

Deutscher Bundestag
Finanzausschuss
Frau Katja Hessel, MdB
Platz der Republik 1
11011 Berlin

14. September 2020
Unser Zeichen: Dz/bau
4238154v3

Öffentliche Anhörung im Finanzausschuss des Deutschen Bundestages zu dem Gesetzentwurf der Bundesregierung „Gesetzes zu dem Mehrseitigen Übereinkommen vom 24. November 2016 zur Umsetzung steuerabkommensbezogener Maßnahmen zur Verhinderung der Gewinnverkürzung und Gewinnverlagerung“ (BT-Drucksache 19/20979)

Sehr geehrte Frau Hessel,

zu der Möglichkeit, an der öffentlichen Anhörung zu dem Entwurf eines „Gesetzes zu dem Mehrseitigen Übereinkommen vom 24. November 2016 zur Umsetzung steuerabkommensbezogener Maßnahmen zur Verhinderung der Gewinnverkürzung und Gewinnverlagerung“ (nachfolgend „Gesetzesentwurf“) teilzunehmen sowie vorab dem Finanzausschuss eine schriftliche Stellungnahme einreichen zu dürfen, möchte ich mich herzlich bedanken. Gemäß Ihrer Anfrage nehme ich zu dem Gesetzesentwurf gerne wie folgt Stellung:

Hinweis: In jedem Abschnitt werden zunächst Grundlagen erörtert und Ergebnisse abgeleitet. Jeder Abschnitt endet mit einer konkreten Bewertung des Gesetzesentwurfs. Wer demnach ergebnisorientiert die Stellungnahme lesen möchte, sollte sich auf die jeweilige „Bewertung des Gesetzesentwurfs“ fokussieren. Die Stellungnahme endet mit einem Fazit auf S. 26 und einem Ausblick auf S. 27.

I. Das BEPS-Projekt der G20 und OECD als Ausgangspunkt des Mehrseitigen Übereinkommens vom 24.11.2016

Das Mehrseitige Übereinkommen zur Umsetzung steuerabkommensbezogener Maßnahmen zur Verhinderung der Gewinnverkürzung und Gewinnverlagerung (nachfolgend „Mehrseitiges Übereinkommen“) wurde am 7.7.2017 von der Bundesrepublik Deutschland und 67 anderen Staaten

– mittlerweile ist die Zahl der dem Mehrseitigen Übereinkommen beigetretenen Staaten auf 94 angewachsen¹ – unterzeichnet. Hintergrund des Mehrseitigen Übereinkommens war das BEPS-Projekt der OECD und G20-Staaten, in welchem Vorschläge zur Reformierung des internationalen Steuerrechts entwickelt wurden, um legale, aber als unfair angesehene Steueroptimierungsstrategien international tätiger Konzerne zu unterbinden. Die OECD hatte dazu am 5. Oktober 2015 15 Empfehlungen veröffentlicht, um gegen schädlichen Steuerwettbewerb und aggressive Steuergestaltungen international tätiger Konzerne und Unternehmen vorzugehen. Sowohl die Mitgliedstaaten der OECD als auch die G20-Staaten² haben sich verpflichtet, die 15 von der OECD erarbeiteten Maßnahmen umzusetzen.³ Darüber hinaus wurde 2016 das sog. Inclusive Framework on BEPS ins Leben berufen, in dessen Rahmen eine große Zahl von Nicht-OECD-Staaten die Ergebnisse des BEPS-Projektes akzeptiert haben.⁴ Im Ergebnis wurde damit international weitgehend Konsens hinsichtlich der durch die OECD entwickelten Reformüberlegungen zur Vermeidung von Steueroptimierungsstrategien erzielt. Konkret geht es um folgende Maßnahmen:⁵

- Schaffung von Regelungen, die verhindern, dass Einkünfte nicht besteuert werden (Erzielung einer Kohärenz i.S. einer Abstimmung internationaler Vorschriften):
 - Neutralisierung der Effekte von hybriden Gestaltungen (Aktionspunkt 2);
 - Stärkung der Vorschriften zur Hinzurechnungsbesteuerung (Aktionspunkt 3);
 - Begrenzung der Erosion der Besteuerungsgrundlagen durch den Abzug von Zins- oder sonstigen finanziellen Aufwendungen (Aktionspunkt 4);
 - Bekämpfung steuerschädlicher Praktiken unter Berücksichtigung von Transparenz und Substanz (Aktionspunkt 5).
- Besteuerung von Einkünften anhand der tatsächlichen wirtschaftlichen Tätigkeit sowie Substanzerfordernisse:
 - Verhinderung von Abkommensmissbrauch (Aktionspunkt 6);
 - Verhinderung der künstlichen Umgehung von Betriebsstätten (Aktionspunkt 7);

¹ Vgl. <https://www.oecd.org/tax/treaties/beps-mli-signatories-and-parties.pdf> (Abruf v. 07.09.2020).

² G20 Leaders' Communiqué v. 16.11.2015, Antalya, Abschnitt 15.

³ Vgl. OECD, Explanatory Statement: OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting Project – 2015 Final Reports, 2015; OECD, Action 15 Report, Developing a Multilateral Instrument to Modify Bilateral Tax Treaties, 2015.

⁴ Vgl. OECD, Background Brief: Inclusive Framework on BEPS, January 2017, S. 11 ff.

⁵ Vgl. zu Einzelheiten *Kofler/Schnitger*, BEPS-Handbuch, S. 29 ff.; *Böhmer*, in: *Wassermeyer/Andresen/Ditz*, Betriebsstätten-Handbuch, 2. Auflage, 2017, Rz. 14.4 ff. m.w.N.

- Bestimmung internationaler Verrechnungspreise für konzerninterne Geschäftsbeziehungen unter Berücksichtigung der wirtschaftlichen Wertschöpfung (Aktionspunkt 8 zu immateriellen Werten, Aktionspunkt 9 zu Risiken und Kapital sowie Aktionspunkt 10 zu sonstigen risikoreichen Transaktionen).
- Erhöhung der Transparenz zur Beseitigung der Informationsasymmetrie zulasten der Finanzverwaltung:
 - Entwicklung von Methoden zur Erfassung und Analyse von BEPS-Daten und Gegenmaßnahmen (Aktionspunkt 11);
 - Offenlegung aggressiver Steuerplanungsmodelle (Aktionspunkt 12);
 - Überprüfung der Verrechnungspreisdokumentation (Aktionspunkt 13);
 - Verbesserung der Effizienz von Streitbeilegungsmechanismen zur Vermeidung der internationalen Doppelbesteuerung (Aktionspunkt 14).
- Besteuerung der digitalen Wirtschaft (Aktionspunkt 1). Dieser Aktionspunkt nimmt eine Sonderstellung ein, da er im Rahmen des BEPS-Projekts noch nicht abgeschlossen werden konnte.⁶

Fraglich war, wie die von der OECD entwickelten 15 Aktionspunkte, die rechtlich unverbindlich sind, gesetzestechnisch umgesetzt werden können. Zum Teil musste dazu das nationale Recht angepasst werden. Dies gilt z.B. für die Dokumentationspflichten für Verrechnungspreise bei konzerninternen Geschäftsbeziehungen, die in Deutschland bereits durch das Anti-BEPS-Umsetzungsgesetz vom 20.12.2016⁷ umgesetzt wurden. Zum Teil müssen aber auch völkerrechtliche Vereinbarungen zur Umsetzung der Empfehlungen der OECD angepasst werden. Diese auf Doppelbesteuerungsabkommen bezogenen Maßnahmen gegen BEPS sind in den o.g. Aktionspunkten 2, 6, 7 und 14 enthalten. Darauf bezieht sich das Mehrseitige Übereinkommen.⁸

Eigentlich müssten zur Umsetzung der relevanten Aktionspunkte die jeweils bilateral abgeschlossenen Doppelbesteuerungsabkommen (einzeln) angepasst werden. In Anbetracht der weltweit nach Schätzung der OECD bestehenden über 3.000 Doppelbesteuerungsabkommen erschien das den am BEPS-Prozess beteiligten Staaten zu aufwendig, fehleranfällig und langwie-

⁶ Vgl. *Fehling/Valta*, in: Kofler/Schnitger, BEPS-Handbuch, Rz. B 4; *Ditz/Pinkernell*, ISR 2019, S. 377 f.

⁷ Vgl. Gesetz zu Umsetzung der Änderungen der EU-Amtshilferichtlinie und von weiteren Maßnahmen gegen Gewinnkürzungen und -verlagerungen, BGBl. I 2016, S. 3000.

⁸ So auch der Gesetzesentwurf, S. 1.

rig. Darüber hinaus sollte eine weltweit einheitliche Vorgehensweise sichergestellt werden.⁹ Vor diesem Hintergrund hatte die OECD eine Ad-hoc-Arbeitsgruppe beauftragt, das Mehrseitige Übereinkommen auf der Grundlage des BEPS-Aktionspunkts 15 zu entwickeln. Am 24.11.2016 veröffentlichte die OECD einen in englischer und französischer Sprache ausgefertigten Vertragstext, der um ein ebenfalls von der Ad-hoc-Arbeitsgruppe erarbeitetes, umfangreiches Erläuterungspapier („Explanatory Statement“) ergänzt wird.¹⁰

Bewertung des Gesetzesentwurfs: Der Hintergrund des Mehrseitigen Übereinkommens und seine Bedeutung sind im Gesetzesentwurf zutreffend dargestellt.¹¹ Aber: Soweit der Gesetzesentwurf in seinem Abschnitt A (Seite 1) davon spricht, dass die derzeitigen Regelungen in den Doppelbesteuerungsabkommen insbesondere von multinationalen Konzernen genutzt werden, um „Gewinnverkürzung und Gewinnverlagerung“ auszunutzen, geht dies deutlich zu weit und an der Praxis vorbei. Über die in den Doppelbesteuerungsabkommen seit jeher enthaltenen Vorschriften – insbesondere in Form der Art. 7 und 9 OECD-MA – soll gerade die Gewinnverlagerung vermieden werden. Diese Vorschriften wurden durch die Reformen der OECD indessen nicht angepasst. Dies zeigt, dass die OECD an dieser Stelle keinen Reformbedarf gesehen hat. Vielmehr muss man sehen, dass die von internationalen Konzernen angewandten Steueroptimierungsstrategien weniger auf der Nutzung der Vorschriften der einschlägigen Doppelbesteuerungsabkommen, sondern vielmehr auf der Nutzung nationaler Steuererleichterungen für gebietsfremde Unternehmen (z.B. durch Patent- oder Lizenzboxen), lokalen steuerbegünstigenden „Rulings“ oder der Ausnutzung des internationalen Steuersatzgefälles (gezielter Einsatz von „Steueroasen“) beruhen.¹²

II. Inhalt und Rechtscharakter des Mehrseitigen Übereinkommens

Bei dem Mehrseitigen Übereinkommen handelt es sich um einen mehrseitigen völkerrechtlichen Vertrag.¹³ Dieser hat das Ziel, bestehende Doppelbesteuerungsabkommen im Hinblick auf die Umsetzung der abkommensrechtlich relevanten Aktionspunkte des BEPS-Projekts zu ändern. Das Mehrseitige Übereinkommen tritt nicht an die Stelle bereits bestehender Doppelbesteuerungsabkommen; vielmehr sollen deren Inhalt punktuell an die BEPS-Reformen der OECD und G20-Staaten angepasst werden. Die bereits abgeschlossenen Doppelbesteuerungsabkommen sollen daher bestehen bleiben und sind mit dem durch das Mehrseitige Übereinkommen ange-

⁹ So auch die Präambel des Mehrseitigen Übereinkommens; OECD, OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting Project: Developing a Multilateral Instrument to Modify Bilateral Tax Treaties, Action 15: 2014 Deliverable, 2014 und 2015 Final Report, 2015, Rz. 5 ff.

