

## Kapitel II: Funktionsweise von Doppelbesteuerungsabkommen

### 1 Einführung in das Recht der DBA

#### 1.1 Entwicklung und Bedeutung von Vertragsmustern

DBA sind eines der wichtigsten Instrumente zur Vermeidung der Doppelbesteuerung. Obwohl jedes DBA gesondert zwischen den Staaten verhandelt wird, ähneln sich viele der weltweit abgeschlossenen Abkommen. Dies liegt vor allem an der Orientierung der Vertragspraxis an den von internationalen Organisationen erarbeiteten Vertragsmustern. Diese Musterabkommen werden bei den Vertragsverhandlungen zugrunde gelegt, und die Vertragspartner weichen nur in jenen Bereichen von der Vorlage ab, in denen sie ihre speziellen wirtschaftspolitischen und rechtlichen Bedürfnisse berücksichtigen wollen. Durch dieses Vorgehen werden die Transaktionskosten der Verhandlungen gesenkt. Die Musterabkommen selbst entfalten keine unmittelbare Rechtswirkung, sondern haben nur empfehlenden Charakter.<sup>87</sup>

Bilaterale Abkommen existieren seit der späten Mitte des 19. Jahrhunderts.<sup>88</sup> Das Abkommensnetz in Mitteleuropa wurde aber erst nach dem ersten Weltkrieg verstärkt ausgebaut. Vor allem der Völkerbund<sup>89</sup> bemühte sich seit dieser Zeit um eine Angleichung der Abkommenspraxis und entwickelte u.a. zwei bilaterale Musterabkommen<sup>90</sup>. Die Grundsätze dieser Musterabkommen dienten der OECD als Grundlage für ein bilaterales Vertragsmuster, da die Doppelbesteuerung zunehmend als Hemmnis bei den sich intensivierenden internationalen Wirtschaftsbeziehungen erkannt wurde. Im Juli 1963<sup>91</sup> gelang es dem Steueraussschuss der OECD, ein Musterabkommen zur Vermeidung der Doppelbesteuerung bei den Steuern vom Einkommen und Vermögen zu präsentieren. Dieses **OECD-Musterabkommen** (kurz: **OECD-MA**) sollte den Staaten als Verhandlungsgrundlage

<sup>87</sup> Vgl. Wassermeyer, F., in: Debatin, H./ Wassermeyer, F. (Hrsg.), Doppelbesteuerung, Band I: Kommentierung des OECD-MA, 125. Erg.-Lfg., München 2014, Vor Art. 1 MA, Rz. 34; Vogel, K., in: Vogel, K./Lehner, M. (Hrsg.), Doppelbesteuerungsabkommen Kommentar, 5. Aufl., München 2008, Einl., Rz. 35 f.; Hundt, L., UN-Musterabkommen zur Vermeidung der Doppelbesteuerung zwischen Industriestaaten und Entwicklungsländern, RIW 1981, S. 309.

<sup>88</sup> Das erste DBA überhaupt wurde am 16.04.1869 zwischen Preußen und Sachsen über die direkten Steuern abgeschlossen. Im September 2005 waren laut OECD mehr als 2.500 Abkommen weltweit in Kraft.

<sup>89</sup> Der Völkerbund entstand am 10.01.1920 mit Inkrafttreten des Versailler Vertrages als eine Vereinigung von Staaten zur Sicherung des Weltfriedens.

<sup>90</sup> Lateinamerikanisches Musterabkommen von Mexiko 1943 und Europäisches Abkommensmuster von London 1946.

<sup>91</sup> Vgl. OECD-MK, Einl., Nr. 6.

dienen, sowohl bei Neuabschlüssen als auch bei Revision der bereits bestehenden Abkommen. **Ziel** des Musterabkommens war eine größere **Harmonisierung der bilateralen Abkommen** der Mitgliedstaaten, indem auf einheitliche Begriffsbestimmungen, Systematik, Grundsätze und Auslegung bei Abschluss und Anwendung von DBA zurückgegriffen wurde. Zur Erläuterung des OECD-MA entwickelte die OECD einen Musterkommentar (kurz: **OECD-MK**). Dieser enthält auch Vorbehalte einzelner OECD-Mitgliedstaaten. Den dynamischen Entwicklungen im Bereich der Steuersysteme, der Organisation von internationalen Unternehmen, der Liberalisierung der Märkte und den vielseitigen Erfahrungen bei der bisherigen Anwendung des Abkommens wurde durch Revisionen des ursprünglichen Abkommens und des Kommentars Rechnung getragen. Seit dem Musterabkommen des Jahres 1963 wird das Abkommen permanent und zeitnah angepasst. Die letzte Anpassung des OECD-MA sowie des OECD-MK erfolgte im Juli 2010.

