

**Grundstrukturen deutscher DBA – dargestellt anhand der  
BMF-Verhandlungsgrundlage vom 22.8.2013<sup>1</sup>**

Univ.-Prof. Dr. Bert Kaminski<sup>2</sup>

1. Ausgangspunkt .....	3
1.1 Doppelbesteuerung und Doppelbesteuerungsabkommen .....	3
1.2 Die deutsche Verhandlungsgrundlage vom 22.8.2013.....	4
1.3 Völkerrechtliche Vorgaben .....	8
2. Auslegung von Doppelbesteuerungsabkommen .....	10
2.1 Auslegung internationaler Verträge .....	10
2.1.1 Wiener Übereinkommen über das Recht der Verträge .....	10
2.1.2 Entscheidungsharmonie („Common interpretation“) .....	11
2.1.3 Verweise auf das nationale Recht .....	12
2.2 Auslegungsrichtlinien, insbesondere Bedeutung des OECD-MA Kommentars .....	13
2.2.1 DBA zwischen OECD-Mitgliedstaaten .....	13
2.2.1.1 Bedeutung des Kommentars .....	13
2.2.1.2 Änderungen des OECD-Kommentars.....	14
2.2.2 DBA mit bzw. zwischen Nicht-OECD-Mitgliedstaaten.....	15
2.3 Anwendung innerstaatlichen Rechts.....	16
3. Vorgaben der deutschen Verhandlungsgrundlage .....	17
3.1 Geltungsbereich des Abkommens .....	17
3.2 Begriffsbestimmungen.....	19
3.2.1 Grundlagen .....	19
3.2.2 Person und Gesellschaft .....	20
3.2.3 Unternehmen .....	21
3.2.4 Betriebsstätte.....	22
3.3 Einkunftsarten .....	29
3.3.1 Einkünfte aus unbeweglichem Vermögen .....	29

---

<sup>1</sup> Die Ausführungen beruhen auf dem Stand 27. April 2014.

<sup>2</sup> Institut für Betriebswirtschaftliche Steuerlehre an der Helmut-Schmidt Universität – Universität der Bundeswehr Hamburg.

## Grundstrukturen deutscher DBA

3.3.2 Unternehmensgewinne .....	29
3.3.3 Einkünfte aus Dividenden .....	31
3.3.4 Einkünfte aus Zinsen .....	32
3.3.5 Einkünfte aus Lizenzen .....	33
3.3.6 Gewinne aus der Veräußerung von Vermögen .....	34
3.3.7 Einkünfte aus selbständiger Tätigkeit.....	35
3.3.8 Einkünfte aus unselbständiger Arbeit .....	36
3.3.9 Weitere Einkünfte .....	37
3.4 Methoden zur Vermeidung der Doppelbesteuerung.....	38
3.4.1 Vorgaben im OECD-MA und in der VG-DBA.....	38
3.4.2 Rückfallklauseln in deutschen DBA .....	41
3.4.2.1 Überblick und Verhältnis zum nationalen Recht.....	41
3.4.2.2 Subject-to-tax-Klauseln.....	42
3.4.2.3 Remittance-base-Klausel.....	44
3.4.2.4 Switch-over-Klauseln .....	45
3.5 Besondere Bestimmungen .....	46
3.6 Fazit.....	47
Haftungsausschluss .....	49

## 1. Ausgangspunkt

### 1.1 Doppelbesteuerung und Doppelbesteuerungsabkommen

Das deutsche Recht besteuert nach dem Leistungsfähigkeitsprinzip<sup>3</sup>. Ohne Doppelbesteuerungsabkommen würden ausländische Steuern deutsches Steueraufkommen oder umgekehrt deutsche Steuern ausländisches Aufkommen zusätzlich belasten. Es besteht daher ein ökonomisches Interesse an der Vermeidung einer doppelten Besteuerung für einen exportorientierten Staat. Nach bisherigem Verständnis verstößt eine eintretende Doppelbesteuerung nicht gegen die Forderung nach einer Besteuerung nach der wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit<sup>4</sup>, obwohl damit ein grenzüberschreitender Sachverhalt steuerlich schlechter gestellt wird, als ein rein inländischer. National bestehen in der Bundesrepublik Deutschland Vorschriften, die ohne Bezug auf Doppelbesteuerungsabkommen eine doppelte Besteuerung vermeiden sollen, sog. unilaterale Maßnahmen.<sup>5</sup>

Gegenwärtig gibt es in der Bundesrepublik eine Vielzahl von Doppelbesteuerungsabkommen (knapp 100 auf dem Gebiet der Einkommen- und Vermögensteuer; 6 für die Erbschaftsteuer, 11 Übereinkommen auf dem Gebiet der Luft- und Schifffahrt, etwa 29 für Rechts- und Amtshilfe und eine Vielzahl auf dem Gebiet der Kfz-Besteuerung).<sup>6</sup> Hierbei handelt es sich um völkerrechtliche Verträge, die als bilaterale Maßnahmen das Ziel der Vermeidung oder zumindest der Minderung der Doppelbesteuerung verfolgen. Hingegen wird nicht darauf abgezielt, die jeweils für den Stpfl. günstigste Regelung zur Anwendung kommen zu lassen.

Das OECD-Musterabkommen hat als solches keine unmittelbare rechtliche Wirkung. Es stellt eine Vorlage für die Vertragsverhandlungen zwischen den Mitgliedstaaten der OECD untereinander und grundsätzlich auch im Verhältnis zu Drittstaaten dar. Die deutschen Doppelbesteuerungsabkommen folgen in großem Umfang diesem Muster und auch die deutsche Verhand-

---

<sup>3</sup> Vgl. hierzu die ständige Rechtsprechung des BVerfG, z. B. jüngst BVerfG vom 15.1.2014, 1 BvR 1656/09, DStR 2014, S. 6.

<sup>4</sup> Vgl. BFH vom 14.2.1975, VI R 210/72, BStBl. II 1975, 497; kritisch z. B. Schaumburg, Internationales Steuerrecht, 3. Aufl. 2011, Rz. 14.8 f.

<sup>5</sup> Vgl. insbesondere § 34c EStG, § 26 KStG, § 21 ErbStG und § 9 Nrn. 2, 3 und 7 GewStG.

<sup>6</sup> Vgl. zum Stand der deutschen DBA und Abkommensverhandlungen am 1.1.2014 BMF-Schreiben v. 22.1.2014, IV B 2 – S 1301 – 07/10017 -05, 2014/0061052, BStBl. I 2014, S. 171.

lungsgrundlage vom 22.8.2013 lehnt sich in weiten Teilen hieran an. Gleichwohl ist für den konkreten Fall auf das jeweilige DBA (inklusive der Schlussprotokolle) abzustellen. Außerdem hat die OECD zur Ergänzung des Musterabkommens einen Kommentar verabschiedet der fortlaufend aktualisiert wird.<sup>7</sup> Weder aus dem OECD-MA noch aus den einzelnen Doppelbesteuerungsabkommen heraus kann eine Besteuerung erfolgen. Hierfür bedarf es vielmehr einer Rechtsgrundlage des nationalen Rechts die das der Bundesrepublik Deutschland nach Abkommensrecht zugewiesene Besteuerungsrecht auch tatsächlich nutzt.

### **1.2 Die deutsche Verhandlungsgrundlage vom 22.8.2013**

In der Vergangenheit wurden von der deutschen Seite unterschiedliche Vorlagen für Verhandlungen über Abkommen zur Vermeidung der Doppelbesteuerung mit anderen Staaten verwendet.<sup>8</sup> Folglich unterscheiden sich die deutschen Regelungen in den DBA voneinander. Dies hat sowohl für die Stpfl. als auch für die FinVerw. die Anwendung der DBA wesentlich erschwert, zumal mit unterschiedlichen Formulierungen stets die Frage verbunden war und ist, ob hiermit tatsächlich abweichende Inhalte normiert wurden, oder ob es sich lediglich um sprachliche Unterschiede handelt. Mit Datum vom 22.8.2013 hat das BMF nunmehr eine einheitliche Verhandlungsgrundlage für die Abkommensverhandlungen (im Folgenden: VG-DBA) veröffentlicht.<sup>9</sup> Diese wird um ein Protokoll ergänzt, das für die Auslegung des Abkommens heranzuziehen ist und insoweit für beide Vertragspartner bindende Regelungen schafft. Dadurch soll die deutsche Verhandlungsposition gestärkt und Rechtsunsicherheit vermieden werden.<sup>10</sup> Hierzu diente auch, dass die Verhandlungsgrundlage vor ihrer Veröffentlichung im Finanzausschuss des Deutschen Bundestags und den Ländern vorgestellt wurde. Diese Fassung ersetzt die ursprüngliche Version vom 17.4.2013. Die vergleichsweise zeitnahe Überarbeitung und Veröffentlichung einer modifi-

---

<sup>7</sup> Zuletzt im Juni 2010.

<sup>8</sup> Vgl. zum aktuellen Stand der deutschen DBA BMF-Schreiben v. 22.1.2014, IV B 2 – S 1301 – 07/10017 -05, 2014/0061052, BStBl. I 2014, S. 171.

<sup>9</sup> [www.bundesfinanzministerium.de/Content/DE/Downloads/BMF\\_Schreiben/Internationales\\_Steuerrecht/Allgemeine\\_Informationen/2013-08-22-Verhandlungsgrundlage-DBA-deutsch.html](http://www.bundesfinanzministerium.de/Content/DE/Downloads/BMF_Schreiben/Internationales_Steuerrecht/Allgemeine_Informationen/2013-08-22-Verhandlungsgrundlage-DBA-deutsch.html). Eine Gegenüberstellung der deutschen Verhandlungsgrundlage zum OECD-MA findet sich im Anhang zu diesem Beitrag.

<sup>10</sup> Vgl. Müller-Gatermann, FR 2012, S. 1032.

zierten Fassung erklärt sich daraus, dass damit Abweichungen zwischen der deutschen und der englischsprachigen Fassung<sup>11</sup> beseitigt werden sollten.

### **Beratungshinweis:**

Die Verhandlungsgrundlage ist nicht als „Deutsches Musterabkommen“ zu verstehen.<sup>12</sup> Vielmehr soll es lediglich ein Hilfsmittel für die Verhandlungen bilden. Abweichungen von der Verhandlungsgrundlage können sich z. B. auf Grund von Besonderheiten des jeweiligen nationalen Rechts ergeben.

Es bleibt abzuwarten, ob damit eine tatsächliche Angleichung der Regelungen in den deutschen DBA erreicht werden kann. Schließlich bilden diese das Ergebnis von Verhandlungen mit dem jeweiligen ausländischen Staat, so dass keineswegs sicher ist, dass sich die deutsche Auffassung durchsetzen lässt. Außerdem hat das BMF bereits angekündigt, diese Vorlage zeitnah anzupassen. Hierbei dürfte das Bestreben insbesondere darin bestehen, der Diskussion um die Zulässigkeit von nationalen Rückfallklauseln, wie sie insbesondere infolge des Vorlagebeschlusses des BFH an das BVerfG zu § 50d Abs. 8 EStG<sup>13</sup> entstanden ist, die Grundlage zu entziehen, indem eine entsprechende Regelung im DBA vereinbart wird.

### **Beratungshinweis:**

Hiermit ist für die Stpfl. die Notwendigkeit verbunden, nicht nur die jeweiligen Einkunftsartikel genau zu studieren, sondern insbesondere auch den komplexen und durch häufige Regel-Ausnahme-Verhältnisse geprägten Methodenartikel eingehend zu prüfen. Dies

---

<sup>11</sup> Diese ist abrufbar unter [http://www.bundesfinanzministerium.de/Content/DE/Downloads/BMF\\_Schriften/Internationales\\_Steuerrecht/Allgemeine\\_Informationen/2013-08-22-Verhandlungsgrundlage-DBA-englisch.pdf?\\_\\_blob=publicationFile&v=7](http://www.bundesfinanzministerium.de/Content/DE/Downloads/BMF_Schriften/Internationales_Steuerrecht/Allgemeine_Informationen/2013-08-22-Verhandlungsgrundlage-DBA-englisch.pdf?__blob=publicationFile&v=7) (Stand: 31.1.2014).

<sup>12</sup> Vgl. auch das Grußwort von Staatssekretär Hartmut Koschyk bei der Vorstellung der Verhandlungsgrundlage ([http://www.bundesfinanzministerium.de/Content/DE/Standardartikel/The men/Steuern/2013-04-18-steuersmposium-grusswort-koschyk.pdf?\\_\\_blob=publicationFile&v=2](http://www.bundesfinanzministerium.de/Content/DE/Standardartikel/The men/Steuern/2013-04-18-steuersmposium-grusswort-koschyk.pdf?__blob=publicationFile&v=2)).

<sup>13</sup> BFH, Vorlagebeschluss vom 10.1.2012, I R 66/09, BFHE 236, S. 304, Az. Beim BVerfG: 2 BvL 1/12. Vgl. zu einer eingehenden Analyse den Vortrag „Aktuelles zum internationalen Steuerrecht aus der Rechtsprechung und Finanzverwaltung“.

gilt insbesondere vor dem Hintergrund der Vielzahl von Regelungen die zu einem Verlust der Freistellungsmethode führen können.<sup>14</sup>

Im Folgenden werden die wesentlichen Abweichungen der deutschen Verhandlungsgrundlage vom OECD-MA sowie dessen Grundstrukturen vorgestellt. Schon in der Präambel zur Verhandlungsgrundlage wird hervorgehoben, dass das Ziel des Abkommens nicht nur die Vermeidung der Doppelbesteuerung, sondern auch die Verhinderung der doppelten Nichtbesteuerung sei. Damit sollen Fälle unterbunden werden, in denen weder im In- noch im Ausland eine Besteuerung erfolgt, etwa weil eine unterschiedliche Qualifikation durch die jeweiligen Staaten vorgenommen wird. Allerdings werden damit auch solche Fälle erfasst, in denen das DBA dem ausländischen Staat das Besteuerungsrecht zuweist und für Deutschland die Freistellung vorgesehen wird, aber eine Besteuerung im Ausland nicht erfolgt. Diese Fälle werden dadurch kompliziert, dass häufig eine Besteuerung zu einem unterschiedlichen Zeitpunkt erfolgt, so dass es nicht sachgerecht wäre, von einer Nichtbesteuerung auszugehen. Damit kommt eine dritte Entwicklungsstufe der Doppelbesteuerungsabkommen zum Ausdruck: Zunächst sollten DBA – was auch ihren ursprünglichen Namen erklärt – nur eine Vermeidung der Doppelbesteuerung erreichen. Die FinVerw. waren jedoch schon sehr bald zu der Überzeugung gelangt, dass ergänzend ein ausreichender Informationsaustausch durch diese Abkommen vorzusehen war. In der Folge wurden sog. große Auskunftsklauseln in den DBA vereinbart. Diese ermöglichen einen Informationsaustausch nicht nur für Zwecke der Anwendung des jeweiligen DBA<sup>15</sup>, sondern zu allen steuerlichen Fragen. In der derzeitigen Phase wird sehr stark darauf abgestellt, dass die Abkommen nicht zu einer Keimmalbesteuerung führen sollen.

### **Beratungshinweis:**

Gegenwärtig werden unter dem Schlagwort „BEPS“ (Base Erosion and Profit Shifting) Maßnahmen diskutiert, mit denen die Verlagerung von Steueraufkommen in niedrig oder gar nicht besteuerte Staaten verhindert werden soll.<sup>16</sup> Diese Diskussion hat bisher keinen Niederschlag in der deutschen Verhandlungsgrundlage gefunden.

<sup>14</sup> Vgl. hierzu eingehend unter 3.4 auf S. 36 ff.

<sup>15</sup> Eine solche Regelung sahen die sog. kleinen Auskunftsklauseln vor.

<sup>16</sup> Vgl. zu dieser Diskussion z. B. OECD, Action Plan on Base Erosion and Profit Shifting, Paris 2013, Gillamariam/Binding, DStR 2013, S. 1153, Rödder/Pinkernell, IStR 2013, S. 316, Piltz, IStR 2013, S. 681 sowie Kaminski, Editorial, Stbg 2014, Heft 2, S. M1.

