

Gelbe Erläuterungsbücher

Doppelbesteuerungsabkommen: DBA

Kommentar auf der Grundlage der Musterabkommen

von

Prof. Dr. Dr. h.c. Klaus Vogel, Prof. Dr. Moris Lehner, Dr. Daniel Dürrschmidt, Axel Eigelshoven, Dr. Michael Engelschalk, Dr. Maximilian Görl, Prof. Dr. Alexander Hemmelrath, Dr. Roland Ismer, Dr. Allit Lohbeck, Stefanie Nasdala, Reinhard Pöllath, Prof. Dr. Rainer Prokisch, Dr. Rahel Reichold, Prof. Dr. Ekkehart Reimer, Dr. Alexander Rust, Dr. Gerhard Specker, Dr. Frank Stockmann, Wolfgang Tischbirek, Prof. Dr. Christian Waldhoff

6. Auflage



Verlag C.H. Beck München 2015

Verlag C.H. Beck im Internet:

www.beck.de

ISBN 978 3 406 64929 5

Zu [Inhalts-](#) und [Sachverzeichnis](#)

schnell und portofrei erhältlich bei beck-shop.de DIE FACHBUCHHANDLUNG

durch den Ansässigkeitsstaat, weil dieser Schutz und Dienstleistungen bereitstelle (S. 16 ff., 23). Unter Berücksichtigung ihres äquivalenz- bzw. nutzentheoretischen Ansatzes („benefit principle“) sieht sie jedoch Rechtfertigungsmöglichkeiten für eine Besteuerung im Quellenstaat (S. 24). *K. Vogel* greift diesen äquivalenztheoretischen Ansatz auf, kommt jedoch, ebenfalls mit Differenzierungen hinsichtlich der Investitionsform (insbesondere Portfolio- im Vergleich zu Direktinvestitionen), zu einer gegenteiligen Gewichtung, weil er die Infrastruktur des Quellenstaats als primäre Voraussetzung für die Erzielung von Einkünften erkennt; er erlaubt jedoch Korrekturen zugunsten des Anrechnung gewährenden Ansässigkeitsstaats, soweit nicht Gesichtspunkte der Effizienz eine ausschließliche Besteuerung im Quellenstaat gebieten (*K. Vogel*, Intertax 1988, 393 (398 ff.; 400); zu weiteren Differenzierungen unter unionsrechtlichen Aspekten *ders.*, BIT 2002, 4 (7 ff.)). Gemeinsam ist beiden Positionen der **territoriale Bezug** der Person (*Richman*) bzw. der Quelle der Einkünfte (*K. Vogel*) zu einem Staatsgebiet als jeweils primär entscheidendes Kriterium für eine sachgerechte Aufteilung der Besteuerung zwischen den Staaten. Bemerkenswert ist, dass die für die zwischenstaatliche Abgrenzung der Besteuerung relevanten äquivalenztheoretischen Prämissen zugleich auch die Gründe sind, welche die Besteuerung der grenzüberschreitend Einkünfte erzielenden Person rechtfertigen (s. *Lehner*, HStR, Bd. XI, § 232, Rz. 11 ff.). Genau darin liegt jedoch der Kern des Problems, weil die territoriale Bestimmung der Quelle von Einkünften trotz ihres im Vergleich zur Ansässigkeit äquivalenz- bzw. nutzentheoretischen Vorzugs für die Abgrenzung der zwischenstaatlichen Bestimmungszuständigkeit häufig nur bedingt bzw. mit großen Schwierigkeiten möglich ist (vgl. nur: *K. Vogel*, BIFD 2005, 420; *Schön*, WTJ 2009, 67; *Lehner/Reimer*, IStR 2005, 542). Auch das Unionsrecht bietet kaum Anhaltspunkte für eine gerechte Abgrenzung der zwischenstaatlichen Bestimmungszuständigkeit. Aus diesem Grund überlässt der EuGH den Mitgliedstaaten die Aufteilung der Besteuerung (s. Rz. 266 ff.).

2. Finanzwissenschaftliche Neutralitätskonzepte

Finanzwissenschaftliche Neutralitätskonzepte bilden zwar wichtige Orientierungen für die Ausgestaltung der individualrechtlichen und der zwischenstaatlichen Abgrenzungsentscheidungen, sie sind jedoch rechtlich unverbindlich. Dennoch gewinnen sie im engeren abkommensrechtlichen Kontext Bedeutung für die Entscheidung über die Vermeidung bzw. Beseitigung der Doppelbesteuerung nach der Freistellungs- oder nach der Anrechnungsmethode (s. Rz. 26 ff.).

