat ansässig ist,
  - b) die vorsehen, dass ein Vertragsstaat, nachdem der andere Vertragsstaat in Übereinstimmung mit dem unter das Übereinkommen fallenden Steuerabkommen eine Erstberichtigung vorgenommen hat, einem Unternehmen des erstgenannten Vertragsstaats eine entsprechende Gegenberichtigung des Steuerbetrags gewährt, der in diesem Vertragsstaat von den Gewinnen eines verbundenen Unternehmens erhoben wird, oder
  - c) nach denen in einem Vertragsstaat ansässige Personen beantragen können, dass die zuständige Behörde dieses Vertragsstaats Fälle von nicht dem unter das Übereinkommen fallenden Steuerabkommen entsprechender Besteuerung prüft, es sei denn, diese Person ist zu dem Zeitpunkt, zu dem die Vergünstigung gewährt würde, eine „berechtigte Person“ im Sinne des Absatzes 9.

(9) Eine in einem Vertragsstaat eines unter das Übereinkommen fallenden Steuerabkommens ansässige Person ist zu einem Zeitpunkt, zu dem anderenfalls durch das unter das Übereinkommen fallende Steuerabkommen eine Vergünstigung gewährt würde, eine berechnete Person, wenn sie zu diesem Zeitpunkt

- a) eine natürliche Person ist;
- b) dieser Vertragsstaat oder eine seiner Gebietskörperschaften oder eine Behörde oder Einrichtung dieses Vertragsstaats oder dieser Gebietskörperschaft ist;
- c) eine Gesellschaft oder ein sonstiger Rechtsträger ist, sofern die Hauptgattung ihrer beziehungsweise seiner Anteile regelmäßig an einer oder mehreren anerkannten Börsen gehandelt wird;
- d) eine andere als eine natürliche Person ist, die
  - i) einen keinen Erwerbzzweck verfolgende Organisation einer Art ist, auf die sich die Vertragsstaaten durch einen diplomatischen Notenwechsel verständigen, oder
  - ii) ein in diesem Vertragsstaat errichteter Rechtsträger oder ein in diesem Vertragsstaat errichtetes Gebilde ist, der beziehungsweise das nach dem Steuerrecht dieses Vertragsstaats als eigenständige Person gilt und
    - A) ausschließlich oder fast ausschließlich errichtet und betrieben wird, um für natürliche Personen Altersversorgungsleistungen und Zusatz- oder Nebenleistungen zu verwalten oder zu erbringen, und als solcher beziehungsweise solches durch diesen Vertragsstaat oder eine seiner Gebietskörperschaften gesetzlich geregelt wird oder
    - B) ausschließlich oder fast ausschließlich errichtet und betrieben wird, um für unter Großbuchstabe A genannte Rechtsträger oder Gebilde Mittel anzulegen;
- e) eine andere als eine natürliche Person ist, sofern an mindestens der Hälfte der Tage eines Zeitraums von zwölf Monaten, in den der Zeitpunkt fällt, zu dem die Vergünstigung anderenfalls gewährt würde, mindestens 50 Prozent der Anteile an der Person unmittelbar oder mittelbar in diesem Vertragsstaat ansässigen Personen gehören, die nach den Buchstaben a bis d Anspruch auf die Vergünstigungen des unter das Übereinkommen fallenden Steuerabkommens haben.

(10)

- a) Eine in einem Vertragsstaat eines unter das Übereinkommen fallenden Steuerabkommens ansässige Person hat unabhängig davon, ob sie eine berechnete Person ist, Anspruch auf Vergünstigungen des unter das Übereinkommen fallenden Steuerabkommens für bestimmte aus dem anderen Vertragsstaat bezogene Einkünfte, wenn sie im erstgenannten Vertragsstaat aktiv eine Geschäftstätigkeit ausübt und die aus dem anderen Vertragsstaat bezogenen Einkünfte aus dieser Geschäftstätigkeit stammen oder mit ihr verbunden sind. Im Sinne der vereinfachten Bestimmung zur Beschränkung von Vergünstigungen umfasst der Ausdruck „aktiv eine Geschäftstätigkeit ausüben“ nicht folgende Tätigkeiten oder eine Kombination derselben:
  - i) Ausübung der Funktion einer Holdinggesellschaft,
  - ii) Gesamtauficht über oder -verwaltung eines Konzerns,
  - iii) Konzernfinanzierung (einschließlich Cash-Pooling) oder
  - iv) Vornahme oder Verwaltung von Kapitalanlagen, es sei denn, diese Tätigkeiten werden von einer Bank, einem Versicherungsunternehmen oder einem zugelassenen Wertpapierhändler im Rahmen ihrer beziehungsweise seiner ordentlichen Geschäftstätigkeit ausgeübt.
- b) Bezieht eine in einem Vertragsstaat eines unter das Übereinkommen fallenden Steuerabkommens ansässige Person bestimmte Einkünfte aus einer im anderen Vertragsstaat von ihr ausgeübten Geschäftstätigkeit oder bezieht sie bestimmte im anderen Vertragsstaaterzielte Einkünfte von einer verbundenen Person, so gelten die Voraussetzungen nach Buchstabe a nur dann als für diese Einkünfte erfüllt, wenn die von der ansässigen Person im erstgenannten Vertragsstaat ausgeübte Geschäftstätigkeit, mit der die Einkünfte in Zusammenhang stehen,

im Verhältnis zu der gleichen Tätigkeit oder einer ergänzenden Geschäftstätigkeit, die von der ansässigen Person oder der verbundenen Person im anderen Vertragsstaat ausgeübt wird, erheblich ist. Ob eine Geschäftstätigkeit im Sinne dieses Buchstabens erheblich ist, wird anhand aller Tatsachen und Umstände festgestellt.

- c) Für die Anwendung dieses Absatzes gelten Tätigkeiten verbundener Personen in Bezug auf eine in einem Vertragsstaat eines unter das Übereinkommen fallenden Steuerabkommens ansässige Person als Tätigkeiten dieser ansässigen Person.
- (11) Eine in einem Vertragsstaat eines unter das Übereinkommen fallenden Steuerabkommens ansässige Person, die keine berechnete Person ist, hat auch Anspruch auf eine Vergünstigung, die anderenfalls durch das unter das Übereinkommen fallende Steuerabkommen für bestimmte Einkünfte gewährt würde, sofern an mindestens der Hälfte der Tage eines Zeitraums von zwölf Monaten, in den der Zeitpunkt fällt, zu dem die Vergünstigung anderenfalls gewährt würde, mindestens 75 Prozent der Eigentumsrechte an der ansässigen Person unmittelbar oder mittelbar Personen gehören, die gleichberechtigte Begünstigte sind.
- (12) Wenn eine in einem Vertragsstaat eines unter das Übereinkommen fallenden Steuerabkommens ansässige Person weder nach Absatz 9 eine berechnete Person ist noch nach Absatz 10 oder 11 Anspruch auf Vergünstigungen hat, kann die zuständige Behörde des anderen Vertragsstaats unter Berücksichtigung des Ziels und Zwecks des unter das Übereinkommen fallenden Steuerabkommens gleichwohl die Vergünstigungen des unter das Übereinkommen fallenden Steuerabkommens oder Vergünstigungen für bestimmte Einkünfte gewähren, jedoch nur, sofern die Person zur hinreichenden Überzeugung dieser zuständigen Behörde nachweist, dass weder einer der Hauptzwecke ihrer Errichtung, ihres Erwerbs oder ihrer Unterhaltung noch einer der Hauptzwecke der Ausübung ihrer Geschäfte darin bestand, Vergünstigungen nach dem unter das Übereinkommen fallenden Steuerabkommen zu erhalten. Bevor sie dem Antrag, den eine in einem Vertragsstaat ansässige Person nach diesem Absatz gestellt hat, stattgibt oder diesen ablehnt, konsultiert die zuständige Behörde des anderen Vertragsstaats, bei welcher der Antrag gestellt wurde, die zuständige Behörde des erstgenannten Vertragsstaats.
- (13) Im Sinne der vereinfachten Bestimmung zur Beschränkung von Vergünstigungen
- a) bedeutet der Ausdruck „anerkannte Börse“
    - i) jede Börse, die nach dem Recht eines der beiden Vertragsstaaten als solche errichtet wurde und gesetzlich geregelt wird, und
    - ii) jede andere von den zuständigen Behörden der Vertragsstaaten vereinbarte Börse;
  - b) bedeutet der Ausdruck „Hauptgattung von Anteilen“ die Gattung oder Gattungen der Anteile einer Gesellschaft, welche die Mehrheit der Gesamtstimmrechte und des Gesamtwerts der Gesellschaft darstellt beziehungsweise darstellen, oder die Gattung oder Gattungen von Eigentumsrechten eines Rechtsträgers, die insgesamt eine Mehrheit der Gesamtstimmrechte und des Gesamtwerts des Rechtsträgers darstellt beziehungsweise darstellen;
  - c) bedeutet der Ausdruck „gleichberechtigter Begünstigter“ eine Person, die in Bezug auf bestimmte Einkünfte Anspruch auf Vergünstigungen hätte, die durch einen Vertragsstaat eines unter das Übereinkommen fallenden Steuerabkommens nach dessen innerstaatlichem Recht, dem unter das Übereinkommen fallenden Steuerabkommen oder einer anderen völkerrechtlichen Übereinkunft gewährt werden und den nach dem unter das Übereinkommen fallenden Steuerabkommen für diese Einkünfte zu gewährenden Vergünstigungen entsprechen oder vorteilhafter als diese sind; um festzustellen, ob eine Person in Bezug auf Dividenden ein gleichberechtigter Begünstigter ist, wird die Person so behandelt, als hielte sie genau das gleiche Kapital der die Dividenden zahlenden Gesellschaft, das die Gesellschaft hält, welche die Vergünstigung für die Dividenden fordert;
  - d) bedeutet der Ausdruck „Anteile“ bei Rechtsträgern, die keine Gesellschaften sind, mit Anteilen vergleichbare Rechte;
  - e) sind zwei Personen „verbundene Personen“, wenn einer der beiden Personen mindestens 50 Prozent der Eigentumsrechte an der anderen Person (oder bei einer Gesellschaft mindestens

50 Prozent der Gesamtstimmrechte und des Gesamtwerts der Anteile der Gesellschaft) unmittelbar oder mittelbar gehören oder einer weiteren Person mindestens 50 Prozent der Eigentumsrechte an jeder Person (oder bei einer Gesellschaft mindestens 50 Prozent der Gesamtstimmrechte und des Gesamtwerts der Anteile der Gesellschaft) unmittelbar oder mittelbar gehören; in jedem Fall ist eine Person mit einer anderen Person verbunden, wenn allen maßgeblichen Tatsachen und Umständen zufolge die eine die andere beherrscht oder beide von derselben Person oder denselben Personen beherrscht werden.

- (14) Die vereinfachte Bestimmung zur Beschränkung von Vergünstigungen gilt anstelle oder in Ermangelung von Bestimmungen eines unter das Übereinkommen fallenden Steuerabkommens, nach denen die Vergünstigungen des unter das Übereinkommen fallenden Steuerabkommens (oder Vergünstigungen bis auf jene nach den Bestimmungen des unter das Übereinkommen fallenden Steuerabkommens zur Ansässigkeit, zu verbundenen Unternehmen oder zur Gleichbehandlung oder jene, die nicht nur auf die in einem Vertragsstaat ansässigen Personen begrenzt sind) nur auf eine ansässige Person beschränkt sind, die Anspruch auf diese Vergünstigungen hat, weil sie ein oder mehrere eindeutige Kriterien erfüllt.
- (15) Eine Vertragspartei dieses Übereinkommens kann sich vorbehalten,
- a) dass Absatz 1 nicht für ihre unter das Übereinkommen fallenden Steuerabkommen gilt, sofern sie beabsichtigt, eine ausführliche Bestimmung zur Beschränkung von Vergünstigungen entweder in Verbindung mit Vorschriften zur Bekämpfung von Durchlauffinanzierungsstrukturen oder mit einem Hauptzweck-Kriterium anzuwenden und dadurch den Mindeststandard zur Verhinderung von Abkommensmissbrauch nach dem BEPS-Paket der OECD/G20 zu erfüllen; in solchen Fällen werden sich die Vertragsstaaten bemühen, eine für alle Seiten zufriedenstellende Lösung herbeizuführen, die den Mindeststandard erfüllt;
  - b) dass Absatz 1 (und Absatz 4 bei einer Vertragspartei dieses Übereinkommens, die sich für dessen Anwendung entschieden hat) nicht für ihre unter das Übereinkommen fallenden Steuerabkommen gilt, die bereits Bestimmungen enthalten, nach denen alle Vergünstigungen, die anderenfalls nach dem unter das Übereinkommen fallenden Steuerabkommen gewährt würden, versagt werden, wenn der Hauptzweck oder einer der Hauptzwecke einer Gestaltung oder Transaktion oder einer an einer Gestaltung oder Transaktion beteiligten Person der Erhalt dieser Vergünstigungen war;
  - c) dass die vereinfachte Bestimmung zur Beschränkung von Vergünstigungen nicht für ihre unter das Übereinkommen fallenden Steuerabkommen gilt, die bereits die in Absatz 14 beschriebenen Bestimmungen enthalten.
- (16) Soweit die vereinfachte Bestimmung zur Beschränkung von Vergünstigungen nicht nach Absatz 7 für die Gewährung von Vergünstigungen aufgrund eines unter das Übereinkommen fallenden Steuerabkommens durch eine oder mehrere Vertragsparteien dieses Übereinkommens gilt, kann sich eine Vertragspartei dieses Übereinkommens, die sich nach Absatz 6 für die Anwendung der vereinfachten Bestimmung zur Beschränkung von Vergünstigungen entscheidet, vorbehalten, dass dieser gesamte Artikel nicht in Bezug auf ihre unter das Übereinkommen fallenden Steuerabkommen gilt, bei denen sich einer oder mehrere der anderen Vertragsstaaten nicht für die Anwendung der vereinfachten Bestimmung zur Beschränkung von Vergünstigungen entschieden haben. In solchen Fällen werden sich die Vertragsstaaten bemühen, eine für alle Seiten zufriedenstellende Lösung herbeizuführen, die den Mindeststandard zur Verhinderung von Abkommensmissbrauch nach dem BEPS-Paket der OECD/G20 erfüllt.
- (17)
- a) Jede Vertragspartei dieses Übereinkommens, die nicht den in Absatz 15 Buchstabe a beschriebenen Vorbehalt angebracht hat, notifiziert dem Vewahrer, ob ihre unter das Übereinkommen fallenden Steuerabkommen, die nicht einem in Absatz 15 Buchstabe b beschriebenen Vorbehalt unterliegen, jeweils eine in Absatz 2 beschriebene Bestimmung enthalten, und, sofern dies der Fall ist, jeweils die Nummer des Artikels und des Absatzes dieser Bestimmung. Haben alle Vertragsstaaten eine entsprechende Notifikation in Bezug auf eine Bestimmung eines unter das Übereinkommen fallenden Steuerabkommens abgegeben, so wird diese Bestimmung

durch Absatz 1 (und gegebenenfalls Absatz 4) ersetzt. Anderenfalls geht Absatz 1 (und gegebenenfalls Absatz 4) den Bestimmungen des unter das Übereinkommen fallenden Steuerabkommens nur insoweit vor, als diese mit Absatz 1 (und gegebenenfalls Absatz 4) unvereinbar sind. Eine Vertragspartei dieses Übereinkommens, die nach diesem Buchstaben eine Notifikation abgibt, kann darin auch eine Erklärung aufnehmen, dass sie zwar die übergangsweise Anwendung allein des Absatzes 1 akzeptiert, jedoch beabsichtigt, nach Möglichkeit durch bilaterale Verhandlungen zusätzlich zu Absatz 1 oder anstelle des Absatzes 1 eine Bestimmung zur Beschränkung von Vergünstigungen zu beschließen.

- b) Jede Vertragspartei dieses Übereinkommens, die sich für die Anwendung des Absatzes 4 entscheidet, notifiziert dem Verwahrer ihre Entscheidung. Absatz 4 gilt nur dann für ein unter das Übereinkommen fallendes Steuerabkommen, wenn alle Vertragsstaaten eine entsprechende Notifikation abgegeben haben.
- c) Jede Vertragspartei dieses Übereinkommens, die sich nach Absatz 6 für die Anwendung der vereinfachten Bestimmung zur Beschränkung von Vergünstigungen entscheidet, notifiziert dem Verwahrer ihre Entscheidung. Sofern diese Vertragspartei nicht den Vorbehalt nach Absatz 15 Buchstabe c angebracht hat, muss diese Notifikation auch die Liste ihrer unter das Übereinkommen fallenden Steuerabkommen umfassen, die eine in Absatz 14 beschriebene Bestimmung enthalten, sowie jeweils die Nummer des Artikels und des Absatzes dieser Bestimmung.
- d) Jede Vertragspartei dieses Übereinkommens, die sich nicht nach Absatz 6 für die Anwendung der vereinfachten Bestimmung zur Beschränkung von Vergünstigungen, sondern für die Anwendung des Absatzes 7 Buchstabe a oder b entscheidet, notifiziert dem Verwahrer den gewählten Buchstaben. Sofern diese Vertragspartei nicht den Vorbehalt nach Absatz 15 Buchstabe c angebracht hat, muss diese Notifikation auch die Liste ihrer unter das Übereinkommen fallenden Steuerabkommen umfassen, die eine in Absatz 14 beschriebene Bestimmung enthalten, sowie jeweils die Nummer des Artikels und des Absatzes dieser Bestimmung.
- e) Haben alle Vertragsstaaten eine Notifikation nach Buchstabe c oder d in Bezug auf eine Bestimmung eines unter das Übereinkommen fallenden Steuerabkommens abgegeben, so wird diese durch die vereinfachte Bestimmung zur Beschränkung von Vergünstigungen ersetzt. Anderenfalls geht die vereinfachte Bestimmung zur Beschränkung von Vergünstigungen den Bestimmungen des unter das Übereinkommen fallenden Steuerabkommens nur insoweit vor, als diese mit der vereinfachten Bestimmung zur Beschränkung von Vergünstigungen unvereinbar sind.

## **Artikel 8**

### **Transaktionen zur Übertragung von Dividenden**

- (1) Bestimmungen eines unter das Übereinkommen fallenden Steuerabkommens, nach denen die von einer in einem Vertragsstaat ansässigen Gesellschaft gezahlten Dividenden von der Steuer befreit werden oder der Satz begrenzt wird, mit dem diese Dividenden besteuert werden können, sofern der Nutzungsberechtigte oder der Empfänger eine im anderen Vertragsstaat ansässige Gesellschaft ist, die als Eigentümerin oder Inhaberin über mehr als eine bestimmte Menge des Kapitals, der Anteile, der Aktien, der Stimmanteile, Stimmrechte oder ähnlicher Eigentumsrechte an der die Dividenden zahlenden Gesellschaft verfügt, diese hält oder beherrscht, gelten nur, wenn die in diesen Bestimmungen beschriebenen Eigentums- oder Inhaberschaftsvoraussetzungen während eines Zeitraums von 365 Tagen einschließlich des Tages der Dividendenzahlung erfüllt sind (bei der Berechnung dieses Zeitraums bleiben Änderungen der Eigentums- oder Inhaberschaftsverhältnisse unberücksichtigt, die sich unmittelbar aus einer Umstrukturierung, wie einer Fusion oder Spaltung, der die Anteile haltenden oder die Dividenden zahlenden Gesellschaft ergeben würden).
- (2) Die in Absatz 1 vorgesehene Mindesthaltedauer gilt anstelle oder in Ermangelung einer Mindesthaltedauer in Bestimmungen eines unter das Übereinkommen fallenden Steuerabkommens, die in Absatz 1 beschrieben sind.

