

Kommentar zur Verhandlungsgrundlage für DBA

Von

Dr. jur. Markus Rotter
LL.M., Rechtsanwalt Potsdam und_Berlin

Tilo Welz
Dipl.-Finanzwirt (FH), M.A., Berlin

Prof. Dr. Lutz Lammers
Universität Potsdam juristische Fakultät,
Juniorprofessur für Öffentliches Recht und Steuerrecht

Vorwort	V
Einleitung	1
I. Allgemeines	3
1. Verhinderung weißer Einkünfte durch DBA auf der Grundlage der Verhandlungsgrundlage	4
2. Vor- und Nachteile der Verhandlungsgrundlage für die deutsche Abkommenspolitik	5
3. Bedeutung der Verhandlungsgrundlage für die demokratische Legitimation von DBA	6
II. Überblick über die Verhandlungsgrundlage, Systematik	7
1. Protokoll als Teil der Verhandlungsgrundlage	7
2. Inhaltlicher Überblick über die wesentlichen Abweichungen der Verhandlungsgrundlage gegenüber dem OECD-Musterabkommen	8
III. Zweck der Veröffentlichung der Verhandlungsgrundlage	15
IV. Rechtsverbindlichkeit der Verhandlungsgrundlage	16
1. Bindungswirkung der Verhandlungsgrundlage als Verwaltungsvorschrift gegenüber dem deutschen Verhandlungsführer	17
2. Keine Rechtswirkungen der Verhandlungsgrundlage als Verwaltungsvorschrift gegenüber unbeschränkt und beschränkt Steuerpflichtigen	19
3. Rechtswirkungen der Verhandlungsgrundlage gegenüber dem Abkommenspartner nach völkerrechtlichen Grundsätzen	19
V. Bedeutung der Verhandlungsgrundlage für die Auslegung von DBA	20
1. Allgemeines zur Vertragsauslegung im Völkerrecht	21
2. Besonderheiten bei der Auslegung von DBA als völkerrechtlichen Verträgen	23
a) Die Bedeutung von Übereinstimmungen bzw. Abweichungen von Musterabkommen	23
b) Die Bedeutung des Gebots der Entscheidungsharmonie für die Auslegungsrelevanz der Verhandlungsgrundlage	25

	Seite
3. Zusammenfassung der Relevanz der Verhandlungsgrundlage bei der Auslegung des DBA	25
4. Allgemeines zur Auslegung des nationalen Ratifikationsgesetzes	25
a) Transformations-, Inkorporations- und Vollzugstheorie als dogmatische Grundlage einer anderen Auslegungsrelevanz auf Ebene des Zustimmungsgesetzes im Sinne von Art. 59 Abs. 2 GG	26
aa) Transformationstheorie	26
bb) Inkorporationslehre	27
cc) Vollzugslehre	27
dd) Bedeutung der verschiedenen Ansätze für die Berücksichtigung der VG	28
b) Auslegungsrelevanz des Grundsatzes der Völkerrechtsfreundlichkeit des Grundgesetzes nach dem Verständnis des BFH (Vorlageentscheidung zum Treaty Override an das BVerfG)	28
5. Die Relevanz der Verhandlungsgrundlage bei der Auslegung des nationalen Ratifikationsgesetzes	29
6. Auslegung nach der lex fori, Art.3 Abs.2 OECD-MA/VG	30
a) Abkommensautonome Auslegung	31
b) Die Verhandlungsgrundlage als innerstaatliches Recht im Sinne der lex fori?	32
7. Zusammenfassung	32
VI. Das Verhältnis von Doppelbesteuerungsabkommen auf der Grundlage der Verhandlungsgrundlage zum Europarecht	33
1. Überblick	34
2. Die Bedeutung der Grundfreiheiten für DBA	34
a) Anwendbarkeit der Grundfreiheiten auf DBA	35
b) Keine Verpflichtung der Mitgliedstaaten aus den Grundfreiheiten zur Beseitigung von Doppelbesteuerungen	36
c) Meistbegünstigungsprinzip	37
3. Keine Rechtfertigung von Diskriminierungen durch Regelungen in DBA	38
4. Wechselwirkungen zwischen sekundärem Unionsrecht und DBA	39
a) Amtshilferichtlinie	40
b) Fusionsrichtlinie	40
c) Mutter-Tochter-Richtlinie	41
d) Zinsrichtlinie	41
e) Zinsertragsrichtlinie	42