**Merke:** Die OECD hat zur Harmonisierung des internationalen Abkommensnetzes Vertragsmuster für DBA-Verhandlungen entwickelt (**OECD-MA**).  
Die einzelnen Artikel des OECD-MA werden durch den Musterkommentar der OECD erläutert (**OECD-MK**).

Das **OECD-MA** hat für DBA zwischen Mitgliedstaaten der OECD stets eine **maßgebliche Rolle** gespielt. Die Musterabkommen haben nicht nur den Vertragsverhandlungen zugrunde gelegen, sondern die Mitgliedstaaten haben sich auch an den Aufbau und die Regelungssystematik des OECD-MA gehalten.<sup>92</sup> Darüber hinaus hat das OECD-MA andere Abkommensmodelle stark beeinflusst.

Die Mitglieder der OECD sind fast ausnahmslos westliche Industriestaaten mit gleicher wirtschaftlicher Interessenlage und einem nahezu ausgeglichenen Kapital-, Güter- und Dienstleistungsfluss. Hinzu kommt, dass die westlichen Industrienationen meist Kapitalexportländer sind und bei der Besteuerung das „Welteinkommen“ zugrunde legen. Diese wirtschaftliche und steuerliche Ausgangssituation liegt dem OECD-MA als Annahme zugrunde. Die Mitgliedstaaten der OECD haben daher gegen eine Einschränkung der Quellenbesteuerung zugunsten der Wohnsitzbesteuerung, wie es im OECD-MA praktiziert wird, nichts einzuwenden, weil durch diese Prinzipien im Allgemeinen kein Staat einseitig auf Steuereinnahmen verzichten muss. An der Grundannahme eines ausgeglichenen Wirtschaftsverkehrs fehlt es allerdings, wenn Wirtschaftsbeziehungen zwischen Industrie- und Entwicklungsländern<sup>93</sup> betrachtet werden. Hier führte eine Einschränkung der Quellenbesteuerung zu einer einseitigen Reduktion der Steuereinnahmen der Entwicklungsländer. Daher haben einige lateinamerikanische Staaten 1971<sup>94</sup> ein Gegenmodell zum OECD-MA

<sup>92</sup> Vgl. Vogel, K., in: Vogel, K./ Lehner, M. (Hrsg.), Doppelbesteuerungsabkommen Kommentar, 5. Aufl., München 2008, Einl., Rz. 20 ff.; OECD-MK, vor Art. 1, Nr. 12-15.

<sup>93</sup> Als Entwicklungsländer gelten bspw. die in der Anlage zu § 5 KStDV genannten Länder.

<sup>94</sup> Damals Bolivien, Chile, Ecuador, Kolumbien und Peru. Venezuela trat erst 1973 der Anden-Gruppe bei. Chile schied 1976 aus.

entwickelt, das der Interessenlage von Entwicklungsländern durch eine uneingeschränkte Quellenstaatsbesteuerung angepasst ist (**Modell der Anden-Gruppe**<sup>95</sup>). Zwar wurde die strikte Anwendung des Quellenprinzips im Laufe der Zeit etwas abgemildert, dennoch hat aber aufgrund der geringen Kompromissbereitschaft dieses Ansatzes das Modell der Anden-Gruppe kaum Anwendung gefunden.<sup>96</sup>

Zur Förderung von Entwicklungsländern hat die UNO 1979 ein Musterabkommen zur Vermeidung der Doppelbesteuerung erarbeitet und publiziert, das als Basis für Verhandlungen zwischen Industrienationen und Entwicklungsländern dienen sollte. Da in der UNO sowohl Industriestaaten als auch Entwicklungsländer repräsentiert sind, war sie die geeignete Institution, um ein Abkommensmuster zu entwickeln. Das **UN-Modell**<sup>97</sup> nähert sich dem OECD-MA stark an, weicht aber inhaltlich insofern ab, als dass es vor allem durch ein verstärktes Quellenbesteuerungsrecht die Entwicklungsländer als typische Kapitalimportländer fiskalisch begünstigt.<sup>98</sup> In das UN-Musterabkommen wurde im Sinne einer Vereinheitlichung der Rechtsanwendung der Kommentar zum OECD-MA einschließlich der Bemerkungen zum Kommentar wörtlich übernommen, sofern weitgehende Regelungsidentität bestand.

