



PricewaterhouseCoopers GmbH Wirtschaftsprüfungsgesellschaft  
Kapelle-Ufer 4, 10117 Berlin

Frau  
Katja Hessel, MdB  
Vorsitzende des Finanzausschusses  
Deutscher Bundestag  
Platz der Republik 1  
11011 Berlin

PricewaterhouseCoopers GmbH  
Wirtschaftsprüfungsgesellschaft

Kapelle-Ufer 4  
10117 Berlin  
Postfach 04 05 68  
10063 Berlin  
www.pwc.de

Tel.: +49 30 2636-5466  
Fax: +49 30 2636-5596  
Arne.Schnitger@pwc.com

14. September 2020

**Per E-Mail: [finanzausschuss@bundestag.de](mailto:finanzausschuss@bundestag.de)**

***Entwurf eines Gesetzes zu dem Mehrseitigen Übereinkommen vom 24. November 2016 zur Umsetzung steuerabkommensbezogener Maßnahmen zur Verhinderung der Gewinnverkürzung und Gewinnverlagerung***

Sehr geehrte Frau Hessel,

vielen Dank für die Einladung zur Anhörung und die Möglichkeit zur Einreichung einer Stellungnahme.

**I. Vorbemerkungen**

Der vorliegende Gesetzentwurf als erster Schritt zur Umsetzung der Vorgaben des Mehrseitigen Übereinkommens vom 24. November 2016 ist zu begrüßen. Durch die Unterzeichnung des Übereinkommens hat sich Deutschland entschieden, Teile der im Rahmen des OECD/G20-BEPS-Projektes abgestimmten Maßnahmen in Bezug auf abkommensbezogene Regelungen umzusetzen. Dies ist ein wichtiger Schritt zu international konsistenten Maßnahmen zur Verhinderung von unerwünschten Gewinnverlagerungen.

Deutschland ist gem. Art. 27 Abs. 2 des Übereinkommens verpflichtet, das Übereinkommen zu ratifizieren, anzunehmen oder zu genehmigen. Dieser Verpflichtung trägt der vorliegende Gesetzentwurf Rechnung.

Gleichwohl ist das vorliegende Umsetzungsgesetz inkl. des nachfolgenden Anwendungsgesetzes nur eine Alternative zur Umsetzung der Empfehlungen des BEPS-Projektes, da mit vielen DBA-Vertragspartnern bereits – außerhalb des MLI – eine Umsetzung auf bilateralem Weg begonnen wurde.

### *Bilaterale Umsetzung*

Mit einer Vielzahl der Vertragspartner der bei der Unterzeichnung des Abkommens vorläufig gewählten 35 durch das Übereinkommen zu ändernden DBA sind mittlerweile bilaterale Verhandlungen über den Abschluss von Revisionsprotokollen oder -abkommen aufgenommen worden, um ausgewählte Regelungsbereiche des Übereinkommens umzusetzen. Dieser Weg ist auch vorzugswürdig, da die konkreten Änderungen mit dem jeweiligen Vertragspartner abgestimmt werden und über den Weg der Revisionsprotokolle oder -abkommen Eingang in das nationale Recht finden. In Folge dessen ist für viele der vorläufig gewählten DBA eine Änderung durch das Übereinkommen nicht mehr notwendig.

### *Umsetzungsgesetz und Anwendungsgesetz*

Alternativ ist die Umsetzung für die 14 verbliebenen vom Übereinkommen und dem Umsetzungsgesetz erfassten DBA in einem nachgelagerten Anwendungsgesetz vorgesehen, in dem die sich aus deutscher Sicht ergebenden Änderungen eines DBA festgeschrieben werden. Allerdings kann es durch das unilaterale Anwendungsgesetz in Folge der fehlenden Abstimmung mit dem Vertragspartner zu unterschiedlichen Auslegungen durch beide DBA-Vertragspartner kommen.

Die von Deutschland gewählte Umsetzung des Übereinkommens in zwei Schritten ist grundsätzlich zu befürworten, um den Steuerpflichtigen die erforderliche Rechtssicherheit und Rechtsklarheit in Bezug auf die Änderungen in einem anzuwendenden DBA zu geben. Zwar scheint die Umsetzung hierdurch auf den ersten Blick kompliziert. Neben rechtsstaatlichen Bedenken würde die alleinige Unterzeichnung und Ratifikation des Übereinkommens den Steuerpflichtigen jedoch vor praktische Probleme bei der Abkommensanwendung stellen, da nicht eindeutig geregelt wäre, welche Änderungen sich konkret für ein anzuwendendes DBA ergeben.