	Seite
VII. Der Treaty Override als bestehendes Problem des Internationalen Steuerrechts	42
1. Begriff des Treaty Override	43
2. Ursprung des Treaty Override im dualistischen Verständnis	43
3. Völkerrechtliche, europarechtliche und verfassungsrechtliche Bedeutung des Treaty Override	44
a) Völkerrechtliche Folgen eines Treaty Override	44
b) Europarechtliche Folgen eines Treaty Override	44
c) Verfassungsrechtliche Folgen eines Treaty Override	45
<u>Artikel 1 Persönlicher Geltungsbereich</u>	47
A. Allgemeines zur Vorschrift des Art. 1VG	48
I. Begriffsdefinitionen	49
1.) Person (Art. 1 i.V. m. Art. 3 Abs. 1 Nr. 2 VG)	49
2.) Ansässigkeit (Art. 1 i.V. m. Art. 4VG)	49
3.) Vertragsstaat (Art. 1 i.V. m. Art. 3 Abs. 1 Nr. 1 VG)	50
4.) Auslegung nach dem Recht des Anwenderstaates	51
5.) Abkommen	51
B. Ausschluss der Anwendbarkeit der Regelungen der VG	52
C. Fragen zur Abkommensberechtigung	54
I. Natürliche Personen als abkommensrechtliche „Person“	54
II. Juristische Personen als abkommensrechtliche „Person“	55
1.) Nach deutschem Recht gegründete „Gesellschaften“	55
2.) Nach ausländischem Recht gegründete „Gesellschaften“ (Rechtstypenvergleich)	56
III. Personengesellschaften als abkommensrechtliche „Personenvereinigungen“	66
IV. Investmentvermögen	68
1.) Allgemeines	68
2. Begriff des „Investmentvermögens“	71
3. Exkurs zum inländischen Investmentvermögen	72
a) Derzeitige Rechtslage	72
b) Besteuerung nach dem Investmentsteuergesetz (InvStG)	74
c) Abkommensberechtigung von „Investmentvermögen“	75
V. Real Estate Investment Trust (REIT)	78
VI. Keine Abkommensberechtigung für Betriebsstätten	78

	Seite
D. OECD-MA und UN-MA	78
E. Abkommen auf Grundlage der VG	78
Artikel 2 Unter das Abkommen fallende Steuern	79
A. Allgemeines zur Vorschrift des Art. 2 VG	80
I. Begriffe und Anwendungsbereich	80
II. „Steuern“ nach Art. 2 Abs. 2 und Abs. 3 VG	82
III. Künftige „Steuern“ nach Art. 2 Abs. 4 VG	83
B. OECD-MA und UN-MA	84
C. Bilaterale Verhandlungen auf Grundlage der VG	84
<u>Artikel 3 Allgemeine Begriffsbestimmungen</u>	85
A. Allgemeines zur Vorschrift des Art. 3 VG	88
I. Begrifflichkeit des „Vertragsstaat“	88
II. Weitere Begriffe der VG	89
III. OECD-MA und UN-MA	89
B. Blick auf die deutschen DBA	90
<u>Artikel 4 Ansässige Person</u>	91
A. Allgemeines zur Vorschrift des Art. 4 VG	94
B. Absatz 1	94
I. „Vertragsstaat“	94
II. „Person“	94
III. „Ansässigkeit“	94
C. Absatz 2 (Tie-breaker Regelung)	96
D. Absatz 3 (Tie-breaker Regelung)	97
E. OECD-MA und UN-MA	97
F. Blick auf die deutschen DBA	97
Artikel 5 Betriebsstätte	99
A. Allgemeines zur Vorschrift des Art. 5 VG	102
B. Absatz 1	103
C. Absatz 2	104

