

Schriften zum Steuerrecht

Band 141

**Herausforderungen bei
Doppelbesteuerungsabkommen zwischen
Industrie- und Schwellenstaaten**

**Das Prinzip der staatlichen Leistungsfähigkeit
am Beispiel des DBA-Vietnam**

Von

Dinh V. T. Phan



Duncker & Humblot · Berlin

DINH V. T. PHAN

Herausforderungen bei Doppelbesteuerungsabkommen
zwischen Industrie- und Schwellenstaaten

Schriften zum Steuerrecht

Band 141

Herausforderungen bei Doppelbesteuerungsabkommen zwischen Industrie- und Schwellenstaaten

Das Prinzip der staatlichen Leistungsfähigkeit
am Beispiel des DBA-Vietnam

Von

Dinh V. T. Phan



Duncker & Humblot · Berlin

Der Fachbereich Rechtswissenschaft
der Freien Universität Berlin hat diese Arbeit
im Jahre 2018 als Dissertation angenommen.

Bibliografische Information der Deutschen Nationalbibliothek

Die Deutsche Nationalbibliothek verzeichnet diese Publikation in
der Deutschen Nationalbibliografie; detaillierte bibliografische Daten
sind im Internet über <http://dnb.d-nb.de> abrufbar.

Alle Rechte vorbehalten
© 2019 Duncker & Humblot GmbH, Berlin
Satz: 3w+p GmbH, Ochsenfurt-Hohestadt
Druck: CPI buchbücher.de GmbH, Birkach
Printed in Germany

ISSN 0582-0235
ISBN 978-3-428-15689-4 (Print)
ISBN 978-3-428-55689-2 (E-Book)
ISBN 978-3-428-85689-3 (Print & E-Book)

Gedruckt auf alterungsbeständigem (säurefreiem) Papier
entsprechend ISO 9706 ☼

Internet: <http://www.duncker-humblot.de>

Vorwort

Die vorliegende Arbeit wurde am 18. Januar 2018 vom Fachbereich Rechtswissenschaft der Freien Universität Berlin angenommen. Die mündliche Prüfung fand am 21. November 2018 statt.

Während meines Promotionsvorhabens haben mich viele Menschen begleitet. Sie haben maßgeblich zum Gelingen der Arbeit beigetragen. Ihnen möchte ich auf diesem Wege danken.

Mein besonderer Dank gilt an erster Stelle Herrn Prof. Dr. Markus Heintzen. Ohne seine wertvollen, inspirierenden und konstruktiven Hinweise während der gesamten Zeit der Entstehung dieser Arbeit hätte das Promotionsvorhaben nicht in dieser Form abgeschlossen werden können. Die umfassende, herausfordernde und weitsichtige Betreuung sowie seine unermüdliche und vertrauensvolle Unterstützung haben mich zudem ermutigt, das Forschungsvorhaben teilweise an verschiedenen Orten der Welt zu realisieren. Ihm verdanke ich auch mein Interesse für das Steuerrecht. Während meines Studiums verstand er es, Freude und Begeisterung für diese Materie zu wecken. Für all dies bin ich ihm sehr verbunden. Zu danken habe ich ebenso Frau Prof. Dr. Heike Krieger für die Übernahme des Zweitgutachtens und Herrn Prof. Dr. Nguyen Nhu Phat vom Institut für Staat und Recht, Hanoi Vietnam, für die Erstellung des Drittgutachtens.

