

# B. Doppelbesteuerung und Minderbesteuerung im Lichte des Untersuchungsgegenstands

## I. Begriffsabgrenzung und Entstehungsursachen

Die Begrifflichkeiten der Doppelbesteuerung und der Minderbesteuerung sind grundsätzlich nicht als *termini technici* ausgestaltet.<sup>23</sup> In Ermangelung eines Rechtsbegriffs besteht ihnen gegenüber demzufolge keine inhaltlich eindeutige Bestimmtheit.<sup>24</sup> In Bezug auf die Doppelbesteuerung hat sich jedoch zumindest ein international anerkanntes Begriffsverständnis herausgebildet.<sup>25</sup> Unter internationaler Doppelbesteuerung im rechtlichen Sinne (juristische Doppelbesteuerung) wird *per definitionem* demnach „die Erhebung vergleichbarer Steuern in zwei (oder mehreren) Staaten von demselben Steuerpflichtigen für denselben Steuergegenstand und denselben Zeitraum“<sup>26</sup> verstanden.<sup>27</sup> Der Begriff wird

---

23 Vgl. *Wassermeyer* in *Wassermeyer*, DBA, Vor Art. 1 MA Rz. 1.

24 Vgl. *Jacobs*, Internationale Unternehmensbesteuerung7, 3.

25 In diesem Zusammenhang siehe *Schönfeld/Häck* in *Schönfeld/Ditz*, DBA, Systematik Rz. 2; *Jacobs*, Internationale Unternehmensbesteuerung7, 3.

26 So der Begriff der internationalen juristischen Doppelbesteuerung in Tz. 1 der Einl. des MK.

27 Die Ausführungen sind teilweise wortgleich übernommen aus *Beck/Moser*, StuW 2014, 258 (258 ff.). Der Doppelbesteuerungs-begriff und die Merkmale juristischer Doppelbesteuerung sind ausführlich dargestellt bei *Schaumburg*, Internationales Steuerrecht3, Rz. 12.1 ff.; *Kluge*, Das Internationale Steuerrecht4, B 20 ff. Siehe zur Thematik auch *Rust*, Double Taxation, in *Rust*, Double Taxation within the European Union, 1 (1 ff.); *Vogel* in *Vogel/Lehner*, DBA, Einl. Rz. 2; *Wassermeyer* in *Wassermeyer*, DBA, Vor Art. 1 MA Rz. 1; *Schönfeld/Häck* in *Schönfeld/Ditz*, DBA, Systematik Rz. 2; *Frotscher*, Internationales Steuerrecht3, Rz. 3; *Jacobs*, Internationale Unternehmensbesteuerung7, 3; *Mössner* in *Mössner*, Steuerrecht international tätiger Unternehmen4, Rz. 2.244 ff.; *Höhl/Höring*, Das Steuerrecht international agierender Unternehmen, 29 ff.; *Scheffler*, Internationale betriebswirtschaftliche Steuerlehre3, 7; *Brähler*, Internationales Steuerrecht8, 16 ff.; *Rose*, Internationales Steuerrecht6, 54; *Reith*, Internationales Steuerrecht, Rz. 3.41; *Krause*, Internationale Doppelbesteuerung, 8. Zur kritischen Auseinandersetzung mit dem Begriff der Doppelbesteuerung siehe *Mössner*, Die Methoden zur Vermeidung der Doppelbesteuerung – Vorzüge, Nachteile, aktuelle Probleme, in *Vogel*, Grundfragen des Internationalen Steuerrechts, 135 (135 ff.).

folglich durch die Elemente Steuersubjekt-, Steuerobjekt- und Besteuerungszeitraumidentität<sup>28</sup> sowie der Gleichartigkeit der Steuern geprägt.<sup>29</sup> Ferner ist in Abgrenzung zur Terminologie der Doppelbelastung, welche auf dieselbe Abgabengewalt zurückzuführen ist, auf eine Besteuerung durch unterschiedliche Hoheitsträger abzustellen.<sup>30</sup> Demgegenüber wird im Fall der Abweichung des Steuersubjekts bei ansonsten identischen Gegebenheiten von einer wirtschaftlichen Doppelbesteuerung gesprochen.<sup>31</sup> Die quantitative Betrachtung der Doppelbesteuerung fördert zutage, dass die Gesamtsteuerbelastung regelmäßig höher ist als im reinen Inlandsfall.<sup>32</sup>

Die grundsätzliche Entstehungsursache der internationalen Doppelbesteuerung konkretisiert sich in der Überschneidung von zwischenstaatlicher steuerrechtlicher Anknüpfung.<sup>33</sup> Demnach ist es jedem Staat aufgrund des Souveränitätsprinzips anheimgestellt, mit einer Leistungspflicht verknüpfte Steueran-

- 
- 28 Die Identität des Besteuerungszeitraums entfaltet lediglich für fortlaufend erhobene Steuern Geltung, vgl. *Kluge*, Das Internationale Steuerrecht4, B 26.
  - 29 Vgl. *Vogel* in *Vogel/Lehner*, DBA, Einl. Rz. 1 ff.; *Kluge*, Das Internationale Steuerrecht4, B 24 ff.; *Höhn/Höring*, Das Steuerrecht international agierender Unternehmen, 30.
  - 30 Hierzu siehe *Fischer/Kleineidam/Warneke*, Internationale Betriebswirtschaftliche Steuerlehre, 28; *Kluge*, Das Internationale Steuerrecht4, B 20; *Krause*, Internationale Doppelbesteuerung, 8; *Höhn/Höring*, Das Steuerrecht international agierender Unternehmen, 29; *Reith*, Internationales Steuerrecht, Rz. 3.44. Weitere Nachweise und der Hinweis auf eine unterschiedliche Begriffsverwendung finden sich bei *Schaumburg*, Internationales Steuerrecht3, Rz. 12.3.
  - 31 Vgl. *Jacobs*, Internationale Unternehmensbesteuerung7, 3; *Schaumburg*, Internationales Steuerrecht3, Rz. 12.4; *Kluge*, Das Internationale Steuerrecht4, B 25; *Vogel* in *Vogel/Lehner*, DBA, Einl. Rz. 4; *Wassermeyer* in *Wassermeyer*, DBA, Vor Art. 1 MA Rz. 1; *Schönfeld/Hück* in *Schönfeld/Ditz*, DBA, Systematik Rz. 2; *Frotscher*, Internationales Steuerrecht3, Rz. 3; *Grotherr* in *Gosch/Kroppen/Grotherr*, DBA, Grundlagen Teil 1 Abschn. 1 Rz. 23 f.; *Mössner* in *Mössner*, Steuerrecht international tätiger Unternehmen4, Rz. 2.249; *Höhn/Höring*, Das Steuerrecht international agierender Unternehmen, 30; *Brähler*, Internationales Steuerrecht8, 17 f.; *Rose*, Internationales Steuerrecht6, 54; *Reith*, Internationales Steuerrecht, Rz. 3.43; *Krause*, Internationale Doppelbesteuerung, 8 f.; *Bühler*, Prinzipien des Internationalen Steuerrechts, 32; *Flick*, StuW 1960, 329 (329 ff.).
  - 32 Siehe hierzu *Hannes*, Qualifikationskonflikte im Internationalen Steuerrecht, 8, der im Rahmen der Gesamtsteuerbelastung auf den höchstbesteuernden Staat als Vergleichsmaßstab rekurriert.
  - 33 Zu den Ursachen der Doppelbesteuerung vgl. *Schaumburg*, Internationales Steuerrecht3, Rz. 13.1 ff.; *Rose*, Internationales Steuerrecht6, 55 f.; *Brähler*, Internationales Steuerrecht8, 19 f.; *Scheffler*, Internationale betriebswirtschaftliche Steuerlehre3, 9 ff.; *Krause*, Internationale Doppelbesteuerung, 9 ff.

sprüche autonom festzulegen.<sup>34</sup> In den Grenzen völkerrechtlicher Grundsätze bedarf es für eine derartige Leistungspflicht jedoch eines berechtigten Anknüpfungsmerkmals in Gestalt einer persönlichen oder sachlichen Verbindung.<sup>35</sup> Knüpft nun mehr als ein Staat seine Leistungspflicht an denselben Sachverhalt, besteht die Gefahr einer Doppelbesteuerung. Als klassische Form ist dabei die Interferenz von unbeschränkter Steuerpflicht im Wohnsitzstaat des Steuersubjekts zusammen mit dem Universalitätsprinzip<sup>36</sup> und der beschränkten Steuerpflicht im Quellenstaat des Steuerobjekts gemeinsam mit dem Territorialitätsprinzip zu nennen. Aber auch sämtliche weitere Kombinationsmöglichkeiten von unbeschränkter und beschränkter Steuerpflicht sind als Ursache denkbar.<sup>37</sup> Im Rahmen des Untersuchungsgegenstandes sind diejenigen Doppelbesteuerungen ins Licht zu heben, die trotz eines bestehenden Doppelbesteuerungsabkommens nicht vermieden werden.

Das Verständnis über die Minderbesteuerung<sup>38</sup> im internationalen Kontext ist hingegen weniger gefestigt.<sup>39</sup> Als Gegenstück zur Doppelbesteuerung kann

---

34 Hierzu *Bühler*, Prinzipien des Internationalen Steuerrechts, 132; *Fischer/Kleineidam/Warneke*, Internationale Betriebswirtschaftliche Steuerlehre, 42; *Rose*, Internationales Steuerrecht6, 27; *Brähler*, Internationales Steuerrecht8, 3; *Kaminski/Strunk*, Steuern in der internationalen Unternehmenspraxis, 10. Hierzu auch BFH vom 24.10.1969, III R 101/66, BStBl. II 1970, 275, unter II.2.