¹⁰ Vgl. OECD, Explanatory Statement to the Multilateral Convention to Implement Tax Treaty Related Measures to Prevent Base Erosion and Profit Shifting, 2016.

¹¹ Vgl. Gesetzesentwurf, S. 8 und S. 88 f.

¹² Vgl. dazu *Schaumburg*, ISR 2016, S. 371 ff.; *Pinkernell*, StuW 2012, S. 369 ff.; *Pinkernell*, IStR 2013, S. 180 ff.; *Richter/Hontheim*, DB 2013, S. 1260 ff.

¹³ Vgl. *Reimer*, IStR 2015, 1 (7); *Schönfeld/Häck*, in: Schönfeld/Ditz, DBA, 2. Aufl. 2019, Systematik, Rz. 89.

passten Inhalt weiter anzuwenden. Allerdings werden nicht automatisch sämtliche im Mehrseitigen Übereinkommen vorgesehenen Regelungsinhalte in die existierenden Doppelbesteuerungsabkommen übernommen. Vielmehr bietet das Übereinkommen eine flexible Rahmenordnung für die Anpassung bestehender Doppelbesteuerungsabkommen.¹⁴ Die Flexibilität drückt sich dadurch aus, dass die Vertragsparteien (Signatarstaaten) des Mehrseitigen Übereinkommens außerhalb der Mindeststandards nicht gezwungen sind, die Regelungen des Übereinkommens zu übernehmen. Darüber hinaus entfaltet das Mehrseitige Übereinkommen selbst noch keinen rechtsverbindlichen Charakter zur Anpassung von Doppelbesteuerungsabkommen, sondern bedarf – nach dem in dem jeweiligen Vertragsstaat geltenden Recht – einer gesetzlichen Umsetzung. Diese erfolgt (zutreffend) im Gesetzesentwurf im Rahmen eines zweistufigen Verfahrens durch die Umsetzung des Mehrseitigen Übereinkommens in nationales Recht einerseits und die Anpassung einzelner Doppelbesteuerungsabkommen der Bundesrepublik Deutschland andererseits¹⁵.

Das Mehrseitige Übereinkommen gliedert sich in sieben Abschnitte mit insgesamt 39 Artikeln. Im Einzelnen:

- Teil I (Art. 1 und 2) definiert das Ziel des Mehrseitigen Übereinkommens. Darüber hinaus werden für das Mehrseitige Übereinkommen relevante Begriffe definiert.
- Die Teile II bis IV (Art. 3 bis 15) enthalten Regelungen zu den materiell-rechtlichen Empfehlungen der OECD-Aktionspunkte 2, 6 und 7. Diese betreffen die Neutralisierung steuerlicher Effekte bei hybriden Gestaltungen, die Verhinderung des Abkommensmissbrauchs und die Vermeidung der Umgehung des Betriebsstättenbestands.
- Die Teile V und VI (Art. 16 bis 26) verfolgen – zur Umsetzung des Aktionspunkts 14 – das Ziel, die internationale Streitbeilegung zur Vermeidung der Doppelbesteuerung im Wege von Verständigungsverfahren (Teil V) und Schiedsverfahren (Teil VI) zu verbessern.
- Teil VII (Art. 27 bis 39) beinhaltet schließlich Vorschriften zum Inkrafttreten des Übereinkommens, zur Änderung und Kündigung sowie der Möglichkeit der Vertragsstaaten, Vorbehalte gegenüber einzelnen Bestimmungen des Übereinkommens zu definieren.

Das Mehrseitige Übereinkommen ist flexibel ausgestaltet. Es werden nur in vier Fällen Mindeststandards definiert:

- Art. 6: Zweck eines erfassten Steuerabkommens (Präambel);

¹⁴ Vgl. *Drüen*, in: Wassermeyer, Doppelbesteuerung, Vor Art. 1 OECD-MA, Rz. 179.

¹⁵ So zutreffend bereits Abschnitt B. des Gesetzesentwurfs.

- Art. 7: Verhinderung des Abkommensmissbrauchs (z.B. „principle purpose test“);
- Art. 16: Verständigungsverfahren (aber nicht Schiedsverfahren!);
- Art. 17 (Gegenberichtigungen, z.B. in Form von Art. 7 Abs. 3 und Art. 9 Abs. 2 OECD-MA).

Dagegen handelt es sich bei einem Großteil der Vorschriften des Mehrseitigen Übereinkommens um reine Empfehlungen. Hier steht es den Vertragsstaaten frei, ob sie für den jeweiligen Regelungsbereich des Mehrseitigen Übereinkommens einen Vorbehalt ausüben oder die Regelung annehmen. Zutreffend wird im Schrifttum von einem „Speisekartenprinzip“¹⁶ gesprochen. Dies hat zur Folge, dass die von den Signatarstaaten angenommenen Regelungen sehr unterschiedlich ausfallen und daher – auch in Bezug auf einzelne Doppelbesteuerungsabkommen – häufig nicht „zusammenpassen“. Darüber hinaus ist erkennbar, dass viele Empfehlungen der OECD international nur wenig Unterstützung finden. Dies zeigen bereits die zahlreichen, von der Bundesrepublik Deutschland artikulierten Vorbehalte.

Um festzustellen, ob eine Vorschrift des Mehrseitigen Übereinkommens im Verhältnis zwischen zwei Signatarstaaten tatsächlich Wirkung entfaltet, sind die folgenden Prüfschritte durchzuführen:¹⁷

1. Prüfung, ob beide Staaten am Mehrseitigen Übereinkommen beteiligt sind.
2. Prüfung, ob beide Staaten das zwischen ihnen bestehende Doppelbesteuerungsabkommen notifiziert haben und keine verfahrensrechtliche Vorbehalte (etwa durch wechselseitige Konsultation oder Durchführung interner Abstimmungsprozess) bestehen.
3. Prüfung, ob beide Staaten die in Rede stehende Vorschrift des Mehrseitigen Übereinkommens akzeptieren.

Eine Vorschrift findet nur dann im bilateralen Verhältnis zwischen zwei Vertragsstaaten Anwendung, wenn die drei vorstehenden Voraussetzungen erfüllt sind („matching“). Wurde von einem der beiden Staaten ein Vorbehalt artikuliert, so gilt die dem Vorbehalt unterworfenen Vorschrift des Mehrseitigen Übereinkommen weder für den einen noch den anderen Staat (Art. 25 Abs. 2 des Mehrseitigen Übereinkommen). Eine asymmetrische Anwendung bestehender Regelungen ist infolgedessen nur in Ausnahmefällen möglich (z.B. bei einer unterschiedlichen Anwendung der Anrechnungs- oder Freistellungsmethode, bei Quellensteuersätzen oder der Einfügung von LOB-Klauseln in Doppelbesteuerungsabkommen).

¹⁶ Vgl. Schön, IStR 2017, S. 681 (684).

¹⁷ Vgl. Schön, IStR 2017, S. 681 (685).

Bewertung des Gesetzesentwurfs: Die Darstellung des „Ansatz des Übereinkommens“¹⁸ ist zutreffend.

III. Umsetzung des Mehrseitigen Übereinkommens in deutsches Recht

Nachdem der Text des Mehrseitigen Übereinkommens am 24.11.2016 paraphiert war, wurde es am 7.7.2017 von den Vertragsparteien – u.a. der Bundesrepublik Deutschland, vertreten durch den damaligen Finanzminister Wolfgang Schäuble – unterzeichnet. Weder die Paraphierung des Übereinkommens, noch seine Unterzeichnung im Juli 2017 haben das Mehrseitige Übereinkommen in Kraft treten lassen. Denn die Paraphierung dokumentiert lediglich das entsprechende Verhandlungsergebnis¹⁹ und die Unterzeichnung des Übereinkommens verpflichtet lediglich die Vertragsparteien, das für die Umsetzung des Übereinkommens nach den innerstaatlichen gesetzlichen Vorschriften bestimmte Prozedere vorzunehmen.²⁰ Das Mehrseitige Übereinkommen muss zu seiner Wirksamkeit ratifiziert werden.²¹ Dies setzt nach deutschem Verständnis gem. Art. 59 Abs. 2 Satz 1 GG ein Zustimmungsgesetz der zuständigen gesetzgeberischen Körperschaften (d.h. konkret Bundestag und Bundesrat) voraus. Ein solches Zustimmungsgesetz zum Mehrseitigen Übereinkommen enthält der Gesetzesentwurf²². Der Wortlaut beschreibt zutreffend die Zustimmung zum Mehrseitigen Übereinkommen und die daran folgende Hinterlegung der Ratifikationsurkunde, wonach die von der Bundesrepublik Deutschland vorgesehenen Auswahlentscheidungen und zugelassenen Vorbehalte entsprechend der im Gesetzesentwurf dargestellten Liste²³ hinterlegt werden. Mit der Hinterlegung der Ratifikationsurkunde legt sich die Bundesrepublik Deutschland hinsichtlich ihrer Auswahlentscheidungen und Vorbehalte verbindlich fest. So wird aus Sicht der Bundesrepublik Deutschland bestimmt, welche deutschen Doppelbesteuerungsabkommen vom Mehrseitigen Übereinkommen erfasst und in welchem konkreten Umfang sie geändert werden sollen. Die bei Unterzeichnung des Mehrseitigen Übereinkommens im Juli 2017 artikulierten Entscheidungen der Bundesrepublik Deutschland waren nur vorläufig.

Während ein „normales“ Doppelbesteuerungsabkommen nach seiner Ratifikation und dem Austausch der Ratifikationsurkunden durch die Vertragsstaaten in Kraft tritt²⁴, ändert das ratifizierte Mehrseitige Übereinkommen nicht unmittelbar die von ihm erfassten Doppelbesteuerungsabkommen. Vielmehr sind die beiden Vertragswerke – das Mehrseitige Übereinkommen einerseits sowie das jeweilige Doppelbesteuerungsabkommen andererseits – nebeneinander anwendbar.

¹⁸ Vgl. Gesetzesentwurf, S. 89 ff.

¹⁹ Vgl. auch Art. 10 Buchst. b) WVRK; *Schönfeld/Häck*, in: Schönfeld/Ditz, DBA, 2. Aufl. 2019, Systematik, Rz. 73; *Frenzel*, in: Haase, Multilaterales Instrument, Art. 27, Rz. 12.