Gleichwohl ist das vorliegende Gesetzgebungsverfahren insoweit besonders, als dass viele Details der jeweiligen Regelungen in den DBA bzw. im jeweiligen Anwendungsgesetz noch zu regeln sind. Nachfolgend werden daher neben Entscheidungen zur Umsetzung der Vorgaben des Mehrseitigen Übereinkommens (unter II.) auch bereits Hinweise auf erforderliche Anpassungen im Anwendungsgesetz – zu dessen Umsetzung sich der Gesetzgeber mit dem vorliegenden Gesetzesentwurf verpflichtet – gegeben, um Problembereiche bereits frühzeitig zu identifizieren (unter III.).

Die von Deutschland getroffenen Auswahlentscheidungen erscheinen ansonsten bis auf wenige Ausnahmen vor dem Hintergrund der bestehenden deutschen DBA überlegt, sodass auf diese nur in einem Einzelfall eingegangen wird (unter II.).

## II. Zur Liste der Auswahlentscheidungen und Vorbehalte

### Zu Artikel 35 – Wirksamwerden

Deutschland macht durch den Vorbehalt in Art. 35 das Wirksamwerden der Änderungen in einem DBA von dem Abschluss der innerstaatlichen Verfahren für das Wirksamwerden dieses Übereinkommens in Bezug auf das betreffende DBA abhängig. Gem. Art. 2 Abs. 3 des vorliegenden Gesetzes ist jeweils der Tag, an dem für ein DBA die Änderungen durch das Übereinkommen wirksam werden, im BGBl. bekannt zu geben. Die Begründung zum Vertragsgesetz könnte so zu verstehen sein, dass es nur ein Anwendungsgesetz für alle vom Übereinkommen erfassten DBA geben wird („In diesem Anwendungsgesetz sollen die Modifikationen in Bezug auf alle vom Übereinkommen erfassten Steuerabkommen zusammengefasst und in innerstaatliches Recht überführt werden.“<sup>1</sup>).

Derzeit sind die Auswahlentscheidungen der Vertragspartner der vom Übereinkommen erfassten 14 DBA zum Teil noch vorläufig<sup>2</sup>. Die Umsetzung nur eines Anwendungsgesetzes wäre erst nach der Hinterlegung der endgültigen Auswahlentscheidung durch den letzten der Vertragspartner der 14 notifizierten DBA möglich. Wenn eine zügige Umsetzung des Übereinkommens erreicht werden soll, ist zu erwägen, zu jedem vom Übereinkommen erfassten DBA ein gesonder-tes Anwendungsgesetz zu erlassen.

In Bezug auf diejenigen DBA, deren Vertragspartner bei der OECD bereits ihre endgültigen Auswahlentscheidungen hinterlegt haben, kann das Anwendungsgesetz bereits parallel zu dem vorliegenden Gesetzgebungsverfahren auf den Weg gebracht werden.

In Bezug auf diejenigen DBA, deren Vertragspartner bei der OECD noch nicht ihre endgültigen Auswahlentscheidungen hinterlegt haben, sollte das Anwendungsgesetz zeitnah nach Hinterlegung der endgültigen Auswahlentscheidungen umgesetzt werden.

### **Petition:**

Für jedes vom Übereinkommen erfasste DBA sollte ein eigenes Anwendungsgesetz erlassen werden.

### Zu Artikel 2 – Notifikation der unter das Übereinkommen fallenden Steuerabkommen

Derzeit hat Deutschland 14 DBA notifiziert, die durch das Übereinkommen geändert werden sollen (Covered Tax Agreement = CTA). Die Auswahl der DBA gem. Regierungsentwurf variiert in einigen Punkten jedoch gegenüber der Auswahl gem. Referentenentwurf:

Lt. Referentenentwurf war das DBA-Niederlande ein CTA. In den Notifikationen gem. Regierungsentwurf ist das DBA-Niederlande hingegen nicht enthalten, obwohl dieses von der vorläufigen Auswahlliste anlässlich der Unterzeichnung des Übereinkommens erfasst war und derzeit keine bilateralen Verhandlungen zu einem Revisionsprotokoll bekannt sind.