Die Möglichkeit eines solchen Auslandsaufenthalts hat mich mit vielen Menschen zusammengebracht, deren kritische Fragen und deren Gespräche mit ihnen neue Perspektiven eröffnet haben. Grundprämissen und erste gedankliche Grundrisse, auf denen die Überlegungen in dieser Dissertation aufbauen, konnten u. a. an der Melbourne Law School (MLS), Australien, im Rahmen des absolvierten Masterstudiengangs „International Tax“ zur Diskussion gestellt werden. Darüber hinaus ermöglichte die Wahlstation bei Baker & McKenzie Ltd. in HCMC, Vietnam, einen tieferen Einblick in die lokalen Eigenheiten der internationalen Steuerrechtspraxis in Vietnam. Besonders bedanken möchte ich mich bei den damaligen Gastprofessoren der MLS, Herrn Prof. Dr. Pasquale Pistone vom Institut für Österreichisches und Internationales Steuerrecht und bei Herrn Prof. Dr. Dr. Pierre Legrand der Université Paris I Pantheon-Sorbonne, deren beider Ansichten über die Rechtsvereinheitlichung nicht gegensätzlicher sein könnten. Dank schulde ich darüber hinaus Herrn Rechtsanwalt Thanh Vinh Nguyen, Partner bei Baker & McKenzie Ltd. in HCMC, Herrn Prof. Vo Tri Hao, von der University of Economics HCM City, und Herrn Prof. Dr. Nguyen Nhu Phat vom Institut für Staat und Recht, Hanoi. Mein Dank in freundschaftlicher Verbundenheit richtet sich zudem an meinen damaligen Kollegen,

Herrn Rechtsanwalt und Notar Hakki Celik, der mir die zeitlichen Freiräume ermöglicht hat, um diese Arbeit neben dem Beruf fertigstellen zu können.

Ganz herzlich bedanken möchte ich mich bei meiner Ehefrau, Le Phuong Thuy Doan, LL.M. Tax Law Candidate (London), für die kritischen Anmerkungen und hilfreichen Hinweise zu den hier übersetzten und analysierten vietnamesischen Steuerrechtstexten. Mein Dank gilt zudem meiner Schwester, Dr. med. Dinh Dong Nghi Phan, und meinem Schwager, Dr.-Ing. Phan Lam Huynh, die weite Teile der Arbeit Korrektur gelesen haben.

Schließlich danke ich ganz besonders meinen Eltern für die Unterstützung und Motivation. Die Arbeit widme ich meinem Sohn, Julien Phan.

Mai 2019

Dinh V. T. Phan

Inhaltsverzeichnis

Thematische Einführung und Gang der Untersuchung	15
---	----

Teil I

Die staatliche Leistungsfähigkeit am Beispiel Vietnams	28
I. Einführung	28
II. Wirtschaftliche Bedeutung Vietnams für die Bundesrepublik Deutschland	30
1. Handelsvolumen	30
2. Investitionsvolumen und China+1-Strategie	31
3. Zwischenfazit	33
4. Handelsbeziehungen und Doppelbesteuerungsabkommen zwischen Deutschland und Vietnam	34
III. Ausgangssituation der Steuerverwaltung in Vietnam im Fall ausländischer Investitionen	35
1. Steuersystem Vietnams und ausländische Investitionen	35
a) Investitionsformen in Vietnam	36
b) Steuerliche Konsequenzen ausländischer Investitionen in Vietnam	37
aa) Einführung in das vietnamesische Steuerrecht	38
(1) Historische Stationen des vietnamesischen Steuerrechts	38
(a) Entwicklung bis 1954	39
(b) Entwicklung von 1954 bis 1975	41
(c) Entwicklung von 1975 bis 1986	41
(c) Entwicklung seit 1986 bis heute	43
(d) Entwicklung des Einkommensteuerrechts seit der französischen Kolonialzeit	44
(e) Fazit	48
(2) Verfassungsrechtliche Aspekte	48
(a) Steuergesetzgebung: sozialistische Rechtsstaatlichkeit	49
(b) Auslegung und fehlende Gewaltenteilungsstrukturen	51
(c) Dezentralisierte Steuerverwaltung	52
(d) Rechtsweg bei Steuerstreitigkeiten	53
(e) Grundrechtliche Implikationen für das Steuerrecht	54

