

16. September 2020

## Schriftliche Stellungnahme

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

(BT-Drs. 19/20979)

**Vorbemerkung:** Ich war 2013/14 im Vorfeld der Erarbeitung des Mehrseitigen Übereinkommens im Auftrag des Bundesministeriums der Finanzen an der Entstehung einer OECD-Studie zur Tragfähigkeit multilateraler Instrumente (MLI) zur Änderung bilateraler völkerrechtlicher Verträge beteiligt. Gegenstand dieser ehrenamtlichen Tätigkeit waren aber nicht einzelne Inhalte des im November 2016 vorgelegten und im Juni 2017 unterzeichneten MLI, das nun Gegenstand des vorliegenden Gesetzgebungsverfahrens ist. Ich sehe mich daher in der heutigen Anhörung nicht als befangen an.

## Überblick

1	Systematische Bedeutung des MLI.....	2
1.1	Das MLI als Teil des BEPS-Programms .....	2
1.2	Das MLI als völkerrechtlicher Vertrag .....	4
1.3	Die hohe Flexibilität des MLI .....	4
1.4	Deutschland beteiligt sich nur an der Hälfte.....	7
1.5	Innerstaatliche Bindung an das Zustimmungsgesetz .....	5
2	Der zweistufige Ansatz.....	5
3	Reichweite für das deutsche Abkommensnetz .....	5
3.1	Deutsche DBA mit EU-Staaten.....	6
3.2	Deutsche DBA mit EWR-Staaten, die nicht der EU angehören .....	6
3.3	Deutsche DBA mit OECD-Staaten, die nicht der EU oder dem EWR angehören .....	6
3.4	Deutsche DBA mit Drittstaaten .....	7
4	Probleme und offene Fragen.....	8
5	Fazit.....	9

# 1 Systematische Bedeutung des MLI

## 1.1 Das MLI als Teil des BEPS-Programms

Gegenstand des Gesetzentwurfs ist nicht das Programm zur Eindämmung von Gewinnverkürzung und Gewinnverlagerung (BEPS) als ganzes, sondern vordergründig nur die 15. der 15 Anti-BEPS-Maßnahmen<sup>1</sup> – das Mehrseitige Übereinkommen (*multilateral instrument*, MLI). Dieses Übereinkommen bündelt allerdings in der Sache diejenigen (vier) der anderen 14 Anti-BEPS-Maßnahmen, die Änderungen der Doppelbesteuerungsabkommen (DBA) erfordern (Abb. 1).

1. Digitale Wirtschaft	2. Hybrid Mismatch	3. Hinzurechnungsbesteuerung	4. Zins- und Lizenzschranke	5. Transparenz
6. Treaty Shopping	7. Schwelle zur Betriebsstätte	8. VP bei immateriellen WG	9. VP für EK-Ausstattung und Risikoallokation	10. VP für hochriskante Geschäfte
11. BEPS-Radar	12. Pflicht zur Anzeige von Gestaltungen	13. VP-Dokumentation	14. Streitbeilegung	15. Multilaterales Übereinkommen

Abb. 1: Überblick über die 15 Maßnahmen des BEPS-Aktionsplans. Grün: DBA-bezogene Maßnahmen, die Gegenstand des MLI sind.

Es enthält daher in der Sache

- abkommensrechtliche Regelungen zur Bewältigung von **Subjekt-Qualifikationskonflikten** im Bereich sog. hybrider Gesellschaften (*hybrid entities*). Hier kann es zu einer Gewinnverkürzung (genauer: einer Erosion der ertragsteuerlichen Bemessungsgrundlage) durch missbräuchliche Inanspruchnahme eines DBA kommen, wenn ein Staat den Rechtsträger als eigenständigen Steuerpflichtigen ansieht, für den das DBA in seiner bisherigen Fassung allerdings dem anderen Staat das Besteuerungsrecht zuweist, dieser andere Staat aber den Rechtsträger als steuerlich transparent betrachtet und seinerseits nicht das Besteuerungsrecht für die hinter dem Rechtsträger stehenden Gesellschafter hat (Art. 3 MLI). Ähnliches gilt, wenn es bei ein und demselben Rechtsträger zu einer **Doppelansässigkeit** kommt (Sitz in einem, Geschäftsleitung in einem anderen Staat) und jeder Staat das DBA und/oder sein innerstaatliches Recht so auslegt, dass er an der Besteuerung gehindert ist und das Besteuerungsrecht bei dem jeweils anderen Staat liegt (Art. 4 MLI);

<sup>1</sup> Politische Grundlage: G20/OECD, Action Plan on Base Erosion and Profit Shifting (2013); dt. Übersetzung u.d.T. Aktionsplan zur Bekämpfung der Gewinnverkürzung und Gewinnverlagerung (2013), Internet: <https://www.oecd.org/ctp/BEPSActionPlan.pdf> (engl.) bzw. <https://read.oecd.org/10.1787/9789264209688-de> (dt.; 14.09.2020).