---

<sup>1</sup> BT-Drucks. 19/20979, S. 8.

<sup>2</sup> Dies betrifft die DBA mit Kroatien, Griechenland, Ungarn, Italien, Rumänien, Spanien und der Türkei.

Die DBA mit Malta und Rumänien waren hingegen nach dem Referentenentwurf kein CTA. In den Notifikationen gem. Regierungsentwurf sind beide DBA allerdings als CTA enthalten, obwohl jeweils bilaterale Verhandlungen zu einem Revisionsprotokoll aufgenommen wurden.

Zu sechs der 14 notifizierten CTA gem. Regierungsentwurf sind bereits bilaterale Verhandlungen bekannt.<sup>3</sup> Von den bei Unterzeichnung des Übereinkommens vorläufig notifizierten 35 DBA sind 22 DBA nicht mehr als CTA in den Auswahlentscheidungen lt. Regierungsentwurf enthalten, von denen mit 19 Vertragspartnern Verhandlungen zu Revisionsprotokollen/-abkommen bekannt sind.<sup>4</sup>

Es ist nicht nachvollziehbar, warum diese 19 DBA nicht mehr als CTA notifiziert wurden, während bei den genannten sechs weiteren DBA weiterhin eine Notifikation als CTA erfolgt, obwohl mit deren Vertragspartnern ebenfalls Revisionsverhandlungen laufen. In dem Regierungsentwurf<sup>5</sup> wird zwar angedeutet, dass in Einzelfällen ein bilaterales Vorgehen den Weg über das Übereinkommen überholen kann. Dennoch können sich hieraus Verwerfungen ergeben, wenn in den bilateralen Verhandlungen nicht alle Elemente des Übereinkommens, zu deren Umsetzung sich Deutschland in Bezug auf das betroffene DBA durch die Auswahlentscheidungen, die Bestandteil des vorliegenden Gesetzes sind, verpflichtet hat, vereinbart werden.

### **Petitur:**

Die Auswahl der durch das Übereinkommen zu ändernden DBA sollte überprüft werden. DBA, mit deren Vertragspartnern Revisionsverhandlungen laufen, sollten einheitlich nicht als CTA notifiziert werden. Lediglich soweit die begonnenen Verhandlungen keine Aussicht auf erfolgreichen Abschluss haben, scheint eine Notifizierung als CTA sinnvoll.

### **Zu Artikel 10 – Vorschrift zur Missbrauchsbekämpfung für in Drittstaaten oder -gebieten gelegene Betriebsstätten**

Artikel 10 des Übereinkommens richtet sich an den Quellenstaat, der bei Erfüllung der Tatbestandsvoraussetzungen die Vergünstigungen nach dem anwendbaren Doppelbesteuerungsabkommen nicht gewähren muss und die Einkünfte nach innerstaatlichem Recht besteuern darf. Die Anwendung von Art. 10 Abs. 1 des Übereinkommens setzt voraus, dass die fraglichen Einkunftsteile, die über eine in einem Drittstaat belegenen Betriebsstätte bezogen werden, dort niedrig besteuert werden. Die Steuerlast wird dabei im Rahmen eines hypothetischen Vergleichs mit der Steuer verglichen, die anfallen würde, wenn die Betriebsstätte im Stammhausstaat belegen wäre. Wenn die tatsächliche Steuer auf die fraglichen Einkünfte im Betriebsstättenstaat weniger als 60% der hypothetischen Steuer auf die nämlichen Einkünfte im Stammhausstaat beträgt, liegt danach eine niedrige Besteuerung vor.

<sup>3</sup> Dies betrifft die DBA mit Kroatien, Malta, Rumänien (jeweils Revisionsprotokoll) und Tschechien, Griechenland, Slowakei (jeweils Revisionsabkommen). Das DBA-Griechenland war in den vorläufigen Auswahlentscheidungen anlässlich der Unterzeichnung des Übereinkommens noch nicht enthalten.

<sup>4</sup> Zu den DBA mit den Niederlanden und den Vereinigten Arabischen Emiraten und zum DBA-USA sind keine Verhandlungen bekannt, allerdings hat die USA das Übereinkommen auch nicht unterzeichnet.