²⁰ Vgl. Schönfeld/Häck, in: Schönfeld/Ditz, DBA, 2. Aufl. 2019, Systematik, Rz. 74.

²¹ Vgl. Art. 27 Abs. 2 Mehrseitiges Übereinkommen.

²² Vgl. Gesetzesentwurf, S. 7.

²³ Vgl. Gesetzesentwurf, S. 79 ff.

²⁴ Vgl. *Schönfeld/Häck*, in: Schönfeld/Ditz, DBA, 2. Aufl. 2019, Systematik, Rz. 76.

Um die daraus resultierenden Rechtsunsicherheiten zu vermeiden, sieht der Gesetzesentwurf einen zweiten gesetzgeberischen Schritt vor.²⁵ Dieser besteht in einem separaten Anwendungsgesetz für die im Übereinkommen von der Bundesrepublik Deutschland erfassten Doppelbesteuerungsabkommen. Durch dieses Anwendungsgesetz werden die konkreten Modifikationen des Doppelbesteuerungsabkommens in dieses „überführt“ und deren Anwendung konkret angeordnet. Ausgangspunkt des Anwendungsgesetzes sollen – so der Gesetzesentwurf – die jeweiligen Auswahlentscheidungen der betroffenen Vertragspartner eines erfassten Doppelbesteuerungsabkommens sein (d.h. neben den Auswahlentscheidungen und Vorbehalten der Bundesrepublik Deutschland werden jene des anderen Vertragsstaates mitberücksichtigt). Die sich daraus ergebenden Folgen sollen „bei Bedarf mit dem jeweils anderen Vertragspartner im Rahmen eines Konsultationsverfahrens [...] einvernehmlich geklärt“²⁶ werden.

Dies bedeutet im Ergebnis, dass durch die Umsetzung des Gesetzesentwurfs der Gesetzgebungsprozess noch nicht beendet ist. Vielmehr wird das Anwendungsgesetz – bezogen auf das jeweilige Doppelbesteuerungsabkommen – erst später erlassen und bedarf insofern der Zustimmung des Bundesrates gem. Art. 105 Abs. 3 GG.²⁷

Die vorstehend dargestellte und im Gesetzesentwurf beinhaltete Vorgehensweise in zwei Schritten bedeutet, dass nicht alle aus Sicht der Bundesrepublik Deutschland vom Mehrseitigen Übereinkommen erfassten Doppelbesteuerungsabkommen zeitgleich wirksam werden, sondern dies von der Umsetzung in einem Anwendungsgesetz abhängig ist. Dieses kann zu unterschiedlichen Zeitpunkten wirksam werden, je nach Doppelbesteuerungsabkommen und Konsultation mit dem jeweiligen Vertragsstaat.²⁸ Es wird auch zu (weiteren) zeitlichen Verzögerungen kommen. Durch das Anwendungsgesetz wird der Vertragstext des betroffenen Doppelbesteuerungsabkommens konkret geändert und die durch die Bundesrepublik Deutschland in Abstimmung mit dem anderen Vertragsstaat getroffenen Auswahlentscheidungen in das Doppelbesteuerungsabkommen umgesetzt. Während also bei einem normalen Doppelbesteuerungsabkommen der völkerrechtlich vereinbarte Vertrag mit dem innerstaatlichen Umsetzungsgesetz „eins zu eins“ übereinstimmt, ist dies bei den vom Mehrseitigen Übereinkommen erfassten Doppelbesteuerungsabkommen nicht der Fall. Nach Konsultation mit dem jeweiligen Vertragsstaat führt vielmehr das Anwendungsgesetz dazu, dass das bereits existierende Doppelbesteuerungsabkommen nach innerstaatlichem Recht und unter Berücksichtigung des Mehrseitigen Übereinkommens angepasst wird. Dies ist ein neuer Vorgang, der durch die zweistufige Vorgehensweise rechtssicher umgesetzt wird. Er entspricht dem im Schrifttum vorgeschlagenen Prozedere.²⁹

²⁵ Vgl. Gesetzesentwurf, S. 8 f.

²⁶ Gesetzesentwurf, S. 9.

²⁷ Vgl. zu Einzelheiten *Oppel*, ISR 2020, S. 295 (298 f.).

²⁸ So auch ausdrücklich Gesetzesentwurf, S. 3.

²⁹ Vgl. *Drüen*, in: Wassermeyer, Doppelbesteuerung, vor Art. 1, Rz. 185 m.w.N.; *Oppel*, ISR 2020, S. 295 (299).

Bewertung des Gesetzesentwurfs: Das zweistufige Vorgehen zur Umsetzung des Mehrseitigen Übereinkommens in innerstaatliches Recht und in das bilateral abgeschlossene Doppelbesteuerungsabkommen ist sachgerecht und entspricht den Vorgaben der deutschen Verfassung. Allerdings hat dieses Prozedere den (deutlichen) Nachteil, dass das Verfahren sich zeitlich sehr lange hinzieht. In diesem Zusammenhang ist nicht nachvollziehbar, warum mit dem Gesetzgebungsverfahren so spät begonnen wurde (geplant war eigentlich bereits 2018). Der sehr späte „Start“ des Gesetzgebungsverfahrens, verbunden mit der Umsetzung des Mehrseitigen Übereinkommens in zwei Schritten, hat zur Folge, dass die Bundesrepublik Deutschland den internationalen Umsetzungsprozess der abkommensrechtlich relevanten Aktionspunkte des OECD-BEPS-Projektes verzögert. So war ein wesentliches Ziel des Übereinkommens, die neuen abkommensrechtlichen Regeln schnell und international einheitlich zu implementieren. Während Länder, wie z.B. Österreich, Frankreich, die Niederlande und die Schweiz, das Mehrseitige Übereinkommen bereits in innerstaatliches Recht übernommen haben, „hinkt“ die Bundesrepublik Deutschland deutlich hinterher. Insofern wird ein wesentliches Ziel des Übereinkommens, nämlich die kurzfristige und einheitliche Anpassung der weltweiten Doppelbesteuerungsabkommen, nicht erreicht.

IV. Von der Bundesrepublik Deutschland ausgewählte Doppelbesteuerungsabkommen

Bei Unterzeichnung des Mehrseitigen Übereinkommens am 7.7.2017 hat die Bundesrepublik Deutschland 35 Doppelbesteuerungsabkommen benannt, welche vom Mehrseitigen Übereinkommen erfasst werden sollen.³⁰ Daneben wurde von 43 Staaten das jeweilige deutsche Doppelbesteuerungsabkommen als vom Mehrseitigen Übereinkommen als erfasst ausgewählt. Entgegen der Entscheidung der Bundesrepublik Deutschland wollten drei Staaten, nämlich Estland, die Vereinigten Arabischen Emirate und die USA, das jeweilige deutsche Doppelbesteuerungsabkommen vom Mehrseitigen Übereinkommen nicht erfasst sehen. Im Ergebnis blieben damit 32 Doppelbesteuerungsabkommen der Bundesrepublik Deutschland, die grundsätzlich vom Mehrseitigen Übereinkommen erfasst waren. Dies sind die Doppelbesteuerungsabkommen mit:

Bulgarien	China	Costa Rica
Finnland	Frankreich	Griechenland
Großbritannien	Irland	Israel
Italien	Japan	Korea
Kroatien	Lettland	Liechtenstein
Litauen	Luxemburg	Malta
Mauritius	Mexiko	Neuseeland
Niederlande	Österreich	Rumänien

³⁰ Vgl. OECD, BEPS MLI Position Germany.

Russland	Slowakei	Slowenien
Spanien	Tschechien	Türkei
Ungarn	Zypern	

Die vorstehend dargestellte Auswahl der Staaten war nur vorläufig. Verbindlich müssen sich die Signatarstaaten erst mit Ratifizierung festlegen.³¹ Dies bedeutet, dass sich die Bundesrepublik Deutschland im Rahmen des vorliegenden Zustimmungsgesetzes festlegen muss, welche Doppelbesteuerungsabkommen durch das Mehrseitige Übereinkommen erfasst werden sollen. Dazu sieht der Gesetzesentwurf nur 14 statt der ursprünglichen 32 Doppelbesteuerungsabkommen vor.³² Dies sind im Einzelnen die folgenden Doppelbesteuerungsabkommen:

Österreich	Kroatien	Tschechien
Frankreich	Griechenland	Ungarn
Italien	Japan	Luxemburg
Malta	Rumänien	Slowakei
Spanien	Türkei	

Die nicht erfassten Doppelbesteuerungsabkommen sollen – entgegen der ursprünglichen Entscheidung bei Unterzeichnung des Mehrseitigen Übereinkommens im Juli 2017 – im Wege bilateraler Revisionsabkommen oder durch Änderungsprotokolle zu den bestehenden Doppelbesteuerungsabkommen angepasst werden. Dies soll – zumindest ausweislich des Gesetzesentwurfs (S. 3) – das „schnellere, einfachere oder aus anderen Gründen vorzugswürdige Verfahren“ sein. Und noch mehr: „Auch im Verhältnis zu vom Übereinkommen erfassten Steuerabkommen kann in Einzelfällen ein bilaterales Vorgehen den Weg über das Übereinkommen überholen.“

Bewertung des Gesetzesentwurfs: Es ist nicht nachvollziehbar, warum die Anzahl der durch das Mehrseitige Übereinkommen erfassten Staaten von ehemals 35 auf 14 reduziert wurde. Es ist zu befürchten, dass sich durch das im Gesetzesentwurf dargestellte Prozedere die Umsetzung der abkommensrechtlichen Änderungen in deutsche Doppelbesteuerungsabkommen zeitlich deutlich verzögert. Dies entspricht nicht dem Ziel des Mehrseitigen Übereinkommens. Es ist auch nicht verständlich, warum bereits „gematchte“ Regelungen zwischen zwei Vertragsstaaten eine zusätzliche bilaterale Revision oder ein Änderungsprotokoll notwendig machen sollen. Insgesamt ist festzustellen, dass die Bundesrepublik Deutschland damit die im Mehrseitigen Übereinkommen vorgesehenen Regelungen (auch in Form von Mindeststandards) zögerlich umsetzt.

³¹ Vgl. Art. 29 Abs. 1, Art. 35 Abs. 7 Mehrseitiges Übereinkommen.

³² Vgl. Gesetzesentwurf, S. 79 f.

