

# FR

## Finanz-Rundschau

# Ertragsteuerrecht

EST · KSt · GewSt · UmwSt · ErbSt

In Verbindung mit dem Fachinstitut der Steuerberater  
herausgegeben vom Verlag Dr. Otto Schmidt

5. Dezember 2011

Seiten 1077–1124

93. Jahrgang · 23/2011

*RA StB Prof. Dr. Jürgen Lüdicke, Partner PwC, Universität Hamburg\**

## DBA-Politik der Bundesregierung

*Der Verf. behandelt Zweck und Bedeutung der DBA und die darin geregelte Vermeidung der Doppelbesteuerung zunächst im Ansässigkeitsstaat Deutschland und sodann in den Quellenstaaten. Es folgt ein kurzer Blick auf Bestimmungen, die das verfahrensmäßige Zusammenwirken der Staaten regeln. Mit eini-*

*gen Bemerkungen zu dem im BMF in Arbeit befindlichen deutschen Musterabkommen, zu den Denkschriften und zu rein innerstaatlichen Steuervorschriften, die im Zusammenhang mit den DBA stehen und deshalb ebenso wie diese Gegenstand der DBA-Politik sind, wird der Beitrag abgeschlossen.*

### I. Einleitung

Der Titel der heutigen Veranstaltung lautet „DBA-Politik der Bundesregierung“. Ich kann nicht für die Bundesregierung sprechen, sondern Sie nur an meinen eigenen Überlegungen teilhaben lassen, wie eine deutsche DBA-Politik aussehen könnte.

Zunächst einmal: Es ist zu begrüßen, dass wir heute die deutsche DBA-Politik diskutieren. Sie war schon in den vergangenen Monaten Gegenstand öffentlicher Veranstaltungen und wird dies in den kommenden Monaten noch öfter sein. Darin liegt ein Fortschritt, denn die DBA-Politik war in der öffentlichen Diskussion bis vor kurzer Zeit ein weithin unbekanntes Wesen. Nicht nur mit Blick auf konkrete laufende DBA-Verhandlungen, sondern auch allgemein hinsichtlich vieler DBA-politischer Einzelfragen könnte man in den vergangenen Jahren und Jahrzehnten – etwas überspitzt – durchaus von „Geheimpolitik“ sprechen. Fehlender öffentlicher Diskurs ist in einem Rechtsstaat jedoch ein bekanntes Unwesen.

Lassen Sie mich bei aller Kritik, allen Anmerkungen und Anregungen, die heute – auch von mir – geäußert werden mögen, zunächst ganz klar festhalten: im Großen und Ganzen sind die deutschen DBA gut und es ist gut, dass sie so zahlreich sind, mit anderen Worten, dass Deutschland ein so enges DBA-Netz hat. Nur ist es wie so oft: das Bessere ist des Guten Feind!

Ich werde die folgenden Themen behandeln: Nach grundsätzlichen Bemerkungen zu Zweck und Bedeutung der DBA spreche ich die darin geregelte Vermeidung der Doppelbesteuerung zunächst im Ansässig-

keitsstaat Deutschland und sodann in den Quellenstaaten an. Es folgt ein kurzer Blick auf Bestimmungen, die das verfahrensmäßige Zusammenwirken der Staaten regeln. Abschließen werde ich meinen Vortrag mit einigen Bemerkungen zu dem im BMF in Arbeit befindlichen deutschen Musterabkommen, zu den Denkschriften und zu rein innerstaatlichen Steuervorschriften, die im Zusammenhang mit den DBA stehen und deshalb ebenso wie diese Gegenstand der DBA-Politik sind.

### II. Zweck der Doppelbesteuerungsabkommen

Was ist der Zweck der Doppelbesteuerungsabkommen?

Die Einladung zu dieser Veranstaltung sagt es sehr treffend: „Abkommen zur Vermeidung der Doppelbesteuerung sollen Menschen und Wirtschaft verlässliche steuerliche Grundlagen bei grenzüberschreitender wirtschaftlicher Betätigung geben; sie sollen dazu beitragen, dass die unterschiedlichen Steuerrechtsordnungen der Vertragsstaaten sachgerecht und steuerpolitisch sinnvoll zusammenwirken und insbesondere Doppelbesteuerungen vermieden werden.“

In der Tat: die DBA sollen die Doppelbesteuerung vermeiden helfen, die infolge des naturgemäß unkoordinierten Zusammentreffens nicht aufeinander abgestimmter einzelstaatlicher Rechtsordnungen droht. Und sie sollen dies möglichst rechtssicher und mit Blick auf die betroffenen wirtschaftlichen Engagements möglichst langfristig tun.

\* Leicht erweiterte Fassung des Vortrags anlässlich des 40. Berliner Steuergesprächs in Berlin am 26.9.2011; die Vor-

tragsform wurde beibehalten.