Die Vereinigten Staaten von Amerika verwenden für ihre Verhandlungen seit 1976 ein eigenes Modell, das im Aufbau dem OECD-MA gleicht, aber inhaltlich in einigen Punkten abweicht, um die Interessen der Vereinigten Staaten stärker zu berücksichtigen.<sup>99</sup> Das **US-Modell** verwendet als Methode zur Vermeidung der Doppelbesteuerung ausschließlich die Anrechnungsmethode und betont Maßnahmen, die eine „missbräuchliche“ Inanspruchnahme von DBA verhindern sollen.<sup>100</sup> Die Maßnahmen zur Verhinderung der Steuerverkürzung gehen über die vom OECD-MA vorgesehenen Regelungen hinaus und sind fester Bestandteil der US-amerikanischen Abkommenspolitik. Am 15. November 2006 haben die USA ein neu überarbeitetes US-Modell veröffentlicht.

<sup>95</sup> Heutige Bezeichnung: Anden-Gemeinschaft.

<sup>96</sup> Vgl. Jacobs, O./Endres, D./Spengel, C., Internationale Unternehmensbesteuerung, 7. Aufl., München 2011, S. 71.

<sup>97</sup> Eine ausführliche Darstellung des UN-Modells mit Vergleich zum OECD-MA findet sich bei Surrey, S., United Nations Model Convention for Tax Treaties between Developed and Developing Countries, Vol. 5 der Schriftenreihe „Selected Monographs on Taxation“, hrsg. von Harvard Law School International Tax Program u. International Bureau of Fiscal Documentation, Cambridge, Massachusetts, Amsterdam 1980.

<sup>98</sup> Vgl. Debatin, H., Handbuch der Vereinten Nationen für Verhandlungen über Doppelbesteuerungsabkommen zwischen Industriestaaten und Entwicklungsländern, DB 1980, Beilage 15, S. 7.

<sup>99</sup> Vgl. Shannon, H., Die Doppelbesteuerungsabkommen der USA, Heft 11 der Schriftenreihe „Münchener Schriften zum Internationalen Steuerrecht“, München 1987, S. 58 f.

<sup>100</sup> Bereits der Titel des US-Modells verdeutlicht die Zielsetzung der US-Abkommenspolitik: „Zur Vermeidung der Doppelbesteuerung und zur Verhinderung der Steuerverkürzung“.

**Merke:** Trotz der Vereinheitlichungstendenzen weichen die einzelnen Abkommen der Länder meist in Details vom Musterabkommen ab. Um einen konkreten Fall beurteilen zu können, genügt es daher nicht, das Musterabkommen allein zu beherrschen. Es müssen sowohl das betroffene DBA selbst als auch Zusatzprotokolle etc. herangezogen werden.

Die folgende Tabelle vermittelt einen Überblick über die wichtigsten Vertragsmuster mit ihren wesentlichen Eigenschaften.

Vertragsmuster	Beschränkung der Besteuerungsrechte und Vermeidung der Doppelbesteuerung	Relevanz
OECD-MA	<ul style="list-style-type: none"> <li>• Einschränkung der Quellenbesteuerung zugunsten der Besteuerung im Ansässigkeitsstaat</li> <li>• Falls dem Quellenstaat dabei ein Besteuerungsrecht verbleibt → Freistellungs- oder Anrechnungsmethode, je nach Ausmaß der Verknüpfung der jeweiligen Einkünfte zum Quellenstaat</li> </ul>	DBA zwischen westlichen Industriestaaten (Grundannahme des ausgeglichenen Wirtschaftsverkehrs)
US-MA	<ul style="list-style-type: none"> <li>• Ähnlich zum OECD-MA</li> <li>• Aber: ausschließliche Verwendung der Anrechnungsmethode</li> </ul>	DBA der USA (zur besonderen Berücksichtigung von US-Interessen)
UN-Modell	<ul style="list-style-type: none"> <li>• Ähnlich zum OECD-MA</li> <li>• Aber: verstärktes Quellenbesteuerungsrecht für Entwicklungsländer</li> <li>• dann Freistellungs- oder Anrechnungsmethode</li> </ul>	DBA mit Entwicklungsländern (zur besonderen Förderung derer Interessen)
Modell der Anden-Gruppe	<ul style="list-style-type: none"> <li>• Weitestgehend uneingeschränkte Quellenbesteuerung</li> </ul>	Gering (Mangelnde Kompromissbereitschaft)