- abkommensrechtliche Regelungen gegen die **missbräuchliche Inanspruchnahme eines DBA**, dessen persönlichen Anwendungsbereich sich die beteiligten Steuerpflichtigen erst durch die künstliche Zwischenschaltung eines wirtschaftlich ganz oder weitgehend nutzlosen Rechtsträgers eröffnen (*treaty shopping*);
- abkommensrechtliche Regelungen gegen die **missbräuchliche Vermeidung der Begründung von Betriebsstätten** durch eine künstliche Aufspaltung einzelner Geschäftseinrichtungen oder Vertretertätigkeiten (sog. *fragmentation*) oder durch eine künstliche Beschneidung der rechtsgeschäftlichen Handlungen potenzieller abhängiger Vertreter (insbesondere durch sog. Kommissionärsstrukturen);
- abkommensrechtliche Regelungen zur **Verbesserung der Verfahren zur Beilegung zwischenstaatlicher Streitigkeiten** bei der Anwendung von DBA.

Dagegen sind zehn weitere BEPS-Maßnahmen, zu denen sich die Bundesrepublik politisch auf Ebene der G20-Staaten, der OECD und des von der OECD initiierten sog. *inclusive framework* einer Gruppe von insgesamt rd. 100 Staaten ebenfalls verpflichtet hat, nicht Gegenstand des MLI. Diese zehn weiteren BEPS-Maßnahmen haben allerdings teilweise bereits an anderer Stelle Eingang in die Steuergesetzgebung des Bundes gefunden.

Das gilt insbesondere für

- Maßnahme 12 (Pflicht zur Anzeige bestimmter Steuergestaltungen): Unionsrechtlich umgesetzt durch die sog. DAC 6 des ECOFIN-Rates, die ihrerseits durch das Gesetz zur Einführung einer Pflicht zur Mitteilung grenzüberschreitender Steuergestaltungen in deutsches Recht umgesetzt wurde (jetzt §§ 138d ff. AO);
- Maßnahme 13 (Länderweise Berichterstattung, *country-by-country reporting*): Unionsrechtlich umgesetzt durch die sog. DAC 4 des ECOFIN-Rates, die ihrerseits durch das Gesetz zur Umsetzung der Änderungen der EU-Amtshilferichtlinie und von weiteren Maßnahmen gegen Gewinnkürzungen und -verlagerungen vom 20.12.2016 (BGBl. 2016 I S. 3000) in deutsches Recht umgesetzt wurde (jetzt § 138a AO);

Wichtige **andere BEPS-Maßnahmen** sind dagegen **noch nicht oder nicht ausreichend umgesetzt**. Das gilt insbesondere für die Ergänzung der Vorschriften über die Anpassung von Verrechnungspreisen für Leistungsbeziehungen innerhalb von Unternehmensgruppen oder zwischen Stammhaus und Betriebsstätten (§ 1 AstG). So harrt insbesondere die ATAD<sup>2</sup> vom 12.07.2016 nach mehr als vier Jahren noch der Umsetzung durch Bundestag und Bundesrat, obwohl die – für Deutschland und alle anderen EU-Mitgliedstaaten bindende – Frist zur Umsetzung in innerstaatliches Recht im Kern bereits am 31.12.2018 ausgelaufen ist. Diese seit 20 Monaten andauernde Verletzung von Unionsrecht stärkt die Stellung Deutschlands in der laufenden EU-Ratspräsidentschaft nicht. Hier könnte der Bundestag die Bundesregierung um die zügige Einbringung eines Regierungsentwurfs bitten<sup>3</sup>.

<sup>2</sup> RL (EU) 2016/1164 des Rates vom 12.07.2016 mit Vorschriften zur Bekämpfung von Steuervermeidungspraktiken mit unmittelbaren Auswirkungen auf das Funktionieren des Binnenmarktes – ABl. L 193 vom 19.07.2016, S. 1 (Anti-Steuervermeidungs-Richtlinie), geändert durch Art. 1 der RL (EU) 2017/952 des Rates vom 29.05.2017 zur Änderung der RL (EU) 2016/1164 bezüglich hybrider Gestaltungen mit Drittländern (ABl. L 144 vom 07.06.2017, S. 1).