Eine solche Forderung wird damit begründet, dass DBA die Doppelbesteuerung vermeiden sollen. Wenn jedoch ein Staat auf eine Besteuerung verzichtet, dann bestehe keine Notwendigkeit, Maßnahmen zur Vermeidung der Doppelbesteuerung durch den anderen Staat zu ergreifen.<sup>17</sup> Hierbei darf jedoch nicht unberücksichtigt bleiben, dass die Gründe für eine „Nichtbesteuerung“ unterschiedlich sein können<sup>18</sup> und u. U. „nur“ eine abweichende Periodisierung von Einkünften erfolgt, wie die folgenden Beispiele zeigen. Ferner wird damit die grundlegende Frage aufgeworfen, inwieweit die Ausgestaltung des Steuerrechts des anderen Staats durch den anderen Vertragsstaat sanktioniert werden kann. Schließlich ist jeder Staat autonom, zu entscheiden, wie er seine steuerlichen Regelungen ausgestaltet, und dies schließt auch grundsätzlich die Möglichkeit ein, bestimmte Einkünfte nicht zu besteuern. Insoweit wäre es folgerichtiger, das DBA zu ändern. Schließlich wird sich kein Staat von einem anderen Staat vorschreiben lassen, wie er seine steuerlichen Vorschriften auszugestalten hat.

- Eine britische Gesellschaft bezieht über ihre deutsche Tochtergesellschaft Dividenden von ihrer deutschen Enkelgesellschaft. Auf Ebene der deutschen Tochtergesellschaft sind die Einkünfte nach § 8b Abs. 1 KStG steuerfrei. Gleichwohl liegen – bei wirtschaftlicher Betrachtung – nicht unbesteuerte Einkünfte vor, weil diese auf Ebene der Enkelgesellschaft einer Belastung unterlegen haben.
- Die deutsche D-AG unterhält in Österreich eine Betriebsstätte. Diese wendet die Regelungen zur österreichischen Gruppenbesteuerung an, so dass bei ihr ein Verlustausgleich erfolgen kann und damit auf originär positive Betriebsstätteneinkünfte in Österreich keine Steuern gezahlt werden müssen. Bekanntlich sind die österreichischen Regelungen zur Gruppenbesteuerung deutlich günstiger als die deutschen Organisationsvorschriften.<sup>19</sup>
- Ein deutsches Unternehmen baut im Ausland einen Großflughafen und löst dabei eine Bau- und Montagebetriebsstätte aus. Nach dem Recht des Betriebsstättenstaates kommt es zu einer teilweisen Gewinnrealisation in Abhängigkeit vom eintretenden Baufortschritt, so dass eine lau-

---

<sup>17</sup> Vgl. z. B. die Nachweise bei Schulz-Trieglaff, IStR 2012, S. 578; kritisch zur „Vermeidung ... der doppelten Nichtbesteuerung als DBA-Auslegungsmaxime“ auch Lang, M., IStR 2002, S. 609 ff.

<sup>18</sup> Vgl. hierzu im Zusammenhang mit den abkommensrechtlichen Rückfallklauseln unter 3.4.2 auf S. 38 ff.

<sup>19</sup> Vgl. zu einem Vergleich etwa Danelsing, DStR 2005, S. 1342 ff.; Ismer, DStR 2012, S. 821 ff.

fende Besteuerung erfolgt.<sup>20</sup> Nach deutschem Verständnis würde infolge des Realisationsprinzips erst mit Übergang der Gefahr und Lasten eine Gewinnrealisierung vorgenommen werden. Möglicherweise ist zu diesem Zeitpunkt im Ausland bereits der volle Gewinn in anderen Perioden besteuert worden.

### **Beratungshinweis:**

Die Fälle verdeutlichen, dass mit solchen Maßnahmen die Gefahr einer Doppelbesteuerung verbunden ist. Außerdem wird das wirtschaftliche Risiko einer steuerlichen Mehrbelastung einseitig dem Steuerpflichtigen aufgebürdet: Während bei ihm das Risiko einer verbleibenden Doppelbesteuerung belassen wird, führen entsprechende Rückfallklauseln dazu, dass ihm die Chancen aus einer Keimnalbesteuerung genommen werden.

Mögliche Gründe für eine internationale Nicht- oder Minderbesteuerung können sein:

- In keinem Staat werden die Anknüpfungspunkte für die (unbeschränkte und beschränkte) Steuerpflicht erfüllt.
- Doppelbesteuerungsabkommen weisen das Besteuerungsrecht für bestimmte Einkünfte ausschließlich einem Staat zu, der jedoch keine Besteuerung dieser Einkünfte vornimmt.
- Qualifikationskonflikte: Die beteiligten Staaten nehmen eine unterschiedliche Einordnung einer Einkunfts- oder Vermögensquelle vor und gehen jeweils davon aus, dass das alleinige Besteuerungsrecht beim anderen Staat liegt.
- Beträge können in einem Staat abgezogen werden, ohne dass im anderen Staat steuerpflichtige Einkünfte erzielt werden.

### **1.3 Völkerrechtliche Vorgaben**

Ein völkerrechtliches Verbot der Doppelbesteuerung als Grundsatz des Völkergewohnheitsrechts ist nicht zu erkennen. Art. 273 AEUV (früher: Art. 239 EG-Vertrag) verpflichtet zwar die Mitgliedstaaten Verträge abzuschließen, die die Vermeidung bzw. Milderung der doppelten steuerlichen Belastung zum

---

<sup>20</sup> Vergleichbar der sog. Percentage of Completion Method in IAS 11.

Ziel haben, aber gerade im Bereich der Doppelbesteuerungsabkommen zum Erbschaftsteuerrecht (sechs deutsche Abkommen) ist zu erkennen, dass diese Vorschrift eher theoretischen Charakter hat. Auch wenn es im Ertragssteuerrecht eine deutlich größere Zahl an Abkommen gibt, hat der EuGH bisher keine Pflicht zur Vermeidung der Doppelbesteuerung angenommen.

Vertragspartner der DBA sind nur die vertragschließenden Staaten. Folglich können auch nur sie Ansprüche hieraus herleiten. Der Abschluss von DBA und ihr Wirksamwerden erfolgt nach den etablierten Regelungen des Völkerrechts. Hier kann auf das „Wiener Übereinkommen über das Recht der Verträge“ vom 23.5.1969<sup>21</sup> verwiesen werden. Dieses kodifiziert zum großen Teil das diesbezügliche Völkergewohnheitsrecht. Der Zeitpunkt der materiellen Wirkung des Abkommens ist zumeist in diesem selbst geregelt, sog. Anwendungsbeginn. Nach der nationalen Umsetzung gemäß Art. 59 GG steht das Abkommen im Rang eines nationalen Gesetzes.

Die **Schritte bis zum Abschluss eines DBA** lassen sich vor dem Hintergrund der Art. 9 ff. WÜRV wie folgt zusammenfassen:

- Ausgangspunkt bilden die Vertragsverhandlungen zwischen den beteiligten Staaten. Hierfür werden von den jeweils völkerrechtlich Zuständigen<sup>22</sup> in den einzelnen Staaten i. d. R. Fachbeamte beauftragt, die damit autorisiert werden, entsprechende steuerliche Vereinbarungen für „ihren“ Staat auszuhandeln.
- Die Beauftragten beider Staaten führen die Verhandlungen zur Vorbereitung des Abkommens. Dabei erfolgt i. d. R. eine Verständigung auf nur eine Verhandlungssprache. Der Text des Abkommens wird um die dazugehörigen Briefwechsel und Protokolle ergänzt.
- Nach Abschluss dieser Verhandlungen erfolgt die Paraphierung des Abkommenstextes, der Protokolle und der Notenwechsel. Danach werden die Dokumente in die jeweiligen Landessprachen übersetzt und die unterschiedlichen Fassungen aufeinander abgestimmt. Anschließend verständigen sich die Unterhändler darüber, dass die Fassungen in beiden Landessprachen als verbindlich anzusehen sind.
- Ein ausgehandelter Entwurf benötigt gem. Art. 59 Abs. 2 Satz 2 GG die Zustimmung des Bundestages und gem. Art. 105 Abs. 3 GG die Zu-

---

<sup>21</sup> Zur Umsetzung in Bundesrecht vgl. BGBI. II 1985, S. 926.

<sup>22</sup> In der Bundesrepublik Deutschland ist dies gem. Art. 59 Abs. 1 GG der Bundespräsident.

stimmung des Bundesrates. Hierfür legt die Bundesregierung den Entwurf eines Zustimmungsgesetzes zu dem DBA einschließlich der Protokolle und des Briefwechsels vor. Sofern eine Zustimmung durch beide Kammern erfolgt, wird das Zustimmungsgesetz gem. Art. 82 GG vom Bundespräsidenten ausgefertigt und im BGBl. verkündet. Damit unterliegt das Zustimmungsgesetz zum DBA den gleichen formalgesetzlichen Anforderungen, wie andere Bundesgesetze. Es macht den Inhalt des völkerrechtlichen Vertrages zu innerstaatlichem Recht, unter der Voraussetzung, dass der völkerrechtliche Vertrag später in Kraft tritt.

- Die Erklärung über die Ratifikation obliegt gem. Art. 59 Abs. 1 GG der Zuständigkeit des Bundespräsidenten. In dieser Erklärung bestätigen die Staaten, dass sie den in der betreffenden Urkunde wiedergegebenen Inhalt einhalten wollen und sich völkerrechtlich daran gebunden sehen.

## **2. Auslegung von Doppelbesteuerungsabkommen**

### **2.1 Auslegung internationaler Verträge**

Nach wohl ganz herrschender Meinung sind auch völkerrechtliche Verträge der Auslegung zugänglich.<sup>23</sup> Fraglich sind die Auslegungsmethoden, die zur Anwendung kommen sollen. Hier treffen die kontinentaleuropäischen und die angelsächsischen Sichtweisen aufeinander. Während insbesondere in England auf den reinen Wortlaut abgestellt wird, orientieren sich die anderen Rechtsschulen auch am Zweck der Regelungen. Da es sich um völkerrechtliche Abkommen handelt, muss ein Mittelweg gefunden werden.

#### **2.1.1 Wiener Übereinkommen über das Recht der Verträge**

Es kann auf das Wiener Übereinkommen über das Recht der Verträge<sup>24</sup> zurückgegriffen werden. Dieses regelt in seinen Art. 31 ff. einige Grundprinzipien der Auslegung völkerrechtlicher Verträge, diese werden mittlerweile als

---

<sup>23</sup> Vgl. z. B. v. Arnould, Völkerrecht, 2012, Rz. 223 ff.; Schaumburg, Internationales Steuerrecht, 3. Aufl. 2011, Rz. 16.49 ff.

<sup>24</sup> Vom 23.5.1969, BGBl. 1985 II, S. 927, ratifiziert in der BRD durch Gesetz v. 3.8.1985 (BGBl. II, S. 926).

Völkergewohnheitsrecht angesehen<sup>25</sup> und bei Streitigkeiten herangezogen. Nach Art. 31 WÜRV ist in erster Linie auf den Wortlaut abzustellen. Mit Wortlaut ist allerdings nicht derjenige der einzelnen Vorschrift gemeint, sondern der gesamte Vertragswortlaut.

Der Wortlaut selbst ist auf Basis seiner gewöhnlichen Bedeutung zu verstehen. Ergänzend ist der Wortlaut eines Begriffs jedoch in dem Zusammenhang zu verstehen, in welchem er verwendet wird.<sup>26</sup> Nach Art. 31 Abs. 3 WÜRV ist unter Zusammenhang auch jede spätere Übereinkunft, jede spätere Übung und jeder zwischen den Vertragsstaaten angewandte Völkerrechtsatz zu verstehen. Art. 31 Abs. 1 WÜRV führt jedoch auch aus, dass eine Bestimmung „im Lichte ihres Zieles und Zweckes“ auszulegen ist. Das WÜRV folgt damit stärker dem kontinentaleuropäischen Ansatz, jedoch stehen die Auslegungsmethoden des WÜRV gleichberechtigt nebeneinander.

Abschließend stellt das WÜRV die gesamte Auslegung unter das Gebot von Treu und Glauben, um Winkelzüge und Spitzfindigkeiten zu verhindern. In internationalen Verträgen spielt die Vertragssprache eine große Rolle. Zumeist werden die Vertragstexte in beiden Sprachen zu den „authentischen Sprachen“ erklärt. Nach Art. 33 WÜRV ist damit der Text in beiden Sprachen maßgebend. Wenn ein Bedeutungsunterschied aufgrund der unterschiedlichen Sprachfassungen auftritt, ist nach Art. 33 Abs. 4 WÜRV diejenige Bedeutung zugrunde zu legen, die unter Berücksichtigung von Ziel und Zweck des Vertrages die Wortlaute am besten miteinander in Einklang bringt.

### **2.1.2 Entscheidungsharmonie („Common interpretation“)**

Internationale Verträge sollen Rechtssicherheit zwischen den Staaten herstellen. Dazu kommt es jedoch nur, wenn die beiden Staaten und ihre jeweiligen Institutionen die Verträge einheitlich interpretieren und anwenden. Es hat sich deshalb der Grundsatz der Entscheidungsharmonie herausgebildet. Dies bedeutet, dass bei der Auslegung eines Vertrages von einem nationalen Gericht, auch die Sichtweise und Interpretation der Regelung durch den anderen Vertragsstaat bzw. dessen Institutionen berücksichtigt werden sollte.

---

<sup>25</sup> Vgl. z. B. v. Arnould, Völkerrecht, 2012, Rz. 191; IGH, Urt. v. 12.12.1996 (Preliminary Objections), Oil Platforms (Iran v. USA), ICJ rep. 1996, 803, § 23.

<sup>26</sup> Vgl. Art. 31 Abs. 1 WÜRV.

Die Gerichte folgen diesem Grundsatz, indem sie sich ausführlich mit den Ansichten in dem anderen Vertragsstaat auseinandersetzen (US Supreme Court: „We must also consult our sister signatories.“<sup>27</sup>). In der praktischen Umsetzung ist die Zumutbarkeit und Machbarkeit zu beachten, zumal häufig das Wissen über die Auslegung im anderen Staat begrenzt ist.

### 2.1.3 Verweise auf das nationale Recht

Oftmals verweisen Bestimmungen der DBA auf das jeweilige nationale Recht eines der Vertragsstaaten (z. B. Art. 6 Abs. 2 Satz 1 OECD-MA für den Begriff des unbeweglichen Vermögens). In diesen Fällen wird eine Entscheidungsdisharmonie in Kauf genommen, wenn die jeweiligen nationalen Rechtsordnungen unterschiedliche Definitionen beinhalten. Bei den innerstaatlichen Auslegungen handelt es sich im Wesentlichen um die Aspekte, die bereits von Larenz entwickelt worden sind.<sup>28</sup> Hierfür kommen in Betracht:

- die grammatikalische Auslegung (Sprachgebrauch, übliche Rechtssprache),
- die teleologische Auslegung (Sinn und Zweck des Gesetzes, um daraus Sinn und besonderen Zweck der Einzelvorschrift zu erkennen),
- die systematische Methode (Stellung der Vorschrift im Gesetz und Stellung des Gesetzes in der Rechtsordnung),
- die historische Methode (Entstehung des Gesetzes und historischer Hintergrund).

Von dieser Auslegung sind die Fälle zu trennen, in denen das DBA keine eigene Begriffsdefinition enthält, aber eine dem Art. 3 Abs. 2 OECD-MA entsprechende Verweisungsnorm auf das nationale Recht beinhaltet. Dieser Verweis steht jedoch unter dem Vorbehalt, dass eine Begriffsbestimmung nicht bereits autonom aus dem Abkommen erfolgen kann. Die Reichweite dieser Regelung ist im Detail umstritten.<sup>29</sup>

---

<sup>27</sup> U.S. Supreme Court, 499 U.S. 530 (1991).

<sup>28</sup> Vgl. Larenz, Methodenlehre, S. 117.

<sup>29</sup> Vgl. hierzu eingehend Strunk/Kaminski, in: Strunk/Kaminski/Köhler, AStG-DBA, Art. 3 OECD-MA, Rz. 30 ff. (Okt. 2013).