- D. Absatz 3
- E. Absatz 4
- F. Absatz 5
- G. Absatz 6
- H. Absatz 7
- I. Blick auf die deutschen DBA

Artikel 6 Einkünfte aus unbeweglichem Vermögen **109**

- A. Allgemeines zur Vorschrift des Art. 6VG v 111
- B. Absatz 1 111
- I. Anwendungsbereich - 111
 - 1.) Vertragsstaat 111
 - 2.) „Ansässige Person“ 111
 - 3.) „Unbewegliches Vermögen“ 111
 - 4.) Belegenheit des „unbewegliches Vermögen“ im anderen Vertragsstaat 112
- II. Besteuerungsrecht 112
- C. Begriffsdefinition des „unbeweglichen Vermögen“ (Absatz 2) 112
- D. Absatz 3 114
- E. Absatz 4 114
- F. OECD-MA und UN-MA 114
- G. Deutsche Abkommen auf Grundlage der VG o 114

Artikel 7 Unternehmensgewinne **115**

- A. Allgemeines zur Vorschrift des Art. 7 VG 117
- B. Absatz 1 118
- C. Absatz 2 119
- D. Absatz 3 120
- E. Absatz 4 121
- F. Blick auf die deutschen DBA 122

Artikel 8 Seeschifffahrt, Binnenschifffahrt und Luftfahrt **123**

- A. Allgemeines zur Vorschrift des Art. 8 VG 125
- B. Absatz 1 125

	Seite
C. Absatz 2	125
D. Absatz 3	126
E. Absatz 4	126
F. Absatz 5	126
G. Blick auf die deutschen DBA	127
Artikel 9 Verbundene Unternehmen	129
A. 'Allgemeines zur Vorschrift des Art. 9 VG	131
B. Absatz 1	131
C. Absatz 2	132
D. Blick auf die deutschen DBA	133
Artikel 10 Dividenden	135
A. Allgemeines	140
B. Praxisbedeutung des Dividendenartikels	140
C. Absatz 1VG	141
I. Anwendungsbereich	141
1.) Vertragsstaat	141
2.) Begrifflichkeiten „Ansässige Gesellschaft“ und „ansässige Person“	141
3.) Dividenden	142
II. Besteuerungsrecht	142
D. Absatz 2 VG	143
I. Anwendungsbereich	143
II. Praktische Bedeutung und Ausblick für die Schachteldividende des Abs. 2 VG	145
1.) Bedeutung	145
2.) DBA-Schachtelprivileg (Art.10 Abs. 2 Nr. 2 und Freistellungsmethode (Art.22 VG)	146
3.) Ausblick zu VG-Verhandlungen mit Bezug zur Schachteldividende (Abs.2VG)	147
III. Besteuerungsrecht	148
E. Absatz 3 VG	148
I. Dividendenbegriff	148
II. Ausschüttungen auf Anteilsscheine an einem Investmentvermögen	151
F. Absatz 4 VG	151
G. Absatz 5 VG	152