(f) Fazit	55
(3) Steuersätze und Struktur des vietnamesischen Steuersystems	55
(a) Einkommensteuersätze	56
(b) Unternehmen- und Körperschaftsteuersätze	57
(c) Struktur des vietnamesischen Steuersystems	57
(aa) Struktur des Steueraufkommens	57
(bb) Marktwirtschaftsgerechtes Steuersystem	59
(cc) Sozialabgaben	59
(4) Fazit	59
(5) Überblick über das vietnamesische Ertragsteuerrecht	60
(a) Einkommensteuer	60
(aa) Einkommensteuerpflicht und steuerbare Einnahmen	61
(bb) Steuerfreie Einnahmen	61
(cc) Abziehbare private Ausgaben	61
(dd) Nichtansässige Steuerpflichtige	62
(ee) Zwischenfazit	62
(b) Unternehmensteuer	62
(aa) Personengesellschaften	63
(bb) Besteuerungsgrundlage	63
(cc) Verdeckte Gewinnausschüttung und Verrechnungspreisvorschriften	64
(dd) Anrechnungssystem	66
(ee) Nichtansässige Unternehmen	67
(ff) Zwischenfazit	67
(6) Umsatzsteuer	67
(a) Steuerpflichtige und Steuergegenstand	68
(b) Investitionsfördernde Maßnahmen	68
(c) Umsatzsteuerbefreite Leistungen	69
(d) Umsatzsteuererhebung	69
bb) Fazit	69
cc) Einführung in das Doppelbesteuerungsabkommen Deutschland – Vietnam	70
(1) Von der Verhandlung bis hin zum Inkrafttreten des DBA Vietnam	71
(2) Anwendung des Abkommens im nationalen Recht der Vertragsstaaten	72
(3) Erforderliches Umsetzungsgesetz in Deutschland	72
(4) Direkte und indirekte Anwendung im vietnamesischen Recht	73
(5) Besonderheiten des DBA Vietnam	73
(a) Abweichungen vom OECD-Text	74
(b) DBA-Protokoll: Lösung von Qualifikationskonflikten	74
(c) Einführung in die für vietnamesische DBA-Fälle maßgeblichen Quellen	75

(d) OECD- und UN-Kommentierung	75
(aa) OECD-Musterabkommen	76
(bb) UN-Musterabkommen	77
(cc) Bedeutung der Kommentare aus deutscher Sicht	77
(dd) Bedeutung der Kommentare aus vietnamesischer Sicht	78
(e) Präjudizierende Verwaltungsbriefe (công văn)	81
(f) Vietnamesisches Verwaltungsrundschreiben 205/2013/TT-BTC 24. 12. 2013	82
(g) Nationale Missbrauchsvorschriften	83
(6) Zwischenfazit	84
2. Anwendungsfall einer typischen multinationalen Investitionsstruktur	84
a) Sachverhalt	84
b) Ertragsbesteuerung des unternehmerischen Gewinns	86
aa) Besteuerung der vietnamesischen VN-LLC	88
bb) Besteuerung der deutschen M-AG	88
c) Umsatzsteuerliche Behandlung in Vietnam	90
d) Ausschüttung der Gewinne an die deutsche M-AG	90
e) Exit-Strategie	91
f) Fallvarianten: Einsatz von Gesellschaften in Hongkong und auf den British Virgin Islands	91
aa) Gestaltung über eine BVI-Gesellschaft als „Company limited by Shares“	92
bb) Gestaltung über eine Hongkong-Company limited by shares	93
g) Zwischenfazit	94
IV. Leistungsfähigkeit der vietnamesischen Steuerverwaltung	94
1. Herausforderungen bei der Sachverhaltsermittlung	95
2. Herausforderungen bei der Auswahl von Finanzbeamten	100
3. Herausforderung bei der Korruptionsbekämpfung	104
4. Einnahmepersistenz	106
a) Rückgriff auf Erkenntnisse des IMF und der Weltbank	106
b) Einnahmepersistenz der vietnamesischen Steuerbehörde	107
5. Schlussfolgerung für die Leistungsfähigkeit der Steuerbehörde	109
V. Ergebnis	111