In der Finanzwissenschaft wird insoweit neben den überkommenen Konzepten der **Kapitalexportneutralität** und der **Kapitalimportneutralität** (Rz. 25 ff.) eine neuere Vorgabe der **Kapitaleignerneutralität** (Rz. 29) unterschieden (zu weiteren Neutralitätskonzepten s. *Kemmeren*, in Lang/Pistone/Schuch/Staringer/Storck/Zagler, Tax Treaties, Amsterdam, S. 237 ff.; *Jeffery*, The Impact, S. 4 ff.). Während **Kapitalexport- und Kapitalimportneutralität** auf jeweils unterschiedliche steuerneutrale Allokation von Realkapital bei Unternehmensneugründungen („**Greenfield-Investitionen**“) gerichtet sind, bezieht sich **Kapitaleignerneutralität** auf steuerneutrale Investitionsbedingungen bei Unternehmensübernahmen in Gestalt von **M&A – Investitionen** (grundlegend zu dieser wichtigen Unterscheidung *Spengel*, DStJG 36 (2013), S. 44 ff., 51 ff.; *Desai/Hines*, NTJ 2003, 487 ff.; *ders.*, NTJ 2004, 937 ff.; *Devereux*, in *Head/Kreuer*, Tax Reform in the 21st Century, S. 499 (505 ff.); *Becker/Fuest*, Journal of Public Economics 2011, 28 ff.; *Hebous/Ruf/Weichenneder*, NTJ 2011, 817 ff.; *Schön*, WTJ 2009, 67, 71 ff.; *ders.*, WTJ 2010, 65; *ders.*, WTJ 2010, 227). Die Zielsetzungen der jeweiligen Neutralitätskonzepte lassen sich zwar relativ klar voneinander unterscheiden, ihre Wirkungen hängen jedoch von zahlreichen Parametern, vor allem aber von der empirischen Verifizierbarkeit der ihnen zugrunde liegenden ökonomischen Grundannahmen ab.

Grundlagen

A. Doppelbesteuerungsabkommen

- 25 **Kapitalexportneutralität** orientiert sich an den steuerlichen Investitionsbedingungen im Ansässigkeitsstaat des Investors. Die steuerliche Belastung des inländischen Investors soll nicht davon abhängig sein, ob er im Inland oder aber im Ausland investiert. Demgegenüber zielt **Kapitalimportneutralität** auf eine von der Ansässigkeit des Investors unabhängige steuerliche Belastung im Staat der Investition; die ausländische und die inländische Investition soll dem Steuerniveau des Staates entsprechen, in dem die Investition erfolgt (grundlegend: *P. Richman* (später *Musgrave*), *Taxation of Foreign Investment Income*, S. 8; *Gandenberger*, *Kapitalexportneutralität*, S. 8 ff.; *K. Vogel*, *Intertax* 1988, 310 (311 ff.); *Spengel*, *DStJG* 36 (2013), S. 46 ff.; *ders.*, *Internationale Unternehmensbesteuerung*, S. 231 ff.; *Prokisch*, in *K/S/M*, § 34c Rz. A 14 ff.; *Schön*, *DStJG* 23 (2000), S. 196 f.; *ders.*, *WTJ* 2009, 67 (71, 79 ff.); *Jacobs*, S. 19; *Jeffery*, *The Impact*, S. 5 ff.; *Rohatgi*, *Basic*, vol. I, S. 23). Im Hinblick auf das auch im Internationalen Steuerrecht zu beachtende Gebot der Besteuerung nach der wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit (s. Rz. 20 f.) entspricht Kapitalexportneutralität somit zumindest in der Grundkonzeption der klassischen, auf das **Welteinkommen** bezogenen Sicht von Leistungsfähigkeit, wobei die Besteuerung des Welteinkommens allerdings einer Korrektur in Gestalt der Anrechnung der ausländischen Steuer bedarf. Dieser Sicht steht jedoch eine sehr gewichtige Auffassung entgegen, die sich für ein territorial begrenztes Verständnis von wirtschaftlicher Leistungsfähigkeit ausspricht (*K. Vogel*, *FS Klein*, S. 361 (371 ff.); aus finanzwissenschaftlicher Sicht zustimmend: *Homburg*, *Allgemeine Steuerlehre*, S. 287).
- 26 **Abkommensrechtlich** zielt die auf dem Prinzip der Besteuerung des Welteinkommens beruhende **Anrechnungsmethode** (s. Rz. 31a; Art. 23, Rz. 120 ff.) auf die Verwirklichung von **Kapitalexportneutralität**, während die auf alleinige Besteuerung im Quellenstaat abzielende **Freistellungsmethode** (s. Rz. 31a; Art. 23, Rz. 31 ff.) auf **Kapitalimportneutralität** gerichtet ist (vgl. die Nachw. in Rz. 24), doch kann keine der beiden Methoden ihre jeweilige Zielsetzung uneingeschränkt verwirklichen. Im Einzelnen sind die Wirkungen vielschichtig und u. a. davon abhängig, ob zwischen in- und ausländischen Investitionen ein substitutives Verhältnis in der Form besteht, dass inländische Investitionen bei gegebenem Kapitalstock, d. h. im Fall von „Greenfield-Investitionen“ (s. Rz. 24), negativ auf eine Ausweitung von Auslandsaktivitäten reagieren. Im ersten Fall gewährleistet nur die kapitalexportneutrale Besteuerung, d. h. die Anrechnungsmethode, Produktionseffizienz; andernfalls kann auch eine kapitalimportneutrale Besteuerung auf der Basis der Freistellungsmethode überlegen sein (*Spengel*, *DStJG* 36 (2013), S. 44 f., 48 ff.; für die Freistellungsmethode: *Brunsbach/Endres/J. Lüdicke/Schmitzer*, *IFSt*, *Schrift* Nr. 480, 2012, S. 87 ff.; aus unionsrechtlicher Sicht: *K. Vogel*, *BIT* 2002, 4 ff.; zum älteren Meinungsstand vgl. die Voraufgabe Rz. 25).
- 27 Unabhängig vom Vorliegen und von der Bewertung dieser Prämissen, haben die im Dienst von Kapitalexport- und Kapitalimportneutralität stehenden Methoden zur Vermeidung bzw. Beseitigung der Doppelbesteuerung im Hinblick auf die Verwirklichung der Neutralitätsziele **Defizite bzw. unzureichende Wirkungen**. Dies liegt für die auf Kapitalexportneutralität gerichtete Anrechnungsmethode bereits darin begründet, dass sie eine dem inländischen Steuerniveau entsprechende steuerliche Belastung der Auslandsinvestition im Ansässigkeitsstaat des Investors nur unter den praxisfremden Voraussetzungen einer uneingeschränkten Anrechnung der ausländischen Steuer und, bei höherem ausländischen Steuerniveau, gar nur durch subventive Erstattung der ausländischen Steuer bewirken könnte. Ist die Belastung im Quellenstaat dagegen niedriger als im Ansässigkeitsstaat, so bewirkt die Anrechnungsmethode zwar Kapitalexportneutralität, sie führt aber auch zu einer protektionistisch wirkende Erhöhung der Steuerbelastung des Quellenstaats durch die Besteuerung im Ansässigkeitsstaat, die dann in der Abkommenspraxis teilweise