<sup>5</sup> BT-Drucks. 19/20979, S. 3.

In der praktischen Anwendung der Vorschrift stellt sich aber die Frage, wie im Quellenstaat die Tatbestandsmerkmale geprüft werden können. So ist z.B. unklar, wie die Vergleichsrechnung durchzuführen ist, wenn Deutschland der Stammhausstaat ist. Insbesondere die Berücksichtigung der Gewerbesteuer bei der Vergleichsrechnung wirft weiterhin Fragen auf. Denn bislang ist ungeklärt, ob die tatsächliche Gewerbesteuerbelastung des Stammhauses, eine durchschnittliche Gewerbesteuerbelastung in Deutschland oder der Mindesthebesatz von 200% als Vergleichsmaßstab anzuwenden ist<sup>6</sup>. Unterliegt der Steuerpflichtige der progressiven Einkommensteuer stellt sich ebenfalls die Frage, auf welchen Steuersatz abzustellen ist.

Auslegungsschwierigkeiten zwischen den Vertragsstaaten bei der Anwendung dieser Regelung sind somit vorprogrammiert.

In dem Regierungsentwurf<sup>7</sup> ist zudem der zutreffende Hinweis enthalten, dass die Regelung kaum zu Gunsten Deutschlands als Quellenstaat Anwendung finden wird, da die meisten Vertragspartner der deutschen DBA die Anrechnungsmethode anwenden. Damit wird Artikel 10 des Übereinkommens insbesondere ausländischen Quellenstaaten die Möglichkeit eröffnen, Quellensteuern zu Lasten deutscher Unternehmen zu erheben.

Vor diesem Hintergrund wurde wohl auch keine Artikel 10 des Übereinkommens entsprechende Regelung in die deutsche Verhandlungsgrundlage für den Abschluss von DBA<sup>8</sup> aufgenommen bzw. ist sie bisher lediglich in zwei deutschen DBA vereinbart<sup>9</sup>.

Daher verwundert es, dass nunmehr eine derartige Regelung gem. Art. 10 Abs. 1 bis 3 des Übereinkommens in die CTA Eingang finden soll und die Möglichkeit einer Nichtumsetzung der Vorschrift entsprechend des Vorbehalts Deutschlands nach Art. 10 Abs. 5 Buchst. a des Übereinkommens nicht ausgeübt wird.

**Petition:**

In den Auswahlentscheidungen sollte der Vorbehalt nach Art. 10 Abs. 5 Buchst. a des Übereinkommens ausgeübt werden, sodass der Artikel nicht für die von Deutschland notifizierte CTA gilt.

---

<sup>6</sup> Vgl. *Lüdicke* in IFSt-Schrift Nr. 480 Deutsche Abkommenspolitik - Trends und Entwicklungen 2011/2012, S. 67 f.

<sup>7</sup> Denkschrift Teil 2 zu Artikel 10, BT-Drucks. 19/20979, S. 144.

<sup>8</sup> Stand: 22. August 2013.

<sup>9</sup> DBA-USA und DBA-Vereinigtes Königreich.

### III. Hinweise auf erforderliche Anpassungen im Anwendungsgesetz

#### Zu Artikel 7 – Verhinderung von Abkommensmissbrauch

Deutschland hat im Rahmen des verpflichtend umzusetzenden Artikels 7 des Übereinkommens die Option gewählt, den Principal-Purpose-Test (PPT) in die CTA einzufügen. Mittels des PPT soll die Gewährung von Abkommensvorteilen eingeschränkt werden.

Der PPT besteht aus diversen unbestimmten Rechtsbegriffen und wird die Praxis vor derzeit noch nicht absehbare Herausforderungen stellen, sodass hier Präzisierungen bei der deutschen Umsetzung erforderlich sind.