Bei der Bearbeitung internationaler Steuersachverhalte ist das Zusammenwirken von nationalem und Abkommensrecht zu berücksichtigen. Hierbei hat sich in der Praxis noch keine einheitliche Reihenfolge der Prüfung von nationalem und Abkommensrecht herausgebildet. Im Ergebnis sollte darauf abgestellt werden, welcher Rechtskreis am einfachsten geprüft werden kann, so dass z. B. bei einem offensichtlich nach Abkommensrecht ohnehin nicht verbleibenden Besteuerungsrecht das Bestehen eines solchen nach nationalem Recht gar nicht geprüft werden muss.

### **2.2 Auslegungsrichtlinien, insbesondere Bedeutung des OECD-MA Kommentars**

Gibt das Abkommen selbst Begriffsdefinitionen vor, sind diese heranzuziehen. Zusätzlich hat jede Interpretation Vorrang, welche nach Vertragsschluss bei nachträglichen Konsultationen zwischen den Vertragsparteien gefunden wird, sog. Auslegungsvereinbarungen. Art. 25 Abs. 3 OECD-MA stellt hierfür das sog. Konsultationsverfahren zur Verfügung.

Eine Form der Auslegung ist auch die nachträgliche Bekräftigung einer bestimmten Vereinbarung, das heißt ihres „richtigen“ Wortlauts. Solche Bekräftigungen können Vertragsänderungen recht nahe kommen. Bei entsprechender Übung der Parteien können diese sogar stillschweigend getroffen werden, wobei sie als Vertragsänderung auch der Zustimmung der zuständigen Verfassungsorgane, insbesondere des Bundestages, bedürfen.

#### **2.2.1 DBA zwischen OECD-Mitgliedstaaten**

##### **2.2.1.1 Bedeutung des Kommentars**

In der Praxis ist festzustellen, dass die Abkommen zumeist die Texte des OECD-Musterabkommens und dessen Begriffsdefinitionen in Art. 3 übernehmen. Wie die Ausführungen unter 3. ab S. 17 zeigen werden, gilt dies auch für die deutsche Verhandlungsgrundlage.

Der Einfluss des OECD-Musterabkommens geht jedoch noch weiter. Neben dem OECD-MA existiert der „amtliche“ Kommentar (OECD-Komm.). Seine Bedeutung lässt sich daran ablesen, dass viele Länder in den einzelnen Kommentierungen explizite Vorbehalte aufführen lassen, obwohl die OECD-Kommentierung eigentlich nur die (unverbindlichen) Rechtsansichten der zur OECD entsandten Ländervertreter wiedergeben.<sup>30</sup> Die OECD selbst vertritt jedoch die Ansicht, dass dem Kommentar bindende Wirkung zukommt, wenn und soweit die Vertragsparteien Teile des OECD-MA in ihre völkerrechtliche Vereinbarung übernehmen. Eine rechtliche Grundlage für diese Ansicht ist jedoch unsicher und wird teilweise bestritten. Faktisch kommt dem MA-Komm. jedoch eine große Wirkung zu.

Der OECD-Kommentar wird teilweise als „authentische Interpretation“ des OECD-MA mit Wirkung für alle OECD-Mitgliedstaaten angesehen. Es kann wohl folgende Sichtweise zu Grunde gelegt werden:

- Wird der Text des OECD-MA von den Vertragsparteien unverändert übernommen, so ist von einer Inbezugnahme des OECD-Kommentars auszugehen.
- Wurde der Text nicht wortwörtlich übernommen, aber eine sinngemäße Formulierung gewählt bzw. wurde der Text wörtlich übernommen, legen jedoch andere Vertragsbestandteile eine abweichende Interpretation nahe, so besteht eine starke Vermutung, dass die Auslegung dennoch im Sinne des OECD-Kommentars zu erfolgen hat.
- Erst wenn beide möglichen Formen der Abweichung zusammenkommen, spricht eine Vermutung gegen die Interpretation nach dem OECD-Kommentar.

### **2.2.1.2 Änderungen des OECD-Kommentars**

Auslegungsfragen können sich stellen, wenn der OECD-Kommentar nach Abschluss des Abkommens geändert wird. Soweit die Vertragsparteien (teilweise) den Wortlaut des OECD-MA übernehmen, so geschieht dies zumeist vor dem Hintergrund des zu diesem Zeitpunkt geltenden Kommentars. Zu späteren Änderungen haben die Vertragsparteien sich nicht erklärt. Soweit

---

<sup>30</sup> Vgl. hierzu explizit BFH vom 11.12.2013, I R 4/13, BFH/NV 2014, S. 614. Vgl. zu einer eingehenden Analyse den Vortrag „Aktuelles zum internationalen Steuerrecht aus der Rechtsprechung und Finanzverwaltung“.

eine Veränderung einer Kommentarstelle lediglich als eine Klarstellung interpretiert werden kann, kann festgestellt werden, dass diese späteren Änderungen der Auslegung in die Vergangenheit reichen können, sog. „soft retroactive effect“. In allen anderen Fällen ist von keiner Rückwirkung auf früher abgeschlossene DBA auszugehen.

Ein genereller dynamischer Verweis ist abzulehnen. Dies würde implizieren, dass die Vertragsstaaten künftige Änderungen in der OECD-Auffassung antizipiert hätten. Da diese jedoch zum Zeitpunkt des Abschlusses des DBA noch nicht bekannt und z. T. noch nicht einmal geplant waren, ist dies ausgeschlossen. Außerdem darf nicht unberücksichtigt bleiben, dass die Vertragsstaaten von der ihnen gegebenen Möglichkeit, einen dynamischen Verweis in das jeweilige DBA aufzunehmen, keinen Gebrauch gemacht haben.

### **2.2.2 DBA mit bzw. zwischen Nicht-OECD-Mitgliedstaaten**

Bei der Interpretation von Abkommen zwischen oder mit Nicht-OECD-Mitgliedern kann ein Rückgriff auf den OECD-Kommentar nicht von vorneherein überzeugen. Es kann aber sein, dass die verwendeten Textpassagen des Abkommens eine gewisse Nähe zu den Formulierungen des Muster-DBA aufweisen. Wenn dann im nächsten Schritt der Zusammenhang keine abweichende Bedeutung nahe legt, kann eine Interpretation über die Musterkommentierung in Betracht kommen. In solchen Fällen kann aber nur die Qualität des OECD-Kommentars überzeugen. Eine Verbindlichkeit aufgrund Mitgliedschaft in der OECD kommt nicht in Frage.

Ferner ist zu beachten, dass bei Abkommen mit Entwicklungsstaaten das UN-Musterabkommen und dessen offizieller Kommentar zu berücksichtigen sein können. In diesem soll eine Ungleichgewichtung zu Lasten der Entwicklungsländer ausgeschlossen werden.

## 2.3 Anwendung innerstaatlichen Rechts

Oftmals verweisen Bestimmungen von DBA auf das jeweilige nationale Recht eines Vertragsstaates. In solchen Fällen kommt das reine nationale Recht zur Anwendung. Entscheidend hierfür ist die unmittelbar geltende Regelung des DBA, und nicht der Rückgriff auf Art. 3 Abs. 2 OECD-MA. Ein solcher wäre nur zulässig, wenn eine Auslegung nicht aus dem Abkommen erfolgen kann. Verweist dieses jedoch auf das innerstaatliche Recht, kann insoweit eine Klärung aus dem Abkommen unter Einbeziehung des innerstaatlichen Rechts erfolgen.

Hinsichtlich der „zuständigen Behörde“ findet in Art. 3 Abs. 1 Buchst. i VG-DBA keine konkrete Benennung statt. Vielmehr wird allgemein auf das BMF oder die Behörde verwiesen, auf die das BMF seine Befugnisse delegiert hat. Eine solche Regelung hat zwar den Nachteil, dass nicht unmittelbar die jeweils zuständige Stelle benannt wird, aber zugleich den Vorteil, dass bei einer Änderung der nationalen Zuständigkeit keine Änderung der jeweiligen DBA erfolgen muss. So ist z. B. erst jüngst die Führung von Verständigungsverfahren vom BMF auf das BZSt übertragen worden.<sup>31</sup> Damit werden Friktionen in der Abkommensanwendung vermieden.

Obwohl die Reichweite des Verweises „wenn der Zusammenhang nichts anderes erfordert“ in Art. 3 Abs. 2 OECD-MA auf das Recht der Vertragsstaaten in jüngster Zeit zu sehr intensiven Diskussionen geführt hat,<sup>32</sup> übernimmt die deutsche Verhandlungsgrundlage die Formulierung des OECD-MA unverändert. Insoweit ist davon auszugehen, dass diese Frage und die Bedeutung dieses Verweises für die Auslegung des jeweiligen DBA<sup>33</sup> der Rechtsprechung vorbehalten bleiben muss.

---

<sup>31</sup> Vgl. hierzu Flüchter, IStR 2012, S. 694.

<sup>32</sup> Vgl. z. B. Czakert, IStR 2012, S. 703.

<sup>33</sup> Vgl. eingehend Strunk/Kaminski, in: Strunk/Kaminski/Köhler, AStG-DBA, Art. 3 OECD-MA Rz. 30 ff. (Okt. 2013).

### 3. Vorgaben der deutschen Verhandlungsgrundlage

#### 3.1 Geltungsbereich des Abkommens

Die Regelungen zum persönlichen Geltungsbereich entsprechen denen des Musterabkommens, in dem auf die Ansässigkeit abgestellt wird. Hieraus folgt, dass, soweit wie Abweichungen bei der Definition in Art. 4 VG-DBA bestehen<sup>34</sup>, mittelbar auch für Zwecke des persönlichen Geltungsbereichs Auswirkungen entstehen können.

Bei der Liste der unter das Abkommen fallenden Steuern werden auch solche Steuern erfasst, die den Ländern zustehen. Hierbei kann sich eine Sperrwirkung für das Recht zur Steuererhebung nur insoweit ergeben, wie von den Ländern eine Steuer vom Einkommen oder vom Vermögen erhoben wird. Die Regelungen gelten auch für Zuschlagsteuern (wie z. B. den SolZ), die auf die im Abkommen genannten Steuern erhoben werden.

#### **Beratungshinweis:**

Zu beachten ist, dass die **ErbSt** zwar von den Ländern erhoben wird, sie aber nicht unter das DBA fällt. Etwas anderes würde nur gelten, wenn eine besondere Regelung explizit aufgenommen wurde. Dies ist im DBA mit Dänemark der Fall. Hingegen hat die Bundesrepublik Deutschland nur mit wenigen Staaten ein eigenes DBA zur Erbschaftsteuer abgeschlossen.<sup>35</sup>

Die Verhandlungsgrundlage listet bei den unter das Abkommen fallenden Steuern sowohl die Gewerbesteuer als auch die Vermögensteuer auf. Hierbei erweisen sich die Regelungen zur Gewerbesteuer zum Teil als überflüssig, weil mit § 9 Nr. 3 GewStG bereits eine Kürzungsvorschrift für ausländische Betriebsstätteneinkünfte vorhanden ist.

#### **Beratungshinweis:**

Das DBA steht einer Besteuerung nicht entgegen, wenn ausländische Einkünfte gleichwohl der inländischen Gewerbesteuer unter-

<sup>34</sup> Vgl. hierzu unter 3.2.2 auf S. 17 ff.

<sup>35</sup> Vgl. hierzu eingehend Kaminski, Stbg 2013, S. 10 ff.

liegen. In diesen Fällen wird regelmäßig dem Ansässigkeitstaat das Besteuerungsrecht zugewiesen, so dass damit das Abkommen keine Beschränkung für eine Belastung mit deutscher Gewerbesteuer auslöst.

Beispiel:<sup>36</sup>

*Eine inländische Kapitalgesellschaft hat Know-how entwickelt und sich dieses weltweit patentieren lassen. Nach einigen Jahren der eigenen Nutzung wird schließlich eine Lizenz an eine ausländische Gesellschaft vergeben. Diese bezahlt hierfür ein Entgelt. Weder das deutsche GewStG noch das DBA führen dazu, dass diese Lizenzzahlungen nicht mit deutscher Gewerbesteuer belastet werden dürfen. Besonders nachteilig ist, dass das GewStG keine Vorschrift zur Anrechnung einer ausländischen Quellensteuer vorsieht. Dies ist bei Kapitalgesellschaften infolge des niedrigen Körperschaftsteuersatzes und der unterschiedlichen Bemessungsgrundlage im In- und Ausland besonders nachteilig.*

Die Erwähnung der Vermögensteuer führt alleine nicht dazu, dass damit eine Begrenzung der Möglichkeiten des ausländischen Staates erfolgt, eine derartige Steuer zu erheben. Dies setzt vielmehr voraus, dass diese ausländische Steuer auch in das Abkommen aufgenommen wird. Hierbei wäre bei der Einführung einer – von einigen politischen Parteien geforderten – Vermögensabgabe in Deutschland in Abhängigkeit von deren konkreten Ausgestaltung genau zu prüfen, ob diese als „Vermögensteuer“ i. S. d. DBA zu qualifizieren wäre und damit das Abkommensrecht insoweit eine Sperrwirkung entfaltet. Die VG-DBA sieht vor, dass auch später eingeführte ähnliche oder gleiche Steuern unter das Abkommen fallen. Die gegenseitigen Informationspflichten der Staaten über Rechtsänderungen bestehen nicht allgemein, sondern sind auf die Abkommensanwendung beschränkt.

---

<sup>36</sup> Vgl. kritisch hierzu Kaminski, Plädoyer zur Einführung einer Anrechnung ausländischer Steuern auf die deutsche Gewerbesteuer, Editorial, Stbg 2009, Heft 12, S. M1.

## 3.2 Begriffsbestimmungen

### 3.2.1 Grundlagen

Um eine einheitliche Abkommensanwendung durch die beteiligten Staaten zu erreichen, kommt der Verwendung einheitlich definierter Begriffe besondere Bedeutung zu. Dies hat sich in der jüngsten Zeit v. a. an der Frage gezeigt, ob grenzüberschreitende Sondervergütungen des Mitunternehmens einer Personengesellschaft abkommensrechtlich zu Unternehmensgewinnen (Art. 7 OECD-MA) führen, oder ob die spezielleren Einkunftsarten (also insbesondere Dividenden, Zinsen, Lizenzen und nichtselbständige Arbeit) vorliegen.<sup>37</sup> Vor diesem Hintergrund überrascht, dass die Verhandlungsgrundlage insbesondere für den Begriff der Unternehmensgewinne keine Begriffsbestimmung vornimmt. Damit wird die Chance verringert, zu einem einheitlichen Verständnis in dieser Frage zu gelangen. Die hierzu erfolgte Übernahme der Definition aus Art. 3 Abs. 1 Buchst. c OECD-MA<sup>38</sup>, wonach sich ein Unternehmen auf die „Ausübung einer Geschäftstätigkeit“ bezieht, vermag diese Zweifelsfragen nicht einheitlich zu beantworten.

Als Rechtfertigung hierfür kann nicht vorgebracht werden, dass Abweichungen vom OECD-MA möglichst verhindert werden sollen. Schließlich wird an anderen Stellen der Verhandlungsgrundlage auch nicht den OECD-Vorgaben gefolgt, ohne dass dafür ein plausibler Grund ersichtlich ist. Vielmehr gibt es Unterschiede (z. B. in Art. 12 VG-DBA<sup>39</sup>), die wohl nur aus sprachlichen Gründen erfolgt sind.

Die Art. 3 bis 5 des OECD-Musterabkommens und die entsprechenden Regelungen in den deutschen Doppelbesteuerungsabkommen beinhalten einige Definitionen für Begriffe, die im DBA Verwendung finden und für die ausdrücklich ein Verweis auf das nationale Recht der Anwenderstaaten nicht gelten soll. Die Regelungen des DBA stellen hierbei grundsätzlich einen eigenen Begriffs- und Rechtskreis dar, der trotz Verwendung derselben Begriffe nicht zwangsläufig dieselben Inhalte wie im nationalen Recht nach sich

---

<sup>37</sup> Vgl. aus der Rspr. etwa BFH vom 8.9.2010, I R 74/09, BFH/NV 2011, S. 138, entgegen BMF vom 16.4.2010, IV B 2 – S 1300/09/10003, BStBl. I 2010, S. 354, sowie zur Diskussion in der Literatur z. B. Rosenberg/Farle in Wassermeyer/Richter/Schnittker (Hrsg.), Personengesellschaften im Internationalen Steuerrecht, 2010, S. 542 ff., jeweils m. w. N.