VI. Vermeidung der Doppelbesteuerung

Grundlagen

durch eine fiktive Steueranrechnung nach den Methoden des *matching credit* oder des *tax sparing* ausgeglichen wird (s. Art. 23 Rz. 22, 64, 193 ff.; *Jacobs*, S. 22; *Prokisch*, in K/S/M, § 34c Rz. A 16; kritisch auch *Beiser*, 55 f.). Dies relativiert den aus der Belastungsperspektive des Ansässigkeitsstaats grundsätzlichen gleichheitsrechtlichen Vorzug, den die Anrechnungsmethode im Vergleich zur Freistellungsmethode hat. Die Verwirklichung einer kapitalexportneutralen Besteuerung bereitet schließlich auch dann Probleme, wenn Gewinne in ausländischen Kapitalgesellschaften thesauriert und dadurch von der inländischen Besteuerung abgeschirmt werden, wobei Gegenmaßnahmen etwa in Gestalt einer Hinzurechnungsbesteuerung wiederum mit unionsrechtlichen Grundfreiheiten kollidieren können (grundlegend: *Spengel*, DStJG 36 (2013), S. 48; *Jacobs*, S. 448 ff.).

Indes kann auch die Sicherstellung einer **kapitalimportneutralen** Besteuerung allein durch die **Freistellungsmethode** nicht verwirklicht werden. Vielmehr muss auch der Quellenstaat gewährleisten, dass ausländische Investoren keinen Nachteilen ausgesetzt sind, die für ansässige Investoren nicht bestehen (speziell zum unionsrechtlichen Gebot der Inländergleichbehandlung s. Rz. 264 ff.). Ergänzende Koordination muss aber auch gewährleisten, dass die Besteuerung im Quellenstaat abschließend ist. Das bedeutet mit weit reichenden Folgen für die Ausgestaltung und Koordinierung der nationalen Gewinnermittlungsvorschriften auch, dass der Einfluss einer abweichenden Besteuerung im Ansässigkeitsstaat, so etwa im Fall der Fremdfinanzierung eines Auslandsengagements, ausgeschlossen werden muss, um Kapitalimportneutralität zu erreichen (*Spengel*, DStJG 36 (2013), S. 49).

Während die überkommenen Konzepte der Kapitalexporth- und -importneutralität auf die steueroptimale Allokation von Realkapital bei Neuinvestitionen (Greenfield-Investitionen) gerichtet sind (s. Rz. 24), werden neuere Zielsetzungen von Steuerneutralität nach den Vorgaben der **Kapitaleignerneutralität (capital ownership neutrality)** auf die steuerlichen Investitionsbedingungen bei Unternehmensübernahmen (M&A-Investitionen) ausgeweitet. Danach soll die Besteuerung keinen Einfluss auf die Eigentümerstruktur eines bestehenden Kapitalstocks haben; primär allokationsbestimmend sollen die Kriterien der optimalen Produktivität des Investors sein. Nach dem gegenwärtigen Stand der finanzwissenschaftlichen Forschung kann Kapitaleignerneutralität entweder durch eine international koordinierte kapitalimportneutrale oder durch eine kapitalexportneutrale Besteuerung verwirklicht werden (grundlegend: *Desai/Hines*, NTJ 2003, 487; *dies.*, NTJ 2004, 937; *Devereux*, Capital Export Neutrality, Capital Import Neutrality and Capital Ownership Neutrality, IFS Discussion Paper 1990; zu Einzelheiten und zur Unterscheidung: *Spengel*, DStJG 36 (2013), S. 51 ff.; *Becker/Fuest*, Journal of Public Economics 2011, 28 (31 ff.); *dies.*, International Economic Review 201, 171 ff.; *Owens/M. Lang*, TPIR 2013, Nr. 8, 26 (27); *Schön*, WtJ 2009, 67 (71, 81 f.)).