35 Dieses Prinzip der tatsächlichen Anknüpfung ergibt sich aus dem Völkergewohnheitsrecht, vgl. dazu und den verschiedenen Anknüpfungsmerkmalen *Brähler*, Internationales Steuerrecht8, 3 ff.; *Rose*, Internationales Steuerrecht6, 28 f.

36 Universalitätsprinzip und Territorialitätsprinzip regeln die Abgrenzung der Steuerbemessungsgrundlage bzw. den sachlichen Umfang, vgl. *Fischer/Kleineidam/Warneke*, Internationale Betriebswirtschaftliche Steuerlehre, 45; *Brähler*, Internationales Steuerrecht8, 5 f.

37 Zu den verschiedenen Szenarien, die zu einer Doppelbesteuerung führen können mit Beispielen siehe *Brähler*, Internationales Steuerrecht8, 19 ff. Hierzu auch *Kluge*, Das Internationale Steuerrecht4, B 30.

38 Der Begriff geht auf *Bühler* zurück, der hierunter eine Besteuerung versteht, die hinter einer richtigen Steuergesetzesanwendung in Bezug auf den Steuertatbestand zurückbleibt, vgl. *Bühler*, Prinzipien des internationalen Steuerrechts, 169 f. Hierzu auch *Kluge*, Das Internationale Steuerrecht4, B 34; *Höhm/Höring*, Das Steuerrecht international agierender Unternehmen, 32. Zum Begriff der Minderbesteuerung im Schrifttum siehe *Jacobs*, Internationale Unternehmensbesteuerung7, 4; *Rose*, Internationales Steuerrecht6, 58 f.; *Scheffler*, Internationale betriebswirtschaftliche Steuerlehre3, 94; *Burmester*, Zur Systematik internationaler Minderbesteuerung und ihrer Vermeidung, in *Burmester/Endres*, Festschrift Debatin, 55 (55 ff.); *Meyer*, Die Vermeidung internationaler Doppel- und Minderbesteuerung auf der Grundlage des Ursprungsprinzips, 123; *Lentz*, Vermeidung einer Minderbesteuerung von Unternehmenseinkünften, 11 ff.; *Vogel*, DStZ 1997, 269 (274 f.); *Reith*, Internationales

sie als Situation umgrenzt werden, bei dem im Rahmen eines grenzüberschreitenden steuerlich relevanten Sachverhalts die verschiedenen Hoheitsgewalten dasselbe Steuerobjekt nicht besteuern (Doppelnichtbesteuerung – sog. weiße Einkünfte) oder jedenfalls geringer besteuern als im Vergleich zu einer singulären Erfassung der Einkünfte in einem Staat (sog. graue Einkünfte).<sup>40</sup> Der Begriff der Minderbesteuerung hat damit eher eine deskriptive Funktion, die auf die Beschreibung eines ergebnisorientierten Zustandes zielt.<sup>41</sup> Als quantitatives Kriterium ist auf die Gesamtsteuerbelastung abzuheben, die regelmäßig geringer ist als bei einer rein inländischen Tätigkeit und somit das wirtschaftliche Pendant zur Doppelbesteuerung darstellt.<sup>42</sup> Überdies wird als qualitatives Merkmal das Vorhandensein eines ungerechtfertigten Wettbewerbsvorteils angebracht.<sup>43</sup>

Die Entstehungsursache ist stets auf ein unterschiedliches Steuergefälle oder der abweichenden Abkommensanwendung zwischen den Abgabenhoheiten<sup>44</sup> zurückzuführen.<sup>45</sup> Es kann diesbezüglich zwischen systembedingter und

---

Steuerrecht, Rz. 3.45; *Lipp*, Die stille Gesellschaft im nationalen und internationalen Kontext, 38 f.

39 Vgl. *Kluge*, Das Internationale Steuerrecht<sup>4</sup>, B 34; *Rose*, Internationales Steuerrecht<sup>6</sup>, 52; *Reith*, Internationales Steuerrecht, Rz. 3.45; *Höhm/Höring*, Das Steuerrecht international agierender Unternehmen, 32.

40 Vgl. *Scheffler*, Internationale betriebswirtschaftliche Steuerlehre<sup>3</sup>, 94; *Rose*, Internationales Steuerrecht<sup>6</sup>, 58. Ähnlich im Zusammenhang mit dem Begriff der doppelten Nichtbesteuerung, *Jankowiak*, Doppelte Nichtbesteuerung im Internationalen Steuerrecht, 21, *Rust*, Internationale Doppelte Nichtbesteuerung, in *Lüdicke*, Vermeidung der Doppelbesteuerung und ihre Grenzen, 37.

41 Vgl. *Kluge*, Das Internationale Steuerrecht<sup>4</sup>, B 34.

42 So setzt *Hannes*, Qualifikationskonflikte im Internationalen Steuerrecht, 8, die Gesamtsteuerbelastung in Relation zum niedrigstbesteuernenden Staat. Vgl. auch *Kluge*, Das Internationale Steuerrecht<sup>4</sup>, B 34.

43 Vgl. *Jacobs*, Internationale Unternehmensbesteuerung<sup>7</sup>, 4, der damit gänzlich von der Anknüpfung an eine spezifische Entstehungsursache, wie der missbräuchlichen Ausnutzung von Steuersystemunterschieden oder der mangelnden Abstimmung der Steuerrechtsordnungen abstrahiert.

44 *Lüdicke*, Überlegungen zur deutschen DBA-Politik, 87, betont ebenfalls eine trennscharfe Abgrenzung zwischen den Fällen der Minderbesteuerung, die mit und solche, die ohne Anwendung der Doppelbesteuerungsabkommen entstehen.

45 Im Gegensatz zu vielen anderen Darstellungen soll hier nicht zwingend auf die dahinterstehende Intention abgehoben werden, wie bspw. eine Missbrauchs- oder Gestaltungsintention, so aber statt vieler *Burmester*, Zur Systematik internationaler Minderbesteuerung und ihrer Vermeidung, in *Burmester/Endres*, Festschrift Debatin, 55 (56).

gestaltungsbedingter Minderbesteuerung differenziert werden.<sup>46</sup> Für Zwecke der hier angelegten Untersuchung ist vordringlich die Art an Minderbesteuerung relevant, die aus einer abweichenden Abkommensanwendung resultiert.

Der vorhandene Kerngehalt über das Begriffsverständnis der Doppelbesteuerung und der Minderbesteuerung kann zumindest als hinreichend zur Umreißung des Phänomens und der Problematik erachtet werden. Die fehlende rechtliche Präzisierung mag dahingehend ohne Belang sein, da weder die Doppelbesteuerung noch die Minderbesteuerung als Tatbestandsmerkmale rechtlicher Normen fungieren.<sup>47</sup> Gerade in Bezug auf die Doppelbesteuerungsabkommen als Teil des Untersuchungsgegenstandes ist zu konstatieren, dass die Doppelbesteuerung oder die Minderbesteuerung keine Anwendungsvoraussetzungen darstellen.<sup>48</sup> Insgesamt sind die Begriffe für das Internationale Steuerrecht im Allgemeinen und für die vorliegende Untersuchung im Speziellen von zentraler Bedeutung. Sie sind jedoch als Begriffe übergeordneter Zweckorientierung zu begreifen und nicht als Rechtsfolgen auslösende Momente.

## II. Notwendigkeit der Beseitigung

Die Doppelbesteuerung und die Minderbesteuerung können im Grundsatz als ein Problem der Verteilungsgerechtigkeit<sup>49</sup> und Verteilungseffizienz angesehen werden.<sup>50</sup> Dieser Befund soll im Folgenden unter rechtswissenschaftlichen und wirtschaftswissenschaftlichen Gesichtspunkten näher beleuchtet, gewürdigt

---

46 Zur Darstellung der systembedingten und gestaltungsbedingten Minderbesteuerung siehe Höhn/Höring, Das Steuerrecht international agierender Unternehmen, 32; Kahle/Wildermuth, Ubg 2013, 405 (410); Lentz, Vermeidung einer Minderbesteuerung von Unternehmenseinkünften, 15 ff.; Burmester, Zur Systematik internationaler Minderbesteuerung und ihrer Vermeidung, in Burmester/Endres, Festschrift Debatin, 55 (56 ff.); Lipp, Die stille Gesellschaft im nationalen und internationalen Kontext, 38 f.

47 So auch Höhn/Höring, Das Steuerrecht international agierender Unternehmen, 33.

48 Vgl. Schönfeld/Häck in Schönfeld/Ditz, DBA, Systematik Rz. 3; Wassermeyer in Wassermeyer, DBA, Vor Art. 1 MA Rz. 2.

49 Zur Doppelbesteuerung als Gerechtigkeitsproblem siehe Wassermeyer in Wassermeyer, DBA, Vor Art. 6-22 MA Rz. 14.

50 Zurückgehend auf Musgrave, Criteria for Foreign Tax Credit, in Baker, Taxation and Operations Abroad, 83 (83 ff.), sind die Wertungen in Hinblick auf die wirtschaftliche Effizienz und in Hinblick auf die Gerechtigkeit zu differenzieren, vgl. Vogel in Vogel/Lehner, DBA, Einl. Rz. 24.

und im Rahmen der Zweckorientierung als Rechtfertigungsbasis für den Untersuchungsgegenstand dienstbar gemacht werden.<sup>51</sup>

## 1. Rechtswissenschaftliche Perspektive

Aus der rechtswissenschaftlichen Perspektive ist im Zusammenhang mit der Notwendigkeit zur Beseitigung von Doppelbesteuerung und Minderbesteuerung die grundsätzliche Frage aufzuwerfen, ob sich aus einem rechtlich fundierten Verbot gar eine Pflicht für staatliches Handeln ableiten lässt. Zu diesem Zweck soll eine Untersuchung der verschiedenen Normbereiche vorgenommen werden.

