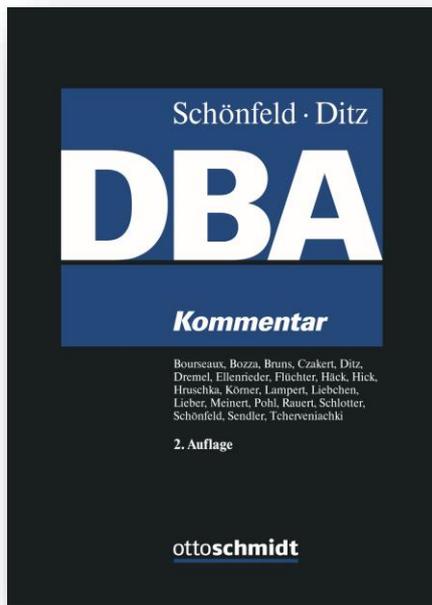


Leseprobe zu



Schönfeld/Ditz

Doppelbesteuerungsabkommen (DBA)

Kommentar

2. neu bearbeitete Auflage, 2019, 2096 Seiten, gebunden Leinen, Kommentar, 170x240 mm

ISBN 978-3-504-23110-1

Vorwort zur 2. Auflage

Seit dem Erscheinen der ersten Auflage sind fast sechs Jahre vergangen. Eigentlich keine lange Zeit. Und doch hat sich die Welt in wirtschaftlicher, politischer und steuerlicher Hinsicht in einer Weise verändert, wie man es zu Beginn der Arbeiten an diesem Kommentar nicht hätte ahnen können. Während in wirtschaftlicher Hinsicht die Welt immer globaler wird und Grenzen zunehmend an Bedeutung verlieren, sehen wir uns in politischer Hinsicht einer wachsenden Betonung nationaler Interessen sowie des Nationalstaates ausgesetzt. In diesem Spannungsfeld tragen die beiden größten Ökonomien der Welt, die USA und China, einen wirtschaftlichen Konflikt aus, der auch bald das (uneinige und wahrscheinlich um das Vereinigte Königreich reduzierte) Europa erfassen dürfte. Internationale Institutionen und deren Regeln scheinen immer mehr an Bedeutung zu verlieren.

Diese Entwicklung spiegelt sich auf der steuerlichen Bühne wider: Während auf der einen Seite der Wettbewerb der Steuerstaaten, auch angefacht durch eine US-Steuerreform mit einer Reduzierung der Körperschaftsteuer auf 21 %, zunehmend an Geschwindigkeit gewinnt, haben sich dieselben Steuerstaaten auf der anderen Seite zusammengetan, um einer Erosion ihrer Steuerbasis aufgrund „aggressiver Steuergestaltungen“ zu begegnen. Gesetzgeberische Maßnahmen auf der Grundlage insbesondere von ATAD und BEPS haben die nationalen Steuerrechtsordnungen nachhaltig verändert. *Martin Kreienbaum* zeichnet diese Entwicklung anschaulich in seinem Geleitwort zu dieser Auflage nach. Wir sind sehr froh und dankbar, ihn als intimen Kenner und Gestalter der Materie hierfür gewonnen zu haben.

Vor dem Hintergrund dieser Entwicklungen ist es fast schon erstaunlich, dass das in diesem Werk erläuterte OECD-Musterabkommen nach wie vor die Richtschnur für den Abschluss von Doppelbesteuerungsabkommen bildet und damit einen gewissen Stabilitätsanker darstellt. Allerdings hat auch das OECD-Musterabkommen entsprechende Änderungen infolge der Arbeiten rund um BEPS erfahren. Die vorliegende Kommentierung hat diese bereits berücksichtigt und das Update des OECD-Musterabkommens vom 18.12.2017 zugrunde gelegt. Da dieses allerdings bislang nur in englischer und französischer Sprache vorliegt, wurde eine selbständige Übersetzung in die deutsche Sprache vorgenommen. Zudem wurden aufgrund der Tatsache, dass in den allermeisten deutschen Doppelbesteuerungsabkommen diese Änderungen noch nicht reflektiert sind, für gravierend überarbeitete Artikel eine parallele Kommentierung der alten und der neuen Version beibehalten. Den Autoren sei an dieser Stelle ganz herzlich für die erhebliche Doppelarbeit gedankt. Dies gilt insbesondere für *Franz Hruschka*, der die Kommentierung der neuen Fassung des Art. 5 übernommen hat.

Ein weiteres wesentliches Ergebnis des BEPS-Prozesses ist das „*Multilaterale Instrument*“. Wir hatten überlegt, wie wir dieses am Besten in den Kommentar integrieren. Klar war, dass das *MLI* erläutert werden muss, die Frage war lediglich die, ob in einer eigenständigen Kommentierung oder im Rahmen der einzelnen Artikel. Letztlich haben wir uns dafür entschieden, einen Überblick über das *MLI* im Rahmen der (in der Praxis außerordentlich gut aufgenommenen) „Systematik“ zu geben und die konkreten Auswirkungen dann im Rahmen der jeweiligen Regelung des OECD-Musterabkommens zu besprechen. Wir hoffen, dass das im Interesse unserer Leserschaft ist.

Seit der Erstauflage hat auch das *Europäische Beihilfenrecht* zunehmend an Bedeutung für das innerstaatliche Steuerrecht gewonnen. Der Europäische Gerichtshof legt hier sehr strenge Prüfungsmaßstäbe an und dringt damit vergleichsweise weit in den Kompetenzbereich der nationalen Steuergesetzgeber vor, und zwar unabhängig davon, ob die betreffende Steuerregelung einen grenzüberschreitenden Sachverhalt betrifft oder nicht. Die Europäische Kommission hat diese Kraft des Beihilfenrechts erkannt und schickt sich an, darüber entsprechenden Einfluss auf das innerstaatliche Steuerrecht der Mitgliedstaaten zu nehmen. Man wird sehen, wohin dies führt, der Einfluss ist jedenfalls nicht zu unterschätzen. Umso mehr freuen wir uns, mit *Dr. Benedikt Ellenrieder* einen Autor hinzugewonnen zu haben, der als ausgewiesener Kenner den Einfluss des Europäischen Beihilfenrechts auf das Internationale Steuerrecht (insbesondere auf das Recht der Doppelbesteuerungsabkommen) gemeinsam mit einem der Herausgeber erstmals ausführlich im Rahmen der Systematik erörtert.

Darüber hinaus danken wir *Karsten Flüchter* ganz herzlich dafür, dass er die neue EU-Streitbeilegungsrichtlinie unter Berücksichtigung des Referentenentwurfs zum EU-Doppelbesteuerungsabkommen-Streitbeilegungsgesetz in dieser Auflage erstmals und außerordentlich detailreich erörtert. Gleiches gilt für *Silke Bruns*, die den neuen Art. 29 (Entitlement to Benefits) mit dem erfahrenen und kritischen Blick einer mit der Materie täglich befassten Beamtin großartig kommentiert hat. Und natürlich danken wir allen anderen Autoren ganz herzlich für ihr außerordentliches Engagement, mit welchem sie die zweite Auflage unter hohem zeitlichen und persönlichen Einsatz neben ihrer beruflichen und privaten Einbindung geschaffen haben. Ohne sie alle wäre dieses Werk nicht möglich geworden.

Unser Dank gilt schließlich auch unseren beiden Lektoren, Ass. jur. Michael Kunze, LL.M. und Dipl.-Kfm. Daniel Dahl, die die zweite Auflage unseres Kommentars sehr professionell und – falls geboten – mit der notwendigen Nachsicht gegenüber den Autoren betreut haben.

Abschließend wünschen wir Ihnen, liebe Leser, dass Sie Freude bei der Lektüre haben und das Werk Ihnen bei der täglichen Arbeit eine Hilfe im Umgang mit dem (immer komplexer werdenden) Recht der Doppelbesteuerungsabkommen ist. Bleiben Sie uns gewogen.