VI. Vermeidung der Doppelbesteuerung, besonders durch Abkommen

Literatur (für weitere ältere Literatur s. die Vorauslagen): *F. Avery Jones*, in *Tiley*, Studies in the History of Tax Law, vol. 6 (2013), S. 1; *Birk*, in *FS J. Lang* (2010), S. 1131; *Bühler*, Les Accords Internationaux Concernant la Double Imposition et l'Evasion Fiscale, RC 1936 I 433; *Doernberg/van Raad*, The 1996 United States Model Income Tax Convention (1997); *Dorn*, 33. DJT 495 = JW 1924, 1834; *ders.*, VJSchr. 1927, 189; *Flick*, FinArch. NF 21 (1961), 88; *Hattingh*, in *Tiley*, Studies in the History of Tax Law, vol. 6 (2013), S. 31; *Hemetsberger-Koller*, in *Die Zukunft des Internationalen Steuerrechts* (1999); *Jankowiak*, Doppelte Nichtbesteuerung im Internationalen Steuerrecht (2009); *Jirousek*, in *FS Rödler* (2010), S. 411; *J. Lüdicke*, in *FS Avery Jones*, (2008), S. 269; *M. Lang*, Doppelbesteuerungsabkommen und innerstaatliches Recht (1992); *Owens/M. Lang*, TPIR 2013, Nr. 5, 20; Nr. 6, 25; Nr. 7,

Grundlagen

A. Doppelbesteuerungsabkommen

26; Nr. 8, 26; *Tittle/Avi-Yonah*, The integrated 2006 United States Model Income Tax Treaty (2008).

OECD-Dokumente: OECD (2013), Addressing Base Erosion and Profit Shifting; OECD (2011), OECD-Verrechnungspreisleitlinien für multinationale Unternehmen und Steuerverwaltungen 2010; OECD (2010), Report on the attribution of profits to permanent establishments.

- 31 Internationale juristische Doppelbesteuerung (s. Rz. 7) kann nach originär innerstaatlichem Recht (**unilateral** s.Rz. 31a) oder durch Abkommen (**bilateral** s.Rz. 32 ff. bzw. **multilateral** s.Rz. 39 ff.) vermieden werden.

1. Unilaterale Maßnahmen zur Vermeidung von Doppelbesteuerung

- 31a Einseitig kann Doppelbesteuerung dadurch vermieden werden, dass einer der beiden beteiligten Staaten seine Besteuerung des grenzüberschreitenden Sachverhalts zurücknimmt. Auf Seiten des Ansässigkeitsstaates geschieht dies überwiegend nach einem in den Rechtsordnungen der angelsächsischen Staaten entwickelten Vorbild dadurch, dass der Ansässigkeitsstaat, der nicht zugleich Quellenstaat ist, die dort erhobene Steuer bis zur Höhe seiner eigenen Steuer **anrechnet** (im deutschen Recht gemäß § 34c Abs. 1 i. V. m. § 34d EStG, § 26 KStG, § 21 ErbStG; das GewStG enthält keine unilaterale Anrechnungsvorschrift; s. dazu Art. 2 Rz. 73 ff. und die Nachweise dort; vgl. zum amerikanischen Recht sec. 901 bis 908 IRC; zum englischen Recht ICTA 1988, 790; zur Entwicklung der einschlägigen amerikanischen Vorschriften: *Graetz/O'Hear*, 1021 ff.; *McClure/Bouma*, 43 Tax Notes 1379 ff. (June 12, 1989); zu Indien: India Master Tax Guide, 2011). Teilweise ist auch ein Abzug der ausländischen Steuer von der Bemessungsgrundlage und, neben dem Erlass der ausländischen Steuer, auch ihre Festsetzung in einem Pauschbetrag vorgesehen, so in Deutschland nach § 34c Abs. 2 und 5 EStG, § 26 Abs. 6 KStG. Sondervorschriften gelten im Anwendungsbereich von Doppelbesteuerungsabkommen (§ 34c Abs. 6 EStG; dazu *Prokisch*, in KSM, § 34c Rz. C 1 ff.).

Im Gegensatz hierzu wird von einigen Ländern die Doppelbesteuerung bereits einseitig durch **Freistellungen** vermieden. Die Schweiz stellt beispielsweise Einkünfte aus ausländischen Betriebstätten und Grundbesitz bereits nach innerstaatlichem Recht frei (unbedingte Freistellung mit Progressionsvorbehalt; vgl. Art. 6 Abs. 1, 7 Abs. 1, 52 Abs. 1 DBG; dazu *Richner/Frei/Kaufmann/Meuter*, Art. 6, Rz. 6; *Mäusli-Allenspach/Oertli*, S. 560). In den Niederlanden richtet sich die unilaterale Vermeidung der Doppelbesteuerung bei natürlichen und juristischen Personen nach dem *Besluit voorkoming dubbele belasting* aus dem Jahr 2001. Das Einkommen aus ausländischen Quellen wird je nach der Art der Einkünfte entweder freigestellt (mit Progressionsvorbehalt) oder angerechnet. Zudem ist in einigen Fällen auch der Abzug der ausländischen Steuer von der niederländischen Bemessungsgrundlage vorgesehen (s. *R. Offermanns*, Netherlands – Individual Taxation, Country Analyses IBFD, Stand 1. Juni 2012, Kapitel 7; *ders.*, Netherlands – Corporate Taxation, Country Analyses IBFD, Stand 1. Juni 2012, Kapitel 7; *Wassermeyer/Galavazi*, DBA Niederlande Anh. Rz. 55 f.; für einen Überblick über die Anwendung der Freistellungsmethode in Singapur s. *Ho*, APTB 2008, 118). Die weitestgehende und wirksamste Freistellung wird durch ein striktes Quellen- bzw. Ursprungsprinzip gewährleistet (s. o. Rz. 11 f.), sei es begrenzt für die Körperschaftsteuer wie in Frankreich (s. *Comolet-Tirman*, BIT 2011, 199), sei es für die Einkommensteuer, wie beispielsweise in Hongkong (s. *L.J. Fong*, Hongkong – Individual Taxation, Country Analyses, Stand Mai 2012, Kapitel 7; *ders.*, Hongkong – Corporate Taxation, Country Analyses, Stand Mai 2012, Kapitel 7), Panama (s. *Cortés*, TNI 2011, 259, 260; *Rodriguez*, Panama – Individual Taxation, Country Analyses IBFD, Stand 15. Oktober 2011, Kapitel 1.2.1, 7; *dies.*, Panama – Corpo-