Abbildung 30: Überblick über die wichtigsten Vertragsmuster

## 1.2 Deutsche Abkommenspolitik

Die Bundesrepublik Deutschland verfügt auf dem Gebiet der Besteuerung vom Einkommen und Vermögen über ein dichtes Netz von DBA. Mit allen wichtigen Industrienationen, nahezu allen Ländern Europas<sup>101</sup> und vielen Entwicklungsländern, die sich als bevorzugte Zielländer für deutsche Investitionen herauskristallisiert haben, wurden DBA abgeschlossen. Insgesamt sind derzeit 95 Abkommen auf dem Gebiet der Steuern vom Einkommen und Vermögen in Kraft.<sup>102</sup> Die Abkommen der BRD orientieren sich im Inhalt und Aufbau wesentlich am OECD-MA.<sup>103</sup> Abweichungen erklären sich einerseits durch die unterschiedliche Zugehörigkeit des anderen Vertragsteils zu einer der **drei Gruppen** der Industrie- und Entwicklungsländer bzw. der Länder Süd- und Osteuropas und andererseits durch die spezifischen **Ziele der deutschen Vertragspolitik**.<sup>104</sup>

Vertragsverhandlungen zwischen **Industrienationen** sind durch eine weitgehende Parallelität der Zielvorstellungen gekennzeichnet. Solange die Wirtschaftsbeziehungen – wie zwischen vielen Industrienationen – symmetrisch geprägt sind, führt die gegenseitige Beschränkung von Besteuerungsrechten dazu, dass das DBA-Recht steueraufkommensneutral ist. Nur bei asymmetrischen Wirtschaftsbeziehungen verschiebt sich das Steueraufkommen zu Lasten eines Vertragspartners.

Daher ist die deutsche Abkommenspraxis mit **Entwicklungsländern** durch ein verstärktes Quellenbesteuerungsrecht der Entwicklungsländer und durch die Aufrechterhaltung der Investitionsanreize, die Entwicklungsländer für den erwünschten und erforderlichen Kapitalimport setzen, gekennzeichnet. Die BRD erhält die Investitionsanreize durch eine ausgeweitete Anwendung der sog. **Freistellungsmethode** (erweiterte Betriebsstättendefinition)<sup>105</sup> und durch das Instrument der fiktiven Anrechnung. Im Rahmen der fiktiven Anrechnung (sog. **matching credit**) wird nicht nur die in Entwicklungsländern gewöhnlich geringere Steuerbelastung angerechnet, sondern ein Betrag in Höhe der sonst entstehenden

---

<sup>101</sup> Zwischen den Ländern der EU bestehen DBA auf Grundlage des OECD-MA; vgl. dazu auch EuGH v. 12.05.1998, Rs. C-336/96, FR 1998, S. 849.

<sup>102</sup> Eine Übersicht über den aktuellen Stand der DBA und der Doppelbesteuerungsverhandlungen findet sich im Schreiben des BMF v. 22.01.2014, IV B 2 – 1301/07/10017-05.

<sup>103</sup> Vgl. Lehner, M./ Reimer, E., Generalthema I: Quelle versus Ansässigkeit – Wie sind die grundlegenden Verteilungsprinzipien des Internationalen Steuerrechts austariert?, IStR 2005, S. 547, 550.

<sup>104</sup> Vgl. BMF, Monatsbericht Januar 2004, Berlin 2004, S. 66.

<sup>105</sup> Durch eine erweiterte Betriebsstättendefinition werden weitere Geschäftseinrichtungen im Ausland als Betriebsstätte klassifiziert. Der ausländische Staat kann in der Folge auch deren Gewinne besteuern (Art. 7 Abs. 1 Satz 2 Hs. 1 OECD-MA). Deutschland wendet zur Vermeidung der Doppelbesteuerung bei Einkünften aus einer im Ausland gelegenen gewerblichen Betriebsstätte die Freistellungsmethode an, und dies bei einer erweiterten Betriebsstättendefinition somit umfassender.

inländischen Steuerschuld.<sup>106</sup> Im Ergebnis lassen sich die deutschen DBA mit Entwicklungsländern zwischen dem OECD-MA und dem UN-Modell einordnen. Deutschland hat bspw. bei den Verhandlungen zum DBA mit der Volksrepublik China von 1985<sup>107</sup> das UN-Modell in Ergänzung zum OECD-MA als Muster zugrunde gelegt.

