

IFSt

SCHRIFT NR.
Berlin, Juni 2012

480

Deutsche Abkommenspolitik
– Trends und Entwicklungen 2011/2012 –

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

In Medienkooperation mit

**DER
BETRIEB**

Zitiervorschlag:

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

ISBN 978-3-89737-023-4

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

IFSt

SCHRIFT NR.
Berlin, Juni 2012

480

Deutsche Abkommenspolitik
– Trends und Entwicklungen 2011/2012 –

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

PricewaterhouseCoopers AG

In Medienkooperation mit

**DER
BETRIEB**

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

Deutsche Abkommenspolitik
– Trends und Entwicklungen 2011/2012 –

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

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

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

INSTITUT FINANZEN UND STEUERN
Prof. Dr. Johanna Hey

Berlin/Köln, im Juni 2012

Inhaltsverzeichnis

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

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

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

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

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

Redaktionsschluss war der 30.4.2012.

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

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

1. Ausgewählte Entwicklungen in neueren Ertragsteuer-DBA

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

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

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

a. Geltungsbereich: Steuern vom Einkommen oder auch vom Vermögen

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

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

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

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

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

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

b. Dynamische Auslegung nach Maßgabe des OECD-Musterkommentars

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

c. Qualifikationskonflikte bei Personengesellschaften

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

aa. Regelungen in neueren DBA

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

¹¹⁵ Vgl. BT-Drucks. 16/2708, 35.

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

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

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

¹¹⁶ Vgl. BT-Drucks. 16/12589, 31.

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

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

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

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

¹²¹ BStBl. I 2010, 354.

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

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

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

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

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

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

¹²³ BGBl. II 2012, 18.

¹²⁴ Vgl. oben Fn. 109.

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

d. Sondervergütungen bei Personengesellschaften

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

¹³⁴ Art. 7 Abs. 4 DBA-Liechtenstein.

¹³⁵ Protokoll Nr. 2 zum DBA-Zypern.

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

¹³⁷ Zu den Formulierungen vgl. Anlage 4.

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

e. Betriebsstätten: Authorised OECD Approach

aa. Regelungen in neueren DBA

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

¹⁴⁹ Protokoll Nr. III zum DBA-Spanien.

¹⁵⁰ Referentenentwurf des Jahressteuergesetzes 2013 vom 5.3.2012.

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

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

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

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

¹⁵¹ § 1 Abs. 5 S. 8 AStG-E.

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

Nr. 7 des Protokolls zum DBA-Liechtenstein lautet:

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

g. Einkünftebezug über Betriebsstätten in dritten Staaten

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

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

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

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

¹⁵⁹ A.a.O., zu Art. 10.

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

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

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

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

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

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

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

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

h. Wegzugsbesteuerung mit Wertverknüpfung

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

i. Entstrickung durch (Erst-)Abschluss eines DBA

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

j. Aktivitätsklauseln

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

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

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

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

¹⁸⁰ Sofern nicht generell im DBA die Anrechnungsmethode vereinbart wurde.

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

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

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

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

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

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

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

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

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

k. Schiedsverfahren

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

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

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

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

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

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

oder Schiedsverfahren vor der Erschöpfung des Rechtswegs durchzuführen bereit ist.

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

I. Treaty shopping

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

aa. Regelungen in neueren Abkommen

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

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

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

¹⁹¹ Vgl. BT-Drucks. 17/2254, 35.

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

bb. § 50d Abs. 3 EStG

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

²⁰¹ BT-Drucks. 17/7524, 14.

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

a. Grenzüberschreitende Organschaft in Inbound-Fällen

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

b. Schachtelprivileg bei hybriden Empfängern

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

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

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

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

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

²¹⁸ BT-Drucks. 17/8867, 3, 8.

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

3. Forderung nach einem deutschen Abkommensmuster

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

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

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

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

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

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

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

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

IV. Methoden zur Vermeidung der Doppelbesteuerung: Freistellung versus Anrechnung

1. Einleitung

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

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

A4 Regelung zu Sondervergütungen bei Personengesellschaften in neueren DBA*

Regelungsinhalte:

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

Folgende DBA enthalten keine Regelung zu Sondervergütungen bei Personengesellschaften:

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

A5 Wegzugsklausel in neueren DBA*

Beispielklausel Art. 13 Abs. 6 DBA-Algerien

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

Eine vergleichbare Regelung ist in folgenden DBA enthalten:

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

Wegzugsklauseln mit folgenden Abweichungen von o.g. Beispielklausel:

DBA-Mazedonien:

Besteuerungsrecht für Vermögenszuwachs im Zeitraum der Ansässigkeit im erstgenannten Staat

DBA-Malaysia:

Besteuerungsrecht für Vermögenszuwachs im Zeitraum der Ansässigkeit im erstgenannten Staat

DBA-Irland (noch nicht in Kraft):

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

DBA-Liechtenstein (noch nicht in Kraft):

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

DBA-Spanien (noch nicht in Kraft):

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

DBA-Niederlande (noch nicht in Kraft):

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

Folgende DBA enthalten keine Wegzugsklausel:

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

Grundlegende Literatur zu Doppelbesteuerungsabkommen

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

Stichwortverzeichnis

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

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

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

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