VI. Vermeidung der Doppelbesteuerung

Grundlagen

rate Taxation, Country Analyses IBFD, Stand 15. Oktober 2011, Kapitel 1.2.1., 7), Costa Rica (s. *Rodriguez*, Costa Rica – Individual Taxation, Country Analyses IBFD, Stand 3. März 2012, Kapitel 7; *dies.*, Costa Rica – Corporate Taxation, Country Analyses IBFD, Stand 3. März 2012, Kapitel 7), Paraguay und (mit einigen Ausnahmen) Uruguay (zu Paraguay und Uruguay s. *Forcada*, BIT 2011, Vol. 65, No. 7 abrufbar unter www.online.ibfd.org/kbase).

Durch einseitigen Maßnahmen wird die Doppelbesteuerung jedoch nicht immer umfassend beseitigt (vgl. nur zu den Begrenzungen der Anrechnung nach deutschem Recht: *Prokisch*, in KSM, § 34c Rz. B 102ff. sowie Art. 23 Rz. 142ff., 174, 183). Dies führt zum Abschluss von Doppelbesteuerungsabkommen (s. Rz. 32ff.).

2. Geschichte der Doppelbesteuerungsabkommen

Literatur: *Spitaler*, Das Doppelbesteuerungsproblem, S. 1 ff.; *Lippert*, Handbuch des Internationalen Finanzrechts, S. 530 ff., 599 f.; *Glonia*, Das steuerliche Verständigungsverfahren, S. 123 ff.; *Avery Jones*, BTR 2011, 653; *Jogarajan*, WTJ 2013, 368; *Hattingh*, in *Tiley*, Studies in the History of Tax Law, S. 31 ff.; *Hemetsberger-Koller/Kolm*, The Journal of European Economic History Vol. 35, No. 1, Spring 2006, S. 85; *Korn*, in M. Lang, Recent Tax Treaty Developments Around the Globe, S. 161; *Menck*, DStZ 1970, 263; *Roene*, in *Ecker/Ressler*, History of Tax Treaties, S. 17 ff.; *Souza de Castelo Branco*, in *Ecker/Ressler*, History of Tax Treaties, S. 41 ff.; *Weber-Fas*, Staatsverträge, S. 13 ff.; für die Schweiz *Locher*, Einführung, S. 71 ff.; für die USA *Shannon*, Die Doppelbesteuerungsabkommen der USA, S. 7 ff.; grundlegend *Wells*, United States policies in international double taxation of income; *Walker*, Double Taxation in the United States.

32

Schon seit Ende des neunzehnten Jahrhunderts sind einzelne Staaten dazu übergegangen, zur Vermeidung der Doppelbesteuerung **zweiseitige Abkommen** abzuschließen. Zunächst handelte es sich um Staaten, die zueinander in einem Bundesverhältnis oder zumindest in einem engen Bündnis standen (Übereinkunft zwischen Preußen und Sachsen über die direkten Steuern vom 16.4.1869 (Prot. No. 64. Sitzungsperiode 1869–70 des Preuß. Abgeordnetenhauses, abgedr. in IStR 2006, III mit Anm. *Kippenberg*, IStR 2006, II), zwischen Österreich und Ungarn über die Unternehmensbesteuerung vom 18.12.1869/7.1.1870, Vertrag zur Beseitigung der Doppelbesteuerung zwischen Preußen und Österreich vom 21.6.1899, s. dazu *Hemetsberger-Koller*, S. 13 ff.; *Hattingh*, in *Tiley*, Studies in the History of Tax Law, S. 31 ff.). Nach dem ersten Weltkrieg kam es dann zum Ausbau eines ersten größeren Abkommensnetzes in Mitteleuropa. Das erste Doppelbesteuerungsabkommen des Deutschen Reiches wurde 1925 mit dem Königreich Italien abgeschlossen. Großbritannien und die Vereinigten Staaten verhielten sich damals noch zurückhaltend. Das einzige umfassende britische Abkommen der Zwischenkriegszeit war eines mit Irland 1922/28 (zu den Hintergründen und der Entwicklung in England s. *J.F. Avery Jones*, in *Tiley*, Studies in the History of Tax Law, S. 1 ff.; *Stamp*, The Fundamental Principles of Taxation, S. 2). Die Vereinigten Staaten schlossen (nach Teilabkommen mit Frankreich 1932 und mit Kanada 1936) erst im Jahre 1939 umfassende Abkommen mit Schweden und Frankreich (vgl. Hearings before the House Ways and Means Committee on H.R. 10 165, A Bill to Reduce International Double Taxation, 71 st. Cong. 2nd Sess., 1930; s. auch *Brecher*, The Tax Executive 1972, 175; *Rosenbloom*, Current Developments in Regard to Tax Treaties, in New York University, S. 31).