## DBA-Politik der Bundesregierung

Die Vermeidung doppelter Nichtbesteuerung ist hingegen nicht der Zweck der DBA und sollte es auch nicht sein. Wenn sich aus dem unkoordinierten Zusammentreffen zweier Steuerrechtsordnungen doppelte Nichtbesteuerung ergibt, kann das ohne Berührung des Gleichheitssatzes nicht im bilateralen Verhältnis geändert werden.<sup>1</sup> Aus der in den Überschriften vieler deutscher Abkommen genannten Zielsetzung „zur Vermeidung der Doppelbesteuerung und zur Verhinderung der Steuerverkürzung“<sup>2</sup> folgt nichts Gegenteiliges. Eine infolge der Anwendung gesetzlicher Bestimmungen beider Staaten eintretende doppelte Nichtbesteuerung hat nichts mit „Steuerverkürzung“ zu tun.<sup>3</sup> Dies ergibt sich auch eindeutig aus den englischen Fassungen deutscher Abkommen, in denen von „*prevention of fiscal evasion*“ die Rede ist; dieser auch im OECD-MA gebräuchliche Ausdruck lautet in dessen französischer Fassung „*la fraude fiscale*“.

Ist demnach die Vermeidung doppelter Nichtbesteuerung zwar nicht der Zweck der DBA, so ist es im Allgemeinen aber auch nicht ihr Ziel, eine doppelte Nichtbesteuerung herbeizuführen. Aus diesem Grunde können in einem DBA Vorkehrungen getroffen werden, beispielsweise durch *subject to tax*-Klauseln oder *switch over*-Klauseln. Die Vermeidung doppelter Nichtbesteuerung kann hingegen keinesfalls eine Auslegung der Abkommen gegen ihren Wortlaut rechtfertigen. Im Übrigen bestehen nach wie vor gute Gründe für das Verbot der virtuellen Doppelbesteuerung.<sup>4</sup>

Lassen Sie mich nun zu einigen materiell-rechtlichen Aspekten kommen, die die deutsche DBA-Politik bestimmen sollten.

### III. Vermeidung der Doppelbesteuerung in Deutschland als Ansässigkeitsstaat.

Die derzeitige Bundesregierung hat sich bekanntlich in ihrem Koalitionsvertrag<sup>5</sup> grundsätzlich zur Anwendung der Freistellungsmethode bekannt. Dies ist zu begrüßen und sollte auch von zukünftigen Bundesregierungen beibehalten werden. Die Freistellungsmethode ist für tendenziell hoch besteuerte Staaten wie Deutschland ein sehr geeignetes Mittel, ihrer Wirtschaft im Ausland zu Wettbewerbsfähigkeit zu verhelfen. Und außerdem ist sie in mancher Hinsicht deutlich praktikabler als eine detailverliebte „durchgeregelte“ Anrechnungsmethode. Im Übrigen liegt Deutschland damit durchaus im internationalen Trend. Es ist zu beobachten, dass verschiedene klassische Anrechnungs-

staaten wie Großbritannien, die USA, Kanada oder Japan in der jüngsten Vergangenheit teilweise zur Freistellung umgeschwenkt sind oder dies für die nahe Zukunft ernsthaft erwägen.<sup>6</sup>

Die Freistellung sollte, wie es auch in der Vergangenheit in vielen deutschen DBA gehandhabt wurde, für Direktinvestitionen, also Betriebsstätten und Schachtelbeteiligungen, für Grundvermögen und insbesondere auch für unselbständige Arbeit gelten – abweichend von der derzeitigen DBA-Praxis übrigens auch für Leiharbeitnehmer, wenn sie im ausländischen Tätigkeitsstaat ihre Steuern tatsächlich entrichtet haben.<sup>7</sup> Gerade die Freistellung aller Arbeitseinkünfte ist für die deutsche exportorientierte Industrie wichtig, um angesichts der häufig anzutreffenden Nettolohnvereinbarungen den Auslandseinsatz von Mitarbeitern nicht noch weiter zu verteuern und dadurch bedingte Wettbewerbsnachteile in den Auslandsmärkten zu vermeiden.<sup>8</sup>

Die Freistellung von ausländischen Betriebsstätten gilt nach neuerer Rechtsprechung des EuGH<sup>9</sup> und des BFH<sup>10</sup> im Verhältnis zu EU- und EWR-Staaten nicht im Falle sog. finaler Verluste. Diese dem Binnenmarkt und den Grundfreiheiten geschuldete Ausnahme von der – durchaus angreifbaren – deutschen<sup>11</sup> Interpretation der Freistellungsmethode (sog. Symmetriethese) sollte keinesfalls Anlass sein, bei Betriebsstätten generell zur Anrechnungsmethode überzugehen. Denn die Anrechnungsmethode führt im Gewinnfall häufig zu einem der Freistellung vergleichbaren Ergebnis, nämlich der Nichterhebung deutscher Steuer aufgrund der Anrechnung der (mindestens) gleich hohen ausländischen Steuer. Es ist daher schwerlich nachvollziehbar, wenn gelegentlich die Frage aufgeworfen wird, ob aus steuerpolitischer Sicht der Abzug (nur) der finalen Verluste bei Freistellung die weitere Verwendung der Freistellungsmethode gefährde; denn bei Verwendung der Anrechnungsmethode wären alle, d.h. auch die laufenden Verluste im Inland abziehbar.

Die Freistellung von Betriebsstätteinkünften und Schachteldividenden wird in Deutschland – übrigens durchaus in Übereinstimmung mit der Praxis in einigen anderen Freistellungsstaaten – traditionell von sog. Aktivitätsvorbehalten abhängig gemacht. Auch wenn man diese Praxis grundsätzlich für richtig hält – und ich will hier<sup>12</sup> insoweit keine Grundsatzdebatte auslösen –, sollte Deutschland mit anderen normal besteuerten Industriestaaten und EU-Staaten keine Aktivitätsklauseln vereinbaren; sie haben einen unan-

1 Vgl. Lüdicke, „Überlegungen zur deutschen DBA-Politik“ (Nomos, 2008), S. 7 f. m.w.N. (dort auch zu dem möglichen Abkommensziel, Nichtbesteuerung infolge Steuerverkürzung zu vermeiden).