V. Auswahlentscheidungen der Bundesrepublik Deutschland

1. Überblick

Im Gesetzesentwurf wird nunmehr verbindlich festgelegt, welche Regelungen des Mehrseitigen Übereinkommens in Bezug auf die ausgewählten Doppelbesteuerungsabkommen der Bundesrepublik Deutschland Anwendung finden sollen. Die nachfolgende Tabelle gibt dazu einen Überblick (E = Empfehlung, M = Mindeststandard):

Artikel	Inhalt	Standard	Übernahme
Teil 1	Geltungsbereich und Auslegung von Ausdrücken		
Art. 1	Geltungsbereich		
Art. 2	Auslegung von Ausdrücken		
Teil 2	Hybride Gestaltungen		
Art. 3	Transparente Rechtsträger	E	-
Art. 4	Rechtsträger mit doppelter Ansässigkeit	E	-
Art. 5	Anwendung von Methoden zur Beseitigung der Doppelbesteuerung	E	-
Teil 3	Abkommensmissbrauch		
Art. 6	Zweck eines erfassten Steuerabkommens (Präambel)	M	+
Art. 7	Verhinderung von Abkommensmissbrauch (Principle Purpose Test)	M	+
Art. 8	Transaktionen zur Übertragung von Dividenden	E	+
Art. 9	Veräußerungsgewinne von Grundstücksgesellschaften	E	+
Art. 10	Missbrauchsbekämpfungsvorschrift für Drittstaaten-Betriebsstätten	E	+
Art. 11	Anwendung von Steuerabkommen zur Einschränkung des Rechts einer Vertragspartei auf Besteuerung der in ihrem Gebiet ansässigen Personen	E	-
Teil 4	Umgehung des Betriebsstättenstatus		
Art. 12	Künstliche Umgehung des Betriebsstättenstatus durch Kommissionärsmodelle u.ä.	E	-
Art. 13	Künstliche Umgehung des Betriebsstättenstatus durch die	E	+

Artikel	Inhalt	Standard	Übernahme
	Ausnahme bestimmter Tätigkeiten		
Art. 14	Aufteilung von Verträgen	E	-
Art. 15	Begriff der mit einem Unternehmen eng verbundenen Person	E	-
Teil 5	Verbesserung der Streitbeilegung		
Art. 16	Verständigungsverfahren	M	+
Art. 17	Gegenberichtigungen Art. 9 II + Art. 7 KKK	M	+
Teil 6	Schiedsverfahren		
Art. 18	Entscheidung für die Anwendung des Teiles VI	E	+
Art. 19	Obligatorisches verbindliches Schiedsverfahren		
Art. 20	Bestellung Schiedsrichter		
Art. 21	Vertraulichkeit von Schiedsverfahren		
Art. 22	Regelung eines Falles vor Abschluss des Schiedsverfahrens	E	+
Art. 23	Art des Schiedsverfahrens		
Art. 24	Einigung auf eine andere Regelung		
Art. 25	Kosten von Schiedsverfahren		
Art. 26	Vereinbarkeit		
Teil 7	Schlussbestimmungen		
Art. 27	Unterzeichnung und Ratifikation, Annahme oder Genehmigung		
Art. 28	Vorbehalte		
Art. 29	Notifikationen		
Art. 30	Nachträgliche Modifikationen von erfassten Steuerabkommen		
Art. 31	Konferenz der Vertragsparteien		
Art. 32	Auslegung und Umsetzung		
Art. 33	Änderungen		
Art. 34	Inkrafttreten		
Art. 35	Wirksamwerden		
Art. 36	Wirksamwerden von Teil VI		

Artikel	Inhalt	Standard	Übernahme
Art. 37	Rücktritt		
Art. 38	Verhältnis zu Protokollen		
Art. 39	Verwahrer		

Die Übersicht zeigt, dass die Bundesrepublik Deutschland die Regelungen des Mehrseitigen Übereinkommens nur teilweise übernimmt.³³ Dies erfolgt ausweislich der Gesetzesbegründung nicht unbedingt deshalb, weil die entsprechenden Regelungen inhaltlich abgelehnt werden. Vielmehr wird auch auf die Schwierigkeit hingewiesen, dass ein betroffenes Doppelbesteuerungsabkommen aufgrund der mustergültig vorgegebenen Technik des Mehrseitigen Übereinkommens nicht „einfach so“ angepasst werden kann; dies würde – so die Gesetzesbegründung – zu Rechtsunsicherheiten führen. Es kommt daher vor, dass die Bundesrepublik Deutschland eine Regelung grundsätzlich befürwortet, in einem bestimmten Doppelbesteuerungsabkommen aber ablehnt. Einzelheiten ergeben sich aus der in der Gesetzesbegründung ab S. 78 beigefügten Liste der Auswahlentscheidungen und Vorbehalte.

Beurteilung des Gesetzesentwurfs: Bereits der Überblick über die Auswahlentscheidungen der Bundesrepublik Deutschland zeigt, dass die Regelungen des Mehrseitigen Übereinkommens – im Übrigen wie diejenigen des neuen OECD-MA 2017³⁴ – umstritten sind und von Industrienationen – wie die Bundesrepublik Deutschland – teilweise nicht akzeptiert werden. Um diese „Zersplitterung“ zu vermeiden, hätte sich die OECD auf die Einführung nur von Mindeststandards beschränken dürfen. Im Ergebnis führt die derzeitige Lage dazu, dass die deutschen, aber auch weltweiten Doppelbesteuerungsabkommen individueller werden und sich erhebliche Unterschiede zwischen den einzelnen Doppelbesteuerungsabkommen ergeben. Statt weltweit zu einem Vereinheitlichungsprozess zu kommen, hat das BEPS-Projekt der OECD und G20-Staaten dazu geführt, dass die Vertragsstaaten die aus ihrer Sicht optimale Regelung „herauspicken“. Ergebnis ist eine deutliche Verkomplizierung des Abkommensrechts.

2. Regelungen zu hybriden Gestaltungen (Art. 3 bis 5 Mehrseitiges Übereinkommen)

a) Überblick

Die Art. 3 bis 5 des Mehrseitigen Übereinkommens enthalten Regelungen zur Vermeidung von Steuerstrategien durch hybride Gestaltungen. Die Regelungen gehen zurück auf den BEPS-Aktionspunkt 2 („Neutralisation the Effects of Hybrid Mismatch Arrangements“). Hintergrund

³³ Vgl. Gesetzesentwurf, S. 80 ff.; *Grادل/Kiesewetter*, IStR 2018, S. 1 (3).

³⁴ Vgl. dazu *Ditz/Bärsch/Quilitzsch*, DB 2018, S. 1171 ff.

sind steuerliche Gestaltungen, in denen Rechtsgebilde (z.B. Personengesellschaften) oder Finanzierungsinstrumente nach dem Recht der betroffenen Staaten unterschiedlich behandelt werden und sich daraus eine Nichtbesteuerung von Einkünften ergibt.³⁵

Nach dem Gesetzesentwurf werden die Regelungen der Art. 3 bis 5 des Mehrseitigen Übereinkommens durch die Bundesrepublik Deutschland nicht übernommen. Im Einzelnen:

b) Art. 3 Mehrseitiges Übereinkommen – Transparente Rechtsträger

Nach Art. 3 Abs. 1 des Mehrseitigen Übereinkommens gelten – korrespondierend zu Art. 1 Abs. 2 OECD-MA 2017³⁶ - Einkünfte, die durch oder über von einem Vertragsstaat als transparent angesehen Rechtsträger (hybride Gesellschaft) bezogen werden, nur dann als Einkünfte einer in einem Vertragsstaat ansässigen Person, soweit die Einkünfte für Zwecke der Besteuerung durch diesen Vertragsstaat als Einkünfte einer in diesem Vertragsstaat ansässigen Person behandelt werden. Ziel der Vorschrift ist eine Vermeidung der doppelten Nichtbesteuerung durch einen subjektiven Qualifikationskonflikt, weil keiner der Vertragsstaaten die Einkünfte der hybriden Gesellschaft besteuert.³⁷ Ferner soll sichergestellt werden, dass Abkommensvorteile (z.B. im Hinblick auf die Reduktion von Quellensteuersätzen) nur durch in einem Vertragsstaat ansässigen Gesellschafter einer transparent besteuerten Gesellschaft in Anspruch genommen werden können, nicht jedoch durch nicht ansässige Gesellschafter.³⁸

Unter Verweis auf das BFH-Urteil vom 26.6.2013³⁹ wird die Übernahme des Art. 3 des Mehrseitigen Übereinkommens in die ausgewählten Doppelbesteuerungsabkommen abgelehnt.⁴⁰ Denn es wird befürchtet, dass unter Berücksichtigung des Urteils eine Reduktion von Quellensteuern möglich ist, obwohl dies nicht sachgerecht erscheint. Dieser Konflikt kann nur durch einen generellen Ausschluss des Art. 3 des Mehrseitigen Übereinkommens vermieden werden.

Bewertung des Gesetzesentwurfs: Die Entscheidung ist nachvollziehbar und wurde bereits im Schrifttum erwartet.⁴¹ Hinzuweisen ist allerdings darauf, dass die Bundesrepublik Deutschland

³⁵ Vgl. zu Einzelheiten *Kestler*, in Haase, Multilaterales Instrument, Art. 3, Rz. 1 ff.; *Schnitger/Oskamp*, in: Kofler/Schnitger, BEPS-Handbuch, S. 233 ff. m.w.N.

³⁶ Vgl. dazu *Ditz/Bärsch/Quilitzsch*, DB 2018, S. 1171 (1172).

³⁷ Vgl. dazu auch *Dremel*, in: Schönfeld/Ditz, DBA, 2. Aufl. 2019, Art. 1, Rz. 94.

³⁸ Vgl. auch *Oppel*, ISR 2020, S. 295 (301); Gesetzesentwurf, S. 139.

³⁹ Vgl. BFH v. 26.6.2013 – I R 48/12, BStBl. II 2014, S. 367.

⁴⁰ Zu Einzelheiten vgl. *Oppel*, ISR 2020, S. 295 (301).

⁴¹ Vgl. *Dremel*, in: Schönfeld/Ditz, DBA, 2. Aufl. 2019, Art. 1, Rz. 95; *Kestler*, in: Haase, Multilaterales Instrument, Art. 4, Rz. 45.

bereits Doppelbesteuerungsabkommen abgeschlossen hat, in denen eine Art. 3 Abs. 1 des Mehrseitigen Übereinkommens vergleichbare Regelung beinhaltet ist.⁴²

c) Art. 4 Mehrseitiges Übereinkommen – Rechtsträger mit doppelter Ansässigkeit

Während die Doppelbesteuerungsabkommen der Bundesrepublik Deutschland in der Regel mit dem Kriterium des Orts der tatsächlichen Geschäftsleitung eine „Tie-breaker-Rule“ zur Bestimmung der Ansässigkeit bei anderen als natürlichen Personen (insbesondere Kapitalgesellschaften) vorsehen, sollen nach Art. 4 des Mehrseitigen Übereinkommens Besteuerungskonflikte bei doppelt ansässigen Gesellschaften durch Verständigungsverfahren vermieden werden. Dabei sollen die Vertragsstaaten den Ort der tatsächlichen Geschäftsleitung, den Ort der Hauptverwaltung, den Gründungsort und sonstige maßgebliche Faktoren berücksichtigen. Außerhalb einer Einigung im Verständigungsverfahren sind einer doppelt ansässigen Gesellschaft Abkommensvorteile dagegen nicht zu gewähren. Dies ist neu.