- (3) Eine Vertragspartei dieses Übereinkommens kann sich vorbehalten,
  - a) dass dieser gesamte Artikel nicht für ihre unter das Übereinkommen fallenden Steuerabkommen gilt;
  - b) dass dieser gesamte Artikel nicht für ihre unter das Übereinkommen fallenden Steuerabkommen gilt, soweit die in Absatz 1 beschriebenen Bestimmungen bereits Folgendes enthalten:
    - i) eine Mindesthaltedauer,
    - ii) eine Mindesthaltedauer, die kürzer ist als 365 Tage, oder
    - iii) eine Mindesthaltedauer, die länger ist als 365 Tage.
- (4) Jede Vertragspartei dieses Übereinkommens, die keinen Vorbehalt nach Absatz 3 Buchstabe a angebracht hat, notifiziert dem Verwahrer, ob ihre unter das Übereinkommen fallenden Steuerabkommen jeweils eine in Absatz 1 beschriebene Bestimmung enthalten, die nicht einem Vorbehalt nach Absatz 3 Buchstabe b unterliegt, und, sofern dies der Fall ist, jeweils die Nummer des Artikels und des Absatzes dieser Bestimmung. Absatz 1 gilt nur dann in Bezug auf eine Bestimmung eines unter das Übereinkommen fallenden Steuerabkommens, wenn alle Vertragsstaaten in Bezug auf diese Bestimmung eine entsprechende Notifikation abgegeben haben.

## **Artikel 9**

### **Gewinne aus der Veräußerung von Anteilen oder Rechten an Rechtsträgern, deren Wert hauptsächlich auf unbeweglichem Vermögen beruht**

- (1) Bestimmungen eines unter das Übereinkommen fallenden Steuerabkommens, nach denen Gewinne, die eine in einem Vertragsstaat ansässige Person aus der Veräußerung von Anteilen oder sonstigen Beteiligungsrechten an einem Rechtsträger erzielt, im anderen Vertragsstaat besteuert werden können, sofern der Wert dieser Anteile oder Rechte zu mehr als einem bestimmten Teil auf unbeweglichem Vermögen (Grundvermögen) beruht, das in diesem anderen Vertragsstaat belegen ist (oder sofern mehr als ein bestimmter Teil des Vermögens des Rechtsträgers aus derartigem unbeweglichem Vermögen (Grundvermögen) besteht),
  - a) gelten, wenn die maßgebende Wertgrenze zu irgendeinem Zeitpunkt während der 365 Tage vor der Veräußerung erreicht wird, und
  - b) gelten für Anteile oder vergleichbare Rechte, wie Rechte an einer Personengesellschaft oder einem Trust (soweit diese Anteile oder Rechte nicht bereits unter die Bestimmungen fallen), zusätzlich zu bereits unter die Bestimmungen fallenden Anteilen oder Rechten.
- (2) Der in Absatz 1 Buchstabe a vorgesehene Zeitraum gilt anstelle oder in Ermangelung eines vorgegebenen Zeitraums für die Feststellung, ob die maßgebende Wertgrenze nach den Bestimmungen eines unter das Übereinkommen fallenden Steuerabkommens, die in Absatz 1 beschrieben sind, erreicht wurde.
- (3) Eine Vertragspartei dieses Übereinkommens kann sich auch entscheiden, in Bezug auf ihre unter das Übereinkommen fallenden Steuerabkommen Absatz 4 anzuwenden.
- (4) Für die Zwecke eines unter das Übereinkommen fallenden Steuerabkommens können Gewinne, die eine in einem Vertragsstaat ansässige Person aus der Veräußerung von Anteilen oder vergleichbaren Rechten, wie Rechten an einer Personengesellschaft oder einem Trust, erzielt, im anderen Vertragsstaat besteuert werden, sofern der Wert dieser Anteile oder vergleichbaren Rechte zu irgendeinem Zeitpunkt während der 365 Tage vor der Veräußerung zu mehr als 50 Prozent unmittelbar oder mittelbar auf in diesem anderen Vertragsstaat belegtem unbeweglichem Vermögen (Grundvermögen) beruhte.
- (5) Absatz 4 gilt anstelle oder in Ermangelung von Bestimmungen eines unter das Übereinkommen fallenden Steuerabkommens, nach denen Gewinne, die eine in einem Vertragsstaat ansässige Person aus der Veräußerung von Anteilen oder sonstigen Beteiligungsrechten an einem Rechtsträger erzielt, im anderen Vertragsstaat besteuert werden können, sofern der Wert dieser Anteile oder Rechte zu mehr als einem bestimmten Teil auf in diesem anderen Vertragsstaat belegtem unbeweglichem

Vermögen (Grundvermögen) beruht oder sofern mehr als ein bestimmter Teil des Vermögens des Rechtsträgers aus derartigem unbeweglichem Vermögen (Grundvermögen) besteht.

- (6) Eine Vertragspartei dieses Übereinkommens kann sich vorbehalten,
  - a) dass Absatz 1 nicht für ihre unter das Übereinkommen fallenden Steuerabkommen gilt;
  - b) dass Absatz 1 Buchstabe a nicht für ihre unter das Übereinkommen fallenden Steuerabkommen gilt;
  - c) dass Absatz 1 Buchstabe b nicht für ihre unter das Übereinkommen fallenden Steuerabkommen gilt;
  - d) dass Absatz 1 Buchstabe a nicht für ihre unter das Übereinkommen fallenden Steuerabkommen gilt, die bereits eine Bestimmung der in Absatz 1 beschriebenen Art enthalten, die einen Zeitraum für die Feststellung beinhaltet, ob die maßgebende Wertgrenze erreicht wurde;
  - e) dass Absatz 1 Buchstabe b nicht für ihre unter das Übereinkommen fallenden Steuerabkommen gilt, die bereits eine Bestimmung der in Absatz 1 beschriebenen Art enthalten, die für die Veräußerung anderer Rechte als Anteile gilt;
  - f) dass Absatz 4 nicht für ihre unter das Übereinkommen fallenden Steuerabkommen gilt, die bereits die in Absatz 5 beschriebenen Bestimmungen enthalten.
- (7) Jede Vertragspartei dieses Übereinkommens, die nicht den Vorbehalt nach Absatz 6 Buchstabe a angebracht hat, notifiziert dem Verwahrer, ob ihre unter das Übereinkommen fallenden Steuerabkommen jeweils eine in Absatz 1 beschriebene Bestimmung enthalten, und, sofern dies der Fall ist, jeweils die Nummer des Artikels und des Absatzes dieser Bestimmung. Absatz 1 gilt nur dann in Bezug auf eine Bestimmung eines unter das Übereinkommen fallenden Steuerabkommens, wenn alle Vertragsstaaten in Bezug auf diese Bestimmung eine Notifikation abgegeben haben.
- (8) Jede Vertragspartei dieses Übereinkommens, die sich für die Anwendung des Absatzes 4 entscheidet, notifiziert dem Verwahrer ihre Entscheidung. Absatz 4 gilt nur dann für ein unter das Übereinkommen fallendes Steuerabkommen, wenn alle Vertragsstaaten eine entsprechende Notifikation abgegeben haben. In diesem Fall gilt Absatz 1 nicht in Bezug auf dieses unter das Übereinkommen fallende Steuerabkommen. Im Fall einer Vertragspartei dieses Übereinkommens, die nicht den Vorbehalt nach Absatz 6 Buchstabe f angebracht hat und die den Vorbehalt nach Absatz 6 Buchstabe a angebracht hat, muss diese Notifikation auch die Liste ihrer unter das Übereinkommen fallenden Steuerabkommen umfassen, die eine in Absatz 5 beschriebene Bestimmung enthalten, sowie jeweils die Nummer des Artikels und des Absatzes dieser Bestimmung. Haben alle Vertragsstaaten nach diesem Absatz oder nach Absatz 7 eine Notifikation in Bezug auf eine Bestimmung eines unter das Übereinkommen fallenden Steuerabkommens abgegeben, so wird diese durch Absatz 4 ersetzt. Anderenfalls geht Absatz 4 den Bestimmungen des unter das Übereinkommen fallenden Steuerabkommens nur insoweit vor, als diese mit Absatz 4 unvereinbar sind.

## **Artikel 10**

### **Vorschrift zur Missbrauchsbekämpfung für in Drittstaaten oder -gebieten gelegene Betriebsstätten**

- (1) Wenn
  - a) ein Unternehmen eines Vertragsstaats eines unter das Übereinkommen fallenden Steuerabkommens Einkünfte aus dem anderen Vertragsstaat bezieht und der erstgenannte Vertragsstaat diese Einkünfte als Einkünfte betrachtet, die einer in einem Drittstaat oder -gebiet gelegenen Betriebsstätte des Unternehmens zugerechnet werden können, sowie
  - b) die Gewinne, die dieser Betriebsstätte zugerechnet werden können, im erstgenannten Vertragsstaat von der Steuer befreit sind,gelten die Vergünstigungen des unter das Übereinkommen fallenden Steuerabkommens nicht für Einkünfte, auf die im Drittstaat oder -gebiet weniger als 60 Prozent der Steuer erhoben wird, die im erstgenannten Vertragsstaat von diesen Einkünften erhoben würde, wenn diese Betriebsstätte im

erstgenannten Vertragsstaat gelegen wäre. In diesem Fall können Einkünfte, für die dieser Absatz gilt, ungeachtet der sonstigen Bestimmungen des unter das Übereinkommen fallenden Steuerabkommens weiterhin nach dem innerstaatlichen Recht des anderen Vertragsstaats besteuert werden.

- (2) Absatz 1 gilt nicht, wenn die in Absatz 1 beschriebenen Einkünfte aus dem anderen Vertragsstaat im Zusammenhang mit einer durch die Betriebsstätte aktiv ausgeübten Geschäftstätigkeit bezogen werden oder mit einer solchen Geschäftstätigkeit verbunden sind (mit Ausnahme der Vornahme, der Verwaltung oder des bloßen Besitzes von Kapitalanlagen für eigene Rechnung des Unternehmens, es sei denn, es handelt sich dabei um Bank-, Versicherungs- oder Wertpapiergeschäfte einer Bank, eines Versicherungsunternehmens beziehungsweise eines zugelassenen Wertpapierhändlers).
- (3) Werden Vergünstigungen nach einem unter das Übereinkommen fallenden Steuerabkommen in Bezug auf bestimmte Einkünfte einer in einem Vertragsstaat ansässigen Person aufgrund des Absatzes 1 versagt, so kann die zuständige Behörde des anderen Vertragsstaats diese Vergünstigungen gleichwohl für diese Einkünfte gewähren, wenn diese zuständige Behörde auf einen Antrag dieser ansässigen Person hin feststellt, dass die Gewährung dieser Vergünstigungen angesichts der Gründe, aus denen diese ansässige Person die Voraussetzungen der Absätze 1 und 2 nicht erfüllt hat, gerechtfertigt ist. Die zuständige Behörde des Vertragsstaats, bei der eine im anderen Vertragsstaat ansässige Person nach Satz 1 einen Antrag gestellt hat, konsultiert die zuständige Behörde des anderen Vertragsstaats, bevor sie dem Antrag stattgibt oder ihn ablehnt.
- (4) Die Absätze 1 bis 3 gelten anstelle oder in Ermangelung von Bestimmungen eines unter das Übereinkommen fallenden Steuerabkommens, nach denen Vergünstigungen versagt oder eingeschränkt werden, die einem Unternehmen eines Vertragsstaats, das Einkünfte aus dem anderen Vertragsstaat bezieht, die einer in einem Drittstaat oder -gebiet gelegenen Betriebsstätte des Unternehmens zugerechnet werden können, anderenfalls gewährt würden.
- (5) Eine Vertragspartei dieses Übereinkommens kann sich vorbehalten,
  - a) dass dieser gesamte Artikel nicht für ihre unter das Übereinkommen fallenden Steuerabkommen gilt;
  - b) dass dieser gesamte Artikel nicht für ihre unter das Übereinkommen fallenden Steuerabkommen gilt, die bereits die in Absatz 4 beschriebenen Bestimmungen enthalten;
  - c) dass dieser Artikel nur für ihre unter das Übereinkommen fallenden Steuerabkommen gilt, die bereits die in Absatz 4 beschriebenen Bestimmungen enthalten.
- (6) Jede Vertragspartei dieses Übereinkommens, die nicht den Vorbehalt nach Absatz 5 Buchstabe a oder b angebracht hat, notifiziert dem Verwahrer, ob ihre unter das Übereinkommen fallenden Steuerabkommen jeweils eine in Absatz 4 beschriebene Bestimmung enthalten, und, sofern dies der Fall ist, jeweils die Nummer des Artikels und des Absatzes dieser Bestimmung. Haben alle Vertragsstaaten eine entsprechende Notifikation in Bezug auf eine Bestimmung eines unter das Übereinkommen fallenden Steuerabkommens abgegeben, so wird diese durch die Absätze 1 bis 3 ersetzt. Anderenfalls gehen die Absätze 1 bis 3 den Bestimmungen des unter das Übereinkommen fallenden Steuerabkommens nur insoweit vor, als diese mit den genannten Absätzen unvereinbar sind.

## **Artikel 11**

### **Anwendung von Steuerabkommen zur Einschränkung des Rechtes einer Vertragspartei dieses Übereinkommens auf Besteuerung der in ihrem Gebiet ansässigen Personen**

- (1) Ein unter das Übereinkommen fallendes Steuerabkommen berührt nicht die Besteuerung der in einem Vertragsstaat ansässigen Personen durch diesen Vertragsstaat, außer in Bezug auf die Vergünstigungen, die nach Bestimmungen des unter das Übereinkommen fallenden Steuerabkommens gewährt werden,
  - a) nach denen dieser Vertragsstaat verpflichtet ist, nachdem der andere Vertragsstaat in Übereinstimmung mit dem unter das Übereinkommen fallenden Steuerabkommen eine Erstberichterstattung vorgenommen hat, einem Unternehmen des erstgenannten Vertragsstaats eine entspre-

- chende Gegenberichtigung des Steuerbetrags zu gewähren, der in diesem Vertragsstaat von den Gewinnen einer Betriebsstätte des Unternehmens oder den Gewinnen eines verbundenen Unternehmens erhoben wird,
- b) welche die Art und Weise berühren können, wie dieser Vertragsstaat eine in diesem Vertragsstaat ansässige natürliche Person besteuert, wenn diese natürliche Person Einkünfte für dem anderen Vertragsstaat oder einer Gebietskörperschaft oder anderen vergleichbaren Körperschaft dieses Vertragsstaats geleistete Dienste bezieht,
  - c) welche die Art und Weise berühren können, wie dieser Vertragsstaat eine in diesem Vertragsstaat ansässige natürliche Person besteuert, wenn diese natürliche Person auch ein Schüler, Student, Auszubildender oder Trainee beziehungsweise Lehrer, Professor, Dozent, Ausbilder, Forscher oder Forschungsstipendiat ist, der die Voraussetzungen des unter das Übereinkommen fallenden Steuerabkommens erfüllt,
  - d) nach denen dieser Vertragsstaat verpflichtet ist, in diesem Vertragsstaat ansässigen Personen in Bezug auf die Einkünfte, die der andere Vertragsstaat nach dem unter das Übereinkommen fallenden Steuerabkommen besteuern kann (einschließlich Gewinnen, die nach dem unter das Übereinkommen fallenden Steuerabkommen einer im anderen Vertragsstaat gelegenen Betriebsstätte zugerechnet werden können), eine Steueranrechnung oder -befreiung zu gewähren,
  - e) durch die in diesem Vertragsstaat ansässige Personen vor bestimmten diskriminierenden Besteuerungsmethoden dieses Vertragsstaats geschützt werden,
  - f) nach denen in einem Vertragsstaat ansässige Personen beantragen können, dass die zuständige Behörde dieses oder eines der beiden Vertragsstaaten Fälle von nicht dem unter das Übereinkommen fallenden Steuerabkommen entsprechender Besteuerung prüft,
  - g) welche die Art und Weise berühren können, wie dieser Vertragsstaat eine in diesem Vertragsstaat ansässige natürliche Person besteuert, wenn diese natürliche Person Mitglied einer diplomatischen Mission oder konsularischen Vertretung des anderen Vertragsstaats oder einer Vertretung des anderen Vertragsgebiets ist,
  - h) nach denen Ruhegehälter und sonstige Zahlungen, die aufgrund des Sozialversicherungsrechts des anderen Vertragsstaats geleistet werden, nur in diesem anderen Vertragsstaat besteuert werden können,
  - i) nach denen aus dem anderen Vertragsstaat stammende Ruhegehälter und ähnliche Zahlungen, Renten, Unterhaltszahlungen an den geschiedenen Ehegatten oder sonstige Unterhaltszahlungen nur in diesem anderen Vertragsstaat besteuert werden können oder
  - j) durch die anderweitig das Recht eines Vertragsstaats auf Besteuerung der in seinem Gebiet ansässigen Personen ausdrücklich eingeschränkt wird oder die ausdrücklich vorsehen, dass der Vertragsstaat, aus dem Einkünfte stammen, das ausschließliche Recht auf Besteuerung dieser Einkünfte hat.
- (2) Absatz 1 gilt anstelle oder in Ermangelung von Bestimmungen eines unter das Übereinkommen fallenden Steuerabkommens, nach denen das unter das Übereinkommen fallende Steuerabkommen nicht die Besteuerung der in einem Vertragsstaat ansässigen Personen durch diesen Vertragsstaat berührt.
  - (3) Eine Vertragspartei dieses Übereinkommens kann sich vorbehalten,
    - a) dass dieser gesamte Artikel nicht für ihre unter das Übereinkommen fallenden Steuerabkommen gilt;
    - b) dass dieser gesamte Artikel nicht für ihre unter das Übereinkommen fallenden Steuerabkommen gilt, die bereits die in Absatz 2 beschriebenen Bestimmungen enthalten.
  - (4) Jede Vertragspartei dieses Übereinkommens, die nicht den in Absatz 3 Buchstabe a oder b beschriebenen Vorbehalt angebracht hat, notifiziert dem Verwahrer, ob ihre unter das Übereinkommen fallenden Steuerabkommen jeweils eine in Absatz 2 beschriebene Bestimmung enthalten, und, sofern dies der Fall ist, jeweils die Nummer des Artikels und des Absatzes dieser Bestimmung. Haben

alle Vertragsstaaten eine entsprechende Notifikation in Bezug auf eine Bestimmung eines unter das Übereinkommen fallenden Steuerabkommens abgegeben, so wird diese durch Absatz 1 ersetzt. Anderenfalls geht Absatz 1 den Bestimmungen des unter das Übereinkommen fallenden Steuerabkommens nur insoweit vor, als diese mit Absatz 1 unvereinbar sind.

