

Geschäftsführung

RA Dr. Andreas Richter
P+P Pöllath + Partners
Potsdamer Platz 5
10785 Berlin
Tel. (030) 253 53 653
Fax (030) 253 53 800
berliner.pplaw.com

RA Berthold Welling
BDI e.V.
Breite Straße 29
10178 Berlin
Tel. (030) 2028 1507
Fax (030) 2028 2507
b.welling@bdi.eu

40. Berliner Steuergespräch

„DBA-Politik der Bundesregierung“

- Tagungsbericht -

von *Dr. Andreas Richter LL.M.* und *Berthold Welling*¹

Berlin, den 26. September 2011

Abkommen zur Vermeidung der Doppelbesteuerung sollen Menschen und Wirtschaft verlässliche steuerliche Grundlagen bei grenzüberschreitender wirtschaftlicher Betätigung geben. Sie sollen dazu beitragen, dass die unterschiedlichen Steuerrechtsordnungen der Vertragsstaaten sachgerecht und steuerpolitisch sinnvoll zusammenwirken und insbesondere Doppelbesteuerungen vermieden werden.

Deutschland hat mehr als 90 Doppelbesteuerungsabkommen abgeschlossen, ist Mitglied der OECD und sieht im OECD-Musterabkommen, dem die deutschen DBA weitgehend folgen, die Grundlagen seiner Abkommenspolitik. Eckpunkte für Deutschland sind traditionell die Anwendung der Freistellungsmethode auf Einkünfte aus Direktinvestitionen sowie die weitgehende Zurückführung von Quellenstaatsbesteuerungsrechten. Allerdings finden sich zahlreiche Einschränkungen der Freistellungsmethode, z.B. aufgrund von Aktivitätsklauseln und sog. „switch-over-Klauseln“. Die Freistellungsmethode wird auch nicht als angemessen angesehen, wenn keine Doppelbesteuerung entstehen kann, z.B. weil der andere Staat keine Steuern erhebt oder Besteuerungsrechte nicht wahrnimmt. Daneben berücksichtigt Deutschland im Verhältnis zu Entwicklungsländern auch das stärker auf Besteuerungsrechte des Quellenstaates ausgerichtete Musterabkommen der Vereinten Nationen.

Aktuell berühren abkommenspolitische Fragen die Ausweitung bzw. konsequentere Umsetzung der Selbständigkeitsfiktion der Betriebsstätte (Authorised OECD Approach), ggf. verbunden mit Quellenstaatsbesteuerungsrechten, sowie erneut an Bedeutung gewinnende internationale Tendenzen zur Ausweitung des Betriebsstättenbegriffs.

Das 40. Berliner Steuergespräch – moderiert von Herrn Gert *Müller-Gatermann*² – bot ein Forum zum Austausch über Stand und Entwicklung der deutschen DBA-Politik zwischen Steuerwissenschaft, Steuerpraxis und -politik, an dem neben den zwei Referenten Herrn *Prof. Dr. Jürgen Lüdicke*³ und Herrn *Michael Wichmann*⁴ auch Herr *Dr. Wolfgang Haas*⁵ sowie Herr *Prof. Dr. Pascal Hinny*⁶ sowie Herr *Prof. Dr. Moris Lehner*⁷ mitwirkten.

Berliner Steuergespräche e.V., eingetragen im Vereinsregister beim Amtsgericht Charlottenburg unter VR 22430 Nz; als gemeinnützig anerkannt gemäß Freistellungsbescheid des Finanzamts für Körperschaften I Berlin vom 26.05.2010.

Vorstand: Prof. Dr. Dieter Birk (Vors.),
Präsident des FG Berlin-Brandenburg Prof.
Dr. Claus Lambrecht, RA Dr. Andreas Richter
(Gesch.f.), RA Berthold Welling (Gesch.f.),
Vors. Richter am BFH Michael Wendt
Vorsitzende des Beirats: Präsident des
BFH Prof. Dr. h.c. Rudolf Mellinghoff,
MinDirig Gert Müller-Gatermann.

Kontoverbindung: HypoVereinsbank,
Kontonummer: 2485990, BLZ: 700 202 70.

Internet:
www.steuergespraech.de

A. Referate

I. Deutsche Abkommenspolitik auf dem Prüfstand

Prof. Lüdicke untersuchte die deutsche Abkommenspraxis unter rechtlichen, steuer- und wirtschaftspolitischen Gesichtspunkten. Im Grundsatz seien die Entwicklungen der deutschen Abkommenspolitik der letzten Jahre zu begrüßen. Dennoch bestünde in Einzelfällen sowohl auf unilateraler als auch auf bilateraler Ebene Verbesserungs-, Abstimmungs- und Ausweitungsbedarf.

1. Freistellungsmethode als Grundsatzentscheidung

Sinn und Zweck von Doppelbesteuerungsabkommen sei es, die Doppelbesteuerung – resultierend aus dem unkoordinierten Zusammentreffen und Zusammenwirken nicht aufeinander abgestimmter einzelstaatlicher Rechtsordnungen – vermeiden zu helfen. Dieses Ziel müsse möglichst rechtssicher und im Hinblick auf die betroffenen wirtschaftlichen Engagements möglichst langfristig gewährleistet werden. Demgegenüber sei die Vermeidung der doppelten Nichtbesteuerung nicht das Ziel von Doppelbesteuerungsabkommen. Wenn aus dem Zusammentreffen zweier Steuerrechtsordnungen doppelte Nichtbesteuerung resultiere, könne dies ohne Berührung des Gleichheitssatzes nicht im bilateralen Verhältnis geändert werden. Wenn die Vermeidung doppelter Nichtbesteuerung auch nicht das primäre Ziel der Doppelbesteuerungsabkommen sei, so sei es allerdings auch nicht deren Ziel, einen Zustand doppelter Nichtbesteuerung herbeizuführen. Daher könnten in einem Doppelbesteuerungsabkommen Vorkehrungen getroffen werden, um das Besteuerungsrecht eines Vertragsstaates beispielsweise durch subject-to-tax Klauseln oder switch-over-Klauseln zu wahren.

Nach der deutschen Abkommenspraxis werde die Doppelbesteuerung im Regelfall durch die Freistellungsmethode vermieden. Die derzeitige Bundesregierung habe sich in ihrem Koalitionsvertrag zur Anwendung der Freistellungsmethode bekannt. Dieses Bekenntnis sei zu begrüßen und solle auch von zukünftigen Bundesregierungen beibehalten werden. Nicht nur, dass die Freistellungsmethode für tendenziell hoch besteuerte Staaten wie Deutschland ein sehr geeignetes Mittel sei, ihrer Wirtschaft im Ausland zu Wettbewerbsfähigkeit zu verhelfen, sie erweise sich gegenüber der kompliziert ausgestalteten Anrechnungsmethode auch aus Gesichtspunkten der Praktikabilität als die bessere Methode zur Vermeidung der Doppelbesteuerung. Im Übrigen folge diese Abkommenspraxis durchaus internationalen Entwicklungen; es sei zu beobachten, dass verschiedene klassische Anrechnungsstaaten wie Großbritannien, die USA oder Kanada in der jüngsten Vergangenheit in ihren Doppelbesteuerungsabkommen vermehrt zur Freistellungsmethode optierten oder dies für die nahe Zukunft in Erwägung zögen. Die

¹ *Dr. Andreas Richter, LL.M.* ist Rechtsanwalt, Fachanwalt für Steuerrecht und Partner der Kanzlei P+P Pöllath + Partners, Berlin. *Berthold Welling* ist Rechtsanwalt und Leiter der Steuerabteilung des BDI e.V. Beide Autoren sind geschäftsführende Vorstandsmitglieder des Berliner Steuergespräche e.V.

² *Gert Müller-Gatermann* ist Ministerialdirigent im Bundesministerium der Finanzen, Berlin.

³ *Prof. Dr. Jürgen Lüdicke* ist Rechtsanwalt, Steuerberater und Partner bei PriceWaterhouseCoopers sowie Inhaber des Lehrstuhls für Internationales Steuerrecht, Universität Hamburg.