In den **Ländern Süd- und Osteuropas** findet seit dem Ende des Kalten Krieges ein tiefgreifender gesellschaftlicher und wirtschaftlicher Wandel statt. Das wirtschaftliche System wird von einer staatlich gelenkten Wirtschaft auf eine Marktwirtschaft umgestellt. Davon ist auch das Abgabensystem stark betroffen. DBA mit diesen Ländern berücksichtigen die sich aus dem Wandel ergebenden Besonderheiten.

Die **Ziele der deutschen Vertragspolitik** stellen sich als **Zielbündel** dar, in dem die Vermeidung der Doppelbesteuerung lediglich ein Teilziel ist. Die Vermeidung der Doppelbesteuerung soll die Aktivitäten internationaler Unternehmen schützen und eine Besteuerung entsprechend der Leistungsfähigkeit garantieren.

Folgende Ziele spielen eine Rolle bei Vertragsverhandlungen:

- **Wettbewerbspolitik:** die Methoden der Vermeidung der Doppelbesteuerung (Anrechnung/Freistellung) orientieren sich an den wettbewerbspolitischen Überlegungen der Kapitalimport-/Kapitalexportneutralität.  
Deutschland wendet beide Methoden an. Für Einkünfte und Vermögensteile, die der ausländische Vertragspartner ausschließlich besteuert, bevorzugt Deutschland die Anwendung der Freistellungsmethode mit Progressionsvorbehalt als Methode zur Vermeidung der Doppelbesteuerung. Im Gegensatz zu den unilateralen Maßnahmen Deutschlands (insbes. Anrechnungsmethode) erfolgt somit keine Heraufschleusung auf das deutsche Steuerniveau. Durch die vorteilhaftere Freistellungsmethode in den deutschen DBA kommt Investitionen in DBA-Ländern eine besondere Bedeutung zu. Die Anrechnungsmethode findet in deutschen DBA vor allem Anwendung, wenn der Quellenstaat eine Quellensteuer erheben darf.  
Die Anwendung der Methoden auf deutscher Seite ist (zum Teil) unabhängig von der Anwendung durch den anderen Vertragsstaat. So sieht das DBA mit den USA amerikanischerseits ausschließlich das Anrechnungsverfahren vor, während auf deutscher Seite sowohl das Anrechnungsverfahren als auch die Freistellungsmethode normiert werden.
- **Fiskalische Interessen:** ein weiteres Ziel der BRD besteht in der Sicherung des Steueraufkommens. Durch DBA verpflichten sich die Vertragsstaaten zur Beschränkung ihrer Besteuerungsrechte. Solange die bilateralen Wirtschaftsbeziehungen ausgeglichen sind, führt eine eingeschränkte Quellenbesteuerung mit einer

---

<sup>106</sup> Vgl. BMF v. 12.05.1998, IV C 6 – S 1301 – 18/98, DB 1998, S. 1258.

<sup>107</sup> Vgl. DBA-China v. 10.06.1985, BGBl. II 1986, S. 446, BStBl. I 1986, S. 329.

korrespondierend durch die Anrechnungsmethode ebenfalls eingeschränkten Wohnsitzbesteuerung nicht zu einem verminderten Steueraufkommen. Entscheidend für das Verhandlungsziel ist damit die Struktur der Wirtschaftsbeziehungen.

- **Vermeidung doppelter Nichtbesteuerung, Bekämpfung von Missbräuchen und Steueroasen:** in zunehmendem Maße enthalten deutsche DBA Regelungen, die eine Einmalbesteuerung, z.B. bei Qualifikationskonflikten, sicherstellen sollen. Sog. **subject-to-tax-Klauseln**<sup>108</sup> (Vermeidung doppelter Nichtbesteuerung) bzw. sog. **switch-over-Klauseln** (Wechsel von der Freistellungs- zur Anrechnungsmethode)<sup>109</sup> sollen aus Sicht der Verhandlungspartner unerwünschte Steuerverkürzungen vermeiden. Bisher gingen Störungen des Wettbewerbs der Steuerrechte vor allem von einer begrenzten Zahl von Niedrigsteuereändern aus. Nach neueren Entwicklungen sind auch auf dem Territorium der Hochsteuereländer der EU steuersparende Gestaltungen möglich. Rein nationale Unternehmen werden durch diese Wettbewerbsverzerrungen benachteiligt mit der Folge, dass die Gleichmäßigkeit der Besteuerung gefährdet ist. Bei zukünftigen Neuverhandlungen der DBA werden daher korrigierende Eingriffe zu erwarten sein.