## Teil IV Umgehung des Betriebsstättenstatus

### Artikel 12

#### **Künstliche Umgehung des Betriebsstättenstatus durch Kommissionärmodelle und ähnliche Strategien**

- (1) Ungeachtet der Bestimmungen eines unter das Übereinkommen fallenden Steuerabkommens, die den Ausdruck „Betriebsstätte“ bestimmen, jedoch vorbehaltlich des Absatzes 2, wird, wenn eine Person in einem Vertragsstaat eines unter das Übereinkommen fallenden Steuerabkommens für ein Unternehmen tätig ist und dabei gewöhnlich Verträge schließt oder gewöhnlich die führende Rolle beim Abschluss von Verträgen einnimmt, die regelmäßig ohne wesentliche Änderung durch das Unternehmen geschlossen werden, und es sich dabei um Verträge
  - a) im Namen des Unternehmens oder
  - b) zur Übertragung des Eigentums an oder zur Gewährung des Nutzungsrechts für Vermögen, das diesem Unternehmen gehört oder für das es das Nutzungsrecht besitzt, oder
  - c) zur Erbringung von Dienstleistungen durch dieses Unternehmenhandelt, das Unternehmen so behandelt, als habe es in Bezug auf alle von dieser Person für das Unternehmen ausgeübten Tätigkeiten eine Betriebsstätte in diesem Vertragsstaat, es sei denn, diese Tätigkeiten, würden sie vom Unternehmen durch eine in diesem Vertragsstaat gelegene feste Geschäftseinrichtung dieses Unternehmens ausgeführt, würden nicht dazu führen, dass diese feste Geschäftseinrichtung als Betriebsstätte im Sinne der in dem unter das Übereinkommen fallenden Steuerabkommen (in der gegebenenfalls durch dieses Übereinkommen geänderten Fassung) enthaltenen Bestimmung des Begriffs „Betriebsstätte“ behandelt würde.
- (2) Absatz 1 gilt nicht, wenn die in einem Vertragsstaat eines unter das Übereinkommen fallenden Steuerabkommens für ein Unternehmen des anderen Vertragsstaats tätige Person im erstgenannten Vertragsstaat eine Geschäftstätigkeit als unabhängiger Vertreter ausübt und im Rahmen dieser ordentlichen Geschäftstätigkeit für das Unternehmen handelt. Ist eine Person jedoch ausschließlich oder nahezu ausschließlich für ein oder mehrere Unternehmen tätig, mit dem beziehungsweise denen sie eng verbunden ist, so gilt diese Person in Bezug auf dieses beziehungsweise diese Unternehmen nicht als unabhängiger Vertreter im Sinne dieses Absatzes.
- (3)
  - a) Absatz 1 gilt anstelle von Bestimmungen eines unter das Übereinkommen fallenden Steuerabkommens, in denen die Voraussetzungen beschrieben sind, unter denen ein Unternehmen so behandelt wird, als habe es in Bezug auf eine von einer anderen Person als einem unabhängigen Vertreter für das Unternehmen ausgeübte Tätigkeit eine Betriebsstätte in einem Vertragsstaat (oder eine Person so behandelt wird, als sei sie in Bezug auf eine derartige Tätigkeit eine Betriebsstätte in einem Vertragsstaat), jedoch nur insoweit, als in diesen Bestimmungen der Fall geregelt ist, in dem diese Person in diesem Vertragsstaat eine Vollmacht für den Abschluss von Verträgen im Namen des Unternehmens besitzt und gewöhnlich ausübt.
  - b) Absatz 2 gilt anstelle von Bestimmungen eines unter das Übereinkommen fallenden Steuerabkommens, nach denen ein Unternehmen nicht so behandelt wird, als habe es in Bezug auf eine von einem unabhängigen Vertreter für das Unternehmen ausgeübte Tätigkeit eine Betriebsstätte in einem Vertragsstaat.

- (4) Eine Vertragspartei dieses Übereinkommens kann sich vorbehalten, dass dieser gesamte Artikel nicht für ihre unter das Übereinkommen fallenden Steuerabkommen gilt.
- (5) Jede Vertragspartei dieses Übereinkommens, die keinen Vorbehalt nach Absatz 4 angebracht hat, notifiziert dem Verwahrer, ob ihre unter das Übereinkommen fallenden Steuerabkommen jeweils eine in Absatz 3 Buchstabe a beschriebene Bestimmung enthalten, sowie jeweils die Nummer des Artikels und des Absatzes dieser Bestimmung. Absatz 1 gilt nur dann in Bezug auf eine Bestimmung eines unter das Übereinkommen fallenden Steuerabkommens, wenn alle Vertragsstaaten in Bezug auf diese Bestimmung eine Notifikation abgegeben haben.
- (6) Jede Vertragspartei dieses Übereinkommens, die keinen Vorbehalt nach Absatz 4 angebracht hat, notifiziert dem Verwahrer, ob ihre unter das Übereinkommen fallenden Steuerabkommen jeweils eine in Absatz 3 Buchstabe b beschriebene Bestimmung enthalten, sowie jeweils die Nummer des Artikels und des Absatzes dieser Bestimmung. Absatz 2 gilt nur dann in Bezug auf eine Bestimmung eines unter das Übereinkommen fallenden Steuerabkommens, wenn alle Vertragsstaaten in Bezug auf diese Bestimmung eine entsprechende Notifikation abgegeben haben.

### **Artikel 13**

#### **Künstliche Umgehung des Betriebsstättenstatus durch die Ausnahme bestimmter Tätigkeiten**

- (1) Eine Vertragspartei dieses Übereinkommens kann sich entscheiden, Absatz 2 (Option A), Absatz 3 (Option B) oder keine der beiden Optionen anzuwenden.

#### **Option A**

- (2) Ungeachtet der Bestimmungen eines unter das Übereinkommen fallenden Steuerabkommens, die den Ausdruck „Betriebsstätte“ bestimmen, gelten folgende Fälle als nicht von dem Ausdruck „Betriebsstätte“ umfasst:
  - a) die Tätigkeiten, die in dem unter das Übereinkommen fallenden Steuerabkommen (vor Änderung durch das Übereinkommen) ausdrücklich als nicht als Betriebsstätte geltende Tätigkeiten aufgeführt sind, unabhängig davon, ob diese Ausnahme vom Betriebsstättenstatus voraussetzt, dass die Tätigkeit vorbereitender Art ist oder eine Hilfstätigkeit darstellt,
  - b) eine feste Geschäftseinrichtung, die ausschließlich zu dem Zweck unterhalten wird, für das Unternehmen eine nicht unter Buchstabe a beschriebene Tätigkeit auszuüben,
  - c) eine feste Geschäftseinrichtung, die ausschließlich zu dem Zweck unterhalten wird, mehrere der unter den Buchstaben a und b genannten Tätigkeiten auszuüben,
 sofern diese Tätigkeit oder im Fall des Buchstabens c die Gesamttätigkeit der festen Geschäftseinrichtung vorbereitender Art ist oder eine Hilfstätigkeit darstellt.

#### **Option B**

- (3) Ungeachtet der Bestimmungen eines unter das Übereinkommen fallenden Steuerabkommens, die den Ausdruck „Betriebsstätte“ bestimmen, gelten folgende Fälle als nicht von dem Ausdruck „Betriebsstätte“ umfasst:
  - a) die Tätigkeiten, die in dem unter das Übereinkommen fallenden Steuerabkommen (vor Änderung durch das Übereinkommen) ausdrücklich als nicht als Betriebsstätte geltende Tätigkeiten aufgeführt sind, unabhängig davon, ob diese Ausnahme vom Betriebsstättenstatus voraussetzt, dass die Tätigkeit vorbereitender Art ist oder eine Hilfstätigkeit darstellt, soweit die einschlägige Bestimmung des unter das Übereinkommen fallenden Steuerabkommens nicht ausdrücklich vorsieht, dass eine bestimmte Tätigkeit nicht als Betriebsstätte gilt, sofern die Tätigkeit vorbereitender Art ist oder eine Hilfstätigkeit darstellt;
  - b) eine feste Geschäftseinrichtung, die ausschließlich zu dem Zweck unterhalten wird, für das Unternehmen eine nicht unter Buchstabe a beschriebene Tätigkeit auszuüben, sofern diese Tätigkeit vorbereitender Art ist oder eine Hilfstätigkeit darstellt;

- c) eine feste Geschäftseinrichtung, die ausschließlich zu dem Zweck unterhalten wird, mehrere der unter den Buchstaben a und b genannten Tätigkeiten auszuüben, sofern die sich daraus ergebende Gesamttätigkeit der festen Geschäftseinrichtung vorbereitender Art ist oder eine Hilfstätigkeit darstellt.
- (4) Eine Bestimmung eines unter das Übereinkommen fallenden Steuerabkommens (in der gegebenenfalls durch Absatz 2 oder 3 geänderten Fassung), in der bestimmte Tätigkeiten aufgeführt sind, die nicht als Betriebsstätte gelten, gilt nicht für eine von einem Unternehmen genutzte oder unterhaltene feste Geschäftseinrichtung, wenn dasselbe Unternehmen oder ein eng verbundenes Unternehmen an demselben Ort oder an einem anderen Ort in demselben Vertragsstaat eine Geschäftstätigkeit ausübt und
- a) dieser Ort oder der andere Ort für das Unternehmen oder das eng verbundene Unternehmen nach den Bestimmungen eines unter das Übereinkommen fallenden Steuerabkommens, die den Begriff „Betriebsstätte“ bestimmen, eine Betriebsstätte darstellt, oder
- b) die Gesamttätigkeit, die sich aus den von den beiden Unternehmen an demselben Ort oder von demselben Unternehmen oder eng verbundenen Unternehmen an den beiden Orten ausgeübten Tätigkeiten ergibt, weder vorbereitender Art ist noch eine Hilfstätigkeit darstellt,
- sofern die von den beiden Unternehmen an demselben Ort oder von demselben Unternehmen oder eng verbundenen Unternehmen an den beiden Orten ausgeübten Geschäftstätigkeiten sich ergänzende Aufgaben darstellen, die Teil eines zusammenhängenden Geschäftsbetriebs sind.
- (5)
- a) Absatz 2 oder 3 gilt anstelle der einschlägigen Passagen von Bestimmungen eines unter das Übereinkommen fallenden Steuerabkommens, in denen bestimmte Tätigkeiten aufgeführt sind, die nicht als Betriebsstätte gelten, selbst wenn die Tätigkeit durch eine feste Geschäftseinrichtung ausgeübt wird (oder von Bestimmungen eines unter das Übereinkommen fallenden Steuerabkommens, die auf vergleichbare Weise wirken).
- b) Absatz 4 gilt für Bestimmungen eines unter das Übereinkommen fallenden Steuerabkommens (in der gegebenenfalls durch Absatz 2 oder 3 geänderten Fassung), in denen bestimmte Tätigkeiten aufgeführt sind, die nicht als Betriebsstätte gelten, selbst wenn die Tätigkeit durch eine feste Geschäftseinrichtung ausgeübt wird (oder für Bestimmungen eines unter das Übereinkommen fallenden Steuerabkommens, die auf vergleichbare Weise wirken).
- (6) Eine Vertragspartei dieses Übereinkommens kann sich vorbehalten,
- a) dass dieser gesamte Artikel nicht für ihre unter das Übereinkommen fallenden Steuerabkommen gilt;
- b) dass Absatz 2 nicht für ihre unter das Übereinkommen fallenden Steuerabkommen gilt, in denen ausdrücklich erklärt wird, dass die in einer Liste aufgeführten bestimmten Tätigkeiten nur dann nicht als Betriebsstätte gelten, wenn jede einzelne dieser Tätigkeiten vorbereitender Art ist oder eine Hilfstätigkeit darstellt;
- c) dass Absatz 4 nicht für ihre unter das Übereinkommen fallenden Steuerabkommen gilt.
- (7) Jede Vertragspartei dieses Übereinkommens, die sich nach Absatz 1 für die Anwendung einer Option entscheidet, notifiziert dem Verwahrer die gewählte Option. Diese Notifikation muss auch die Liste ihrer unter das Übereinkommen fallenden Steuerabkommen umfassen, die eine in Absatz 5 Buchstabe a beschriebene Bestimmung enthalten, sowie jeweils die Nummer des Artikels und des Absatzes dieser Bestimmung. Eine Option gilt nur dann in Bezug auf eine Bestimmung eines unter das Übereinkommen fallenden Steuerabkommens, wenn sich alle Vertragsstaaten für die Anwendung derselben Option entschieden haben und in Bezug auf diese Bestimmung eine entsprechende Notifikation abgegeben haben.
- (8) Jede Vertragspartei dieses Übereinkommens, die keinen Vorbehalt nach Absatz 6 Buchstabe a oder c angebracht hat und sich nicht nach Absatz 1 für die Anwendung einer Option entscheidet, notifiziert dem Verwahrer, ob ihre unter das Übereinkommen fallenden Steuerabkommen jeweils eine in Absatz 5 Buchstabe b beschriebene Bestimmung enthalten, sowie jeweils die Nummer des Arti-

kels und des Absatzes dieser Bestimmung. Absatz 4 gilt nur dann in Bezug auf eine Bestimmung eines unter das Übereinkommen fallenden Steuerabkommens, wenn alle Vertragsstaaten nach diesem Absatz oder nach Absatz 7 in Bezug auf diese Bestimmung eine Notifikation abgegeben haben.

## Artikel 14

### Aufteilung von Verträgen

- (1) Ausschließlich zu dem Zweck, festzustellen, ob der Zeitraum (oder die Zeiträume) überschritten wurde (beziehungsweise wurden), der (beziehungsweise die) in einer Bestimmung eines unter das Übereinkommen fallenden Steuerabkommens genannt wird (beziehungsweise werden), in der ein Zeitraum (oder Zeiträume) festgelegt ist (beziehungsweise sind), nach dessen (beziehungsweise deren) Überschreitung bestimmte Projekte oder Tätigkeiten eine Betriebsstätte darstellen,
  - a) wenn ein Unternehmen eines Vertragsstaats im anderen Vertragsstaat Tätigkeiten an einem Ort ausübt, der eine Baustelle, eine Bauausführung, eine Montage oder ein sonstiges in der einschlägigen Bestimmung des unter das Übereinkommen fallenden Steuerabkommens bezeichnetes bestimmtes Projekt darstellt, oder im Zusammenhang mit einem derartigen Ort Aufsichts- oder Beratungstätigkeiten ausübt, falls in einer Bestimmung eines unter das Übereinkommen fallenden Steuerabkommens derartige Tätigkeiten genannt werden, und wenn diese Tätigkeiten während eines oder mehrerer Zeiträume ausgeübt werden, die insgesamt 30 Tage überschreiten, ohne den in der einschlägigen Bestimmung des unter das Übereinkommen fallenden Steuerabkommens genannten Zeitraum beziehungsweise die dort genannten Zeiträume zu überschreiten, und
  - b) wenn miteinander zusammenhängende Tätigkeiten im anderen Vertragsstaat am Ort (oder, wenn die einschlägige Bestimmung des unter das Übereinkommen fallenden Steuerabkommens für Aufsichts- oder Beratungstätigkeiten gilt, im Zusammenhang mit) derselben Baustelle oder derselben Bauausführung oder Montage oder an einem sonstigen in der einschlägigen Bestimmung des unter das Übereinkommen fallenden Steuerabkommens bezeichneten Ort während verschiedener Zeiträume, die jeweils 30 Tage überschreiten, durch ein oder mehrere eng mit dem erstgenannten Unternehmen verbundene Unternehmen ausgeübt werden, werden diese verschiedenen Zeiträume dem Gesamtzeitraum hinzugerechnet, während dessen das erstgenannte Unternehmen am Ort dieser Baustelle, dieser Bauausführung oder Montage oder an diesem sonstigen in der einschlägigen Bestimmung des unter das Übereinkommen fallenden Steuerabkommens bezeichneten Ort Tätigkeiten ausgeübt hat.
- (2) Absatz 1 gilt anstelle oder in Ermangelung von Bestimmungen eines unter das Übereinkommen fallenden Steuerabkommens, soweit in diesen Bestimmungen die Aufteilung von Verträgen in mehrere Teile zur Vermeidung der Überschreitung eines Zeitraums oder von Zeiträumen in Bezug auf das Bestehen einer Betriebsstätte für bestimmte in Absatz 1 beschriebene Projekte oder Tätigkeiten geregelt wird.
- (3) Eine Vertragspartei dieses Übereinkommens kann sich vorbehalten,
  - a) dass dieser gesamte Artikel nicht für ihre unter das Übereinkommen fallenden Steuerabkommen gilt;
  - b) dass dieser gesamte Artikel nicht für Bestimmungen ihrer unter das Übereinkommen fallenden Steuerabkommen gilt, die sich auf das Aufsuchen oder die Ausbeutung von natürlichen Ressourcen beziehen.
- (4) Jede Vertragspartei dieses Übereinkommens, die keinen Vorbehalt nach Absatz 3 Buchstabe a angebracht hat, notifiziert dem Verwahrer, ob ihre unter das Übereinkommen fallenden Steuerabkommen jeweils eine in Absatz 2 beschriebene Bestimmung enthalten, die nicht einem Vorbehalt nach Absatz 3 Buchstabe b unterliegt, und, sofern dies der Fall ist, jeweils die Nummer des Artikels und des Absatzes dieser Bestimmung. Haben alle Vertragsstaaten eine entsprechende Notifikation in Bezug auf eine Bestimmung eines unter das Übereinkommen fallenden Steuerabkommens abgegeben, so

wird diese durch Absatz 1 ersetzt, soweit in Absatz 2 vorgesehen. Anderenfalls geht Absatz 1 den Bestimmungen des unter das Übereinkommen fallenden Steuerabkommens nur insoweit vor, als diese mit Absatz 1 unvereinbar sind.

## **Artikel 15**

### **Bestimmung des Begriffs der mit einem Unternehmen eng verbundenen Person**

- (1) Im Sinne eines durch Artikel 12 (Künstliche Umgehung des Betriebsstättenstatus durch Kommissionärsmodelle und ähnliche Strategien) Absatz 2, Artikel 13 (Künstliche Umgehung des Betriebsstättenstatus durch die Ausnahme bestimmter Tätigkeiten) Absatz 4 oder Artikel 14 (Aufteilung von Verträgen) Absatz 1 geänderten unter das Übereinkommen fallenden Steuerabkommens ist eine Person mit einem Unternehmen eng verbunden, wenn allen maßgeblichen Tatsachen und Umständen zufolge die Person das Unternehmen oder das Unternehmen die Person beherrscht oder beide von denselben Personen oder Unternehmen beherrscht werden. In jedem Fall gilt eine Person als mit einem Unternehmen eng verbunden, wenn einer von beiden mittelbar oder unmittelbar mehr als 50 Prozent der Eigentumsrechte am anderen (oder bei einer Gesellschaft mehr als 50 Prozent der Gesamtstimmrechte und des Gesamtwerts der Anteile der Gesellschaft oder der Eigentumsrechte an der Gesellschaft) besitzt oder wenn eine weitere Person mittelbar oder unmittelbar mehr als 50 Prozent der Eigentumsrechte an der Person und dem Unternehmen (oder bei einer Gesellschaft mehr als 50 Prozent der Gesamtstimmrechte und des Gesamtwerts der Anteile der Gesellschaft oder der Eigentumsrechte an der Gesellschaft) besitzt.
- (2) Eine Vertragspartei dieses Übereinkommens, welche die in Artikel 12 (Künstliche Umgehung des Betriebsstättenstatus durch Kommissionärsmodelle und ähnliche Strategien) Absatz 4, Artikel 13 (Künstliche Umgehung des Betriebsstättenstatus durch die Ausnahme bestimmter Tätigkeiten) Absatz 6 Buchstabe a oder c und Artikel 14 (Aufteilung von Verträgen) Absatz 3 Buchstabe a beschriebenen Vorbehalte angebracht hat, kann sich vorbehalten, dass dieser gesamte Artikel nicht für die unter das Übereinkommen fallenden Steuerabkommen gilt, für die diese Vorbehalte gelten.

## **Teil V Verbesserung der Streitbeilegung**

### **Artikel 16**

#### **Verständigungsverfahren**

- (1) Ist eine Person der Auffassung, dass die Maßnahmen eines oder beider Vertragsstaaten für sie zu einer Besteuerung führen oder führen werden, die dem unter das Übereinkommen fallenden Steuerabkommen nicht entspricht, so kann sie ungeachtet der im innerstaatlichen Recht dieser Vertragsstaaten vorgesehenen Rechtsbehelfe den Fall der zuständigen Behörde eines der beiden Vertragsstaaten vorlegen. Der Fall muss innerhalb von drei Jahren nach der ersten Mitteilung der Maßnahme vorgelegt werden, die zu einer dem unter das Übereinkommen fallenden Steuerabkommen nicht entsprechenden Besteuerung führt.
- (2) Hält die zuständige Behörde die Einwendung für berechtigt und ist sie selbst nicht in der Lage, eine zufriedenstellende Lösung herbeizuführen, so wird sie sich bemühen, den Fall durch Verständigung mit der zuständigen Behörde des anderen Vertragsstaats so zu regeln, dass eine dem unter das Übereinkommen fallenden Steuerabkommen nicht entsprechende Besteuerung vermieden wird. Jede erzielte Verständigungsregelung ist ungeachtet jeglicher im innerstaatlichen Recht der Vertragsstaaten vorgesehener Fristen umzusetzen.
- (3) Die zuständigen Behörden der Vertragsstaaten werden sich bemühen, Schwierigkeiten oder Zweifel hinsichtlich der Auslegung oder Anwendung des unter das Übereinkommen fallenden Steuerabkommens durch Verständigung auszuräumen. Sie können auch gemeinsam beraten, um eine Doppelbesteuerung in Fällen, die in dem unter das Übereinkommen fallenden Steuerabkommen nicht vorgesehen sind, zu beseitigen.