2 So z.B. DBA-Großbritannien (2010 und 1964/1970), DBA-USA.

3 A.A. aber offenbar Mitschke, IStR 2011, 537 (539).

4 Vgl. OECD-MK zu Art. 23A MA Tz. 34; Lüdicke, DBA-Politik (Fn. 1), S. 93 f.

5 Koalitionsvertrag zwischen CDU, CSU und FDP v. 26.10.2009.

6 Nachweise bei Lüdicke, Bulletin for International Taxation 2010, 609; vgl. auch Göydeniz, IStR 2011, 665.

7 Vgl. näher Lüdicke, DBA-Politik (Fn. 1), S. 76 f.

8 Deutsche Arbeitgeber stehen im Zielland häufig in einer Konkurrenzsituation zu ausländischen Arbeitgebern; die

Gesamtkosten der Arbeitnehmerentsendung beeinflussen naturgemäß die Angebotspreise.

9 EuGH v. 15.5.2008 – C-414/06 – *Lidl Belgium*, FR 2008, 831.

10 BFH v. 9.6.2010 – I R 100/09, BStBl. II 2010, 1065 = FR 2010, 901; v. 9.6.2010 – I R 107/09, FR 2010, 896 m. Anm. Buciek = DStRE 2010, 1026.

11 Anders die Rechtsprechung des österreichischen VwGH v. 25.9.2001 – 99/14/0217E, IStR 2001, 754, und die Rechtsprechung des luxemburgischen Cour administrative v. 10.8.2005 – 19407C, jeweils zu dem DBA mit Deutschland (das Urteil v. 10.8.2005 ist teilweise – in deutscher Übersetzung – wiedergegeben bei Hahn, IStR 2010, 157; vgl. dazu auch Braunagel, IStR 2010, 163).

12 Vgl. aber eingehend Lüdicke, DBA-Politik (Fn. 1), S. 77 ff.; Lüdicke, Bulletin for International Taxation 2010, 609 (615 f.).

## DBA-Politik der Bundesregierung

gemessenen Lenkungscharakter, weil sie Investitionen über Tochtergesellschaften bevorzugen – dort gilt in jedem Fall § 8b KStG – und weil sie mit der Idee des Binnenmarktes, dem *level playing field*, in Konflikt stehen.

Soweit Aktivitätsklauseln künftig verwendet werden, bedürfen sie der Verbesserung. Die Formulierungen der Aktivitätsklauseln unterscheiden sich von DBA zu DBA und sind mit dem – ebenfalls überarbeitungsbedürftigen – Aktivitätskatalog des § 8 AStG häufig nicht abgestimmt. Anders als bei der Hinzurechnungsbesteuerung führen auch bereits mehr als nur ganz geringfügige passive Einkünfte zur Infektion aller aktiven Betriebsstätteneinkünfte.<sup>13</sup> Systematisch ist die Infektionswirkung weder zwingend noch überzeugend; für die Praxis ist sie nur schwer erträglich. Hier ist eine grundsätzliche Neubesinnung von Nöten, die hoffentlich im Rahmen der noch anzusprechenden Ausarbeitung eines deutschen Musterabkommens erfolgt.

Bei dieser Gelegenheit ist auch über die Behandlung von Grundstückseinkünften, die in einer Betriebsstätte anfallen, erneut nachzudenken: derzeit findet sich in nahezu allen deutschen DBA eine – man hat den Eindruck: durch „sinnfreies“ *copy* und *paste* übernommene – Regelung, wonach die Passivität einer Betriebsstätte auch die entsprechenden Grundstückseinkünfte infiziert.<sup>14</sup> Welcher Sinn, welche Wertungsentscheidung liegt einer solchen Regelung zugrunde, wenn vergleichbare Grundstückseinkünfte ohne weiteres freigestellt werden, sofern sie außerhalb einer Betriebsstätte anfallen?

Auch das weitere Arsenal von Maßnahmen zur Abwehr einer unerwünschten Inanspruchnahme der Freistellungsmethode bedarf dringend der Entrümpelung und Abstimmung. So setzt beispielsweise die Freistellung nach dem neuen DBA mit Großbritannien voraus, dass weder die im Methodenartikel vereinbarte *subject to tax*-Klausel, noch die *switch over*-Klausel, noch der unilaterale *treaty override* in § 50d Abs. 9 EStG greift.<sup>15</sup> Das Gesamtpaket dieser aufeinander nicht abgestimmten Regelungen kann man auf Englisch gestrost als *overkill* bezeichnen.