3. Die Entwicklung einheitlicher Abkommensmuster

a) Das OECD-Musterabkommen. Zu einer Angleichung der zwischenstaatlichen Abkommen und zur Entwicklung **einheitlicher Abkommensmuster** trug-

33

Grundlagen

A. Doppelbesteuerungsabkommen

gen wesentlich die Arbeiten des **Völkerbundes** bei. 1921 beauftragte der Finanzausschuss des Völkerbunds die Finanzwissenschaftler *Bruins* (Rotterdam), *Einaudi* (Turin), *Seligman* (New York) und *Stamp* (London) mit der Erstellung eines Gutachtens über Doppelbesteuerungsfragen, das 1923 vorgelegt wurde, jedoch praktisch wirkungslos blieb (*Graetz/O'Hear*, 1074 f. (1079); *Avery Jones*, in *Tiley*, *Studies in the History of Tax Law*, S. 16 ff.; ausführlich zu den Hintergründen *Jogarajan*, *WTJ* 2013, 368). Mit dem gleichen Ziel wurden im Jahre 1922 technische Experten aus sieben europäischen Ländern zusammengerufen. Nach einer Vergrößerung dieses Gremiums durch Hinzuziehung weiterer Sachverständiger wurde in den Jahren 1926 und 1927 ein Abkommensmuster erarbeitet, das 1928 auf einer auf Initiative des Generalsekretärs des Völkerbunds einberufenen Konferenz von Regierungsvertretern aus 28 Staaten (darunter auch Nichtmitglieder des Völkerbunds) um zwei weitere Entwürfe ergänzt wurde. Zur Förderung der weiteren Entwicklung setzte der Rat des Völkerbunds 1928 einen ständigen Steuerausschuss ein, der 1929 zur Ablösung der Abkommensmuster von 1928 zwei veränderte Modelle vorgelegt hat. Ein Unterausschuss, dessen Mitglieder, durch die Umstände des zweiten Weltkriegs bedingt, in ihrer Mehrheit aus Lateinamerika kamen, erarbeitete 1943 das Abkommensmuster von **Mexiko**; ihm folgte 1946 das Muster von **London**, bei dessen Ausarbeitung die Industriestaaten wieder stärker beteiligt waren und dementsprechend ihre Auffassungen stärker berücksichtigt wurden (für einen Überblick über Entstehung und Bedeutung der Abkommensmuster s. *Souza de Castelo Branco*, in *Ecker/Ressler*, *History of Tax Treaties*, S. 44 ff.; *Innamorato*, *Intertax* 2008, 98, 110; *Lennard*, *APT* 2008, 23; zum Einfluss Großbritanniens *Avery Jones*, *BTR* 2011, 653).

- 34 Die Bemühungen der OEEC und ihrer Nachfolgeorganisation, der **OECD**, um Maßnahmen gegen Doppelbesteuerung (s. MA-Komm., Einleitung, Ziff. 4 ff.) knüpften an diese Vorarbeiten des Völkerbunds an. Der 1956 konstituierte Steuerausschuss der OEEC legte bis 1961 in vier Zwischenberichten eine Reihe von Musterartikeln vor, **1963** dann einen zusammenfassenden Bericht, dem das vollständige **Musterabkommen** sowie offizielle Kommentare (*Commentaries, Commentaries*, in der amtlichen deutschen Übersetzung im Singular „der Kommentar“) beigefügt waren (s. *Souza de Castelo Branco*, in *Ecker/Ressler*, *History of Tax Treaties*, S. 46 f.; *Ault*, *DSjG* 36 (2013), S. 113). Die Kommentare erläuterten das Muster. Soweit einzelne Mitgliedstaaten der OECD bestimmten Vorschlägen des Musters nicht folgen wollten, konnten sie im Rahmen der Kommentare **Vorbehalte** anmelden (Ausnahmen bestehen insoweit für Verrechnungspreisrichtlinien, s. *Ault*, *DSjG* 36 (2013), S. 113 (122)), eine Praxis, die nach wie vor besteht. Das OECD-Muster und die dazu gehörenden Kommentare sind Gegenstand einer **Empfehlung des Rates der OECD an die Mitgliedstaaten der OECD** (Art. 5 Buchst. b der OECD-Satzung).
- 35 In den folgenden Jahren wurden sowohl das Muster als auch die Kommentare durch den Steuerausschuss der OECD zunächst in Etappen und dann kontinuierlich überarbeitet (s. *Messere*, *ET* 1993, 246; *Innamorato*, *Intertax* 2008, 98, 111). **1977** verabschiedete der Ausschuss einen **neuen** Bericht mit einem z. T. veränderten **Muster und Kommentaren**, die wiederum durch eine Empfehlung des Rats (vom 11.4.1977) angenommen wurden. In den folgenden anderthalb Jahrzehnten veröffentlichte der Steuerausschuss eine Reihe von Berichten und Stellungnahmen zu Einzelfragen, die auch Empfehlungen zu Abkommensformulierungen enthielten. Diese Empfehlungen gingen in die **1992** verabschiedete, wiederum durch eine Empfehlung des Rats (vom 23.7.1992) angenommene Neufassung ein, mit der der Steuerausschuss seine Absicht bekundete, in Zukunft in **kürzerer Folge** Ergänzungen des Musters und der Kommentare auch zu Einzelfragen zu beschließen (deutlich gemacht durch die Veröffentlichung von Muster und Kommentaren in