### a. Verfassungsrechtliche Perspektive

Wie bereits angemerkt gehören Doppelbesteuerungen und Minderbesteuerungen zu den Fragestellungen der Steuergerechtigkeit. Da in ihr ein wesentliches Anforderungsprinzip an das Steuersystem gesehen wird,<sup>52</sup> lassen sich diesbezüglich auch juristische Aussagen gewinnen. Die Steuergerechtigkeit findet ihren Niederschlag grundsätzlich im allgemeinen Gleichheitssatz.<sup>53</sup> Neben dem Gebot der Rechtanwendungsgleichheit<sup>54</sup> ist gleichfalls der Steuergesetzgeber gem. Art. 1 Abs. 3, Art. 20 Abs. 3 GG an eine Rechtsetzungsgleichheit<sup>55</sup> gebunden. Die Gerechtigkeitswertung erfolgt über den steuerspezifischen Vergleichsmaßstab der wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit.<sup>56</sup> Dabei entfaltet das Leistungsfähigkeitsprinzip als Fundamentalprinzip des Einkommensteuerrechts eine systemtragende Funktion.<sup>57</sup> Obwohl das Leistungsfähigkeitsprinzip nicht ausdrücklich normiert ist, erlangt es in Verbindung mit dem allgemeinen

---

51 Die Überlegungen zum rechtswissenschaftlichen Teil der Doppelbesteuerung sind größtenteils entnommen aus *Beck/Moser*, *StuW* 2014, 258 (258 ff.).

52 Hierzu bereits *Smith*, *An Inquiry into the Nature and Causes of the Wealth of Nations* 5, 703 ff.

53 Siehe in diesem Zusammenhang *Rüfner* in *Kahl/Waldhoff/Walter*, *BK-GG*, Art. 3 Abs. 1 GG Rz. 2 ff.

54 Hierzu grundlegend das Zinsurteil, *BVerfG* vom 27.06.1991, 2 BvR 1493/89, *BVerfGE* 84, 239.

55 *BVerfG* vom 23.10.1951, 2 BvG 1/51, *BVerfGE* 1, 14 (52).

56 Vgl. *Lang* in *Tipke/Lang*, *Steuerrecht* 20, § 4 Rz. 77; *Hey* in *Tipke/Lang*, *Steuerrecht* 21, § 3 Rz. 121. Grundlegend zum Leistungsfähigkeitsprinzip als Gerechtigkeitsprinzip *Kraft*, *Steuergerechtigkeit und Gewinnermittlung*, 7 ff.

57 Vgl. *Tipke*, *Die Steuerrechtsordnung*, Bd. I 2, 481; *Lang*, *StuW* 2013, 53 (57 f.); *Kirchhof*, *StuW* 2000, 316 (325 f.); *Birk*, *StuW* 2000, 328 (329).

Gleichheitssatz verfassungsrechtliche Geltung.<sup>58</sup> Der allgemeine Gleichheitssatz des Art. 3 Abs. 1 GG gebietet eine Gleichbehandlung von wesentlich Gleichem und eine Ungleichbehandlung von wesentlich Ungleichem.<sup>59</sup> Dementsprechend sind Steuerpflichtige bei gleicher Leistungsfähigkeit auch gleich hoch zu besteuern (horizontale Steuergerechtigkeit) und die Besteuerung hoher Einkommen hat im Vergleich zu niedrigen Einkommen angemessen zu sein (vertikale Steuergerechtigkeit).<sup>60</sup> Diesbezüglich orientiert sich die lastengleiche Besteuerung an der individuellen wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit.<sup>61</sup> Eine Einschränkung des Leistungsfähigkeitsprinzips vermag allein über besondere sachliche Rechtfertigungsgründe eine Legitimation zu erlangen.<sup>62</sup> Kann eine Rechtfertigung nicht in dieser Art nachgewiesen werden, ist ein verfassungsrechtlicher Verstoß zu konstatieren.<sup>63</sup> Grundsätzlich ist der Gesetzgeber demzufolge bei der Schaffung steuerrechtlicher Normen an die Umsetzung des Leistungsfähigkeitsprinzips als verfassungsrechtliches Gebot gebunden.

Dem Leistungsfähigkeitsprinzip kommt auch im Internationalen Steuerrecht eine besondere Bedeutung zu.<sup>64</sup> So müssen sich Konzeptionen wie das Welteinkommensprinzip, das Quellenprinzip und die Normen zur Vermeidung der Doppelbesteuerung desgleichen am Leistungsfähigkeitsprinzip messen lassen.<sup>65</sup> Im Rahmen des Quellenprinzips ist eine Unterscheidung in in- und ausländische Leistungsfähigkeit angezeigt.<sup>66</sup> Hier erfolgt eine Anknüpfung

---

58 Vgl. *Tipke*, Die Steuerrechtsordnung I, Bd. I2, 349 ff.

59 BVerfG vom 16.03.2005, 2 BvL 7/00, BVerfGE 112, 268 (279); vom 21.06.2006, 2 BvL 2/99, BVerfGE 116, 164.

60 BVerfG vom 29.05.1990, 1 BvL 20/84, 1 BvL 26/84, 1 BvL 4/86, BVerfGE 82, 60.

61 Vgl. *Tipke*, Die Steuerrechtsordnung I, Bd. I2, 479 ff.; vgl. auch *Wernsmann* in Hübschmann/Hepp/Spitaler, AO/FGO, § 4 AO Rz. 410.

62 Das BVerfG hat insbesondere außerfiskalische Förderungs- und Lenkungszwecke und Typisierungs- und Vereinfachungserfordernisse anerkannt, BVerfG vom 09.12.2008, 2 BvL 1/07, 2 BvL 2/07, 2 BvL 1/08, 2 BvL 2/08, BVerfGE 122, 210 (233).

63 Vgl. *Birk*, Das Leistungsfähigkeitsprinzip als Maßstab der Steuernormen, 171 ff.; *Bach*, StuW 1991, 116 (130); *Mössner*, Beschränkungen des Verlustausgleichs und Verlustabzugs, in Wassermeyer, Grundfragen der Unternehmensbesteuerung, 231 (234). Vgl. auch *Drüen* in *Tipke/Kruse*, AO/FGO, § 3 AO Rz. 50.

64 Siehe hierzu ebenfalls *Wehrße*, Grenzüberschreitende Besteuerung von Personengesellschaften im internationalen Vergleich, 218 ff.

65 Vgl. *Schaumburg*, Das Leistungsfähigkeitsprinzip im internationalen Steuerrecht, in Lang, Festschrift *Tipke*, 125 (127); *Höhn/Höring*, Das Steuerrecht international agierender Unternehmen, 45.

66 Vgl. *Vogel*, Die Besteuerung von Auslandseinkünften – Prinzipien und Praxis, in Vogel, Grundfragen des Internationalen Steuerrechts, 3 (28 ff.); *Mössner*, Die Metho-

an die inländischen Quellen, wodurch auf eine wirtschaftlich und auf Wettbewerb gerichtete enge Verbindung des Steuerpflichtigen mit der jeweiligen Volkswirtschaft abgestellt wird.<sup>67</sup>

Hingegen besteht beim Welteinkommensprinzip der relevante Vergleichsmaßstab in der Gesamtleistungsfähigkeit. Die rechtliche Grundausrichtung evoziert dabei allerdings eine Doppelbesteuerung, wodurch eine Verletzung der Gleichmäßigkeit der Besteuerung i.S.d. Leistungsfähigkeitsprinzips gegeben ist.<sup>68</sup> Gleiches gilt für den Fall der Minderbesteuerung. Es ist mit Bezug auf die Doppelbesteuerung und Minderbesteuerung folglich verfassungsrechtlich geboten, die Steuergerechtigkeit im Rahmen der Rechtsnormausgestaltung wiederherzustellen.

Abstrahiert vom allgemeinen Gleichheitssatz ist im nationalen Recht keine allgemeingültige Norm, die Doppelbesteuerung verpflichtend zu vermeiden, vorhanden.<sup>69</sup> Da die Regelungen zur Vermeidung der Doppelbesteuerung als Steuerermäßigungen bei ausländischen Einkünften angesehen werden, ist mitunter jedoch von einer „Klugheitsregel“ aus Opportunitätsgesichtspunkten die Rede.<sup>70</sup>

## b. Völkerrechtliche Perspektive

Eine grundsätzliche Rechtspflicht zur Vermeidung der Doppelbesteuerung lässt sich aus dem Völkerrecht nicht ableiten.<sup>71</sup> Allein das Territorialitätsprinzip, welches einen Anknüpfungspunkt (*genuine link*) zum Staatsgebiet verlangt,

---

den zur Vermeidung der Doppelbesteuerung – Vorzüge, Nachteile, aktuelle Probleme, in Vogel, Grundfragen des Internationalen Steuerrechts, 135 (142 f.).

67 Vgl. *Schaumburg*, Internationales Steuerrecht<sup>3</sup>, Rz. 14.19 m.w.N.

68 Vgl. *Tipke*, Die Steuerrechtsordnung I, Bd. I2, 522 ff.; *Schaumburg*, Das Leistungs-fähigkeitsprinzip im internationalen Steuerrecht, in Lang, Festschrift Tipke, 125 (132).

69 BFH vom 14.02.1975, VI R 210/72, BStBl. II 1975, 497. Vgl. auch *Kluge*, Das Internationale Steuerrecht<sup>4</sup>, B 32; *Höhn/Höring*, Das Steuerrecht international agierender Unternehmen, 47.

70 *Schaumburg*, Das Leistungs-fähigkeitsprinzip im internationalen Steuerrecht, in Lang, Festschrift Tipke, 125 (144) m.w.N.