#### IV. Begrenzung der Besteuerung im Quellenstaat

Lassen Sie uns nun einen Blick auf die Besteuerung in den Quellenstaaten werfen. Für Deutschland als exportorientiertem Industriestaat sollte die Reduzierung jeglicher Quellenbesteuerung auf der Prioritätenliste stehen. Dies gilt gleichermaßen für den Nullsatz bei Schachteldividenden wie für den Nullsatz bei Zinsen und Lizenzen. Insoweit birgt jede Quellenbesteuerung die Gefahr einer internationalen Doppelbesteuerung, da sie üblicherweise als Bruttobesteuerung von den Einnahmen und nicht als Nettogewinnbesteuerung

ausgestaltet ist. Bei Schachteldividenden kommt hinzu, dass jegliche Quellenbesteuerung dem Grundgedanken des § 8b KStG widerspricht und eine Anrechnung der Quellensteuer fast immer unmöglich ist – auch im Ausland. Im Interesse der internationalen Wirtschaft sollte Deutschland auch gegenüber Entwicklungsländern auf den Verzicht auf Quellensteuern drängen. Sofern aus *entwicklungspolitischer* Sicht<sup>16</sup> eigene (Steuer-)Einnahmen solcher Staaten wünschenswert sind, ist das Feld der Quellenbesteuerung hierfür jedenfalls denkbar ungeeignet, denn solche „Entwicklungspolitik“ sollte aus dem Bundeshaushalt, aber nicht von einzelnen nachteilig betroffenen Unternehmen finanziert werden.

Mit Blick auf die Quellenbesteuerung von Zinsen ist es seit langer Zeit deutsche Abkommenspolitik, für Deutschland (häufig an versteckter Stelle in den Protokollen zu den DBA) ein – in der Höhe meist unbegrenztes – Quellenbesteuerungsrecht vorzubehalten, wenn diese Zinsen gewinnabhängig und beim Schuldner steuerlich abzugsfähig sind. Damit soll die Kapitalertragsteuererhebung bei partiarischen Darlehenszinsen, typischen stillen Gesellschaften u.Ä. sichergestellt werden, die zur „Gewinnabsaugung“ besonders geeignet sind.<sup>17</sup> Diese langjährige Praxis muss aus zwei Gründen überdacht werden:

Erstens ist es wegen der bei allen Zinszahlungen anwendbaren Zinsschranke im Zeitpunkt der Zahlung und damit im Zeitpunkt des Kapitalertragsteuerabzugs häufig gar nicht absehbar, ob die Zinsen beim Schuldner tatsächlich abzugsfähig sind.

Zweitens und vor allem ist aber zu fragen, ob eine Quellenbesteuerung gewinnabhängiger Zinsen heute noch mit der durch die Zinsschranke erfolgten gesetzlichen Wertung vereinbar ist. Die Zinsschranke geht davon aus, dass Zinsen in einem gewissen Rahmen (z.B. 30 % vom EBITDA) abzugsfähig sein sollen. Das schließt es wertungsmäßig eigentlich aus, diese Zinsen – entgegen der Vorgabe des Art. 11 des OECD-Musterabkommens – in der Hand des ausländischen Empfängers einer unbeschränkten deutschen Quellenbesteuerung zu unterwerfen. Denn wenn die Zinsen die Hürde der Zinsschranke übersprungen haben und abzugsfähig sind, ist es wertungsmäßig im Grunde gleichgültig, ob sie gewinnabhängig oder nicht gewinnabhängig sind.

Ein weiteres, künftig vermutlich immer bedeutender werdendes Thema der Quellenbesteuerung ergibt sich bei Betriebsstätten aus den OECD-Tendenzen zur Ausweitung des Betriebsstättenbegriffs. Hier drohen nicht nur Doppelbesteuerungen wegen Uneinigkeit der Staaten und eine Zersplitterung des Unternehmensergebnisses mit den daraus resultierenden Steuererklärungsspflichten in vielen Staaten,<sup>18</sup> sondern

13 Selbst bei Aktivitätsklauseln, die auf § 8 AStG verweisen, werden abweichend von den Rechtsfolgen der Hinzurechnungsbesteuerung die aktiven Einkünfte infiziert.

14 Vgl. zur mutmaßlichen Entstehung der Standardformulierung im völlig anderen Regelungszusammenhang des DBA-Schweiz Lüdicke, DBA-Politik (Fn. 1), S. 81 f. m.w.N.

15 Vgl. zum Verhältnis dieser Klauseln (auch im DBA Großbritannien) zueinander sowie zu der im *Partnership Report* der OECD begründeten neuen Auslegung des Art. 23A/B

OECD-MA eingehend Lüdicke, Bulletin for International Taxation 2010, 609 (616 ff.) m.w.N. Die deutsche Denkschrift zum DBA-Großbritannien (BT-Drucks. 17/2254, 38) versucht, das Verhältnis der nicht abgestimmten Rechtsfolgen der verschiedenen Klauseln zu bestimmen.

16 Vgl. dazu auch Wichmann, FR 2011, 1082 in diesem Heft.

17 Eingehend Lüdicke, DBA-Politik (Fn. 1), S. 139 ff.

18 Vgl. Lüdicke, DBA-Politik (Fn. 1), S. 115 f.

## DBA-Politik der Bundesregierung

auch Schwierigkeiten bei der Besteuerung der international eingesetzten Arbeitnehmer.<sup>19</sup>

Dieses Problem kann letztlich nur international angegangen werden; Herr *Wichmann* wird sich für das BMF dazu sicherlich gleich positionieren.<sup>20</sup>

Eine weitere vordringliche Aufgabe der DBA-Politik besteht darin, den sog. *Authorized OECD Approach* (den AOA), nachdem er nun einmal Eingang in das OECD-Musterabkommen und den Kommentar gefunden hat,<sup>21</sup> in Deutschland vernünftig umzusetzen. Es ist absehbar, dass dies Eingriffe in das innerstaatliche Steuerrecht erfordert, die mit einiger Berechtigung keineswegs auf allgemeine Zustimmung stoßen werden.