	Seite
H. OECD-MA und UN-MA	152
I. Abkommen auf der Grundlage der VG	152
<u>Artikel 11 Zinsen</u>	153
A. Allgemeines	156
B. Absatz 1 VG	156
I. Anwendungsbereich	156
1.) Vertragsstaat	156
2.) „Ansässige Person“ und „Nutzungsberechtigter“	157
3.) „Zinsen“	158
II. Besteuerungsrecht	158
C. Zinsbegriff (Absatz 2)	159
D. Betriebsstättenvorbehalt (Absatz 3)	160
E. Anwendungsausschluss (Absatz 4)	162
F. OECD-MA und UN-MA	162
G. Deutsche Abkommen auf Grundlage der VG	162
Artikel 12 Lizenzgebühren	165
A. Allgemeines zur Vorschrift des Art. 12 VG	167
B. Absatz 1	167
C. Absatz 2	167
D. Absatz 3	168
E. Absatz 4	168
F. Blick auf die deutschen DBA	169
<u>Artikel 13 Gewinne aus der Veräußerung von Vermögen</u>	171
A. Allgemeines zur Vorschrift des Art. 13 VG	174
I. Begriff des „Veräußerungsgewinns“	175
II. Regelungsgehalt und Systematik des Art. 13 VG	176
B. Absatz 1	179
I. Personeller Anwendungsbereich	179
1.) Vertragsstaat	179
2.) Ansässige Person	179
II. Veräußerung unbeweglichen Vermögens im Sinne des Art. 6 VG	181

	Seite
1.) Unbewegliches Vermögen	181
2.) Belegenheit des unbeweglichen Vermögens „im anderen Vertragsstaat“	182
III. Besteuerungsfolge: „können im anderen Staat“ (Belegenheitsstaat)	183
C. Absatz 2	184
I. Personeller Anwendungsbereich	185
1.) Vertragsstaat	185
2.) Unternehmen eines Vertragsstaates	185
3.) „Betriebsstätte“	186
II. Veräußerungsvorgang	186
1.) Veräußerung des beweglichen Vermögens	186
2.) Betriebsvermögen der Betriebsstätte	188
3.) Veräußerung der Betriebsstätte	188
III. Besteuerungsfolge: „können im anderen Staat“ (Betriebsstättenstaat)	188
D. Absatz 3	190
I. Personeller Anwendungsbereich	190
1.) Vertragsstaat	190
2.) „Unternehmen“	190
II. Sachlicher Anwendungsbereich des Art. 13 Abs.3 VG	191
III. Besteuerungsfolge: „können nur“ (Ort der Geschäftsleitung)	193
IV. Vergleich zum OECD-MA und zum UN-MA	194
E. Absatz 4	194
I. Personeller Anwendungsbereich	197
1.) Vertragsstaat	197
2.) Ansässige Person	197
II. Veräußerung von Gesellschaftsanteilen	197
1.) Gesellschaftsanteile	197
2.) Gesellschaftsvermögen überwiegend aus unbeweglichen Vermögen	197
3.) Unbewegliches Gesellschaftsvermögen	198
III. Besteuerungsfolge: „können in diesem anderen Staat“	199
IV. Vergleich zum OECD-MA und zum UN-MA	200
F. Absatz 5	201
I. Personeller Anwendungsbereich	201
1.) Vertragsstaat	201
2.) Ansässige Person	201
II. Sachlicher Anwendungsbereich des Art. 13 Abs.5 VG	201
III. Besteuerungsfolge: „können nur“	202

	Seite
G. Absatz 6	203
I. Natürliche Personen mindestens 5 Jahre ansässig	203
II. Ansässigkeitsbegründung	203
III. Veräußerungsfiktion	203
IV. Sonstiges	204
H. OECD-MA und UN-MA	204
<u>Artikel 14 Einkünfte aus unselbständiger Arbeit</u>	205
A. Allgemeines zur Vorschrift des Art. 14 VG	208
B. Absatz 1	208
C. Absatz 2	209
D. Absatz 3	209
E. Absatz 4	210
F. Absatz 5	210
G. Absatz 6	211
H. Blick auf die deutschen DBA	212
<u>Artikel 15 Aufsichtsrats- und Verwaltungsratsvergütungen</u>	213
A. Allgemeines zur Vorschrift des Art. 15 VG	213
B. Blick auf die deutschen DBA	214
<u>Artikel 16 Künstler und Sportler</u>	215
A. Allgemeines zur Vorschrift des Art. 16 VG	216
B. Absatz 1	217
C. Absatz 2	218
D. Absatz 3	218
E. Absatz 4	219
F. Blick auf die deutschen DBA	219
<u>Artikel 17 Ruhegehälter, Renten und ähnliche Zahlungen</u>	221
A. Allgemeines zur Vorschrift des Art. 17 VG	223
B. Absatz 1	223

