

Abkommen zur Vermeidung der Doppelbesteuerung

Anmerkungen zur deutschen Abkommenspolitik

Ziele der deutschen Abkommenspolitik (1)

- ❖ Vermeidung von Doppel- **und** Doppelnichtbesteuerung als gleichwertige Ziele
- ❖ **Basis: Musterabkommen der OECD** bzw. (im Verhältnis zu sich entwickelnden Staaten) der **Vereinten Nationen**, aber:
 - ❖ tendenziell zunehmende **Divergenz** der Musterabkommen
 - ❖ tendenziell zunehmende **Diversifizierung** des OECD-Musters durch **Observations, Reservations** und optionale **Alternativklauseln** (Kommentar)
- ❖ Fortführung des bewährten „**Methoden-Mix**“ von Freistellung ausländischer Einkünfte und Anrechnung ausländischer Steuern
- ❖ **Reduzierung** ausländischer Quellensteuern (ggf. Nullsätze)
- ❖ **Dabei aber:** Berücksichtigung einer ausgewogenen Aufteilung der Besteuerungsrechte und wettbewerbs- und investitionspolitischer Gesichtspunkte

Ziele der deutschen Abkommenspolitik (2)

- ❖ Umfassender **Informationsaustausch** nach OECD-Standard
(Art. 26 OECD-MA)
 - ❖ Auskunft auf Ersuchen
 - ❖ einschließlich Bankinformationen und Eigentümerinformationen
 - ❖ soweit Information „voraussichtlich erheblich“ zur Besteuerung im ersuchenden Staat
- ❖ Verbesserung der **Streitbeilegung** (ggf. durch Schiedsklauseln)

Mit gegenwärtig **rd. 90 DBA** verfügt Deutschland über ein umfassendes DBA-Netz. Daher nicht Neuabschluss von DBA im Vordergrund, sondern - soweit erforderlich - **Anpassung bestehender DBA** an aktuelle Entwicklungen.

Die scheinbare „Methodenfrage“ (1)

Langjährige Kontinuität, Doppelbesteuerung durch Freistellung zu vermeiden, soweit nicht ausdrücklich die Anrechnungsmethode gilt. Freistellungsmethode gilt regelmäßig für:

- ❖ Unternehmensgewinne (einschl. Gewinne aus freiberuflicher Tätigkeit), die einer Betriebsstätte zuzuordnen sind
- ❖ zwischengesellschaftliche Dividenden ab 10 % Beteiligung (zwischengesellschaftliche Dividenden sind bereits nach § 8b KStG steuerbefreit)
- ❖ Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit
- ❖ Einkünfte aus unbeweglichem Vermögen

Koalitionsvertrag vom 26. Oktober 2009 schreibt ausdrücklich das „**Festhalten an der Freistellungsmethode**“ fest

DBA-VAE und -Zypern sehen dagegen allein Anrechnungsmethode vor:
= **Kein Widerspruch**, sondern **Konsequenz** unveränderter DBA-Politik

Die scheinbare „Methodenfrage“ (2)

- ❖ **Denn: Freistellungsmethode** nur gerechtfertigt, wo (relevante) Doppelbesteuerung droht, sonst droht Wettbewerbsverzerrung und Ressourcen-Fehlallokation
- ❖ Doppelbesteuerung droht **nicht** bei
 - ❖ Staaten, die **keine** direkten Steuern erheben
 - ❖ Staaten, die nur **niedrig** besteuern
 - ❖ **Einkünften**, die im Quellenstaat **nicht** besteuert werden
- ❖ Grundsätzlich **kein DBA-Abschluss** mit Staaten, die keine oder nur niedrige direkte Steuern erheben
 - ❖ Aber: übergeordnete politische oder wirtschaftliche Interessen können **Ausnahmen** erfordern
 - ❖ Dann vereinbart DEU die Anrechnungsmethode als alleinige Methode zur Vermeidung der „Doppelbesteuerung“

Flankierung der Freistellungsmethode (1)