Bonn, im fast schon hochsommerlichen Juni 2019

Ihre Prof. Dr. Jens Schönfeld und Dr. Xaver Ditz

Inhaltsübersicht

	Seite
Vorwort zur 2. Auflage	VII
Vorwort zur 1. Auflage	IX
Geleitwort	XI
Abkürzungsverzeichnis	XV
Gesamtliteraturverzeichnis	XXIII

Systematik der Doppelbesteuerungsabkommen (<i>Schönfeld/Häck/Ellenrieder</i>)	1
---	---

Abschnitt I. Geltungsbereich des Abkommens

Artikel 1	Unter das Abkommen fallende Personen (<i>Dremel</i>)	91
Artikel 2	Unter das Abkommen fallende Steuern (<i>Dremel</i>)	157

Abschnitt II. Begriffsbestimmungen

Artikel 3	Allgemeine Begriffsbestimmungen (<i>Pohl</i>)	183
Artikel 4	Ansässige Person (<i>Pohl</i>)	229
Artikel 5 (2014)	Betriebstätte (<i>Hruschka</i>)	271
Artikel 5 (2017)	Betriebstätte (<i>Hruschka</i>)	349

Abschnitt III. Besteuerung des Einkommens

Artikel 6	Einkünfte aus unbeweglichem Vermögen (<i>Lieber</i>)	383
Artikel 7 (2008)	Unternehmensgewinne (<i>Ditz</i>)	419
Artikel 7 (2017)	Unternehmensgewinne (<i>Ditz</i>)	537
Artikel 8 (2014)	Seeschifffahrt, Binnenschifffahrt und Luftfahrt (<i>Rauert</i>)	559
Artikel 8 (2017)	Internationale Schifffahrt und Luftfahrt (<i>Rauert</i>)	609
Artikel 9	Verbundene Unternehmen (<i>Ditz</i>)	617
Artikel 10	Dividenden (<i>Schönfeld</i>)	695
Artikel 11	Zinsen (<i>Körner</i>)	813
Artikel 12	Lizenzgebühren (<i>Bozza</i>)	885
Artikel 13	Gewinne aus der Veräußerung von Vermögen (<i>Lieber</i>)	939
Artikel 14 a.F.	Selbständige Arbeit (<i>Tcherveniachki</i>)	985
Artikel 15	Einkünfte aus unselbständiger Arbeit (<i>Bourseaux/Sendler/Rauert</i>)	1009
Artikel 16	Aufsichtsrats- und Verwaltungsratsvergütungen (<i>Tcherveniachki</i>)	1089
Artikel 17	Künstler und Sportler (<i>Schlotter</i>)	1107
Artikel 18	Ruhegehälter (<i>Hick</i>)	1165
Artikel 19	Öffentlicher Dienst (<i>Lampert</i>)	1205
Artikel 20	Studenten (<i>Lampert</i>)	1241
Artikel 21	Andere Einkünfte (<i>Tcherveniachki</i>)	1263

**Abschnitt IV.
Besteuerung des Vermögens**

		Seite
Artikel 22	Vermögen (<i>Tcherveniachki</i>)	1291

**Abschnitt V.
Methoden zur Vermeidung der Doppelbesteuerung**

Artikel 23A/B	Befreiungsmethode (<i>Schönfeld/Häck</i>)	1311
---------------	---	------

**Abschnitt VI.
Besondere Bestimmungen**

Artikel 24	Gleichbehandlung (<i>Bruns</i>)	1391
Artikel 25	Verständigungsverfahren (<i>Flüchter/Liebchen</i>)	1461
Artikel 26	Informationsaustausch (<i>Czakert</i>)	1687
Artikel 27	Amtshilfe bei der Erhebung von Steuern (<i>Czakert</i>)	1723
Artikel 28	Mitglieder diplomatischer Missionen und konsularischer Vertretungen (<i>Meinert</i>)	1745
Artikel 29	Berechtigung zu Steuervergünstigungen (<i>Bruns</i>)	1765
Artikel 30	Erstreckung des räumlichen Geltungsbereichs (<i>Meinert</i>)	1797

**Abschnitt VII.
Schlussbestimmungen**

Artikel 31	Inkrafttreten (<i>Meinert</i>)	1807
Artikel 32	Kündigung (<i>Meinert</i>)	1823

Anhänge

Anhang 1	EU-Amtshilfegesetz (<i>Czakert</i>)	1833
Anhang 2	EU-Beitreibungsgesetz (<i>Czakert</i>)	1867
Anhang 3	Tax Information Exchange Agreement (<i>Czakert</i>)	1895
Anhang 4	Deutsches Muster-DBA (<i>Schönfeld/Ditz/Schlotter/Häck</i>)	1923
Anhang 5	Stand der Doppelbesteuerungsabkommen und anderer Abkommen im Steuerbereich sowie der Abkommensverhandlungen am 1. Januar 2019, BStBl. I 2019, 31	1983
	Stichwortverzeichnis	1989

Systematik der Doppelbesteuerungsabkommen

A. Ziele von DBA	1	I. Gegenstand der Auslegung	93
I. Vermeidung internationaler Doppelbesteuerung	1	II. Methodik der Auslegung von DBA	95
1. Begriff der Doppelbesteuerung	1	1. Vorrang abkommensautonomer Auslegung und Bedeutung des innerstaatlichen Rechts	95
2. Ursachen und gesamtwirtschaftliche Folgen von Doppelbesteuerung	4	2. Einzelaspekte der Auslegung von DBA	103
3. Rechtspflicht zur Vermeidung internationaler Doppelbesteuerung?	8	a) Auslegung von DBA als völkerrechtliche Verträge	103
II. Sachgerechte Verteilung des Steuersubstrats zwischen den Vertragsstaaten	11	b) Auslegungsmethoden	106
III. Vermeidung doppelter Nichtbesteuerung	12	c) Bedeutung des OECD-MK für die Auslegung von DBA	114
1. Vermeidung von „Doppelnichtbesteuerungen“ als Vertragsziel von DBA	12	d) Bedeutung von Konsultationsvereinbarungen für die Auslegung von DBA	116
2. Abkommensrechtliche Maßnahmen zur Vermeidung von Doppelnichtbesteuerungen	15	G. DBA und EU-Recht	119
3. Gesetzgeberische Maßnahmen zur Vermeidung von Doppelnichtbesteuerungen	21	I. Grundlagen	119
IV. Wirkungsweise von DBA	26	1. Unmittelbare Geltung und Anwendungsvorrang des EU-Rechts	119
B. Bedeutung von OECD-MA und OECD-MK	31	2. Anwendung der allgemeinen EU-rechtlichen Grundsätze auf DBA	121
I. Entstehung und Rechtscharakter	31	3. DBA mit Drittstaaten	123
II. Historische Entwicklung des OECD-MA/OECD-MK	35	a) Unberührtheitsklausel des Art. 351 AEUV für vorgemeinschaftliche Drittstaatsabkommen	124
III. Aufbau und Struktur von OECD-MA und OECD-MK	38	b) Fortbestandsgarantie des Art. 64 AEUV für vor dem 31.12.1993 bestandene Beschränkungen	129
1. Überblick	38	c) Weitere Einschränkung des Drittstaatenschutzes im Rahmen von Art. 63 AEUV	132
2. Titel und Präambel	40	II. Einwirkung primären Unionsrechtes auf DBA	133
3. Geltungsbereich des Abkommens (Art. 1 und 2)	41	1. Abkommensberechtigung	133
4. Begriffsbestimmungen (Art. 3–5)	42	2. Verteilungsnormen	136
5. Besteuerung des Einkommens und Vermögens (Art. 6–22)	43	3. Methodenartikel	137
a) Systematisches	43	4. Diskriminierungsverbot	142
b) Inhalt und Struktur der Verteilungsnormen im Überblick	47	5. Missbrauchsbekämpfung	145
6. Methoden zur Vermeidung der Doppelbesteuerung (Art. 23A/B)	56	6. Besonderheiten des EU-Beihilferechts	153
7. Besondere Bestimmungen (Art. 24–29)	60	a) Das Beihilferecht als Teil der Unionsrechtsordnung	153
8. Schlussbestimmungen (Art. 31, 32)	67	b) Die (mögliche) Relevanz des Beihilferechts für DBA	158
IV. Bedeutung von OECD-MA/OECD-MK	69	III. Einwirkung sekundären Unionsrechtes auf DBA	166
C. Zustandekommen, Revision und Beendigung von DBA	71	IV. Einwirkung EU-rechtlicher Abkommen zu Nicht-EU-Staaten auf DBA	174
I. Zustandekommen von DBA	71	1. Allgemeines	174
1. Mehrstufiger Entstehungsprozess bis zum Inkrafttreten	71	2. Verhältnis zu EWR-Staaten	175
2. Erstmalige und rückwirkende Abkommenswirkung	77	3. Verhältnis zur Schweiz	176
II. Revision und Außerkrafttreten von DBA	79	H. DBA und innerstaatliches Steuerrecht, insbesondere „Treaty override“	179
D. Deutsche DBA und Abkommenspolitik	81	I. Verhältnis von DBA und (sonstigem) innerstaatlichen Steuerrecht	179
I. Stand der deutschen DBA	81	II. Auflösung von Kollisionen zwischen DBA und nationalem Steuergesetz	182
II. Deutsche Abkommenspolitik	82	III. Treaty Override und EU-Recht	185
III. Deutsche Verhandlungsgrundlage für DBA	83	I. „Missbrauch“ von DBA	186
E. BEPS-Projekt und Multilaterales Übereinkommen	84	I. Begriff und Arten der missbräuchlichen Inanspruchnahme von DBA	186
I. BEPS-Projekt	84	II. Missbrauchsvermeidungsvorschriften	188
II. Mehrseitiges Übereinkommen (Multilateral Instrument)	87		
F. Auslegung von DBA	93		