Eine wichtige Frage ist, unter welchen Umständen „ein“ (und nicht „der“) Hauptzweck der Gestaltung oder Transaktion in der Erlangung des DBA-Vorteils besteht. Denn bei jeder grenzüberschreitenden unternehmerischen Aktivität sind auch Besteuerungsfolgen zu prüfen, sodass das Bestehen eines Hauptzwecks häufig in Rede steht. Dementsprechend sollte klargestellt werden, unter welchen Umständen „ein“ Hauptzweck vorliegt und was der entsprechende Wertungsmaßstab hierfür ist (qualitative und/oder quantitative Merkmale). Die Beispiele der OECD zu diesem Fragenkreis bieten zwar erste Anhaltspunkte, welche für die Praxis aber nicht ausreichend sind. Denkbar wäre eine Nettobetrachtung, nach der steuerliche und außersteuerliche Vorteile abgewogen werden und geprüft wird, welcher der Vorteile im Rahmen der Gestaltung oder Transaktion überwiegt.

Hochgradig praxisrelevant ist zudem, auf welchen Zeitpunkt bezogen der PPT zu prüfen ist, wenn die Vorschrift auch auf bestehende Konzernstrukturen anwendbar ist. Der Wortlaut der Vorschrift lässt einerseits Raum für eine Anwendung auf bestehende Strukturen und schließt andererseits eine vergangenheitsbezogene Prüfung nicht aus („*dass der Erhalt dieser Vergünstigung einer der Hauptzwecke einer Gestaltung oder Transaktion war*“ [Hervorhebung nur hier]). Eine solche vergangenheitsbezogene Prüfung würde bedeuten, dass vor langer Zeit bestehende Zielsetzungen zu ergründen wären und diese zudem Auswirkungen auf die zukünftige steuerliche Behandlung von Unternehmensstrukturen haben. Die Ermittlung einer solchen in der Vergangenheit bestehenden Zielsetzung wird in der Praxis Schwierigkeiten bereiten. Zur Vermeidung solcher Schwierigkeiten sowie von Diskussionen um eine verfassungsrechtliche Rückwirkung sollte eine alleinige Anwendung für zukünftige Sachverhalte erwogen werden. Alternativ sollte die Einführung einer Übergangsfrist erwogen werden, innerhalb derer bestehende Strukturen auf die Vereinbarkeit mit dem PPT geprüft werden können.

#### **Petitum:**

Im Rahmen des jeweiligen Anwendungsgesetzes sollte präzisiert werden, unter welchen Umständen „ein“ Hauptzweck vorliegt. Denkbar wäre hierbei eine Nettobetrachtung, nach der steuerliche und außersteuerliche Vorteile abgewogen werden.

Des Weiteren sollte präzisiert werden, dass der PPT nur auf neue Gestaltungen/Transaktionen Anwendung findet. Hilfsweise sollte für bestehende Gestaltungen eine Übergangsfrist vorgesehen werden.

## **Zu Artikel 8 – Transaktionen zur Übertragung von Dividenden**

Nach Artikel 8 des Übereinkommens kann in die CTA als zusätzliche Voraussetzung für die Gewährung des Schachtelprivilegs gem. Art. 10 OECD-MA eine Mindesthaltedauer ergänzt werden.

Die Regelung zur Definition des Zeitraums der Mindesthaltedauer von 365 Tagen enthält folgenden Klammerzusatz: „(bei der Berechnung dieses Zeitraums bleiben Änderungen der Eigentums- oder Inhaberschaftsverhältnisse unberücksichtigt, die sich unmittelbar aus einer Umstrukturierung, wie einer Fusion oder Spaltung, der die Anteile haltenden oder die Dividenden zahlenden Gesellschaft ergeben würden)“.

Dieser Klammerzusatz war im „Public Discussion Draft - BEPS Action 6: Preventing the Granting of Treaty Benefits in Inappropriate Circumstances“ vom 14.3.2014 noch nicht enthalten. Der Bericht „Preventing the Granting of Treaty Benefits in Inappropriate Circumstances“ vom 16.9.2014 enthielt erstmals diesen Klammerzusatz, allerdings ohne weitere Erläuterungen.

Die Reichweite des Klammerzusatzes ist unklar und wird in Denkschrift Teil 1 zu dem vorliegenden Gesetzentwurf nicht definiert. Hier drohen Mehrbelastungen in Fällen der Umwandlungen wie folgendes Beispiel verdeutlicht:

### Beispiel zu Artikel 8:

A-Co hält seit dem 1.1.2020 100% der Anteile an B1-Co und 20% der Anteile an B2-Co. Am 1.6.2020 verschmelzen B1-Co und B2-Co zur Neugründung auf die C-Co, welche in die Rechtsstellung der B1-Co und der B2-Co eintritt. A-Co hält nach der Verschmelzung 30% an der C-Co. Am 1.4.2021 schüttet C-Co eine Dividende aus. Am 1.5.2021 verkauft A-Co die Beteiligung an der C-Co.