Teil 2

**Fallanalyse Số 1620/TCT-HTQT („Song Bung 2 Hydro Power Project“) vom
16.05.2012** 112

I. Einführung	112
---------------------	-----

II. Sachverhalt und Hintergrund	114
III. Konsequenz der VN-Entscheidung am Beispiel Deutschland	116
1. Besteuerung nach innerstaatlichem Recht	116
a) Besteuerung aus Sicht Vietnams als Quellenstaat	116
b) Besteuerung aus Sicht Deutschlands als Ansässigkeitsstaat	118
c) Besteuerung aus Sicht Japans als Betriebsstättenstaat	118
2. Probleme der abkommensrechtlichen Vermeidung der Mehrfachbesteuerung ..	119
a) Unter Berücksichtigung der vietnamesischen Finanzverwaltungs- auffassung	119
aa) DBA Vietnam-Deutschland	120
bb) DBA Deutschland-Japan	120
cc) DBA Vietnam-Japan	121
b) Ohne Berücksichtigung der vietnamesischen Finanzverwaltungs- auffassung	121
aa) DBA Vietnam-Deutschland	121
bb) DBA Deutschland-Japan	123
cc) DBA Deutschland-Vietnam	124
dd) DBA Vietnam-Japan	124
c) Zwischenfazit	124
IV. Kritische Rekonstruktion der VN-Auffassung	126
1. Angewandte Prinzipien der Abkommensauslegung	126
a) Spannungsverhältnis von Staatssouveränität und „pacta sunt servanda“ ..	126
b) Auslegung nach wirtschaftspolitischen Interessen	127
c) Fazit	131
2. Herleitung der Ausgangsprämissen der vietnamesischen Finanzverwaltungs- auffassung	132
a) Innerstaatliches Verständnis der Abkommensberechtigung	134
b) Abkommensberechtigung nach vietnamesischem DBA-Anwendungserlass 2013	135
c) Zusammenfassung	136
V. Widerspruch der vietnamesischen Auffassung zur OECD-Dogmatik	136
1. Betriebsstätte als Nutzungsberechtigter: Abweichung von der OECD-Auffassung	137
2. Nutzungsberechtigungs-fähigkeit von Betriebsstätten	139
3. Zwischenergebnis und Auswertung	143
VI. Wirtschaftspolitische Interessen Vietnams als rationale Begründung	144
1. Einleitung: Interessenslage bilateraler Zusammenarbeit	144
2. DBA und wirtschaftspolitische Reziprozität	145
a) Reziprozität und Drittstaaten	146
b) Vietnams Reziprozitätsinteressen	147
c) Vietnams Reziprozitätsinteressen und Dreieckssachverhalte	147

VII. Auffassungen zur Abkommensberechtigung von Betriebsstätten 150

1. Vergleichbarkeit mit selbstständigen Unternehmen 150
2. Vergleichbarkeit im Lichte der Bilateralitäts- beziehungsweise Binnenmarktlogik 154
 - a) Bilaterale Ungleichbehandlung von Betriebsstätte und selbstständigen Unternehmen 155
 - b) Lastenverteilungsgerechte Gleichbehandlung von Betriebsstätte und Unternehmen 157
 - c) Schlussfolgerungen für Vietnam 158
3. Fazit 159

VIII. Ergebnis 159

Teil 3

Das Prinzip der staatlichen Leistungsfähigkeit 161

- I. Abkommensrechtliche Berücksichtigung des asymmetrischen Zahlungsflusses ... 161
 1. Nachteilsidentifizierung: Vietnam als Ansässigkeitsstaat 162
 2. Nachteilsidentifizierung: Vietnam als Betriebsstättenstaat 167
 3. Technische Korrektur an den Anknüpfungspunkten 169
 4. Fazit 171
- II. Ableitung eines an der staatlichen Leistungsfähigkeit orientierten Prinzips 173
 1. Die Herausbildung der Charakteristika eines Prinzips der staatlichen Leistungsfähigkeit 174
 - a) Die staatliche Leistungsfähigkeit in Form der Leistungsfähigkeit, Steuern zu erheben 174
 - aa) Herausforderung bei der Generierung von Staatseinnahmen 175
 - bb) Funktionsfähigkeit des Verwaltungsapparates 175
 - cc) Finanzielle Mittel 176
 - dd) Herausforderungen der Steuerverwaltung 177
 - b) Merkmale der Leistungsfähigkeit der Steuererhebung nach von Soests Modell 178
 - aa) Sammeln und verarbeiten von Informationen 179
 - bb) Leistungsorientierung der Mitarbeiter 179
 - cc) Verantwortlichkeit der Verwaltung 179
 - dd) Einnahmepersistenz 180
 - c) Fazit 180
 2. Normative Verzahnung staatlicher Leistungsfähigkeit und wirtschaftlicher Zugehörigkeit 180
 - a) Prinzip der wirtschaftlichen Zugehörigkeit 180
 - aa) Georg von Schanz und das Prinzip der wirtschaftlichen Zugehörigkeit 182