Bewertung des Gesetzesentwurfs: Der Gesetzesentwurf sieht zutreffend eine Ablehnung des Art. 4 Abs. 1 des Mehrseitigen Übereinkommens vor. Denn nach der Vorschrift werden doppelt ansässige Gesellschaften unter einen „Generalverdacht“ der unsachgerechten Steuergestaltung gestellt. Dies geht an der Praxis vorbei und ist deutlich überschießend.⁴³ Darüber hinaus ist die Regelung mit einer einzelfallbezogenen Lösung durch Verständigungsverfahren mit Rechtsunsicherheiten verbunden und nicht praktikabel.

d) Art. 5 Mehrseitiges Übereinkommen – Beseitigung der Doppelbesteuerung

Art. 5 betrifft die Methoden zur Vermeidung der internationalen Doppelbesteuerung. Danach wird – zur Vermeidung der Nicht- oder Niedrigbesteuerung – die Anwendung der Freistellungsmethode an bestimmte Voraussetzungen geknüpft. Option A bietet die Möglichkeit, die Anwendung der Freistellungsmethode im Ansässigkeitsstaat zu versagen, wenn Einkünfte durch eine unterschiedliche Anwendung des Doppelbesteuerungsabkommens im Quellenstaat ganz oder teilweise nicht besteuert werden. Dieser Mechanismus ist bereits in zahlreichen deutschen Doppelbesteuerungsabkommen enthalten und entspricht der deutschen Verhandlungsgrundlage.⁴⁴ Nach der Option B des Art. 5 Abs. 4 und 5 Mehrseitiges Übereinkommen ist hingegen die Freistellungsmethode für Dividenden im Ansässigkeitsstaat zu versagen, wenn sie bei der ausschüttenden Gesellschaft im Quellenstaat steuerlich abzugsfähig war. Auch eine solche Regelung ist der

⁴² Vgl. etwa Art. 1 Abs. 7 DBA-USA; Abschnitt 1 Abs. 2 Protokoll DBA-Niederlande; Art. 1 Abs. 2 DBA-Australien; Art. 1 Abs. 2 DBA-Japan.

⁴³ Kritisch auch *Creed*, in: Haase, Multilaterales Instrument, Art. 4, Rz. 43; *Ditz/Bärsch/Quilitzsch*, DB 2018, S. 1171 (1172).

⁴⁴ Vgl. Art. 22 Abs. 1 Nr. 5 Buchst. a) und b) DBA-Verhandlungsgrundlage; *Schönfeld/Ditz/Häck*, in: Schönfeld/Ditz, DBA, 2. Aufl. 2019, Anhang 4, Rz. 181 ff.

deutschen Abkommenspolitik bekannt und in zahlreichen deutschen Doppelbesteuerungsabkommen enthalten.⁴⁵ Option C sieht schließlich eine generelle Anwendung der Anrechnungsmethode vor, was aber nicht der deutschen Abkommenspolitik entspricht. Diese ist vielmehr traditionell an der Freistellungsmethode (z.B. Unternehmenseinkünfte gem. Art. 7 OECD-MA und Einkünfte aus nicht vollständiger Arbeit gem. Art. 15 OECD-MA) ausgerichtet.

Im Gesetzesentwurf entscheidet sich die Bundesrepublik Deutschland gegen eine Anwendung aller in Art. 5 des Mehrseitigen Übereinkommens enthaltenen Optionen. Dies bedeutet jedoch nicht, dass dem anderen Vertragsstaat die Anwendung der Optionen des Art. 5 des Mehrseitigen Übereinkommens versagt ist. Damit wird dem internationalen Grundsatz Rechnung getragen, dass jeder Vertragsstaat über die aus seiner Sicht anzuwendende Methode zur Vermeidung der Doppelbesteuerung selbst entscheiden kann.⁴⁶

Beurteilung des Gesetzesentwurfs: Die Entscheidung, Art. 5 des Mehrseitigen Übereinkommens nicht anzuwenden, ist nachvollziehbar. Die in der Vorschrift dargestellten Regelungen sind in einer Vielzahl der deutschen Doppelbesteuerungsabkommen bereits enthalten. Die deutsche Abkommenspolitik ist bereits durch eine Vielzahl von Vorschriften geprägt, die unter bestimmten Voraussetzungen die Anwendung der Freistellungsmethode versagen. Dies betrifft z.B. der Aktivitätsvorbehalt gem. Art. 2 Abs. 1 Nr. 4 DBA-Verhandlungsgrundlage, die Switch-over-Klausel gem. Art. 22 Abs. 1 Nr. 5 Buchst. a) DBA-Verhandlungsgrundlage sowie die Subject-to-tax-Klausel gem. Art. 22 Abs. 1 Nr. 5 Buchst. b) DBA-Verhandlungsgrundlage. Darüber hinaus enthält auch das innerstaatliche Recht Vorschriften, die zu einer Nichtanwendung der Freistellungsmethode führen können. Dies betrifft z.B. § 20 Abs. 2 AStG, § 50d Abs. 8 EStG, § 50d Abs. 11 EStG sowie § 8b Abs. 1 Satz 2 ff. KStG. Damit besteht ein umfangreiches und sehr komplexes Regelwerk zur Vermeidung der doppelten Nichtbesteuerung.

3. Regelungen zur Vermeidung des Abkommensmissbrauchs (Art. 6 bis 11 Mehrseitiges Übereinkommen)

a) Art. 6 Mehrseitiges Übereinkommen – Zweck von Doppelbesteuerungsabkommen

Wie in Aktionspunkt 6 vorgeschlagen, soll aus dem Titel und der Präambel eines Doppelbesteuerungsabkommens hervorgehen, dass dessen Sinn nicht nur in der Vermeidung der internationalen Doppelbesteuerung liegt, sondern auch keine Möglichkeiten zur Nicht- oder Niedrigbesteuerung geschaffen werden sollen. Dies wird in Art. 6 Abs. 1 des Mehrseitigen Übereinkommens als Mindeststandard definiert. Von einer Anwendung der Vorschrift kann nur abgesehen werden, wenn eine entsprechende Formulierung – wie z.B. im DBA-Japan – im jeweiligen Doppelbesteue-

⁴⁵ Vgl. Art. 22 Abs. 1 Nr. 1 Satz 3 DBA-Verhandlungsgrundlage.

⁴⁶ So zutreffend auch Gesetzesentwurf, S. 140.

rungsabkommen enthalten ist. Wenngleich die deutschen Doppelbesteuerungsabkommen in ihren Präambeln unterschiedliche Texte verwenden, entspricht es bereits – wie die DBA-Verhandlungsgrundlage zeigt – der deutschen Abkommenspolitik in der Präambel darauf hinzuweisen, dass das Doppelbesteuerungsabkommen nicht nur der Vermeidung der internationalen Doppelbesteuerung, sondern auch der Verhinderung der Steuervermeidung dienen soll.⁴⁷

Bewertung des Gesetzesentwurfs: Die Auswahlentscheidung zu Art. 6 des Mehrseitigen Übereinkommens ist nachvollziehbar und sachgerecht. Zu bemängeln ist allerdings, dass der Zweck eines Doppelbesteuerungsabkommens zur Förderung der deutschen Wirtschaftspolitik – insbesondere zur Förderung des Exports – in den letzten Jahren immer mehr in den Hintergrund getreten ist. Dies gilt insbesondere für die nur noch eingeschränkte Anwendung der Freistellungsmethode zur Vermeidung der internationalen Doppelbesteuerung.

b) Art. 7 Mehrseitiges Übereinkommen – Verhinderung des Abkommensmissbrauchs

Durch die Bestimmungen des Art. 7 des Mehrseitigen Übereinkommens sollen abkommensrechtliche Vergünstigungen in den Fällen versagt werden, in denen eine Gewährung dieser Vergünstigungen unangemessen wäre. Dies betrifft insbesondere die Vermeidung des sog. „Treaty-Shopping“, wonach häufig substanzlose Gesellschaften „zwischengeschaltet“ werden, um die Vergünstigungen von Doppelbesteuerungsabkommen anwenden zu können. Art. 7 des Mehrseitigen Übereinkommens, der als Mindeststandard zwingend aufzunehmen ist, sieht zwei Optionen zur Bekämpfung des Abkommensmissbrauchs vor, den Principle Purpose-Test und eine Limitation on Benefits-Klausel. Die Bundesrepublik Deutschland hat sich für eine Anwendung des Principle Purpose-Test, der auch in Art. 29 Abs. 9 OECD-MA 2017 enthalten ist,⁴⁸ entschieden. Danach kann eine abkommensrechtliche Vergünstigung nur unter der Voraussetzung in Anspruch genommen werden, dass die gewählte Gestaltung unter Berücksichtigung aller maßgeblichen Tatsachen und Umständen nachweislich mit dem Ziel des Abkommens im Einklang steht und nicht rein auf die Erzielung von Abkommensvorteilen gerichteten Motiven folgt.

Wenngleich mit dem Principle Purpose-Test zahlreiche Auslegungsfragen verbunden sind,⁴⁹ die in der Praxis zu Rechtsunsicherheiten führen, ist die Übernahme dieser Regelung sachgerecht, da es sich um einen Mindeststandard des Mehrseitigen Übereinkommens handelt. Entsprechende oder ähnliche Vorschriften sind bereits in einigen neueren deutschen Doppelbesteuerungsabkommen enthalten. Dies betrifft z.B. die Doppelbesteuerungsabkommen der Bundesrepublik Deutschland mit Japan (2015), China (2014), Israel (2014) und Mauritius (2011).⁵⁰

⁴⁷ Vgl. Ditz/Bärsch/Quilitzsch, DB 2018, S. 1171; Gradl/Kiesewetter, IStR 2018, S. 1 (3 f.).

⁴⁸ Vgl. Ditz/Bärsch/Quilitzsch, DB 2018, S. 1171 (1177).

⁴⁹ Vgl. dazu im Einzelnen Bruns, in: Schönfeld/Ditz, DBA, 2. Aufl. 2019, Art. 29, Rz. 40 ff.

⁵⁰ Vgl. dazu auch Gradl/Kiesewetter, IStR 2018, S. 1 (5).

Bewertung des Gesetzesentwurfs: Die Umsetzung des Principle Purpose-Tests in die ausgewählten Doppelbesteuerungsabkommen ist sachgerecht, da es sich um einen obligatorisch umzusetzenden Mindeststandard handelt. Aus Sicht der Praxis bringt der Principle Purpose-Test keine völlig neue Idee in das internationale Steuerrecht, da § 50d Abs. 3 EStG im innerstaatlichen Recht bereits eine entsprechende Regelung enthält. Die Erfahrungen mit dieser Vorschrift zeigen, dass deren Anwendung sehr komplex und rechtsunsicher ist. Im Übrigen stellt sich die Frage des Rangverhältnisses des (allgemeinen) Principle Purpose Tests zu den speziellen Regeln, die den Abkommensmissbrauch vermeiden sollen.⁵¹

c) Art. 8 Mehrseitiges Übereinkommen – Mindesthaltedauer für die Quellensteuerermäßigung bei Dividenden

Nach Art. 8 Abs. 1 des Mehrseitigen Übereinkommens setzt die 5%-ige Quellensteuerermäßigung bei Schachteldividenden voraus, dass der Nutzungsberechtigte der Dividenden eine Gesellschaft ist, die während eines Zeitraums von 365 Tagen einschließlich des Tages der Dividendenzahlung unmittelbar über mindestens 25% des Kapitals der gewinnausschüttenden Gesellschaft verfügt. Die Vorschrift entspricht Art. 10 Abs. 2 Buchst. b) OECD-MA 2017. Durch die Vorschrift soll die Umgehung des Erfordernisses der Mindestbeteiligung durch Transaktionen um den Zeitpunkt der Gewinnausschüttung verhindert werden.⁵² Die Mindesthaltedauer ist auch dann erfüllt, wenn sie (ggf. teilweise) erst nach der Gewinnausschüttung vorliegt. Schädlich ist hingegen, wenn die Schachtelbeteiligung nicht ununterbrochen 365 Tage um den Tag der Dividendenzahlung besteht.