<sup>38</sup> Vgl. zu einer eingehenden Analyse Strunk/Kaminski, in: Strunk/Kaminski/Köhler, AStG-DBA, Art. 3 OECD-MA Rz. 19 ff. (Okt. 2013)

<sup>39</sup> Vgl. hierzu eingehend unter 3.3.5 auf S. 30 ff.

zieht.<sup>40</sup> Ein Verweis auf das nationale Recht ergibt sich entweder aus Art. 3 Abs. 2 OECD-MA oder aus der Notwendigkeit heraus, Begriffe des DBA auszulegen.

In Abweichung vom OECD-MA wird das Territorium der Vertragsstaaten definiert. Dieses umfasst nicht nur das Hoheitsgebiet, sondern erfasst auch das an das Küstengebiet angrenzende Gebiet des Meeresbodens, dessen Untergrunds und des darüber befindlichen Wassers. Hieraus folgt, dass der jeweilige Staat auch in diesem Gebiet erzielte Einkünfte (bzw. dort belegenes Vermögen) besteuern kann. Dies kann z. B. infolge eines dort betriebenen Offshore-Windkraftanlage und der hieraus vermittelten Betriebsstätte der Fall sein.

Nachfolgend soll beispielhaft anhand der Begriffe: Person, Gesellschaft, Unternehmen und Betriebsstätte gezeigt werden, welche Unterschiede, aber auch Gemeinsamkeiten zum deutschen innerstaatlichen Recht bestehen.

### **3.2.2 Person und Gesellschaft**

Voraussetzung für die Anwendung eines Doppelbesteuerungsabkommens ist die Ansässigkeit von Personen in einem der beiden Vertragsstaaten und die Erzielung von Einkünften in dem anderen Staat. Der Begriff „Person“ im Sinne des Art. 3 Abs. 1 Buchst. a) OECD-MA und der VG-DBA umfasst eine natürliche Person, Gesellschaften und alle anderen Personenvereinigungen. Da Abkommensrecht regelmäßig als Schrankenrecht zu verstehen ist, ergeben sich keine Unterschiede in dem Begriff der natürlichen Person nach nationalem Steuerrecht und Abkommensrecht.

Entsprechend verhält es sich bei einer Vielzahl von Fällen auch beim Begriff der Gesellschaften, mit dem nach Abkommensrecht juristische Personen oder Rechtsträger erfasst werden, die für die Besteuerung wie juristische Personen behandelt werden. In den Fällen, in denen anders als nach deutschem Steuerrecht einer Personengesellschaft im Ausland nicht der Status eines nicht steuerpflichtigen transparenten Gebildes zugestanden wird, sondern

---

<sup>40</sup> Vgl. zur eingehenden Analyse für den Begriff der Betriebsstätte Kaminski, Stbg 2012, S. 354.

eine eigene Steuerrechtsfähigkeit zuerkannt wird, kommt es zu Qualifikationskonflikten.<sup>41</sup> Die anderen Personenvereinigungen sind ähnlich der Definition des Körperschaftsteuergesetzes Stiftungen, Zweckvermögen, Vereine und sonstige Rechtsgebilde, aber regelmäßig nicht Personengesellschaften.

### 3.2.3 Unternehmen

Da der Begriff des Unternehmens in den DBA nicht definiert ist, muss er nach herrschender Meinung im Schrifttum aus dem OECD-MA sowie ersatzweise anhand des innerstaatlichen Steuerrechts ausgelegt werden. Eine Definition findet sich im Schrifttum.<sup>42</sup> Diese umschreibt eine Unternehmenstätigkeit als „eine selbständige, auf Erwerb gerichtete Tätigkeit, die sich einerseits gegen die landwirtschaftliche Urproduktion abgrenzt andererseits gegen die künstlerischen, wissenschaftlichen oder eine wissenschaftliche Vorbildung erfordernden freien Berufe“.

Durch die Streichung des Art. 14 a. F. OECD-MA verbleibt nur noch die Abgrenzung zwischen unternehmerischer sowie land- und forstwirtschaftlicher Tätigkeit die typischerweise unter Art. 6 OECD-MA subsumiert und besteuert wird. Für die Einordnung als Unternehmenstätigkeit ist damit unmittelbar auf die tatsächliche Ausübung bestimmter Tätigkeiten abzustellen, so dass z. B. die nach innerstaatlichem Recht herbeizuführende Qualifikation als gewerbliche Einkünfte durch das Rechtsinstitut z. B. der Betriebsaufspaltung oder der Möglichkeit der gewerblichen Prägung durch § 15 Abs. 3 Nr. 2 EStG für sich genommen nicht zu den Unternehmensgewinnen i. S. d. Art. 7 Abs. 1 OECD-MA führt.<sup>43</sup> Hemmelrath<sup>44</sup> ist zuzustimmen, wenn er Unternehmenstätigkeit i. S. d. Art. 7 OECD-MA mit einer selbständigen Erwerbstätigkeit, die nicht Nutzung unbeweglichen Vermögens i. S. d. Art. 6 OECD-MA ist, beschreibt. Die Bestimmung erfolgt damit anders als im deutschen Einkommensteuerrecht nicht vorrangig anhand positiver Tatbe-

---

<sup>41</sup> Vgl. zum Begriff die Ausführungen auf S. 45 ff.

<sup>42</sup> Vgl. Hemmelrath, in Vogel/Lehner, DBA-Kommentar, 5. Aufl. 2008, Art. 7 OECD-MA Rz. 28 ff. sowie Kaminski/Strunk, in: Strunk/Kaminski/Köhler, AStG-/DBA-Kommentar, Art. 7 Rz. 21 ff. (September 2012).

<sup>43</sup> Vgl. hierzu eingehend den Beitrag „Aktuelles zum internationalen Steuerrecht aus der Rechtsprechung und Finanzverwaltung“.

<sup>44</sup> Vgl. Hemmelrath in Vogel/Lehner, DBA-Kommentar, 5. Aufl. 2008, Art. 7 OECD-MA Rz. 33.

standsmerkmale, sondern vor allem anhand negativer Abgrenzung zur Vermögensverwaltung unbeweglichen Vermögens.

Für die Praxis ist diese allgemein gefasste Definition jedoch wenig hilfreich, so dass zur Bestimmung auf das nationale Recht verwiesen werden muss. Als Indizien sind die einkommensteuerlichen Anknüpfungspunkte für eine gewerbliche Tätigkeit i. S. d. § 15 Abs. 2 EStG heranzuziehen, doch führen nach zutreffender Auffassung im Schrifttum auch einmalige Geschäftstransaktionen zur Unternehmenstätigkeit und damit zur Einbeziehung in den Art. 7 OECD-MA.<sup>45</sup>

Meines Erachtens ist es für abkommensrechtliche Zwecke nicht erforderlich, dass alle Tatbestandsvoraussetzung kumulativ für das Vorliegen gewerblicher Einkünfte gem. § 15 Abs. 2 EStG erfüllt sind. Insbesondere die Negativabgrenzung der gewerblichen Einkünfte zu den Einkünften aus selbständiger Arbeit gem. § 18 EStG ist seit der Einbeziehung des Art. 14 a.F. OECD-MA in den Art. 7 OECD-MA nicht mehr auf die Abkommensebene übertragbar. Gleichwohl dienen die Kriterien als wichtige Auslegungshilfen für die Begriffsbestimmung des Art. 7 Abs. 1 OECD-MA.

### **3.2.4 Betriebsstätte**

Für die Unternehmenspraxis hat der Betriebsstättenbegriff große Bedeutung. Die Verhandlungsgrundlage folgt dem Art. 5 OECD-MA. Das ist zumindest insoweit erstaunlich, weil die Definition nicht so weitgehend ist, wie diejenige in § 12 AO.<sup>46</sup> Nach diesem können reine Hilfstätigkeiten bereits zu einer Betriebsstätte führen, was jedoch nach Abkommensrecht nicht der Fall ist. Daher wird in vielen Fällen ein nach § 49 Abs. 1 Nr. 2 Buchst. a EStG bestehender Besteuerungsanspruch beim Vorliegen eines DBA nicht durchgesetzt werden können. Dies kann auch bei einer inländischen Bau- und Montagetätigkeit geschehen, die nach § 12 Satz 2 Nr. 8 AO beim Überschreiten einer Frist von sechs Monaten bereits zum Vorliegen einer Betriebsstätte führt, während nach Art. 5 Abs. 3 VG-DBA hierfür zwölf Monate erforderlich

---

<sup>45</sup> Vgl. Ferres, Intertax 1991 S. 184 sowie die Entscheidung des High Court of Australia im Falle Thiel vs. FCT (21 ATR 531).

<sup>46</sup> Vgl. eingehend Kaminski, Stbg 2012, S. 354 ff.

sind. Zugleich wird damit bei Auslandsaktivitäten von Inländern ein lokaler Steuerzugriff insoweit begrenzt.

Art. 5 OECD-MA definiert die für die Zuweisung des Besteuerungsrechtes bei Unternehmensgewinnen i. S. d. Art. 7 OECD-MA erforderliche Betriebsstätte. Die Prüfung des Vorliegens einer Betriebsstätte hat somit im Anschluss an die Einkunftsqualifikation als Einkünfte aus Unternehmensgewinnen gem. Art. 7 OECD-MA zu erfolgen, um die Frage zu beantworten, welchem der beiden Vertragsstaaten ein Besteuerungsrecht zusteht. Sofern das Ergebnis der Prüfung das Nichtvorliegen einer Betriebsstätte im anderen Staat ist, verbleibt es beim Grundsatz der ausschließlichen Besteuerung im Ansässigkeitstaat. Wegen der herausragenden Bedeutung für die möglichen Einnahmen des Quellenstaates kommt der Definition des Art. 5 OECD-MA zur Betriebsstätte und der damit durch Art. 7 OECD-MA einhergehenden Zuweisung des Besteuerungsrechtes zum Belegenheitsstaat oder zu deren Versagung eine besondere Bedeutung zu, die in der Praxis zu einer Vielzahl von Auslegungs- und Definitionsproblemen geführt hat, die nicht zuletzt daraus resultieren, dass unterschiedliche, gegensätzliche Interessen zwischen Ansässigkeitstaat und Belegenheitsstaat gegeben sind.

Für Abkommenszwecke dient der Begriff der Betriebsstätte dazu, zu bestimmen, wann neben dem Ansässigkeitstaat der andere – also der Quellenstaat – berechtigt ist, Unternehmensgewinne zu besteuern, und ob er dies in der Höhe beschränkt oder unbeschränkt darf. Nach Art. 7 OECD-MA kann ein Vertragsstaat die Gewinne eines Unternehmens besteuern, die dieses Unternehmen im anderen Vertragsstaat durch eine dort gelegene Betriebsstätte erzielt, wenn diese Gewinne der Betriebsstätte wirtschaftlich, funktional und tatsächlich zuzurechnen sind.

Die Aufgabe der Betriebsstättendefinition für das Abkommensrecht liegt in der Aufteilung der Besteuerungsrechte der Vertragsstaaten und hier im Besonderen in der Aufteilung der Unternehmensgewinne sowie des Unternehmensvermögens gem. Art. 8 OECD-MA und Art. 22 Abs. 2 OECD-MA, der Zuordnung von Dividenden, Zinsen und Lizenzgebühren zu einer Betriebsstätte<sup>47</sup> sowie der Zuweisung des Besteuerungsrechts aus der Veräußerung von Betriebsstättenvermögen gem. Art. 13 Abs. 2 OECD-MA und für andere Einkünfte gem. Art. 21 Abs. 2 OECD-MA.

---

<sup>47</sup> Vgl. Art. 10 Abs. 4 OECD-MA, Art. 11 Abs. 4 OECD-MA, Art. 12 Abs. 4 OECD-MA, dem sog. Betriebsstättenvorbehalt.

Die Betriebsstätte dient im Abkommensrecht als Konkretisierung der für erforderlich gehaltenen Schwelle der Anknüpfung an die Volkswirtschaft des anderen Staates, die eine Besteuerung in diesem Staat rechtfertigt. Das Abkommensrecht folgt dem Grundsatz, dass der Ansässigkeitstaat i. S. d. Art. 3 OECD-MA, zumindest ein (wenn auch nicht ausschließliches Besteuerungsrecht) besitzt. Dementsprechend hat zunächst grundsätzlich eine Besteuerung im Ansässigkeitstaat zu erfolgen. Für den Bereich der Unternehmensgewinne stellt das Vorliegen einer Betriebsstätte im anderen Staat die erforderliche Schwelle zur Besteuerung für diesen Staat dar. Diese massive Einschränkung des Besteuerungsrechtes des Quellenstaates hat nicht zuletzt durch die aktuellen Entwicklungen im Bereich des Electronic Business und der damit einhergehenden Nutzung des Internets dazu geführt, dass viele Staaten über eine Neuorientierung der Zuweisung von Besteuerungsrechten nachdenken. Ansätze hierzu weist u. a. der OECD-Kommentar zu Art. 5 Tz. 4.1 bis 4.5 auf, aus dem ersichtlich wird, dass einzelne Staaten sich bemühen, die Betriebsstättendefinition auszuweiten, um aus der Sichtweise eines Quellenstaates häufiger ein Besteuerungsrecht zu erlangen, als ihnen nach der bisherigen Interpretation zustand.

Zentrale Vorschrift des Art. 5 OECD-MA ist die Definition der Betriebsstätte in Abs. 1 als einer festen Geschäftseinrichtung, die sich:

- in der Verfügungsmacht des Steuerpflichtigen befindetet,
- ständig mit dem Erdboden des Territoriums des Quellstaates verbunden ist,
- dauerhaft genutzt wird und
- durch die die Tätigkeit des Unternehmens vorgenommen wird.

Wenngleich die Verfügungsmacht nicht explizit als Tatbestandsvoraussetzung in Art. 5 Abs. 1 OECD-MA genannt wird, besteht in OECD-Kommentar zu Art. 5 Tz. 4 sowie in Rspr.<sup>48</sup> und Schrifttum<sup>49</sup> Einigkeit darüber, dass dies zwingende Voraussetzung für das Vorliegen einer Betriebsstätte ist. Es müssen alle Tatbestandsvoraussetzungen gleichermaßen also kumulativ erfüllt sein, wobei Ausprägungen unterschiedlicher Intensität möglich sind. Es ist

---

<sup>48</sup> Vgl. BFH vom 19.9.1990, X R 44/89, BStBl. II 1991, S. 97.

<sup>49</sup> Vgl. Görl in Vogel/Lehner, 5. Aufl. 2008, Art. 5 OECD-MA Rz. 16 ff.

demnach grundsätzlich nicht statthaft, einzelne Tatbestände durch besondere Ausprägungen anderer Tatbestände zu substituieren.

Eine Geschäftseinrichtung ist gem. ständiger BFH-Rspr.<sup>50</sup> jeder körperliche Gegenstand und jede Zusammenfassung körperlicher Gegenstände, der/die geeignet ist, die Grundlage unternehmerischer Tätigkeiten zu sein.<sup>51</sup> Für das Vorliegen einer Betriebsstätte ist es nicht zwingend erforderlich, dass sich Personen in der Geschäftseinrichtung aufhalten, wenn diese für die Vornahme der Unternehmenstätigkeit nicht benötigt werden. Sofern jedoch Personal zur Durchführung der Tätigkeit erforderlich ist, kann eine Betriebsstätte nur dort angenommen werden, wo diese Personen regelmäßig tätig werden.

Gemäß Art. 5 Abs. 1 OECD-MA liegt eine Betriebsstätte i. S. d. DBA nur vor, wenn es sich um eine **festе Geschäftseinrichtung** handelt, mittels der die Tätigkeit eines Unternehmens ganz oder teilweise ausgeübt wird. Auf Grund dieser Tatsache wird die Verbindung zu Art. 7 OECD-MA hergestellt. Das Kriterium der festen Geschäftseinrichtungen ist mit der deutschen nationalen Regelung des § 12 AO weitgehend identisch, so dass keine Abweichungen zwischen Abkommensrecht und nationalem Steuerrecht festzustellen sind.