III. Zulässigkeit von Missbrauchsbekämpfungsvorschriften 190 1. Zulässigkeit im innerstaatlichen Recht 190	2. Zulässigkeit im EU-Recht 192
---	---

OECD-Musterkommentar

Abrufbar in englischer Version unter: <https://doi.org/10.1787/20745419>.

A. Ziele von DBA

I. Vermeidung internationaler Doppelbesteuerung

1. Begriff der Doppelbesteuerung

- 1 **Vermeidung von „Doppelbesteuerung“.** DBA dienen als Bestandteil des Internationalen Steuerrechts¹ traditionell der Vermeidung internationaler Doppelbesteuerung² in Form von bilateralen³ Vereinbarungen. In jüngster Zeit tritt neben die Vermeidung der Doppelbesteuerung der Wille der Abkommenspartner, mit den DBA Steuerverkürzungen und doppelte Nichtbesteuerungen zu verhindern (s. Rz. 12 ff.), wie es nun auch in der Abkommensüberschrift des OECD-MA 2017⁴ zum Ausdruck kommt. Die Beschreibung des Phänomens der Doppelbesteuerung, dessen Systematik und Begriffsbedeutung i.e.S. ist Gegenstand umfangreicher wissenschaftlicher Diskussionen, aus der eine Vielzahl unterschiedlicher Begriffsbildungen und Abgrenzungsversuche hervorgegangen sind.⁵ Auch enthalten weder das OECD-MA noch die deutschen DBA eine explizite Definition der zu vermeidenden „Doppelbesteuerung“, auch wenn der Begriff an verschiedenen Stellen in den Abkommenstexten verwandt wird (vgl. die zweite Fußnote zu Rz. 3). Welche Art von „Doppelbesteuerung“ vermieden werden soll, folgt insoweit lediglich mittelbar aus den jeweiligen Tatbestandsmerkmalen und angeordneten Rechtsfolgen der einschlägigen Abkommensvorschriften. Regelmäßig zielen die Vorschriften der DBA aber (nur) auf die Vermeidung sog. juristischer Doppelbesteuerungen (vgl. Rz. 2). Die Vertragsstaaten sind jedoch darin frei, (auch) Regelungen z.B. zur Vermeidung wirtschaftlicher Doppelbesteuerungen (Rz. 2) zu treffen,⁶ wie etwa durch Art. 9.⁷ Für die Abkommensanwendung hat der Begriff der „Doppelbesteuerung“ als solcher nur eingeschränkte Bedeutung (Rz. 3).
- 2 **Juristische und wirtschaftliche Doppelbesteuerung.** Unter juristischer Doppelbesteuerung werden Sachverhalte verstanden, in denen zwei (oder mehrere) souveräne Staaten von demselben Steuerpflichtigen (Steuersubjekt) für denselben Steuergegenstand (Steuerobjekt) und in demselben Zeitraum eine gleichartige Steuer erheben.⁸ Besteuern zwei (oder mehrere) souveräne Staaten dasselbe Steuerobjekt, fehlt es aber an dem Merkmal der Steuersubjektidentität, wird regelmäßig von sog. wirtschaftlicher Doppelbesteuerung (oder auch Doppelbelastung) gesprochen.⁹ Die Ursachen juristischer wie wirtschaftlicher Doppelbesteuerungen sind vielfältig (Rz. 4 ff.).

1 Zum Begriff ausführlich *Schaumburg*, Internationales Steuerrecht⁴, Rz. 1.1 ff.
 2 Vgl. noch den Titel des OECD-MA 2014: „OECD-Musterabkommen 2014 zur Vermeidung der Doppelbesteuerung auf dem Gebiet der Steuern vom Einkommen und vom Vermögen“ und Titel des OECD-MA (E): „OECD-Musterabkommen für ein Abkommen zwischen (Staat A) und (Staat B) zur Vermeidung der Doppelbesteuerung auf dem Gebiete der Nachlaß-, Erbschaft- und Schenkungsteuern“.
 3 Soweit kein DBA zur Vermeidung einer Doppelbesteuerung besteht, können Doppelbesteuerungen auch durch unilaterale (einseitige) innerstaatliche Anrechnung ausländischer Steuern (z.B. gem. § 34c EStG; § 26 Abs. 1 KStG) vermieden werden.
 4 OECD-MA 2017 (Title of the Convention): „Convention between (State A) and (State B) for the elimination of double taxation with respect to taxes on income and on capital and the prevention of tax evasion and avoidance“.
 5 Differenziert wird z.B. zwischen formaler/materieller, subjektiver/objektiver, echter/unechter, eigentlicher/uneigentlicher, technischer, rechtlicher, juristischer, wirtschaftlicher, ökonomischer, horizontaler und vertikaler, direkter und indirekter Doppelbesteuerung, vgl. ausführlich *Schaumburg*, Internationales Steuerrecht⁴, Rz. 15.1. m.w.N.
 6 *Wassermeyer/Schwenke* in *Wassermeyer*, Vor Art. 1 OECD-MA Rz. 1.
 7 Eine Vermeidung wirtschaftlicher Doppelbesteuerungen enthält Art. 9 OECD-MA bei Verrechnungspreiskonflikten, die durch sich überschneidende Gewinnerhöhungen bei verschiedenen Unternehmen und damit verschiedenen Steuerpflichtigen ausgelöst werden, vgl. Art. 9 Rz. 5.
 8 Vgl. Einleitung Nr. 1 OECD-MK; *Lehner* in *V/L*⁶, Grundlagen OECD-MA Rz. 7; *Schaumburg*, Internationales Steuerrecht⁴, Rz. 15.2.
 9 Vgl. *Lehner* in *V/L*⁶, Grundlagen OECD-MA Rz. 9.