Bei der neuen Mindesthaltedauer handelt es sich um eine Missbrauchsvermeidungsvorschrift, die eine ungerechtfertigte Reduktion des Quellensteuersatzes bei Gewinnausschüttungen verhindern soll. Insofern stellt sich die Frage des Anwendungsverhältnisses zum Principle Purpose-Test gem. Art. 7 des Mehrseitigen Übereinkommens (s.o.); denn beide Vorschriften dienen letztlich der Vermeidung des Abkommensmissbrauchs. Hier sollte nach dem Grundsatz des *lex specialis* die speziellere Regelung des Art. 8 Abs. 1 des Übereinkommens vorgehen.

Innerhalb der EU ist die neue Mindesthaltedauer praktisch bedeutungslos. Denn sie ist auch in der EU-Mutter-Tochter-Richtlinie vorgesehen, wonach eine Quellensteuerermäßigung auf 0% voraussetzt, dass die Beteiligung an der gewinnausschüttenden Gesellschaft ununterbrochen 12 Monate besteht (§ 43b Abs. 2 Satz 4 EStG).

Art. 8 Abs. 1 des Mehrseitigen Übereinkommens ist bereits in den Doppelbesteuerungsabkommen mit Japan (2015), mit Liechtenstein (2011) und mit den USA (1989/2006) enthalten.

⁵¹ Vgl. z.B. Art. 8, 9 und 10 des Mehrseitigen Übereinkommens.

⁵² Vgl. *Ditz/Bärsch/Quilitzsch*, DB 2018, S. 1171 (1173).

Bewertung des Gesetzesentwurfs: Die Bundesrepublik Deutschland optiert zur Anwendung der in Art. 8 Abs. 1 des Mehrseitigen Übereinkommens definierten Mindesthaltedauer als Tatbestandsvoraussetzung für eine Quellensteuerreduktion auf Gewinnaufschüttungen von 5%. Wenngleich in Einzelbereichen – insbesondere im Hinblick auf verdeckte Gewinnausschüttungen – aus der Vorschrift Rechtsunsicherheiten für Unternehmen resultieren,⁵³ ist die Auswahlentscheidung nachvollziehbar.

d) Art. 9 Mehrseitiges Übereinkommen – Gewinne aus der Veräußerung von Anteilen an Immobiliengesellschaften

Art. 13 Abs. 4 OECD-MA räumt dem Vertragsstaat, in dem Immobilienvermögen einer Kapitalgesellschaft belegen ist, ein Besteuerungsrecht an den Veräußerungsgewinnen aus den Anteilen an der Immobiliengesellschaft ein. Dies gilt jedoch nur, wenn das Vermögen der Kapitalgesellschaft zu mehr als 50% unmittelbar oder mittelbar auf unbeweglichem Vermögen beruht.⁵⁴ Nach Art. 9 Abs. 1 des Mehrseitigen Übereinkommens genügt es für ein Quellenbesteuerungsrecht auf die Veräußerung der Anteile an einer Immobiliengesellschaft, wenn der Schwellenwert von 50% zu irgendeinem Zeitpunkt 365 Tage vor der Veräußerung der Anteile überschritten wurde. Dadurch soll vermieden werden, dass durch eine Veränderung der Immobilienquote kurz vor der Anteilsübertragung ein Besteuerungsrecht vermieden oder gezielt ausgelöst wird.

Die Regelung ist überschießend.⁵⁵ Denn es werden auch Veräußerungsvorgänge erfasst, wenn der Grundbesitz bereits vor der Veräußerung der Gesellschaftsanteile übertragen wurde. Darüber hinaus fallen in den Anwendungsbereich der Vorschrift nicht mehr nur Immobilien-Kapitalgesellschaften, sondern auch andere Rechtsformen (wie z.B. Immobilien-Personengesellschaften).

Die Bundesrepublik Deutschland möchte Art. 9 des Mehrseitigen Übereinkommens anwenden. Der Gesetzesentwurf spricht insofern davon, dass das Quellenbesteuerungsrecht „besser gegen schädliche Steuergestaltung“ abgesichert werden soll.⁵⁶

Bewertung des Gesetzesentwurfs: Die Art. 13 Abs. 4 OECD-MA 2017 nachgebildeten Abkommensnormen sind in ihrer Anwendung sehr komplex und kaum praktikabel. Dies betrifft z.B. die Frage der Wertermittlung des von einer Gesellschaft gehaltenen Immobilienvermögens. Nunmehr hat die Vorschrift durch die Ergänzung des Art. 9 Abs. 1 des Mehrseitigen Übereinkommens auch eine überschießende Wirkung. Die Auswahlentscheidung zur Annahme des Art. 9 des Mehrseitigen Übereinkommens sollte daher überdacht werden.

⁵³ Vgl. *Ditz/Bärsch/Quilitzsch*, DB 2018, S. 1171 (1174).

⁵⁴ Vgl. zum Regelungszweck *Lieber*, in: Schönfeld/Ditz, DBA, 2. Aufl. 2019, Art. 13, Rz. 83.

⁵⁵ Vgl. *Ditz/Bärsch/Quilitzsch*, DB 2018, S. 1171 (1175); *Lieber*, in: Schönfeld/Ditz, DBA, 2. Aufl. 2019, Art. 13, Rz. 95.

⁵⁶ Vgl. Gesetzesbegründung, S. 144.

e) Art. 10 Mehrseitiges Übereinkommen – Missbrauchsbekämpfung für in Drittstaaten belegene Betriebsstätten

Nach Art. 10 Abs. 1 Mehrseitiges Übereinkommen, der optional ist, kann der Quellenstaat die Anwendung abkommensrechtlicher Vergünstigungen verweigern, wenn die aus seinem Staat stammenden Einkünfte vom anderen Vertragsstaat (Ansässigkeitsstaat) einer in einem Drittstaat belegenen Betriebsstätte zugeordnet werden. Dies betrifft z.B. Fälle, in denen eine in Deutschland ansässige Person A Lizenzzahlungen für die Überlassung eines immateriellen Wirtschaftsguts von einer im Staat B belegenen Tochtergesellschaft erzielt. Die Folge ist, dass Deutschland die Lizenzeinkünfte des A voll besteuert und im Staat B gem. Art. 12 OECD-MA kein Quellenbesteuerungsrecht besteht. Wird das immaterielle Wirtschaftsgut hingegen einer in einem Drittstaat belegenen Betriebsstätte des A zugeordnet, werden die Betriebsstätteneinkünfte nach dem insoweit anwendbaren Doppelbesteuerungsabkommen von der inländischen Besteuerung freigestellt. Kommt es im Betriebsstättenstaat zu einer reduzierten Besteuerung, können insofern Besteuerungsvorteile erzielt werden.⁵⁷

Zur Anwendung des Art. 10 Abs. 1 des Mehrseitigen Übereinkommens müssen die Einkünfte im Betriebsstättenstaat (Drittstaat) einer niedrigen Besteuerung unterliegen. Diese Voraussetzung ist erfüllt, wenn die Steuerbelastung weniger als 60% des Besteuerungsniveaus des Ansässigkeitsstaates beträgt. Rechtsfolge ist dann, dass der Quellenstaat (im vorangegangenen Beispiel Staat B) sein nationales Quellenbesteuerungsrecht ohne Einschränkung ausüben darf.⁵⁸ Davon ausgenommen sind aus aktiven Tätigkeiten erzielte Einkünfte.

Art. 10 Abs. 1 des Mehrseitigen Übereinkommens betrifft – so zutreffend die Gesetzesbegründung – ausschließlich Dreieckssachverhalte. Entsprechende Regelungen sind bereits heute in (wenigen) deutschen Doppelbesteuerungsabkommen enthalten (z.B. in den Doppelbesteuerungsabkommen mit Großbritannien und Mauritius). Die Vorschrift ist indessen aus deutscher Sicht von sehr untergeordneter praktischer Bedeutung. Denn sie schützt nur den Quellenstaat. Ist dieser Deutschland, ist zu berücksichtigen, dass eine Mehrzahl der deutschen Doppelbesteuerungsabkommen eine Vermeidung der Doppelbesteuerung durch den anderen Vertragsstaat anhand der Anrechnungsmethode vorsieht. Darüber hinaus sind die Quellensteuerverbote nach der Mutter-Tochter-Richtlinie und der Zins-Lizenz-Richtlinie zu beachten. Schließlich enthält das innerstaatliche Recht bereits in § 20 Abs. 2 AStG und § 50d Abs. 3 EStG Vorschriften, die den entsprechenden Gestaltungen entgegenwirken sollen.⁵⁹ Gleichwohl hat sich die Bundesrepublik

⁵⁷ Vgl. auch *Oppel*, ISR 2020, S. 295 (304).

⁵⁸ Vgl. zu Einzelheiten *Bruns*, in: Schönfeld/Ditz, DBA, 2. Aufl. 2019, Art. 29, Rz. 33 ff.; *Gradl/Kiesewetter*, IStR 2018, S. 1 (7).

⁵⁹ Vgl. dazu auch *Bruns*, in: Schönfeld/Ditz, DBA, 2. Aufl. 2019, Art. 29, Rz. 39.

Deutschland für die Anwendung des Art. 10 Abs. 1 – 3 des Mehrseitigen Übereinkommens entschieden.⁶⁰

Bewertung des Gesetzesentwurfs: Die Auswahlentscheidung zur Anwendung des Art. 10 Abs. 1 – 3 des Mehrseitigen Übereinkommens wird von wenig praktischer Relevanz für die Bundesrepublik Deutschland sein. Sie verkompliziert indessen das Abkommensrecht.

f) Art. 11 Mehrseitiges Übereinkommen – Saving Clause

Art. 11 des Mehrseitigen Übereinkommens stellt klar, dass die abkommensrechtlichen Beschränkungen des Besteuerungsrechts ausschließlich den Quellenstaat betreffen (sog. Saving Clause). Infolgedessen ist der Ansässigkeitsstaat an einer Besteuerung nicht gehindert, soweit in Art. 11 des Mehrseitigen Übereinkommens nicht etwas anderes geregelt wird.

Die Vorschrift entspricht nicht der deutschen Abkommenspolitik⁶¹ und wird daher abgelehnt.

Bewertung des Gesetzesentwurfs: Die Ablehnung des Art. 11 des Mehrseitigen Übereinkommens ist nachvollziehbar, da sie nicht der deutschen Abkommenspolitik entspricht.