#### V. Schiedsverfahren

Seit dem Jahr 2007 ist in Art. 25 Abs. 5 OECD-Musterabkommen eine Schiedsklausel vorgesehen. Die Schiedsklausel sollte möglichst flächendeckend vereinbart werden. Sie hilft infolge des durch sie erzeugten Einigungsdrucks im Verständigungsverfahren, aber auch schon im Besteuerungsverfahren und in Außenprüfungen, internationale Doppelbesteuerungen zu vermeiden. Schiedsklauseln sollten auch mit Entwicklungs- und Schwellenländern vereinbart werden. Diese Staaten mögen zwar gelegentlich personell nicht in der Lage sein, Verständigungsverfahren angemessen durchzuführen. Schiedsverfahren müssten ihnen aber entgegenkommen, weil bei diesen Verfahren unabhängige sachkundige und international erfahrene Schiedsrichter entscheiden.

#### VI. Deutsches Musterabkommen

Es ist zu wünschen, dass die Ergebnisse der im Bundesfinanzministerium zur Zeit angestellten Überlegungen zu einem deutschen Musterabkommen der Öffentlichkeit vorgestellt und öffentlich diskutiert werden. Eine Diskussion beispielsweise im Finanzausschuss des Deutschen Bundestages würde dem demokratischen Prinzip Rechnung tragen.

Die Diskussion in der Fachöffentlichkeit könnte durchaus geeignet sein, die fachlich-technische Qualität der deutschen Abkommen weiter zu verbessern. Um einen möglichen Einwand gleich vorwegzunehmen: Ich glaube nicht, dass die Veröffentlichung eines deutschen Abkommensmusters die deutsche Verhandlungsposition in konkreten Verhandlungen schwächen würde. Letztlich kann sich jeder ausländische Staat aus den in den vergangenen Jahren von Deutschland abgeschlossenen DBA ohnehin ein Bild über die deutschen Verhandlungswünsche machen.

Im Übrigen würde ein öffentlich bekanntes deutsches Abkommensmuster nichts an der Notwendigkeit und

der Möglichkeit ändern, in konkreten DBA-Verhandlungen die steuerliche Situation des jeweiligen Vertragsstaates zu berücksichtigen. Es würde aber der Fachöffentlichkeit ermöglichen, sich allgemein mit Klauseln auseinanderzusetzen, die – wie die Erfahrung mit den deutschen Abkommen der Vergangenheit lehrt – in einer Vielzahl oder sogar allen deutschen Abkommen vereinbart werden und mithin offenbar dem Wunsch der deutschen Verhandlungsseite entspringen.<sup>22</sup>

Zur fachlichen Qualität der Abkommen und zur Erleichterung ihrer Anwendung in der Praxis würde es zweifellos auch beitragen, wenn die deutschen Denkschriften, die ja praktisch die amtliche Begründung der DBA-Zustimmungsgesetze darstellen, inhaltlich ausgeweitet und aussagekräftiger gemacht würden. In der Vergangenheit enthielten sie vielfach nicht viel mehr als eine Wiedergabe der Abkommensregelungen mit anderen Worten oder – zudem nicht immer zutreffende – Hinweise auf die deutsche Abkommenspraxis im Allgemeinen oder das OECD-Musterabkommen.<sup>23</sup>

#### VII. Innerstaatliches Steuerrecht

Was hat das innerstaatliche Steuerrecht mit der DBA-Politik zu tun?

##### 1. Treaty override

Es hat zunächst insoweit damit zu tun, als durch verschiedene innerstaatliche Regelungen im Wege des sog. *treaty override* gezielt Bestimmungen der DBA außer Kraft gesetzt werden. Bekanntlich ist stark umstritten, ob und wann ein solcher *treaty override* zulässig ist.<sup>24</sup> Hier nur so viel: *treaty overrides* können, ich betone können, notwendig sein, um unerwünschte oder systematisch untragbare Ergebnisse der Anwendung von DBA zu verhindern. Sie sollten aber nicht aus Anlass unliebsamer einzelner Steuerfälle und auch nicht als quasi normale Gesetzgebungsmaßnahme eingesetzt werden.

Erlauben Sie mir eine Bemerkung aus aktuellem Anlass: Das BFH-Urteil v. 9.2.2011<sup>25</sup> zur sog. grenzüberschreitenden gewerbsteuerlichen Organschaft aus Gründen des DBA-rechtlichen Diskriminierungsverbots (Art. 24 Abs. 5 OECD-MA) hat bei Vielen die Befürchtung ausgelöst, deutsche Gewinne von Organgesellschaften könnten auch in der Jetztzeit, d.h. nach heutigen Organschaftsregeln per Gewinnabführungsvertrag ins steuerliche Nirwana befördert werden. Diese Befürchtung wird namentlich durch Erwägungen des BFH zur Reichweite des Art. 7 OECD-MA genährt. Angesichts der öffentlichen Diskussion<sup>26</sup> könnte der Gesetzgeber versucht sein, insoweit – etwas vorschnell – durch ein *treaty override* allein in Bezug auf Art. 7 OECD-MA Abhilfe zu schaffen. Aber steht diese DBA-

19 Vgl. Art. 15 Abs. 2 Buchst. c OECD-MA; dazu auch *Lüdicke*, DBA-Politik (Fn. 1), S. 150 ff.

20 Vgl. *Wichmann*, FR 2011, 1082 in diesem Heft.

21 Vgl. *OECD*, The 2010 Update to the Model Tax Convention, 22.7.2010, <http://www.oecd.org/dataoecd/23/43/45689328.pdf>; dazu *Kahle/Möding*, IStR 2010, 757 ff.