E. BEPS-Projekt und Multilaterales Übereinkommen

I. BEPS-Projekt

- 84 **Hintergrund und Ziele des BEPS-Projekts.** Insbesondere die (in aller Regel legalen¹) Steuerpraktiken global tätiger Konzerne² und der sich hieran anschließende Druck durch die öffentliche Diskussion hatte die G20-Staaten und die OECD auf den Plan gerufen, global abgestimmte Maßnahmen gegen die Aushöhlung steuerlicher Bemessungsgrundlagen („base erosion“) und die Gewinnverlagerung in Niedrigsteuerländer („profit shifting“) anzustoßen. Der Steuerausschuss der OECD hatte hierzu bereits in 2013 den sog. BEPS-Aktionsplan³ entwickelt. Im Oktober 2015 konnten nach intensiven Beratungen und schwierigen Verhandlungen⁴ unter Beteiligung von ca. 60 Staaten, der EU und internationaler Organisationen⁵ die finalen Berichte vorgelegt werden,⁶ die am 27.2.2016 von den Vertretern der G20-Staaten beschlossen wurden.⁷ Der BEPS-Aktionsplan ist geleitet durch (i) das Ziel der Kohärenz der verschiedenen nationalen Steuersysteme zur Verringerung „unfairen“ Steuerwettbewerbs, (ii) das Erfordernis der Substanz als Anknüpfungspunkt für die Besteuerung und (iii) die Gewährleistung von Transparenz und Rechtssicherheit bei der Besteuerung.⁸
- 85 **BEPS-Maßnahmenkatalog.** Der Maßnahmenkatalog des BEPS-Projekts umfasst insgesamt 15 Aktionspunkte, die sich wiederum in verbindliche Standards (Maßnahmen 5, 6, 13 und 14), Programmsätze (Maßnahmen 2, 4, 7 und 8–10) und unverbindliche Empfehlungen (Maßnahmen 3 und 12) unterteilen lassen:⁹ *Aktionspunkt 1* beschäftigt sich mit Lösungsansätzen für die steuerrechtlichen Besonderheiten der digitalen Wirtschaft.¹⁰ *Aktionspunkt 2* zielt in seiner ursprünglichen Fassung aus 2015¹¹ auf die Vermeidung von Nicht- bzw. Niedrigbesteuerungen, die sich im Zusammenhang mit sog. hybriden Gesellschaften und hybriden Finanzierungen ergeben. In Ergänzung hierzu wurde durch einen weiteren Bericht in 2017 der Aktionspunkt 2 auf die steuerliche Behandlung hybrider Betriebsstätten erweitert,¹² nachdem erkannt worden war, dass der Ursprungsbericht insoweit Lücken enthielt. *Aktionspunkt 3* gibt Empfehlungen zur Ausgestaltung nationaler Regelungen der Hinzurechnungsbesteuerung.¹³ *Aktionspunkt 4* beschäftigt sich mit der Gestaltung von Vorschriften zur Vermeidung der Gewinnverlagerung durch Zinszahlungen.¹⁴ *Aktionspunkt 5* behandelt die Rahmenbedingungen für präferenzielle Steuerregime (z.B. in Form von Patentboxen oder verbindlichen Auskünften) und einen hierzu flankierenden Informationsaustausch zwischen den Staaten.¹⁵ *Aktionspunkt 6*¹⁶ sieht Maßnahmen zur Verhinderungen von Abkommensmissbrauch (insbesondere *Treaty Shopping*¹⁷) vor, wozu empfohlen wird, (i) Titel und Präambel der DBA entsprechend zu ergänzen, (ii) den

1 Vgl. *Profß/Radmanesh* in FG Wassermeyer, Nr. 72 Rz. 4.

2 Vgl. OECD, *Addressing Base Erosion and Profit Shifting*, 2013. S. auch *Pinkernell*, *StuW* 2012, 369.

3 OECD, *Action Plan on Base Erosion and Profit Shifting*, 2013. Hierzu *Rödter/Pinkernell*, *IStR* 2013, 619; *Bärsch/Quilitzsch/Schulz*, *ISR* 2013, 358.

4 S. *Kreienbaum*, *IStR* 2015, 753.

5 Vgl. *Profß/Radmanesh* in FG Wassermeyer, Nr. 72 Rz. 7 ff.

6 Vgl. dazu im Überblick *Schaumburg* in *Schaumburg*, *Internationales Steuerrecht*⁴, Rz. 5.17 ff.; *Jacobs/Endres/Spengel*, *Internationale Unternehmensbesteuerung*⁸, 96 ff.; *Watrin/Thomsen/Weiß*, *DStZ* 2016, 400 ff.; *Profß/Radmanesh* in FG Wassermeyer, Nr. 72 Rz. 17 ff.; *Benz/Böhmer*, *DB* 2015, 2535 ff.; *Lück*, *IWB* 2015, 758.

7 Die Berichte sind abrufbar unter: <http://www.oecd.org/ctp/beps-actions.htm>.

8 OECD, *Action Plan on Base Erosion and Profit Shifting*, 2013, 13 f.; *Profß/Radmanesh* in FG Wassermeyer, Nr. 72 Rz. 13.

9 Vgl. OECD/G20 *Base Erosion and Profit Shifting Project*, *Explanatory Statement* 2015; *Watrin/Thomsen/Weiß*, *DStZ* 2016, 400; *Benz/Böhmer*, *DB* 2015, 2535.

10 OECD/G20, *Addressing the Tax Challenges of the Digital Economy*, *Action 1 – 2015 Final Report*. Ausf. *Fehling*, *IStR* 2015, 797 ff.

11 OECD/G20, *Neutralising the Effects of Hybrid Mismatch Arrangements*, *Action 2 – 2015 Final Report*. Dazu ausf. *Staats*, *IStR* 2014, 749.

12 OECD/G20, *Neutralising the Effects of Branch Mismatch Arrangements*, *Action 2*, 2017. Hierzu *Kahlenberg*, *IStR* 2018, 93 ff.

13 OECD/G20, *Designing Effective Controlled Foreign Company Rules*, *Action 3 – 2015 Final Report*. Hierzu *Hagemann/Kahlenberg*, *Ubg.* 2016, 15; *Radmanesh*, *IStR* 2015, 895 ff.; *Bannes/Cloer*, *BB* 2016, 1565; *Eilers/Henning*, *ISR* 2015, 422.

14 OECD/G20, *Limiting Base Erosion Involving Interest Deductions and Other Financial Payments*, *Action 4 – 2015 Final Report*. Hierzu *Bannes/Cloer*, *BB* 2016, 1815; *Staats*, *IStR* 2016, 135.

15 OECD/G20, *Countering Harmful Tax Practices More Effectively, Taking into Account Transparency and Substance*, *Action 5 – 2015 Final Report*. Hierzu *Teichert*, *IWB* 2015, 642; *Becker*, *IStR* 2014, 704 ff.

16 OECD/G20, *Preventing the Granting of Treaty Benefits in Inappropriate Circumstances*, *Action 6 – 2015 Final Report*. Hierzu *Bannes/Cloer*, *BB* 2017, 2272 ff.

17 Hierzu *Schaumburg/Häck* in *Schaumburg*, *Internationales Steuerrecht*⁴, Rz. 19.127.

DBA eine sog. limitations-on-benefits-clause hinzuzufügen, (iii) einen principal-purpose-Test aufzunehmen und (iv) die Bestimmung der abkommensrechtlichen Ansässigkeit bei doppelansässigen Gesellschaften über ein Verständigungsverfahren zu bestimmen. *Aktionspunkt 7*¹ sieht umfangreiche Änderungen des abkommensrechtlichen Betriebsstättenbegriffs vor, die auch vom Multilateralen Instrument übernommen wurden (s. Rz. 88). Die *Aktionspunkte 8–10* beschäftigen sich mit Verrechnungspreisrichtlinien unter der Prämisse einer verstärkten Anknüpfung an die tatsächliche Wertschöpfung.² *Aktionspunkt 11*³ zielt auf die Verbesserung der Verfügbarkeit von Daten zu BEPS, um so die Analysen des Umfangs, der Auswirkungen und der Wirkung von Gegenmaßnahmen zu erleichtern.⁴ *Aktionspunkt 12*⁵ spricht die Analyse von bestehenden Offenlegungspflichten für bestimmte aggressive Steuermodelle u.a. an und gibt die Empfehlung für eine einheitliche Umsetzung entsprechender Vorschriften ab.⁶ *Aktionspunkt 13* sieht zur Steigerung der Transparenz bei Verrechnungspreisen einen dreistufigen Standard bei der Verrechnungspreisdokumentation vor, bestehend aus der Offenlegung von (i) allgemeinen Informationspflichten zur Wertschöpfung bzw. Einkünften („Master File“), (ii) ergänzenden Informationen zu konzerninternen Geschäftsbeziehungen („Local File“) und detaillierten länderbezogenen Berichten („Country-by-Country-Reporting“).⁷ Aus Sorge vor einer Zunahme von Doppelbesteuerungsthematiken durch die BEPS-Aktionspunkte enthält *Aktionspunkt 14*⁸ eine Stärkung von Streitbeilegungsmechanismen, v.a. im Rahmen von Verständigungsverfahren. *Aktionspunkt 15*⁹ befasst sich mit Überlegungen, wie die BEPS-Empfehlungen effektiv rechtlich umgesetzt werden können. Für die Aktionspunkte 2, 6, 7 und 14 wurde angesichts der notwendigen Umsetzung in eine Vielzahl von DBA die Entwicklung eines multilateralen völkerrechtlichen Übereinkommens zur einheitlichen Änderung aller DBA vorgeschlagen (sog. Multilaterales Instrument, dazu ausf. Rz. 87 ff.). Um die Arbeiten an den BEPS-Empfehlungen fortzusetzen und die Umsetzung der BEPS-Empfehlungen durch die Staaten zu beobachten, wurde im Januar 2016 – organisatorisch bei der OECD angesiedelt – das *Inclusive Framework on BEPS*, ein Zusammenschluss von mehr als 110 Staaten, ins Leben gerufen (dazu Rz. 31).