⁴ *Michael Wichmann* ist Regierungsdirektor im Bundesministerium der Finanzen, Berlin.

⁵ *Dr. Wolfgang Haas* ist Rechtsanwalt und Leiter des Bereichs Recht, Steuern und Versicherungen bei der BASF SE, Ludwigshafen.

⁶ *Prof. Dr. Pascal Hinny LL.M.* ist Rechtsanwalt, dipl. Steuerexperte, Partner der Kanzlei Lenz & Staehelin (Zürich) und Inhaber des Lehrstuhls für Steuerrecht an der Universität Freiburg (CH).

⁷ *Prof. Dr. Moris Lehner* ist Inhaber des Lehrstuhls für Öffentliches Wirtschaftsrecht und Steuerrecht an der Ludwig-Maximilians-Universität München.

Freistellungsmethode solle, wie es auch in der Vergangenheit in vielen deutschen Doppelbesteuerungsabkommen gehandhabt worden sei, zukünftig für Direktinvestitionen, also Betriebsstätten und Schachtelbeteiligungen, für Grundvermögen und für unselbstständige Arbeit Geltung beanspruchen. Dies müsse insbesondere auch – abweichend von der derzeit seitens Deutschlands praktizierten Abkommenspraxis – für Leiharbeiter gelten, sofern sie im ausländischen Tätigkeitsstaat ihre Steuern tatsächlich entrichtet hätten. Gerade die Freistellung aller Arbeitseinkünfte sei für die exportorientierte Industrie Deutschlands wichtig, um angesichts der häufig anzutreffenden Nettolohnvereinbarungen den Auslandseinsatz von Mitarbeitern nicht noch weiter zu verteuern.

2. Überarbeitung der Aktivitätsklauseln

Die Freistellung von Betriebsstätten und Schachteldividenden werde in Deutschland traditionell durch sog. Aktivitätsvorbehalte bedingt. Auch wenn diese Praxis prinzipiell für richtig gehalten werde, solle Deutschland von diesen Aktivitätsklauseln im Verhältnis zu normal besteuern den Industriestaaten und Staaten der Europäischen Union Abstand nehmen. Zum einen hätten Aktivitätsklauseln unangemessenen Lenkungscharakter, indem sie Investitionen über Tochtergesellschaften aufgrund des § 8b KStG privilegieren, zum anderen stünden sie der Idee des Binnenmarktes, gleiche Wettbewerbsbedingungen für alle Mitgliedsstaaten zu schaffen, entgegen. Die Formulierung der Aktivitätsklauseln sei nicht einheitlich ausgestaltet, unterscheide sich vielmehr in den einzelnen Doppelbesteuerungsabkommen. Darüber hinaus sei eine fehlende Abstimmung mit dem Aktivitätskatalog des § 8 AStG festzustellen. Anders als bei der Hinzurechnungsbesteuerung führe bereits eine mehr als nur geringfügige Passivität der Einkünfte zur Infektion aller Betriebsätteneinkünfte; ein Umstand, der aus der Praxisperspektive schwer zu akzeptieren sei. Überarbeitungsbedürftig sei in diesem Zusammenhang auch die Behandlung von Einkünften aus unbeweglichem Vermögen, das einer Betriebsstätte diene. Es entbehre einer folgerichtigen Wertungsentscheidung, wenn die Passivität einer Betriebsstätte entsprechende Grundstückseinkünfte infiziere, obwohl vergleichbare Grundstückseinkünfte ohne weiteres freigestellt würden, sofern sie außerhalb einer Betriebsstätte erzielt würden. Die Maßnahmen zur Abwehr einer unerwünschten Inanspruchnahme der Freistellungsmethode bedürften einer Überarbeitung im Sinne einer verbesserten Abstimmung. Besonders deutlich werde dieser Überarbeitungsbedarf bei Betrachtung des neuen Doppelbesteuerungsabkommens mit Großbritannien, nach dem die Freistellungsmethode ausschließlich unter der Bedingung Anwendung fände, dass weder die im Methodenartikel vereinbarte subject-to-tax-Klausel noch die an anderer Stelle vereinbarte switch-over-Klausel und der unilaterale treaty-override des § 50d Abs. 9 EStG greife.

3. Vermeidung der Quellenbesteuerung als Zielbestimmung

Für Deutschland als exportorientierten Industriestaat solle die Reduzierung jeglicher Quellenbesteuerung im Vordergrund stehen. Dies gelte gleichermaßen für den Null-Steuersatz für Schachteldividenden wie für die Reduzierung der Quellensteuersätze für Zinsen und Lizenzgebühren. Mit jeder Quellenbesteuerung gehe die Gefahr einer internationalen Doppelbesteuerung oder Übermaßbesteuerung einher, da sie üblicherweise als Bruttobesteuerung von den Einnahmen und nicht als Nettogewinnbesteuerung ausgestaltet sei. Bei Schachteldividenden komme der Umstand hinzu, dass jegliche Quellenbesteuerung dem Grundgedanken des § 8b KStG widerspreche und eine Anrechnung der Quellensteuer (auch im Ausland) fast immer unmöglich sei.

Im Hinblick auf die Quellenbesteuerung von Zinsen sei es seit langer Zeit deutsche Abkommenspolitik, Deutschland ein in der Höhe meist unbegrenztes Quellenbesteuerungsrecht vorzubehalten, wenn die Zinsen einerseits gewinnabhängig und beim Schuldner andererseits steuerlich abzugsfähig seien. Offenkundig solle hiermit die Kapitalertragsteuererhebung beispielsweise bei partiarischen Darlehen oder typisch stillen Gesellschaften sichergestellt werden, die zur Gewinnabsaugung besonders geeignet seien. Diese langjährige Abkommenspraxis müsse grundsätzlich überdacht werden. Zum einen sei es wegen der bei allen Zinszahlungen anwendbaren Zinsschranke im Zeitpunkt der Zahlung, und damit im Zeitpunkt des Kapitalertragsteuerabzugs, regelmäßig nicht absehbar, ob die Zinsen beim Schuldner tatsächlich abzugsfähig seien. Darüber hinaus müsse in Frage gestellt werden, ob eine Quellenbesteuerung gewinnabhängiger Zinsen mit der durch die Zinsschranke einhergehenden gesetzlichen Wertung vereinbar sei. Die Zinsschranke sei so ausgestaltet, dass Zinsen in gewissem Rahmen (30% des EBITDA) abzugsfähig seien. Wertungsmäßig sei es damit grundsätzlich ausgeschlossen, diese Zinsen – entgegen der Vorgabe des Art. 11 OECD-MA – in der Hand des ausländischen Empfängers einer unbeschränkten deutschen Quellenbesteuerung zu unterwerfen. Wenn die Hürde der Zinsschranke überwunden sei, müsse es im Grunde gleichgültig sein, ob die Zinsen als gewinnabhängig oder gewinnunabhängig zu qualifizieren seien.

Ein künftig immer bedeutender werdendes Thema der Quellenbesteuerung ergebe sich aus den Tendenzen der OECD zur Ausweitung des Betriebsstättenbegriffs. Hierdurch bestehe nicht nur die Gefahr von Doppelbesteuerungen mangels einvernehmlicher Abstimmungen der Vertragsstaaten untereinander, sondern vielmehr auch eine Zersplitterung des Unternehmensergebnisses mit den draus resultierenden Doppelbesteuerungen und Steuererklärungspflichten in vielen Staaten. Diesem Problem könne allerdings nur international unter Mitwirkung aller betroffenen Staaten begegnet werden. Eine weitere vordringliche Aufgabe der Abkommenspolitik Deutschlands bestehe darin, den sog. Authorized-OECD-Approach (AOA), nachdem er Eingang in das OECD-MA und den Kommentar gefunden habe, vernünftig umzusetzen.