(4)

a)

- i) Absatz 1 Satz 1 gilt anstelle oder in Ermangelung von Bestimmungen eines unter das Übereinkommen fallenden Steuerabkommens (oder Teilen davon), nach denen eine Person, wenn sie der Auffassung ist, dass die Maßnahmen eines oder beider Vertragsstaaten für sie zu einer Besteuerung führen oder führen werden, die dem unter das Übereinkommen fallenden Steuerabkommen nicht entspricht, ungeachtet der im innerstaatlichen Recht dieser Vertragsstaaten vorgesehenen Rechtsbehelfe den Fall der zuständigen Behörde des Vertragsstaats, in dem sie ansässig ist, vorlegen kann, einschließlich Bestimmungen, nach denen der Fall der zuständigen Behörde des Vertragsstaats vorgelegt werden kann, dessen Staats angehörige die Person ist, sofern der von ihr vorgelegte Fall den Bestimmungen eines unter das Übereinkommen fallenden Steuerabkommens zur Gleichbehandlung aufgrund der Staatsangehörigkeit unterliegt.
- ii) Absatz 1 Satz 2 gilt anstelle von Bestimmungen eines unter das Übereinkommen fallenden Steuerabkommens, nach denen ein in Absatz 1 Satz 1 genannter Fall innerhalb einer bestimmten Frist von weniger als drei Jahren nach der ersten Mitteilung der Maßnahme, die zu einer dem unter das Übereinkommen fallenden Steuerabkommen nicht Entsprechenden Besteuerung führt, vorgelegt werden muss, oder in Ermangelung einer Bestimmung eines unter das Übereinkommen fallenden Steuerabkommens, in der eine Frist festgelegt wird, innerhalb derer ein derartiger Fall vorgelegt werden muss.

b)

- i) Absatz 2 Satz 1 gilt in Ermangelung von Bestimmungen eines unter das Übereinkommen fallenden Steuerabkommens, nach denen die zuständige Behörde, welcher der Fall von der in Absatz 1 genannten Person vorgelegt wird, sich bemühen wird – sofern sie die Einwendung für berechtigt hält und selbst nicht in der Lage ist, eine zufriedenstellende Lösung herbeizuführen – den Fall durch Verständigung mit der zuständigen Behörde des anderen Vertragsstaats so zu regeln, dass eine dem unter das Übereinkommen fallenden Steuerabkommen nicht entsprechende Besteuerung vermieden wird.
- ii) Absatz 2 Satz 2 gilt in Ermangelung von Bestimmungen eines unter das Übereinkommen fallenden Steuerabkommens, nach denen eine erzielte Verständigungsregelung ungeachtet jeglicher im innerstaatlichen Recht der Vertragsstaaten vorgesehener Fristen umzusetzen ist.

c)

- i) Absatz 3 Satz 1 gilt in Ermangelung von Bestimmungen eines unter das Übereinkommen fallenden Steuerabkommens, nach denen die zuständigen Behörden der Vertragsstaaten sich bemühen werden, Schwierigkeiten oder Zweifel hinsichtlich der Auslegung oder Anwendung des unter das Übereinkommen fallenden Steuerabkommens durch Verständigung auszuräumen.
- ii) Absatz 3 Satz 2 gilt in Ermangelung von Bestimmungen eines unter das Übereinkommen fallenden Steuerabkommens, nach denen die zuständigen Behörden der Vertragsstaaten auch gemeinsam beraten können, um eine Doppelbesteuerung in Fällen, die in dem unter das Übereinkommen fallenden Steuerabkommen nicht vorgesehen sind, zu beseitigen.

(5) Eine Vertragspartei dieses Übereinkommens kann sich vorbehalten,

- a) dass Absatz 1 Satz 1 nicht für ihre unter das Übereinkommen fallenden Steuerabkommen gilt, da sie beabsichtigt, den Mindeststandard für die Verbesserung der Streitbeilegung nach dem BEPS-Paket der OECD/G20 zu erfüllen, indem sie sicherstellt, dass nach jedem ihrer unter das Übereinkommen fallenden Steuerabkommen (mit Ausnahme der unter das Übereinkommen fallenden Steuerabkommen, nach denen eine Person einen Fall der zuständigen Behörde eines der beiden Vertragsstaaten vorlegen darf) eine Person, wenn sie der Auffassung ist, dass die Maßnahmen eines oder beider Vertragsstaaten für sie zu einer Besteuerung

führen oder führen werden, die dem unter das Übereinkommen fallenden Steuerabkommen nicht entspricht, ungeachtet der im innerstaatlichen Recht dieser Vertragsstaaten vorgesehenen Rechtsbehelfe den Fall der zuständigen Behörde des Vertragsstaats, in dem sie ansässig ist, oder, sofern der von dieser Person vorgelegte Fall einer Bestimmung eines unter das Übereinkommen fallenden Steuerabkommens zur Gleichbehandlung aufgrund der Staatsangehörigkeit unterliegt, der zuständigen Behörde des Vertragsstaats, dessen Staatsangehörige sie ist, vorlegen kann; außerdem wird die zuständige Behörde dieses Vertragsstaats ein zweiseitiges Notifikations- oder Konsultationsverfahren mit der zuständigen Behörde des anderen Vertragsstaats für Fälle durchführen, in denen die zuständige Behörde, welcher der Fall, der Gegenstand eines Verständigungsverfahrens sein soll, vorgelegt wurde, die Einwendung des Steuerpflichtigen für unberechtigt hält;

- b) dass Absatz 1 Satz 2 nicht für ihre unter das Übereinkommen fallenden Steuerabkommen gilt, die für die Vorlage des in Absatz 1 Satz 1 genannten Falles keine bestimmte Frist vorsehen, da sie beabsichtigt, den Mindeststandard für die Verbesserung der Streitbeilegung nach dem BEPS-Paket der OECD/G20 zu erfüllen, indem sie sicherstellt, dass dem in Absatz 1 genannten Steuerpflichtigen für die Zwecke aller derartigen unter das Übereinkommen fallenden Steuerabkommen gestattet ist, den Fall innerhalb einer Frist von mindestens drei Jahren nach der ersten Mitteilung der Maßnahme vorzulegen, die zu einer dem unter das Übereinkommen fallenden Steuerabkommen nicht entsprechenden Besteuerung führt;
  - c) dass Absatz 2 Satz 2 nicht für ihre unter das Übereinkommen fallenden Steuerabkommen gilt, da für die Zwecke aller ihrer unter das Übereinkommen fallenden Steuerabkommen
    - i) eine im Wege des Verständigungsverfahrens erzielte Verständigungsregelung ungeachtet jeglicher im innerstaatlichen Recht der Vertragsstaaten vorgesehener Fristen im innerstaatlichen Recht der Vertragsstaaten umzusetzen ist oder
    - ii) die Vertragspartei dieses Übereinkommens beabsichtigt, den Mindeststandard für die Verbesserung der Streitbeilegung nach dem BEPS-Paket der OECD/G20 zu erfüllen, indem sie in ihren zweiseitigen Vertragsverhandlungen eine Vertragsbestimmung annimmt, nach der
      - A) die Vertragsstaaten keine Berichtigung der Gewinne, die einer Betriebsstätte eines Unternehmens eines der Vertragsstaaten zugerechnet werden können, vornehmen nach dem Ablauf einer zwischen den beiden Vertragsstaaten durch Verständigung vereinbarten Frist ab dem Ende des Steuerjahrs, in dem die Gewinne der Betriebsstätte hätten zugerechnet werden können (diese Bestimmung ist nicht anzuwenden im Fall von Betrug, grober Fahrlässigkeit oder vorsätzlicher Unterlassung), und
      - B) die Vertragsstaaten den Gewinnen eines Unternehmens nicht die Gewinne zurechnen und entsprechend besteuern, die das Unternehmen erzielt hätte, aufgrund der in einer Bestimmung des unter das Übereinkommen fallenden Steuerabkommens in Bezug auf verbundene Unternehmen genannten Bedingungen jedoch nicht erzielt hat, nach dem Ablauf einer zwischen den beiden Vertragsstaaten durch Verständigung vereinbarten Frist ab dem Ende des Steuerjahrs, in dem das Unternehmen die Gewinne erzielt hätte (diese Bestimmung ist nicht anzuwenden im Fall von Betrug, grober Fahrlässigkeit oder vorsätzlicher Unterlassung).
- (6)
- a) Jede Vertragspartei dieses Übereinkommens, die keinen Vorbehalt nach Absatz 5 Buchstabe a angebracht hat, notifiziert dem Verwahrer, ob ihre unter das Übereinkommen fallenden Steuerabkommen jeweils eine in Absatz 4 Buchstabe a Ziffer i beschriebene Bestimmung enthalten, und, sofern dies der Fall ist, jeweils die Nummer des Artikels und des Absatzes dieser Bestimmung. Haben alle Vertragsstaaten eine Notifikation in Bezug auf eine Bestimmung eines unter das Übereinkommen fallenden Steuerabkommens abgegeben, so wird diese durch Absatz 1 Satz 1 ersetzt. Anderenfalls geht Absatz 1 Satz 1 den Bestimmungen des unter das Übereinkommen fallenden Steuerabkommens nur insoweit vor, als diese mit Absatz 1 Satz 1 unvereinbar sind.

- b) Jede Vertragspartei dieses Übereinkommens, die nicht den Vorbehalt nach Absatz 5 Buchstabe b angebracht hat, notifiziert dem Verwahrer
  - i) die Liste ihrer unter das Übereinkommen fallenden Steuerabkommen, die eine Bestimmung enthalten, nach der ein in Absatz 1 Satz 1 genannter Fall innerhalb einer bestimmten Frist von weniger als drei Jahren nach der ersten Mitteilung der Maßnahme, die zu einer dem unter das Übereinkommen fallenden Steuerabkommen nicht entsprechenden Besteuerung führt, vorgelegt werden muss, sowie jeweils die Nummer des Artikels und des Absatzes dieser Bestimmung; eine Bestimmung eines unter das Übereinkommen fallenden Steuerabkommens wird durch Absatz 1 Satz 2 ersetzt, wenn alle Vertragsstaaten eine entsprechende Notifikation in Bezug auf diese Bestimmung abgegeben haben; anderenfalls, jedoch vorbehaltlich der Ziffer ii, geht Absatz 1 Satz 2 den Bestimmungen des unter das Übereinkommen fallenden Steuerabkommens nur insoweit vor, als diese mit Absatz 1 Satz 2 unvereinbar sind;
  - ii) die Liste ihrer unter das Übereinkommen fallenden Steuerabkommen, die eine Bestimmung enthalten, nach der ein in Absatz 1 Satz 1 genannter Fall innerhalb einer bestimmten Frist von mindestens drei Jahren nach der ersten Mitteilung der Maßnahme, die zu einer dem unter das Übereinkommen fallenden Steuerabkommen nicht entsprechenden Besteuerung führt, vorgelegt werden muss, sowie jeweils die Nummer des Artikels und des Absatzes dieser Bestimmung; Absatz 1 Satz 2 gilt nicht für ein unter das Übereinkommen fallendes Steuerabkommen, wenn ein Vertragsstaat eine entsprechende Notifikation in Bezug auf diese abgegeben hat.
- c) Jede Vertragspartei dieses Übereinkommens notifiziert dem Verwahrer
  - i) die Liste ihrer unter das Übereinkommen fallenden Steuerabkommen, die keine in Absatz 4 Buchstabe b Ziffer i beschriebene Bestimmung enthalten; Absatz 2 Satz 1 gilt nur dann für ein unter das Übereinkommen fallendes Steuerabkommen, wenn alle Vertragsstaaten eine entsprechende Notifikation in Bezug auf diese abgegeben haben;
  - ii) die Liste ihrer unter das Übereinkommen fallenden Steuerabkommen, die keine in Absatz 4 Buchstabe b Ziffer ii beschriebene Bestimmung enthalten, wenn sie nicht den Vorbehalt nach Absatz 5 Buchstabe c angebracht hat; Absatz 2 Satz 2 gilt nur dann für ein unter das Übereinkommen fallendes Steuerabkommen, wenn alle Vertragsstaaten eine entsprechende Notifikation in Bezug auf dieses abgegeben haben.
- d) Jede Vertragspartei dieses Übereinkommens notifiziert dem Verwahrer
  - i) die Liste ihrer unter das Übereinkommen fallenden Steuerabkommen, die keine in Absatz 4 Buchstabe c Ziffer i beschriebene Bestimmung enthalten; Absatz 3 Satz 1 gilt nur dann für ein unter das Übereinkommen fallendes Steuerabkommen, wenn alle Vertragsstaaten eine entsprechende Notifikation in Bezug auf dieses abgegeben haben;
  - ii) die Liste ihrer unter das Übereinkommen fallenden Steuerabkommen, die keine in Absatz 4 Buchstabe c Ziffer ii beschriebene Bestimmung enthalten; Absatz 3 Satz 2 gilt nur dann für ein unter das Übereinkommen fallendes Steuerabkommen, wenn alle Vertragsstaaten eine entsprechende Notifikation in Bezug auf dieses abgegeben haben.

## Artikel 17

### Gegenberichtigung

- (1) Rechnet ein Vertragsstaat den Gewinnen eines Unternehmens dieses Vertragsstaats Gewinne zu, mit denen ein Unternehmen des anderen Vertragsstaats in diesem anderen Vertragsstaat besteuert worden ist, und besteuert diese Gewinne entsprechend und handelt es sich bei den zugerechneten Gewinnen um solche, die das Unternehmen des erstgenannten Vertragsstaats erzielt hätte, wenn die zwischen den beiden Unternehmen vereinbarten Bedingungen die gleichen gewesen wären, die unabhängige Unternehmen miteinander vereinbart hätten, so nimmt dieser andere Vertragsstaat eine entsprechende Berichtigung der Höhe der dort von diesen Gewinnen erhobenen Steuer vor. Bei der

Ermittlung dieser Berichtigung sind die übrigen Bestimmungen des unter das Übereinkommen fallenden Steuerabkommens zu berücksichtigen und erforderlichenfalls konsultieren die zuständigen Behörden der Vertragsstaaten einander.

- (2) Absatz 1 gilt anstelle oder in Ermangelung einer Bestimmung, nach der ein Vertragsstaat verpflichtet ist, eine entsprechende Berichtigung der Höhe der dort von den Gewinnen eines Unternehmens dieses Vertragsstaats erhobenen Steuer vorzunehmen, wenn der andere Vertragsstaat diese Gewinne den Gewinnen eines Unternehmens dieses anderen Vertragsstaats zurechnet und diese Gewinne entsprechend besteuert und es sich bei den zugerechneten Gewinnen um solche handelt, die das Unternehmen dieses anderen Vertragsstaats erzielt hätte, wenn die zwischen den beiden Unternehmen vereinbarten Bedingungen die gleichen gewesen wären, die unabhängige Unternehmen miteinander vereinbart hätten.
- (3) Eine Vertragspartei dieses Übereinkommens kann sich vorbehalten,
  - a) dass dieser gesamte Artikel nicht für ihre unter das Übereinkommen fallenden Steuerabkommen gilt, die bereits eine in Absatz 2 beschriebene Bestimmung enthalten;
  - b) dass dieser gesamte Artikel nicht für ihre unter das Übereinkommen fallenden Steuerabkommen gilt, da in Ermangelung einer in Absatz 2 genannten Bestimmung in ihrem unter das Übereinkommen fallenden Steuerabkommen
    - i) sie die in Absatz 1 genannte entsprechende Berichtigung vornimmt oder
    - ii) ihre zuständige Behörde sich bemühen wird, den Fall nach den Bestimmungen eines unter das Übereinkommen fallenden Steuerabkommens in Bezug auf das Verständigungsverfahren zu regeln;
  - c) dass dieser gesamte Artikel nicht für ihre unter das Übereinkommen fallenden Steuerabkommen gilt, wenn sie einen Vorbehalt nach Artikel 16 (Verständigungsverfahren) Absatz 5 Buchstabe c Ziffer ii angebracht hat, da sie in ihren zweiseitigen Vertragsverhandlungen eine Vertragsbestimmung der in Absatz 1 beschriebenen Art annimmt, sofern die Vertragsstaaten eine Verständigungsregelung über diese Bestimmung und die in Artikel 16 (Verständigungsverfahren) Absatz 5 Buchstabe c Ziffer ii beschriebenen Bestimmungen erzielen konnten.
- (4) Jede Vertragspartei dieses Übereinkommens, die keinen Vorbehalt nach Absatz 3 angebracht hat, notifiziert dem Verwahrer, ob ihre unter das Übereinkommen fallenden Steuerabkommen jeweils eine in Absatz 2 beschriebene Bestimmung enthalten, und, sofern dies der Fall ist, jeweils die Nummer des Artikels und des Absatzes dieser Bestimmung. Haben alle Vertragsstaaten eine entsprechende Notifikation in Bezug auf eine Bestimmung eines unter das Übereinkommen fallenden Steuerabkommens abgegeben, so wird diese durch Absatz 1 ersetzt. Anderenfalls geht Absatz 1 den Bestimmungen des unter das Übereinkommen fallenden Steuerabkommens nur insoweit vor, als diese mit Absatz 1 unvereinbar sind.

## Teil VI Schiedsverfahren

### Artikel 18

#### Entscheidung für die Anwendung des Teiles VI

Eine Vertragspartei dieses Übereinkommens kann sich entscheiden, diesen Teil in Bezug auf ihre unter das Übereinkommen fallenden Steuerabkommen anzuwenden, und notifiziert dies dem Verwahrer. Dieser Teil gilt nur dann für zwei Vertragsstaaten in Bezug auf ein unter das Übereinkommen fallendes Steuerabkommen, wenn beide Vertragsstaaten eine entsprechende Notifikation abgegeben haben.