Rechtliche Umsetzung der BEPS-Aktionspunkte. Die BEPS-Berichte (Rz. 85) setzen selbst kein Recht („soft law“),¹⁰ sondern bedürfen der Umsetzung durch uni-, bi- oder multilaterale Regelungen bzw. Vereinbarungen.¹¹ Dem ohnehin eher geringen Änderungsbedarf im deutschen nationalen Steuerrecht¹² ist der Gesetzgeber für die unilateral regelbaren Aspekte mit dem BEPS-Umsetzungsgesetz v. 20.12.2016¹³ nachgekommen. Die EU hat zur Umsetzung der BEPS-Empfehlungen bereits einige EU-Richtlinien angepasst¹⁴ bzw. neu geschaffen,¹⁵ woraus sich gesetzlicher Umsetzungsbedarf in Deutschland ergab bzw. noch ergibt. Einige der BEPS-Aktionspunkte bedürfen ihrem Gegenstand nach einer Umsetzung in die einzelnen DBA. Für diese

- 1 OECD/G20, Preventing the Artificial Avoidance of Permanent Establishment Status, Action 7 – 2015 Final Report. Hierzu *Kroppen* in FS Gosch, 221; *Bendlinger*, SWI 2016, 188; *Rehfeld*, IWB 2017, 209; *Gerlach/Hagemann*, FR 2017, 1035.
- 2 OECD/G20, Aligning Transfer Pricing Outcomes with Value Creation, Actions 8–10 – 2015 Final Reports. Hierzu *Greinert/Metzner*, Ubg. 2015, 60; *Schmidtke*, IStR 2015, 120 ff.
- 3 OECD/G20, Measuring and Monitoring BEPS, Action 11 – 2015 Final Report.
- 4 Vgl. *Jacobs/Endres/Spengel*, Internationale Unternehmensbesteuerung⁸, 101.
- 5 OECD/G20, Mandatory Disclosure Rules, Action 12 – 2015 Final Report.
- 6 *Jacobs/Endres/Spengel*, Internationale Unternehmensbesteuerung⁸, 101.
- 7 OECD/G20, Transfer Pricing Documentation and Country-by-Country Reporting, Action 13 – 2015 Final Report. Dazu stv. *Prof/Radmanesh* in FG Wassermeyer, Nr. 72 Rz. 39; *Rasch/Mank/Tomson*, IStR 2015, 424; *Zech*, IWB 2015, 924.
- 8 OECD/G20, Making Dispute Resolution Mechanisms More Effective, Action 14 – 2015 Final Report. Hierzu *Puls/Heravi*, ISR 2017, 301 ff.
- 9 OECD-G20, Developing a Multilateral Instrument to Modify Bilateral Tax Treaties, Action 15 – 2015 Final Report.
- 10 *Fehling/Kampermann*, IStR 2017, 638; *Fehling*, IWB 2016, 160 (161).
- 11 *Schaumburg* in Schaumburg, Internationales Steuerrecht⁴, Rz. 5.18.
- 12 Vgl. *Fehling/Kampermann*, IStR 2017, 638 (639).
- 13 Gesetz zur Umsetzung der Änderungen der EU-Amtshilferichtlinie und von weiteren Maßnahmen gegen Gewinnkürzungen und -verlagerungen, BGBI. I 2009, 3000. Hierzu *Schreiber/Greil*, DB 2017, 10 ff.; *Blumenberg/Kring*, BB 2017, 151 ff.; *Hörster*, NWB 2017, 22; *Ditz/Quilitzsch*, DStR 2017, 281 ff.; *Bärsch/Böhmer*, DB 2017, 567 ff.
- 14 Die EU-Amtshilferichtlinie wurde mit Blick auf die BEPS-Mindeststandards zum Informationsaustausch über Tax Rulings und zum Country by Country-Reporting zweimal ergänzt („DAC3“ und „DAC4“), s. Richtlinie (EU) 2015/2376 des Rates v. 8.12.2015 zur Änderung der Richtlinie 2011/16/EU bezüglich der Verpflichtung zum automatischen Austausch von Informationen im Bereich der Besteuerung, ABl. 2015 L 332, 1 und Richtlinie (EU) 2016/881 des Rates v. 25.5.2016 zur Änderung der Richtlinie 2011/16/EU bezüglich der Verpflichtung zum automatischen Austausch von Informationen im Bereich der Besteuerung, ABl. 2016 L 146, 8.
- 15 Richtlinie (EU) 2016/1164 des Rates v. 12.7.2016 mit Vorschriften zur Bekämpfung von Steuervermeidungspraktiken mit unmittelbaren Auswirkungen auf das Funktionieren des Binnenmarkts (ATAD I); Richtlinie (EU)

Zwecke wurde ausgehend von den Empfehlungen des *BEPS-Aktionspunkts 15* (Rz. 85) das sog. Multilaterale Instrument geschaffen, um eine effiziente Umsetzung der im Rahmen von BEPS entwickelten Maßnahmen und eine Änderung bilateraler Steuerabkommen (DBA) zu ermöglichen (hierzu ausf. Rz. 87).

II. Mehrseitiges Übereinkommen (Multilateral Instrument)

- 87 **Entstehungsgeschichte.** Die im Rahmen des BEPS-Projekts erarbeiteten Empfehlungen bedürfen in wesentlichen Teilen zu ihrer Umsetzung einer Änderung der zwischen den beteiligten Staaten geschlossenen DBA. DBA als völkerrechtliche Verträge können, um auch innerstaatliche Wirksamkeit zu erlangen, – jedenfalls aus deutscher Perspektive – nur durch ein relativ aufwändiges Verfahren geändert werden (s. Rz. 71 ff.). Angesichts der Zahl von ca. 1.100–2.000 DBA,¹ die zwischen den in das BEPS-Projekt involvierten Staaten bestehen, hätte eine bilaterale Umsetzung der BEPS-Empfehlungen die Durchschlagskraft des BEPS-Aktionsplans erheblich gefährdet. Aus diesem Grund sah der BEPS-Aktionsplan in *Aktionspunkt 15* bereits selbst die Empfehlung vor, ein multilaterales Übereinkommen (*multilateral instrument*) als Vehikel und flexible Rahmenordnung zur Anpassung bestehender DBA zu schaffen (s. Rz. 85).² Unmittelbar im Anschluss an die Veröffentlichung des Entwurfs eines BEPS-Aktionsplans in 2013 begannen auf Ebene der OECD unter Einbezug einer informellen Expertengruppe mit deutscher Beteiligung³ Vorarbeiten zur Entwicklung eines multilateralen Übereinkommens. Auf einen vorläufigen OECD-Bericht im September 2014⁴ folgte der endgültige Bericht zu Aktionspunkt 15 im Oktober 2015.⁵ Bereits im Mai 2015 hatte eine ad-hoc-Arbeitsgruppe unter Beteiligung aller interessierter Staaten die Ausarbeitung des MLI begonnen. Gegenüber den bereits im Bericht vom Oktober 2015 angesprochenen Punkten war noch die Frage zu beantworten, welche Empfehlungen des BEPS-Berichts in das MLI übernommen werden sollten, welche BEPS-Maßnahmen für die Unterzeichnerstaaten verbindlich bzw. optional sein sollten und wie das MLI verfahrensrechtlich umgesetzt werden kann.⁶ Vermutlich um die Realisierung des MLI nicht zu gefährden, wurde in der Folgezeit keine Entwurfsfassung zur öffentlichen Diskussion gestellt.⁷ Am 24.11.2016 veröffentlichte die OECD die in englischer und französischer Sprache ausgefertigten Vertragstexte. Am 7.6.2017 haben 76 Staaten⁸ schließlich das Mehrseitige Übereinkommen zur Umsetzung steuerabkommensbezogener Maßnahmen zur Verhinderung der Gewinnverkürzung und Gewinnverlagerung⁹ nebst einer flankierenden Erklärenden Stellungnahme¹⁰ unterzeichnet.¹¹
- 88 **Abkommenshistorische Bedeutung.** Die Entstehung des MLI ist angesichts seiner relativ kurzen Entwicklungsdauer, der notwendigen organisatorischen Abstimmung der eingebundenen Staaten und der Schaffung eines konsensfähigen Vertragstextes ein abkommenshistorischer Schritt.¹² Dies auch vor dem Hinter-

2017/952 des Rates v. 29.5.2017 zur Änderung der Richtlinie (EU) 2016/1164 bezüglich hybrider Gestaltungen mit Drittländern (ATAD II).