### Beispiel:

Eine mobile Reparaturwerkstatt kann zum kurzfristigen Einsatz im Quellenstaat herangezogen werden. Hierbei sind die in der Werkstatt befindlichen Gegenstände unstreitig als Geschäftseinrichtung zu definieren, begründen jedoch wegen des Fehlens der Dauerhaftigkeit und der örtlichen Fixierung keine Betriebsstätte i. S. d. Art. 5 Abs. 1 OECD-MA.

Die feste Geschäftseinrichtung muss gem. Art. 5 Abs. 1 OECD-MA dauerhaft dem Unternehmen zur Verfügung stehen und der Tätigkeit des Unternehmens ganz oder teilweise zur Ausübung dienen. Der Begriff „dauerhaft“ wird in der gesetzlichen Formulierung nicht genannt, sondern nur auf die Formulierung „fest“ hingewiesen. Es besteht jedoch Einigkeit in der Kommentie-

---

<sup>50</sup> Vgl. BFH vom 3.2.1993, I R 80-81/91, BStBl. II 1993, S. 462.

<sup>51</sup> So auch BGH vom 13.10.1994, 5 StR 134/94, IStR 1995, S. 82.

nung<sup>52</sup>, dass unter dem Begriff der festen Geschäftseinrichtung zweierlei Aspekte zu behandeln sind: Neben der örtlichen Fixiertheit, also der Fixierung an einen geographisch bestimmbar Ort einer der Vertragsstaaten, kommt es auch zu einer Dauerhaftigkeit im Sinne der zeitlichen Erfassung.

In Einzelfällen ist die Abgrenzung, ob eine dauerhafte Geschäftseinrichtung vorliegt, schwierig, da erst im Nachhinein entschieden werden kann, ob die Geschäftseinrichtung auf Dauer unterhalten wurde. Demgegenüber sind Entscheidungen zum Zeitpunkt der Aufnahme der Geschäftsaktivitäten besonders schwierig. Bei der Frage, wann eine Anlage oder Einrichtung auf Dauer gegeben ist, sind auf die branchentypischen Gegebenheiten und die Gesamtumstände des Einzelfalls zu würdigen.

Die Geschäftseinrichtung muss einen Bezug zu einem bestimmten Punkt der Erdoberfläche besitzen.<sup>53</sup> Nicht erforderlich ist hingegen, dass die Einrichtung mittels Fundamenten fest mit dem Erdboden verbunden ist, so dass auch transportable Stände, wie sie typischerweise auf Wochenmärkten anzutreffen sind, Betriebsstätten begründen können.<sup>54</sup> Die Betriebsstätte muss außerdem der Tätigkeit eines Unternehmens dienen. Was als Unternehmen anzusehen ist, bestimmt sich nach Art. 3 Abs. 1 lit. c) OECD-MA. Demnach umfasst das Unternehmen die Gesamtheit der gewerblichen und beruflichen Tätigkeiten eines Unternehmers, wobei es nicht auf eine Gewinnerzielungsabsicht des Unternehmens ankommt. Bei der Dienlichkeit handelt es sich nicht um eine unspezifische Förderung des Unternehmens, sondern um eine unmittelbare Dienlichkeit der Betriebsstätte.

Bestimmte Tätigkeiten bedeuten zwar nach nationalem Recht eine Betriebsstätte, nicht aber nach den Regelungen der DBA. Dieser sog. Negativkatalog von Hilfs- oder Nebentätigkeiten verneint zwar nicht die Existenz einer Betriebsstätte nach nationalem Recht, sieht aber trotz des Vorliegens aller sonstigen Kriterien einer Betriebsstätte die materielle Rechtsfolge eines Besteuerungsrechts für den Nichtansässigkeitstaat als nicht gegeben an, da es an der notwendigen engen Verbindung der Betriebsstätte zum Betriebsstättenstaat fehlt und somit eine Legitimation für die Besteuerung in diesem

---

<sup>52</sup> Vgl. Görl in Vogel/Lehner, 5. Aufl. 2008, Art. 5 OECD-MA Rz. 12 ff. sowie Wassermeyer in Wassermeyer, Art. 5 OECD-MA Rz. 37a (Juli 2009).

<sup>53</sup> Vgl. BFH vom 9.10.1974 I R 128/73, BStBl. II 1975, S. 203, aber auch BVerwG vom 4.8.1993 11 C 36.93, BStBl. II 1994, S. 136, vgl. aus der Literatur z. B. Lüdicke, StbKongrRep. 1994 S. 222.

<sup>54</sup> Vgl. BFH vom 8.3.1988, VIII R 270/81, BFH/NV 1988, S. 735.

Staat nicht besteht. Art. 5 Abs. 4 OECD-MA ist eine „lex specialis“-Vorschrift zu den Ausführungen der vorhergehenden Absätze. Das OECD-MA stellt klar, dass als Hilfs- oder Nebentätigkeiten nicht nur die in Art. 5 Abs. 4 OECD-MA genannten Tätigkeiten gemeint sind, sondern alle Tätigkeiten, die hinsichtlich des konkreten Geschäftszweiges des Unternehmens als Hilfs- und Nebentätigkeiten zu qualifizieren sind. Als Anhaltspunkt für das Vorliegen von Nebentätigkeiten kann in den Fällen, in denen diesen Einnahmen zuzurechnen sind, auf das Verhältnis zu den Gesamteinnahmen abgestellt werden. Doch kann dies auch nur ein Indiz für die Beurteilung sein.

Art. 5 Abs. 2 OECD-MA erläutert den Begriff der festen Geschäftseinrichtung anhand einer beispielhaften, aber nicht abschließenden Aufzählung von Betriebsstättenbegründenden Einrichtungen. Dabei ist darauf hinzuweisen, dass die Tatbestandsvoraussetzungen des Art. 5 Abs. 1 OECD-MA in jedem Fall erfüllt sein müssen, damit die in Art. 5 Abs. 2 OECD-MA genannten Einrichtungen tatsächlich als Betriebsstätten qualifiziert werden können.

Art. 5 Abs. 3 OECD-MA nimmt Bezug auf die Besonderheiten bei Bauausführungen und Montagen. Er legt fest, dass solche Tätigkeiten eine Betriebsstätte nur begründen, wenn sie eine bestimmte, festgelegte Dauer überschreiten. Im Gegensatz zu anderen Musterabkommen, wie z. B. dem UN-Musterabkommen, verbleibt jedoch eine Beschränkung der Anwendung des Art. 5 Abs. 3 OECD-MA auf Bauausführungen und Montagen und es findet keine Erweiterung auf sonstige weitere Dienstleistungen statt.

Von besonderer praktischer Bedeutung ist auch Art. 5 Abs. 4 OECD-MA. Er schreibt einen Ausnahmekatalog fest, nach dem bestimmte Aktivitäten nicht zu einer Betriebsstättenbegründung führen, obwohl die Tatbestandsvoraussetzungen für eine feste Einrichtung i. S. d. Art. 5 Abs. 1 OECD-MA gegeben sind. Der sog. Negativkatalog bzw. Ausnahmekatalog beschreibt die Fälle, bei denen nach nationalem Recht eine Betriebsstätte zwar gegeben ist, aber nach Abkommensrecht dem Belegenheitsstaat kein Besteuerungsrecht zugewiesen werden kann, weil die Voraussetzungen für eine Betriebsstätte nach Art. 5 OECD-MA nicht gegeben sind.

Die Art. 5 Abs. 5 und 6 OECD-MA behandeln die alternativ zu berücksichtigende Abwicklung von Geschäften mittels eines Vertreters. Während in Art. 5 Abs. 5 OECD-MA die Definition eines abhängigen Vertreters vorgenommen und erläutert wird, nach der auch dieser bzw. die Einschaltung eines sol-

chen eine Betriebsstätte begründet, wenn er eine Vollmacht zum Abschluss von Verträgen hat und diese Vollmacht regelmäßig auch ausübt, stellt Art. 5 Abs. 6 OECD-MA klar, dass die Tätigkeit eines unabhängigen Vertreters grundsätzlich keine Betriebsstätte für das von ihm vertretene Unternehmen begründet, wobei als wichtige Einschränkung festgelegt wird, dass diese Rechtsfolge nur dann eintritt, wenn er seine Tätigkeit im Rahmen seiner ordentlichen Geschäftstätigkeit ausübt.

Art. 5 Abs. 7 OECD-MA legt fest, dass nur ein bestimmtes gesellschaftsrechtliches und wirtschaftliches Verhältnis zu anderen Gesellschaften, wie dies typischerweise bei verbundenen Unternehmen und in Konzernen der Fall ist, keine Betriebsstätteneigenschaft begründet. So ist z. B. die Tochtergesellschaft einer ausländischen Muttergesellschaft nicht allein wegen der durch die Muttergesellschaft gegebenen gesellschaftsrechtlichen Beherrschung als Betriebsstätte des Mutterunternehmens im Inland anzusehen. Die Konsequenz hieraus ist, dass eine Besteuerung der inländischen Tochtergesellschaft gegeben ist, aber keinerlei Begründung einer Betriebsstätte im Inland für die ausländische Muttergesellschaft herbeigeführt wird. Das Verhältnis der einzelnen Tatbestandsvoraussetzungen untereinander ist innerhalb des Art. 5 OECD-MA eindeutig geregelt. So geht die Betriebsstättendefinition nach Art. 5 Abs. 1 OECD-MA der Prüfung nach Art. 5 Abs. 5 bzw. Abs. 6 OECD-MA vor, wie dies auch nach deutschem Steuerrecht regelmäßig der Fall ist, da die Subsidiarität der Einkunftsarten zueinander auch für das Verhältnis zwischen Betriebsstätte und ständigem Vertreter gilt und vorrangig eine Prüfung zu erfolgen hat, ob eine Betriebsstätte vorliegt und nicht inwieweit ein ständiger Vertreter ebenfalls gegeben ist. Ist das Vorliegen einer Betriebsstätte in allen Kriterien zu bejahen, ist in einem weiteren Schritt zu prüfen, ob die Ausnahmetatbestände des Art. 5 Abs. 4 OECD-MA vorliegen, die die Annahme einer Betriebsstätte versagen würden, um dann auf die Frage der Einkunftszurechnung gem. Art. 7 OECD-MA einzugehen. Bei vollständigem Vorliegen aller Tatbestandsvoraussetzungen des Art. 5 Abs. 1 erscheint die Prüfung der Vorschriften des Abs. 2 sowie Abs. 3 OECD-MA nicht notwendig bzw. nicht sachgerecht.

In der internationalen Staatenpraxis ist eine deutliche Tendenz festzustellen, eine Ausweitung des Betriebsstättenbegriffs vorzunehmen.<sup>55</sup> Dies gilt speziell für die Annahme einer Dienstleistungsbetriebsstätte. Nach diesem Konzept soll das Erbringen von Dienstleistungen über einen längeren Zeitraum hinweg u.U. zum Vorliegen einer Betriebsstätte führen. Diesem Trend folgt die

---

<sup>55</sup> Vgl. hierzu Kaminski, Stbg 2012, S. 354.

VG-DBA nicht. Allerdings ist davon auszugehen, dass viele Staaten ein weiterreichenderes Betriebsstättenverständnis vertreten und versuchen werden, dies auch im Rahmen von Verhandlungen in den DBA zu vereinbaren. Insofern bleibt abzuwarten, welche Auffassung sich in den jeweiligen Abkommen finden wird.

### **3.3 Einkunftsarten**

#### **3.3.1 Einkünfte aus unbeweglichem Vermögen**

Einkünfte aus unbeweglichem Vermögen besteuert nach Art. 6 OECD-MA sowohl der Belegenheitsstaat als auch der Ansässigkeitsstaat. Gleichwohl hat die deutsche Abkommenspraxis nur dem Belegenheitsstaat das Besteuerungsrecht zugewiesen und verlangt vom Ansässigkeitsstaat die Freistellung dieser Einkünfte. Hierunter fallen jedoch nicht nur Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung von unbeweglichem Vermögen, sondern auch Einkünfte aus unbeweglichem Betriebsstättenvermögen, da es insoweit einen Vorrang des Art. 6 vor Art. 7 i. V. m. Art. 5 Abs. 1 OECD-MA gibt. Hinsichtlich der Begriffsdefinition verweist Art. 6 Abs. 2 OECD auf die jeweilige Definition des Begriffes nach dem Belegenheitsstaat. Wenngleich keine eigene Definition im Abkommen gegeben ist, werden zahlreiche Beispiele im Abkommenstext aufgeführt. Die VG-DBA folgt der Formulierung des OECD-MA fast wortgleich. Lediglich hinsichtlich der Mineralvorkommen bzw. Bodenschätze werden abweichende Formulierungen gebraucht.

#### **3.3.2 Unternehmensgewinne**

Art. 7 OECD-MA beschäftigt sich mit einer der wesentlichen, wenn nicht der wesentlichen Einkunftsart. Wenngleich eine Begriffsidentität zwischen gewerblichen Einkünften i. S. d. § 15 EStG und den Unternehmensgewinnen i. S. d. Art. 7 OECD-MA nicht gegeben ist, sind die Parallelen unverkennbar, da auch nach deutschem Steuerrecht die gewerblichen Einkünfte den überwiegenden Teil der Einkünfte ausmachen.

Gewinne eines Unternehmens sollen gem. Art. 7 OECD-MA unabhängig von ihrer isolierten Zurechnung zu bestimmten Einkunftsarten die Einkünfte sein, die ein Unternehmen im Rahmen seiner unternehmerischen Tätigkeiten erzielt. Die insoweit postulierte Subsidiarität der anderen Einkunftsarten unter die Einkunftsart Unternehmensgewinne, wie sie durch die Formulierung des Betriebsstättenvorbehaltes beispielhaft in Art. 10 Abs. 4 OECD-MA, in Art. 11 Abs. 4 OECD-MA sowie Art. 12 Abs. 3 OECD-MA gegeben ist, dokumentiert die Vorrangigkeit der Unternehmensgewinne, ähnlich dem Verhältnis im nationalen deutschen Steuerrecht zwischen den Gewinneinkunftsarten und den Überschusseinkunftsarten. Im Gegensatz zum nationalen deutschen Steuerrecht hat jedoch eine Abgrenzung nur hinsichtlich des Art. 6 OECD-MA, den Einkünften aus unbeweglichen Vermögen, zu erfolgen. Die Einkünfte aus Land- und Forstwirtschaft i. S. d. § 13 ff. EStG fallen regelmäßig unter Art. 6 des OECD-MA, sofern sie aus einer Nutzung des Bodens resultieren.

Sofern die ansässige Person eine gewerbliche Tätigkeit i. S. d. § 15 Abs. 2 EStG ausführt, ist regelmäßig davon auszugehen, dass auch Unternehmensgewinne i. S. d. Art. 7 Abs. 1 OECD-MA vorliegen. Fraglich ist, ob eine rein vermögensverwaltende Personengesellschaft eine abkommensrechtliche Unternehmenstätigkeit ausübt. Gemäß § 15 Abs. 3 Nr. 2 EStG ist eine gewerbliche Prägung durch die ausschließliche Vollhafterstellung einer Kapitalgesellschaft unabhängig von der Betätigung der Gesellschaft möglich. Auf Grund der Subsidiarität der Art. 10, 11 und 12 OECD-MA zu den Einkünften gem. Art. 7 OECD-MA wäre in diesen Fällen eine solche steuerliche Behandlung nicht sachgerecht, denn das Abkommensrecht will auf die tatsächliche Tätigkeit und nicht auf die rechtliche Qualifikation abgestellt wissen.<sup>56</sup>

Bei Unternehmenstätigkeit handelt es sich somit in negativer Abgrenzung zu freien vermögensverwaltenden Tätigkeiten, um eine Betätigung die nachhaltig ausgeübt wird. Insoweit kommt es m. E. auch nicht auf das Vorliegen oder Nichtvorliegen einer Aktivitätsklausel an, wie viele DBA dies vorsehen, da bereits eine nur gewerblich geprägte Personengesellschaft nicht die Voraussetzung eines Unternehmens i. S. d. Art. 7 OECD-MA erfüllt. Gleichwohl ist diese Beurteilung des Sachverhaltes nicht zwingend aus dem Wortlaut des Abkommenstextes zu entnehmen. Unbestritten ist die Behandlung der Einkünfte aus einer vermögensverwaltenden Tätigkeit einer Personengesellschaft nur in den Fällen, in denen die deutsche Abkommenspraxis in Art. 7

---

<sup>56</sup> Vgl. zur Qualifikation nach deutschem Verständnis auch die Ausführungen in dem Vortrag „Aktuelles zum internationalen Steuerrecht aus der Rechtsprechung und Finanzverwaltung“.

des nationalen DBA eine Formulierung gewählt hat, in der es heißt „Einkünfte aus Gewerbebetrieb“ und nicht „Einkünfte aus Unternehmenstätigkeit“, da im ersteren Fall ein eindeutiger Rückgriff auf die Regelung des innerstaatlichen Rechts erfolgt und insoweit auch die vermögensverwaltende Tätigkeit einer gewerblich geprägten Personengesellschaft hierunter fallen würde und im letzterem Fall nicht.