71 Vgl. *Schaumburg*, Das Leistungs-fähigkeitsprinzip im internationalen Steuerrecht, in Lang, Festschrift Tipke, 125 (143) m.w.N.; *Vogel* in Vogel/Lehner, DBA, Einl. Rz. 14; *ders.*, DStR 1968, 427 (430); *Stein*, IStR 2006, 505; *Debatin*, DStR 1992, Beihefter zu Heft 23, 1; *Gloria*, Das steuerliche Verständigungsverfahren und das Recht auf diplomatischen Schutz, 195; *Höhn/Höring*, Das Steuerrecht international agierender Unternehmen, 46.



stellt die Grenze des Besteuerungszugriffs dar.<sup>72</sup> Das Quellen- oder Territorialitätsprinzip ist dabei als Ausprägung der zwischenstaatlichen Verteilungsgerechtigkeit zu sehen.<sup>73</sup> Demnach ist jenem Staat, der im Rahmen seiner Infrastruktur eine Erwirtschaftung aus der Steuerquelle ermöglicht, nach dem Nutzenprinzip der primäre Steuerzugriff zu gewähren.<sup>74</sup>

Mit dem Abschluss der Doppelbesteuerungsabkommen wird der Notwendigkeit zur Vermeidung der Doppelbesteuerung Ausdruck verliehen. Als völkerrechtliche Verträge entfalten sie zwar eine Rechtspflicht, gleichwohl lässt sich hieraus ebenso keine generelle Verpflichtung zur Vermeidung der Doppelbesteuerung oder Minderbesteuerung ableiten.<sup>75</sup> Richtigerweise haben die Vertragsparteien in den jeweiligen DBA geregelt, für welche Sachverhalte eine Vermeidung der Doppelbesteuerung und auch der Minderbesteuerung gewollt ist. Entsprechend muss sich der Wille im Wortlaut zumindest insoweit niederschlagen, als die grammatikalische Auslegung im Lichte des Vertragszwecks erkennen lässt, dass die Vertragsparteien für den konkreten Fall die Vermeidung der Doppelbesteuerung oder Minderbesteuerung vorgesehen haben. Ist der Anwendungsbereich der Doppelbesteuerungsabkommen eröffnet, ist für diese Fälle freilich die Anwendung der Abkommen sowohl auf innerstaatlicher als auch auf völkerrechtlicher Ebene verpflichtend, mit dem Ziel eine Doppelbesteuerung zu vermeiden und keine Doppelnichtbesteuerung herbeizuführen.

### c. Unionsrechtliche Perspektive

Die Notwendigkeit der Vermeidung der Doppelbesteuerung hat auch aus unionsrechtlicher Perspektive Bestand.<sup>76</sup> Im ehemaligen Art. 293 EGV war hierzu die Verpflichtung der Mitgliedstaaten normiert, Doppelbesteuerungsabkommen abzuschließen.<sup>77</sup> Eine Doppelbesteuerung ist letztlich dann unionsrechts-

---

72 Vgl. *Schönfeld/Häck* in Schönfeld/Ditz, DBA, Systematik Rz. 8. Das Prinzip der tatsächlichen Anknüpfung leitet sich aus dem Völkergewohnheitsrecht ab, vgl. *Brähler*, Internationales Steuerrecht8, 3.

73 *Vogel*, Die Besteuerung von Auslandseinkünften – Prinzipien und Praxis, in *Vogel*, Grundfragen des Internationalen Steuerrechts, 3 (17 ff.); *Lang*, *StuW* 2011, 144 (147); *Hey* in *Tipke/Lang*, Steuerrecht21, § 3 Rz. 45.

74 Vgl. *Hey* in *Tipke/Lang*, Steuerrecht21, § 3 Rz. 45.

75 Vgl. *Lehmer*, *IStr* 2011, 733 (735).

76 Vgl. *Schönfeld/Häck* in Schönfeld/Ditz, DBA, Systematik Rz. 119; *Schönfeld* in *Wassermeyer*, Vor Art. 1 MA Rz. 116 ff.; hierzu auch *Höhn/Höring*, Das Steuerrecht international agierender Unternehmen, 46.

77 Vgl. *Schönfeld/Häck* in Schönfeld/Ditz, DBA, Systematik Rz. 119. Im AEUV ist diesbezüglich keine Kodifizierung mehr zu finden, vgl. *Höhn/Höring*, Das Steuerrecht international agierender Unternehmen, 46.

widrig, wenn ihre Vermeidung allein auf Inlandssachverhalte beschränkt wird.<sup>78</sup> Es wird aber auch vertreten, dass ein Verstoß der Grundfreiheiten darin zu sehen ist, wenn der Steuerpflichtige aufgrund einer durch Kollision der Steuerrechtsordnungen induzierten Doppelbesteuerung von einer Auslandsinvestition abgehalten würde.<sup>79</sup>

### **d. Rechtssystematische Perspektive**

Ungeachtet einer etwaigen Rechtspflicht ist die Vermeidung der Doppelbesteuerung als wesentlicher Bestandteil des Welteinkommensprinzips anzusehen. In diesem Zusammenhang wird das Welteinkommensprinzip durch die Methoden zur Vermeidung der Doppelbesteuerung flankiert und durch diese erst vervollständigt. Eine konsequente Umsetzung verlangt demzufolge einen funktionsfähigen Mechanismus kollisionsauflösender Normen. Erst hierdurch kann eine Systemgeschlossenheit erreicht werden. Zudem bedingt ein funktionsfähiger Mechanismus gleichermaßen, dass er nicht nur vordergründig der Zielerreichung der Vermeidung einer Doppelbesteuerung dient, sondern seine Anwendung nicht zu unerwünschten Zuständen führt – wie es im Rahmen der Minderbesteuerung der Fall wäre. Demnach muss sich eine rechtssystematisch konsequente Umsetzung des Vermeidungsmechanismus an dem Maßstab messen lassen, Doppelbesteuerung zu vermeiden und gleichzeitig Minderbesteuerung nicht entstehen zu lassen.

### **e. Einfluss der Maßnahmen zur Vermeidung der Doppelbesteuerung und Minderbesteuerung**

Sowohl auf innerstaatlicher Ebene als auch auf völkerrechtlicher Ebene sind Vermeidungsregelungen kodifiziert, die den rechtsdogmatisch und rechtssystematisch unzureichenden Zustand einer Doppelbesteuerung und Minderbesteuerung nivellieren sollen.<sup>80</sup>

---

78 EuGH vom 07.09.2004, C-319/02, *Manninen*, Slg. 2004, I-7477; vom 06.03.2007, C-292/04, *Meilicke*, Slg. 2007, I-1835.

79 Vgl. *Kofler*, Doppelbesteuerungsabkommen und Europäisches Gemeinschaftsrecht, 131 ff.; *Englisch*, Dividendenbesteuerung, 253 f. Der EuGH sieht hingegen kein unionsrechtliches Gebot zur Doppelbesteuerungsvermeidung, EuGH vom 14.11.2006, C-513/04, *Kerkhaert und Morres*, Slg. 2006, I-10967, Rz. 15 ff., vgl. hierzu und zum generellen Verhältnis zwischen Unionsrecht und der Doppelbesteuerungsvermeidung *Schönfeld/Häck* in Schönfeld/Ditz, DBA, Systematik Rz. 119 f.

80 Zu den unilateralen und bilateralen Vermeidungsmaßnahmen vgl. *Schaumburg*, Internationales Steuerrecht<sup>3</sup>, Rz. 15.1 ff., 16.1 ff.; *Reith*, Internationales Steuerrecht,

Die innerstaatlich verbindlichen Doppelbesteuerungsabkommen sowie die unilateralen Maßnahmen verhelfen aufgrund ihrer kollisionsauflösenden Wirkung zur gleichheitsgerechten Ausgestaltung des Welteinkommensprinzips. Die Normen sind dabei am Leistungsfähigkeitsprinzip ausgerichtet und stellen folglich einen verfassungsrechtskonformen Zustand her. Die hierbei verwendeten Methoden der Anrechnung und der Freistellung werden unter Gerechtigkeitsgesichtspunkten als gleichwertig anerkannt.<sup>81</sup> Die Normen fügen sich gleichermaßen in den unionsrechtlichen Rahmen ein. Aufgrund der innerstaatlichen Verbindlichkeit der Doppelbesteuerungsabkommen als genuin völkerrechtliche Verträge ist darüber hinaus die Einhaltung völkerrechtlicher Pflichten sichergestellt.

Insgesamt besteht mit den Vermeidungsregeln der notwendige Rechtsrahmen zur Herstellung der Steuergerechtigkeit.

## f. Projektion auf den Untersuchungsgegenstand

Qualifikationskonflikte führen vordergründig zu einer Doppelbesteuerung oder Minderbesteuerung. Aufgrund dieser Tatsache lassen sie die oben beschriebene Ursprungsproblematik einer infrage stehenden Steuergerechtigkeit wiederaufleben.<sup>82</sup>

Entscheidet sich der Gesetzgeber für das Welteinkommensprinzip, gebietet der Gleichheitssatz, dass dieses folgerichtig durchgehalten wird und somit die Vermeidung der Doppelbesteuerung sichergestellt wird.<sup>83</sup> Obgleich das Welteinkommensprinzip nur auf einfachgesetzlicher Grundlage beruht<sup>84</sup>, erlangt es vor dem Hintergrund des Folgerichtigkeitsgebots eine besondere Bedeutung.<sup>85</sup>

---

Rz. 4.1 ff., 5.1 ff.; *Grotherr/Herfort/Strunk*, Internationales Steuerrecht3, 111 ff., 699 ff.; *Brähler*, Internationales Steuerrecht8, 29 ff., 65 ff.; *Rose*, Internationales Steuerrecht6, 72 ff., 75 ff.; *Höhm/Höring*, Das Steuerrecht international agierender Unternehmen, 51 ff.; *Kaminski/Strunk*, Steuern in der internationalen Unternehmenspraxis, 23 ff., 31 ff.; *Birk/Desens/Tappe*, Steuerrecht17, Rz. 1460 ff., 1463 ff.