## Artikel 19

### Obligatorisches verbindliches Schiedsverfahren

- (1) Wenn
  - a) eine Person aufgrund einer Bestimmung eines unter das Übereinkommen fallenden Steuerabkommens (in der gegebenenfalls durch Artikel 16 (Verständigungsverfahren) Absatz 1 geänderten Fassung), nach der eine Person einen Fall einer zuständigen Behörde eines Vertragsstaats vorlegen kann, wenn sie der Auffassung ist, dass die Maßnahmen eines oder beider Vertragsstaaten für sie zu einer Besteuerung führen oder führen werden, die dem unter das Übereinkommen fallenden Steuerabkommen (in der gegebenenfalls durch das Übereinkommen geänderten Fassung) nicht entspricht, der zuständigen Behörde eines Vertragsstaats einen Fall vorgelegt hat, weil die Maßnahmen eines oder beider Vertragsstaaten für sie zu einer dem unter das Übereinkommen fallenden Steuerabkommen (in der gegebenenfalls durch das Übereinkommen geänderten Fassung) nicht entsprechenden Besteuerung geführt haben, und
  - b) die zuständigen Behörden nicht innerhalb von zwei Jahren ab dem in Absatz 8 oder, je nach Sachlage, Absatz 9 genannten Fristbeginn (es sei denn, die zuständigen Behörden der Vertragsstaaten haben vor Ablauf dieser Frist eine andere Frist für diesen Fall vereinbart und die Person, die den Fall vorgelegt hat, darüber unterrichtet) eine Verständigungsregelung zur Regelung des Falles nach einer Bestimmung eines unter das Übereinkommen fallenden Steuerabkommens (in der gegebenenfalls durch Artikel 16 (Verständigungsverfahren) Absatz 2 geänderten Fassung) erzielen können, die vorsieht, dass sich die zuständige Behörde bemühen wird, den Fall durch Verständigung mit der zuständigen Behörde des anderen Vertragsstaats zu regeln,

werden auf schriftlichen Antrag der Person noch offene Fragen des Falles auf die in diesem Teil beschriebene Weise und im Einklang mit den von den zuständigen Behörden der Vertragsstaaten nach Absatz 10 vereinbarten Vorschriften oder Verfahren einem Schiedsverfahren unterworfen.
- (2) Hat eine zuständige Behörde das in Absatz 1 erwähnte Verständigungsverfahren ausgesetzt, da bei einem Gericht ein Fall betreffend eine oder mehrere gleiche Fragen anhängig ist, so ist der Lauf der in Absatz 1 Buchstabe b vorgesehenen Frist gehemmt, bis entweder eine abschließende Gerichtsentscheidung ergangen ist oder der Fall eingestellt oder zurückgezogen wurde. Auch wenn eine Person, die einen Fall vorgelegt hat, und eine zuständige Behörde eine Aussetzung des Verständigungsverfahrens vereinbart haben, ist der Lauf der in Absatz 1 Buchstabe b vorgesehenen Frist gehemmt, bis die Aussetzung aufgehoben wurde.
- (3) Kommen beide zuständigen Behörden überein, dass eine unmittelbar von dem Fall betroffene Person es versäumt hat, zusätzliche wesentliche Informationen, die nach Beginn der in Absatz 1 Buchstabe b vorgesehenen Frist von einer der beiden zuständigen Behörden angefordert wurden, rechtzeitig bereitzustellen, so wird die in Absatz 1 Buchstabe b vorgesehene Frist um eine Dauer verlängert, die dem Zeitraum entspricht, der an dem Tag beginnt, bis zu dem die Informationen angefordert waren, und an dem Tag endet, an dem sie bereitgestellt wurden.
- (4)
  - a) Der Schiedsspruch über die einem Schiedsverfahren unterworfenen Fragen wird durch die Verständigungsregelung in Bezug auf den in Absatz 1 genannten Fall umgesetzt. Der Schiedsspruch ist endgültig.
  - b) Der Schiedsspruch ist für beide Vertragsstaaten verbindlich, es sei denn,
    - i) eine unmittelbar von dem Fall betroffene Person erkennt die Verständigungsregelung, durch die der Schiedsspruch umgesetzt wird, nicht an. In diesem Fall kommt der Fall für eine weitere Prüfung durch die zuständigen Behörden nicht in Betracht. Die Verständigungsregelung, durch die der Schiedsspruch über den Fall umgesetzt wird, gilt als von einer unmittelbar von dem Fall betroffenen Person nicht anerkannt, sofern nicht eine

- unmittelbar von dem Fall betroffene Person innerhalb von 60 Tagen nach Übermittlung der Mitteilung über die Verständigungsregelung an die Person alle in der Verständigungsregelung, durch die der Schiedsspruch umgesetzt wird, geklärten Fragen von der Prüfung durch ein Gericht zurückzieht oder alle gegebenenfalls anhängigen Gerichtsverfahren und außergerichtlichen Rechtsbehelfsverfahren in Bezug auf diese Fragen in einer mit dieser Verständigungsregelung übereinstimmenden Weise beendet;
- ii) der Schiedsspruch wird in einer abschließenden Entscheidung der Gerichte eines der Vertragsstaaten für ungültig erklärt. In diesem Fall gilt der Schiedsantrag nach Absatz 1 als nicht gestellt und das Schiedsverfahren als nicht durchgeführt (außer für die Zwecke der Artikel 21 (Vertraulichkeit von Schiedsverfahren) und 25 (Kosten von Schiedsverfahren). In diesem Fall kann ein neuer Schiedsantrag gestellt werden, sofern die zuständigen Behörden nicht übereinkommen, dass ein solcher neuer Antrag nicht zulässig sein soll;
  - iii) eine unmittelbar von dem Fall betroffene Person strengt ein Gerichtsverfahren zu den in der Verständigungsregelung, durch die der Schiedsspruch umgesetzt wird, geklärten Fragen an.
- (5) Die zuständige Behörde, bei welcher der ursprüngliche Antrag auf ein Verständigungsverfahren nach Absatz 1 Buchstabe a eingegangen ist, übermittelt innerhalb von zwei Kalendermonaten nach Eingang des Antrags
- a) eine Mitteilung über den Eingang des Antrags an die Person, die den Fall vorgelegt hat, sowie
  - b) eine Mitteilung über diesen Antrag mit einer Abschrift desselben an die zuständige Behörde des anderen Vertragsstaats.
- (6) Innerhalb von drei Kalendermonaten, nachdem eine zuständige Behörde den Antrag auf ein Verständigungsverfahren (oder eine Abschrift desselben von der zuständigen Behörde des anderen Vertragsstaats) erhalten hat, wird sie
- a) entweder der Person, die den Fall vorgelegt hat, und der anderen zuständigen Behörde mitteilen, dass sie die für eine sachliche Prüfung des Falles erforderlichen Informationen erhalten hat, oder
  - b) zu diesem Zweck von dieser Person zusätzliche Informationen anfordern.
- (7) Haben nach Absatz 6 Buchstabe b eine oder beide zuständigen Behörden von der Person, die den Fall vorgelegt hat, zusätzliche Informationen angefordert, die für eine sachliche Prüfung des Falles erforderlich sind, so teilt die zuständige Behörde, welche die zusätzlichen Informationen angefordert hat, dieser Person und der anderen zuständigen Behörde innerhalb von drei Kalendermonaten nach Erhalt der zusätzlichen Informationen von dieser Person entweder mit,
- a) dass sie die angeforderten Informationen erhalten hat
  - b) oder dass einige der angeforderten Informationen noch fehlen.
- (8) Hat keine der beiden zuständigen Behörden nach Absatz 6 Buchstabe b zusätzliche Informationen angefordert, so ist der in Absatz 1 genannte Fristbeginn der frühere der beiden folgenden Tage:
- a) der Tag, an dem beide zuständigen Behörden der Person, die den Fall vorgelegt hat, eine Mitteilung nach Absatz 6 Buchstabe a übermittelt haben, oder
  - b) der Tag, der drei Kalendermonate nach der Mitteilung an die zuständige Behörde des anderen Vertragsstaats nach Absatz 5 Buchstabe b liegt.
- (9) Wurden nach Absatz 6 Buchstabe b zusätzliche Informationen angefordert, so ist der in Absatz 1 genannte Fristbeginn der frühere der beiden folgenden Tage:
- a) der letzte Tag, an dem die zuständigen Behörden, die zusätzliche Informationen angefordert haben, der Person, die den Fall vorgelegt hat, und der anderen zuständigen Behörde eine Mitteilung nach Absatz 7 Buchstabe a übermittelt haben, oder
  - b) der Tag, der drei Kalendermonate nach dem Zeitpunkt liegt, zu dem beide zuständigen Behörden von der Person, die den Fall vorgelegt hat, alle von einer der beiden zuständigen Behörden angeforderten Informationen erhalten haben.

Übermitteln jedoch eine oder beide zuständigen Behörden die Mitteilung nach Absatz 7 Buchstabe b, so gilt diese als Anforderung zusätzlicher Informationen nach Absatz 6 Buchstabe b.

- (10) Die zuständigen Behörden der Vertragsstaaten regeln durch Verständigung (nach dem Artikel der einschlägigen unter das Übereinkommen fallenden Steuerabkommen, der sich auf Verständigungsverfahren bezieht), wie dieser Teil anzuwenden ist und welche Informationen jede zuständige Behörde für eine sachliche Prüfung des Falles mindestens benötigt. Diese Verständigungsregelung ist vor dem Tag zu treffen, an dem noch offene Fragen im Rahmen eines Falles erstmals in Betracht kommen, einem Schiedsverfahren unterworfen zu werden, und kann danach erforderlichenfalls geändert werden.
- (11) Für die Anwendung dieses Artikels auf ihre unter das Übereinkommen fallenden Steuerabkommen kann sich eine Vertragspartei dieses Übereinkommens vorbehalten, die in Absatz 1 Buchstabe b vorgesehene Frist von zwei Jahren durch eine Frist von drei Jahren zu ersetzen.
- (12) Eine Vertragspartei dieses Übereinkommens kann sich vorbehalten, dass ungeachtet der Absätze 1 bis 11 in Bezug auf ihre unter das Übereinkommen fallenden Steuerabkommen folgende Vorschriften gelten:
  - a) Eine noch offene Frage die sich aus einem Fall ergibt, der Gegenstand eines Verständigungsverfahrens ist und der anderenfalls in den Anwendungsbereich des in diesem Übereinkommen vorgesehenen Schiedsverfahrens fallen würde, darf nicht einem Schiedsverfahren unterworfen werden, wenn in einem der beiden Vertragsstaaten bereits eine Gerichtsentscheidung zu dieser Frage ergangen ist.
  - b) Wenn zu irgendeinem Zeitpunkt nach Stellung eines Schiedsantrags und vor Übermittlung des Schiedsspruchs an die zuständigen Behörden der Vertragsstaaten durch die Schiedsstelle in einem der Vertragsstaaten eine Gerichtsentscheidung zu der Frage ergeht, endet das Schiedsverfahren.

## **Artikel 20**

### **Bestellung der Schiedsrichter**

- (1) Soweit sich die zuständigen Behörden der Vertragsstaaten nicht auf andere Vorschriften verständigen, gelten für die Zwecke dieses Teiles die Absätze 2 bis 4.
- (2) Für die Bestellung der Mitglieder einer Schiedsstelle gelten folgende Vorschriften:
  - a) Die Schiedsstelle besteht aus drei Einzelmitgliedern mit Fachkenntnis oder Erfahrung auf dem Gebiet internationaler Steuersachen.
  - b) Jede zuständige Behörde bestellt innerhalb von 60 Tagen nach dem Tag des aufgrund des Artikels 19 (Obligatorisches verbindliches Schiedsverfahren) Absatz 1 gestellten Schiedsantrags ein Mitglied der Schiedsstelle. Die beiden auf diese Weise bestellten Mitglieder der Schiedsstelle bestellen innerhalb von 60 Tagen nach der letzten dieser beiden Bestellungen ein drittes Mitglied, das den Vorsitz der Schiedsstelle ausübt. Der Vorsitzende darf nicht Staatsangehöriger eines der beiden Vertragsstaaten oder in einem der beiden Vertragsstaaten ansässig sein.
  - c) Jedes bestellte Mitglied der Schiedsstelle muss zum Zeitpunkt der Annahme einer Bestellung unparteilich und von den zuständigen Behörden, Steuerverwaltungen und Finanzministerien der Vertragsstaaten sowie allen unmittelbar von dem Fall betroffenen Personen (und deren Beratern) unabhängig sein, während des gesamten Verfahrens seine Unparteilichkeit und Unabhängigkeit wahren und während eines angemessenen Zeitraums danach jedes Verhalten vermeiden, das Anlass zu Zweifeln an der Unparteilichkeit und Unabhängigkeit der Schiedsrichter in Bezug auf das Verfahren geben kann.
- (3) Versäumt es die zuständige Behörde eines Vertragsstaats, in der Weise und innerhalb der Frist, die in Absatz 2 genannt oder zwischen den zuständigen Behörden der Vertragsstaaten vereinbart sind, ein Mitglied der Schiedsstelle zu bestellen, so wird durch den ranghöchsten Funktionsträger des Zentrums für Steuerpolitik und -verwaltung der Organisation für wirtschaftliche Zusammenarbeit

und Entwicklung, der nicht Staatsangehöriger eines der beiden Vertragsstaaten ist, im Namen dieser zuständigen Behörde ein Mitglied bestellt.

- (4) Versäumen es die beiden ersten Mitglieder der Schiedsstelle, in der Weise und innerhalb der Frist, die in Absatz 2 genannt oder zwischen den zuständigen Behörden der Vertragsstaaten vereinbart sind, den Vorsitzenden zu bestellen, so wird der Vorsitzende durch den ranghöchsten Funktionsträger des Zentrums für Steuerpolitik und -verwaltung der Organisation für wirtschaftliche Zusammenarbeit und Entwicklung bestellt, der nicht Staatsangehöriger eines der beiden Vertragsstaaten ist.

## **Artikel 21**

### **Vertraulichkeit von Schiedsverfahren**

- (1) Mitglieder der Schiedsstelle und höchstens drei Mitarbeiter je Mitglied (sowie vorgesehene Schiedsrichter, jedoch nur, soweit dies für die Überprüfung ihrer Fähigkeit zur Erfüllung der Voraussetzungen für eine Tätigkeit als Schiedsrichter erforderlich ist) gelten ausschließlich für die Anwendung dieses Teiles und der betreffenden unter das Übereinkommen fallenden Steuerabkommen sowie der innerstaatlichen Rechtsvorschriften der Vertragsstaaten in Bezug auf Informationsaustausch, Vertraulichkeit und Amtshilfe als Personen oder Behörden, an die Informationen weitergegeben werden dürfen. Informationen, welche die Schiedsstelle oder vorgesehene Schiedsrichter erhalten, sowie Informationen, welche die zuständigen Behörden von der Schiedsstelle erhalten, gelten als nach den Bestimmungen des unter das Übereinkommen fallenden Steuerabkommens in Bezug auf Informationsaustausch und Amtshilfe ausgetauschte Informationen.
- (2) Die zuständigen Behörden der Vertragsstaaten stellen sicher, dass Mitglieder der Schiedsstelle und ihre Mitarbeiter sich vor ihrem Tätigwerden im Rahmen eines Schiedsverfahrens schriftlich verpflichten, Informationen zum Schiedsverfahren im Einklang mit den in den Bestimmungen des unter das Übereinkommen fallenden Steuerabkommens in Bezug auf Informationsaustausch und Amtshilfe beschriebenen und den im anwendbaren Recht der Vertragsstaaten vorgesehenen Vertraulichkeits- und Geheimhaltungspflichten zu behandeln.

## **Artikel 22**

### **Regelung eines Falles vor Abschluss des Schiedsverfahrens**

Für die Zwecke dieses Teiles und der Bestimmungen des betreffenden unter das Übereinkommen fallenden Steuerabkommens zur Regelung von Fällen durch Verständigung enden das Verständigungsverfahren und das Schiedsverfahren in Bezug auf einen Fall, wenn zu irgendeinem Zeitpunkt nach Stellung eines Schiedsantrags und vor Übermittlung des Schiedsspruchs an die zuständigen Behörden der Vertragsstaaten durch die Schiedsstelle

- a) die zuständigen Behörden der Vertragsstaaten den Fall durch Verständigung regeln oder
- b) die Person, die den Fall vorgelegt hat, den Schiedsantrag oder den Antrag auf ein Verständigungsverfahren zurückzieht.

## **Artikel 23**

### **Art des Schiedsverfahrens**

- (1) Soweit sich die zuständigen Behörden der Vertragsstaaten nicht auf andere Vorschriften verständigen, gelten bei einem Schiedsverfahren nach diesem Teil folgende Vorschriften:
  - a) Nachdem ein Fall einem Schiedsverfahren unterworfen wurde, legt die zuständige Behörde jedes Vertragsstaats der Schiedsstelle bis zu einem vereinbarten Tag einen Regelungsvorschlag vor, in dem alle noch offenen Fragen des Falles behandelt werden (unter Berücksich-

tigung aller zuvor zwischen den zuständigen Behörden der Vertragsstaaten in diesem Fall erzielten Verständigungsregelungen). Der Regelungsvorschlag ist für jede Berichtigung oder vergleichbare Frage des Falles auf die Festlegung bestimmter Geldbeträge (zum Beispiel von Einkünften oder Aufwendungen) oder, wenn angegeben, des höchsten aufgrund des unter das Übereinkommen fallenden Steuerabkommens erhobenen Steuersatzes zu beschränken. Können die zuständigen Behörden der Vertragsstaaten in einem Fall über eine Frage betreffend die Voraussetzungen für die Anwendung einer Bestimmung des betreffenden unter das Übereinkommen fallenden Steuerabkommens (im Folgenden als „Schwellenfrage“ bezeichnet) keine Verständigungsregelung erzielen, zum Beispiel darüber, ob eine natürliche Person eine ansässige Person ist oder ob eine Betriebsstätte besteht, so können die zuständigen Behörden alternative Regelungsvorschläge zu Fragen vorlegen, bei denen die Entscheidung von der Regelung dieser Schwellenfragen abhängt.

- b) Die zuständige Behörde jedes Vertragsstaats kann außerdem ein erläuterndes Positionspapier zur Prüfung durch die Schiedsstelle vorlegen. Jede zuständige Behörde, die einen Regelungsvorschlag oder ein erläuterndes Positionspapier vorlegt, übermittelt der anderen zuständigen Behörde bis zu dem Tag, bis zu dem der Regelungsvorschlag und das erläuternde Positionspapier vorgelegt werden müssen, eine Abschrift. Jede zuständige Behörde kann der Schiedsstelle außerdem bis zu einem vereinbarten Tag eine Erwiderung zu dem von der anderen zuständigen Behörde vorgelegten Regelungsvorschlag und erläuternden Positionspapier übermitteln. Der anderen zuständigen Behörde wird bis zu dem Tag, bis zu dem die Erwiderung vorgelegt werden muss, eine Abschrift davon übermittelt.
  - c) Die Schiedsstelle wählt als Entscheidung einen der von den zuständigen Behörden in Bezug auf jede Frage und eventuelle Schwellenfragen vorgelegten Regelungsvorschläge für den Fall aus und nimmt in ihre Entscheidung keine Begründung oder sonstige Erläuterung auf. Der Schiedsspruch wird mit einfacher Mehrheit der Mitglieder der Schiedsstelle erlassen. Die Schiedsstelle übermittelt den zuständigen Behörden der Vertragsstaaten schriftlich ihre Entscheidung. Der Schiedsspruch hat keine Präzedenzwirkung.
- (2) Für die Anwendung dieses Artikels in Bezug auf ihre unter das Übereinkommen fallenden Steuerabkommen kann sich eine Vertragspartei dieses Übereinkommens vorbehalten, dass Absatz 1 nicht für ihre unter das Übereinkommen fallenden Steuerabkommen gilt. In diesem Fall gelten für ein Schiedsverfahren folgende Vorschriften, soweit sich die zuständigen Behörden der Vertragsstaaten nicht auf andere Vorschriften verständigen:
- a) Nachdem ein Fall einem Schiedsverfahren unterworfen wurde, stellt die zuständige Behörde jedes Vertragsstaats allen Mitgliedern der Schiedsstelle unverzüglich die für den Schiedsspruch gegebenenfalls erforderlichen Informationen zur Verfügung. Sofern die zuständigen Behörden der Vertragsstaaten nichts anderes vereinbaren, werden Informationen, die den beiden zuständigen Behörden vor Eingang des Schiedsantrags bei ihnen nicht zur Verfügung standen, bei der Entscheidung nicht berücksichtigt.
  - b) Die Schiedsstelle entscheidet über die dem Schiedsverfahren unterworfenen Fragen in Übereinstimmung mit den einschlägigen Bestimmungen des unter das Übereinkommen fallenden Steuerabkommens und vorbehaltlich dieser Bestimmungen nach den innerstaatlichen Rechtsvorschriften der Vertragsstaaten. Die Mitglieder der Schiedsstelle berücksichtigen außerdem alle anderen gegebenenfalls von den zuständigen Behörden der Vertragsstaaten durch Verständigung ausdrücklich benannten Quellen.
  - c) Der Schiedsspruch wird den zuständigen Behörden der Vertragsstaaten schriftlich übermittelt und enthält Angaben zu den zugrunde gelegten Rechtsquellen sowie zu der Argumentation, die zu dem Ergebnis geführt hat. Der Schiedsspruch wird mit einfacher Mehrheit der Mitglieder der Schiedsstelle erlassen. Der Schiedsspruch hat keine Präzedenzwirkung.
- (3) Eine Vertragspartei dieses Übereinkommens, die nicht den Vorbehalt nach Absatz 2 angebracht hat, kann sich vorbehalten, dass die Absätze 1 und 2 nicht für ihre unter das Übereinkommen fallenden Steuerabkommen mit Vertragsparteien dieses Übereinkommens gelten, die diesen Vorbehalt angebracht haben. In diesem Fall werden sich die zuständigen Behörden der Vertragsstaaten jedes

derartigen unter das Übereinkommen fallenden Steuerabkommens bemühen, eine Verständigungsregelung über die Art des Schiedsverfahrens zu erzielen, die für das betreffende unter das Übereinkommen fallende Steuerabkommen gilt. Artikel 19 (Obligatorisches verbindliches Schiedsverfahren) gilt erst dann in Bezug auf ein unter das Übereinkommen fallendes Steuerabkommen, wenn eine solche Verständigungsregelung erzielt wurde.