bb) Völkerbund und das Prinzip der wirtschaftlichen Zugehörigkeit	183
cc) Begriffliche Variationen	186
dd) Schlussfolgerung für den Untersuchungsgegenstand	189
b) Konnexität zwischen staatlicher Leistungsfähigkeit und wirtschaftlicher Zugehörigkeit	191
aa) Gleichmäßige Besteuerung versus defizitäre Steuerverwaltung	191
bb) Technische Umsetzung des Prinzips der staatlichen Leistungsfähigkeit	193
(1) Beispiel einer bereits erfolgreichen Implementierung in ein Prinzipiengerüst	193
(2) Technische Umsetzung anhand des ausgeführten Beispiels	193
(a) Subjektiver Anwendungsbereich	194
(aa) Korrekturbedürftigkeit	195
(bb) Korrekturwürdigkeit	195
(b) Objektiver Anwendungsbereich	195
(c) Rechtstechnische Korrekturprüfung	196
cc) Fazit	196
3. Herleitung des Prüfungsschemas zum subjektiven Anwendungsbereich	196
4. Herleitung des Prüfungsschemas zum objektiven Anwendungsbereich	197
5. Herleitung des Prüfungsschemas zur rechtstechnischen Korrekturprüfung	198
6. Abgrenzung zu Herbert Dorns Prinzip der staatswirtschaftlichen Zugehörigkeit	199
7. Abgrenzung zum Ansatz des UN-Musterabkommens	200
III. Zusammenfassung	202

Teil 4

Schlussüberlegungen	203
I. Schlussfolgerungen für den „Song Bung 2“-Sachverhalt	203
1. Eröffnung des subjektiven Anwendungsbereichs	203
a) Korrekturbedürftigkeit	204
b) Korrekturwürdigkeit	204
2. Eröffnung des objektiven Anwendungsbereichs	205
a) Verletzung des Prinzips der wirtschaftlichen Zugehörigkeit	206
aa) Intensität der wirtschaftlichen Verflechtung	206
bb) Bilateral nicht sinnvoll erklärbare Abweichung	207
b) Erforderlichkeit der Lösung zur Nachteilsabwendung	208
3. Rechtstechnische Korrektur	210
4. Fazit	211
II. Prinzip der staatlichen Leistungsfähigkeit – ein Widerspruch zur Globaläquivalenz?	211

III. Die staatliche Leistungsfähigkeit als übergeordnetes Rechtsprinzip 215

IV. Das Prinzip der staatlichen Leistungsfähigkeit als Fortbildung des Abkommens-
rechts 217

Fazit 219

Literaturverzeichnis 223

 1. Deutschsprachige Literatur 223

 2. Englischsprachige Literatur 225

 3. Französischsprachige Literatur 232

 4. Vietnamesischsprachige Literatur 232

Sachverzeichnis 233

Verzeichnis der Abbildungen und Tabellen

Abbildungen

Abb. 1: Skizze zur Mehrfachbesteuerung im Dreieckssachverhalt mit Betriebsstätten	S. 26
Abb. 2: Sachverhaltsskizze – Multinationale Investitionsstruktur – Deutschland/Vietnam/Thailand	S. 85
Abb. 3: Abwandlung mit möglicher Gestaltung über Offshore-Staaten	S. 87
Abb. 4: Abkommensproblematik bei Dreieckssachverhalten mit Betriebsstätten	S. 113
Abb. 5: Vereinfachte Sachverhaltsdarstellung des „Song Bung 2 Hydro Power“-Falls	S. 115