- 1 Vgl. *Drüen* in Wassermeyer, Vor Art. 1 OECD-MA Rz. 179; *Benz/Böhmer*, ISR 2017, 27.
- 2 Vgl. *Reimer*, IStR 2015, 1 (8).
- 3 *Reimer* war auf Vorschlag des BMF Mitglied einer informellen Expertengruppe zu dem multilateralen Übereinkommen bei der OECD.
- 4 OECD/G20, Developing a Multilateral Instrument to Modify Bilateral Tax Treaties, Action 15 – 2014 Deliverable.
- 5 OECD-G20, Developing a Multilateral Instrument to Modify Bilateral Tax Treaties, Action 15 – 2015 Final Report.
- 6 Vgl. *Gradl/Kiesewetter*, IStR 2018, 1 (2).
- 7 Im Rahmen der im Mai 2015 durchgeführten Anhörung von betroffenen Verbänden, Beratungsgesellschaften und Experten wurde keine Entwurfsfassung zur Verfügung gestellt, sondern nur dazu aufgefordert, spontane Erwartungen und Befürchtungen zu äußern, vgl. *Reimer*, IStR 2017, 1. Der „Public Discussion Draft“ ist abrufbar unter <http://www.oecd.org/ctp/treaties/BEPS-Discussion-draft-Multilateral-Instrument.pdf>.
- 8 Mit Stand zum 29.6.2018 haben bisher 82 Staaten das MLI unterzeichnet (Stand abrufbar unter: <http://www.oecd.org/tax/treaties/beps-ml-signatories-and-parties.pdf>).
- 9 Multilateral Convention to Implement Tax Treaty Related Measures to Prevent Base Erosion and Profit Shifting (abrufbar unter <http://www.oecd.org/tax/treaties/multilateral-convention-to-implement-tax-treaty-related-measures-to-prevent-BEPS.pdf>).
- 10 Das Explanatory Statement ist abrufbar unter <http://www.oecd.org/tax/treaties/explanatory-statement-multilateral-convention-to-implement-tax-treaty-related-measures-to-prevent-BEPS.pdf>.
- 11 Ausf. zum MLI *Drüen* in Wassermeyer, Vor Art. 1 OECD-MA Rz. 178 ff.; *Haase*, Multilaterales Instrument, 2018; *Gradl/Kiesewetter*, IStR 2018, 1 ff.; *Benz/Böhmer*, ISR 2017, 27; *Reimer*, IStR 2017, 1; *Bendlinger*, SWI 2017, 2 ff.; *Lang*, SWI 2017, 11 ff. und 624 ff.; *Haase*, IWB 2017, 16 ff.; *Glenk/Reif/Collet*, BB 2017, 2649; *Fischer/Pitzer*, IStR 2017, 804; *Polatzky/Balliet/Steinau*, IStR 2017, 226; *Schön*, IStR 2017, 681; *Reimer*, IStR 2017, 1; *Reimer*, IStR 2015, 1.
- 12 Vgl. *Reimer*, IStR 2017, 1 (6): „Jahrhundertereignis“.

grund, dass die Realisierung des MLI zwischenzeitlich angesichts verschiedener „Vetospieler“ keineswegs gesichert war.¹ Das MLI könnte der Wegweiser sein für eine neue Epoche der Multilateralität bzw. Simultanität des Abkommensrechts.² Mit dem *Inclusive Framework on BEPS* (Rz. 31) wurde bereits das notwendige Forum für eine Weiterentwicklung und Intensivierung des multilateralen Handelns im Abkommensrecht geschaffen.

Rechtscharakter und formale Umsetzung des MLI. Das MLI ist als solcher ein mehrseitiger, völkerrechtlicher Vertrag.³ Das MLI zielt zwar auf die Änderungen von DBA zur bilateralen Umsetzung der abkommensrechtlich relevanten Empfehlungen aus dem BEPS-Projekt. Ihm kommt selbst aber nicht die Qualität eines verbindlichen multilateralen DBA zu⁴ und es ist – jedenfalls soweit Deutschland betroffen ist – auch nicht in der Lage, DBA unmittelbar zu ändern.⁵ Das MLI soll vielmehr eine flexible Rahmenordnung für die Modifikation bestehender DBA bieten.⁶ Ob und inwieweit ein Anpassungsbedarf besteht, ist anhand eines Abgleichs zwischen konkretem DBA und MLI zu beurteilen. Die **innerstaatliche Umsetzung** in Deutschland erfolgt in einem zweistufigen Verfahren bezogen auf das MLI einerseits und die einzelnen zu ändernden DBA andererseits:⁷ Die Unterzeichnung des MLI hat nur den Charakter einer Paraphierung (s. Rz. 73)⁸ als Bekundung der Richtigkeit des Textes als authentisches Verhandlungsergebnis. Um das MLI aus deutscher Sicht verbindlich werden zu lassen, bedarf es eines Zustimmungsgesetzes nach Art. 59 Abs. 2 GG⁹ mit anschließender Ratifikation (Art. 27 Abs. 2 MLI). Im Anschluss an die Hinterlegung der Ratifikationsurkunden bei der OECD als Verwahrer i.S.v. Art. 39 MLI tritt das MLI aus deutscher Sicht am ersten Tag des Monats in Kraft, der drei Kalendermonaten nach der Hinterlegung folgt (vgl. Art. 34 Abs. 2 MLI). Zu berücksichtigen ist aber, dass Deutschland von dem zusätzlichen Vorbehalt in Art. 35 Abs. 7 Buchst. a MLI Gebrauch gemacht hat.¹⁰ Der Zeitpunkt der erstmaligen Anwendung des MLI richtet sich dann nach Art. 35 Abs. 1 MLI: Für Quellensteuern ist das MLI mit Beginn des nächsten Kalenderjahres anzuwenden, nachdem das MLI für die maßgeblichen Signatarstaaten in Kraft getreten ist. Für alle anderen Steuern beginnt das MLI seine Wirkung für den Besteuerungszeitraum zu entfalten, der sechs Monate nach dem Inkrafttreten des Übereinkommens für den letzten beteiligten Staat beginnt. Zudem wird aus verfassungsrechtlichen Gründen auch ein das jeweilige DBA ändernde Zustimmungsgesetz (Art. 59 Abs. 2 GG) gefordert.¹¹ Aus diesem Grund plant Deutschland die Verabschiedung von Zustimmungsgesetzen zum MLI als auch den einzelnen zu ändernden DBA. Denkbar ist auch, dass Deutschland sich mit den anderen Signatarstaaten ausschließlich auf Revisionsprotokolle zu den bestehenden Abkommen verständigt. Durch die konkreten Änderungen der einzelnen DBA im üblichen Verfahren könnten die sprachlichen Probleme gelöst werden, da das MLI nur in der offiziellen englischen und französischen Sprachfassung verbindlich ist. Bei einer – wenn auch aufwendigeren – punktgenauen Änderung der einzelnen DBA würden die gewünschten Regelungen in die jeweiligen verbindlichen DBA-Sprachfassungen übernommen.