Da A-Co die 30%ige Beteiligung an der C-Co nur in dem Zeitraum vom 1.6.2020 bis zum 1.5.2021 hält, droht in Bezug auf die Ausschüttung der C-Co am 1.4.2021, dass die Ausschüttung nicht die Mindesthaltedauer erfüllt, obwohl ein ermäßigter Quellensteuersatz ohne Verschmelzung zumindest teilweise zur Anwendung gekommen wäre.

### Petitum:

Im Rahmen des jeweiligen Anwendungsgesetzes sollte klargestellt werden, dass Umstrukturierungen nicht zu einer Verschlechterung bei der Berechnung des Zeitraums für die Mindesthaltedauer führen.

## **Zu Artikel 9 – Gewinne aus der Veräußerung von Anteilen oder Rechten an Rechtsträgern, deren Wert hauptsächlich auf unbeweglichem Vermögen beruht**

Der um den Beobachtungszeitraum ergänzte Art. 13 Abs. 4 OECD-MA stellt nicht darauf ab, ob im Zeitpunkt der Veräußerung der Anteile oder vergleichbarer Rechte noch Immobilien vorhanden sind. Es ist stattdessen ausreichend, wenn innerhalb der 365 Tage vor der Veräußerung der Anteile oder Rechte die Immobilienquote von 50% überschritten wurde.

Ausweislich des Regierungsentwurfs<sup>10</sup> soll die Ergänzung des Beobachtungszeitraums verhindern, dass „der Kapitalgesellschaft unmittelbar vor Veräußerung der Anteile wesentliches Vermögen wie Barvermögen zugeführt wird, wodurch sich der relative Anteil an unbeweglichem Vermögen mindert“.

<sup>10</sup> Denkschrift Teil 2 zu Artikel 9, BT-Drucks. 19/20979, S. 144.

Durch die Regelung kann es aber zu einer überschießenden Besteuerung kommen, wenn die Immobiliengesellschaft ihren Grundbesitz bereits vor der Veräußerung der Gesellschaftsanteile veräußert hat.

**Beispiel zu Artikel 9:**

Eine ausländische Kapitalgesellschaft hält zwei in Deutschland belegene Grundstücke, sodass das Vermögen am 1.4.2020 zu mehr als 50% aus Immobilien in Deutschland besteht. Am 1.7.2020 wird eines der beiden Grundstücke veräußert. Am 1.11.2020 veräußert eine natürliche Person als Anteilseigner die Anteile an der ausländischen Kapitalgesellschaft.

Für den Gewinn aus der Veräußerung des Grundstücks steht Deutschland als Belegenheitsstaat gem. Art. 13 Abs. 1 OECD-MA das Besteuerungsrecht zu. Nach der Veräußerung des Grundstücks wird mit dem verbleibenden Grundstück und den restlichen Wirtschaftsgütern die maßgebende 50%-Immobilienquote nicht mehr überschritten. Da innerhalb des Beobachtungszeitraums die maßgebende 50%-Immobilienquote aber erfüllt war, unterliegt auch der gesamte Gewinn aus der Anteilsveräußerung in Deutschland als Belegenheitsstaat der Besteuerung.

Im OECD-MK 2017<sup>11</sup> ist die Möglichkeit vorgesehen, bilateral eine Ausnahme in Art. 13 Abs. 4 OECD-MA vorzusehen, sodass Immobilienvermögen, das innerhalb des Beobachtungszeitraums veräußert wurde, nicht bei der Ermittlung der 50%-Immobilienquote berücksichtigt wird.

**Petiturum:**

Im jeweiligen Anwendungsgesetz sollte die im OECD-MK vorgesehene Ausnahme von der Besteuerung aufgenommen werden.

Zu einer überschießenden Besteuerung kann es auch kommen, wenn in zwei (oder mehr) Staaten Immobilien belegen sind und die Immobilienbewertung Schwankungen unterliegt, sodass es in beiden Staaten zu einem Überschreiten der Immobilienquote innerhalb des Beobachtungszeitraums kommt. In derartigen Dreieckskonstellationen kann es zu einer Besteuerung in mehreren Staaten kommen, wenn die Anteile an der grundbesitzhaltenden Gesellschaft veräußert werden<sup>12</sup>.