81 Vgl. *Jacobs*, Internationale Unternehmensbesteuerung7, 24; *Schaumburg*, Das Leistungsfähigkeitsprinzip im internationalen Steuerrecht, in Lang, Festschrift Tipke, 125 (147).

82 Zu ausführlichen Überlegungen der Besteuerung nach der Leistungsfähigkeit in Verbindung mit der Qualifikationskonflikteproblematik siehe die Untersuchung von *Lampert*, Doppelbesteuerungsrecht und Lastengleichheit, passim.

83 Vgl. *Schaumburg*, Das Leistungsfähigkeitsprinzip im internationalen Steuerrecht, in Lang, Festschrift Tipke, 125 (133).

84 BFH vom 17.10.1990, I R 182/87, BStBl. II 1991, 136.

85 Vgl. *Schaumburg/Schaumburg*, StuW 2013, 61 (64 f.).

Im Fall der Qualifikationskonflikte versagt der Vermeidungsmechanismus allerdings gänzlich. Hierin ist deutlich ein Systembruch zu sehen. Eine bestehende Doppelbesteuerung nicht zu vermeiden oder eine Minderbesteuerung hervorzurufen, konfliktiert mit einer hinreichenden Ausgestaltung des Welteinkommensprinzips. Im Fall der Belastung von Einkünften sowohl auf Inlands- als auch auf Auslandsebene müsste grundsätzlich der Vermeidungsmechanismus dergestalt ausgelöst werden, dass gleichzeitig keine Minderbesteuerung verbleibt. Andernfalls würde es an einer Systemgeschlossenheit und einer systemkonsequenten Umsetzung mangeln.

## 2. Wirtschaftswissenschaftliche Perspektive

### a. Betriebswirtschaftliche Perspektive

Die Auswirkungen einer Doppelbesteuerung oder einer Minderbesteuerung sind auch aus betriebswirtschaftlicher Perspektive zu würdigen. Einführend sei darauf hingewiesen, dass Steuern unter einzelwirtschaftlichen Gesichtspunkten negative Zielbeiträge darstellen.<sup>86</sup>

So sind im Rahmen der Steuerwirkungslehre Liquiditäts-, Rendite-, Risiko- und Aktionsparameterwirkungen bekannt.<sup>87</sup> Derartige Wirkungen lassen sich gleichermaßen auf Doppel- und Minderbesteuerungssituationen projizieren. Demnach folgen aus einer Doppelbesteuerung erhöhte Steuerzahlungen bzw. aus einer Minderbesteuerung geminderte Steuerzahlungen,<sup>88</sup> woraus sich ein Liquiditätseffekt ergibt. Im Zusammenhang mit den abdiskontierten Liquiditätsrückflüssen, den sog. *Cashflows*, kann anhand des investitionstheoretischen Modells des Kapitalwerts, der sog. *Net Present Value* (NPV), die Vorteilhaftigkeit einer Investition in Relation zu einer Alternativinvestition bestimmt werden.<sup>89</sup> Aufgrund der Tatsache, dass die Steuerzahlungen im Zahlungsstrom und im Kalkulationszinsfuß berücksichtigt werden, resultiert aus erhöhten

---

86 Vgl. *Kraft/Kraft*, Grundlagen der Unternehmensbesteuerung<sup>4</sup>, 5.

87 Vgl. *Fischer/Kleineidam/Warneke*, Internationale Betriebswirtschaftliche Steuerlehre, 251 f. Diese verweisen ihrerseits auf eine ähnliche Unterscheidung bei *Schneider*, Steuerlast und Steuerwirkung, 24 ff.

88 Vgl. *Höhn/Höring*, Das Steuerrecht international agierender Unternehmen, 43 f.

89 Das Standardmodell dient der Ermittlung von Steuerwirkungen in Zusammenhang mit Investitionsentscheidungen, vgl. *Kraft/Kraft*, Grundlagen der Unternehmensbesteuerung<sup>4</sup>, 7 f. Zur Kapitalwertmethode im Allgemeinen siehe *Becker*, Investition und Finanzierung<sup>6</sup>, 118 ff. bzw. 60 ff. zur Kapitalwertmethode im Allgemeinen; hierzu ebenfalls *Ermschel/Möbius/Wengert*, Investition und Finanzierung<sup>3</sup>, 51 ff.

Steuerzahlungen ein gesunkener Kapitalwert. Demgegenüber führen geringere Steuerzahlungen aufgrund einer Minderbesteuerung zu einer Erhöhung des Kapitalwerts.<sup>90</sup> Damit geht einher, dass die Investition gegenüber anderen Investitionen entweder nachteiliger oder vorteilhafter wird. Somit beeinflussen Doppelbesteuerung und Minderbesteuerung den Steuerpflichtigen in seiner Investitionsentscheidung. Ein ähnliches Ergebnis kann über die Renditewirkung veranschaulicht werden.<sup>91</sup> Eine Doppelbesteuerung führt zu einem erhöhten Steueraufwand, womit in Anbetracht eines gesunkenen Gesamtertrags die Gesamrendite sinkt, während aus einer Minderbesteuerung aufgrund eines niedrigeren Steueraufwandes der gegenteilige Effekt zu verzeichnen ist. Auch die Renditewirkung illustriert damit die relative Nachteiligkeit von Investitionen in Doppelbesteuerungssituationen bzw. die relative Vorteilhaftigkeit im Rahmen der Minderbesteuerung. Zwischen mehreren Handlungsalternativen verschiebt sich folglich die vorteilhaftigkeitsbezogene Rangordnung. Ferner lassen sich aufgrund der Unübersichtlichkeit der Steuerrechtsordnungen Risikowirkungen ausmachen. Demnach sinkt gerade im Hinblick auf eine potenzielle Doppelbesteuerung die Bereitschaft zur Übernahme von Einkommensunsicherheiten<sup>92</sup>. Darüber hinaus iduzieren eine (potenzielle) Doppelbesteuerung oder Minderbesteuerung Aktionsparameterwirkungen. In diesem Zusammenhang wird in Aussicht einer vermeidbaren Doppelbesteuerung oder einer erreichbaren Minderbesteuerung ein Anreiz zu verstärkten steuerplanerischen Aktivitäten gesetzt. Hieraus resultiert ebenso eine Veränderung der Investitionsentscheidung.<sup>93</sup> Abstrahiert von den Ausweichhandlungen kann den steuerlichen Mehrbelastungen auch die betriebswirtschaftliche Wirkung zugeschrieben werden, dass geringere Nettogewinne der Selbstfinanzierungsfunktion entgegenwirken und die Fremdfinanzierung erschweren.<sup>94</sup>

---

90 Beispielrechnungen finden sich etwa bei *Becker*, Investition und Finanzierung<sup>6</sup>, 119 f.

91 Vgl. hierzu *Höhn/Höring*, Das Steuerrecht international agierender Unternehmen, 43; *Jacobs*, Internationale Unternehmensbesteuerung<sup>7</sup>, 4.

92 Hierzu *Fischer/Kleineidam/Warneke*, Internationale Betriebswirtschaftliche Steuerlehre, 252.

93 Die Wirkung ist grundsätzlich nicht beschränkt auf eine Verschiebung innerhalb der Handlungsalternativen. Vielmehr kann es ebenfalls zur Generierung neuer Handlungsalternativen kommen, die ausschließlich auf steuerlichen Überlegungen basieren, vgl. *Fischer/Kleineidam/Warneke*, Internationale Betriebswirtschaftliche Steuerlehre, 252.

94 Vgl. *Schaumburg*, Internationales Steuerrecht<sup>3</sup>, Rz. 14.13; hierzu auch *Schönfeld/Häck* in *Schönfeld/Ditz*, DBA, Systematik Rz. 7.

Insgesamt wirken die Mehr- oder Minderbelastung der Entscheidungsneutralität entgegen.<sup>95</sup> Es kann den rational handelnden Steuerpflichtigen unterstellt werden, dass er intendiert, seinen monetären Nutzen zu maximieren. Unter Effizienzgesichtspunkten soll mit einem gegebenen monetären Input der größtmögliche Output erzeugt werden. Doppelbesteuerungen und Minderbesteuerungen führen in ihrem Grundsatz aufgrund dieser Prämisse zu Verschiebungen in der Rangfolge von Handlungsalternativen<sup>96</sup> oder sogar zur Generierung neuer Handlungsalternativen.

## **b. Volkswirtschaftliche Perspektive**

Die Phänomene der Doppelbesteuerung und Minderbesteuerung bewirken aus gesamtwirtschaftlicher Perspektive sowohl einen direkten – resultierend aus den Mehr- oder Minderbelastungen – als auch einen indirekten – aufgrund der zunehmenden Vermeidungshandlungen der Wirtschaftssubjekte – wettbewerbsverzerrenden Effekt und einhergehende Allokationsineffizienzen<sup>97</sup>.

Der indirekte Effekt basiert dabei auf den einzelwirtschaftlichen Verschiebungen innerhalb des Entscheidungsprozesses. Die unterschiedlichen Ertragsraten versetzen in einem marktwirtschaftlichen System dabei die Wirtschaftsströme in Bewegung.<sup>98</sup> Mithin besteht in Bezug auf Doppelbesteuerungssituationen gerade für importorientierte Volkswirtschaften der Nachteil darin, dass die ausländischen Investoren den Anreiz zur Investition verlieren, weil sie im Gegensatz zu Unternehmen auf den einheimischen Märkten benachteiligt sind.<sup>99</sup> Aus volkswirtschaftlicher Perspektive entspricht die Steuerbelastung

---

95 So besitzen Steuern generell einen entscheidungsaneutralen Effekt, vgl. *Kraft/Kraft*, Grundlagen der Unternehmensbesteuerung4, 7.