22 Beispielhaft seien die Aktivitätsklauseln (einschließlich der oben erwähnten Erstreckung auf betriebliche Grundstückseinkünfte) und die ebenfalls oben behandelten Klauseln zu gewinnabhängigen Vergütungen genannt.

23 Vgl. Beispiele bei *Lüdicke*, DBA-Politik (Fn. 1), S. 23.

24 Vgl. etwa *Gosch*, IStR 2008, 413 ff.; *Lüdicke*, DBA-Politik (Fn. 1), S. 33 ff., Beispiele dort S. 90 ff.; differenzierend *Wichmann*, FR 2011, 1082 in diesem Heft.

25 BFH v. 9.2.2011 – I R 54,55/10, FR 2011, 584 m. Anm. *Buciek* = IStR 2011, 345.

26 Vgl. *Behrens*, Ubg 2011, 665; *Buciek*, FR 2011, 588; *Dötsch*, Der Konzern 2011, 267; *Frotscher*, IStR 2011, 697; *Frotscher* in *Frotscher/Maas*, KStG, Stand: 15.8.2011, § 14 Rz. 39 ff.; *Gosch*, BFH/PR 2011, 266; *Kotyrbá*, BB 2011, 1382; *Lende-*

## DBA-Politik der Bundesregierung

Bestimmung überhaupt der inländischen Besteuerung entgegen? Ich meine: nein.<sup>27</sup> Es fehlt hingegen an einer innerstaatlichen Rechtsgrundlage, um das per Diskriminierungsverbot zum „Organträger“ erhobene ausländische Mutterunternehmen als solches (im Rahmen der beschränkten Steuerpflicht) überhaupt besteuern zu können. Ohne die Schaffung einer solchen Rechtsgrundlage spielt die Besteuerungszuteilung nach Art. 7 OECD-MA ohnehin keine Rolle. Zielführender als ein *treaty override* in Bezug auf Art. 7 OECD-MA<sup>28</sup> erscheint eine ausdrückliche Bestimmung, dass Art. 24 Abs. 5 OECD-MA nicht die Einbeziehung von ausländischen Mutterunternehmen ohne inländische Betriebsstätte in das Organschaftsregime als „Organträger“ verlangt, dem das Organergebnis zugerechnet wird.<sup>29</sup> Ob in einer solchen Bestimmung ein *treaty override* läge, hängt davon ab, ob die weite Auslegung des Diskriminierungsverbots des Art. 24 Abs. 5 OECD-MA durch den BFH oder ob die im Musterkommentar der OECD<sup>30</sup> vertretene enge bzw. die neuesten im internationalen Schrifttum vertretene differenzierende<sup>31</sup> Auslegung zutrifft.

## 2. Anrechnung ausländischer Steuern

Eine wichtige innerstaatliche Regelung im DBA-Kontext betrifft die Anrechnungsmethode.

Soweit Deutschland die internationale Doppelbesteuerung durch Anrechnung ausländischer Steuern vermeidet, enthalten die DBA, entsprechend internationalen Gepflogenheiten, keine technischen Einzelregelungen. Diese ergeben sich aus dem innerstaatlichen Recht, vor allem aus § 34c EStG. Insofern ist das innerstaatliche Recht Gegenstand der DBA-Politik. Hier sind zwei Forderungen zu erheben:

Erstens sollte Deutschland, genauso wie viele andere Staaten, einen Anrechnungsvortrag einführen. Gerade in Krisenzeiten können wegen der sog. *per year limitation* ausländische Steuern häufig nicht angerechnet werden, nämlich wenn sie in Deutschland mit einem Verlust zusammentreffen. Da der Verlustvortrag aber durch die ausländischen Einkünfte gemindert ist, kommt es über die Jahre betrachtet zur internationalen Doppelbesteuerung.<sup>32</sup>

Ein zweites Thema ist die fehlende Anrechnung auf die Gewerbesteuer. Dies spielt zwar „nur“ eine Rolle bei ausländischen Einkünften, die keine Betriebsstateneinkünfte sind. Auch ist einzuräumen, dass eine

Anrechnungsregelung wegen der Zerlegung und unterschiedlichen Hebesätze vermutlich recht kompliziert ausfallen würde. Dennoch sollte das die Diskussion nicht von vornherein ausschließen.<sup>33</sup>

## 3. Entstrickung durch DBA-Neuabschluss

Der letzte Punkt betrifft ebenfalls eine Schnittstelle zum innerstaatlichen Recht. Die durch das SEStEG eingeführten und seither nachgebesserten und verschärften sog. allgemeinen Entstrickungstatbestände können recht überraschende und vor allem recht unangenehme Folgen haben, wenn Deutschland mit einem ausländischen Staat erstmalig ein DBA abschließt.<sup>34</sup>

So kann beispielsweise die für ausländische Betriebsstätten vorgesehene Freistellungsmethode – und zwar ohne jedes Zutun des Unternehmens – nach dem Wortlaut von § 4 Abs. 1 Satz 3 EStG und § 12 Abs. 1 KStG zur Entstrickung und damit grundsätzlich zu einer sofortigen Steuerlast führen. Diese Rechtsfolge ist namentlich dann besonders misslich und steuerpolitisch unangebracht, wenn in dem ausländischen Staat ein ähnlich hohes Steuerniveau wie in Deutschland besteht (d.h. bei der Körperschaftsteuer 15 v.H.) und Deutschland daher auch ohne Bestehen eines DBA infolge der unilateralen Anrechnungsverpflichtung gem. § 34c EStG/§ 26 KStG im Ergebnis keine Steuer erheben kann.