4. Regelungen zur Vermeidung der künstlichen Umgehung von Betriebsstätten (Art. 12 bis 15 Mehrseitiges Übereinkommen)

a) Art. 12 Mehrseitiges Übereinkommen – Kommissionärsmodelle und ähnliche Strategien

Korrespondierend zu Art. 5 Abs. 5 und 6 OECD-MA 2017 erweitert Art. 12 Abs. 1 und 2 des Mehrseitigen Übereinkommens die für die Begründung eines Quellenbesteuerungsrechts relevante Definition der Vertreterbetriebsstätte. Art. 12 Abs. 1 des Übereinkommens stellt nicht mehr auf die gewöhnliche Ausübung einer Vollmacht ab, im Namen des Unternehmens Verträge abzuschließen (wie bislang Art. 5 Abs. 5 OECD-MA 2014); vielmehr wird eine Vertreterbetriebsstätte – im Sinne einer wirtschaftlichen Auslegung der Vollmacht – bereits begründet, wenn die Person gewöhnlich Verträge abschließt oder sie gewöhnlich eine wesentliche Rolle beim Abschluss von Verträgen spielt, die routinemäßig ohne wesentliche Änderungen durch das Unternehmen geschlossen werden. Diese Erweiterung des Tatbestands der Vertreterbetriebsstätte wird durch Art. 12 Abs. 2 des Mehrseitigen Übereinkommens fortgeführt. Danach wird die bislang in Art. 5 Abs. 6 OECD-MA 2014 verordnete Ausnahme für Makler, Kommissionäre und andere unabhängige Vertreter durch eine Regelung zum unabhängigen Vertreter ersetzt, die bei Personen, die nahezu

⁶⁰ Vgl. Gesetzesentwurf, S. 144.

⁶¹ Vgl. Gesetzesentwurf, S. 145.

ausschließlich für eng verbundene Unternehmen tätig werden, keine Unabhängigkeit mehr vorsehen. Dies betrifft nicht nur Verträge im Vertriebs-, sondern auch im Einkaufsbereich. Infolgedessen sind (verbundene) Konzerngesellschaften zukünftig in der Regel als „abhängig“ einzustufen.

Die Bundesrepublik Deutschland lehnt die neuen Bestimmungen zur Vertreterbetriebsstätte ab. Dies wird damit begründet, dass „die Balance der Abgrenzung der Besteuerungsrechte zu stark zu Lasten des Ansässigkeitsstaats des Unternehmens verändert“ würde.⁶² Dies ist zutreffend. Darüber hinaus ist aus der Praxis zu sehen, dass die Definition der Vertreterbetriebsstätte mit erheblichen Rechtsunsicherheiten verbunden ist. Dies betrifft sowohl die Auslegung ihrer Tatbestandsvoraussetzungen als auch die Frage ihrer Gewinnzuordnung.⁶³ Insgesamt ist das Besteuerungskonzept der Vertreterbetriebsstätte nicht praktikabel.

Bewertung des Gesetzesentwurfs: Die Bundesrepublik Deutschland lehnt zutreffend die Ausweitung der Vertreterbetriebsstätte gem. Art. 12 des Mehrseitigen Übereinkommens ab. Einerseits wäre die Umsetzung dieser Maßnahme voraussichtlich mit einer Umverteilung von Besteuerungsrechten zu Quellenstaaten verbunden. Andererseits sind die Regelungen nicht praxistauglich und daher abzulehnen. Allerdings zeigen zahlreiche Doppelbesteuerungsabkommen, dass sich die deutsche Position nicht immer durchsetzen lässt (z.B. im Art. 5 Abs. 5 und 6 DBA-Australien).⁶⁴

b) Art. 13 Mehrseitiges Übereinkommen – Ausnahme bestimmter Tätigkeiten und Maßnahmen gegen die Fragmentierung von Tätigkeiten

Art. 5 Abs. 4 OECD-MA sieht Ausnahmetatbestände zur Begründung einer Betriebsstätte vor. Danach werden bestimmte Tätigkeiten einer Betriebsstätte (z.B. Lager zur Ausstellung oder Auslieferung von Waren, Warenbestände, Einkaufs- und Informationsbeschaffungsmaßnahmen) nicht als Betriebsstätte qualifiziert, obwohl die Voraussetzungen gem. Art. 5 Abs. 1 OECD-MA grundsätzlich erfüllt sind. Um den Missbrauch von Betriebsstätten-Nicht-Tatbeständen zu vermeiden, ermöglicht Art. 12 Abs. 1 – 3 des Mehrseitigen Übereinkommens die Einschränkungen des Art. 5 Abs. 4 OECD-MA anzupassen. Dazu stehen den Signatarstaaten zwei Optionen zur Verfügung: Nach der Option A müssen alle in Art. 5 Abs. 4 OECD-MA definierten Tätigkeiten grundsätzlich von vorbereitender Art oder Hilfstätigkeiten sein. Die Option B sieht vor, dass die in

⁶² Vgl. Gesetzesentwurf, S. 145.

⁶³ Vgl. dazu *Ditz*, SWI 2017, S. 282 ff.

⁶⁴ Vgl. auch die Übersicht von *Möller-Gosoge*, in: Haase, Multilaterales Instrument, Art. 12, Rz. 63 und 66.

Art. 5 Abs. 4 Buchst. a) – d) OECD-MA aufgeführten Tätigkeiten per se keine Betriebsstätte begründen.⁶⁵

Die Bundesrepublik Deutschland entscheidet sich für die Option A.⁶⁶ Insofern wird in der Gesetzesbegründung auf die Praxis der deutschen Finanzverwaltung verwiesen, wonach die Ausnahme bestimmter Tätigkeiten nur dann in Betracht kommt, wenn diese Tätigkeiten vorbereitender Art sind oder eine Hilfstätigkeit darstellen.

Darüber hinaus sieht Art. 13 Abs. 4 des Mehrseitigen Übereinkommens eine optionale Maßnahme gegen die Fragmentierung von Tätigkeiten im Sinne einer künstlichen Zuordnung von Aktivitäten zu verschiedenen Standorten vor, um Betriebsstättentatbestände zu vermeiden.⁶⁷ Diese Regelungen sollen indessen nicht übernommen werden. Daher legt die Bundesrepublik Deutschland einen Vorbehalt gegen die Anwendung des Art. 13 Abs. 4 des Mehrseitigen Übereinkommens ein. Dazu verweist die Gesetzesbegründung⁶⁸ zutreffend darauf hin, dass bereits nach allgemeinen Auslegungsgrundsätzen das gewünschte Ziel erreicht werden kann.

Bewertung des Gesetzesentwurfs: Die Umsetzung der Options A des Art. 13 Abs. 2 des Übereinkommens sowie die Ablehnung der Anti-Fragmentierungsregelung gem. Art. 13 Abs. 4 des Übereinkommens sind nachvollziehbar und sachgerecht.

c) Art. 14 Mehrseitiges Übereinkommen – Aufteilung von Verträgen

Nach Art. 5 Abs. 3 OECD-MA setzt eine Bau- und Montagebetriebsstätte eine Dauer von zwölf Monaten voraus. Art. 14 des Mehrseitigen Übereinkommens will in diesem Zusammenhang die künstliche Aufteilung von Gewerken auf verbundene Unternehmen zur (künstlichen) Unterschreitung der Zwölf-Monats-Frist verhindern. Insofern wird ein Sondertatbestand zum Principle Purpose-Test definiert, wonach zur Prüfung der zeitlichen Voraussetzung die Tätigkeiten von eng verbundenen Unternehmen zusammen zu betrachten sind.⁶⁹

Im Gesetzesentwurf wird der (optionale) Art. 14 des Mehrseitigen Übereinkommens abgelehnt. Dies mit der zutreffenden Begründung, dass die Vorschrift nicht auf den Gestaltungswillen der Beteiligten abstellt, sondern allein auf die Ausübung miteinander zusammenhängender Tätigkeiten auf einer Baustelle durch ein Unternehmen oder mehrere miteinander verbundener Unternehmen.

⁶⁵ Vgl. zu Einzelheiten *Hruschka*, in: Schönfeld/Ditz, DBA, 2. Aufl. 2019, Art. 5 (2017), Rz. 63 f.; *Puls*, in: Wassermeyer/Andresen/Ditz, Betriebsstätten-Handbuch, 2. Aufl. 2018, Rz. 2.116 f.

⁶⁶ Vgl. Gesetzesentwurf, S. 146.

⁶⁷ Vgl. zu Einzelheiten *Hruschka*, in: Schönfeld/Ditz, DBA, 2. Aufl. 2019, Art. 5 (2017), Rz. 66 ff.; *Böhmer*, in: Wassermeyer/Andresen/Ditz, Betriebsstätten-Handbuch, 2. Aufl. 2018, Rz. 14.92.

⁶⁸ Vgl. Gesetzesentwurf, Se. 146.

⁶⁹ Vgl. zu Einzelheiten *Hruschka*, in: Schönfeld/Ditz, DBA, 2. Aufl. 2019, Art. 5 (2017), Rz. 31 ff.

Bewertung des Gesetzesentwurfs: Die Ablehnung des Art. 14 des Mehrseitigen Übereinkommens ist nachvollziehbar und sachgerecht.

d) Art. 15 Mehrseitiges Übereinkommen – Definition der eng verbundenen Person

Die Definition der mit einem Unternehmen eng verbundenen Person gem. Art. 15 des Mehrseitigen Übereinkommens dient der Anwendung der Art. 12, 13 Abs. 4 und 14. Durch die entsprechenden Vorbehalte der Bundesrepublik Deutschland sind diese Vorschriften indessen in Bezug auf die ausgewählten Doppelbesteuerungsabkommen nicht anzuwenden. Daher wird ein Vorbehalt gegen Art. 15 des Mehrseitigen Übereinkommens ausgesprochen. Dies ist sachgerecht.

Bewertung des Gesetzesentwurfs: Die Ablehnung des Art. 15 des Mehrseitigen Übereinkommens ist nachvollziehbar und sachgerecht.

5. Regelungen zur Verbesserung der Streitbeilegung (Art. 16 und 17 Mehrseitiges Übereinkommen)

a) Art. 16 Mehrseitiges Übereinkommen – Verständigungsverfahren

Art. 16 des Mehrseitigen Übereinkommens setzt als Mindeststandard den Aktionspunkt 14 um, mit dem Ziel, weitgehend einheitliche Regelungen zur Durchführung von Verständigungsverfahren zur Vermeidung der internationalen Doppelbesteuerung zu definieren. Die Umsetzung der Maßnahmen ist weitgehend obligatorisch und entspricht der deutschen Abkommenspolitik.⁷⁰ Im Kern enthält Art. 16 des Mehrseitigen Übereinkommens folgende Elemente:⁷¹

- Antragsberechtigung einer ansässigen Person bei einer abkommenswidrigen Besteuerung oder – im Fall des Art. 24 Abs. 1 OECD-MA – bei der zuständigen Behörde des Vertragsstaats, dessen Staatsangehöriger die betroffene Person ist.
- Antragsfrist mindestens drei Jahre.
- Vorprüfungs- und Abhilfeverfahren in Zusammenarbeit mit dem anderen Vertragsstaat.
- Umsetzung der Verständigungsregelung ungeachtet der Fristen des innerstaatlichen Rechts.
- Konsultationsverfahren über die Auslegung oder Anwendung des DBA.