4. Innerstaatliche Implikationen deutscher Abkommenspolitik

Zu den Vorschriften, welche die deutsche Abkommenspolitik maßgeblich beeinflussten, gehörten zunächst die sog. Treaty Overrides. Ziel dieser innerstaatlichen Regelungen sei es, Doppelbesteuerungsabkommen außer Kraft zu setzen. Dies kann notwendig sein, um unerwünschte oder systematisch untragbare Ergebnisse als Folge der Anwendung von Doppelbesteuerungsabkommen zu verhindern. Sie sollten allerdings nicht nur aus Anlass unliebsamer Steuerfälle eingesetzt und auch nicht als „normale“ Gesetzgebungsmaßnahme verstanden werden.

Eine weitere wichtige innerstaatliche Regelung im Kontext der Doppelbesteuerungsabkommen sei die Anrechnungsmethode. Zwar sei sie abkommensrechtlich in den einzelnen Doppelbesteuerungsabkommen bereits geregelt, diese enthielten jedoch, entsprechend internationaler Gepflogenheiten, keine technischen Einzelfallregelungen. Vielmehr sei es den einzelnen Vertragsstaaten vorbehalten, Regelungen zur Durchführung der Anrechnung ausländischer Steuern in das innerstaatliche Recht zu implementieren. Für Deutschland geschehe dies durch § 34c EStG, eine Vorschrift, die dringend überarbeitet werden müsse. Deutschland solle die Möglichkeit eines Anrechnungsvortrages einführen. Gerade in Krisenzeiten bzw. in Verlustsituationen eines Unternehmens könnten wegen der sog. „per year limitation“ ausländische Steuern nicht angerechnet wer-

den. Da der Verlustvortrag aber durch die ausländischen Steuern gemindert sei, führe dies über einen Zeitraum von mehreren Jahren zu einer internationalen Doppelbesteuerung. Problematisch sei darüber hinaus die fehlende Anrechnungsmöglichkeit auf die Gewerbesteuer. Relevant sei dies aber „nur“ für ausländische Einkünfte, die nicht aus einer Betriebsstätte erzielt würden. Es sei auch einzuräumen, dass eine etwaige Anrechnungsregelung wegen der Zerlegung und unterschiedlicher Hebesätze vermutlich kompliziert ausfallen würde. Dennoch solle die Diskussion um die Einführung einer Anrechnungsregelung auf die Gewerbesteuer nicht aufgrund dieser Schwierigkeiten von vornherein scheitern.

Kritisch seien die durch das SESTEG eingeführten und seither verschärften sog. allgemeinen Entstrickungstatbestände zu beurteilen. Diese könnten überraschende und unangenehme Rechtsfolgen für Steuerpflichtige zur Konsequenz haben, wenn Deutschland beispielsweise mit einem ausländischen Staat erstmalig ein Doppelbesteuerungsabkommen abschließe. So könne die in der deutschen Abkommenspraxis für ausländische Betriebsstätten vorgesehene Freistellungsmethode – und zwar ohne Zutun und Einfluss des diese Betriebsstätte unterhaltenden Unternehmens – nach dem Wortlaut von § 4 Abs. 1 Satz 3 EStG und § 12 Abs. 1 KStG zur Entstrickung und damit grundsätzlich zu einer sofortigen Steuerbelastung führen. Dieselbe Gefahr drohe einer im anderen Staat ansässigen Körperschaft, die an einer inländischen Kapitalgesellschaft im Sinne des § 17 EStG beteiligt sei. Es könne nicht richtig sein, dass der Abschluss von Doppelbesteuerungsabkommen für den einzelnen Steuerpflichtigen derartige Steuerfolgen zur Konsequenz habe. Als Korrektiv solle auf die alte Rechtsprechung des Bundesfinanzhofs abgestellt werden, die jedenfalls irgendein Zutun des Steuerpflichtigen für die finale Entstrickung forderte. Andere Maßnahmen könnten in einer Steuerstundungsmöglichkeit, entsprechend der Regelung des § 6 AStG, oder eine Anrechnung der auf die Entstrickung fiktiv anfallenden ausländischen Steuern, entsprechend der Vorschrift des § 3 Abs. 3 UmwStG, bestehen. Weiterhin könnte in den Doppelbesteuerungsabkommen der beteiligten Vertragsstaaten im Wege eines gegenseitigen Gebens und Nehmens auf die Entstrickungsbesteuerung verzichtet werden. Bleibe Deutschland in dieser Hinsicht allerdings untätig, bestehe die begründete Gefahr, dass die an sich wünschenswerte Ausweitung und Verbesserung von Doppelbesteuerungsabkommen für einzelne Steuerpflichtige nachteilige Steuerfolgen zur Konsequenz hätte.

5. Schiedsklauseln und Abkommensmuster

Seit 2007 sei in Art. 25 Abs. 5 des OECD-Musterabkommens eine Schiedsklausel vorgesehen. Schiedsklauseln sollten möglichst flächendeckend vereinbart werden, da der durch sie erzeugte Einigungsdruck in Verständigungsverfahren die Entstehung internationaler Doppelbesteuerung zu vermeiden helfe. Die Schiedsklausel solle auch mit Entwicklungs- und Schwellenländern vereinbart werden. Die Durchführung von Schiedsverfahren würde diesen Staaten entgegenkommen, weil bei ihnen unabhängige, sachkundige und international erfahrene Schiedsrichter entschieden.

Die Ergebnisse der im Bundesfinanzministerium derzeit angestellten Überlegungen zu einem deutschen Musterabkommen sollten der Öffentlichkeit mit dem Ziel einer öffentlichen Diskussion vorgestellt werden. Eine Diskussion beispielsweise im Finanzausschuss des deutschen Bundestages würde dem demokratischen Prinzip Rechnung tragen. Überdies könne eine Diskussion in der Fachöffentlichkeit durchaus geeignet sein, die fachlich-technische Qualität der deutschen Abkommen weiter zu verbessern. Nicht überzeugen könne in dieser Hinsicht der Einwand, dass eine Veröffentlichung des deut-

schen Musterabkommens die deutsche Verhandlungsposition in konkreten Verhandlungen schwächen könnte. Schließlich könne sich jeder ausländische Staat aus den in den letzten Jahren von Deutschland abgeschlossenen Doppelbesteuerungsabkommen ohnehin einen eigenständigen Eindruck über deutsche Verhandlungsziele verschaffen. Zur fachlichen Qualität der Abkommen und zur Erleichterung ihrer Anwendung in der Praxis würde es zweifellos auch beitragen, wenn die deutschen Denkschriften, die praktisch die amtliche Begründung der Zustimmungsgesetze zu den Doppelbesteuerungsabkommen darstellten, inhaltlich ausgeweitet und aussagekräftiger gestaltet würden.

II. Deutsche Abkommenspolitik quo vadis?

Ausgehend von den Zielen deutscher Abkommenspolitik analysierte Herr *Wichmann* die Vergangenheit und Zukunft deutscher Abkommenspraxis. Diese sei durch eine kontinuierliche Entwicklung geprägt, die auch die zukünftige DBA-Politik Deutschlands kennzeichnen würde.

1. Ziele deutscher Abkommenspolitik

Herr *Wichmann* stellte fest, dass die deutsche Abkommenspolitik sowohl die Vermeidung der Doppelbesteuerung als auch die Vermeidung der doppelten Nichtbesteuerung als gleichwertige Ziele ausweise. Doppelnichtbesteuerung könne genauso schädliche, wettbewerbsverzerrende und zu Fehlallokationen führende Konsequenzen haben wie die Doppelbesteuerung. Deswegen sei die Vermeidung der Doppelnichtbesteuerung ein wichtiges Element der deutschen DBA-Politik, in voller Übereinstimmung mit der Entwicklung des OECD-Musterabkommens sowie des Musterkommentars in neuerer Zeit.