**Petiturum:**

Um eine Mehrfachbelastung in verschiedenen Belegenheitsstaaten zu vermeiden, sollte im jeweiligen Anwendungsgesetz geregelt werden, dass nur die letztmalige Überschreitung der maßgebenden Grenze innerhalb des Beobachtungszeitraums zu einem Besteuerungsrecht des Belegenheitsstaates führt.

Bzgl. des „Wertes der Anteile“, der für die Prüfung der 50%-Immobilienquote maßgebend ist, nimmt Art. 9 des Übereinkommens keine Änderungen an der bisherigen Formulierung im OECD-MA vor. Nach h.M. ist hierfür auf den Verkehrswert abzustellen<sup>13</sup>. Es wird aber auch in der Literatur ein Ansatz des Buchwertes für möglich gehalten<sup>14</sup>.

<sup>11</sup> OECD-MK 2017, Commentary on Art. 13, Rn. 28.9.

<sup>12</sup> Vgl. *Junkers*, DStR 2019, S. 660.

<sup>13</sup> Vgl. z.B. *Wassermeyer* in: *Wassermeyer*, DBA, OECD-MA, Art. 13, Rz. 123d; *Gradel/Klaeren* in: *Strunk/Kaminski/Köhler*, AStG/DBA, OECD-MA, Art. 13, Rz. 37. So auch Runderlass des Senators für Finanzen Berlin vom 8.5.2017, DStR 2017, S. 1826.

<sup>14</sup> Vgl. *Reimer* in: *Vogel/Lehner*, DBA, OECD-MA 2014, Art. 13, Rz. 135; *Gosch* in *GKGK*, DBA, OECD MA Art. 13, Rz. 119.



In § 49 Abs. 1 Nr. 2 Buchst. e Doppelbuchst. cc EStG zur beschränkten Steuerpflicht bei der Veräußerung von Anteilen an Immobilienkapitalgesellschaften<sup>15</sup> wird zur Ermittlung der 50%-Immobilienquote ausdrücklich auf die Buchwerte abgestellt. Nach der Gesetzesbegründung zur Einführung der Norm<sup>16</sup> sei ein Abstellen auf die Verkehrswerte zu aufwändig. Die Forderung des Bundesrates, in Übereinstimmung mit Art. 13 Abs. 4 OECD-MA auf die Verkehrswerte abzustellen<sup>17</sup>, wurde daher nicht umgesetzt. In der Stellungnahme des Bundesrates wurde bereits auf mögliche Verwerfungen bei unterschiedlichen Wertansätzen hingewiesen.<sup>18</sup>

### **Petitur:**

Es sollte geprüft werden, ob in den innerstaatlichen und abkommensrechtlichen Normen die maßgebenden Wertansätze vereinheitlicht werden können, um Verwerfungen zu vermeiden.

Sofern in ein CTA erstmalig eine Immobilienklausel entsprechend Art. 13 Abs. 4 OECD-MA aufgenommen wird, kann es gem. BMF-Schreiben vom 26.10.2018<sup>19</sup> zu einer passiven Entstrickung aufgrund der erstmaligen Anwendung der Neuregelung kommen, ohne dass eine Handlung des Steuerpflichtigen vorliegt. Allerdings ist im Zeitpunkt der erstmaligen Anwendung des geänderten DBA keinesfalls sichergestellt, dass das Besteuerungsrecht für den Gewinn aus der Anteilsveräußerung tatsächlich im Belegenheitsstaat der Immobilien liegt. Denn es kommt darauf an, wie sich die Wertverhältnisse zwischen Immobilien und anderem Vermögen im Beobachtungszeitraum entwickeln. Sollte im Zeitpunkt der erstmaligen Anwendung des geänderten DBA die maßgebende 50%-Immobilienquote überschritten sein, sich in den Folgejahren die Wertverhältnisse aber so verschieben, dass im Veräußerungszeitpunkt der Anteile an der Gesellschaft und im Beobachtungszeitraum die 50%-Immobilienquote nicht mehr überschritten wird, hat der Belegenheitsstaat kein Besteuerungsrecht. Für eine vorgezogene Besteuerung in Deutschland, welche zudem zu einer Liquiditätsbelastung der Unternehmen führt, besteht daher kein Grund.