- (4) Eine Vertragspartei dieses Übereinkommens kann sich außerdem entscheiden, Absatz 5 in Bezug auf ihre unter das Übereinkommen fallenden Steuerabkommen anzuwenden, und notifiziert dies dem Verwahrer. Absatz 5 gilt für zwei Vertragsstaaten in Bezug auf ein unter das Übereinkommen fallendes Steuerabkommen, wenn einer der Vertragsstaaten eine entsprechende Notifikation abgegeben hat.
- (5) Vor Beginn eines Schiedsverfahrens stellen die zuständigen Behörden der Vertragsstaaten eines unter das Übereinkommen fallenden Steuerabkommens sicher, dass jede Person, die den Fall vorgelegt hat, und ihre Berater sich schriftlich verpflichten, im Laufe des Schiedsverfahrens von einer der zuständigen Behörden oder der Schiedsstelle erhaltene Informationen nicht an eine andere Person weiterzugeben. Das Verständigungsverfahren nach dem unter das Übereinkommen fallenden Steuerabkommen sowie das Schiedsverfahren nach diesem Teil enden in Bezug auf den Fall, wenn nach Stellung eines Schiedsantrags und vor Übermittlung des Schiedsspruchs an die zuständigen Behörden der Vertragsstaaten durch die Schiedsstelle eine Person, die den Fall vorgelegt hat, oder einer der Berater dieser Person erheblich gegen diese Erklärung verstößt.
- (6) Ungeachtet des Absatzes 4 kann sich eine Vertragspartei dieses Übereinkommens, die sich nicht für die Anwendung des Absatzes 5 entscheidet, vorbehalten, dass Absatz 5 in Bezug auf ein oder mehrere benannte unter das Übereinkommen fallende Steuerabkommen oder alle ihre unter das Übereinkommen fallenden Steuerabkommen nicht gilt.
- (7) Eine Vertragspartei dieses Übereinkommens, die sich für die Anwendung des Absatzes 5 entscheidet, kann sich vorbehalten, dass dieser Teil in Bezug auf alle unter das Übereinkommen fallenden Steuerabkommen, zu denen der andere Vertragsstaat einen Vorbehalt nach Absatz 6 anbringt, nicht gilt.

#### **Artikel 24**

##### **Verständigung auf eine andere Regelung**

- (1) Für die Zwecke der Anwendung dieses Teiles in Bezug auf ihre unter das Übereinkommen fallenden Steuerabkommen kann sich eine Vertragspartei dieses Übereinkommens entscheiden, Absatz 2 anzuwenden, und notifiziert dies dem Verwahrer. Absatz 2 gilt nur dann für zwei Vertragsstaaten in Bezug auf ein unter das Übereinkommen fallendes Steuerabkommen, wenn beide Vertragsstaaten eine entsprechende Notifikation abgegeben haben.
- (2) Ungeachtet des Artikels 19 (Obligatorisches verbindliches Schiedsverfahren) Absatz 4 ist ein nach diesem Teil ergangener Schiedsspruch für die Vertragsstaaten eines unter das Übereinkommen fallenden Steuerabkommens nicht verbindlich und wird nicht umgesetzt, wenn sich die zuständigen Behörden der Vertragsstaaten innerhalb von drei Kalendermonaten, nachdem ihnen der Schiedsspruch übermittelt wurde, auf eine andere Regelung aller noch offenen Fragen verständigen.
- (3) Eine Vertragspartei dieses Übereinkommens, die sich für die Anwendung des Absatzes 2 entscheidet, kann sich vorbehalten, dass dieser nur für ihre unter das Übereinkommen fallenden Steuerabkommen gilt, für die Artikel 23 (Art des Schiedsverfahrens) Absatz 2 gilt.

#### **Artikel 25**

##### **Kosten von Schiedsverfahren**

In einem Schiedsverfahren nach diesem Teil werden die Vergütungen und Aufwendungen der Mitglieder der Schiedsstelle sowie sämtliche den Vertragsstaaten im Zusammenhang mit dem Schiedsverfahren entstandenen Kosten von den Vertragsstaaten in einer zwischen den zuständigen Behörden der Vertragsstaaten

ten durch Verständigung zu regelnden Weise getragen. In Ermangelung einer entsprechenden Verständigungsregelung trägt jeder Vertragsstaat seine eigenen Aufwendungen und die seines bestellten Mitglieds der Schiedsstelle. Die Kosten des Vorsitzenden der Schiedsstelle und sonstige mit der Durchführung des Schiedsverfahrens verbundene Aufwendungen tragen die Vertragsstaaten zu gleichen Teilen.

## **Artikel 26**

### **Vereinbarkeit**

- (1) Vorbehaltlich des Artikels 18 (Entscheidung für die Anwendung des Teiles VI) gilt dieser Teil anstelle oder in Ermangelung von Bestimmungen eines unter das Übereinkommen fallenden Steuerabkommens, die für noch offene Fragen, die sich aus einem Fall ergeben, der Gegenstand eines Verständigungsverfahrens ist, ein Schiedsverfahren vorsehen. Jede Vertragspartei dieses Übereinkommens, die sich für die Anwendung dieses Teiles entscheidet, notifiziert dem Verwahrer, ob ihre unter das Übereinkommen fallenden Steuerabkommen, die nicht unter einen Vorbehalt nach Absatz 4 fallen, jeweils eine derartige Bestimmung enthalten, und, sofern dies der Fall ist, jeweils die Nummer des Artikels und des Absatzes dieser Bestimmung. Haben zwei Vertragsstaaten eine Notifikation in Bezug auf eine Bestimmung eines unter das Übereinkommen fallenden Steuerabkommens abgegeben, so wird diese zwischen diesen Vertragsstaaten durch diesen Teil ersetzt.
- (2) Jede noch offene Frage, die sich aus einem Fall ergibt, der Gegenstand eines Verständigungsverfahrens ist und der anderenfalls in den Anwendungsbereich des in diesem Teil vorgesehenen Schiedsverfahrens fallen würde, wird nicht einem Schiedsverfahren unterworfen, wenn die Frage im Rahmen eines Falles zu betrachten ist, für den in Übereinstimmung mit einer zwei- oder mehrseitigen Übereinkunft, die für noch offene Fragen, die sich aus einem Fall ergeben, der Gegenstand eines Verständigungsverfahrens ist, ein obligatorisches verbindliches Schiedsverfahren vorseht, bereits eine Schiedsstelle oder ein ähnliches Gremium eingerichtet wurde.
- (3) Vorbehaltlich des Absatzes 1 berührt dieser Teil nicht die Erfüllung weiter reichender Verpflichtungen, die sich in Bezug auf das Schiedsverfahren für noch offene Fragen im Rahmen eines Verständigungsverfahrens aus anderen Übereinkünften, denen die Vertragsstaaten als Vertragsparteien angehören oder angehören werden, ergeben können.
- (4) Eine Vertragspartei dieses Übereinkommens kann sich vorbehalten, dass dieser Teil in Bezug auf ein oder mehrere benannte unter das Übereinkommen fallende Steuerabkommen (oder alle ihre unter das Übereinkommen fallenden Steuerabkommen) nicht gilt, die für noch offene Fragen, die sich aus einem Fall ergeben, der Gegenstand eines Verständigungsverfahrens ist, bereits ein obligatorisches verbindliches Schiedsverfahren vorsehen.

## **Teil VII Schlussbestimmungen**

### **Artikel 27**

#### **Unterzeichnung und Ratifikation, Annahme oder Genehmigung**

- (1) Dieses Übereinkommen liegt ab dem 31. Dezember 2016 zur Unterzeichnung auf für
  - a) alle Staaten,
  - b) Guernsey (Vereinigtes Königreich Großbritannien und Nordirland), die Insel Man (Vereinigtes Königreich Großbritannien und Nordirland), Jersey (Vereinigtes Königreich Großbritannien und Nordirland) und
  - c) jedes andere Gebiet, das durch einen einvernehmlichen Beschluss der Vertragsparteien und Unterzeichner dieses Übereinkommens befugt ist, Vertragspartei dieses Übereinkommens zu werden.
- (2) Das Übereinkommen bedarf der Ratifikation, Annahme oder Genehmigung.

## Artikel 28

### Vorbehalte

- (1) Vorbehaltlich des Absatzes 2 sind Vorbehalte zu diesem Übereinkommen nur zulässig, wenn sie ausdrücklich in den folgenden Bestimmungen vorgesehen sind:
- a) Artikel 3 (Transparente Rechtsträger) Absatz 5,
  - b) Artikel 4 (Rechtsträger mit doppelter Ansässigkeit) Absatz 3,
  - c) Artikel 5 (Anwendung von Methoden zur Beseitigung der Doppelbesteuerung) Absätze 8 und 9,
  - d) Artikel 6 (Zweck eines unter das Übereinkommen fallenden Steuerabkommens) Absatz 4,
  - e) Artikel 7 (Verhinderung von Abkommensmissbrauch) Absätze 15 und 16,
  - f) Artikel 8 (Transaktionen zur Übertragung von Dividenden) Absatz 3,
  - g) Artikel 9 (Gewinne aus der Veräußerung von Anteilen oder Rechten an Rechtsträgern, deren Wert hauptsächlich auf unbeweglichem Vermögen beruht) Absatz 6,
  - h) Artikel 10 (Vorschrift zur Missbrauchsbekämpfung für in Drittstaaten oder -gebieten gelegene Betriebsstätten) Absatz 5,
  - i) Artikel 11 (Anwendung von Steuerabkommen zur Einschränkung des Rechtes einer Vertragspartei dieses Übereinkommens auf Besteuerung der in ihrem Gebiet ansässigen Personen) Absatz 3,
  - j) Artikel 12 (Künstliche Umgehung des Betriebsstättenstatus durch Kommissionärsmodelle und ähnliche Strategien) Absatz 4,
  - k) Artikel 13 (Künstliche Umgehung des Betriebsstättenstatus durch die Ausnahme bestimmter Tätigkeiten) Absatz 6,
  - l) Artikel 14 (Aufteilung von Verträgen) Absatz 3,
  - m) Artikel 15 (Bestimmung des Begriffs der mit einem Unternehmen eng verbundenen Person) Absatz 2,
  - n) Artikel 16 (Verständigungsverfahren) Absatz 5,
  - o) Artikel 17 (Gegenberichtigung) Absatz 3,
  - p) Artikel 19 (Obligatorisches verbindliches Schiedsverfahren) Absätze 11 und 12,
  - q) Artikel 23 (Art des Schiedsverfahrens) Absätze 2, 3, 6 und 7,
  - r) Artikel 24 (Verständigung auf eine andere Regelung) Absatz 3,
  - s) Artikel 26 (Vereinbarkeit) Absatz 4,
  - t) Artikel 35 (Wirksamwerden) Absätze 6 und 7 sowie
  - u) Artikel 36 (Wirksamwerden des Teiles VI) Absatz 2.
- (2)
- a) Ungeachtet des Absatzes 1 kann eine Vertragspartei dieses Übereinkommens, die sich nach Artikel 18 (Entscheidung für die Anwendung des Teiles VI) für die Anwendung des Teiles VI (Schiedsverfahren) entscheidet, einen oder mehrere Vorbehalte in Bezug auf die Art der Fälle anbringen, die nach Teil VI (Schiedsverfahren) einem Schiedsverfahren unterworfen werden können. Für eine Vertragspartei dieses Übereinkommens, die sich nach Artikel 18 (Entscheidung für die Anwendung des Teiles VI) für die Anwendung des Teiles VI (Schiedsverfahren) entscheidet, nachdem sie Vertragspartei dieses Übereinkommens geworden ist, sind Vorbehalte nach diesem Buchstaben gleichzeitig mit der Notifikation dieser Vertragspartei an den Verwahrer nach Artikel 18 (Entscheidung für die Anwendung des Teiles VI) anzubringen.
  - b) Vorbehalte nach Buchstabe a bedürfen der Annahme. Ein Vorbehalt nach Buchstabe a gilt als von einer Vertragspartei dieses Übereinkommens angenommen, wenn diese bis zum Ablauf

von zwölf Kalendermonaten nach der Notifikation des Vorbehalts durch den Verwahrer oder bis zu dem Zeitpunkt der Hinterlegung ihrer Ratifikations-, Annahme- oder Genehmigungsurkunde, wenn dies der spätere ist, dem Verwahrer nicht notifiziert hat, dass sie Einspruch gegen den Vorbehalt erhebt. Für eine Vertragspartei dieses Übereinkommens, die sich nach Artikel 18 (Entscheidung für die Anwendung des Teiles VI) für die Anwendung des Teiles VI (Schiedsverfahren) entscheidet, nachdem sie Vertragspartei dieses Übereinkommens geworden ist, können Einsprüche gegen zuvor von anderen Vertragsparteien dieses Übereinkommens nach Buchstabe a angebrachte Vorbehalte gleichzeitig mit der Notifikation der erstgenannten Vertragspartei an den Verwahrer nach Artikel 18 (Entscheidung für die Anwendung des Teiles VI) erhoben werden. Erhebt eine Vertragspartei dieses Übereinkommens Einspruch gegen einen Vorbehalt nach Buchstabe a, so gilt der gesamte Teil VI (Schiedsverfahren) nicht zwischen der den Einspruch erhebenden und der den Vorbehalt anbringenden Vertragspartei.

- (3) Sofern in den entsprechenden Bestimmungen dieses Übereinkommens nicht ausdrücklich etwas anderes vorgesehen ist, werden durch einen nach Absatz 1 oder 2 angebrachten Vorbehalt
  - a) für die den Vorbehalt anbringende Vertragspartei dieses Übereinkommens in ihren Beziehungen zu einer anderen Vertragspartei dieses Übereinkommens die Bestimmungen dieses Übereinkommens, auf die sich der Vorbehalt bezieht, nach Maßgabe des Vorbehalts geändert und
  - b) diese Bestimmungen in gleichem Maße für die andere Vertragspartei dieses Übereinkommens in ihrem Verhältnis zu der den Vorbehalt anbringenden Vertragspartei dieses Übereinkommens geändert.
- (4) Vorbehalte, die auf unter das Übereinkommen fallende Steuerabkommen anwendbar sind, die durch ein oder im Namen eines Gebiets oder Hoheitsgebiets geschlossen wurden, für dessen internationale Beziehungen eine Vertragspartei dieses Übereinkommens verantwortlich ist, werden, wenn dieses Gebiet oder Hoheitsgebiet nicht nach Artikel 27 (Unterzeichnung und Ratifikation, Annahme oder Genehmigung) Absatz 1 Buchstabe b oder c Vertragspartei des Übereinkommens ist, von der verantwortlichen Vertragspartei angebracht und können sich von den Vorbehalten dieser Vertragspartei in Bezug auf ihre eigenen unter das Übereinkommen fallenden Steuerabkommen unterscheiden.
- (5) Vorbehaltlich der Absätze 2, 6 und 9 sowie des Artikels 29 (Notifikationen) Absatz 5 sind Vorbehalte bei der Unterzeichnung oder bei der Hinterlegung der Ratifikations-, Annahme- oder Genehmigungsurkunde anzubringen. Für eine Vertragspartei dieses Übereinkommens, die sich nach Artikel 18 (Entscheidung für die Anwendung des Teiles VI) für die Anwendung des Teiles VI (Schiedsverfahren) entscheidet, nachdem sie Vertragspartei dieses Übereinkommens geworden ist, sind Vorbehalte nach Absatz 1 Buchstaben p, q, r und s jedoch gleichzeitig mit der Notifikation dieser Vertragspartei an den Verwahrer nach Artikel 18 (Entscheidung für die Anwendung des Teiles VI) anzubringen.
- (6) Vorbehaltlich der Absätze 2, 5 und 9 sowie des Artikels 29 (Notifikationen) Absatz 5 sind bei der Unterzeichnung angebrachte Vorbehalte bei der Hinterlegung der Ratifikations-, Annahme- oder Genehmigungsurkunde zu bestätigen, es sei denn, in dem Dokument, das die Vorbehalte enthält, ist ausdrücklich angegeben, dass es als endgültig anzusehen ist.
- (7) Werden bei der Unterzeichnung keine Vorbehalte angebracht, so ist dem Verwahrer zu diesem Zeitpunkt eine vorläufige Liste der zu erwartenden Vorbehalte vorzulegen.
- (8) Beim Anbringen eines Vorbehalts nach jeder der nachstehenden Bestimmungen ist eine Liste der nach Artikel 2 (Auslegung von Ausdrücken) Absatz 1 Buchstabe a Ziffer ii notifizierten Abkommen vorzulegen, die im Sinne der jeweiligen Bestimmung unter den Vorbehalt fallen (sowie, im Fall eines Vorbehalts nach einer anderen der folgenden Bestimmungen als den unter den Buchstaben c, d und n genannten, jeweils die Nummer des Artikels und des Absatzes dieser Bestimmung):
  - a) Artikel 3 (Transparente Rechtsträger) Absatz 5 Buchstaben b, c, d, e und g,
  - b) Artikel 4 (Rechtsträger mit doppelter Ansässigkeit) Absatz 3 Buchstaben b, c und d,
  - c) Artikel 5 (Anwendung von Methoden zur Beseitigung der Doppelbesteuerung) Absätze 8 und 9,

- d) Artikel 6 (Zweck eines unter das Übereinkommen fallenden Steuerabkommens) Absatz 4,
- e) Artikel 7 (Verhinderung von Abkommensmissbrauch) Absatz 15 Buchstaben b und c,
- f) Artikel 8 (Transaktionen zur Übertragung von Dividenden) Absatz 3 Buchstabe b Ziffern i, ii und iii,
- g) Artikel 9 (Gewinne aus der Veräußerung von Anteilen oder Rechten an Rechtsträgern, deren Wert hauptsächlich auf unbeweglichem Vermögen beruht) Absatz 6 Buchstaben d, e und f,
- h) Artikel 10 (Vorschrift zur Missbrauchsbekämpfung für in Drittstaaten oder -gebieten gelegene Betriebsstätten) Absatz 5 Buchstaben b und c,
- i) Artikel 11 (Anwendung von Steuerabkommen zur Einschränkung des Rechtes einer Vertragspartei dieses Übereinkommens auf Besteuerung der in ihrem Gebiet ansässigen Personen) Absatz 3 Buchstabe b,
- j) Artikel 13 (Künstliche Umgehung des Betriebsstättenstatus durch die Ausnahme bestimmter Tätigkeiten) Absatz 6 Buchstabe b,
- k) Artikel 14 (Aufteilung von Verträgen) Absatz 3 Buchstabe b,
- l) Artikel 16 (Verständigungsverfahren) Absatz 5 Buchstabe b,
- m) Artikel 17 (Gegenberichtigung) Absatz 3 Buchstabe a,
- n) Artikel 23 (Art des Schiedsverfahrens) Absatz 6 und
- o) Artikel 26 (Vereinbarkeit) Absatz 4.

Die unter den Buchstaben a bis o genannten Vorbehalte gelten nicht für unter das Übereinkommen fallende Steuerabkommen, die nicht in der in diesem Absatz beschriebenen Liste enthalten sind.

- (9) Jede Vertragspartei dieses Übereinkommens, die nach Absatz 1 oder 2 einen Vorbehalt angebracht hat, kann ihn durch eine an den Verwahrer gerichtete Notifikation jederzeit zurücknehmen oder durch einen stärker eingeschränkten Vorbehalt ersetzen. Die betreffende Vertragspartei gibt zusätzliche Notifikationen, die aufgrund der Rücknahme oder Ersetzung des Vorbehalts gegebenenfalls erforderlich sind, nach Artikel 29 (Notifikationen) Absatz 6 ab. Vorbehaltlich des Artikels 35 (Wirksamwerden) Absatz 7 wird die Rücknahme oder Ersetzung wirksam
- a) im Fall eines unter das Übereinkommen fallenden Steuerabkommens ausschließlich mit Staaten oder Gebieten, die Vertragsparteien des Übereinkommens sind, zu dem Zeitpunkt des Eingangs der Notifikation über die Rücknahme oder Ersetzung des Vorbehalts beim Verwahrer, und zwar
    - i) bei Vorbehalten in Bezug auf Bestimmungen über im Abzugsweg erhobene Steuern, wenn das Ereignis, das zu derartigen Steuern führt, am oder nach dem 1. Januar des Jahres eintritt, das auf einen Zeitabschnitt von sechs Kalendermonaten ab dem Tag der Mitteilung des Verwahrers über die Notifikation der Rücknahme oder Ersetzung des Vorbehalts folgt, und
    - ii) bei Vorbehalten in Bezug auf alle anderen Bestimmungen für Steuern, die für Veranlagungszeiträume erhoben werden, die am oder nach dem 1. Januar des Jahres beginnen, das auf einen Zeitabschnitt von sechs Kalendermonaten ab dem Tag der Mitteilung des Verwahrers über die Notifikation der Rücknahme oder Ersetzung des Vorbehalts folgt, und
  - b) im Fall eines unter das Übereinkommen fallenden Steuerabkommens mit einem oder mehreren Vertragsstaaten, die nach Eingang der Notifikation der Rücknahme oder Ersetzung beim Verwahrer Vertragspartei dieses Übereinkommens werden, an dem letzten der Tage, an denen das Übereinkommen für die betreffenden Vertragsstaaten jeweils in Kraft tritt.