Inhalt des MLI. Das MLI besteht aus sieben Abschnitten und 39 Artikeln.¹² **Teil I (Art. 1 und 2 MLI)** legt den Geltungsbereich wie das Ziel des MLI (Art. 1 MLI) fest und enthält Bestimmungen zur Auslegung von bestimmten Ausdrücken. (Art. 2 MLI). Vom MLI werden nur die DBA erfasst, die jeweils von den maßgeblichen Vertragsstaaten als „unter das Übereinkommen fallendes Steuerabkommen“ (Covered Tax Agreement – CTA) notifiziert werden. Art. 1 MLI spricht zwar davon, dass die erfassten DBA durch das MLI geändert werden. Hierzu ist das MLI selbst – jedenfalls aus deutscher Sicht – aber nicht in der Lage (s. Rz. 87). Die **Teile II–IV (Art. 3–15 MLI)** befassen sich mit den materiell-rechtlichen BEPS-Empfehlungen der Aktionspunkte 2, 4, 7 und 14 (s. Rz. 85) zu hybriden Gestaltungen (Teil II),¹³ Abkommensmissbrauch (Teil III)¹⁴ und zur Umgehung des Betriebsstättenstatus (Teil IV).¹⁵ **Teile V und VI (Art 16–26 MLI)** zielen auf die Verbesserung

1 Vgl. Reimer, IStR 2015, 1 (7).

2 Vgl. Drüen in Wassermeyer, Vor Art. 1 OECD-MA Rz. 190; Schön, IStR 2017, 681 (688); Lang, SWI 2017, 624.

3 Reimer, IStR 2015, 1.

4 Reimer, IStR 2015, 1.

5 Vgl. Drüen in Wassermeyer, Vor Art. 1 OECD-MA Rz. 181.

6 Vgl. Drüen in Wassermeyer, Vor Art. 1 OECD-MA Rz. 179.

7 Drüen in Wassermeyer, Vor Art. 1 OECD-MA Rz. 179.

8 Reimer, IStR 2017, 1 (5).

9 Vgl. Schön, IStR 2017, 681 (683); Benz/Böhmer, ISR 2017, 27 (32); Reimer, IStR 2015, 1 (5).

10 Vgl. zu diesem Vorbehalt Deutschlands das Positionspapier zum MLI, abrufbar unter <http://www.oecd.org/tax/treaties/beps-ml-position-germany.pdf>.

11 Drüen in Wassermeyer, Vor Art. 1 OECD-MA Rz. 185 m.w.N.

12 Ausf. Benz/Böhmer, ISR 2017, 27.

13 Dazu Grotherr, ISR 2017, 179 und 221.

14 Dazu Grotherr, FR 2017, 767 ff.; Fischer/Pitzer, IStR 2017, 804 ff.

15 Dazu Grotherr, Ubg. 2017, 125 ff., 188 ff.; Kroniger/Linn, DB 2017, 2509 ff.

der Streitbeilegung im Wege von Verständigungsverfahren (Teil V) bzw. Schiedsverfahren (Teil VI).¹ In den Schlussbestimmungen in **Teil VII (Art. 27–39 MLI)** finden sich Regelungen u.a. zum Inkrafttreten des MLI, dessen Verhältnis zu späteren DBA, zur Änderung und Kündigung sowie der Möglichkeit von Vorbehalten ggü. einzelnen Bestimmungen des MLI. Das MLI bietet den Signatarstaaten erhebliche **Flexibilitäten**: Vom MLI werden nur die DBA erfasst, die übereinstimmend von den Signatarstaaten als „unter das Übereinkommen fallendes Steuerabkommen“ (Covered Tax Agreement – CTA) notifiziert werden. Die materiell-rechtliche Fragen betreffenden Artikel des MLI sind nur hinsichtlich der BEPS-Mindeststandards zur Einführung einer Präambel (Art. 6 MLI), einer abkommensrechtlichen Missbrauchsklausel (Art. 7 MLI) und den Regeln zur Verbesserung der Streitbeilegung (Art. 16 f. MLI) verpflichtend. Im Hinblick auf die übrigen Regelungen räumt das MLI den Signatarstaaten weitreichende Gestaltungsmöglichkeiten ein, Maßnahmen zu übernehmen oder Vorbehalte (vgl. Art. 28 Abs. 1 MLI) auszuüben.² Bei der Ausübung der Wahlrechte besteht allerdings ein „Alles-oder-Nichts-Prinzip“, d.h. die Vorbehalte können nur einheitlich ggü. allen anderen Signatarstaaten ausgeübt werden. Teilweise können Wahlrechte auch nur für ein Bündel an Regelungen einheitlich ausgeübt werden.

- 91 **MLI aus deutscher Perspektive.** Von den ca. 100 deutschen DBA fallen nach derzeitigem Stand 31 DBA unter das MLI.³ Von den in diesem Kommentar spezifisch näher behandelten DBA mit den wichtigsten Industriestaaten (s. Rz. 81) sind die DBA mit China, Frankreich, Italien, Japan, Luxemburg, Niederlande,⁴ Österreich, Russland und Spanien als „unter das Übereinkommen fallende Steuerabkommen“ notifiziert. In materiell-rechtlicher Hinsicht⁵ beabsichtigt Deutschland nur die Umsetzung bestimmter Regelungen des MLI, wobei jeweils anhand des einzelnen DBA und der dort enthaltenen Einzelschriften zu beurteilen ist, ob beide Signatarstaaten das MLI insoweit deckungsgleich ausgeübt haben und sich Änderungsbedarf im DBA ergibt. Entsprechend ergeben sich je nach DBA unterschiedliche Anpassungserfordernisse.⁶ Für die unter das MLI fallenden deutschen DBA sind unter Berücksichtigung der von deutscher Seite ausgeübten Vorbehalte und Wahlrechte folgende Klauseln von Bedeutung (s. zu Einzelheiten die Kommentierungen der betroffenen Abkommensartikel): Keine Relevanz für die deutschen DBA entfalten die in **Teil II (Hybride Gestaltungen)** vorgesehenen Artikel. Insoweit hat Deutschland von der Möglichkeit der Nichtanwendung auf die nach Art. 1 und 2 MLI notifizierten deutschen DBA Gebrauch gemacht. Die in **Teil III (Abkommensmissbrauch)** vorgesehenen Artikel 6–11 MLI werden weitgehend für die deutschen DBA aktiviert: Soweit die DBA noch über keine entsprechende Präambel verfügen, besteht über **Art. 6 MLI** die Verpflichtung, eine Präambel aufzunehmen, die auch den Zweck der Verhinderung von Nicht- und Niedrigbesteuerungen durch Steuerverkürzung und Steuerumgehung enthält.⁷ Gemäß **Art. 7 MLI** ist als verpflichtender BEPS-Mindeststandard eine Abkommensklausel zur Verhinderung von Abkommensmissbrauch einzufügen. Aus den vom MLI angebotenen Optionen hat sich Deutschland für die Implementierung eines sog. *Principal Purpose Tests (PPT)* entschieden.⁸ Derartige Klauseln finden sich bspw. bereits in Art. 21 Abs. 8 DBA-Japan 2015 und Art. 29 Abs. 1 DBA-China 2014. Abgeleitet aus **Art. 8 MLI** wird in einigen der deutschen DBA künftig als weitere Voraussetzung für den reduzierten Schachtelsatz für Dividenden (DBA entsprechend Art. 10 Abs. 2 Buchst. a OECD-MA 2017) eine Mindesthaltedauer von 365 Tagen einzufügen sein.⁹ Deutschland hat sich auch zur Übernahme der in **Art. 9 MLI** angesprochenen Klausel zur Missbrauchsvermeidung bei Grundstücks Gesellschaften entschieden. Wie auch im Update 2017 zu Art. 13 Abs. 4 OECD-MA vorgesehen, erfahren die sog. Immobiliengesellschaftsklauseln eine Verschärfung insoweit, als der 50%ige Schwellenwert nun

1 Dazu *Piotrowski*, IStR 2018, 257 ff.

2 Vgl. dazu *Schön*, IStR 2017, 681 (684 f.).

3 Der aktuelle Stand ist einsehbar in der *MLI Matching Database* (abrufbar unter: <http://www.oecd.org/tax/treaties/mli-matching-database.htm>). Deutschland hatte ursprünglich 35 DBA als „unter das Übereinkommen fallendes Steuerabkommen“ (Covered Tax Agreement – CTA) benannt (vgl. die deutsche Position zum MLI, abrufbar unter <http://www.oecd.org/tax/treaties/beps-mli-position-germany.pdf>). Bei drei Staaten (Estland, Vereinigte Arabische Emirate, USA) kam es zu keiner Übereinstimmung, da diese drei Staaten das MLI (zunächst) nicht unterzeichnet hatten (was für die USA weiterhin gilt). Estland und die Vereinigten Arabischen Emirate haben das MLI mittlerweile unterzeichnet. Estland hat das DBA mit Deutschland aber nicht notifiziert, wohl aber die Vereinigten Arabischen Emirate. Ursprünglich hatten auch Slowenien und Großbritannien das deutsche DBA als CTA notifiziert, hiervon aber mittlerweile wieder Abstand genommen, da es zu bilateralen Regelungen kommen soll.