Ausgangsbasis deutscher Abkommenspolitik seien die Musterabkommen der OECD, im Verhältnis zu den Entwicklungsländern das der Vereinten Nationen. Berücksichtigt werden müsse indes, dass die Autorität dieser Abkommen als Muster zunehmend schwinde. Tendenziell könne eine zunehmende Divergenz der Musterabkommen beobachtet werden. Innerhalb des Musters der OECD, als weltweit führendes Muster, sei eine Zunahme von Bemerkungen und Vorbehalten zum Kommentar, von Vorbehalten gegenüber dem Musterabkommen und vor allem eine Fülle von Alternativvorschriften festzustellen, die zu einer Reduktion der Empfehlungswirkung des Musters führten.

Diese Entwicklung gelte erst recht für die nationalen Muster. Das Muster der USA könne beispielsweise nur als grobe Leitlinie verstanden werden. Die Niederlande hätten vor einem Jahr öffentlich erklärt, dass sie von dem Ansatz Abstand nehmen würden, Doppelbesteuerungsabkommen unter Zugrundelegung etwaiger nationaler Muster zu vereinbaren. Vielmehr wolle man in Zukunft vermehrt den bilateralen Verhältnissen der Vertragsstaaten Rechnung tragen. Diese Entwicklung – weg von Musterabkommen, hin zu individualistisch geprägten Doppelbesteuerungsabkommen – zeige sich zunehmend auch in den Verhandlungen. Die jeweiligen Verhältnisse, die Wirtschaftsströme seien die bestimmenden Grundlagen für den Abschluss und die jeweilige Ausgestaltung von Doppelbesteuerungsabkommen.

2. Scheinbare Methodenfrage

Hinsichtlich der Methodenfrage gelte ein gewisses Primat der Freistellungsmethode, nachgelagert fände die Anrechnungsmethode Anwendung. Bestätigt werde diese Abkommenspraxis durch den Koalitionsvertrag der derzeitigen Bundesregierung, wo-

nach zur Vermeidung der Doppelbesteuerung auch in Zukunft an der Freistellungsmethode festgehalten werden sollte. Die in der politischen Diskussion angeführten Beispiele, die Doppelbesteuerungsabkommen zwischen Deutschland und den Vereinigten Arabischen Emiraten und Zypern, in denen allein die Anrechnungsmethode vereinbart worden seien, könnten nicht als Widerspruch zur bisherigen Abkommenspolitik Deutschlands, sondern vielmehr als deren Bestätigung und folgerichtige Konsequenz unveränderter DBA-Politik verstanden werden. Ausgangsüberlegung sei, dass die Anwendung der Freistellungsmethode ausschließlich dann gerechtfertigt sei, wenn die Gefahr einer Doppelbesteuerung bestehe, also der andere Vertragsstaat eine Besteuerung eines Sachverhalts vorsehe. Wenn allerdings im anderen Vertragsstaat eine Besteuerung entweder gar nicht oder in zu niedrigem Umfang stattfindet, bestehe kein Bedürfnis für eine Vermeidung der Doppelbesteuerung. Diese Überlegung solle nicht nur im Verhältnis zu den sog. Steueroasen greifen, sondern in zunehmendem Maße aufgrund der verschiedenen Steueranreize auch im Verhältnis zu den sonst üblicherweise normal steuernden Staaten, die aber für bestimmte Einkunftsarten weitgehende Steuervergünstigungen vorsähen. Zwar sollten grundsätzlich keine Doppelbesteuerungsabkommen mit Staaten vereinbart werden, wenn diese keine oder niedrige direkte Steuern erheben würden, dennoch könnten übergeordnete politische und wirtschaftliche Interessen Ausnahmen erfordern. In diesen Fällen, so zeige es die Abkommenspraxis, vereinbare Deutschland ausschließlich die Anrechnungsmethode zur Vermeidung der Doppelbesteuerung.

Grundsätzlich existierten aus deutscher Rechtsperspektive zahlreiche Regelungen, die sicherstellten, dass eine abkommensrechtliche Freistellung von Einkünften versagt werde, wenn die Einkünfte im Ausland nicht besteuert würden oder einer aus deutscher Sicht zu gering erachteten Steuer unterlägen. Umgesetzt werde diese Zielbestimmung deutscher Abkommenspolitik insbesondere durch abkommensrechtliche subject-to-tax-Klauseln und switch-over-Klauseln oder durch unilaterale Regelungen in Gestalt von Treaty Override-Bestimmungen. Im Wesentlichen erlaubten diese Maßnahmen unter bestimmten Voraussetzungen die Anwendung der Anrechnungsmethode anstelle der Freistellungsmethode. Hinzu kämen sog. Aktivitätsklauseln, die einer als missbräuchlich qualifizierten Inanspruchnahme der Freistellungsverpflichtung entgegenwirkten und hierfür die Freistellung unter dem Vorbehalt einer echten wirtschaftlichen Tätigkeit im Quellenstaat gewährten. Hinsichtlich der switch-over-Klauseln sei eine Tendenz der Flexibilisierung dahingehend zu erkennen, von den Voraussetzungen eines Qualifikationskonfliktes oder der Missbrauchsvermeidung Abstand zu nehmen, um die freie Anwendung einer Umschaltklausel zu ermöglichen. Das Problem bestehe hierbei darin, festzustellen, unter welchen Voraussetzungen von einer Nichtbesteuerung und wann nur von einer Andersbesteuerung auszugehen sei. Die Beantwortung dieser Frage bedinge die Rechtfertigung des Einsatzes dieses Mittels. Überarbeitungsbedürftig seien überdies die Aktivitätsklauseln. Die Uneinheitlichkeit der Aktivitätsklauseln und ihre Infektionswirkung würden zu Recht kritisiert.

Als Fazit zur Methodenfrage könne festgehalten werden, dass die deutsche Abkommenspolitik von der Freistellungsmethode geprägt sei. Vor dem Hintergrund zunehmender (missbräuchlicher) Gestaltungen zur Erzielung von Doppelnichtbesteuerung und angesichts des steigenden Steuerwettbewerbs zwischen den Staaten müssten in Zukunft die Anwendungsmöglichkeiten für die Anrechnungsmethode weiter flexibilisiert werden. Aktivitäts- und Substanzklauseln sowie switch-over-Klauseln würden jedenfalls an Bedeutung gewinnen.

3. Zulässigkeitsgrenzen für Treaty Overrides

Die deutschen Treaty Overrides seien in erster Linie Methoden-Overrides, da sie anstelle der Anwendung der Freistellungsmethode punktuell die Anwendung der Anrechnungsmethode anordneten. Die verfassungsrechtliche Zulässigkeit solcher unilateraler Durchbrechungen von Abkommensvorschriften, insbesondere der Freistellungsmethode, stehe seit jeher in der Diskussion. Nach einer sich im Vordringen befindenden Ansicht seien Treaty Overrides per se verfassungswidrig. Art. 25 GG sei so auszulegen, dass jede Überschreitung abkommensrechtlicher Bestimmungen gegen den allgemeinen Völkerrechtsgrundsatz „pacta sunt servanda“ verstoße und insofern verfassungsrechtlich unzulässig sei. Diese Auffassung könne nicht überzeugen. Vielmehr bedürfe es einer differenzierteren Betrachtungsweise. Seines Erachtens werde die Grenze der verfassungsrechtlichen Zulässigkeit durch den Grad der Verletzung völkerrechtlicher Pflichten bestimmt. Exemplarisch könne hierfür das Görgülü-Urteil⁸ des Bundesverfassungsgerichts angeführt werden, das sich mit der Verletzung des Kernbereichs der durch die EMRK gewährten Rechte befasste. Allerdings habe das Urteil die Reichweite des Kernbereichs des Umgangsrechts eines Vaters mit seinem Kind zum Gegenstand gehabt.