## Artikel 29

### Notifikationen

- (1) Vorbehaltlich der Absätze 5 und 6 sowie des Artikels 35 (Wirksamwerden) Absatz 7 sind Notifikationen nach den folgenden Bestimmungen bei der Unterzeichnung oder bei der Hinterlegung der Ratifikations-, Annahme- oder Genehmigungsurkunde abzugeben:
  - a) Artikel 2 (Auslegung von Ausdrücken) Absatz 1 Buchstabe a Ziffer ii,
  - b) Artikel 3 (Transparente Rechtsträger) Absatz 6,
  - c) Artikel 4 (Rechtsträger mit doppelter Ansässigkeit) Absatz 4,
  - d) Artikel 5 (Anwendung von Methoden zur Beseitigung der Doppelbesteuerung) Absatz 10,
  - e) Artikel 6 (Zweck eines unter das Übereinkommen fallenden Steuerabkommens) Absätze 5 und 6,
  - f) Artikel 7 (Verhinderung von Abkommensmissbrauch) Absatz 17,
  - g) Artikel 8 (Transaktionen zur Übertragung von Dividenden) Absatz 4,
  - h) Artikel 9 (Gewinne aus der Veräußerung von Anteilen oder Rechten an Rechtsträgern, deren Wert hauptsächlich auf unbeweglichem Vermögen beruht) Absätze 7 und 8,
  - i) Artikel 10 (Vorschrift zur Missbrauchsbekämpfung für in Drittstaaten oder -gebieten gelegene Betriebsstätten) Absatz 6,
  - j) Artikel 11 (Anwendung von Steuerabkommen zur Einschränkung des Rechtes einer Vertragspartei dieses Übereinkommens auf Besteuerung der in ihrem Gebiet ansässigen Personen) Absatz 4,
  - k) Artikel 12 (Künstliche Umgehung des Betriebsstättenstatus durch Kommissionärsmodelle und ähnliche Strategien) Absätze 5 und 6,
  - l) Artikel 13 (Künstliche Umgehung des Betriebsstättenstatus durch die Ausnahme bestimmter Tätigkeiten) Absätze 7 und 8,
  - m) Artikel 14 (Aufteilung von Verträgen) Absatz 4,
  - n) Artikel 16 (Verständigungsverfahren) Absatz 6,
  - o) Artikel 17 (Gegenberichtigung) Absatz 4,
  - p) Artikel 18 (Entscheidung für die Anwendung des Teiles VI),
  - q) Artikel 23 (Art des Schiedsverfahrens) Absatz 4,
  - r) Artikel 24 (Verständigung auf eine andere Regelung) Absatz 1,
  - s) Artikel 26 (Vereinbarkeit) Absatz 1 und
  - t) Artikel 35 (Wirksamwerden) Absätze 1, 2, 3, 5 und 7.
- (2) Notifikationen in Bezug auf unter das Übereinkommen fallende Steuerabkommen, die durch ein oder im Namen eines Gebiets oder Hoheitsgebiets geschlossen wurden, für dessen internationale Beziehungen eine Vertragspartei dieses Übereinkommens verantwortlich ist, werden, wenn dieses Gebiet oder Hoheitsgebiet nicht nach Artikel 27 (Unterzeichnung und Ratifikation, Annahme oder Genehmigung) Absatz 1 Buchstabe b oder c Vertragspartei des Übereinkommens ist, von der verantwortlichen Vertragspartei abgegeben und können sich von den Notifikationen dieser Vertragspartei in Bezug auf ihre eigenen unter das Übereinkommen fallenden Steuerabkommen unterscheiden.
- (3) Vorbehaltlich der Absätze 5 und 6 sowie des Artikels 35 (Wirksamwerden) Absatz 7 sind bei der Unterzeichnung abgegebene Notifikationen bei der Hinterlegung der Ratifikations-, Annahme- oder Genehmigungsurkunde zu bestätigen, es sei denn, in dem Dokument, das die Notifikationen enthält, ist ausdrücklich angegeben, dass es als endgültig anzusehen ist.
- (4) Werden bei der Unterzeichnung keine Notifikationen abgegeben, so ist zu diesem Zeitpunkt eine vorläufige Liste der zu erwartenden Notifikationen vorzulegen.

- (5) Eine Vertragspartei dieses Übereinkommens kann die Liste der nach Artikel 2 (Auslegung von Ausdrücken) Absatz 1 Buchstabe a Ziffer ii notifizierten Abkommen jederzeit durch eine an den Verwahrer gerichtete Notifikation erweitern. In dieser Notifikation gibt die Vertragspartei an, ob das Abkommen unter einen oder mehreren der von der Vertragspartei angebrachten Vorbehalte fällt, die in Artikel 28 (Vorbehalte) Absatz 8 aufgeführt sind. Die Vertragspartei kann auch einen neuen Vorbehalt nach Artikel 28 (Vorbehalte) Absatz 8 anbringen, wenn das zusätzliche Abkommen das erste wäre, das unter diesen Vorbehalt fällt. Die Vertragspartei gibt außerdem alle zusätzlichen Notifikationen an, die nach Absatz 1 Buchstaben b bis s gegebenenfalls erforderlich sind, um der Aufnahme der zusätzlichen Abkommen Rechnung zu tragen. Führt die Erweiterung zur erstmaligen Aufnahme eines Steuerabkommens, das durch ein oder im Namen eines Gebiets oder Hoheitsgebiets geschlossen wurde, für dessen internationale Beziehungen eine Vertragspartei dieses Übereinkommens verantwortlich ist, so gibt die Vertragspartei darüber hinaus alle Vorbehalte (nach Artikel 28 (Vorbehalte) Absatz 4) und Notifikationen (nach Absatz 2) an, die auf unter das Übereinkommen fallende Steuerabkommen anwendbar sind, die durch dieses oder im Namen dieses Gebiets oder Hoheitsgebiets geschlossen wurden. Ab dem Tag, an dem die hinzugefügten und nach Artikel 2 (Auslegung von Ausdrücken) Absatz 1 Buchstabe a Ziffer ii notifizierten Abkommen zu unter das Übereinkommen fallenden Steuerabkommen werden, wird der Tag, an dem die Änderungen der unter das Übereinkommen fallenden Steuerabkommen wirksam werden, durch Artikel 35 (Wirksamwerden) bestimmt.
- (6) Eine Vertragspartei dieses Übereinkommens kann durch eine an den Verwahrer gerichtete Notifikation zusätzliche Notifikationen nach Absatz 1 Buchstaben b bis s abgeben. Diese Notifikationen werden wirksam
- a) im Fall von unter das Übereinkommen fallenden Steuerabkommen ausschließlich mit Staaten oder Gebieten, die Vertragsparteien des Übereinkommens sind, zu dem Zeitpunkt des Eingangs der zusätzlichen Notifikation beim Verwahrer, und zwar
    - i) bei Notifikationen in Bezug auf Bestimmungen über im Abzugsweg erhobene Steuern, wenn das Ereignis, das zu derartigen Steuern führt, am oder nach dem 1. Januar des Jahres eintritt, das auf einen Zeitabschnitt von sechs Kalendermonaten ab dem Tag der Mitteilung des Verwahrers über die zusätzliche Notifikation folgt, und
    - ii) bei Notifikationen in Bezug auf alle anderen Bestimmungen für Steuern, die für Veranlagungszeiträume erhoben werden, die am oder nach dem 1. Januar des Jahres beginnen, das auf einen Zeitabschnitt von sechs Kalendermonaten ab dem Tag der Mitteilung des Verwahrers über die zusätzliche Notifikation folgt, und
  - b) im Fall eines unter das Übereinkommen fallenden Steuerabkommens mit einem oder mehreren Vertragsstaaten, die nach Eingang der zusätzlichen Notifikation beim Verwahrer Vertragspartei dieses Übereinkommens werden, an dem letzten der Tage, an denen das Übereinkommen für die betreffenden Vertragsstaaten jeweils in Kraft tritt.

### **Artikel 30**

#### **Nachträgliche Änderungen von unter das Übereinkommen fallenden Steuerabkommen**

Dieses Übereinkommen berührt nicht nachträgliche Änderungen eines unter das Übereinkommen fallenden Steuerabkommens, die zwischen den Vertragsstaaten des unter das Übereinkommen fallenden Steuerabkommens vereinbart werden können.

## **Artikel 31**

### **Konferenz der Vertragsparteien**

- (1) Die Vertragsparteien dieses Übereinkommens können zur Fassung von Beschlüssen oder zur Wahrnehmung von Aufgaben, die aufgrund des Übereinkommens gegebenenfalls erforderlich oder zweckdienlich sind, eine Konferenz der Vertragsparteien einberufen.
- (2) Die Konferenz der Vertragsparteien wird durch den Verwahrer unterstützt.
- (3) Jede Vertragspartei dieses Übereinkommens kann durch Übermittlung eines Ersuchens an den Verwahrer um eine Konferenz der Vertragsparteien ersuchen. Der Verwahrer unterrichtet alle Vertragsparteien dieses Übereinkommens von jedem Ersuchen. Anschließend beruft der Verwahrer eine Konferenz der Vertragsparteien ein, sofern das Ersuchen innerhalb von sechs Kalendermonaten nach Mitteilung des Ersuchens durch den Verwahrer von einem Drittel der Vertragsparteien befürwortet wird.

## **Artikel 32**

### **Auslegung und Durchführung**

- (1) Über Fragen zur Auslegung oder Durchführung von Bestimmungen eines unter das Übereinkommen fallenden Steuerabkommens in der durch dieses Übereinkommen geänderten Fassung wird nach den Bestimmungen des unter das Übereinkommen fallenden Steuerabkommens (in der gegebenenfalls durch dieses Übereinkommen geänderten Fassung) in Bezug auf die Regelung von Fragen der Auslegung oder der Anwendung des unter das Übereinkommen fallenden Steuerabkommens durch Verständigung entschieden.
- (2) Jegliche Fragen hinsichtlich der Auslegung oder Durchführung dieses Übereinkommens können von einer nach Artikel 31 (Konferenz der Vertragsparteien) Absatz 3 einberufenen Konferenz der Vertragsparteien behandelt werden.

## **Artikel 33**

### **Änderungen**

- (1) Jede Vertragspartei dieses Übereinkommens kann eine Änderung dieses Übereinkommens vorschlagen, indem sie dem Verwahrer den Änderungsvorschlag vorlegt.
- (2) Zur Prüfung des Änderungsvorschlags kann nach Artikel 31 (Konferenz der Vertragsparteien) Absatz 3 eine Konferenz der Vertragsparteien einberufen werden.

## **Artikel 34**

### **Inkrafttreten**

- (1) Dieses Übereinkommen tritt am ersten Tag des Monats in Kraft, der auf einen Zeitabschnitt von drei Kalendermonaten ab Hinterlegung der fünften Ratifizierungs-, Annahme- oder Genehmigungsurkunde folgt.
- (2) Für jeden Unterzeichner, der dieses Übereinkommen nach Hinterlegung der fünften Ratifikations-, Annahme- oder Genehmigungsurkunde ratifiziert, annimmt oder genehmigt, tritt es am ersten Tag des Monats in Kraft, der auf einen Zeitabschnitt von drei Kalendermonaten ab Hinterlegung der Ratifikations-, Annahme- oder Genehmigungsurkunde durch diesen Unterzeichner folgt.

## Artikel 35

### Wirksamwerden

- (1) Dieses Übereinkommen wird in jedem Vertragsstaat in Bezug auf ein unter das Übereinkommen fallendes Steuerabkommen wirksam
  - a) bei den im Abzugsweg erhobenen Steuern auf Beträge, die nicht ansässigen Personen gezahlt oder gutgeschrieben werden, wenn das Ereignis, das zu diesen Steuern führt, am oder nach dem ersten Tag des nächsten Kalenderjahrs eintritt, das am oder nach dem letzten der Tage, an denen das Übereinkommen für die Vertragsstaaten des unter das Übereinkommen fallenden Steuerabkommens jeweils in Kraft tritt, beginnt, und
  - b) bei allen anderen durch diesen Vertragsstaat erhobenen Steuern für Steuern, die für Veranlagungszeiträume erhoben werden, die nach einem Zeitabschnitt von sechs Kalendermonaten (oder nach einem kürzeren Zeitabschnitt, wenn alle Vertragsstaaten dem Verwahrer notifizieren, dass sie beabsichtigen, einen entsprechenden kürzeren Zeitabschnitt anzuwenden) ab dem letzten der Tage, an denen das Übereinkommen für die Vertragsstaaten des unter das Übereinkommen fallenden Steuerabkommens jeweils in Kraft tritt, beginnen.
- (2) Eine Vertragspartei dieses Übereinkommens kann sich ausschließlich zum Zweck ihrer eigenen Anwendung des Absatzes 1 Buchstabe a und des Absatzes 5 Buchstabe a entscheiden, das Wort „Kalenderjahr“ durch das Wort „Veranlagungszeitraum“ zu ersetzen, und notifiziert dies dem Verwahrer.
- (3) Eine Vertragspartei dieses Übereinkommens kann sich ausschließlich zum Zweck ihrer eigenen Anwendung des Absatzes 1 Buchstabe b und des Absatzes 5 Buchstabe b entscheiden, die Bezugnahme auf „Veranlagungszeiträume [...]“, die nach einem Zeitabschnitt von“ durch eine Bezugnahme auf „Veranlagungszeiträume [...], die am oder nach dem 1. Januar des nächsten Jahres, das nach einem Zeitabschnitt von [...] beginnt,“ zu ersetzen, und notifiziert dies dem Verwahrer.
- (4) Ungeachtet der Absätze 1 bis 3 wird Artikel 16 (Verständigungsverfahren) in Bezug auf ein unter das Übereinkommen fallendes Steuerabkommen für einen der zuständigen Behörde eines Vertragsstaats vorgelegten Fall am oder nach dem letzten der Tage, an denen das Übereinkommen für die Vertragsstaaten des unter das Übereinkommen fallenden Steuerabkommens jeweils in Kraft tritt, wirksam, mit Ausnahme der Fälle, deren Vorlage bis zu diesem Tag im Rahmen des unter das Übereinkommen fallenden Steuerabkommens vor dessen Änderung durch das Übereinkommen nicht möglich war, unabhängig von dem Veranlagungszeitraum, auf den sich der Fall bezieht.
- (5) Für ein neues unter das Übereinkommen fallendes Steuerabkommen, dessen Hinzufügung auf eine nach Artikel 29 (Notifikationen) Absatz 5 erfolgte Erweiterung der Liste der nach Artikel 2 (Auslegung von Ausdrücken) Absatz 1 Buchstabe a Ziffer ii notifizierten Abkommen zurückzuführen ist, wird das Übereinkommen in jedem Vertragsstaat wirksam
  - a) bei den im Abzugsweg erhobenen Steuern auf Beträge, die nicht ansässigen Personen gezahlt oder gutgeschrieben werden, wenn das Ereignis, das zu diesen Steuern führt, am oder nach dem ersten Tag des nächsten Kalenderjahrs eintritt, das am oder nach dem 30. Tag nach dem Tag der Mitteilung des Verwahrers über die Notifikation der Erweiterung der Liste der Abkommen beginnt, und
  - b) bei allen anderen durch diesen Vertragsstaat erhobenen Steuern für Steuern, die für Veranlagungszeiträume erhoben werden, die nach einem Zeitabschnitt von neun Kalendermonaten (oder nach einem kürzeren Zeitabschnitt, wenn alle Vertragsstaaten dem Verwahrer notifizieren, dass sie beabsichtigen, einen entsprechenden kürzeren Zeitabschnitt anzuwenden) ab dem Tag der Mitteilung des Verwahrers über die Notifikation der Erweiterung der Liste der Abkommen beginnen.
- (6) Eine Vertragspartei dieses Übereinkommens kann sich vorbehalten, dass Absatz 4 nicht in Bezug auf ihre unter das Übereinkommen fallenden Steuerabkommen gilt.

(7)

- a) Eine Vertragspartei dieses Übereinkommens kann sich vorbehalten,
- i) die Bezugnahmen auf „dem letzten der Tage, an denen das Übereinkommen für die Vertragsstaaten des unter das Übereinkommen fallenden Steuerabkommens jeweils in Kraft tritt,“ in den Absätzen 1 und 4 und
  - ii) die Bezugnahmen auf „dem Tag der Mitteilung des Verwahrers über die Notifikation der Erweiterung der Liste der Abkommen“ in Absatz 5  
durch Bezugnahmen auf „dem 30. Tag, nachdem die letzte der Notifikationen der einzelnen Vertragsstaaten, die den in Artikel 35 (Wirksamwerden) Absatz 7 beschriebenen Vorbehalt anbringen, über den Abschluss ihrer innerstaatlichen Verfahren für das Wirksamwerden dieses Übereinkommens in Bezug auf das betreffende unter das Übereinkommen fallende Steuerabkommen beim Verwahrer eingegangen ist,“ zu ersetzen;
  - iii) die Bezugnahmen auf „dem Tag der Mitteilung des Verwahrers über die Notifikation der Rücknahme oder Ersetzung des Vorbehalts“ in Artikel 28 (Vorbehalte) Absatz 9 Buchstabe a und
  - iv) die Bezugnahme auf „dem letzten der Tage, an denen das Übereinkommen für die betreffenden Vertragsstaaten jeweils in Kraft tritt,“ in Artikel 28 (Vorbehalte) Absatz 9 Buchstabe b  
durch Bezugnahmen auf „dem 30. Tag, nachdem die letzte der Notifikationen der einzelnen Vertragsstaaten, die den in Artikel 35 (Wirksamwerden) Absatz 7 beschriebenen Vorbehalt anbringen, über den Abschluss ihrer innerstaatlichen Verfahren für das Wirksamwerden der Rücknahme oder Ersetzung des Vorbehalts in Bezug auf das betreffende unter das Übereinkommen fallende Steuerabkommen beim Verwahrer eingegangen ist,“ zu ersetzen;
  - v) die Bezugnahmen auf „dem Tag der Mitteilung des Verwahrers über die zusätzliche Notifikation“ in Artikel 29 (Notifikationen) Absatz 6 Buchstabe a und
  - vi) die Bezugnahme auf „dem letzten der Tage, an denen das Übereinkommen für die betreffenden Vertragsstaaten jeweils in Kraft tritt,“ in Artikel 29 (Notifikationen) Absatz 6 Buchstabe b  
durch Bezugnahmen auf „dem 30. Tag, nachdem die letzte der Notifikationen der einzelnen Vertragsstaaten, die den in Artikel 35 (Wirksamwerden) Absatz 7 beschriebenen Vorbehalt anbringen, über den Abschluss ihrer innerstaatlichen Verfahren für das Wirksamwerden der zusätzlichen Notifikation in Bezug auf das betreffende unter das Übereinkommen fallende Steuerabkommen beim Verwahrer eingegangen ist,“ zu ersetzen;
  - vii) die Bezugnahmen auf „dem letzten der Tage, an denen das Übereinkommen für die einzelnen Vertragsstaaten des unter das Übereinkommen fallenden Steuerabkommens jeweils in Kraft tritt,“ in Artikel 36 (Wirksamwerden des Teiles VI) Absätze 1 und 2  
durch Bezugnahmen auf „dem 30. Tag, nachdem die letzte der Notifikationen der einzelnen Vertragsstaaten, die den in Artikel 35 (Wirksamwerden) Absatz 7 beschriebenen Vorbehalt anbringen, über den Abschluss ihrer innerstaatlichen Verfahren für das Wirksamwerden dieses Übereinkommens in Bezug auf das betreffende unter das Übereinkommen fallende Steuerabkommen beim Verwahrer eingegangen ist,“ zu ersetzen;
  - viii) die Bezugnahme auf den „Tag der Mitteilung des Verwahrers über die Notifikation der Erweiterung der Liste der Abkommen“ in Artikel 36 (Wirksamwerden des Teiles VI) Absatz 3,
  - ix) die Bezugnahmen auf den „Tag der Mitteilung des Verwahrers über die Notifikation der Rücknahme des Vorbehalts“, den „Tag der Mitteilung des Verwahrers über die Notifikation der Ersetzung des Vorbehalts“ und den „Tag der Mitteilung des Verwahrers über die

Notifikation der Rücknahme des Einspruchs gegen den Vorbehalt“ in Artikel 36 (Wirksamwerden des Teiles VI) Absatz 4 und

- x) die Bezugnahme auf den „Tag der Mitteilung des Verwahrers über die zusätzliche Notifikation“ in Artikel 36 (Wirksamwerden des Teiles VI) Absatz 5

durch Bezugnahmen auf den „30. Tag, nachdem die letzte der Notifikationen der einzelnen Vertragsstaaten, die den in Artikel 35 (Wirksamwerden) Absatz 7 beschriebenen Vorbehalt anbringen, über den Abschluss ihrer innerstaatlichen Verfahren für das Wirksamwerden des Teiles VI (Schiedsverfahren) in Bezug auf das betreffende unter das Übereinkommen fallende Steuerabkommen beim Verwahrer eingegangen ist,“ zu ersetzen.