Tabellen

Tab. 1: Wachstumsraten China+1 Strategie	S. 32
Tabelle entnommen aus: <i>Dacy, Douglas C., Foreign aid, war, and economic development – South Vietnam, 1955–1975, Cambridge 1986, S. 215.</i>	S. 42
Tab. 2: Einkommensteuersätze Vietnam	S. 56
Tab. 3: Definitivbesteuerung bei unregelmäßigen Einkünften	S. 56
Tab. 4: Steuereinnahmen Vietnam 2013 vom BIP	S. 58
Tab. 5: Steuereinnahmen Deutschland 2014 vom BIP	S. 58
Tab. 6: Indexwerte zu Tax Capability und Tax Effort für Vietnam und Deutschland von 1994–2009	S. 108

Thematische Einführung und Gang der Untersuchung

Die vorliegende Arbeit befasst sich mit der Frage, wie das Steueraufkommen zwischen Industriestaaten und Entwicklungs- oder Schwellenstaaten abkommensrechtlich angemessen aufgeteilt werden könnte.¹ Als Antwort soll ein Prinzip entworfen werden, das die für Entwicklungsstaaten geltenden Besonderheiten abkommensrechtlich berücksichtigt.

Zu Fragen der Angemessenheit der grenzüberschreitenden Steueraufteilung kommt es generell, wenn ein Unternehmen sowohl im Inland als auch im Ausland Gewinne generiert. Der Ansässigkeitsstaat des Unternehmens, das heißt der Staat, in dem das Unternehmen seinen Sitz oder seine Geschäftsleitung hat, unterwirft nicht nur die von seinem Territorium umgrenzten Einkunftsquellen, sondern gemäß dem Welteinkommensprinzip auch die ausländischen Einkünfte der Besteuerung. Der ausländische Staat hingegen, in dem die ausländischen Gewinne erzielt werden (Quellenstaat), wird wegen der Berührungspunkte mit seinem Hoheitsgebiet sein Besteuerungsrecht an den aus seiner Sicht inländischen Einkünften ebenfalls geltend machen wollen (Territorialitätsprinzip). Hierbei kommt es zu juristischen oder wirtschaftlichen Doppelbesteuerungen. Juristische Doppelbesteuerungen entstehen, wenn in zwei (oder mehreren Staaten) für denselben Steuergegenstand im selben Zeitraum von demselben Steuerpflichtigen vergleichbare Steuern erhoben werden,² während eine wirtschaftliche Doppelbesteuerung vorliegt, wenn derselbe steuerliche Vorgang in zwei oder mehreren Staaten der Besteuerung unterliegt, jedoch bei unterschiedlichen Steuerpflichtigen. Im Kontext des Doppelbesteuerungsabkommens treten wirtschaftliche Doppelbesteuerungen in der Regel bei Zurechnungskonflikten auf, wie sie beispielsweise bei Personengesellschaften zu finden sind. Die Einkünfte können grundsätzlich entweder nur den Gesellschaftern oder der Personengesellschaft zugeordnet werden. Ersteres ist der Fall, wenn die Personengesellschaft steuerlich als transparent behandelt wird. Letzteres liegt vor, wenn die Personengesellschaft als intransparent behandelt und somit die Personengesellschaft zum Steuersubjekt gemacht wird. Zu einem Zurechnungskonflikt kommt es dann, wenn der eine Vertragsstaat die Personengesellschaft als transparent, der andere Staat sie

¹ Der Begriff „Entwicklungsstaat“ ist umstritten und wurde daher auch von seinem Urheber, der Weltbank, kürzlich aufgegeben. Die Weltbank spricht nun von entwickelten und weniger entwickelten Staaten. Siehe hierzu: *World Bank*, World Development Indicators 2016, Vorwort; zur Vereinfachung und im Hinblick auf die mit ihm verbundenen über Jahrzehnte geführten Diskussionen wird in dieser Arbeit an dem Begriff Entwicklungsstaat festgehalten.