Aus seiner Sicht müsse zur Bestimmung der verfassungsrechtlichen Zulässigkeit von Treaty Overrides eine Klassifizierung entscheidend nach der Vereinbarkeit mit dem entsprechenden Abkommenszweck, den die beteiligten Vertragsstaaten mit dem Doppelbesteuerungsabkommen verfolgten, vorgenommen werden. Zu nennen seien in diesem Zusammenhang zunächst die rein formalen (virtuellen) Treaty Overrides. Hierbei handle es sich um die Durchsetzung einer gemeinsamen Auslegung von Doppelbesteuerungsabkommen, die von beiden Vertragsparteien geteilt werde, nicht jedoch von der nationalen Rechtsprechung. Es wäre paradox, in der Durchsetzung der gemeinsamen Auffassung der beteiligten Vertragsstaaten einen Verstoß gegen Abkommensrecht zu sehen.

Der OECD-Kommentar biete hierbei ein wichtiges Instrument zur Darstellung der Staatenpraxis. Die Staaten seien gehalten, abweichende Auffassungen gegenüber der Auslegung des OECD-Musterabkommens, wie sie im OECD-Kommentar niedergelegt sei, durch eine sog. Bemerkung („observation“) offenzulegen. Der OECD-Kommentar sei ein Werk, das auf drei verschiedene Ebenen beschlossen werde: erst auf Ebene der DBA-Verhandler, dann auf Ebene der Steuerabteilungsleiter und schließlich auf Ebene der Botschafter der OECD-Mitgliedsstaaten. Aus diesem Grund sei die laufende Fortschreibung des OECD-Kommentars ein Indiz der laufenden Staatenpraxis, das nach Art. 31 Abs. 3 lit b) der Wiener Vertragsrechtskonvention zu beachten sei. Insofern sei jede spätere Übung bei der Anwendung des Vertrages, aus der die Übereinstimmung der Vertragsparteien über seine Auslegung hervorgehe, zu beachten und habe den gleichen Rang wie die Normen des Abkommens. In diesen Fällen läge keine Verletzung des Doppelbesteuerungsabkommens vor, kein Grund, die innerstaatliche Wirksamkeit zu verneinen.

Als zweite Kategorie der Treaty Overrides sei der methodenändernde Treaty Override als Standardfall der deutschen Overrides zu nennen. Hier sei zu beachten, dass die beiden Methoden zur Vermeidung der Doppelbesteuerung, die Anrechnungs- und Freistellungsmethode, hinsichtlich des Zwecks der Vermeidung der Doppelbesteuerung als gleichwertig zu qualifizieren seien, soweit keine Zweckverletzung eintrete. Wenn der

⁸ BVerfG, Beschl. v. 10. 6. 2005 - 1 BvR 2790/04, NJW 2005, 2685 f.

Treaty Override notwendig sei, um den anderen gleichwertigen Abkommenszweck der Vermeidung der Doppelbesteuerung zu vermeiden, dann diene dieser Treaty Override insoweit der Zweckverwirklichung des Abkommens und stelle deshalb keinen Verstoß gegen den völkerrechtlichen Grundsatz der Vertragstreue dar.

Problematisch sei indes die Zulässigkeit der dritten Kategorie, der verteilungsnormändernden Treaty Overrides. Ein verfassungsrechtlich zu beachtender und zur Unwirksamkeit führender Verstoß könne vorliegen, wenn der Treaty Override so ausgestaltet sei, dass infolge seiner Anwendung eine Doppelbesteuerung drohe. Das Mittel des Treaty Override müsse aus rein pragmatischen Gründen allerdings zulässig sein. Angesichts des weitreichenden Netzes deutscher Doppelbesteuerungsabkommen sei es nicht möglich, sämtliche Abkommen insoweit neu zu verhandeln bzw. anzupassen, als sie den Bestimmungen innerstaatlicher Treaty Overrides entsprechen. Deswegen müsse das Instrument des Treaty Override insgesamt erhalten bleiben.

4. Vermeidung der Besteuerung im Quellenstaat

Aus der Quellenstaatsperspektive entspreche es langjähriger deutscher Abkommenspolitik, Steuerverzichte anderen als natürlichen Personen nur dann zu gewähren, wenn sie im anderen Vertragsstaat eine tatsächliche und substanzielle wirtschaftliche Tätigkeit ausübten. Die entsprechende Vorschrift im innerstaatlichen Recht sei § 50 d Abs. 3 EStG. Diese Vorschrift diene der Missbrauchsvermeidung unter dem Aspekt des „treaty shopping“ und sei nach der OECD-Kommentierung mit den Doppelbesteuerungsabkommen vereinbar. Aktuell versuche die „Working Party 1“ des OECD-Steuerausschusses den Begriff des Nutzungsberechtigten („Beneficial Owner“) durch das Merkmal des umfassenden Rechts zur Nutzung einer Zahlung zu präzisieren. Hier müsse beachtet werden, dass es zu der 2010 aufgenommenen Kommentierung zu „collective investment vehicles“, die festlegten, unter welchen Voraussetzungen ein Investitionsvehikel als Nutzungsberechtigter der von ihm empfangenen Einkünfte angesehen werden könne, selbst wenn es verpflichtet sei, diese weiter auszuschütten, Rückwirkungen geben könnte.

Entsprechend der Grundtendenz des OECD-Musterabkommens sei die deutsche DBA-Politik darauf ausgerichtet, Quellensteuern, insbesondere auf zwischengesellschaftliche Dividenden, Lizenzgebühren und Zinsen, niedrig zu halten bzw. zu eliminieren. Zwischen den Mitgliedsstaaten der EU seien Quellensteuern bereits weitgehend durch EU-Richtlinien eliminiert. Insbesondere die Mutter-Tochter-Richtlinie habe auf internationaler Ebene eine Sogwirkung entfaltet. Doppelbesteuerungsabkommen von Industriestaaten außerhalb der EU sähen mit zunehmender Tendenz entsprechende Regelungen vor. Im Hinblick auf die Entwicklungsländer müsse berücksichtigt werden, dass Quellensteuern einen wichtigen Beitrag zur entwicklungspolitisch gewünschten Eigenfinanzierung darstellten.

Den internationalen Tendenzen zur Ausweitung der Betriebsstättenbesteuerung entgegenzuwirken, bleibe auch in Zukunft eine wichtige Aufgabe der deutschen Abkommenspolitik. Voraussichtlich noch im November 2011 stehe eine Konsultation zum Diskussionsentwurf eines Berichts zur Betriebsstättendefinition mit Vorschlägen zur Kommentaränderung zu 25 Einzelfragen bevor. Im Kern gehe es um eine erneute Ausweitung des Betriebsstättenbegriffs. Es gehe hierbei unter anderem um eine weitere Absenkung der Definition der Mindestpräsenz einer Betriebsstätte bei „recurrent activities“. Hiernach würden Aktivitäten in einem Zeitraum von fünf Wochen pro Jahr in

regelmäßig wiederkehrenden (jährlichen) Abständen zur Begründung einer Betriebsstätte ausreichen. Darüber hinaus solle eine Betriebsstättenbegründung durch die Aktivität von Subunternehmen für ein Generalunternehmen erfolgen können. Im Rahmen einer Delegation, selbst bei einer Totaldelegation eines Projekts auf einen Subunternehmer, soll die Aktivität des Subunternehmers dem Generalunternehmer zugerechnet werden können. Deutschland sei grundsätzlich zur Übernahme des AOA („Authorized-OECD-Approach“) durch Vereinbarung des Art. 7 neuer Fassung (in der modifizierten Fassung des Art. 7 Abs. 3 entsprechend der optionalen Klausel gem. Tz. 68 des OECD-KOM zu Art. 7) bereit. Allerdings dürfte es sich voraussichtlich um einen langfristigen Umsetzungsprozess handeln. Zum einen sei bei den Mitgliedsstaaten der OECD Zurückhaltung hinsichtlich der Voraussetzungen ihres innerstaatlichen Rechts festzustellen, zum anderen stoße der AOA bei Nicht-OECD-Mitgliedsstaaten auf Praktikabilitätsbedenken.