- b) Eine Vertragspartei dieses Übereinkommens, die einen Vorbehalt nach Buchstabe a anbringt, notifiziert zeitgleich dem Verwahrer und den anderen Vertragsstaaten die Bestätigung des Abschlusses ihrer innerstaatlichen Verfahren.
- c) Bringen ein oder mehrere Vertragsstaaten eines unter das Übereinkommen fallenden Steuerabkommens einen Vorbehalt nach diesem Absatz an, so wird der Tag des Wirksamwerdens des Übereinkommens, der Rücknahme oder Ersetzung eines Vorbehalts, einer zusätzlichen Notifikation in Bezug auf dieses unter das Übereinkommen fallende Steuerabkommen oder des Teiles VI (Schiedsverfahren) für alle Vertragsstaaten des unter das Übereinkommen fallenden Steuerabkommens durch diesen Absatz bestimmt.

### **Artikel 36**

#### **Wirksamwerden des Teiles VI**

- (1) Ungeachtet des Artikels 28 (Vorbehalte) Absatz 9, des Artikels 29 (Notifikationen) Absatz 6 und des Artikels 35 (Wirksam werden) Absätze 1 bis 6 wird Teil VI (Schiedsverfahren) in Bezug auf zwei Vertragsstaaten eines unter das Übereinkommen fallenden Steuerabkommens wirksam
  - a) bei Fällen, die der zuständigen Behörde eines Vertragsstaats (nach Artikel 19 (Obligatorisches verbindliches Schiedsverfahren) Absatz 1 Buchstabe a) vorgelegt werden, am oder nach dem letzten der Tage, an denen dieses Übereinkommen für die Vertragsstaaten des unter das Übereinkommen fallenden Steuerabkommens jeweils in Kraft tritt, und
  - b) bei Fällen, die der zuständigen Behörde eines Vertragsstaats vor dem letzten der Tage, an denen das Übereinkommen für die Vertragsstaaten des unter das Übereinkommen fallenden Steuerabkommens jeweils in Kraft tritt, vorgelegt werden, an dem Tag, an dem beide Vertragsstaaten dem Verwahrer notifiziert haben, dass sie eine Verständigungsregelung nach Artikel 19 (Obligatorisches verbindliches Schiedsverfahren) Absatz 10 erzielt haben, zusammen mit Angaben zu dem Tag oder den Tagen, an dem beziehungsweise denen diese Fälle nach dieser Verständigungsregelung als der zuständigen Behörde eines Vertragsstaats (nach Artikel 19 (Obligatorisches verbindliches Schiedsverfahren) Absatz 1 Buchstabe a) vorgelegt gelten.
- (2) Eine Vertragspartei dieses Übereinkommens kann sich vorbehalten, dass Teil VI (Schiedsverfahren) nur insoweit für einen Fall gilt, welcher der zuständigen Behörde eines Vertragsstaats vor dem letzten der Tage, an denen dieses Übereinkommen für die Vertragsstaaten des unter das Übereinkommen fallenden Steuerabkommens jeweils in Kraft tritt, vorgelegt wird, als die zuständigen Behörden beider Vertragsstaaten übereinkommen, dass er für diesen bestimmten Fall gilt.
- (3) Im Fall eines neuen unter das Übereinkommen fallenden Steuerabkommens, dessen Hinzufügung auf eine nach Artikel 29 (Notifikationen) Absatz 5 erfolgte Erweiterung der Liste der nach Artikel 2 (Auslegung von Ausdrücken) Absatz 1 Buchstabe a Ziffer ii notifizierten Abkommen zurückzuführen ist, werden in den Absätzen 1 und 2 die Bezugnahmen auf den „letzten der Tage, an denen dieses Übereinkommen für die Vertragsstaaten des unter das Übereinkommen fallenden Steuerabkommens jeweils in Kraft tritt,“ durch Bezugnahmen auf den „Tag der Mitteilung des Verwahrers über die Notifikation der Erweiterung der Liste der Abkommen“ ersetzt.

- (4) Eine Rücknahme oder Ersetzung eines nach Artikel 26 (Vereinbarkeit) Absatz 4 angebrachten Vorbehalts aufgrund des Artikels 28 (Vorbehalte) Absatz 9 oder die Rücknahme eines Einspruchs gegen einen nach Artikel 28 (Vorbehalte) Absatz 2 angebrachten Vorbehalt, die zur Anwendung des Teiles VI (Schiedsverfahren) zwischen den beiden Vertragsstaaten eines unter das Übereinkommen fallenden Steuerabkommens führt, wird nach Absatz 1 Buchstaben a und b wirksam, wobei die Bezugnahmen auf den „letzten der Tage, an denen dieses Übereinkommen für die Vertragsstaaten des unter das Übereinkommen fallenden Steuerabkommens jeweils in Kraft tritt,“ durch Bezugnahmen auf den „Tag der Mitteilung des Verwahrers über die Notifikation der Rücknahme des Vorbehalts“, den „Tag der Mitteilung des Verwahrers über die Notifikation der Ersetzung des Vorbehalts“ oder den „Tag der Mitteilung des Verwahrers über die Notifikation der Rücknahme des Einspruchs gegen den Vorbehalt“ ersetzt werden.
- (5) Eine zusätzliche Notifikation nach Artikel 29 (Notifikationen) Absatz 1 Buchstabe p wird nach Absatz 1 Buchstaben a und b wirksam, wobei in den Absätzen 1 und 2 die Bezugnahmen auf den „letzten der Tage, an denen dieses Übereinkommen für die Vertragsstaaten des unter das Übereinkommen fallenden Steuerabkommens jeweils in Kraft tritt,“ durch Bezugnahmen auf den „Tag der Mitteilung des Verwahrers über die zusätzliche Notifikation“ ersetzt werden.

### **Artikel 37**

#### **Rücktritt**

- (1) Jede Vertragspartei dieses Übereinkommens kann durch eine an den Verwahrer gerichtete Notifikation jederzeit von diesem Übereinkommen zurücktreten.
- (2) Ein Rücktritt nach Absatz 1 wird bei Eingang der Notifikation beim Verwahrer wirksam. In Fällen, in denen dieses Übereinkommen in Bezug auf alle Vertragsstaaten eines unter das Übereinkommen fallenden Steuerabkommens vor dem Wirksamwerden des Rücktritts einer Vertragspartei dieses Übereinkommens in Kraft getreten ist, verbleibt dieses unter das Übereinkommen fallende Steuerabkommen in seiner durch das Übereinkommen geänderten Fassung.

### **Artikel 38**

#### **Verhältnis zu Protokollen**

- (1) Dieses Übereinkommen kann durch ein oder mehrere Protokolle ergänzt werden.
- (2) Um Vertragspartei eines Protokolls zu werden, muss ein Staat oder Gebiet auch Vertragspartei dieses Übereinkommens sein.
- (3) Eine Vertragspartei dieses Übereinkommens ist nur dann durch ein Protokoll gebunden, wenn sie nach dessen Bestimmungen Vertragspartei des Protokolls wird.

### **Artikel 39**

#### **Verwahrer**

- (1) Der Generalsekretär der Organisation für wirtschaftliche Zusammenarbeit und Entwicklung ist Verwahrer dieses Übereinkommens und der Protokolle nach Artikel 38 (Verhältnis zu Protokollen).
- (2) Der Verwahrer notifiziert den Vertragsparteien und Unterzeichnern dieses Übereinkommens innerhalb eines Kalendermonats
  - a) jede Unterzeichnung nach Artikel 27 (Unterzeichnung und Ratifikation, Annahme oder Genehmigung),
  - b) die Hinterlegung jeder Ratifikations-, Annahme- oder Genehmigungsurkunde nach Artikel 27 (Unterzeichnung und Ratifikation, Annahme oder Genehmigung),

- c) jeden Vorbehalt und jede Rücknahme oder Ersetzung eines Vorbehalts nach Artikel 28 (Vorbehalte),
  - d) jede Notifikation oder zusätzliche Notifikation nach Artikel 29 (Notifikationen),
  - e) jeden Änderungsvorschlag in Bezug auf dieses Übereinkommen nach Artikel 33 (Änderungen),
  - f) jeden Rücktritt von dem Übereinkommen nach Artikel 37 (Rücktritt) und
  - g) jede andere Mitteilung im Zusammenhang mit dem Übereinkommen.
- (3) Der Verwahrer führt öffentlich verfügbare Listen
- a) der unter das Übereinkommen fallenden Steuerabkommen,
  - b) der von den Vertragsparteien dieses Übereinkommens angebrachten Vorbehalte und
  - c) der von den Vertragsparteien dieses Übereinkommens abgegebenen Notifikationen.

Zu Urkund dessen haben die hierzu gehörig befugten Unterzeichneten dieses Übereinkommen unterschrieben.

Geschehen zu Paris am 24. November 2016 in englischer und französischer Sprache, wobei jeder Wortlaut gleichermaßen verbindlich ist, in einer Urschrift, die im Archiv der Organisation für wirtschaftliche Zusammenarbeit und Entwicklung hinterlegt wird.

## Anlage IV – Wortlaut der Hybrid-Regelungen

	<b>Art. 3 Abs. 1 MLI</b>	<b>Art. 1 Abs. 2 OECD-MA*</b>	<b>Art. 1 Abs. 2 DBA-Japan</b>	<b>Art. 1 Abs. 2 DBA-Australien</b>
1	Im Sinne eines [...] Steuerabkommens	Für die Zwecke dieses Abkommens	Im Sinne dieses Abkommens	
2	gelten Einkünfte			gelten Einkünfte (einschließlich Gewinne)
3	die durch oder über	die von oder über einen	die durch oder über	die von oder über
4	Rechtsträger oder [ <i>OECD-MA</i> : ein] Gebilde [ <i>MLI, Japan, Australien</i> : bezogen; <i>OECD-MA</i> : erzielt] werden			
5	die nach dem Steuerrecht eines der [ <i>Japan, Australien</i> : beiden] Vertragsstaaten [ <i>OECD-MA</i> : ganz; <i>MLI, Japan, Australien</i> : als vollständig] oder teilweise steuerlich [ <i>MLI, OECD-MA</i> : transparent behandelt werden; <i>Australien, Japan</i> : transparent gelten]			
6	als Einkünfte einer in einem Vertragsstaat ansässigen Person			
7	<i>MLI, Japan, Australien</i> : jedoch nur, soweit die <i>OECD-MA</i> : jedoch nur insoweit, als diese			
8	Einkünfte für [ <i>OECD-MA</i> : die] Zwecke der Besteuerung durch diesen [ <i>OECD-MA, Australien</i> : Staat; <i>MLI, Japan</i> : Vertragsstaat] als Einkünfte einer [ <i>MLI, Japan, OECD-MA</i> : in diesem Vertragsstaat; <i>Australien</i> : dort] ansässigen Person [ <i>MLI, OECD-MA</i> : behandelt werden; <i>Japan, Australien</i> gelten].			

\*Vgl. Wassermeyer, DBA, OECD-MA Art. 1

Art. 1 Abs. 7 DBA-USA	Prot. Nr. 1 Buchst. b zum DBA-Mexiko	Art. 4 Abs. 3 DBA-Bulgarien	Prot. Nr. I Abs. 2 S. 1 DBA-Niederlande
-			
Werden Einkünfte oder Gewinne			
von einer oder über			über
eine Person erzielt			
die nach dem Recht eines der Vertragsstaaten als solche nicht steuerpflichtig ist			die nach dem Recht eines der Vertrags- staaten steuerlich transparent ist
gelten diese als von einer in [ <i>USA und Niederlande</i> : einem Staat; <i>Bulgarien</i> : diesem Staat; <i>Mexiko</i> : einem Vertragsstaat] ansässigen Person erzielt,			
-			
soweit sie im Sinne der Steuergesetze dieses Staates [ <i>Niederlande</i> : wie] als Einkünfte [ <i>USA, Niederlande und Bulgarien</i> : oder; <i>Mexiko</i> : und] Gewinne [ <i>USA und Bulgarien</i> : einer; <i>Mexiko</i> : dieser] ansässigen Person [ <i>USA, Bulgarien, Mexiko</i> : gelten <i>Niederlande</i> : behandelt werden].			

## Anlage V – Matrix zu den Änderungen durch das MLI in den von Deutschland notifizierten DBA

Übersicht, ob sich durch das MLI Änderungen in den von Deutschland  
gewählten DBA ergeben werden:

Art. MLI	Art.6	Art. 7	Art. 8	Art. 9	Art. 10	Art. 13 (Option A)
DBA mit						
1. Österreich (e)	x	x	-	-	x	x
2. Kroatien (e)	x	x	-	x	-	x
3. Tschechien (e)	x	x	-	-	-	-
4. Frankreich (e)	x	x	x	x	-	-
5. Griechenland (e)	x	x	-	-	-	-
6. Ungarn (e)	x	x	-	-	-	-
7. Italien (v)	x	x	o (Art. 10 Abs. 5) - (Art. 10 Abs. 3)	x	-	x
8. Japan (e)	o	o	o (Art. 10 Abs. 2) - (Art. 10 Abs. 3)	x	x	x
9. Luxemburg (e)	x	x	-	-	-	-
10. Malta (e)	x	x	-	x	-	-
11. Rumänien (v)	x	x	x	-	x	x
12. Slowakei (e)	x	x	x	x	x	x
13. Spanien (v)	x	x	x	x	x	x
14. Türkei (v)	x	x	-	-	-	x

### Legende:

„x“ Änderung des DBA durch das MLI

„-“ Keine Änderung des DBA

„o“ Keine Änderung der DBA-Regelung, da diese bereits der MLI-Regelung entspricht

„(e)“ bzw. „(v)“ endgültige bzw. vorläufige Positionen des anderen Vertragsstaates

Art. 16 Abs. 1 Satz 1	Art. 16 Abs. 1 Satz 2	Art. 16 Abs. 2 Satz 1	Art. 16 Abs. 2 Satz 2	Art. 16 Abs. 3 Satz 1	Art. 16 Abs. 3 Satz 2	Art. 17	Art. 18 bis 26
-	o	o	o	o	o	o	-
-	o	o	o	o	o	o	-
-	x	o	x	o	o	o	-
-	o	o	o	o	o	x	-
-	x	x	x	o	x	x	x
-	o	o	o	o	o	o	x
-	x	o	x	o	x	x	x
-	o	o	o	o	o	o	-
-	o	o	o	o	o	o	-
-	o	o	o	o	o	o	x
-	o	o	o	o	o	o	-
-	x	o	x	o	o	o	-
-	o	o	o	o	o	o	x
-	o	o	o	o	o	o	-

## **Anlage VI – Liste der durch das MLI zu ändernden DBA gem. der vorläufigen Notifikation Deutschlands**

In der folgenden Tabelle sind die durch das MLI zu ändernden 35 deutschen DBA gem. der vorläufigen Notifikation von Deutschland nach Art. 2 Abs. 1 Buchst. a Doppelbuchst. ii MLI anlässlich der Unterzeichnung des MLI durch Deutschland in 2017 aufgelistet. In dieser Auflistung wurde die Nummerierung der vorläufigen Notifikation Deutschlands zu Art. 2 MLI beibehalten.

1: Österreich	8: Dänemark	15: Italien	22: Malta	29: Slowakei
2: Bulgarien	9: Estland	16: Japan	23: Mauritius	30: Slowenien
3: China	10: Finnland	17: Korea	24: Mexiko	31: Spanien
4: Costa Rica	11: Frankreich	18: Lettland	25: Niederlande	32: Türkei
5: Kroatien	12: Ungarn	19: Liechtenstein	26: Neuseeland	33: VAE
6: Zypern	13: Irland	20: Litauen	27: Rumänien	34: UK
7: Tschechien	14: Israel	21: Luxemburg	28: Russland	35: USA

## **ifst-Schriften 2021 / 2020 / 2019**

### **2021**

- Nr. 538 *Ehrke-Rabel/Hammerl/Zechner*, Umsatzsteuer in einer digitalisierten Welt
- Nr. 539 *Valta/Geberth/Fehling*, Besteuerung von international tätigen Unternehmen in Entwicklungsländern – Herausforderungen, Anreize und Rahmenbedingungen für Investitionen
- Nr. 540 *Schnitger/Holst*, Deutsche Abkommenspolitik – Umsetzung des MLI in den deutschen DBA –

### **2020**

- Nr. 533 *Hötzel/Krüger/Niermann/Scherer/Lehmann*, Unternehmensfinanzierung durch Ausgabe von Kryptotoken – Besteuerung in Deutschland und in der Schweiz
- Nr. 534 *Marquardsen*, Einstimmigkeit in Steuerfragen – Reformbedarf?
- Nr. 535 *Heidecke/Wilmanns*, Verrechnungspreise im Lichte der Coronapandemie – Kurz-, mittel- und langfristige Perspektiven
- Nr. 536 *Heidecke et al.*, Verrechnungspreise und Digitalisierung: I. Verrechnungspreise in digitalen und sich digitalisierenden Geschäftsmodellen – Bestandsaufnahme und Leitlinien
- Nr. 537 *Oestreicher/Muntermann/Schwager*, Verrechnungspreise und Digitalisierung: II. Empirische Analyse – Konsequenzen für die transaktionsbezogene Gewinnaufteilung

## 2019

- Nr. 527 *Hey/Schwarz/Reimer/Karpen/Kirchhof*, Chancen guter Gesetzgebung in einer komplexen Welt, Redemanuskripte zur Tagung am 21. und 22. November 2018
- Nr. 528 *Joisten/Spierts/Heijnen/Ratzenhofer*, Reform der Erfassung von Share Deals bei der Grunderwerbsteuer
- Nr. 529 *Salder*, Die Liquiditätslücke bei der Einfuhrumsatzbesteuerung in Deutschland: Reformbedarf und Reformoptionen
- Nr. 530 *Scheffler/Hey*, Aktuelle Fragen der Grundsteuerreform: Wirkungen und Gesetzgebungskompetenz
- Nr. 531 *Strüber/von Donat*, Die Anwendung des Beihilfeverbots auf steuerliche Maßnahmen der Mitgliedstaaten – Von der Ausnahme zur Regel?
- Nr. 532 *Haase/Kuen/Nonnenmacher*, Einführung der Forschungszulage: Eine Chance für den innovativen Mittelstand?