	Seite
C. Absatz 2	224
D. Absatz 3	225
E. Absatz 4	226
F. Absatz 5	227
C. Absatz 6	227
H. Blick auf die deutschen DBA	228
Artikel 18 Öffentlicher Dienst	229
A. Allgemeines zur Vorschrift des Art. 18 VG	231
B. Absatz 1	232
C. Absatz 2	232
D. Absatz 3	233
E. Absatz 4	233
F. Absatz 5	234
G. Blick auf die deutschen DBA	235
	y
<u>Artikel 19 Gastprofessoren, Lehrer und Studenten</u>	237
A. Allgemeines zur Vorschrift des Art. 19 VG	238
B. Absatz 1	238
C. Absatz 2	239
D. Blick auf die deutschen DBA	239
Artikel 20 Andere Einkünfte	241
A. Allgemeines zur Vorschrift des Art. 20 VG	242
B. Absatz 1	242
C. Absatz 2	243
D. Protokoll	243
E. Blick auf die deutschen DBA	243
<u>Artikel 21 Vermögen</u>	245
A. Allgemeines zur Vorschrift des Art. 21 VG	247
B. Absatz 1	247
I. Anwendungsbereich	247

	Seite
1.) Vertragsstaat	247
2.) „Ansässige Person“	247
3.) „Unbewegliches Vermögen“	247
4.) Belegenheit des „unbewegliches Vermögen“ im anderen Vertragsstaat	247
II. Besteuerungsrecht	247
C. Absatz 2	248
I. Anwendungsbereich	248
1.) Vertragsstaat und „ansässige Person“ und	248
2.) „Bewegliches Vermögen“ als Betriebsvermögen	248
II. Besteuerungsrecht	248
D. Absatz 3	249
I. Anwendungsbereich	249
1.) Vertragsstaat und „ansässige Person“	249
2.) „Seeschiffe oder Luftfahrzeuge“	249
II. Besteuerungsrecht	249
E. Absatz 4	249
F. OECD-MA und UN-MA	249
G. Deutsche Abkommen auf Grundlage der VG	250

Artikel 22 Beseitigung der Doppelbesteuerung im Ansässigkeitsstaat 251

A. Grundlegendes	255
I. Allgemeine Systematik	255
II. Regelungen	256
1.) Begriffe	256
2.) Freistellung (Absatz 1 Nr. IS. 1-4)	256
3.) Progressionsvorbehalt (Absatz 1 Nr. 2)	257
4.) Anrechnung (Absatz 1 Nr. 3)	257
3.) Aktivitätsklausel (Absatz 1 Nr. 4)	258
4.) Steueranrechnung im Übrigen (Absatz 1 Nr. 5)	258
B. OECD-MA und UN-MA	259
C. Deutsche Abkommen auf Grundlage der VG	260