Unternehmenseinkünfte, die einer Betriebsstätte zugewiesen werden, sind nach deutscher Abkommenspraxis im Ansässigkeitsstaat freizustellen. Etwas anderes gilt allerdings, wenn eine Rückfallklausel zur Anwendung kommt.<sup>57</sup>

Die VG-DBA weicht insoweit vom Wortlaut des Art. 7 Abs. 1 OECD-MA ab, als das zur Abgrenzung des Gewinnes auf Abs. 2 Bezug genommen wird, während im OECD-MA allgemein auf die Betriebsstättenvermögensabgrenzung verwiesen wird. Außerdem wird in Art. 7 Abs. 2 insbesondere auf die wirtschaftlichen Beziehungen verwiesen. Außerdem wird statt auf die Geschäftstätigkeit auf die Tätigkeit abgestellt, was ein weiteres Verständnis impliziert. Die korrespondierende Gewinnberichtigung nach Art. 7 Abs. 3 wird an die zusätzliche Bedingung geknüpft, dass der Staat der Berichtigung durch den erstgenannten Staat zustimmt. Damit bleibt es – unverändert – bei dem Problem, dass bei unterschiedlichen Auffassungen über die Berechtigung der Gewinnberichtigung durch einen Staat eine Pflicht zur korrespondierenden Gewinnberichtigung vermieden werden kann. Erfolgt keine Zustimmung, werden sich die Vertragsstaaten „bemühen“, eine Doppelbesteuerung durch eine Verständigung zu beseitigen.

### **3.3.3 Einkünfte aus Dividenden**

Art. 10 regelt die Besteuerung von Dividenden, die eine in einem Vertragsstaat ansässige Person aus dem anderen Vertragsstaat bezieht. Die Definition der Dividenden bestimmt sich nach Art. 10 Abs. 3 OECD-MA und ist weitgehend identisch mit der Definition nach § 20 Abs. 1 Nr. 1 EStG. Zusätzlich erfassen die meisten deutschen DBA auch stille Beteiligungen und partiarische Darlehen zu den Vermögenswerten, die zu Dividenden i. S. d. Art. 10 OECD-MA führen. Hinsichtlich der Qualifikation von Genussrechten ist auf die konkrete Ausgestaltung des Genussrechtes abzustellen, da sowohl

---

<sup>57</sup> Vgl. hierzu unter 4. auf S. 35 ff.

Dividenden als auch Zinsen im Sinne des Art. 11 OECD-MA denkbar sein können.

Der Quellenstaat, also der Staat, in dem der Schuldner der Dividenden ansässig ist, hat ein in Abhängigkeit von der Beteiligungshöhe gestaffeltes Quellensteuerrecht. Der Ansässigkeitsstaat des Gesellschafters stellt die Dividendeneinkünfte entweder von der Besteuerung frei oder rechnet die Quellensteuern an.

In der VG-DBA wird – in Übereinstimmung mit der ständigen bisherigen Abkommenspraxis – die Grenze für das Vorliegen einer Schachtelbeteiligung auf 10% verringert. Bei der Dividendendefinition wird nicht auf Aktien abgestellt, sondern allgemeiner auf Gesellschaftsanteile. Außerdem werden Ausschüttungen auf Anteilscheine an einem Investmentvermögen aufgenommen. Ferner wird eine Sonderregelung geschaffen, die für deutsche Immobilien-Aktiengesellschaften und Investmentvermögen gelten. Hier soll eine Quellensteuer von 15% erhoben werden. Hingegen enthält die VG-DBA keine Sonderregelungen für besondere Finanzierungsformen, bei denen nicht eindeutig ist, ob es sich um Zinsen oder Dividenden handelt.

### **3.3.4 Einkünfte aus Zinsen**

Während das innerstaatliche deutsche Einkommensteuerrecht grundsätzlich die Zinsen und Dividenden zu den Einkünften aus Kapitalvermögen gem. § 20 EStG zählt, ist für das Abkommensrecht eine hinsichtlich der Besteuerungsfolgen wichtige Unterscheidung in Art. 10- oder Art. 11-Einkünfte vorzunehmen. Gem. Art. 11 Abs. 3 OECD-MA sind Zinsen solche Einkünfte aus Forderungen jeder Art.<sup>58</sup> Beispiele sind Einkünfte aus öffentlichen Anleihen und aus Obligationen einschließlich der damit verbundenen Aufgelder.

Die Quelle der Zinsen bestimmt sich nach dem Ort der Ansässigkeit des Schuldners. Im Rahmen der deutschen Abkommenspraxis kommt es zu keiner Besteuerung im Quellenstaat, sondern nur im Ansässigkeitsstaat des Gläubigers der Kapitalforderung. Wegen der unterschiedlichen Besteue-

---

<sup>58</sup> Vgl. BFH-Urteil vom 27.2.1991, I R 15/89, BStBl. II 1991, S. 444 sowie BFH-Urteil vom 8.4.1986, VIII R 260/82, BStBl. II 1986, S. 557.

rungsfolgen zwischen Dividenden auf der einen Seite und Zinsen auf der anderen Seite ist die Abgrenzung von großer Bedeutung und bedarf einer exakten Prüfung im Einzelfall.

Nach der VG-DBA besteht ein ausschließliches Besteuerungsrecht für Zinsen im Ansässigkeitsstaat des Darlehensgebers. Bei der Zinsdefinition fehlen die Fälle, in denen eine Beteiligung am Gewinn des Schuldners vorgesehen ist. Allerdings wird explizit ein Vorrang einer Zuordnung zu den Dividenden gegenüber den Zinsen angeordnet. Außerdem soll eine Zuordnung zu den Betriebsstättenregelungen auch in den Fällen erfolgen, in denen die Zinsen nicht aus dem Betriebsstättenstaat stammen.

### **Beratungshinweis:**

Es ist zu prüfen, ob es sich um Zinsen handelt, die in den Anwendungsbereich der Zins- und Lizenzrichtlinie<sup>59</sup> fallen. Bejahendenfalls darf keine Belastung mit einer Quellensteuer erfolgen, wobei auch in diesen Fällen i. d. R. der Steuerpflichtige auf das Erstattungsverfahren verwiesen wird.

### **3.3.5 Einkünfte aus Lizenzen**

Gemäß Art. 12 Abs. 1 OECD-MA dürfen Lizenzgebühren, die aus einem Vertragsstaat stammen und an eine im anderen Vertragsstaat ansässige Person gezahlt werden, nur im anderen Staat besteuert werden, sofern diese Person der Nutzungsberechtigte ist. Dem Begriff der Einkünfte aus Lizenzen steht kein innerstaatlicher Einkunfts begriff gegenüber, denn Lizenzen als Vergütungen jeder Art, die für die Benutzung oder für das Recht auf Benutzung von Urheberrechten, von Patenten, Marken, Mustern oder Modellen oder für die Benutzung oder das Recht auf Benutzung gewerblicher Ausrüstungen oder für die Mitteilung gewerblicher kaufmännischer Erfahrungen gezahlt werden, sind nach deutschem Steuerrecht entweder der Einkunftsart „Einkünfte aus Gewerbebetrieb“, einer freiberuflichen Tätigkeit oder Einkünften aus Vermietung und Verpachtung zuzuordnen.<sup>60</sup>

<sup>59</sup> Richtlinie 2003/49/EG vom 3.6.2003, ABl. EU L 157/49 v. 26.6.2003.

<sup>60</sup> Vgl. BFH-Urteil vom 29.4.1970, I R 133/67, BStBl. II 1970, S. 762

Im Rahmen von Art. 12 verwendet die VG-DBA den Begriff der Warenzeichen und nicht den der Marken, wie er im OECD-MA genutzt wird. Dies könnte dahingehend verstanden werden, dass das BMF Marken für Dienstleistungen nicht mehr unter Art. 12 gefasst sehen will. „Kennzeichen“ ist der Oberbegriff im Markenrecht. Marken zielen auf Waren oder Dienstleistungen ab, wohingegen z. B. Unternehmenskennzeichen als geschäftliche Bezeichnungen Unternehmen als solche beschreiben.<sup>61</sup> Allerdings impliziert eine solche Auffassung, dass die Formulierung im DBA nach den Regelungen des deutschen Markenrechts auszulegen ist. Hiergegen spricht jedoch die Zielsetzung der DBA. Diese wollen in möglichst umfangreicher Weise eine Doppelbesteuerung vermeiden. Daher erscheint es als wahrscheinlicher, dass das BMF „Warenzeichen“ als Synonym für „Marke“ verwendet, da vom Sinn und Zweck ein Ausschluss der Dienstleistungen kaum begründbar sein dürfte. Gleichwohl zeigt sich, dass teilweise vom OECD-MA abgewichen wird, ohne dass hierfür eine sachliche Rechtfertigung zu bestehen scheint.

### **Beratungshinweis:**

Auch hier ist die Anwendbarkeit der Zins- und Lizenzrichtlinie zu prüfen.

### **3.3.6 Gewinne aus der Veräußerung von Vermögen**

Die Gewinne aus der Veräußerung von Vermögen stellen abkommensrechtlich eine eigene Einkunftsart dar. Die Zuweisung des Besteuerungsrechts folgt hierbei der Behandlung der laufenden Einkünfte aus den Vermögenswerten. Gewinne aus unbeweglichem Vermögen werden nur im Belegenheitsstaat besteuert, Gewinne aus der Veräußerung von Betriebsstättenvermögen (bei Freistellung im Ansässigkeitsstaat) nur im Betriebsstättenstaat und Gewinne aus sonstigem Vermögen ausschließlich im Ansässigkeitsstaat des Steuerpflichtigen, wobei ein Quellensteuerrecht des anderen Staates im letzteren Fall nicht vorgesehen ist.

Im Rahmen von Art. 13 VG-DBA wird für die Veräußerungsgewinne aus unbeweglichem Vermögen auf das Erzielen und nicht auf das Beziehen von Veräußerungsgewinnen abgestellt. Nach der Rechtsprechung sind Einkünfte

---

<sup>61</sup> Vgl. z. B. Fezer, Markenrecht, 4. Aufl. 2009, Einl. B. Rz. 3 f.

bezogen, wenn der Stpfl. hierüber verfügen kann.<sup>62</sup> Entscheidend ist dabei der Übergang des wirtschaftlichen Eigentums. Dies ist bei Geldbeträgen i. d. R. bei Barzahlung, Kontogutschrift oder Entgegennahme eines gedeckten Schecks der Fall.<sup>63</sup>

Durch Art. 13 Abs. 6 VG-DBA wird eine Regelung vorgeschlagen, die bei einem Wechsel der Ansässigkeit die Besteuerung von stillen Reserven in Gesellschaftsanteilen ermöglicht. Damit wird die Wegzugsbesteuerung von § 6 AStG<sup>64</sup> durch eine Regelung im DBA begleitet. Dies hat zur Folge, dass die darin vorgesehene Besteuerung nicht an einer fehlenden Zuweisung des Besteuerungsrechts scheitern soll. Zugleich wird der andere Staat verpflichtet, bei einer späteren Veräußerung den Gewinn auf Grundlage des der Besteuerung im Wegzugstaats zu Grunde gelegten Werts zu bestimmen. Im DBA erfolgt eine Aufteilung der Besteuerungsrechte, und zwar liegt es bei stillen Reserven, die bis zum Wegzug aus der Bundesrepublik Deutschland gebildet worden bei dieser, danach gebildete sind im Ausland (Zuzugsstaat) zu versteuern.

### **3.3.7 Einkünfte aus selbständiger Tätigkeit**

Die OECD hat im Rahmen der Revision des Musterabkommens im Jahre 2000 beschlossen, die Regelungen für Einkünfte aus unselbständiger Arbeit nicht mehr selbständig in Art. 14 OECD-MA zu regeln, sondern auf diese Einkünfte die Vorgaben für Unternehmensgewinne und damit Art. 7 OECD-MA entsprechend anzuwenden. Folglich wurde Art. 14 OECD-MA aufgehoben. Hingegen enthalten viele deutsche DBA unverändert eine Regelung entsprechend Art. 14 OECD-MA. Die Verhandlungsgrundlage enthält keine dem Art. 14 OECD-MA a.F. entsprechende Vorschrift, so dass Art. 7 OECD-MA anzuwenden ist. Es bleibt abzuwarten, inwieweit sich dies in den künftigen deutschen DBA tatsächlich ändern wird.

---

<sup>62</sup> St. Rspr., vgl. z. B. BFH vom 30.11.2010, VIII R 40/08, BFH/NV 2011, S. 592.

<sup>63</sup> Vgl. z. B. BFH vom 20.3.2001, IX R 97/97, BStBl. II 2001, S. 482, BFH vom 30.11.2010, VIII R 40/08, BFH/NV 2011, S. 592.

<sup>64</sup> Vgl. hierzu Hufeld, Wegzugsbesteuerung aus der Hand der Richter und Glossatoren, Editorial, Stbg 2012, Heft 3, S. M1, sowie Söffing, „Ich gehe jetzt ins Ausland ...“ – Probleme der Wegzugsbesteuerung für natürliche Personen, in DAV (Hrsg.), Steueranwalt International 2012/2013, 2012, S. 19 ff. m. w. N. sowie Strunk/Kaminski, in: Strunk/Kaminski/Köhler, AStG-DBA, § 6 AStG Rz. 43 ff. (Januar 2013).

### 3.3.8 Einkünfte aus unselbständiger Arbeit

Obgleich bei Einkünften aus unselbständiger Arbeit das Wohnsitzstaatprinzip zur Anwendung kommt, führen die meisten Besteuerungsfälle zu einer Besteuerung im Tätigkeitsstaat. Zu den Einkünften aus Art. 15 OECD-MA zählen Gehälter, Löhne und ähnliche Vergütungen sowie alle Einkünfte, wie sie auch nach § 19 EStG zu Einkünften aus nichtselbständiger Arbeit nach nationalem Recht führen würden. Die Bestimmung des Tätigkeitsortes hat anhand der tatsächlichen Gegebenheiten zu erfolgen. Zu einer Wohnsitzbesteuerung kommt es dann, wenn der Arbeitnehmer sich nicht mehr als 183 Tage im anderen Staat im Rahmen seiner beruflichen Tätigkeit aufhält und die Vergütungen nicht von einem Arbeitgeber gezahlt werden, der im anderen Staat ansässig ist. Besonderheiten sind bei Geschäftsführern sowie bei weiteren Tätigkeiten zu beachten.

Für die Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit wird in Art. 14 VG-DBA angeordnet, dass die Aufwendungen zur Altersversorgung auch dann abzugsfähig sein sollen, wenn die entsprechende steuerlich anerkannte Einrichtung der Altersvorsorge im anderen Staat unterhalten wird. Damit soll im Ergebnis erreicht werden, dass diese Aufwendungen sich auch in dem Fall auswirken können, wenn im Staat, in dem die Einkünfte freigestellt sind, eine Altersversorgung unterhalten wird und hierfür Beiträge gezahlt werden. Hingegen sind entsprechende Zahlungen in einem Drittstaat, also einem Staat, der nicht Vertragsstaat dieses DBA ist, nicht begünstigt.