5. Schiedsklauseln und Musterabkommen

Schiedsklauseln seien für die deutsche Abkommenspolitik von wichtiger Bedeutung, schließlich seien sie ein effizientes Mittel zur Vermeidung der Doppelbesteuerung. Die deutsche DBA-Politik sei deshalb grundsätzlich zur Vereinbarung von Schiedsklauseln in neuen bzw. revidierten Abkommen bereit. Dies gelte insbesondere gegenüber Mitgliedsstaaten der OECD. Problematisch sei allerdings, dass die meisten OECD-Mitgliedsstaaten auf dem Standpunkt ständen, nach ergangener Entscheidung in einem innerstaatlichen Gerichtsverfahren keine abweichende Besteuerung aufgrund eines Verständigungs- oder Schiedsverfahrens mehr durchführen zu können, so dass hieraus der Zwang für den Steuerpflichtigen entstehen würde, sich vorher entscheiden zu müssen, ein Rechtsbehelfsverfahren oder ein Schiedsverfahren zu führen.

Im Gegensatz zur Auffassung von *Prof. Lüdicke* bestehe nach seiner Ansicht keine Notwendigkeit, die Ergebnisse um die Diskussion eines deutschen Abkommensmusters zu veröffentlichen, um demokratischer Transparenz Rechnung zu tragen. Die deutsche Abkommenspolitik sei unabhängig vom Bestehen eines deutschen Abkommensmusters Gegenstand der öffentlichen (Fach-) Diskussion. Was die Frage der Denkschriften angehe, habe sich die Situation längst geändert. Aufgrund des Wunsches des Finanzausschusses seien die Denkschriften ausführlich und präzise ausgestaltet worden, so dass aus Gründen demokratisch hergestellter Transparenz keine Notwendigkeit eines offiziellen Musters bestehe. Musterformulierungen seien in erster Linie bedeutsam für die Harmonisierung von Regelungen. Es könne nicht abgestritten werden, dass in dieser Hinsicht für die deutsche Abkommenspraxis Handlungsbedarf bestehe. Dennoch müsse er die Geeignetheit solcher Abkommensmuster hinterfragen. Schließlich werde jede Abkommensverhandlung von den individuellen Vorstellungen und Zielen der beteiligten Vertragsstaaten, deren Abkommenspraxis und -politik, geprägt.

B. Podiumsdiskussion

Im Anschluss an die einführenden Referate von Herrn *Prof. Lüdicke* und Herrn *Wichmann* eröffnete Herr *Müller-Gatermann* die Podiumsdiskussion und gab den Podiumsgästen zunächst die Möglichkeit zur Stellungnahme.

I. DBA-Politik aus der Perspektive Schweiz

Prof. Hinny untersuchte eingangs die bestehenden Gemeinsamkeiten und Unterschiede deutscher und schweizerischer Abkommenspolitik. Die Abkommenspolitik der

Schweiz werde – genauso wie die deutsche Abkommenspolitik – maßgebend durch die Vorgaben der OECD geprägt. Das Schweizer Abkommensnetz sei in den vergangenen Jahren erheblich ausgeweitet worden und umfasse derzeit ca. 85 Doppelbesteuerungsabkommen. Auf dem Gebiet des Erbschaft- und Schenkungsteuerrechts bestünden dagegen nur wenige Abkommen, u.a. eines davon mit Deutschland, das allerdings in der nächsten Zeit revidiert werden solle. In der überwiegenden Anzahl der Doppelbesteuerungsabkommen sei für die steuerliche Erfassung grenzüberschreitender Einkünfte ebenfalls die Freistellungsmethode vorgesehen.

Ein wesentlicher Unterschied zwischen der deutschen und schweizerischen Abkommenspraxis bestehe in der Zielausrichtung der Doppelbesteuerungsabkommen. Im Gegensatz zu den deutschen Doppelbesteuerungsabkommen gehöre die Vermeidung einer doppelten Nichtbesteuerung jedenfalls nicht zu den Zielen der Doppelbesteuerungsabkommen der Schweiz. Dies sei auch konsequent, da bereits die Titel der Abkommen die Vermeidung der Doppelbesteuerung und gerade nicht der Doppelnichtbesteuerung als Zielbestimmung zum Gegenstand hätten. Entsprechend müsse es bei einer Nichtbesteuerung bleiben, sofern die Freistellungsmethode Anwendung finde, unabhängig davon, ob im ausländischen Staat eine Besteuerung stattfinde oder nicht. Im innerstaatlichen Steuerrecht der Schweiz existiere darüber hinaus keine Hinzurechnungsbesteuerung, CFC⁹-Bestimmungen seien nicht vorgesehen. Eine gesetzliche Grundlage, welche die Hinzurechnung von Gewinnen ausländischer Tochtergesellschaften zum steuerbaren Gewinn der Muttergesellschaft legitimieren würde, fehle damit. Schließlich seien im Schweizer Steuerrecht keine „Treaty Override“ - Bestimmungen vorgesehen. Diese Vertragsbrüche sehe er kritisch, da einerseits die Verlässlichkeit des Vertragspartners in Frage gestellt werde und andererseits die alternative Möglichkeit bestehe, Verträge zu kündigen bzw. neu zu verhandeln oder Lösungen im Wege von Verständigungsverfahren herbeizuführen. Was die internationalen Tendenzen zur Ausweitung des Betriebsstättenbegriffs angehe, forcire die eidgenössische Steuerverwaltung dem Vernehmen nach eine solche Entwicklung nicht; vielmehr solle es weiterhin einen engen Betriebsstättenbegriff geben mit der Folge, dass für die Begründung einer Betriebsstätte möglichst sogar eine feste Geschäftseinrichtung verlangt werde.

Die Schweiz habe in den letzten zwei Jahren insgesamt 36 Doppelbesteuerungsabkommen revidiert oder neu verhandelt. Im Mittelpunkt habe hierbei die Ausweitung des Informationsaustausches gestanden, um die Vorgaben der OECD-Standards zu erfüllen. Weitere Aspekte seien die Reduzierung von Quellensteuersätzen und die Vereinbarung zahlreicher Schiedsklauseln gewesen. Schließlich seien zwei Abgeltungssteuerabkommen mit Deutschland und Großbritannien verhandelt worden. Ob diese Abkommen letztlich von den nationalen Gesetzgebungsorganen ratifiziert würden, bleibe allerdings abzuwarten.

II. Unilaterale Tendenzen deutscher Abkommenspolitik

Prof. Dr. Lehner konstatierte, dass die deutsche Abkommenspolitik Tendenzen in Richtung unilateraler Abkommenspolitik aufzeige. Diese Entwicklung sei nicht nur vor dem Hintergrund des verstärkten Einsatzes von „Treaty-Overrides“ zur unilateralen Überwindung von durch Doppelbesteuerungsabkommen ausgehenden Besteuerungsrestriktionen zu erkennen, sondern ergebe sich auch durch das am 1. August 2009 in Kraft getretene Gesetz zur Bekämpfung der Steuerhinterziehung¹⁰. Hiernach seien Steuer-

⁹ Controlled foreign companies' legislation (CFC).

¹⁰ Gesetz zur Bekämpfung der Steuerhinterziehung v. 29. Juli 2009, BGBl. I 2009, S. 2302.

pflichtigen seit 2010 besondere Mitwirkungs- und Informationspflichten auferlegt worden, sofern sie Geschäftsbeziehungen zu Staaten unterhielten, die nicht aufgrund von Abkommen verpflichtet oder bereit seien, Auskünfte zu erteilen. Primäres Ziel dieses Gesetzes sei es, unkooperativen Staaten die Vereinbarung von umfassenden Auskunfts-klauseln aufzuzukroyieren, ein Ziel, das mit erheblichen verfassungsrechtlichen Problemen einhergehe.