Artikel 23 Gleichbehandlung 261

A. Allgemeines zur Vorschrift des Art. 23 VG	264
B. Absatz 1	264

Inhalt

	Seite
C. Absatz 2	265
D. Absatz 3	265
E. Absatz 4	265
F. Absatz 5	266
G. Absatz 6	266
H. Protokoll	266
1. Blick auf die deutschen DBA	267
<u>Artikel 24 Verständigungsverfahren</u>	<u>269</u>
A. Allgemeines zur Vorschrift des Art. 24 VC	272
B. Absatz 1	273
C. Absatz 2	273
D. Absatz 3	274
E. Absatz 4	274
F. Absatz 5	274
G. Blick auf die deutschen DBA	275
Artikel 25 Informationsaustausch	277
A. Der Informationsaustausch in der VG	283
B. Allgemeines und Hintergrund zum Informationsaustausch	283
I. Das Bedürfnis von Mechanismen zum Informationsaustausch	284
II. Allgemeines zur Amtshilfe	285
III. Exkurs: OECD-Entwicklungen im Bereich des Informationsaustausches	287
IV. Exkurs: Unionsrechtliche Ebene im Bereich des Informationsaustausches	291
1.) Allgemeines zur Entwicklung der Amtshilfe auf Ebene der Europäischen Union	291
2.) Die Amtshilfe im Fokus der EuGH-Rechtsprechung	295
3.) Ausgewählte Entscheidungen zur Darstellung der Kasuistik des EuGH	298
V. Weitere besondere (Amtshilfe-) Abkommen	307
C. Einzelheiten zu der Vorschrift des Art. 25 VG	308
I. Aufbau des Art. 25 Abs. 1 VG (Auskunfts Klausel)	308
II. Art. 25 Abs. 2 VG (Geheimhaltung und Vertraulichkeitsregelung)	309
III. Art. 25 Abs. 3 VG (Ausschlussgründe)	310

	Seite
IV. Art. 25 Abs. 4 und Abs. 5 VG (Keine Hinderungsgründe)	310
D. OECD-MA und UN-MA	311
E. Deutsche Abkommen auf Grundlage der VG	312
Artikel 26 Amtshilfe bei der Steuererhebung	315
A. Allgemeines	321
B. Einzelheiten zur Vorschrift des Art. 26 VG	321
I. Art. 26 Abs. 1 (Verpflichtung) und Art. 26 Abs. 2 (Definition)	321
II. Art. 26 Abs. 3 (Voraussetzung der Vollstreckbarkeit)	322
III. Art. 26 Abs. 4 (Sicherungsmaßnahmen)	322
IV. Art. 26 Abs. 5 (Verjährungsvorschrift und Vorrangrechte)	323
V. Art. 26 Abs. 6 (Rechtsmittel)	323
VI. Art. 26 Abs. 7 (Mitwirkungspflichten der Vertragsstaaten)	324
VII. Art. 26 Abs. 8 (Ablehnung)	325
C. OECD-MA und UN-MA	325
D. Deutsche Abkommen auf Grundlage der VG	325
Artikel 27 Verfahrensregeln für die Quellenbesteuerung; Investmentvermögen	327
A. Allgemeines zur Vorschrift des Art. 27 VG	0 330
B. Absatz 1	330
C. Absatz 2	330
D. Absatz 3	331
E. Absatz 4	331
F. Absatz 5 (Investmentvermögen)	332
G. Absatz 6	334
H. Blick auf die deutschen DBA	335
<u>Artikel 28 Anwendung des Abkommens in bestimmten Fällen</u>	337
A. Allgemeines zur Vorschrift des Art. 28 VG	338
B. Absatz 1	338
C. Absatz 2	338
D. Blick auf die deutschen DBA	338

Inhalt

<u>Artikel 29 Mitglieder diplomatischer Missionen und konsularischer Vertretungen</u>	339
A. Allgemeines zur Vorschrift des Art. 29 VG	339
B. Verhältnis zu anderen Vorschriften	339
C. Verhältnis zum OECD-MA	340
<u>Anhang</u>	341
Verhandlungsgrundlage für Doppelbesteuerungsabkommen im Bereich der Steuern vom Einkommen und Vermögen	341
Gegenüberstellung der veröffentlichten Versionen der Verhandlungsgrundlage für Doppelbesteuerungen in materiell-rechtlicher Hinsicht	373
Gegenüberstellung der Deutschen Verhandlungsgrundlage für DBA, des OECD-MA (2010) und des UN-Musterabkommens (2011)	411