Zur Vermeidung unangemessener Freistellung enthalten deutsche DBA

- ❖ etwa seit den 80er Jahren sog. **Switch-Over-Klauseln**, die in Fällen von **Qualifikationskonflikten** den Übergang auf die Anrechnungsmethode zulassen (und gleichzeitig in Fällen positiver Qualifikationskonflikte die Vermeidung der Doppelbesteuerung gewährleisten)
 - ❖ Fehlen *Switch-Over-Klauseln*, schließt § 50d Abs. 9 Nr. 1 EStG die Freistellungsmethode aus
- ❖ teilweise *Subject-to-Tax-Klauseln*, die im Einzelfall den Übergang auf die Anrechnungsmethode zulassen, wenn der andere Staat ihm zur Besteuerung zugewiesene Einkünfte nicht besteuert, weil z.B. sein Recht keine Besteuerung vorsieht
 - ❖ das gleiche Ziel verfolgt – in begrenztem Umfang - § 50d Abs. 9 Nr. 2 EStG
 - ❖ vgl. Tz. 32.6 OECD-Komm. 2010 zu Art. 23: keine Freistellungspflicht

Flankierung der Freistellungsmethode (2)

Zur Vermeidung unangemessener Freistellung enthalten deutsche DBA

- ❖ ebenfalls seit den 80er Jahren ***Switch-Over-Klauseln***, die einen **allgemeinen Übergang auf die Anrechnungsmethode** durch Notifizierung vorsehen.
 - ❖ Ein solcher Übergang kann z.B. für eine gesamte Einkunfts-kategorie in Betracht kommen, wenn der andere Vertragsstaat solche Einkünfte nicht mehr besteuert
 - ❖ Problem: Unterscheidung von „Nicht“- und „Anders“-Besteuerung
 - ❖ Eine solche Notifizierung hat bisher nur einmal praktische Bedeutung erlangt, und zwar im Zusammenhang mit der Ratifizierung des DBA-USA 1989.

Flankierung der Freistellungsmethode (3)

- ❖ Zur Vermeidung **unangemessener Freistellung** enthalten deutsche DBA ferner **Aktivitätsklauseln**, die die Freistellung davon abhängig machen, dass im anderen Vertragsstaat eine echte wirtschaftliche Aktivität stattfindet.
 - ❖ Uneinheitlichkeit der Aktivitätsklauseln ebenso wie ihre Infektionswirkung werden kritisiert
 - ❖ Praktische Bedeutung haben sie gegenwärtig nur noch im Rahmen der Betriebsstättenbesteuerung (§ 8b KStG enthält keine Aktivitätsanforderungen).
- ❖ Unabhängig vom Vorhandensein einer Aktivitätsklausel entfällt die Freistellung für Betriebsstättengewinne unter den Voraussetzungen des **§ 20 Absatz 2 AStG**.
- ❖ Uneinheitlichkeit der Klauseln und Nebeneinander mit § 20 Absatz 2 AStG geben Anlass, die Regelungen zu **überprüfen**

Die scheinbare „Methodenfrage“ (3)

Fazit:

Deutschland vereinbart **ausnahmsweise nur die Anrechnungsmethode als alleinige DBA-Methode**, wenn

- ❖ ausnahmsweise DBA mit **niedrig oder nicht besteuerten Staaten** geschlossen werden,
- ❖ wenn es in DBA-Verhandlungen **nicht gelingt, notwendige Flankierungen der Freistellungsmethode** (wie „Switch-Over“- „Subject-to-Tax“- und „Aktivitäts“-Klauseln) **durchzusetzen**

Angesichts zunehmenden **Steuerwettbewerbs** und zunehmender **Gestaltungen zur Erzielung von Doppelnichtbesteuerung** werden Aktivitäts- und Substanzklauseln und flexible „Switch-Over“-Klauseln an Bedeutung gewinnen
Auswirkungen der Rechtsprechung zur Berücksichtigung „finaler“ Betriebsstättenverluste (BFH I R 107/09) trotz Freistellung nach einem DBA auf bleiben abzuwarten

Treaty-Override (1)

Abkommensvorschriften, insbesondere die Freistellungsmethode, werden teilweise durch Vorschriften des nationalen Rechts eingeschränkt.