Loseblattform; daneben gab es gelegentlich eine, wie bisher, geheftete Fassung (s. *Messere*, ET 1993, 250)). In Verwirklichung dieser Absicht wurden in den Jahren **1994, 1995, 1997, 2000, 2003, 2005, 2008, 2010** und (punktuell zu Art. 26 MA) **2012** weitere Ergänzungen beschlossen und veröffentlicht. Seit 1997 werden Änderungen und Ergänzungen auf Grund einer Ermächtigung durch den Rat der OECD unmittelbar durch den Steuerausschuss der OECD veröffentlicht (s. *Wassermeyer/Krabbe*, Vor Art. 1 OECD-MA Rz. 156). Diese Veränderungen betreffen vor allem die Kommentare, weniger den Text des Musters selber. Sie sind auch sehr viel umfangreicher geworden; die Zahl der Vorbehalte hat sich vermehrt. Außer den Vorbehalten hat eine Reihe von Mitgliedsstaaten „**Bemerkungen**“ beigefügt; diese „drücken... keine Ablehnung des Abkommenstextes aus, sondern geben nur einen nützlichen Hinweis darauf, wie diese Staaten die Bestimmungen des betreffenden Artikels anwenden werden“ (MA-Komm., Einleitung, Ziff. 30). Zur Entwicklung von 1992 bis 2008 s. *Innamorato*, *Intertax* 2008, 98, 111; zum Update 2000 s. *Krabbe*, *IStR* 2000, 196; zum Update 2003 *ders.*, *IStR* 2003, 253.

Die **Änderungen** des Jahres **2005** betreffen vor allem den Informationsaustausch nach Art. 26 MA. Sie sind vor dem Hintergrund der Arbeiten und Berichte der OECD über den sog. schädlichen Steuerwettbewerb zu sehen (ausführlich dazu: *SKK/Kaminski/Strunk*, *Aktuelles OECD-MA*, 11. Erg. Lfg., Stand September 2007; *Kolb*, *IWB* 2005, 919; speziell zu Art. 26 MA s. *Aumayr*, in *M. Lang/Schuch/Staringer*, S. 52 sowie Art. 26 Rz. 5f.). Daneben wurde der Wortlaut des Art. 19 MA an Art. 18 MA angeglichen. Die Änderungen im Kommentar betreffen den abhängigen Vertreter und die Qualifikation einer Tochtergesellschaft als ständiger Vertreter der Muttergesellschaft nach Art. 5 MA sowie die Behandlung steuerlicher Nebenleistungen nach Art. 8 MA (s. Art. 5 Rz. 110 ff.; 168 ff., Art. 8 Rz. 19). Darüber hinaus finden sich Aussagen zur steuerlichen Behandlung von Mitarbeiteroptionen und Ruhegehältern und es wurde infolge der Änderungen im Text des Musters auch der Kommentar zu Art. 25 und Art. 26 MA geändert.

35a

Die **Änderungen** des Jahres **2008** betreffen die Verbesserung der Lösung von Zweifelsfragen durch Verständigungsverfahren, eine Überarbeitung des Kommentars zu Art. 7 MA unter Berücksichtigung des sog. Betriebsstättenberichts vom 17.7.2008 (s. Art. 7 Rz. 14a ff., 87a ff., 182 ff.), weiterhin Hinweise zur Anwendung und Auslegung von Art. 24 MA, die Behandlung von REITs sowie die steuerliche Behandlung von Dienstleistungen (für einen Überblick s. *Kolb*, *IWB* 2009, 67). Im Rahmen der Änderungen des Art. 25 MA wurde ein neuer Absatz 5 mit entsprechender Kommentierung eingefügt, der ein Schiedsverfahren als Fortsetzung eines gescheiterten Verständigungsverfahrens vorsieht (s. Art. 25 Rz. 3a, 199 ff.). Im Anhang des Kommentars zu Art. 25 MA ist ein Muster für eine im Rahmen eines Schiedsverfahrens getroffene Verständigungsvereinbarung abgedruckt (*Herlinghaus*, *IStR* 2010, 125). Die OECD stellt nun auch eine Anleitung zur effektiven Durchführung von Verständigungsverfahren online zur Verfügung (*Haase/Dorn*, *IWB* 2011, 723; s. www.oecd.org/ctp/memap). Kritik erfahren die Neuerungen des Updates 2008 zur steuerlichen Begründung von Dienstleistungsbetriebsstätten. Grundsätzlich soll für eine Besteuerung im Quellenstaat ein Minimum an physischer Präsenz ausreichen, wobei die Besteuerung auf die dort erbrachte Tätigkeit begrenzt sein und eine Nettosteuerung erfolgen soll. Begründet wird die Neuregelung mit gleichheitsrechtlichen Überlegungen. Gegen eine Erweiterung werden vor allem administrative Gründe angeführt. Kritik erfährt die Neukommentierung vor allem auch deshalb, weil es zu einer Aufweichung der Betriebsstättengrundsätze kommt, womit Rechtsunsicherheit einhergeht (s. Art. 5 Rz. 70a; vgl. auch *Reimer*, *IStR* 2009, 378; *Eckl*, *IStR* 2009, 510; *Bendlinger*, *IStR* 2009, 521; *Rosenberger/Vitali/Ziehr*, *IStR-Beih* 2010, 1). Die Änderungen des Art. 7 MA sind vor dem Hintergrund zu sehen, den Fremdvergleichsgrundsatz

35b

Grundlagen

A. Doppelbesteuerungsabkommen

nicht nur bei Konzerngesellschaften, sondern auch bei der Betriebsstättenbesteuerung einheitlich anzuwenden (s. Art. 7 Rz. 14a ff.; 87 ff.; 182 ff.). Art. 7 MA wurde dabei in einem zweistufigen Verfahren geändert: Zunächst wurden die Grundsätze aus dem Betriebsstättenbericht, die mit dem bisherigen Kommentar in Einklang standen, in den Kommentar aufgenommen (s. Art. 7 Rz. 14a ff., 87 ff.; s. auch *Kahle/Möding*, IStR 2010, 757; *Baldamus*, IStR 2012, 317)).