Sollte dennoch an der Entstrickungsregelung festgehalten werden, sollte zumindest eine Abmilderung der Besteuerung über eine Stundung der Steuer erwogen werden, denn bestehende nationale Stundungsregeln<sup>20</sup> decken nicht alle möglichen Sachverhaltskonstellationen ab. Das DBA-Liechtenstein enthält in Protokoll Nr. 4 zu Artikel 13 z.B. eine solche Regelung zu Stundungsmöglichkeiten<sup>21</sup> bei einer Entstrickungsbesteuerung.

---

<sup>15</sup> Eingeführt durch das JStG 2018.

<sup>16</sup> BR-Drucks. 372/18, S. 50.

<sup>17</sup> BR-Drucks. 372/18 (B), S. 9.

<sup>18</sup> Demnach kann es Fälle geben, in denen „zwar nach nationalem Recht ein Besteuerungsrecht gegeben ist, weil die Grenze nach Buchwerten überschritten ist, dieses aber gleichwohl nicht ausgeübt werden kann, weil nach internationalem Recht auf die Verkehrswerte abzustellen ist. Umgekehrt könnte Deutschland ein Besteuerungsrecht, das sich nach internationalem Recht ergibt, wenn die Grenze nach Verkehrswerten überschritten wird, immer noch nicht ausüben, falls die Grenze nach Buchwerten nicht überschritten würde“. Vgl. BR-Drucks. 372/18 (B), S. 9.

<sup>19</sup> BStBl. I 2018, 1104.

<sup>20</sup> Z.B. § 6 Abs. 5 Satz 3 Nr. 4 AStG.

<sup>21</sup> Auch in der deutschen Verhandlungsgrundlage für den Abschluss von DBA (Stand: 22. August 2013) ist im Protokoll zwischen Nummer 3 und 4 folgende Option vorgesehen: „Soweit erforderlich, Regelung für den Fall, dass der Abschluss oder die Änderung eines DBA eine Entstrickung auslöst“.

**Petitum:**

Die Annahme der passiven Entstrickung auf Fälle der erstmaligen Aufnahme der Immobilienklausel sollte überdacht werden. Zumindest sollte jedoch in die Anwendungsgesetze eine Regelung aufgenommen werden, nach der die geschuldete Steuer zinslos und ohne Sicherheitsleistung gestundet wird.

**Zu Artikel 13 – Künstliche Umgehung des Betriebsstättenstatus durch die Ausnahme bestimmter Tätigkeiten**

Mit der Änderung des Negativkatalogs in Art. 5 Abs. 4 OECD-MA entsprechenden DBA-Regelungen durch die Notifikation Deutschlands zur Anwendung der Option A wird in der praktischen Anwendung der Regelung das Tatbestandsmerkmal der Tätigkeit vorbereitender Art bzw. Hilfstätigkeit an Bedeutung gewinnen. Die Aufzählung von Einrichtungen in den Buchst. a – d von Art. 5 Abs. 4 OECD-MA hat demzufolge eher exemplarischen Charakter und zählt typische Fälle einer Vorbereitungs- oder Hilfstätigkeit auf<sup>22</sup>.

Die Begriffe der Vorbereitungs- oder Hilfstätigkeit sind abkommensrechtlich unbestimmt, so dass gem. Art. 3 Abs. 2 OECD-MA auf das Recht des Anwenderstaates abzustellen ist. Der OECD-MK enthält zwar erste Hinweise zur Auslegung der Begriffe, allerdings sind weiterführende Hinweise zur Konkretisierung der Begriffe inkl. Beispiele erforderlich.

**Petitum:**

In die Begründungen zu den Anwendungsgesetzen sollten ergänzende Erläuterungen zu den Begriffen der Tätigkeit vorbereitender Art bzw. Hilfstätigkeit aufgenommen werden, um den Anwendungsbereich der Neuregelung zu präzisieren.

Mit freundlichen Grüßen

PricewaterhouseCoopers GmbH  
Wirtschaftsprüfungsgesellschaft

Dr. Arne Schnitger

---

<sup>22</sup> Vgl. OECD-MK 2017, Commentary on Art. 5, Rn. 70.