Beispiele für Methodenwechsel

- ❖ § 50d Absatz 8 EStG
- ❖ § 50d Absatz 9 EStG
- ❖ § 20 Absatz 2 AStG

Verfassungsrechtliche Grenzen innerstaatlicher Wirksamkeit:

Art. 25 GG : *Die allgemeinen Regeln des Völkerrechtes sind Bestandteil des Bundesrechtes. Sie gehen den Gesetzen vor und erzeugen Rechte und Pflichten unmittelbar für die Bewohner des Bundesgebietes.*

Persönliche Auffassung:

- ❖ „**pacta sunt servanda**“ als allgemeine Regel des Völkerrechts führt nicht *per se* zur Unwirksamkeit von gezielten Treaty Overrides des Bundesgesetzgebers (so auch die *h.M.*)
- ❖ Grenze wird m. E. bestimmt durch Grad der Verletzung völkerrechtlicher Pflichten (Beispiel: *Görgülü*-Entscheidung des BVerfG - 2 BvR 1481/04 vom 14.10.2004 -: Verletzung des **Kernbereichs eines Grundrechts** nach der EMRK)

Treaty-Override (2)

M.E. differenzierende Betrachtung entsprechend dem Abkommenszweck:

❖ „virtueller“ (rein formaler) Treaty-Override

- ❖ Durchsetzung einer **gemeinsamen DBA-Auslegung** der Vertragspartner durch den Gesetzgeber ggü. der nationalen Rechtsprechung (Beachtung der Indizwirkung unwidersprochener Aussagen des OECD-Kommentars, vgl. Tz. 30 Introduction zum OECD-Musterkommentar, der auf Beschluss der Botschafter der OECD-MS beruht)
= keine DBA-Verletzung, innerstaatlich wirksam

❖ Methoden-ändernder Treaty-Override

- ❖ Da beide Methoden **gleichwertig** hinsichtlich des Zwecks der Vermeidung der **Doppelbesteuerung**, ist TO zur **Sicherung des Abkommenszwecks** der Vermeidung der doppelten **Nichtbesteuerung** mit dem **DBA-Zweck vereinbar**
= kein Verstoß gegen „pacta sunt servanda“, innerstaatlich wirksam

❖ Verteilungsnorm-ändernder Treaty-Override

- ❖ **innerstaatliche Unwirksamkeit möglich, sofern Doppelbesteuerung droht**

Treaty-Override (3)

Ferner:

- ❖ Ein umfangreiches DBA-Netz lässt sich – anders als nationale Vorschriften – nicht kurzfristig ggü. allen DBA-Partnern ändern, wenn für eine Änderung ein dringendes Bedürfnis besteht
- ❖ In solchen Fällen bleibt als *ultima ratio* nur der Eingriff in die DBA durch den nationalen Gesetzgeber
- ❖ Hiervon sollte nur in Ausnahmefällen Gebrauch gemacht werden und der als notwendig angesehene Eingriff sollte nicht zu einer nicht behebbaren Doppelbesteuerung führen

Besteuerung im Quellenstaat

Begrenzung/Gewährung von Abkommensvorteilen

- ❖ Langjähriger deutscher DBA-Politik aus Quellenstaatsperspektive entspricht es auch, Steuerverzichte anderen als natürlichen Personen nur zu gewähren, wenn sie im anderen Vertragsstaat eine **tatsächliche** und **substanzielle wirtschaftliche Tätigkeit** ausüben. Diesem Missbrauchsvermeidungszweck (Vermeidung des „*Treaty- bzw. Directive Shopping*“) dienen
 - ❖ § 50d Absatz 3 EStG (zur Frage der Vereinbarkeit nationaler Anti-Missbrauchsvorschriften mit DBA beachte Tz. 7.1 ff., insbesondere Tz 9.4 des OECD-Komm. zu Art. 1) oder
 - ❖ entsprechende Regelungen in DBA
- ❖ Aktuelle Arbeit in *Working Party 1* des OECD-Steuerausschusses zur Präzisierung des „Beneficial Owner“-Begriffs („full right to use and enjoy“): Frage der Rückwirkungen auf Aussagen zur *beneficial ownership* von CIV (Tz. 6.14 OECD-KOM. zu Art. 1)