Eine Entstrickung kann auch einer im anderen Staat ansässigen Person drohen, die Rechte i.S.d. § 49 Abs. 1 Nr. 2 Buchst. f EStG außerhalb einer inländischen Betriebsstätte hält.<sup>35</sup> Eine sofortige Entstrickungsbesteuerung ist in diesen Fällen schon deshalb unangebracht, weil der Wert dieser Rechte im Grunde den Barwert der künftigen Lizenzzahlungen repräsentiert, auf deren Besteuerung Deutschland in dem DBA ganz oder zum Teil verzichtet.

Schließlich droht die Entstrickung im anderen Staat ansässigen Körperschaften, die an einer inländischen Kapitalgesellschaft i.S.d. § 17 EStG beteiligt sind.

Es ist DBA-politisch untragbar, wenn der Abschluss eines DBA zu derartigen Steuerfolgen führt. Hier sollte man sich entweder auf die alte BFH-Rechtsprechung besinnen, die jedenfalls irgendein Zutun des Steuerpflichtigen für die finale Entstrickung forderte.<sup>36</sup> Oder es ist, wenn der Gesetzgeber eine so allgemeine Ausnahme nicht zulassen will, zumindest ein Steuerauf-

wig, NWB 2011, 2539; Lüdicke, International Tax Law Reports (ITLR), Vol. 13 (2011), 839; Mitschke, IStR 2011, 537; Mössner, IStR 2011, 349; Rödder/Schönfeld, DStR 2011, 886; Schnitger/Berliner, IStR 2011, 753; Stöber, BB 2011, 1943; Tetzlaff/Pockelwald, StuB 2011, 414.

27 Vgl. Lüdicke, IStR 2011, 740; im Ergebnis ebenso Schnitger/Berliner, IStR 2011, 753; vgl. bereits Lüdicke, International Tax Law Reports, Vol. 13 (2011), 839 ff.

28 Eine derartige Bestimmung (welche nach hier vertretener Auffassung ohnehin nur die geltende Rechtslage bestätigt) mag zusätzlich getroffen werden.

29 Von der Zurechnung des Organergebnisses zu einem ausländischen „Organträger“ ist die Frage zu unterscheiden, ob eine Verweigerung der auf das Inland begrenzten Rechtsfolgen einer Organschaft (bspw. der Verzicht auf die gewerbesteuerlichen Hinzurechnungen im inländischen Teil eines Organkreises) gegen Art. 24 Abs. 5 OECD-MA verstößt; vgl. zu dieser zutreffenden Differenzierung Avery

Jones et al., World Tax Journal 2011, 179 (208 ff.).

30 Tz. 77 des Musterkommentars zu Art. 24 OECD-MA.

31 Vgl. Fn. 27; vgl. auch Boulogne, ET 2011, 171 (175 f.).

32 Vgl. Tz. 66 des amtl. Kommentars zu Art. 23B OECD-MA; ferner Lüdicke, DBA-Politik (Fn. 1), S. 107 f.

33 Vgl. Lüdicke, DBA-Politik (Fn. 1), S. 108 f.; die Anrechnung auf Grund der DBA wohl *de lege lata* befürwortend Kessler/Dietrich, IStR 2011, 108 ff.

34 Dem Vernehmen nach sind bereits einmal konkrete DBA-Verhandlungen wegen der Entstrickungsproblematik nicht zu einem Abschluss gekommen.

35 Zur Kritik an der Einbeziehung von Veräußerungsvorgängen bei solchen Rechten in die beschränkte Steuerpflicht vgl. Lüdicke, DB 1994, 952 (sub II.); wie ein Veräußerungs- oder Entnahmegewinn ermittelt und – im Falle der Eintragung oder Verwertung in mehreren Staaten – international abgegrenzt werden soll, liegt weitgehend im Dunkeln.

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

### Anmerkungen zur deutschen Abkommenspolitik

schub, beispielsweise entsprechend den Regelungen des § 6 AStG, und eine Anrechnung der auf die Entstrickung fiktiv anfallenden ausländischen Steuern gefordert.<sup>37</sup> Schließlich könnte auch erwogen werden, im Rahmen der DBA-Verhandlungen im Wege des gegenseitigen Gebens und Nehmens nicht nur auf künftige Besteuerung, sondern auch auf die Entstrickungs-

besteuerung aufgrund des DBA-Abschlusses zu verzichten. Wenn aber gar nichts geschieht,<sup>38</sup> besteht die Gefahr, dass die wünschenswerte Ausweitung und Verbesserung unseres DBA-Netzes bei einigen betroffenen Steuerpflichtigen – nicht ganz zu Unrecht – in Misskredit gerät. Das ist hoffentlich nicht die DBA-Politik der Bundesregierung.