96 Vgl. *Kraft/Kraft*, Grundlagen der Unternehmensbesteuerung4, 5.

97 Als Allokationsineffizienzen sind in diesem Zusammenhang Verteilungen der Produktionsfaktoren anzusehen, die nicht dem Pareto-Optimum entsprechen und somit im Rahmen ihres Einsatzes nicht die größtmögliche Produktivität erzeugen, vgl. *Vogel* in *Vogel/Lehner*, DBA, Einl. Rz. 25. Zum grundsätzlichen finanzwissenschaftlichen Allokationsziel vgl. *Zimmermann/Henke/Broer*, Finanzwissenschaft11, 6 f.

98 Vgl. *Gandenberger*, Der Einfluß der Einkommen- und Körperschaftsteuer auf die internationalen Wirtschaftströme, in *Vogel*, Grundfragen des Internationalen Steuerrechts, 33.

99 Vgl. *Kluge*, Das Internationale Steuerrecht4, B 32; *Höhn/Höring*, Das Steuerrecht international agierender Unternehmen, 43. Dies stellt insbesondere für Entwicklungsländer ein Problem dar, da jene bestrebt sind, durch Auslandskapital und Auslandsinvestitionen ihre Handels- und Leistungsbilanzen auszugleichen, vgl. *Jacobs*, Internationale Unternehmensbesteuerung7, 5; *Schönfeld/Häck* in *Schönfeld/Ditz*, DBA, Systematik Rz. 7.

schließlich einem entgangenen Nutzen.<sup>100</sup> Demgegenüber lösen Handlungsalternativen, die zu einer Minderbesteuerung führen, eine Sogwirkung aus. Die in beide Richtungen wirkenden Verschiebungen innerhalb des Arbeits-, Kapital-, Dienstleistungs- und Warenverkehrs führen zu Wettbewerbsverzerrungen und Allokationsineffizienzen knapper Ressourcen.<sup>101</sup>

Ferner sind auch ein direkter wettbewerbsverzerrender Effekt sowie Allokationsineffizienzen aufgrund einer Mehr- oder Minderbelastung zu verzeichnen.<sup>102</sup> So entwickelt sich eine Doppelbesteuerung für exportorientierte Wirtschaftsnationen zum Wettbewerbsnachteil, da die Unternehmen aufgrund der Mehrbelastung ihre Konkurrenzfähigkeit auf den ausländischen Märkten einbüßen.<sup>103</sup> Der Ertrag der Faktorverwendung im Ausland verschlechtert sich in Relation zum Inland.<sup>104</sup> Eine Doppelnichtbesteuerung führt hingegen zu geringeren Steuereinnahmen der jeweiligen Volkswirtschaft, weshalb die Investitionen im Inland bei einem Ausgabenniveau *ceteris paribus* einer höheren Steuerbelastung ausgesetzt werden.<sup>105</sup>

Die Schwächung von Wettbewerbspositionen steht der liberalisierten Weltwirtschaft und somit dem GATT-Vertrag<sup>106</sup> diametral gegenüber.<sup>107</sup> Die

---

100 Vgl. Beiser, ÖStZ 2000, 413 (413 f.); hierzu auch Wehrße, Grenzüberschreitende Besteuerung von Personengesellschaften im internationalen Vergleich, 218.

101 Kluge, Das Internationale Steuerrecht<sup>4</sup>, B 32, spricht von einer „Erschwerung des internationalen Personen-, Güter- und Kapitalverkehrs“. Vgl. diesbezüglich auch Höhn/Höring, Das Steuerrecht international agierender Unternehmen, 43.

102 Zwar könnte davon ausgegangen werden, dass sich die Wirtschaftsströme spiegelbildlich verhalten, d.h. was für den einen Staat nachteilig ist, gereicht dem anderen Staat zum Vorteil. Es bestünde dann eine „Pari-Situation“, in der sich die Effekte in der gesamtwirtschaftlichen Betrachtung vermeintlich ausgleichen. Jedoch ändert dies nichts an der Tatsache, dass die Verschiebung der Wirtschaftsströme mit Allokationsineffizienzen einhergehen und demnach auch Wohlfahrtsverluste zu verzeichnen sind, vgl. Kluge, Das Internationale Steuerrecht<sup>4</sup>, B 48; Höhn/Höring, Das Steuerrecht international agierender Unternehmen, 44.

103 Vgl. Fischer/Kleineidam/Warneke, Internationale Betriebswirtschaftliche Steuerlehre, 33 f.; Jacobs, Internationale Unternehmensbesteuerung<sup>7</sup>, 5; Kluge, Das Internationale Steuerrecht<sup>4</sup>, B 32; Schönfeld/Hück in Schönfeld/Ditz, DBA, Systematik Rz. 7. Hieraus resultiert letztendlich eine Behinderung grenzüberschreitender Beziehungen, vgl. Wassermeyer in Wassermeyer, DBA, Vor Art. 6-22 MA Rz. 1.

104 Vgl. Gandenberger, Der Einfluß der Einkommen- und Körperschaftsteuer auf die internationalen Wirtschaftsströme, in Vogel, Grundfragen des Internationalen Steuerrechts, 33 (38).

105 Vgl. Jacobs, Internationale Unternehmensbesteuerung<sup>7</sup>, 5.

106 General Agreement on Tariffs and Trade (GATT) vom 30.10.1947 in der Fassung der sog. Uruguay-Verhandlungsrunde vom 15.04.1994, UNTS Vol. 1867, 187; Gesetz über internationale Vereinbarungen auf dem Gebiete des Zollwesens vom

aufgezeigte Beeinflussung des internationalen Wirtschaftsverkehrs widerspricht den Vorstellungen eines einheitlichen Wirtschaftsraums. Langfristig verursachen die aufgezeigten Verschiebungen der Wirtschaftsströme Wohlfahrtseinbußen.<sup>108</sup>

### c. Einfluss der Maßnahmen zur Vermeidung von Doppelbesteuerung und Minderbesteuerung

Die Analyse des Einflusses der Doppelbesteuerung und Minderbesteuerung bringt eine Negativwirkung auf einzelwirtschaftliche und gesamtwirtschaftliche Neutralitätspostulate hervor. In diesem Zusammenhang ist jedoch gleichzeitig zu betonen, dass es sich in Bezug auf die Entscheidungs- und Wettbewerbsneutralität um idealtypische Vorstellungen handelt. So führen Steuern generell zu einem aneutralen Effekt.<sup>109</sup> Es ist jedoch ganz grundsätzlich festzuhalten, dass Steuerwirkungen im Allgemeinen hinnehmbar, die Wirkung von Doppelbesteuerung und Minderbesteuerung es hingegen nicht sind.<sup>110</sup> Diese Feststellung lässt sich damit begründen, dass Steuern verschiedenen Funktionen dienen, die einem höheren Allgemeininteresse unterliegen. Neben einem Fiskalzweck nehmen Steuern auch über den Lenkungs zweck bewusst Einfluss auf wirtschaftliche Prozesse. Währenddessen ist die Doppelbesteuerung und Minderbesteuerung keiner Rechtfertigungsgrundlage zuführbar. Sie sind weder zweck- noch sinnbehaftet. Vielmehr entartet die bewusst geschaffene Koordination der Steuerrechtsordnung aufgrund der Doppelbesteuerung und Minderbesteuerung zu einer rechtlichen und wirtschaftlichen Unordnung. Wenn nun Entscheidungs- und Wettbewerbsneutralität angestrebt werden, meint dies keinen absoluten Zustand sondern einen relativen, dessen Blick auf

---

17.12.1951, BGBl. II 1952, 1; Zustimmung zu dem Übereinkommen zur Errichtung der Welthandelsorganisation vom 30.08.1994, BGBl. II 1994, 1438; Bekanntmachung über das Inkrafttreten des Übereinkommens zur Errichtung der Welthandelsorganisation vom 18.05.1995, BGBl. II 1995, 456.

107 Vgl. *Schaumburg*, Internationales Steuerrecht4, Rz. 14.13.

108 Zu einem geringeren gesamtwirtschaftlichen Wirtschaftswachstum, vgl. *Rose*, Internationales Steuerrecht6, 57 f.

109 Aus diesem Grund wird richtigerweise darauf hingewiesen, dass die Neutralitätseffekte des Internationalen Steuerrechts begrenzt sind, vgl. *Seer* in *Tipke/Lang*, Steuerrecht21, § 1 Rz. 98. Vgl. in diesem Zusammenhang ebenfalls *Kraft/Kraft*, Grundlagen der Unternehmensbesteuerung4, 7.

110 In diesem Zusammenhang führt *Kluge* aus: „Die Steuer als solche ist zu verteidigen, die Doppelbesteuerung nicht.“, *Kluge*, Das Internationale Steuerrecht4, B 32.



die Egalisierung der schädlichen Wirkungen aus der Doppel- und Minderbesteuerung gerichtet ist.

Die nicht hinnehmbare wettbewerbsverzerrende Wirkung sollte daher ein substantiiertes Argument dafür darstellen, die Vermeidung der Doppelbesteuerung und Minderbesteuerung als „ein Gebot wirtschaftlicher Vernunft“<sup>111</sup> anzusehen.<sup>112</sup>

Die Notwendigkeit einer Vermeidung ist gemeinhin anerkannt.<sup>113</sup> Die konkrete Ausgestaltung ist dabei unter den Gesichtspunkten einer effizienten Verteilung der Produktionsfaktoren und einer individuellen Verteilungsgerechtigkeit gegenüber den Steuerpflichtigen sowie einer Verteilungsgerechtigkeit zwischen den Staaten zu betrachten.<sup>114</sup> Als Maßstäbe gesetzgeberischen Handelns haben sich diesbezüglich die Konzepte der Kapitalexportneutralität und der Kapitalimportneutralität<sup>115</sup> herausgebildet.<sup>116</sup> Die hierauf basierenden Regelungen ersuchen den Grad möglicher und notwendiger Wettbewerbsneutralität und Allokationseffizienz im Rahmen der bestehenden Steuerrechtsordnungen zu erreichen. Aus finanzwissenschaftlicher Perspektive soll über die Regelun-

---

111 *Schaumburg*, Internationales Steuerrecht<sup>3</sup>, Rz. 14.15 unter Verweis auf *Tipke*, Steuergerechtigkeit in Theorie und Praxis, 120; *Nieland*, Doppelbesteuerungsabkommen als Problem innerstaatlicher Rechtsetzung, 47; *Lornsen*, Unilaterale Maßnahmen der Bundesrepublik Deutschland zur Ausschaltung der internationalen Doppelbesteuerung bei der Einkommen- und Körperschaftsteuer, 34 ff.; *Escher*, Die Methoden zur Ausschaltung der Doppelbesteuerung, 63.