² *Vogel*, Klaus, Internationales Steuerrecht, DStZ 1997, S. 269, S. 276.

jedoch als intransparent behandelt. Dadurch wird das Steuersubstrat verschiedenen Steuersubjekten zugerechnet und jeweils besteuert. Vermieden werden wirtschaftliche Doppelbesteuerungen unter anderem durch Vereinbarungen über die Bedeutung eines auslegungsbedürftigen Begriffs oder im Rahmen eines Verständigungsverfahrens zwischen den Staaten. Diese Vereinbarungen sind in der Regel in den Protokollen niedergelegt, die den völkerrechtlich verbindlichen Doppelbesteuerungsabkommen (DBA) beigefügt sind.

Diese Abkommen haben allerdings vorrangig den Zweck, die (juristischen) Doppelbesteuerungen zu vermeiden, die aus der Kollision nationaler Steuerhoheiten resultieren. In diesen völkerrechtlichen Verträgen wird reziprok vereinbart, welcher der beiden Staaten in welchen Fällen auf welche Weise auf sein Besteuerungsrecht ganz oder teilweise verzichten soll. Aus staatlicher Sicht ist für die Vermeidung internationaler Doppelbesteuerungen (juristischer Art) der anzuwendende Maßstab entscheidend. Nach diesem richtet sich, ob und auf welche Weise der Wohnsitzstaat oder der Quellenstaat auf die Ausübung seiner Steuerhoheit zu verzichten hat.³ Als Ausgangspunkt der Maßstabsbildung wurde der aus dem internationalen Recht stammende sogenannte „genuine link“ herangezogen.⁴ Danach soll die Verwurzelung des Steuerpflichtigen und Steuersubstrats in dem jeweiligen Staat entscheidend sein.⁵ Der maßgebliche Grad der Verwurzelung wurde mit Gerechtigkeits- und Effizienzkriterien seither in vielen Varianten zu bestimmen versucht.⁶ Durchgesetzt hat sich die sitzstaatsdominierte Besteuerung, wonach vereinfacht dargestellt der Staat vorrangig besteuert, in dem sich der Steuerpflichtige tatsächlich langfristig aufhält und sich mithin wirtschaftlich entfaltet. Diese den Sitzstaat präferierende abkommensrechtliche Aufteilungsentscheidung findet ihre Begründung in dem Prinzip der wirtschaftlichen Zugehörigkeit.⁷

Dieses Prinzip fasst die Kombinationswirkung von Vorteils- und Leistungsfähigkeitsprinzip zusammen. Nach dem Vorteilsprinzip sollen die vom Staat zur Verfügung gestellten Vorteile eine wirtschaftliche Verpflichtung zur Beitragsleistung begründen. Die Beitragsleistung soll aber der Höhe nach unabhängig von den in Anspruch genommenen Vorteilen sein. Sie soll sich entsprechend dem Prinzip der

³ Siehe zu dieser Frage bereits *Vogel*, Klaus, Theorie und Praxis im Internationalen Steuerrecht, DStR 1968, S. 427 ff.

⁴ *Vogel*, Klaus, Klaus Vogel On Double Taxation, 3. Aufl., 1997, Introduction, S. 7; siehe auch *Lehner*, Moris, Grundlagen des Abkommensrechts, in: *Vogel/Lehner Doppelbesteuerungsabkommen*, 6. Aufl., 2015, Rn. 11 m.w.N.

⁵ Siehe hierzu auch *Lehner*, Moris, Grundlagen des Abkommensrechts, in: *Vogel/Lehner Doppelbesteuerungsabkommen*, 6. Aufl. 2015, Rn. 11; für die Besteuerung werden vom Bundesverfassungsgericht Anknüpfungspunkte gefordert (BVerfG, Beschluss vom 22.03.1983–2 BvR 475/78, NJW 1983, S. 2757, 2761), die sich mit den Voraussetzungen der unbeschränkten und beschränkten Steuerpflicht beschreiben lassen.

⁶ Siehe im Einzelnen: *Daurer*, Veronika, Tax Treaties and Developing Countries, Diss., 2014, S. 21 f.