Genauso wie durch das Steuerhinterziehungsbekämpfungsgesetz werde das Bundesministerium der Finanzen durch die mit dem Jahressteuergesetz 2010 eingeführten Ergänzungen des § 2 AO ermächtigt, Rechtsverordnungen zur Umsetzung der hinter den einzelnen Gesetzen stehenden Ziele zu erlassen. § 2 Abs. 2 AO enthalte eine Verordnungsermächtigung zugunsten des Bundesfinanzministeriums, auf Doppelbesteuerungsabkommen basierende Konsultationsvereinbarungen, wie sie in Art. 25 Abs. 3 OECD-MA vorgesehen seien, innerstaatlich bindend umzusetzen. Verfassungsrechtlich problematisch sei es indes, dass der Anwendungsbereich dieser Verordnungskompetenz über den Regelungsgehalt des abkommensrechtlichen Konsultationsverfahrens insofern hinausgehe, als § 2 Abs. 2 AO das Ziel verfolge, sowohl die Doppelbesteuerung als auch Doppelnichtbesteuerung zu beseitigen.

Es bestehe keine übergeordnete pauschale abkommensrechtliche Verpflichtung, die Beseitigung der Doppelbesteuerung oder Doppelnichtbesteuerung zu gewährleisten. Andernfalls seien die Standardformulierungen in den entsprechenden Verständigungsvereinbarungen und Konsultationsverfahren, so wie sie nach dem Muster der OECD in Art. 25 Abs. 3 Satz 2 normiert seien, funktionslos. Hiernach seien zwar die zuständigen Behörden ermächtigt, gemeinsam über die Vermeidung einer Doppelbesteuerung in Fällen zu beraten, die im Abkommen nicht genannt seien; eine Ermächtigung zum Abschluss von Ergänzungen des Abkommens sei hiermit indes nicht verbunden. Auch wenn die Vermeidung einer Doppelnichtbesteuerung zur Vermeidung der Entstehung sog. „weißer Einkünfte“, zur Wahrung grenzüberschreitender Steuergerechtigkeit und zur Verhinderung von Wettbewerbsverzerrungen erstrebenswert sei, bilde auch sie keine allgemeine ergänzende Vorgabe der Doppelbesteuerungsabkommen. Die Verordnungsermächtigung sei insofern mit ihrer pauschalen Zielsetzung, auch Fälle der doppelten Nichtbesteuerung zu vermeiden, nicht nur mit dem OECD-MA nicht in Einklang zu bringen, sondern widerspreche darüber hinaus als Blankoermächtigung an die Steuerverwaltung, Rechtsverordnungen zu erlassen, auch den verfassungsrechtlichen Anforderungen, die durch Art. 80 Abs. 1 GG an die inhaltliche Bestimmtheit der Ermächtigung zu stellen seien.

III. Ziele deutscher Doppelbesteuerungsabkommen

Dr. Haas stellte eingangs die Frage, ob die Vermeidung der doppelten Besteuerung und die Vermeidung der doppelten Nichtbesteuerung überhaupt als gleichberechtigte Ziele verstanden werden könnten oder nicht vielmehr als wesensverschieden betrachtet werden müssten. Ausgangspunkt dieser Überlegung sei, dass die Finanzverwaltung grundsätzlich als klassische Eingriffsverwaltung konzipiert sei. Vor diesem Hintergrund müsse die doppelte Belastung eines Steuerpflichtigen im Wege der Doppelbesteuerung eine andere rechtliche und damit auch verfassungsrechtliche Behandlung erfahren, als die doppelte Nichtbelastung im Wege der Doppelnichtbesteuerung. Schließlich finde bei einer doppelten Nichtbelastung des Steuerpflichtigen gerade kein Eingriff statt. Natürlich könne nicht abgestritten werden, dass es sich bereits begrifflich um Doppelbesteuerungsabkommen und nicht um Doppelnichtbesteuerungsabkommen handle. Auch kön-

ne man sich angesichts der Tatsache, dass die OECD und damit auch andere Staaten sich zunehmend dieses Themengebietes annähmen, nicht vor der Problematik der doppelten Nichtbesteuerung verschließen. Es müssten verbindliche Kriterien entwickelt werden, nach denen die doppelte Nichtbesteuerung als zulässig bzw. unzulässig angesehen werde. Möglicherweise seien solche Kriterien allerdings in Form des Außensteuerrechts bereits im deutschen Steuerrecht als ausreichende Schutzmechanismen vor doppelter Nichtbesteuerung vorhanden. Im Übrigen dürften auch die mit der doppelten Nichtbesteuerung einhergehenden Wettbewerbsaspekte nicht vernachlässigt werden. Schließlich bedeute eine Nichtbesteuerung im Quellenstaat wirtschaftliche Vorteile für in Deutschland ansässige multinationale Unternehmen, die im Ausland ein operatives Geschäft unterhielten und hieraus entstehende Einkünfte weder im Quellen- noch im Ansässigkeitsstaat versteuern müssten. Keine wettbewerbsgerechte Lösung stelle jedenfalls derzeit die Anrechnungsmethode zur Vermeidung einer doppelten Nichtbesteuerung durch Ansässigkeits- und Quellenstaat dar. Schließlich verfolge Deutschland eine länderspezifische Durchführung des Anrechnungsverfahrens und beschränke durch die „per country limitation“ in erheblichem Maße die Anrechnungsmöglichkeiten. Auf diese Weise die Vermeidung der doppelten Nichtbesteuerung erreichen zu wollen, ohne auf der anderen Seite die Anrechnungsmethode wettbewerbsfähig und international kompatibel auszugestalten, könne nicht überzeugen.

C. Diskussionsbeiträge aus dem Auditorium

*Prof. Dr. Eilers*¹¹ führte aus, dass die verfolgte Abkommenspolitik der Bundesrepublik Deutschland hinsichtlich der zahlreich vorhandenen Missbrauchsklauseln komplex und vor allem uneinheitlich sei. Insgesamt handle es sich um ein unsystematisches System zur Verhinderung von Gestaltungen zum Abkommensmissbrauch, bestehend aus unilateralen und bilateralen Maßnahmen. Die einzelnen von Deutschland abgeschlossenen Doppelbesteuerungsabkommen sähen in weiten Teilen einzelfallbezogene Regelungen zur Verhinderung von Abkommensmissbräuchen vor. Bestätigt werde diese Ansicht beispielsweise bei Betrachtung des Doppelbesteuerungsabkommens zwischen Deutschland und Irland, in dem die Missbrauchskomponente über eine Verständigungsvereinbarung geregelt werde, die als Protokollerklärung nach Abschluss der Verhandlung des Doppelbesteuerungsabkommens implementiert worden sei. Schwer zugänglich sei auch der neu eingeführte Missbrauchsbegriff im Rahmen des revidierten Doppelbesteuerungsabkommens zwischen Deutschland und Großbritannien. Unter diesen Aspekten und vor dem Hintergrund einer rechtssicheren Anwendung der Missbrauchsklauseln müsse hinterfragt werden, ob Deutschland in dieser Hinsicht nicht eine Vereinheitlichung der Missbrauchsklauseln anstreben sollte.

Herr *Wichmann* stimmte den Ausführungen von Prof. Dr. Eilers insoweit zu, als eine Vereinheitlichung der Missbrauchsklauseln grundsätzlich wünschenswert sei. Allerdings zeige die Praxis, dass der Wille zur Vereinheitlichung von Missbrauchsvorschriften regelmäßig an dem unterschiedlichen Entwicklungsstand und den differierenden Ansätzen der einzelnen Rechtsordnungen der Vertragsstaaten scheitere. Im Regelfall hätten die Rechtsordnungen der Mitgliedsstaaten der OECD zu bestimmten Fragen und Problemstellungen unterschiedliche Anknüpfungspunkte und Rechtsauffassungen. Im Verhältnis zu Japan, wo er gerade als Vertreter der Bundesrepublik Sondierungen für eine Revision des Doppelbesteuerungsabkommens führe, bestehe beispielsweise das Problem, dass die japanische Rechtsordnung sich aus einer Sammlung verschiedener Rechtstra-

¹¹ Prof. Dr. Stephan Eilers LL.M. (Tax) ist Rechtsanwalt, Fachanwalt für Steuerrecht und Partner der Kanzlei Freshfields Bruckhaus Deringer, Köln.

ditionen zusammensetze. Hier zeige sich das Problem des Aufeinandertreffens unterschiedlicher Rechtsordnungen besonders deutlich. Aus diesem Grund sei es seiner Auffassung nach nicht möglich, eine einheitliche Leitlinie der Missbrauchsvorschriften innerhalb der einzelnen Doppelbesteuerungsabkommen nach deutschem DBA-Muster umzusetzen.