112 So auch *Fischer/Kleineidam/Warneke*, Internationale Betriebswirtschaftliche Steuerlehre, 34. Von sachlich vernünftigen Erwägungen spricht auch *Wassermeyer* in *Wassermeyer*, DBA, Vor Art. 6-22 MA Rz. 1.

113 Vgl. *Kluge*, Das Internationale Steuerrecht<sup>4</sup>, B 32; *Jacobs*, Internationale Unternehmensbesteuerung<sup>7</sup>, 5; *Fischer/Kleineidam/Warneke*, Internationale Betriebswirtschaftliche Steuerlehre, 33.

114 Vgl. *Vogel* in *Vogel/Lehner*, DBA, Einl. Rz. 24.

115 Es handelt sich dabei um volkswirtschaftliche Begriffe, vgl. *Kluge*, Das Internationale Steuerrecht<sup>4</sup>, B 62. Aus diesem Grund soll eine Betrachtung der Begrifflichkeiten an dieser Stelle der Untersuchung erfolgen. Gleichwohl ist zu konstatieren, dass die Neutralitätskonzepte Einfluss auf die steuerrechtliche Sphäre des Gleichheitsmaßstabs gem. Art. 3 GG und der betriebswirtschaftlichen Entscheidungsneutralität nehmen.

116 Das Begriffspaar der Kapitalexportneutralität und der Kapitalimportneutralität geht zurück auf *Musgrave*, Criteria for Foreign Tax Credit, in *Baker*, Taxation and Operations Abroad, 83 (84 ff.). Zur Kapitalexportneutralität und Kapitalimportneutralität siehe u.a. *Gerken/Märkt/Schick*, Internationaler Steuerwettbewerb, 64 ff.; *Jacobs*, Internationale Unternehmensbesteuerung<sup>7</sup>, 18 ff.; *Fischer/Kleineidam/Warneke*, Internationale Betriebswirtschaftliche Steuerlehre, 44; *Gandenberger*, Der Einfluß der Einkommen- und Körperschaftsteuer auf die internationalen Wirtschaftströme, in *Vogel*, Grundfragen des Internationalen Steuerrechts, 33 (33 ff.).

gen individuelle und zwischenstaatliche Verteilungsgerechtigkeit erzielt werden.<sup>117</sup> Die in diesem Zusammenhang rechtlich verbindlich kodifizierten Neutralitätskonzepte wirken im Zuge einzelwirtschaftlicher Entscheidungen wiederum in Richtung der Entscheidungsneutralität.

Die Kapitalexporthneutralität zielt auf eine Wettbewerbsneutralität zwischen einer Inlands- und einer Auslandsinvestition aus der Perspektive des Kapitalursprungslandes.<sup>118</sup> Die unerwünschten wettbewerbsverzerrenden Effekte der Doppelbesteuerung werden somit im Wirtschaftsraum des Kapitalanlegers neutralisiert.<sup>119</sup> Der Ort der wirtschaftlichen Betätigung und damit der Ort der Kapitalverwendung nimmt auf diese Weise keinen Einfluss auf die Besteuerung.<sup>120</sup> Entsprechend entfalten die steuerrechtlichen Bedingungen im Kapitalursprungsland ihre Maßgeblichkeit.<sup>121</sup> Die Konkurrenzfähigkeit zwischen Wirtschaftssubjekten, die auf Auslandsmärkten agieren und solchen, die ausschließlich die Binnenmärkte präferieren, bleibt infolgedessen erhalten.<sup>122</sup> Hierdurch wird wiederum eine Allokationseffizienz erreicht.<sup>123</sup> Die rechtstechnische Umsetzung erfolgt durch die Verbindung des Wohnsitzprinzips<sup>124</sup> mit

---

117 Die Differenzierung der individuellen und der zwischenstaatlichen Gerechtigkeit findet ihren Ursprung bei *Musgrave*, *United States Taxation of Foreign Investment Income*, hierzu siehe *Vogel* in *Vogel/Lehner*, DBA, Einl. Rz. 24.

118 Vgl. *Jacobs*, *Internationale Unternehmensbesteuerung* 7, 19; *Gerken/Märkt/Schick*, *Internationaler Steuerwettbewerb*, 64; *Fischer/Kleineidam/Warneke*, *Internationale Betriebswirtschaftliche Steuerlehre*, 44; *Schaumburg*, *Internationales Steuerrecht* 3, Rz. 14.17; *Burmester* in *Burmester*, *Die Anrechnungsmethode im deutschen Steuerrecht*, in *Gassner/Lang/Lechner*, *Die Methoden zur Vermeidung der Doppelbesteuerung, Anrechnungs- und Befreiungsmethode*, 241 (244); *Gandenberger*, *Der Einfluß der Einkommen- und Körperschaftsteuer auf die internationalen Wirtschaftströme*, in *Vogel*, *Grundfragen des Internationalen Steuerrechts*, 33 (35 f.).

119 Vgl. *Musgrave/Musgrave*, *Public Finance in Theory and Practice* 5, 571; *Homburg*, *Allgemeine Steuerlehre* 7, 304.

120 Es besteht somit eine Indifferenz gegenüber dem Einsatzort des Kapitals, vgl. *Kluge*, *Das Internationale Steuerrecht* 4, B 62; *Gandenberger*, *Kapitalexporthneutralität versus Kapitalimportneutralität*, 1; *Jacobs*, *Internationale Unternehmensbesteuerung* 7, 19; *Menck* in *Mössner*, *Steuerrecht international tätiger Unternehmen* 4, Rz. 1.62.

121 Dies bezieht sich insbesondere auf den Steuersatz und die Gewinnermittlungsvorschriften, vgl. hierzu *Homburg*, *Allgemeine Steuerlehre* 7, 304.

122 Vgl. *Seer* in *Tipke/Lang*, *Steuerrecht* 21, § 1 Rz. 98.

123 Vgl. *Gandenberger*, *Kapitalexporthneutralität versus Kapitalimportneutralität*, 5 m.w.N.

124 Das Wohnsitzprinzip und das Ursprungsprinzip als dessen Gegenstück dienen im Rahmen des Internationalen Steuerrechts der Abgrenzung der konkurrierenden Steueransprüche in Bezug auf denselben Steuergegenstand, vgl. hierzu *Fischer/Kleineidam/Warneke*, *Internationale Betriebswirtschaftliche Steuerlehre*, 43.

der Anrechnungsmethode.<sup>125</sup> Vor dem Hintergrund kapitalexportneutral ausgestalteter Rechtsnormen wird gleichfalls eine Entscheidungsneutralität auf einzelwirtschaftlicher Ebene hergestellt. Dies wird erreicht, indem eine Identität der Rangfolge von Inlands- und Auslandsinvestitionsalternativen vor und nach Besteuerung bewirkt wird.<sup>126</sup>

Als theoretisches Korrelat zur Kapitalexportneutralität fungiert die Kapitalimportneutralität. Eine Wettbewerbsneutralität wird in diesem Zusammenhang zwischen einer Inlands- und einer Auslandsinvestition aus der Blickrichtung des Kapitalziellandes hergestellt.<sup>127</sup> Somit wird der Wirtschaftsraum der Kapitalanlage von den schädlichen wettbewerbsverzerrenden Wirkungen befreit. Ungeachtet des Kapitalursprungs unterliegen sämtliche wirtschaftliche Aktivitäten am Ort der Betätigung einem übereinstimmenden Belastungsniveau.<sup>128</sup> Die Grundlage für eine übereinstimmende Belastungswirkung bildet dabei die maßgebliche Anwendung der steuerlichen Rahmenbedingungen des Investitionsortes.<sup>129</sup> Aufgrund der Kapitalimportneutralität wird die Konkurrenzfähigkeit der Wirtschaftssubjekte an einem bestimmten Investitionsstandort sichergestellt.<sup>130</sup> Die verfahrenstechnische Implementierung erfolgt auf Basis des Ursprungsprinzips in Verbindung mit der Freistellungsmethode im Kapitalursprungsland<sup>131</sup> und verwirklicht somit das Territorialitätsprinzip.<sup>132</sup> Im Rahmen einzelwirtschaftlicher Entscheidungen wird keine Entscheidungsneut-

---

125 Vgl. Schön, WTJ 2009, 67 (79); Fischer/Kleineidam/Warneke, Internationale Betriebswirtschaftliche Steuerlehre, 44; Schaumburg, Internationales Steuerrecht3, Rz. 14.29; Schönfeld/Häck in Schönfeld/Ditz, DBA, Systematik Rz. 52.

126 Vgl. Schneider, Investition, Finanzierung und Besteuerung7, 193; siehe hierzu auch Gebhardt, Deutsches Tax Treaty Overriding, 102 m.w.N. Hieraus folgt, dass sich der Investor zwischen einer Inlands- und einer Auslandsinvestition neutral verhält, vgl. Maiterth, StuW 2005, 47 (57).