<sup>3</sup> S. bisher nur den 2. Referentenentwurf eines Gesetzes zur Umsetzung der Anti-Steuervermeidungsrichtlinie (ATAD-Umsetzungsgesetz – ATADUmsG) v. 24.03.2020, Internet: [https://www.bundesfinanzministerium.de/Content/DE/Gesetzestexte/Gesetze\\_Gesetzesvorhaben/Abteilungen/Abteilung\\_IV/19\\_Legislaturperiode/Gesetze\\_Verordnungen/ATADUmsG/1-Referentenentwurf\\_2.pdf?blob=publicationFile&v=2](https://www.bundesfinanzministerium.de/Content/DE/Gesetzestexte/Gesetze_Gesetzesvorhaben/Abteilungen/Abteilung_IV/19_Legislaturperiode/Gesetze_Verordnungen/ATADUmsG/1-Referentenentwurf_2.pdf?blob=publicationFile&v=2) (14.09.2020).

Eine **Verknüpfung mit dem vorliegenden Gesetzentwurf** oder gar eine Integration aller ausstehenden gesetzlichen Regelungen zu BEPS in ein einziges Gesetz ist aber von Rechts wegen nicht geboten; es würde auch nur zu weiteren Verzögerungen führen.

## 1.2 Das MLI als zustimmungsbedürftiger völkerrechtlicher Vertrag

Das MLI ist ein mehrseitiger völkerrechtlicher Vertrag (Übereinkommen). Dass der Deutsche **Bundestag** und ebenso der **Bundesrat** ihm zustimmen müssen, ergibt sich völkerrechtlich aus dem Ratifikationsvorbehalt in Art. 28 Abs. 2 MLI, innerstaatlich aus Art. 59 Abs. 2 i.V.m. Art. 105 Abs. 2 und 106 Abs. 3 GG, für den Bundesrat ergänzend aus Art. 105 Abs. 3 GG.

Ein Zustimmungsgesetz wird insbesondere nicht deshalb entbehrlich, weil die Bundesregierung – wie in der „Maßgabe“ in Art. 1 Satz 1 des Regierungsentwurfs angelegt – in einem zweiten Schritt auch die auf dem MLI beruhenden bilateralen Änderungen zahlreicher deutscher DBA erneut dem Deutschen Bundestag und dem Bundesrat vorlegen wird. Denn mit Unterzeichnung und Ratifikation des MLI selbst bindet sich Deutschland im völkerrechtlichen Außenverhältnis, die im MLI bestimmten bilateralen DBA-Änderungen vorzunehmen; diese Bindung löst das Zustimmungserfordernis aus Art. 59 Abs. 2, 105 Abs. 3 GG aus.

Das Gesetz ist seinem Inhalt nach kein reines Zustimmungsgesetz, sondern es entfaltet auch eine – wenn auch begrenzte – innerstaatliche Bindungswirkung (unten 1.4).

## 1.3 Die hohe Flexibilität des MLI

Der Abschluss des MLI durch nahezu 100 Staaten (bei nur 37 OECD-Mitgliedstaaten) ist durch ein hohes Maß an Flexibilität möglich geworden. Erstens muss kein Vertragsstaat seine sämtlichen bilateralen DBA dem MLI unterstellen, sondern hat hier die freie Wahl; im Ergebnis findet das MLI deshalb auch nur auf diejenigen der ca. 3.000 weltweiten DBA Anwendung, die von jeweils beiden DBA-Vertragsstaaten für das MLI nominiert worden sind.

Zweits gestatten filigrane, aber sehr gut durchdachte Regelungen es den MLI-Staaten, die einen Teil der MLI-Vorgaben nicht übernehmen wollen, durch umfangreiche Opt-out-Regelungen, die Ausübung oder Nichtausübung einer Reihe von Wahlrechten und durch flexible „Wahlpflicht“-Klauseln das MLI an die eigenen fiskalischen, wirtschaftlichen und demokratischen Bedürfnisse anzupassen. Ein Teil dieser Staatenwahlrechte kann DBA-scharf ausgeübt werden, ein Teil nur gemeinsam und geschlossen für alle DBA des jeweiligen MLI-Signatarstaats. Zu dem – schmalen – Minimalstandard, an dem für keinen MLI-Staat ein Weg vorbei führt, gehören lediglich

- die Anpassung der DBA-Präambeln an das Ziel der Einmalbesteuerung (Art. 6 MLI),
- die wahlpflichtige Verwendung einer Begrenzung der Abkommensbegünstigungen eines Rechtsträgers in Abhängigkeit von den Beteiligungsverhältnissen (*simplified LOB-Klausel, SLOB*) oder bei Steuergestaltungen oder Transaktionen, für die diese Begünstigung einer der Hauptzwecke war (*principal purpose test, PPT*; Art. 7 MLI),
- die Verbesserung der Verständigungsverfahren im Interesse der Steuerpflichtigen (Art. 16 MLI).