**Merke:** Die deutschen DBA orientieren sich weitestgehend am OECD-MA. Abweichungen ergeben sich aus zwei wesentlichen Gründen:

**(1) Zugehörigkeit des Vertragspartners zu einer bestimmten Ländergruppe**

- Industrienationen (ausgeglichener Wirtschaftsverkehr)
- Entwicklungsländer (verstärktes Quellenbesteuerungsrecht und Instrument des „matching credit“)
- Länder Süd- und Osteuropas (Besonderheiten des Wandels hin zu marktwirtschaftlichen Systemen)

**(2) Ziele der deutschen Vertragspolitik**

- Wettbewerbspolitische Überlegungen (Kapitalimport- und -exportneutralität)
- Fiskalische Interessen (Sicherung des Steueraufkommens)
- Vermeidung doppelter Nichtbesteuerung und Bekämpfung von Missbrauch und Steueroasen

<sup>108</sup> Durch die „subject-to-tax“-Klausel erhält der eine Staat das Besteuerungsrecht „zurück“, wenn der andere Staat aufgrund fehlender innerstaatlicher Normen diesen Tatbestand nicht besteuern kann.

<sup>109</sup> Erhebt der Quellenstaat keine Steuer, so werden beim Anrechnungsverfahren diese Einkünfte im Wohnsitzstaat der Besteuerung im Rahmen des Welteinkommens unterworfen, während bei der Freistellungsmethode diese unberücksichtigt bleiben („switch-over“-Klausel).

## 2 DBA als Völkerrecht: Rechtliche Besonderheiten

### 2.1 Rechtliche Grundlagen

#### 2.1.1 Definition und Rechtsnatur eines DBA

Die einzelnen Staaten der Völkergemeinschaft sind in Bezug auf ihre Steuergesetzgebung und Steuerrechtsanwendung souverän. Dabei ist die Besteuerung wirtschaftlicher Aktivitäten völkerrechtlich zulässig, wenn der steuerliche Tatbestand eine tatsächliche Beziehung zum besteuernenden Staat aufweist.<sup>110</sup> Da davon ausgegangen werden kann, dass die einzelnen nationalen Steuergesetze völkerrechtskonform sind, widersprechen Doppelbesteuerungen, die aus dem Zusammenwirken mehrerer nationaler Steuergesetze entstehen, auch nicht geltendem Völkerrecht.<sup>111</sup> Aufgrund der staatlichen Souveränität besteht ebenso die Möglichkeit, bestehende Besteuerungsansprüche bilateral zugunsten des Steuerpflichtigen einzuschränken, um Doppelbesteuerungen zu vermeiden.

Das Recht der DBA stellt einen Teilbereich des Internationalen Steuerrechts i.e.S. dar. Es umfasst alle Rechtsnormen, deren Quelle die Doppelbesteuerungsabkommen sind.