35c Im **OECD-Update 2010** wurde Art. 7 MA sodann im Sinne des bereits 2008 überarbeiteten Kommentars angepasst (für einen Überblick über die aktuellen Änderungen des Update 2010 s. *Digeronimo/Kolb*, IWB 2011, 26; *Haase/Dorn*, IWB 2011, 721). Zugleich wurden eine überarbeitete Version des Betriebsstättenberichts 2010 und der OECD-Verrechnungspreisgrundsätze 2010 herausgegeben (s. OECD (2011), Verrechnungspreisleitlinien 2010; zum zweiten OECD-Diskussionsentwurf s. *Schmidtke/Tillmann*, IWB 2013, 709). Zur Neufassung des Art. 7 MA und zur Umsetzung in deutschen Abkommen s. Art. 7 Rz. 14a ff.; 182 ff.; dazu auch *Kahle/Möding*, IStR 2010, 757; *dies.*, IStR 2011, 821; *Baldamus*, IStR 2012, 317). Im Jahressteuergesetz 2013 wird § 1 AStG entsprechend ausgeweitet (s. zur Entwicklung: *Baldamus*, IStR 2012, 317, 318 f.; *Wilke*, IWB 2012, 271; *Schnitger*, IStR 2012, 633, 634 ff.; *Hemmelrath/Kepper*, IStR 2013, 37, 41). Der Vermittlungsausschuss hat sich am 5.6.2013 geeinigt (zu den Änderungen s. BT-Drucks. 17/13722; für einen Überblick *Höreth/Stelzer*, DStR 2013, 455). Es ist davon auszugehen, dass im Zuge der Änderungen auch eine Überarbeitung des Betriebsstättenberichts (BStBl. I 1999, 1076 i. d. F. BStBl. 2009 I, 888) vorgenommen und insbesondere die indirekte Gewinnaufteilungsmethode aufgegeben wird, da sie im Widerspruch zur revidierten Fassung des Art. 7 MA und der neuen Kommentierung steht (*Baldamus*, IStR 2012, 318, 319; s. Art. 7 Rz. 184). Zudem hat die OECD 2010 einen Diskussionsentwurf für die Erarbeitung einer Internationalen VAT-Richtlinie veröffentlicht.

Am **17.6.2012** hat der OECD-Rat darüber hinaus Änderungen zu **Art. 26 MA** genehmigt (s. Art. 26 Rz. 5). Damit sind nun auch Gruppenanfragen zulässig. Allerdings müssen die Steuerpflichtigen durch bestimmte Suchkriterien identifizierbar sein. Sog. „Fishing Expeditions“ bleiben unzulässig.

35d Am **15.7.2014** wurde das **OECD Update 2014** veröffentlicht (s. www.oecd.org). Die Änderungen (s. dazu *Haase*, IStR 2014, 540) umfassen die Artikel 3, 10, 17 und 26 des Musterabkommens. Darüber hinaus wurde der Kommentar an zahlreichen Stellen überarbeitet (Art. 3 bis 21, Art. 23 A/B, Art. 24 bis 27 MK). Das Update 2014 aktualisiert zudem zahlreiche Stellungnahmen und Bemerkungen von OECD-Mitgliedstaaten und Nichtmitgliedstaaten. Es enthält jedoch keine Änderungen aus dem „Base Erosion and Profit Shifting“-Bericht (BEPS) der OECD v. 12.2.2013 (s. OECD (2013), Addressing Base Erosion and Profit Shifting). Der BEPS-Bericht der OECD ist im Zusammenhang mit der Bekämpfung von legalen Gewinnverlagerungen multinationaler Unternehmen von Bedeutung. Er wurde von den G20-Staaten in Auftrag gegeben. Der Bericht gibt Aufschluss über Ausmaß und Funktionsweise der Verlagerung von Steuersubstrat (s. hierzu die Beiträge in *Brian/M. Lang/Vann*, Base Erosion and Profit Shifting, BIT, special edition vol. 68, no. 6/7 – 2014; *Eilers/Schmitz*, IStR 2013, 68; *Hey*, DB 2013, 21; *Gillamarian/Binding*, DStR 2013, 1153; *Pinkernell*, IStR 2013, 180; *ders.*, IStR-LB 2013, 17; *Rasch/Tillmann*, IStR 2013, 139; *Fuest/Spengel/Finke/Heckemeyer/Nusser*, WTJ 2013, 307; *Rödter/Pinkernell*, IStR 2013, 619; *Pelaez/Bonekamp*, IWB 2013, 514; *Ault*, TNI 2013, 1195; speziell aus abkommensrechtlicher Sicht: *Owens/M. Lang*, TPIR 2013, Nr. 5, 20; Nr. 6, 25; Nr. 7, 26; Nr. 8, 26; *Kulsar/Rogers-Glabush*, ET 2013, 411; *Pinkernell*, FR 2013, 737 (743); *Gillamarian/Binding*, DStR 2013, 1153 (1156 f.); *Válta*, ISR 2014, 176; 221; 249).