Diese hohe Flexibilität des MLI schwächt einerseits dessen anfängliche faktische Wirkung (Streubreite), hat andererseits aber politisch offenbar erst die Voraussetzung dafür geschaffen, dass eine derart große Zahl von Staaten das MLI unterzeichnet haben. Von Rechts wegen ist gegen diese Flexibilität auf Ebene des MLI nichts einzuwenden. Diskussionsbedürftig ist aber die Frage, ob Deutschland das Potenzial, das das MLI bietet, mit seinen (bisherigen) Erklärungen bereits ausgeschöpft hat (unten 3.2).

## 1.4 Innerstaatliche Bindung an das Zustimmungsgesetz

Dass Bundestag und Bundesrat das vorliegende Gesetz verabschieden, ist nicht nur verfassungsrechtlich geboten (oben 1.2), sondern verändert auch die innerstaatliche Rechtslage.

Im Verhältnis zwischen Legislative und Exekutive verpflichtet das Gesetz die Bundesregierung dazu, sich nach Kräften um einen zügigen Abschluss der bilateralen Gespräche über Revisionsprotokolle oder sogar Änderungsabkommen für diejenigen deutschen DBA zu bemühen, die Deutschland dem MLI unterstellt hat.

Im Staat-Bürger-Verhältnis sind jedenfalls neue bilaterale DBA (Abschluss seit 2017), die sprachlich vom MLI und dem gleichlaufenden neuen OECD-MA vom November 2017 abweichen, im Lichte dieser Texte auszulegen. Die hohe Prägekraft des BEPS-Prozesses und insbesondere des MLI für das Verständnis aller seither formulierten bilateralen DBA legt es sehr nahe, dass Behörden und Gerichte alle Abweichungen der neuen DBA von den MLI-Formulierungen als bedeutungsvoll ansehen, d.h. ihnen bei der DBA-Auslegung entscheidende Bedeutung i.S.e. Umkehrschlusses beimessen.

## 2 Der zweistufige Ansatz

Ursprünglich war das MLI allein als sog. *self-executing*-Vertrag konzipiert: Durch seine völkerrechtliche Inkraftsetzung (Unterzeichnung plus Ratifikation) sollte unmittelbar die Änderungen der unter das MLI fallenden DBA wirksam werden, wobei nicht restlos geklärt worden ist, ob das MLI – wie die Bundesregierung angibt<sup>4</sup> – die DBA inhaltlich mit Anwendungsvorrang (als *lex posterior*) überlagert, ohne sie aber textlich zu ändern, oder ob das MLI aus sich heraus Textänderungen der DBA bewirken kann.

Diese Frage kann aber dahinstehen, weil in der Spätphase der Verhandlung des MLI im Herbst 2016 – nach meiner Kenntnis gerade auf deutsches Drängen – zur Einführung eines Staatenwahlrechts in Art. 35 Abs. 7 MLI gekommen ist. Dieses Wahlrecht ermöglicht es denjenigen MLI-Signatarstaaten, die dies wünschen (und unabhängig davon, ob ihre DBA-Partner ebenfalls dieses Wahlrecht ausgeübt haben), für sich ein zweistufiges Vorgehen zu wählen. Deutschland hat dieses Wahlrecht bereits bei Unterzeichnung am 07.06.2017 ausgeübt<sup>5</sup>.

In diesem zweistufigen Ansatz führt das MLI nicht zu einer unmittelbaren Umgestaltung der betroffenen bilateralen DBA oder auch nur zu einem unmittelbaren Ersatz der im Staat-Bürger-Verhältnis maßgeblichen Regelung. Vielmehr verpflichtet es die beiden DBA-Vertragsstaat nur (aber immerhin) zur Aufnahme und dem erfolgreichen Abschluss bilateraler Verhandlungen über die textliche Anpassung ihres DBA. Diesen Weg muss Deutschland nach Abschluss des Gesetzgebungsverfahrens und Hinterlegung der MLI-Ratifikationsurkunde nun zügig beschreiten.