37 Vergleichbar etwa der Regelung in § 3 Abs. 3 UmwStG.

38 So bei den DBA Algerien (2007) und Syrien (2010).

*Ministerialrat Michael Wichmann, Berlin\**

## Anmerkungen zur deutschen Abkommenspolitik

*Der Verf. gibt einen Überblick über Ziele, Grundsatz- und Detailfragen deutscher DBA-Politik. Insbesondere schlägt er eine Dreiklassen-Unterscheidung bei treaty-*

*overrides vor und vertritt die Auffassung, dass nur ein Verteilungsnorm-ändernder treaty-override möglicherweise einen Verfassungsverstoß ergeben könne.*

### 1. Ziele der deutschen DBA-Politik

Grundlegendes Ziel der deutschen Abkommenspolitik ist die Förderung wirtschaftlicher Beziehungen durch Beseitigung steuerlicher Hindernisse und Wettbewerbsverzerrungen. Doppelbesteuerung wie auch Doppelnichtbesteuerung führen zu einer Verzerrung des wirtschaftlichen Standortwettbewerbs und zu Fehlallokationen wirtschaftlicher Ressourcen. Insbesondere vor dem Hintergrund, dass die durch Doppelbesteuerungsabkommen (DBA) vorgenommenen Beschränkungen von Besteuerungsrechten (durch exklusive Zuweisung bzw. Anwendung der Freistellungsmethode) Steuervermeidungsgestaltungen ermöglichen oder erleichtern können, sind die Vermeidung der Doppelbesteuerung wie der Doppelnichtbesteuerung als gleichrangige Abkommensziele zu verfolgen und dieses Rangverhältnis bei der am Abkommenszweck orientierten Auslegung von DBA zu berücksichtigen. Dies gebietet nicht zuletzt das verfassungsrechtliche Gebot einer gleichmäßigen und an der persönlichen Leistungsfähigkeit orientierten Besteuerung.

Dieser grundlegende Ansatz findet oft bereits im Abkommenstitel (Hinweis auf Vermeidung der Steuerverkürzung), im Übrigen in besonderen Klauseln zur Vermeidung der Doppelnichtbesteuerung seinen Ausdruck und entspricht dem im OECD-Musterabkommen<sup>1</sup> und seinem Kommentar niedergelegten Konsens der OECD-Mitgliedstaaten.<sup>2</sup> Vor dem Hintergrund zunehmend aggressiverer, auf eine „Keinmal“-Besteuerung abzielender Gestaltungen und der Notwendigkeit, die Finanzierung wachsender staatlicher Aufgaben durch Steuern zu finanzieren, dürfte der Vermeidung der Doppelnichtbesteuerung heute ein noch

höherer Stellenwert zukommen als in der Vergangenheit.

Basis der deutschen DBA ist das OECD-Musterabkommen mit diversen Modifikationen im Bereich der Methoden zu Vermeidung der Doppelbesteuerung und der Flankierung der Freistellungsmethode. Grundsätzliches Ziel ist die Begrenzung oder ggf. Eliminierung von Quellensteuern unter Berücksichtigung einer ausgewogenen Aufteilung der Besteuerungsrechte und wettbewerbs- und investitionspolitischer Gesichtspunkte. Im Verhältnis zu Entwicklungsländern kann es im Hinblick auf deren besondere Interessenlage und ggf. deutlich unausgewogenere Zahlungsströme zu Abweichungen zugunsten umfangreicherer Besteuerungsrechte des Quellenstaates entsprechend dem DBA-Musterabkommen der Vereinten Nationen<sup>3</sup> kommen. Weitere Ziele sind insbesondere die Verbesserung von Streitbeilegung und gegenseitiger Amtshilfe in Steuersachen.

Im Hinblick auf ein umfassendes Netz von rd. 90 DBA steht weniger der Neuabschluss, sondern – soweit erforderlich – die Anpassung bestehender DBA an aktuelle Entwicklungen im Vordergrund.

### 2. Methodenkontinuität

Hinsichtlich der Methodik zur Vermeidung der Doppelbesteuerung im Ansässigkeitsstaat weist die deutsche Abkommenspolitik eine langjährige Kontinuität auf. Je nach Einkunftsart kommt entweder die Freistellung ausländischer Einkünfte unter Progressionsvorbehalt oder die auf den Betrag der entsprechenden deutschen Steuer begrenzte Anrechnung ausländischer Steuern zur Anwendung. Für einer ausländischen Betriebsstätte zuzuordnende Einkünfte aus aktiver Unternehmenstätigkeit (einschließlich freibe-

\* Der Beitrag basiert auf einem am 26.9.2011 im Rahmen des 40. Berliner Steuergesprächs gehaltenen Kurzvortrag und gibt – außer wenn anders bezeichnet – nur die persönliche Meinung des Autors wieder.

1 OECD, Model Tax Convention on Income and on Capital; Condensed Version, Paris, July 2010.

2 Vgl. Tz. 32.6 des OECD-Kommentars zu Art. 23 A/B OECD-MA, Tz. 7 ff. zu Art. 1 OECD-MA.

3 U.N. Department of Economic & Social Affairs, United Nations Model Double Tax Convention between Developed and Developing Countries, New York, 2001.