⁷⁰ Vgl. Gesetzesentwurf, S. 147.

⁷¹ Vgl. *Gradl/Kiesewetter*, IStR 2018, S. 1 (8); *Flüchter*, in: Schönfeld/Ditz, DBA, 2. Aufl. 2019, Art. 25, Rz. 435 ff.

- Konsultationsverfahren für Fälle außerhalb des Doppelbesteuerungsabkommens.

Die Bundesrepublik Deutschland setzt die in Art. 16 Abs. 1 Satz 1 des Mehrseitigen Übereinkommens vorgesehene Möglichkeit einer Antragstellung in beiden Vertragsstaaten nicht um.

Bewertung des Gesetzesentwurfs: Die Umsetzung dieses Mindeststandards ist sachgerecht und entspricht der deutschen Abkommenspolitik.

b) Art. 17 Mehrseitiges Übereinkommen – Gegenberichtigung

Nimmt ein Vertragsstaat in Bezug auf Verrechnungspreise für konzerninterne Liefer- und Leistungsbeziehungen eine Korrektur vor, entsteht ohne eine Gegenkorrektur im anderen Vertragsstaat eine wirtschaftliche Doppelbesteuerung.⁷² Um diese zu vermeiden, sieht Art. 9 Abs. 2 OECD-MA 2017 eine korrespondierende Gegenkorrektur im anderen Vertragsstaat vor. Art. 17 des Mehrseitigen Übereinkommens sieht die Aufnahme einer entsprechenden Regelung in die ausgewählten Doppelbesteuerungsabkommen vor.

Bewertung des Gesetzesentwurfs: Die Maßnahme ist bereits gängige Abkommenspraxis der Bundesrepublik Deutschland. Sie ist aus Unternehmenssicht zu begrüßen, da sie eine Maßnahme zur Vermeidung der internationalen Doppelbesteuerung darstellt. Es wäre zu begrüßen, wenn die korrespondierende Gegenberichtigungsnorm bei Betriebsstätten (Art. 7 Abs. 3 OECD-MA 2017) ebenfalls „Standard“ werden würde.

6. Regelungen zum Schiedsverfahren (Art. 18 bis 26 Mehrseitiges Übereinkommen)

Teil VI des Mehrseitigen Übereinkommens enthält Regelungen zum Schiedsverfahren, die greifen, wenn im Wege des Verständigungsverfahrens zwischen zwei Vertragsstaaten die Doppelbesteuerung nicht vermieden werden kann. Die Regelungen, die optional sind, entsprechen der Abkommenspolitik der Bundesrepublik Deutschland. Wie die Gesetzesbegründung jedoch zutreffend ausführt, ist die Zahl der Staaten, die sich für ein verbindliches Schiedsverfahren ausgesprochen haben, vergleichsweise gering.⁷³ Durch die Anerkennung des Teil VI des Mehrseitigen Übereinkommens kommt es daher nur sehr vereinzelt zu neuen Schiedsvklauseln mit weiteren Staaten.

Infolgedessen wird die praktische Auswirkung dieser Entscheidung der Bundesrepublik Deutschland nur unwesentliche Bedeutung haben.

⁷² Vgl. Ditz, in: Schönfeld/Ditz, DBA, 2. Aufl. 2019, Art. 9, Rz. 142.

⁷³ Vgl. Gesetzesentwurf, S. 148.

Bewertung des Gesetzesentwurfs: Die grundsätzliche Bereitschaft der Bundesrepublik Deutschland, sich zur Durchführung von Schiedsverfahren zur Vermeidung der internationalen Doppelbesteuerung einzusetzen, ist zu begrüßen. Problematisch sind zwei Punkte: Einerseits gibt es immer noch zahlreiche Staaten – vor allem in Asien, Afrika und Südamerika – die sich einem solchen Verfahren zur sicheren Vermeidung der internationalen Doppelbesteuerung verwehren. Hierzu sind die Ergebnisse des BEPS-Projekts der OECD und der G20-Staaten enttäuschend verlaufen. Denn es konnte international kein Konsens einer obligatorischen Einführung von Schiedsklauseln in die Doppelbesteuerungsabkommen erzielt werden. Zweitens zeigt die Praxis, dass die Durchführung von Verständigungsverfahren und – soweit notwendig - von Schiedsverfahren sehr langwierig ist. Zwar wurden entsprechende Kapazitäten bei der zuständigen Behörde, dem Bundeszentralamt für Steuern, in den letzten Jahren weiter aufgebaut. Dies erscheint jedoch noch nicht ausreichend.

VI. Fazit

- (1) Von den ursprünglich von der Bundesrepublik Deutschland gewählten 35 Doppelbesteuerungsabkommen werden nunmehr nur 14 als unter das Mehrseitige Übereinkommen fallende Doppelbesteuerungsabkommen benannt. In Anbetracht der insgesamt ca. 100 deutschen Doppelbesteuerungsabkommen ist dies eine sehr geringe Zahl. Hintergrund ist die Einschätzung, dass die Änderungen der Doppelbesteuerungsabkommen unter Berücksichtigung der Regelungen des Mehrseitigen Übereinkommens im Wege bilateraler Verhandlungen einfacher und rechtssicherer sei. Allerdings: Durch diese Vorgehensweise wird das eigentliche Ziel des Mehrseitigen Übereinkommens, weltweit bestehende Doppelbesteuerungsabkommen möglichst zügig und einheitlich an die Empfehlungen des OECD-BEPS-Projekts anzupassen, verfehlt. Letztlich ist damit die eigentliche Idee des Mehrseitigen Übereinkommens gescheitert. Auch andere Staaten haben das Übereinkommen noch nicht ratifiziert und umgesetzt.
- (2) Durch die zahlreichen Regelungen zur Vermeidung des Abkommensmissbrauchs werden die deutschen Doppelbesteuerungsabkommen (noch) komplizierter. Das internationale Steuerrecht erreicht einen Komplexitätsgrad, der in der Praxis kaum noch zu bewerkstelligen ist. Für den normalen Rechtsanwender aus der Finanzverwaltung, von den Unternehmen oder aus der Beraterschaft ist das Abkommensrecht nur noch schwer durchschaubar und anwendbar.
- (3) Durch die Reform des OECD-MA 2017 und durch das Mehrseitige Übereinkommen wurde die Rechtsunsicherheit im Bereich des Abkommensrechts vergrößert. Dies nicht zuletzt aufgrund der zahlreichen unbestimmten Rechtsbegriffe und der unterschiedlichen Auswahlentscheidungen der Signatarstaaten in Bezug auf einzelne Vorschriften.

- (4) Der Kampf der weltweiten Finanzbehörden um die steuerliche Bemessungsgrundlage international agierender Unternehmen hat – nicht zuletzt auch aufgrund des BEPS-Projekts der OECD und G20-Staaten – in den letzten Jahren deutlich zugenommen. Es ist sicherzustellen, dass das daraus resultierende, immer größer werdende Risiko der internationalen Doppelbesteuerung von Gewinnen rechtssicher vermieden wird. International gibt es dazu aber keinen Konsens. Vor diesem Hintergrund wäre wünschenswert, innerstaatliche Maßnahmen zur Sicherstellung der Vermeidung einer internationalen Doppelbesteuerung zu ergreifen, wenn Verständigungsverfahren nicht möglich sind oder scheitern.
- (5) Die Vermeidung der Niedrig- bzw. Nichtbesteuerung von Einkünften tritt immer mehr in den Vordergrund des Regelungsinhalts von Doppelbesteuerungsabkommen. Die Idee, Doppelbesteuerungsabkommen zur Wirtschaftsförderung – vor allem im Sinne einer Exportförderung oder zur Unterstützung von Schwellen- und Entwicklungsländern – zu nutzen, wird nicht mehr wahrgenommen. Dies sollte – vor allem im Hinblick auf die derzeitige durch die Corona-Pandemie ausgelöste Wirtschaftskrise – hinterfragt werden.

VII. Ausblick: Aktuelle internationale Entwicklungen

Das Inclusive Framework on BEPS hat mit Unterstützung der OECD und der G20-Staaten ein Arbeitsprogramm veröffentlicht, indem die internationalen Besteuerungsrechte von Unternehmensgewinnen zugunsten der Marktstaaten ausgeweitet werden sollen. Dazu sollen in einer sog. Säule 1 („Pillar 1“) Besteuerungsrechte auf Unternehmensgewinne neu definiert und um Gewinnverteilungsregeln ergänzt werden.⁷⁴ Wie z.B. aus dem Public Consultation Document vom 13.2.2019 hervorgeht, besteht ein breiter internationaler Konsens, Besteuerungsrechte zugunsten der Marktstaaten umzuverteilen und ein Besteuerungsrecht unabhängig von einer physischen Präsenz im Sinne einer Betriebsstätte im Quellenstaat zu definieren.⁷⁵

Wie das neue Besteuerungsrecht der Marktstaaten abkommensrechtlich umgesetzt werden soll, ist noch offen. Während zunächst eine Erweiterung der Definition der Betriebsstätte in Art. 5 OECD-MA diskutiert wurde,⁷⁶ tendiert das Konsultationspapier vom 9.10.2019 zur Aufnahme einer neuen, eigenständigen Vorschrift in das OECD-MA.⁷⁷

Derzeit arbeitet die OECD und das Inclusive Framework on BEPS mit Hochdruck an einer Weiterentwicklung des neuen Besteuerungskonzepts für Marktstaaten. Auch insofern wird es not-

⁷⁴ Grundlage ist eine „Policy Note“ der OECD vom 23.1.2019. Vgl. OECD, Addressing the Tax Challenges of the Digitalization of the Economy – Policy Note, as approved by the Inclusive Framework on BEPS on 21 January 2019.

⁷⁵ Vgl. zu Einzelheiten z.B. *Ditz/Pinkernell*, ISR 2019, S. 377 ff.

⁷⁶ Vgl. OECD/G20 Inclusive Framework on BEPS, Program of Work to Develop a Consensus Solution to the Tax Challenges Arising from the Digitalization of the Economy, 28./29.5.2019, Rz. 40.

⁷⁷ Vgl. OECD, Public Consultation Document, Secretariat Proposal for a “Unified Approach” under Pillar 1, 9 October 2019 – 12 November 2019, Rz. 15

wendig sein, weltweit bestehende Doppelbesteuerungsabkommen um entsprechende Quellenbesteuerungsrechte zu ergänzen. Wie die Umsetzung des Mehrseitigen Übereinkommens zeigt, ist dies technisch nicht einfach und mit – mitunter erheblichen – Zeitverzögerungen verbunden. Dies sollte in die Diskussion des Inclusive Framework on BEPS eingebracht werden. Das Mehrseitige Übereinkommen zeigt, dass die einheitliche, kurzfristige Anpassung abkommensrechtlicher Vorschriften weltweit so nicht möglich ist.

Bonn, den 14. September 2020

gez. Prof. Dr. Xaver Ditz