*Prof. Dr. Kraft*¹² bezweifelte, dass ein deutsches Musterabkommen, beispielsweise nach dem Vorbild USA, der deutschen Wirtschaft tatsächlich dienlich sei. In erster Linie diene ein Musterabkommen der Finanzverwaltung des Musterabkommensstaates. Ein nationales Musterabkommen sei grundsätzlich nur dann sinnvoll, wenn es signifikant vom OECD Musterabkommen abweiche. Zwar weise das US-amerikanische Abkommen zahlreiche Unterschiede zum OECD Musterabkommen auf. Das Beispiel der US-amerikanischen Abkommenspolitik verdeutliche jedoch, dass nationale Musterabkommen zur Konsequenz hätten, dass Doppelbesteuerungsabkommen ausschließlich unter der Bedingung der Zustimmung des Vertragspartners zur Verankerung umfassender eigenständiger Missbrauchsklauseln vereinbart werden würden. Schließlich sei ein Musterabkommen ein Instrument zur Manifestierung staatlicher Verhandlungsmacht.

Herr *Müller-Gatermann* hielt es dagegen durchaus für sinnvoll, ein deutsches Musterabkommen anzustreben. Selbstverständlich habe *Prof. Dr. Kraft* mit der Behauptung Recht, dass ein Musterabkommen primär dem deutschen Staat diene, um auf diese Weise gegenüber dem Vertragspartner mehr Überzeugungskraft aufweisen zu können und fiskalisch konsistent zu sein. Die deutsche Wirtschaft würde von einer derartigen Entwicklung aber ebenfalls profitieren, da ein Grundgerüst in Form des Musterabkommens bestehen würde, an dem sich Unternehmen hinsichtlich grenzüberschreitender Steuerfragen orientieren könnten, auch wenn nicht immer garantiert werden könne, dass der Vertragspartner in vollem Umfang den in dem Musterabkommen enthaltenen Bestimmungen tatsächlich zustimmen würde.

Auch *Prof. Dr. Lehner* sprach sich für die Entwicklung eines deutschen Musterabkommens aus. Allerdings dürfe der europarechtliche Bezug eines solchen Abkommens nicht vernachlässigt werden. Es müsse versucht werden, zumindest europaweit Doppelbesteuerungsabkommen mit einheitlichen Begriffsbestimmungen zu etablieren.

Dr. Haas gab zu bedenken, dass sich die steuerliche Rechtslage für in Deutschland ansässige multinational operierende Unternehmen durchaus schlecht darstellen würde, wenn das Musterabkommen zur Konsequenz hätte, dass in Anlehnung an die US-amerikanische Abkommenspolitik die von Deutschland abgeschlossenen Doppelbesteuerungsabkommen in zunehmendem Maße Missbrauchsklauseln enthielten. Gleichwohl spreche er sich angesichts des Beteiligungsdefizits der deutschen Wirtschaft im Rahmen der Entstehung von Doppelbesteuerungsabkommen für die Entwicklung eines deutschen Musterabkommens aus. In einem geordneten öffentlichen Verfahren könnten die Eckpunkte im Dialog zwischen Staat und Wirtschaft diskutiert und den jeweiligen Interessen entsprechende Lösungen gefunden werden.

Herr *Wichmann* widersprach der Auffassung von *Dr. Haas*, dass eine öffentliche Diskussion der Abkommenspolitik Deutschlands gegenüber einzelnen Ländern nötig sei, um eine angemessene Vertretung von wirtschaftlichen Partikularinteressen zu gewährleisten. Zum einen stehe die Finanzverwaltung seit jeher im ständigen Dialog mit den

¹² *Prof. Dr. Gerhard Kraft* ist Steuerberater, Wirtschaftsprüfer und Direktor des Instituts für Wirtschaftsrecht an der Martin-Luther-Universität, Halle.

einzelnen Wirtschaftsverbänden; insofern sei sichergestellt, dass die Interessen der deutschen Wirtschaft in Bezug auf einzelne (mögliche) Vertragsstaaten seitens der Finanzverwaltung wahrgenommen würden. Zum anderen könne zu viel Öffentlichkeit und Publizität der Verhandlungsphasen zu nicht gewünschten Gegenreaktionen führen.

Er befürworte die Entwicklung eines deutschen Musterabkommens nicht. Grundsätzlich sei zu berücksichtigen, dass die Vertragspartner Deutschlands Entwicklungsländer, Industriestaaten, Schwellenländer, Niedrig- und Hochsteuerstaaten seien. Aufgrund der damit einhergehenden unterschiedlichen Interessen und Kollisionen von Rechtsordnungen sei es illusorisch, den verschiedensten Vertragspartnern mit einem einheitlichen Musterabkommen gerecht werden zu können.

Herr *Müller-Gatermann* führte aus, dass derzeit internationale Tendenzen zur Ausweitung des Betriebsstättenbegriffs erneut an Bedeutung gewinnen, während Deutschland weiterhin eine enge Auslegung des Betriebsstättenbegriffs präferiere. Er stelle sich die Frage, ob Deutschland sein enges Verständnis des Betriebsstättenbegriffs beibehalten oder sich dieser Entwicklung anschließen solle. Schließlich ergäben sich im Ausland weitgehende Steuerpflichten für die in Deutschland ansässigen Mutterunternehmen, während umgekehrt die Steuerpflichten ausländischer Unternehmen aufgrund des deutschen engen Begriffsverständnisses der Betriebsstätte begrenzt seien.

Dr. Haas beobachte die internationale Entwicklung zur Ausweitung des Betriebsstättenbegriffs mit großer Sorge. Das Thema Dienstleistungsbetriebsstätte habe beispielsweise nicht nur eine ertragsteuerliche Komponente, sondern vielmehr seien Mutterunternehmen in Deutschland auch mit der lohnsteuerlichen Komponente der davon betroffenen Mitarbeiter konfrontiert. Die Erfüllung dieser Pflichten sei für die deutschen Mutterunternehmen in der Praxis regelmäßig eine fast unlösbare Aufgabe, der nur präventiv durch Vermeidung einer Direktinvestition in Form einer Betriebsstätte im Ausland begegnet werden könne.

Auch nach Ansicht von *Prof. Dr. Lüdicke* sei es nicht empfehlenswert, den internationalen Tendenzen zur Ausweitung des Betriebsstättenbegriffs aus deutscher Perspektive zu folgen. Eine Ausweitung der beschränkten Steuerpflicht könne nur durch Änderung des § 49 Abs. 1 Nr. 2 lit. a) EStG zugrundeliegenden Betriebsstättenbegriffs i.S. des § 12 AO vollzogen werden. Eine Ausweitung des Betriebsstättenbegriffs würde damit nicht nur eine Erweiterung der beschränkten Steuerpflicht im Ausland ansässiger Steuerpflichtiger bewirken, sondern auch die Steuerpflichten in allen innerstaatlichen Fällen erweitern; eine Rechtsfolge, die nicht angestrebt werden sollte. Eine gleichheitsgerechte Erweiterung des Betriebsstättenbegriffs sei vor diesem Hintergrund eine schwierig zu lösende Aufgabe für den deutschen Gesetzgeber.

Herr *Müller-Gatermann* dankte allen Diskussionsteilnehmern und schloss die Diskussion.

D. 42. Berliner Steuergespräch

Das 42. Berliner Steuergespräch zum Thema „Die Eurokrise als Herausforderung für die Steuerpolitik“ findet am 27. Februar 2012 um 17.30 Uhr im Haus der Deutschen Wirtschaft in Berlin statt (www.berlinersteuergespraech.de).