#### **Beratungshinweis:**

Durch die Regelung wird dem Umstand Rechnung getragen, dass gerade bei international tätigen Arbeitnehmern die Abzugsfähigkeit von Aufwendungen für die Altersversorgung in der Ansparphase auch dann zu gewährleisten ist, wenn sie während einer Ausländertätigkeit weiterhin Zahlungen an eine Einrichtung der Altersversorgung in ihrem Heimatstaat leisten. Damit wird im Ergebnis eine Besteuerung nach der wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit gewährleistet.

Die Formulierung in Art. 14 Abs. 4 VG-DBA lehnt sich an Tz. 37 MK zu Art. 18 OECD-MA an. Durch Abs. 5 wird vorgesehen, dass die Einrichtungen explizit genannt werden, an die entsprechende Zahlungen geleistet werden. Durch Abs. 6 wird auf das innerstaatliche Recht der Vertragsstaaten Bezug genommen, um die Rechtsanwendung zu vereinheitlichen. Hierfür wird für deutsche Zwecke auf § 3 Nr. 63 EStG<sup>65</sup> verwiesen.

### 3.3.9 Weitere Einkünfte

Für andere Einkünfte, wie z. B. Aufsichtsrats- und Verwaltungsratsstätigkeiten, Vergütungen für künstlerische oder sportliche Tätigkeiten, Ruhegehälter, Einkünfte aus öffentlichen Kassen sowie für sonstige Einkünfte gelten besondere Vorschriften, die wegen ihrer vergleichsweise geringen praktischen Bedeutung nicht Gegenstand einer vertiefenden Diskussion sein sollen.

Bei Künstlern und Sportlern sollen nach der VG-DBA nicht nur Einkünfte aus einer aktiven Betätigung im Tätigkeitsstaat besteuert werden dürfen, sondern auch solche aus einer Verwertung der Tätigkeit. Insoweit wird der Kreis dieser Einkünfte weiter gefasst, um eine möglichst umfassende Besteuerung zu gewährleisten. Außerdem erfolgt eine Suspendierung des Besteuerungsrechts des Quellenstaats für Vergütungen von Künstlern und Sportlern, wenn die Vergütungen ganz oder überwiegend aus öffentlichen Mitteln oder denen einer gemeinnützigen Einrichtung gezahlt werden.

Sozialversicherungsleistungen sollen nicht nur ausschließlich im Ansässigkeitsstaat des Stpfl. besteuert werden dürfen, sondern auch im Quellenstaat, wenn im anderen Staat eine Abzugsfähigkeit von Beiträgen erfolgen konnte oder wenn eine Förderung durch öffentliche Mittel des anderen Staats vorgenommen wurde. Erfolgen Zahlungen i. S. v. Art. 17 Abs. 4 VG-DBA, also wiederkehrende oder einmalige Zahlungen eines Vertragsstaats als Entschädigung für politische Verfolgung oder für Unrecht oder Schäden auf Grund von Kriegshandlungen und dgl., können diese nur im Zahlungsstaat besteuert werden.

---

<sup>65</sup> Vgl. zu einer Erläuterung z. B. Tormöhlen in Korn (Hrsg.), EStG, § 3 Nr. 63 EStG Rz. 13 ff. (Juli 2012).

Unterhaltszahlungen sind nach der VG-DBA im Staat des Empfängers der Zahlungen von der Steuer befreit. Etwas anderes gilt allerdings in den Fällen, in denen diese Zahlungen sich im Staat der Ansässigkeit des Zahlenden steuerentlastend auswirken können. Der Empfangsstaat hat dann ein Besteuerungsrecht. Damit soll eine Besteuerungslücke vermieden werden, indem zwar einerseits eine steuerliche Entlastung erfolgt, aber andererseits beim Empfänger einer Besteuerung das DBA entgegensteht.

Die allgemein üblichen Regelungen für Vergütungen im öffentlichen Dienst werden in der VG-DBA um besondere deutsche Regelungen ergänzt, die Einrichtungen erfassen, die zwar nicht unmittelbar in den Anwendungsbereich fallen, aber diesen zuzuordnen sind. Hierzu gehören die Deutsche Bundesbank sowie das Goethe-Institut, des DAAD, die Außenhandelskammern und ähnliche Einrichtungen.

Eine besondere Regelung wird in der VG-DBA für die Vergütungen von Gastprofessoren und denen gleichgestellte Personen geschaffen. Diese erhalten häufig aus ihrem bisherigen Ansässigkeitsstaat weiterhin eine Vergütung sowie zusätzlich Bezüge aus dem Gastland. Gleichwohl begründen sie im Zusammenhang mit ihrer Auslandstätigkeit im Gastland einen Wohnsitz und damit eine Ansässigkeit – die jedoch nicht zwingend zur Ansässigkeit nach Abkommensrecht führt. Auf jeden Fall sind die Vergütungen aus dem Heimatstaat im Gastland von der Besteuerung auszunehmen. Dies gilt jedoch nicht für die Einkünfte, die aus dem Gastland bezogen werden, so dass diese auch im Ausland der Besteuerung unterliegen können.

### **3.4 Methoden zur Vermeidung der Doppelbesteuerung**

#### **3.4.1 Vorgaben im OECD-MA und in der VG-DBA**

Grundsätzlich sehen die Regelungen im OECD-MA sowie die jeweiligen deutschen Doppelbesteuerungsabkommen die Freistellung der Einkünfte oder Vermögenswerte im Besitzstaat bzw. Ansässigkeitsstaat gemäß Art. 23A OECD-MA oder aber die Anrechnung der im Quellenstaat gezahlten Steuern auf die inländische Steuerschuld vor, Art. 23B OECD-MA. Auf die Frage, wie im Einzelnen die jeweils gewählte Vermeidung der Doppelbesteuerung in den

Staaten herbeigeführt werden soll, geben die einzelnen Doppelbesteuerungsabkommen keine Antwort. Materiellrechtliche und verfahrensrechtliche Besonderheiten bei Anwendung der jeweiligen Verfahren werden vom innerstaatlichen Recht erfasst und differieren regelmäßig zwischen den betroffenen Staaten. So stellt z. B. die Bundesrepublik Deutschland ausländische Einkünfte nur frei, wie sie sich nach deutschen Gewinnermittlungsvorschriften ergeben. Faktisch wird jedoch auch der übersteigende Betrag der ausländischen Einkünfte freigestellt, wenn dieser nach deutschem Steuerrecht nicht zu einer der Einkunftsarten zu zählen ist. Es erfolgt hierbei regelmäßig ein Verweis auf die jeweiligen nationalen Vorschriften, im Falle der deutschen unilateralen Maßnahmen § 34c EStG bzw. § 26 KStG.

Hinsichtlich der konkreten Ausgestaltung der Freistellung fehlt es an einer entsprechenden Regelung im nationalen Steuerrecht. Dem OECD-MA entsprechend macht Deutschland von dem Recht Gebrauch, die Freistellung grundsätzlich nur unter Progressionsvorbehalt zu gewähren. Zwar wird hierdurch die Doppelbesteuerung rechtlich vermieden, doch ist über die ggf. eintretende höhere Besteuerung der inländischen Einkünfte eine wirtschaftliche Mehrbelastung durch die ausländischen Einkünfte gegeben. Eine solche Vorgehensweise entspricht dem Leistungsfähigkeitsprinzip.

Die deutsche Abkommenspraxis sieht die Freistellung insbesondere bei im Ausland belegenen Grundvermögen und daraus erzielten Einkünften vor, ferner bei so genannten Schachteldividenden und Betriebsstätteneinkünften, die ggf. den Anforderungen einer Aktivitätsklausel genügen müssen.

Die VG-DBA sieht als Standardmethode zur Vermeidung der Doppelbesteuerung die Freistellungsmethode vor. Allerdings wird dieses grundlegende Bekenntnis durch eine Vielzahl von Ausnahmen durchbrochen. Es ist vorgesehen, dass in den folgenden Fällen keine Freistellung erfolgt, sondern die Anrechnungsmethode anzuwenden ist:

- Dividenden, wenn die Beteiligung nicht mindestens 10% beträgt oder wenn die Dividende im Ausland als Betriebsausgaben abgezogen werden konnte.
- Veräußerungsgewinne i. S. v. Art. 13 Abs. 4 VG-DBA; dies sind Gewinne aus der Veräußerung von Gesellschaftsanteilen, deren Wert zu mehr als 50% unmittelbar oder mittelbar auf unbeweglichem Vermögen beruht, das im anderen Vertragsstaat liegt.

- Aufsichts- und Verwaltungsratsvergütungen.
- Vergütungen für Künstler und Sportler.
- Einkünfte i. S. d. Art. 17 Abs. 2 und 3 VG-DBA. Diese beinhalten Renten, die auf Grund des Sozialversicherungsrechts eines Vertragsstaats gezahlt werden, und Ruhegehälter und ähnliche Vergütungen oder Renten, deren Beiträge länger als 15 Jahre im anderen Staat abgezogen werden konnten.
- Es wird ein Aktivitätsvorbehalt für Art. 7, 10 und 13 Abs. 2 VG-DBA vorgesehen. Dieser ist erfüllt bei der Herstellung, Bearbeitung, Verarbeitung oder Montage von Gegenständen, Aufsuchung und Gewinnung von Bodenschätzen, Bank- und Versicherungsgeschäften, Handel oder Erbringung von Dienstleistungen oder soweit diese Aktivitäten wirtschaftlich diesen Tätigkeiten zuzurechnen sind. Das gilt nur, wenn ein dem Geschäftszweck angemessen eingerichteter Geschäftsbetrieb besteht.<sup>66</sup> Interessant ist in diesem Zusammenhang, dass ein eigenständiger Aktivitätskatalog normiert wird, während bisher in vielen deutschen DBA ein Verweis auf den Aktivitätskatalog des AStG erfolgt.<sup>67</sup>
- Wenn die Staaten unterschiedliche Abkommensbestimmungen anwenden und deshalb die Einkünfte doppelt, nicht oder nur niedrig besteuert werden. Hierdurch wird die Regelung des § 50d Abs. 9 Nr. 1 EStG in das Abkommensrecht übertragen.
- Wenn der andere Vertragsstaat die Einkünfte zwar nach dem DBA besteuern kann, aber eine Besteuerung nicht vornimmt. Eine Nichtbesteuerung im Sinne dieser Regelung liegt vor, wenn Einkünfte nicht steuerpflichtig oder von der Besteuerung ausgenommen sind (Prot. Nr. 5 zur VG-DBA).
- Wenn nach Konsultationen auf diplomatischem Weg Deutschland dem anderen Staat mitgeteilt hat, dass eine Anrechnung beabsichtigt ist.

---

<sup>66</sup> Vor dem Hintergrund des BFH-Urteils vom 13.10.2010, I R 61/09, BStBl. II 2011, S. 249 (Versicherung in Irland, die die Leistungen weitgehend outsource hat), sind hieran wohl eher geringe Anforderungen zu stellen.

<sup>67</sup> Vgl. hierzu Wassermeyer, IStR 2000, S. 65, Krawitz/Büttgen-Pöhland/Hick, FR 2003, S. 109, Köhler in Grotherr (Hrsg.), Handbuch der internationalen Steuerplanung, 3. Aufl., 2011, S. 1815 f., zur Verlustsituation insbesondere S. 1837, Kaminski, StuW 2007, 275 sowie jüngst BMF vom 20.6.2012, IV B 2-S 1300/09/10006, 2013/0539717, BStBl. I 2013, S. 980 und hierzu Lüdicke, IStR 2013, S. 721, Gebhardt/Reppel, IStR 2013, S. 760 und Schönfeld, IStR 2013, S. 757.

Die Durchführung von Verständigungsverfahren wird zusätzlich davon abhängig gemacht, dass

- die Behörden nicht übereingekommen sind, dass sich das Verfahren nicht für ein Schiedsverfahren eignet;
- es sich nicht um ein EU-Schiedsverfahren handelt.

Sofern Daten im Rahmen eines grenzüberschreitenden Informationsaustauschs gewonnen werden, können diese auch für andere Zwecke verwendet werden, wenn dies nach dem Recht beider Staaten zulässig ist und die andere Behörde zugestimmt hat.

### **3.4.2 Rückfallklauseln in deutschen DBA**

#### **3.4.2.1 Überblick und Verhältnis zum nationalen Recht**

In den derzeit von der Bundesrepublik Deutschland abgeschlossenen DBA gibt es eine Vielzahl von Klauseln, die vorsehen, dass ein Rückfall des Besteuerungsrechts an die Bundesrepublik Deutschland erfolgen soll, obwohl dieses nach dem jeweiligen DBA eigentlich dem Ausland zugewiesen wurde.<sup>68</sup> Das BMF hat jüngst mit Schreiben vom 20.6.2012<sup>69</sup> Stellung genommen. Im Folgenden werden diese Regelungen vorgestellt und einer Wertung unterworfen.

Im Einzelnen ist zwischen den folgenden Klauseln zu unterscheiden:

- Rückfall- bzw. Subject-to-tax-Klauseln (Besteuerungsklauseln),
- Remittance-base-Klauseln (Überweisungsklauseln) und
- Switch-over-Klauseln (Umschaltklauseln).

---

<sup>68</sup> Vgl. hierzu die VerfG. der OFD Münster vom 28.7.2008, S 1301 – 18 –St 45 – 32, juris.

<sup>69</sup> IV B 2 – S 1300/09/10006, 2013/0539717, BStBl. I 2013, S. 980 und hierzu Lüdicke, IStR 2013, S. 721, Gebhardt/Reppel, IStR 2013, S. 760 und Schönfeld, IStR 2013, S. 757.

Diese Klauseln sind vorrangig vor § 50d Abs. 8 und 9 EStG.<sup>70</sup> Diese Aussage ist zutreffend und zu begrüßen. Allerdings stehen die Regelungen des nationalen Rechts neben den Aktivitätsklauseln. Folglich muss sowohl nach Abkommens- als auch nach innerstaatlichem Recht geprüft werden, ob der Steuerpflichtige sich tatsächlich auf die Freistellung berufen kann.

### 3.4.2.2 Subject-to-tax-Klauseln

Eine solche Klausel bestimmt, dass die nach Abkommensrecht in einem Vertragsstaat grundsätzlich freizustellende Einkünfte nur freizustellen sind, wenn im anderen Staat eine Besteuerung erfolgt. Hierbei enthalten die DBA unterschiedlich weitreichende Klauseln. Einige beziehen sich nur auf eine bestimmte Einkunftsart, andere gelten allgemein, sind also grundsätzlich für alle freizustellenden Einkünfte zu beachten.

Eine Anwendung solcher Klauseln erfolgt i. d. R. auf den Ansässigkeitstaat. Allerdings werden sie gelegentlich auch zu Gunsten des Quellen- oder Tätigkeitsstaats vereinbart.<sup>71</sup> Außerdem gibt es in einigen Methodenartikeln sog. **Einkünfte-Herkunftsbestimmungen**. Danach gelten Einkünfte nur dann als aus einem bestimmten Staat stammend, wenn sie dort auch der Besteuerung unterliegen. Das BMF weist darauf hin, dass der BFH in seiner früheren Rechtsprechung eine solche Klausel nicht als Subject-to-tax-Klauseln angesehen habe.<sup>72</sup> Diese Rechtsprechung habe der BFH jedoch mit der Entscheidung vom 17.10.2007<sup>73</sup> geändert. Vor dem Hintergrund des § 176 Abs. 1 Satz 1 Nr. 3 AO gewährt das BMF unter den in Tz. 2.2.2 genannten Voraussetzungen einen Vertrauensschutz, der nicht zu einer Änderung von Steuerbescheiden zu Lasten des Steuerpflichtigen führen kann.

---

<sup>70</sup> Vgl. auch Tz. 1 des BMF-Schreibens vom 20.6.2013, IV B 2 – S 1300/09/10006, 2013/0539717, BStBl. I 2013, S. 980.

<sup>71</sup> Im BMF-Schreiben vom 20.6.2013, IV B 2 – S 1300/09/10006, 2013/0539717, BStBl. I 2013, S. 980, werden als Beispiel Art. 15 Abs. 2 Buchst. d) DBA-Singapur 2004 und Ziffer 1 des Protokolls zu Art. 6 – 21 DBA-Namibia genannt.

<sup>72</sup> Vgl. BFH vom 17.12.2003, I R 14/02, BStBl. II 2004, S. 260.