Besteuerung im Quellenstaat

Quellensteuersätze

- ❖ Entsprechend der Grundtendenz des OECD-Musterabkommens ist die deutsche DBA-Politik darauf ausgerichtet, Quellensteuern, insbesondere auf zwischengesellschaftliche Dividenden, Lizenzgebühren und Zinsen niedrig zu halten bzw. zu eliminieren
- ❖ Zwischen den **EU-Mitgliedstaaten** sind diese Quellensteuern bereits weitestgehend durch EU-Richtlinien eliminiert
- ❖ Insbesondere die Mutter-/Tochter-RL hat eine internationale Sogwirkung entfaltet, der zunehmend DBA von **Industriestaaten außerhalb der EU** (untereinander oder mit EU-MS) folgen
- ❖ Gegenüber sich **entwickelnden Staaten** ist demgegenüber zu beachten, dass Quellensteuern ein wichtiger Beitrag zur entwicklungspolitisch erwünschten **Eigenfinanzierung** sein können

Besteuerung im Quellenstaat

Betriebsstättendefinition

- ❖ Die deutsche Abkommenspolitik war und ist bestrebt, Tendenzen zur Ausweitung der Betriebsstättenbesteuerung durch Erweiterung des Betriebsstättenbegriffs im OECD-Kommentar entgegen zu wirken
 - ❖ (Deutsche *Observations* in Tz. 45.7 – 45.9 des OECD-Komm. zu Art. 5
 - ❖ Optionale Dienstleistungs-BS nur mit Nicht-OECD-MS vereinbart
- ❖ **Bevorstehende Konsultation** (vorauss. November 2011 auf: www.oecd.org) zum **Diskussionsentwurf eines Berichts zur Betriebsstättendefinition** mit Vorschlägen für Kommentaränderungen zu 25 Einzelfragen, darunter:
 - ❖ Präzisierung der Mindestdauer bei „recurrent activities“: 5 Wochen pro Jahr bei Stand auf Handelsmesse in 15 aufeinander folgenden Jahren (Tz. 6.1 neu)
 - ❖ Betriebsstättenbegründung durch Subunternehmer (Tz. 10.1 neu)
 - ❖ Zurechnung der „Aktivität“ eines Subunternehmers zum Generalunternehmer selbst bei Totaldelegation eines Bau-Projekts, weil Bauplatz als dem Generalunternehmer zur Verfügung gestellt gilt (Tz. 10 und 19)

Besteuerung im Quellenstaat

Betriebsstätten-Einkünfteabgrenzung (AOA)

- ❖ Deutschland ist grundsätzlich bereit zur Übernahme des 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)
 - ❖ Allerdings: Zurückhaltung bei OECD-MS hinsichtlich der Voraussetzungen ihres innerstaatlichen Rechts sowie Ablehnung bei Nicht-OECD-MS wegen Bedenken hinsichtlich der Praktikabilität; daher voraussichtlich langfristiger Prozess der Umsetzung der Anpassung von Art. 7 OECD-MA

Schiedsklauseln

- ❖ Schiedsklauseln gewährleisten Vermeidung der Doppelbesteuerung, insbesondere im Bereich der Verrechnungspreise.
- ❖ Deutsche DBA-Politik war und ist aufgeschlossen hinsichtlich Vereinbarung von Schiedsklauseln in neuen bzw. revidierten Abkommen; das gilt in erster Linie für Abkommen mit OECD-Mitgliedsstaaten.
 - ❖ „Full“ oder „Last Best Offer“-Arbitration : keine Präferenz
 - ❖ Schiedsverfahren nach DBA sind reine *ad hoc* Einzelfallverfahren ohne absehbare Aussicht auf Prinzipienbildung
 - ❖ **Zu beachten:** die **meisten OECD-MS** können ein Verständigungs- oder Schiedsergebnis nicht umsetzen, wenn in **gleicher Sache ein innerstaatliches Gerichtsurteil** ergangen ist.
Folge: führt zu Zwang für Steuerpflichtigen zur Entscheidung zwischen innerstaatlichem Rechtsbehelfs- oder zwischenstaatlichem Verständigungs- und Schiedsverfahren.