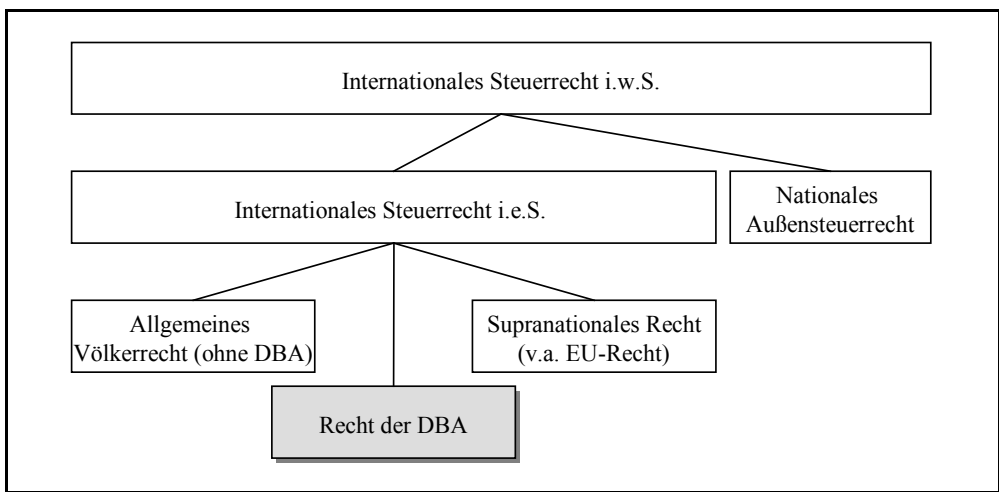


Abbildung 31: Einordnung des Rechts der DBA in das Internationale Steuerrecht i.w.S.<sup>112</sup>

<sup>110</sup> Vgl. BFH v. 16.12.1964, II-154-61-U, BStBl. III 1965, S. 135; BFH v. 18.12.1963, I-230-61-S, BStBl. III 1964, S. 254, 256 f.

<sup>111</sup> Vgl. BFH v. 14.02.1975, VI-R-210/72, BStBl. II 1975, S. 498; BFH v. 18.12.1963, I-230-61-S, BStBl. III 1964, S. 257.

<sup>112</sup> In Anlehnung an Scheffler, W., Besteuerung grenzüberschreitender Unternehmenstätigkeit, 2. Aufl., München 2002, S. 28.



Vertragliche Vereinbarungen zwischen zwei Staaten mit dem Ziel der Vermeidung der Doppelbesteuerung werden als Doppelbesteuerungsabkommen bezeichnet. **Doppelbesteuerungsabkommen** sind **völkerrechtliche Verträge**, deren Zustandekommen sich nach den Regeln des Wiener Übereinkommens über das Recht der Verträge (**WÜRV**) vom 23. Mai 1969 bestimmt.<sup>113</sup> Durch ein DBA verpflichten sich zwei souveräne Staaten, ihre durch innerstaatliches Recht bestehenden Besteuerungsansprüche zu beschränken.<sup>114</sup>

**DBA begründen keine Besteuerungsansprüche**, sondern schränken bestehende innerstaatliche Besteuerungsrechte ein,<sup>115</sup> indem bestimmt wird, welche von mehreren kollidierenden Besteuerungskompetenzen zurückzutreten hat. DBA-Recht erfüllt die Funktion einer **rechtlichen Schranke**.<sup>116</sup> Die vom Abkommen auferlegten Schranken können sich auf die Besteuerungsgrundlage oder lediglich auf die Besteuerungshöhe beziehen. Das Ausmaß der Schrankenwirkung bestimmt sich nach dem Grad der wirtschaftlichen Verknüpfung des Steuergutes mit den beteiligten Volkswirtschaften. Ob und inwieweit ein Staat von seinem durch ein DBA aufrechterhaltenen Besteuerungsrecht Gebrauch macht, richtet sich ausschließlich nach seinem innerstaatlichen Recht. Sind die innerstaatlichen Vorschriften weiter gefasst als die Regelung des DBA, so darf der Staat sein Besteuerungsrecht nur innerhalb der vom DBA gezogenen Grenzen ausüben. Sind hingegen die DBA-rechtlichen Regelungen weiter gefasst als die innerstaatlichen, so kann der Staat nur im Rahmen seiner nationalen Vorschriften besteuern. DBA können nach herrschender Meinung keine Besteuerungsrechte begründen.

**Merke:** DBA können keine neuen innerstaatlichen Besteuerungsrechte schaffen.

DBA können nur bestehende Besteuerungsrechte einschränken:

Nationale Vorschriften > DBA	⇒	DBA
Nationale Vorschriften < DBA	⇒	Nationale Vorschriften

Falls nationale Vorschriften weiter gefasst sind als ein DBA, dann regelt ausschließlich dieses DBA die Besteuerung.

Falls umgekehrt das DBA weiter gefasst ist, wird die Besteuerung durch das weniger weitgehende nationale Recht geregelt.

<sup>113</sup> Vgl. BGBl. II 1985, S. 926.

<sup>114</sup> Vgl. BFH v. 28.06.1972, I-R-35/70, BStBl. II 1972, S. 789.

<sup>115</sup> Vgl. RFH v. 03.10.1935, III-A-267/34, RStBl. 1935, S. 1400; RFH v. 14.07.1938, III-78/38, RStBl. 1938, S. 937; BFH v. 15.01.1971, III-R-125/69, BStBl. II 1971, S. 380; Art. 13 Nr. 3 OECD-MK.