127 Vgl. Jacobs, Internationale Unternehmensbesteuerung7, 19; Fischer/Kleineidam/Warneke, Internationale Betriebswirtschaftliche Steuerlehre, 44.

128 Vgl. Kluge, Das Internationale Steuerrecht4, B 62; Gerken/Märkt/Schick, Internationaler Steuerwettbewerb, 64; Menck in Mössner, Steuerrecht international tätiger Unternehmen4, Rz. 1.62.

129 Vgl. Jacobs, Internationale Unternehmensbesteuerung7, 23.

130 Die Konkurrenzsituation wird vereinheitlicht, indem ausländische und inländische Investoren einer gleichen Besteuerung unterliegen, vgl. Seer in Tipke/Lang, Steuerrecht21, § 1 Rz. 98.

131 Vgl. Jacobs, Internationale Unternehmensbesteuerung7, 23; Fischer/Kleineidam/Warneke, Internationale Betriebswirtschaftliche Steuerlehre, 44; Schaumburg, Internationales Steuerrecht3, Rz. 14.26; Schönfeld/Häck in Schönfeld/Ditz, DBA, Systematik Rz. 51.

132 Vgl. Schaumburg, Internationales Steuerrecht3, Rz. 14.22.

ralität zwischen den Handlungsalternativen vor und nach Steuern bewirkt, weil sich das – ggf. geringere – Steuerniveau des Kapitalziellandes durchsetzt. Die Entscheidungsneutralität ist vielmehr zwischen den Handlungsalternativen vor und nach der unerwünschten Doppelbesteuerung gegeben.

Unter Berücksichtigung, dass Minderbesteuerung oftmals erst dann entsteht, wenn sie auf den Nährboden der Kapitalimportneutralität fällt, soll die hierdurch induzierte wettbewerbsverzerrende Wirkung durch einen Wechsel von der Kapitalimportneutralität zur Kapitalexportneutralität kompensiert werden. Die Nachteiligkeit von Inlandsinvestitionen gegenüber Auslandsinvestitionen wird somit ausgeglichen.<sup>133</sup> Dies beeinflusst ebenso einzelwirtschaftliche Entscheidungen der jeweiligen Wirtschaftssubjekte, indem sie sich aufgrund des Konzeptwechsels zwischen den Handlungsalternativen einer Inlands- und einer Auslandsinvestition steuerlastbezogen neutral verhalten.

Insgesamt zielen die Neutralitätspostulate darauf, Entscheidungs- und Wettbewerbsneutralität sowie Allokationseffizienz zu erreichen. Es ist dabei einzuräumen, dass die jeweiligen Ausprägungen diese Formen der Neutralität allein in Bezug auf eine vergleichbare Wirtschaftsaktivität und einen geschlossenen Wirtschaftsraum herstellen können.<sup>134</sup> Für die einzelnen Vergleichssituationen wird schließlich jedoch eine Bereinigung der unerwünschten Effekte einer Doppel- und Minderbesteuerung vorgenommen. Die Neutralitätsaussage kann somit lediglich auf gewisse Aspekte begrenzt werden.<sup>135</sup>

#### **d. Projektion auf den Untersuchungsgegenstand**

Der Problembereich der Doppelbesteuerung und Minderbesteuerung ist als integraler Bestandteil des Untersuchungsgegenstands der Qualifikationskonflikte zu werten. Vor diesem Hintergrund stehen Qualifikationskonflikte eben jenen Maßnahmen zur Vermeidung von Doppelbesteuerung und Minderbesteuerung entgegen, die zur Erreichung eines notwendigen Grades an Entscheidungs- und Wettbewerbsneutralität und einhergehender Allokationseffizienz implementiert wurden. In Ansehung dieser Tatsache stellen Qualifikationskonflikte den unerwünschten Zustand wieder her, der ohne die Vermei-

---

133 Zur Kapitalexportneutralität als ein Instrument gegen Minderbesteuerung siehe *Scheffler*, Besteuerung der grenzüberschreitenden Unternehmenstätigkeit 2, 70.

134 So wird insbesondere die vermeintliche Wettbewerbsneutralität im Rahmen der Kapitalimportneutralität kritisiert, die vor dem Hintergrund einer globalisierten Wirtschaft nicht standhalten kann, vgl. *Gerken/Märkt/Schick*, Internationaler Steuerwettbewerb, 64 f.

135 Vgl. *Kluge*, Das Internationale Steuerrecht 4, B 62.

ungsmaßnahmen bestand. In der Folge sind nicht hinnehmbare Wettbewerbsverzerrungen und Allokationswirkungen zu konstatieren, die darüber hinaus im finanzwissenschaftlichen Sinne weder individueller noch zwischenstaatlicher Verteilungsgerechtigkeit entsprechen.

Aus betriebswirtschaftlicher Perspektive resultiert hieraus wiederum eine Verschiebung der Rangfolge der Entscheidungsalternativen. Aufgrund der Gefahr höherer Steuerbelastungen kommt es im Rahmen von Vermeidungshandlungen zu verstärkten steuerplanerischen Aktivitäten, die aufgrund der Informationsbeschaffung in steigenden Transaktionskosten kulminieren. Auf der anderen Seite führen die Steuerminimierungsbestrebungen des Steuerpflichtigen dazu, die Qualifikationskonflikte dergestalt auszunutzen, dass eine Minderbesteuerung erfolgt.<sup>136</sup>

Darüber hinaus ist anzumerken, dass sich auf der Basis einer Mehr- oder Minderbelastung zwar entscheidungstheoretische Aussagen treffen lassen. Mit Blick auf die hier untersuchten Qualifikationskonflikte als eine Ursache von Doppel- und Minderbesteuerung können Entscheidungsmodelle jedoch insbesondere dann keine verlässlichen Aussagen treffen, wenn der Konflikt für den Steuerpflichtigen nicht vorhersehbar war. Qualifikationskonflikte führen damit auch zur Rechts- und Planungsunsicherheit. Die Unübersichtlichkeit des Zusammenwirkens steuerlicher Rechtsordnungen mündet damit ebenfalls in wirtschaftlichen Hemmungen.<sup>137</sup>

Resümierend stellen Qualifikationskonflikte einen Zustand her, der aus betriebswirtschaftlicher und volkswirtschaftlicher Perspektive aufgrund der beeinträchtigenden Wirkungen in dieser Form als unhaltbar bewertet wurde.<sup>138</sup> Hieran knüpft die Notwendigkeit, Qualifikationskonflikte aus einzel- und gesamtwirtschaftlicher Sichtweise einer Lösung zuzuführen.

### III. Ergebnis aus diesem Kapitel

Die Doppelbesteuerung und Minderbesteuerung stellen in ihrem Grundsatz ein Problem der Verteilungsgerechtigkeit, Allokationseffizienz sowie Entschei-

---

136 Vor dem Hintergrund derartiger Gestaltungen wird derzeit die sog. BEPS-Debatte geführt, hierzu statt vieler *Kahle/Wildermuth*, Ubg 2013, 405 (405 ff.).

137 Vgl. *Kluge*, Das Internationale Steuerrecht 4, B 32.

138 Hierzu *Kluge*, Das Internationale Steuerrecht 4, B 32, der darauf hinweist, dass aufgrund der offensichtlichen negativen Auswirkungen die Notwendigkeit zur Vermeidung der Doppelbesteuerung anerkannt ist.

dungs- und Wettbewerbsneutralität dar. Aus der rechtswissenschaftlichen Perspektive ist eine Vermeidungsnotwendigkeit über den verfassungsrechtlichen Gleichheitsgrundsatz geboten. Darüber hinaus veranlassen allein Vernunftsregeln zu einer rechtlichen Normierung. Unter wirtschaftswissenschaftlichen Gesichtspunkten fördern die durch Doppelbesteuerung und Minderbesteuerung ausgelösten verzerrenden Wirkungen eine offensichtliche Bereinigungsnotwendigkeit zutage. Der hierüber bestehende Konsens führte zur Implementierung von Vermeidungsmechanismen in Form von Doppelbesteuerungsabkommen, um die negativen Wirkungen sowohl auf rechtswissenschaftlicher als auch auf wirtschaftswissenschaftlicher Ebene abzustellen. In Bezug auf das Abkommensrecht laufen die Qualifikationskonflikte diesen Bemühungen wiederum zuwider und lösen eine Dysfunktionalität des Abkommensmechanismus aus. In der Folge leben die Ursprungsprobleme der Doppelbesteuerung und Minderbesteuerung wieder auf. Mit Blick auf die Verteilungsungerechtigkeit und die Allokationsineffizienz verbleibt ein unhaltbarer und unerwünschter Zustand. Insofern stehen die durch Qualifikationskonflikte induzierten Wirkungen sowohl rechtlich dem Leistungsfähigkeitsprinzip und der Systemkonsistenz als auch aus wirtschaftlicher Perspektive der Neutralität in Bezug auf Investitionsentscheidungen und dem Wettbewerb sowie der Effizienz der Allokation knapper Ressourcen entgegen. Gesamtwirtschaftlich sind hieraus langfristig Wohlfahrtsverluste zu erwarten. Im Ergebnis lässt sich aus den Überlegungen schlussfolgern, dass der Lösung der Qualifikationskonflikte die gleiche Aufmerksamkeit und Anstrengung gebührt, wie es der ursprünglichen Doppelbesteuerungsvermeidung entgegengebracht wurde. Erst unter dieser Prämisse kann von einer Systemgeschlossenheit und einer den Gerechtigkeitsanforderungen entsprechenden Ausgestaltung des Abkommensrechts die Rede sein.

Qualifikationskonflikte im Internationalen Steuerrecht  
Ursachenanalyse, Systematisierung und  
Lösungskonzepte

Beck, D.

2017, XXII, 404 S. 12 Abb., Hardcover

ISBN: 978-3-658-17669-3