4 Ausf. zum Änderungsbedarf des DBA Niederlande s. *Engers/Stevens/Hawlitschek*, IStR 2018, 11.

5 Vgl. ausf. das Positionspapier Deutschlands zum MLI, abrufbar unter: <http://www.oecd.org/tax/treaties/beps-mli-position-germany.pdf>.

6 Vgl. die Tabelle bei *Gradl/Kiesewetter*, IStR 2018, 1 (10 f.).

7 Vgl. die Klauseln in Art. 6 Abs. 1 MLI, dazu *Gradl/Kiesewetter*, IStR 2018, 1 (3 f.).

8 Zum Änderungsbedarf in den deutschen DBA *Gradl/Kiesewetter*, IStR 2018, 1 (4). Zum PPT *Fischer/Pitzer*, IStR 2017, 804 (807 f.).

9 Zu den betroffenen deutschen *Gradl/Kiesewetter*, IStR 2018, 1 (5) und *Schönfeld*, Art. 10 Rz. 70, 100.

nur zu irgendeinem Zeitpunkt innerhalb von 365 Tagen vor Veräußerung der Anteile erfüllt sein muss.¹ Im Bereich der abkommensrechtlichen Behandlung von Betriebsstätten hat Deutschland einerseits für die in **Art. 10 MLI²** vorgesehene Klausel zur Missbrauchsvermeidung bei Betriebsstätten in Drittstaaten optiert. Von den aus BEPS-Aktionspunkt 7 herrührenden Artikeln 12–15 MLI des **Teils IV (Umgehung des Betriebsstättenstatus)** hat Deutschland für seine unter das MLI fallenden DBA nur zu **Art. 13 MLI** (Künstliche Umgehung des Betriebsstättenstatus durch die Ausnahme bestimmter Tätigkeiten) optiert.³ Aus **Teil V (Verbesserung der Streitbeilegung)** sind für Deutschland verpflichtend die Regelungen in **Art. 16 MLI** (Verständigungsverfahren)⁴ und **Art. 17 MLI** (Gegenberichtigung bei verbundenen Unternehmen)⁵ umzusetzen. Zudem hat Deutschland zur Übernahme der in **Teil VI (Schiedsverfahren)** vorgesehenen Art. 18–26 MLI zur Einfügung eines obligatorischen und verbindlichen Schiedsverfahrens als Ergänzung zu den Regeln zu Verständigungsverfahren optiert.⁶

Auslegungsfragen. Die Berücksichtigung des MLI wirft verschiedene Auslegungsfragen auf: Zunächst ist zu sehen, dass das MLI verbindlich nur in einer englischen und einer französischen Sprachfassung unterzeichnet wurde. Eine von der OECD verfasste deutsche Übersetzung⁷ dient nur Informationszwecken. Soweit Deutschland – wie derzeit beabsichtigt – die einzelnen DBA konkret und im Einzelnen durch gesonderte Zustimmungsgesetze ändern will, ließe sich durch eine Überführung der MLI-Regelungen in die jeweils verbindlichen Abkommenssprachen das Sprachproblem weitgehend lösen. Ungeachtet dessen stellt sich die Frage, ob einzelne Vorgaben des MLI grundsätzlich (nur) im Kontext des MLI auszulegen oder im Zusammenhang mit dem konkret durch das MLI angepassten bzw. überlagerten DBA zu verstehen sind.⁸ Grundsätzlich wird man dem Vereinheitlichungsgedanken des MLI dadurch Rechnung tragen müssen, dass die Auslegung primär aus dem MLI selbst zu erfolgen hat. Bei wörtlicher Adaption einer MLI-Regelung sind Begrifflichkeiten, soweit sie im MLI selbst bestimmt sind, nach dem MLI zu bestimmen. Dies gilt auch dann, wenn Deutschland nicht bzw. nicht nur dem MLI innerstaatlich durch ein Umsetzungsgesetz Wirkung verschafft, sondern auch dann, wenn anstelle dessen oder daneben die einzelnen DBA im Wege eines Revisionsprotokolls wörtlich an eine MLI-Regelung angepasst werden. Art. 2 Abs. 2 MLI sieht im Verhältnis zu den DBA – ähnlich Art. 3 Abs. 2 OECD-MA im Verhältnis zwischen DBA und innerstaatlichem Recht – einen Rückgriff auf die Begrifflichkeiten des jeweiligen DBA nur vor, sofern der Zusammenhang nichts anderes fordert. Der „Zusammenhang“ des MLI spricht vor dem Hintergrund des Vereinheitlichungsgedankens im Zweifel eher dafür, einen Begriff aus dem MLI heraus auszulegen. Soweit aber Deutschland eine Regelung des MLI für ein DBA nicht übernommen hat, weil bereits eine „gleichwertige“ Vorschrift in einem DBA vorhanden sei, muss es grds. bei der Auslegung des DBA bleiben.⁹

F. Auslegung von DBA

Literatur: *Anger*, Interpretation von Doppelbesteuerungsabkommen mittels Konsultationsvereinbarungen? – Eine Absage durch den BFH am Beispiel der Konsultationsvereinbarung zwischen Deutschland und der Schweiz zu Abfindungen, IStR 2016, 57; *Anger/Wagemann*, Zweifelsfragen bei der Auslegung von Doppelbesteuerungsabkommen, IStR 2014, 611; *Blumenwitz*, Die Auslegung völkerrechtlicher Verträge unter besonderer Berücksichtigung von Doppelbesteuerungsabkommen, in *Becker/Lerche/Mestmäcker* (Hrsg.), *Wanderer zwischen Musik, Politik und Recht*, FS für Kreile, Baden-Baden 1994, 73; *Blumenwitz*, Die Auslegung völkerrechtlicher Verträge, in *Vogel* (Hrsg.), *Doppelbesteuerungsabkommen und nationales Recht*, Münchener Schriften zum Internationalen Steuerrecht (Heft 18), 1995, 5; *Clausen*, Die Auslegung von Doppelbesteuerungsabkommen unter Berufung auf die Zweifelsfallregelung, DB 2001, 2515; *Debatin*, Auslegungsmaximen zum internationalen Steuerrecht, RIW 1969, 477; *Debatin*, Qualifikationsprobleme im Doppelbesteuerungsrecht, FR 1979, 493; *Debatin*, Zur Auslegung von Doppelbesteuerungsabkommen, in *Fischer* (Hrsg.), *Unternehmung Steuern*, FS für Scherpf, Berlin 1983, 305; *Debatin*, System und Auslegung der Doppelbesteuerungsabkommen, DB Beilage 23/1985, 1; *Debatin*, Zu einigen Fragen des Internationalen Steuerrechts, DB 1986, 510; *Debatin*, Entwicklungstendenzen im Internationalen Steuerrecht und nationalen Außensteuerrecht im Lichte der neueren höchstrichterlichen Rechtsprechung, DStZ/A 1987, 211; *Debatin*, Doppelbesteuerungsabkommen und innerstaatliches Recht, DStR Beihemer 23/1992, 1; *Debatin*, Zur Behandlung von Beteiligungen an Personengesellschaften unter den Doppelbesteuerungsabkommen im Lichte der neueren Rechtsprechung des Bundesfinanzhofs,

1 Zu Einzelheiten *Gradl/Kiesewetter*, IStR 2018, 1 (6) und *Lieber*, Art. 13 Rz. 95.

2 Eine entsprechende Regelung sieht auch das Update 2017 in Art. 29 Abs. 8 OECD-MA 2017 vor.

3 Vgl. zu Einzelheiten *Gradl/Kiesewetter*, IStR 2018, 1 (7 f.) und *Hruschka*, Art. 5 (2017) Rz. 93 ff.

4 *Ausf. Gradl/Kiesewetter*, IStR 2018, 1 (9), *Flüchter*, Art. 25 Rz. 410 ff.

5 Vgl. *Gradl/Kiesewetter*, IStR 2018, 1 (9).

6 Dazu *Gradl/Kiesewetter*, IStR 2018, 1 (9).

7 Abrufbar unter <https://www.oecd.org/tax/treaties/beps-multilateral-instrument-text-translation-german.pdf>.

8 Vgl. *Schön*, IStR 2017, 681 (686).

9 *Schön*, IStR 2017, 681 (687).