<sup>116</sup> Die Bezeichnung des Rechts der DBA als Schrankenrecht geht auf Debatin, H., zurück; vgl. ders., Doppelbesteuerungsabkommen und innerstaatliches Recht, DStR 1992, Beihefter zu Heft 23, S. 2; a.A. Wassermeyer, F., in: Debatin, H./ Wassermeyer, F. (Hrsg.), Doppelbesteuerung, Band I: Kommentierung des OECD-MA, 125. Erg.-Lfg., München 2014, Art. 1 MA, Rz. 9.

Für die Anwendung von DBA ergibt sich aus der Schrankenfunktion folgende zweistufige **Prüfungsreihenfolge**: Zunächst ist zu untersuchen, welchem Vertragsstaat in welcher Höhe für ein bestimmtes Steuergut das Besteuerungsrecht zugewiesen wird. In einem zweiten Schritt wird geprüft, ob und auf welche Weise das nationale Außensteuerrecht den Umfang und die Höhe der Steuerbelastung konkretisiert.

**Merke:** DBA-Recht ist Schrankenrecht.

Nationales Steuerrecht begründet Steueransprüche dem Grunde und der Höhe nach. Es bestimmt das „Ob“ und „Wie“. **DBA setzen Schranken** gegen diese nationale Steuerpflicht (das „Ob“). Die Schrankenwirkung kann sich auf die Besteuerungsgrundlage oder auf die Besteuerungshöhe beziehen.

### 2.1.2 Zustandekommen eines DBA und Überleitung in nationales Recht

Nach Art. 59 Abs. 1 GG vertritt der Bundespräsident die BRD völkerrechtlich. Für die Vertragsverhandlungen auf dem Gebiet der DBA statet allerdings der Bundespräsident Vertreter des Bundesministeriums der Finanzen mit einer Vollmacht aus. Je nach Notwendigkeit werden Mitarbeiter anderer Ministerien, vor allem des Außenministeriums, hinzugezogen.

Als Grundlage für die Erarbeitung eines Abkommenstextes dient das OECD-MA, für den Fall der Revision eines DBA der bereits bestehende Vertragstext. Für Vertragsverhandlungen zwischen Entwicklungsländern wird das OECD-MA gegebenenfalls modifiziert. Schlussprotokolle und Briefwechsel sind Bestandteile des Abkommens. Die Verhandlungsleiter unterzeichnen das Abkommen (**Paraphierung**). Im Gegensatz zu den allgemeinen Regeln des Völkerrechts (Art. 25 GG) sind DBA als spezielles Völkerrecht weder automatisch innerstaatliches Recht noch gehen sie diesem automatisch vor. Laut Art. 59 Abs. 2 Satz 1 GG bedarf ein völkerrechtlicher Vertrag, der sich auf Gegenstände der Bundesgesetzgebung bezieht, der parlamentarischen Zustimmung in Form eines **Zustimmungsgesetzes**.<sup>117</sup> Durch das Zustimmungsgesetz wird der Inhalt des DBA unmittelbar anwendbares, innerstaatliches Recht.

<sup>117</sup> Bzgl. der Umsetzung von Völkerrechtsverträgen in innerstaatliches Recht besteht ein Theorienstreit: Vollzugstheorie vs. Transformationstheorie; die h.M. geht von der Vollzugstheorie aus, wonach ein DBA mit seinem gesamten völkerrechtlichen Inhalt anzuwenden ist. Das Zustimmungsgesetz wird als Anwendungsbefehl verstanden, der den völkerrechtlichen Vertrag innerstaatlich für verbindlich erklärt; vgl. Drüen, A., in: Tipke, K./ Kruse, H.-W., Abgabenordnung, Finanzgerichtsordnung, Kommentar zur AO 1977 und FGO, 136. Erg.-Lfg., Köln 2014, § 2, Tz. 28; vgl. auch Vogel, K., in: Vogel, K./ Lehner, M. (Hrsg.), Doppelbesteuerungsabkommen Kommentar, 5. Aufl., München 2008, Einl., Rz. 61 f.

Internationales Steuerrecht

Grundlagen für Studium und Steuerberaterprüfung

Brähler, G.

2014, XXIX, 547 S. 145 Abb., Softcover

ISBN: 978-3-658-03844-1