⁷ Siehe ausführlich zum Prinzip der wirtschaftlichen Zugehörigkeit in Teil 3 2. II. a).

wirtschaftlichen Zugehörigkeit nach der Leistungsfähigkeit des Einzelnen richten – wie es bei innerstaatlichen Besteuerungsfällen der Fall ist. Die Leistungsfähigkeit spiegelt den Grad der tatsächlich entfalteten einkünftegenerierenden Tätigkeit wider. Dort, wo die vom Staat gewährten wirtschaftlich relevanten Vorteile für die wirtschaftlichen Interessen des Einzelnen am größten sind, wird sich das wirtschaftliche Interesse auch am stärksten entfalten.

Dieses der internationalen Steuerrechtsordnung zugrunde liegende Prinzip der wirtschaftlichen Zugehörigkeit (*economic allegiance*), das seit jüngstem als Globaläquivalenzprinzip bezeichnet wird,⁸ weist also regelmäßig das Steuersubstrat den kapitalexportierenden Staaten, das heißt dem Ansässigkeitsstaat, zu.⁹ Das hat jedoch zur Folge, dass überwiegend kapitalimportierende Quellenstaaten nicht in den Genuss eines entsprechenden Steuerverzichts des anderen Vertragsstaates kommen.¹⁰

Anders also als bei Abkommen zwischen Staaten, die im Gleichgewicht Kapital sowohl importieren als auch exportieren, das heißt gleichmäßig sowohl als Ansässigkeits- als auch als Quellenstaat auftreten, müssen die vorwiegend kapitalimportierenden Entwicklungsstaaten einen abkommensrechtlichen Steuerverzicht wegen der reziproken Mechanik des Abkommensrechts hinnehmen.¹¹ Der Steuerverzicht des Quellenstaates kann lediglich im Fall eines symmetrischen Investitionsflusses zwischen den Abkommensstaaten ausgleichend funktionieren, in Fällen also, in denen sowohl Kapitalimport als auch -export im Gleichgewicht sind.¹²

Erstmals trat der aus diesem asymmetrischen Steuerverzicht resultierende Interessenskonflikt zwischen Industrie- und Entwicklungsstaaten in den 1940er-Jahren bei der Konferenz zum Mexiko-Musterabkommen offen zutage.¹³ Darin wurde zu-

⁸ Siehe zur globaläquivalenten Rechtfertigung ausführlich Teil 3 II. 2. a) cc) und Teil 4 II.

⁹ So hat das Finanzkomitee der Organisation für wirtschaftliche Zusammenarbeit und Entwicklung in ihrem Bericht von 1965 festgestellt: „[...] the essential fact remains that tax conventions which capital-exporting countries have found to be of value to improve trade and investment among themselves [...]“ Organisation for Economic Co-operation and Development, *Fiscal Incentives for Private Investment in Developing Countries: Report of the OECD Fiscal Committee* (Paris, 1965), para. 164; auch zitiert in der Einleitung in der Kommentierung der UN Model Double Taxation Convention between Developed and Developing Countries 2001, S. vii.

¹⁰ Siehe *Valta*, Matthias, *Das Internationale Steuerrecht zwischen Effizienz, Gerechtigkeit und Entwicklungshilfe*, Diss. 2014, S. 488 am Beispiel der im Vergleich zu den entwickelten Ländern niedrigeren abkommensrechtlichen Quellensteuerhöchstsätze der Entwicklungsländer.

¹¹ Siehe *Jacobs*, Otto H./*Endres*, Dieter/*Spengel*, Christoph et al. (Hrsg.), *Internationale Unternehmensbesteuerung*, 8. Aufl., 2016, S. 75.

¹² Im Wesen ähnlich, jedoch anstatt lediglich auf die reziproke Mechanik abstellend, wird vom Welteinkommensprinzip ausgegangen: *Paolinil/Pistone/Pulina/Zagler*, *Tax Treaties with developing countries and the allocation of taxing rights*, *European Journal of Law and Economics*, 2014, Nr. 39, S. 1.

¹³ Für weitere Nachweise: *Lehner*, Moris, *Grundlagen des Abkommensrechts*, in: *Vogel/Lehner Doppelbesteuerungsabkommen*, 6. Aufl., 2015, Rn. 33.