<sup>73</sup> I R 96/06, BStBl. II 2008, S. 953.

## Grundstrukturen deutscher DBA

Tz. 2.3 des BMF-Schreibens äußert sich zu der Frage, wann eine (Nicht-) Besteuerung i. S. d. Klauseln vorliegen soll. Dies ist in folgenden Fällen gegeben.<sup>74</sup>

Eine Besteuerung gilt als erfolgt, wenn infolge	Eine Besteuerung gilt nicht als erfolgt, wenn
<ul style="list-style-type: none"> <li>– Von Freibeträgen,</li> <li>– eines Verlustausgleichs oder -abzugs wegen anderer aktiver negativer Einkünfte,</li> <li>– des Abzugs oder der Anrechnung von im Ausland gezahlter Steuer,</li> <li>– der Anwendung von DBA-Schachteldividenden-Regelungen,</li> <li>– der Anwendung von EU-Richtlinie (insbesondere der Mutter-Tochter-Richtlinie)</li> </ul> <p>eine Besteuerung unterbleibt oder „aufgrund ausländischer Vorschriften zur Einkünfteermittlung temporäre (z. B. das Recht des anderen Vertragsstaats ermöglicht höhere Rückstellungen oder lässt höhere Abschreibungen zu) oder permanente Differenzen im Vergleich zu der nach deutschem Steuerrecht ermittelten Bemessungsgrundlage (z. B. das Recht des anderen Vertragsstaats ermöglicht den Abzug von Aufwendungen, die nach inländischem Steuerrecht dem Betriebsausgabenabzugsverbot des § 4 Abs. 5 EStG unterliegen) auftreten, auch wenn dies – bezogen auf den nach deutschem Steuerrecht maßgeblichen Veranlagungszeitraum – wie eine zumindest partielle Nichtbesteuerung wirkt.</p>	<ul style="list-style-type: none"> <li>– Einkünfte nach nationalem Recht nicht besteuert werden können, insbesondere wenn sie nicht steuerbar oder sachlich steuerbefreit sind oder der Steuerpflichtige persönlich steuerbefreit ist oder</li> <li>– aus anderen Gründen eine tatsächliche Besteuerung unterbleibt (z. B. aufgrund Verzicht durch Erlass der Steuer oder durch Unkenntnis der durch den Steuerpflichtigen erzielten Einkünfte)</li> </ul>

Nach Auffassung des BMF muss der Steuerpflichtige nach § 90 Abs. 2 AO im Inland nachweisen, dass eine Besteuerung im Ausland erfolgt ist bzw. warum eine solche Besteuerung unterblieben ist. Hierbei soll ein Nachweis über die Vorlage eines Steuerbescheids und eines Zahlungsbeleges erfolgen.

<sup>74</sup> Vgl. Tz. 2.3 des BMF-Schreiben vom 20.6.2013, IV B 2 – S 1300/09/10006, 2013/0539717, BStBl. I 2013, S. 980.

Sieht das Ausland ein Selbstveranlagungssystem vor, reicht eine Kopie der Steuererklärung neben dem Zahlungsbeleg aus. Bei Einkünften, die dem Steuerabzug unterliegen, soll ein Nachweis über eine Quellen- bzw. Lohnsteuerbescheinigung erfolgen.

### **Beratungshinweis:**

Der Erlass führt aus, dass wenn Zweifel „hinsichtlich der allgemeinen Steuerfreiheit der Einkünfte im anderen Vertragsstaat“ bestehen, „sollte zur Klärung der Rechtslage im anderen Staat ein Auskunftsersuchen an die ausländische Steuerbehörde gerichtet werden“. Dies wird dazu führen, dass in solchen Fällen mit langen Verfahrensdauern zu rechnen ist. Eine Aussage, wie bis zur Gewährung der Auskunft oder in den Fällen der Nichtbeantwortung zu reagieren ist, enthält der Erlass nicht.

Werden die Einkünfte später im Ausland besteuert, ist der Steuerbescheid bei Nachweis der ausländischen Besteuerung nach § 175 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 AO zu ändern.

Als Rechtsfolge der nicht erfüllten Subject-to-tax-Klausel wird die Besteuerung der ausländischen Einkünfte im Rahmen der deutschen Bemessungsgrundlage nach den allgemeinen Einkunftsermittlungsvorschriften angeordnet. Eine Berücksichtigung von negativen ausländischen Einkünften soll nur erfolgen, wenn der Steuerpflichtige nachweist, dass eine Berücksichtigung im anderen Vertragsstaat endgültig und vollständig – ggf. auch in einem anderen Vertragsstaat – ausgeschlossen ist. Dies wird wohl nur in der Weise geschehen können, dass es sich um Einkünfte handelt, die im Ausland nicht steuerbar oder nicht steuerpflichtig sind. Hingegen scheidet ein Abzug aus, wenn Verluste im anderen Vertragsstaat nur anteilig oder bis zu einer bestimmten Höhe abgezogen werden können.

### **3.4.2.3 Remittance-base-Klausel**

Einige Staaten sehen vor, dass Einkünfte nur dann ihrer Besteuerung unterliegen, wenn sie in diesen Staat überwiesen („remitted“) werden oder als dort bezogen gelten. In einigen DBA macht die Bundesrepublik Deutschland als

Quellenstaat eine Freistellung oder eine Steuerermäßigung davon abhängig, dass die Einkünfte dem anderen Vertragsstaat überwiesen bzw. dort bezogen werden und zusätzlich dort der Besteuerung unterliegen.

### **Beratungshinweis:**

Es ist zu berücksichtigen, dass diese Klauseln teilweise unterschiedlich ausgestaltet sind. Folglich müssen die Besonderheiten der jeweiligen Klausel beachtet werden. Diese müssen sich nicht unbedingt aus dem DBA ergeben, sondern können auch in Protokollen oder ergänzenden Notenwechseln zu finden sein.

Der Nachweis einer Besteuerung obliegt dem Steuerpflichtigen. Es gelten die gleichen Grundsätze wie beim Nachweis der Besteuerung in den Fällen der Subject-to-tax-Klauseln.

### **3.4.2.4 Switch-over-Klauseln**

In einigen DBA ist vorgesehen, dass die Bundesrepublik Deutschland als Ansässigkeitsstaat des Steuerpflichtigen einen Wechsel von der Freistellungs- zur Anrechnungsmethode vornimmt. Dies ist der Fall, wenn eine Doppelfreistellung oder eine niedrige Besteuerung erfolgt und die Ursache hierfür in einem Qualifikationskonflikt liegt. Hierunter ist die Subsumtion eines verwirklichten Tatbestandes unter eine der Einkunftsarten des OECD-MA (Art. 6 – 21 OECD-MA) zu verstehen. Da das Abkommensrecht mehr Einkunftsarten als das deutsche Recht kennt und hierbei einer eigenständigen Terminologie folgt, bestehen hierbei erhebliche Probleme. Diese werden noch dadurch vergrößert, dass jeder Vertragsstaat eine eigene Betrachtung durchführt. Folglich entfaltet die Qualifikation nach dem Recht eines Staates keine Bindungswirkung für den anderen Staat.

Es lassen sich als unterschiedliche Formen von Qualifikationskonflikten unterscheiden:

- Positiver Qualifikationskonflikt: Beide Vertragsstaaten beanspruchen das Recht zur Besteuerung eines Sachverhalts. Im Ergebnis kommt es trotz des Vorliegens eines DBA zu einer Doppelbesteuerung.

- Negativer Qualifikationskonflikt: Jeder der Vertragsstaaten billigt das Besteuerungsrecht dem jeweils anderen zu. Im Ergebnis kommt es dabei zu einer Keimmal-Besteuerung oder zumindest zu einer deutlich geringeren Besteuerung, weil weder der Quellen- noch der Wohnsitzstaat eine Besteuerung vornimmt bzw. diese eine für den Stpfl. günstigere Qualifikation vornehmen.

Voraussetzung für die Anwendung dieser Regelung ist, dass eine Einigung in einem Verständigungsverfahren nicht erzielt werden kann. Außerdem sehen die deutschen DBA regelmäßig vor, dass ein Wechsel zur Anrechnungsmethode erfolgen kann, wenn dies zuvor dem anderen Staat durch Notifizierung auf diplomatischem Weg angezeigt wird. Dies setzt jedoch eine vorherige Konsultation voraus und wirkt grundsätzlich erst für Kalenderjahre, die nach der Notifikation beginnen. Die Anwendung dieser Regelung erfordert eine entsprechende innerstaatliche Grundlage, weil insoweit die Vorgaben des Zustimmungsgesetzes angepasst werden müssen.

### **3.5 Besondere Bestimmungen**

Die VG-DBA enthält Sonderregelungen für Dividenden, Zinsen und Lizenzen. Danach kann nach Maßgabe des nationalen Rechts die Erhebung einer Quellensteuer erfolgen. Der Stpfl. wird auf ein Erstattungsverfahren verwiesen, um die nach nationalem Recht im Vergleich mit den Vorgaben des DBA zu hohe Quellensteuer erstattet zu bekommen. Hierfür gilt eine Frist von maximal vier Jahren nach Zufluss der Beträge. Des Weiteren soll der Quellenstaat das Recht bekommen, einen Nachweis über die Ansässigkeit zu verlangen. Bei Investmentvermögen gelten Sonderregelungen, die darauf abstellen, ob bei einem direkten Bezug durch die Inhaber der Anteile eine Ermäßigung erfolgt wäre.

Außerdem wird eine Ermächtigungsregelung geschaffen, mit deren Hilfe Details zur Durchführung dieser Vorschriften zwischen den beteiligten Behörden geregelt werden können. Diese Vorschrift zielt darauf ab, eine möglichst einfache Abstimmung vornehmen zu können.

Doppelbesteuerungsabkommen bilden Schrankenrecht für die nach innerstaatlichem Recht bestehenden Besteuerungsansprüche. Dies kann dazu führen, dass auch Regelungen, die sich gegen – tatsächliche oder vermeintliche – missbräuchliche Gestaltungen richten, infolge der abkommensrechtlichen Schranken nicht anwendbar sind. Um dies zu verhindern, sieht die VG-DBA zwei wichtige Ausnahmen vor. Danach sollen die Regelungen in den DBA den folgenden Vorschriften nicht entgegenstehen:

- Innerstaatlichen Rechtsvorschriften zur Verhinderung der Steuerumgehung und Steuerhinterziehung. Hierunter fallen alle Vorschriften, die sich gegen Missbräuche richten. Angesichts der vielfältigen Regelungen, die der deutsche Gesetzgeber mit der Vermeidung von Missbräuchen begründet, wie z. B. § 20 Abs. 2 AStG oder § 50d Abs. 8 und 9 EStG, wird diese Regelung große Bedeutung erlangen.
- Der Anwendung des vierten, fünften und siebten Teils des AStG. Darin sind die Regelungen über ausländische Zwischengesellschaften, Familienstiftungen und die Schlussvorschriften enthalten.

In diesen Fällen verpflichten sich die Behörden, über ein Verständigungsverfahren nach Art. 24 Abs. 3 VG-DBA die Doppelbesteuerung zu beseitigen. Es besteht keine Einigungspflicht, sondern die Staaten müssen sich hierüber lediglich beraten. Kommt es nicht zu einer Verständigung, muss der Stpfl. dies hinnehmen. Etwas anderes gilt lediglich, wenn eine Anwendung der Schiedsverfahrenskonvention<sup>75</sup> der EU erfolgt. Bei dieser besteht nach Maßgabe der allgemeinen Regelungen eine Einigungspflicht, wobei sich die Voraussetzungen aus Art. 6 Schiedsverfahrenskonvention und die Fristen aus Art. 6 und 7 Schiedsverfahrenskonvention ergeben.

### **3.6 Fazit**

Auch wenn es grundsätzlich zu begrüßen ist, dass künftig auf Grundlage einer einheitlichen Vorlage eine Verhandlung der deutschen DBA erfolgt, führt die vorliegende Fassung zwingend zu Diskussionen um Kernfragen der Ausgestaltung von Doppelbesteuerungsabkommen. Als grundlegend proble-

---

<sup>75</sup> Übereinkommen über die Beseitigung der Doppelbesteuerung im Falle von Gewinnberichtigungen zwischen verbundenen Unternehmen, 90/436/EWG, ABl. L 225 vom 20.8.1990, S. 10.

matisch erweist sich, dass als Ziel des Abkommens auch die Verhinderung der Nichtbesteuerung genannt wird, ohne dass dieses Merkmal überzeugend definiert wird. Damit kommt es im Ergebnis dazu, dass das Risiko einer Doppelbesteuerung dem Stpfl. auferlegt wird, während ihm die möglichen Vorteile einer Nichtbesteuerung durch eine Rückfallklausel entzogen werden. Hinzu kommt, dass nicht klar ist, welche Fälle hiervon tatsächlich erfasst werden sollen.

Positiv zu würdigen ist die Vorgabe einer Aktivitätsklausel, die nicht auf die Vorschriften des AStG verweist, sondern eine eigene Regelung vornimmt. Hiermit verbunden ist die Notwendigkeit der Abgrenzung. Es ist zu beachten, dass DBA zunächst aus sich selbst heraus auszulegen sind, und nur wenn der Zusammenhang nichts anderes erfordert, ein Rückgriff auf das nationale Recht erfolgen kann. Vor dem Hintergrund der Unbestimmtheit dieses Verweises und der hiermit verbundenen Auslegungsprobleme wäre eine eingehendere Regelung wünschenswert.

Unverständlich ist, dass nicht einmal der Versuch unternommen wird, weitere zentrale Begriffe des DBA zu regeln. Zu nennen sind insbesondere die Unternehmensgewinne. Damit wird die Chance vertan, eine für beide Staaten einheitliche Begriffsbestimmung vorzunehmen. Offenbar ist das der Erkenntnis geschuldet, dass das deutsche Konzept der Besteuerung von Personengesellschaften den anderen Staaten nicht vermittelt werden kann und sie deshalb von einer abkommensrechtlichen Lösung nicht überzeugt werden können.

Das Bekenntnis zur Freistellungsmethode ist wenig überzeugend, weil infolge der ausufernden Missbrauchsklauseln in vielen Fällen ein Wechsel zur Anrechnungsmethode erfolgen wird. Hierbei leiden diese Regelungen darunter, dass sie kein klares Verständnis aufweisen, wann eine missbräuchliche Gestaltung vorliegt. Es wird der Rechtsprechung überlassen, diese unbestimmten Tatbestandsvoraussetzungen zu konkretisieren. Dies ist zu bedauern, weil damit Rechtssicherheit erschwert wird.

## **Haftungsausschluss**

Die zur Verfügung gestellten Informationen können naturgemäß weder allumfassend noch auf die speziellen Bedürfnisse eines bestimmten Einzelfalls zugeschnitten sein. Sie begründen keine Beratung und keine andere Form rechtsverbindlicher Auskünfte.

Präsentation und deren schriftliche Fassung geben unsere Interpretation der relevanten steuergesetzlichen Bestimmungen, die hierzu ergangene Rechtsprechung sowie die hierzu ergangenen Verlautbarungen der Finanzverwaltung wieder.

Die vorliegende Präsentation und deren schriftliche Fassung beruhen auf dem Rechtsstand zum Zeitpunkt des Datums der Präsentation. Im Zeitablauf treten Änderungen bei Steuergesetzen, Verwaltungsanweisungen, der Interpretation dieser Rechtsquellen sowie in der Rechtsprechung ein. Derartige Änderungen können die Gültigkeit der Aussagen dieser Präsentation beeinflussen.

Wir sind nicht verpflichtet, Sie auf Änderungen in der rechtlichen Beurteilung von Themen hinzuweisen, die wir in dieser Präsentation und diesem Skript behandelt haben.

Wir übernehmen keine Gewährleistung oder Garantie für die Richtigkeit oder Vollständigkeit der Inhalte dieser Präsentation, sowie für ein Tun oder Unterlassen, das Sie allein auf Informationen aus dieser Präsentation gestützt haben. Dies gilt auch dann, wenn diese Informationen ungenau oder unrichtig gewesen sein sollten.

Copyright: Prof. Dr. Bert Kaminski, Hamburg April 2014 – Alle Rechte vorbehalten.