## 3 Reichweite für das deutsche Abkommensnetz

### 3.1 Deutschland beteiligt sich im Verhältnis zu 35 Staaten ...

Bei Unterzeichnung des MLI am 07.06.2017 hat die Bundesregierung von den rd. 100 deutschen DBA die DBA mit 35 auswärtigen Staaten dem MLI unterstellt; in 23 Fällen hat auch der

---

<sup>4</sup> Regierungsentwurf BT-Drs. 19/20979, S. 8.

<sup>5</sup> Federal Republic of Germany – Status of List of Reservations and Notifications at the Time of Signature, Internet: <http://www.oecd.org/tax/treaties/beps-mli-position-germany.pdf> (14.09.2020).

andere Vertragsstaat eine entsprechende („*matching*“) Erklärung abgegeben. Daher wird das MLI nach heutigem Stand im Verhältnis Deutschlands zu 23 DBA-Vertragsstaaten Anwendung finden. Darunter sind 14 der 26 anderen EU-Staaten und neun Nicht-EU-Staaten.

Im Einzelnen:

### 3.1.1 Deutsche DBA mit EU-Staaten

1. Bulgarien 2010
2. Frankreich 1959/1969/1989/2001/2015
3. Italien 1989
4. Kroatien 2006
5. Litauen 1997
6. Luxemburg 2012
7. Malta 2001/2010
8. Niederlande 2012/2016
9. Österreich 2000/2010
10. Rumänien 2001
11. Slowakei (DBA Tschechoslowakei 1980)
12. Spanien 2011
13. Tschechien (DBA Tschechoslowakei 1980)
14. Ungarn 2011

Deutschland hat seine DBA mit Belgien, Griechenland, Polen, Portugal und Schweden nicht dem MLI unterworfen. Im Verhältnis zu diesen Staaten fanden oder finden ohnehin Abkommensverhandlungen statt, die die Zurückhaltung der Bundesregierung bei der Erstreckung des MLI auf die Altabkommen m.E. schlüssig erklärt. Bislang liegen mir aber noch keine Entwurfstexte vor.

Umgekehrt hat Deutschland gegenüber der OECD erklärt, seine DBA mit Dänemark 1995, Estland 1996, Finnland 2016 (noch nicht in Kraft), Irland 2011/2014, Lettland 1997, Slowenien 2006/2011 und Zypern 2011 dem MLI unterwerfen zu wollen; hier fehlt es aber an den entsprechenden („*matching*“) Erklärungen des jeweils anderen Vertragsstaats.

### 3.1.2 Deutsche DBA mit EWR-Staaten, die nicht der EU angehören

15. Liechtenstein 2011

Nicht dem MLI unterworfen sind damit die deutschen DBA mit Island und Norwegen.

### 3.1.3 Deutsche DBA mit OECD-Staaten, die nicht der EU oder dem EWR angehören

16. Japan 2015
17. Mexiko 2008
18. Neuseeland 1978
19. Türkei 2011

Hier fällt insbesondere das Fehlen des – wichtigen – deutschen DBA mit der **Schweiz** auf, mit der Deutschland aber in separaten Neuverhandlungen des bisherigen DBA steht. Daneben sind nicht dem MLI unterworfen die deutschen DBA mit Australien, Chile (laufende Verhandlungen), Kanada (laufende Verhandlungen) und Kolumbien (laufende Verhandlungen). Alle diese Abkommen hat Deutschland nicht dem MLI unterworfen.

Umgekehrt hat Deutschland gegenüber der OECD erklärt, seine DBA mit **Israel** 2014, Korea 2000, dem **Vereinigten Königreich** 2010/2014 und den **USA** 1989/2006 dem MLI unterwerfen zu wollen; hier fehlt es aber an den entsprechenden („*matching*“) Erklärungen des jeweils anderen Vertragsstaats. Die USA haben das MLI zwar mitverhandelt, aber bis heute nicht unterzeichnet.

### 3.1.4 Deutsche DBA mit Drittstaaten

20. VR China 2014
21. Costa Rica 2014
22. Mauritius 2011
23. Vereinigte Arab. Emirate 2010

Deutscherseits nicht dem MLI unterworfen sind damit z.B. die deutschen DBA mit Argentinien, Bosnien-Herzegowina, **Hong Kong**, **Indien**, Pakistan, Philippinen, Serbien, Singapur, **Südafrika**, **Taiwan**, der Ukraine und Vietnam.

Umgekehrt hat Deutschland gegenüber der OECD erklärt, seine DBA mit der **Russischen Föderation** 1996/2007 dem MLI unterwerfen zu wollen; hier fehlt es aber an der entsprechenden („*matching*“) Erklärung Russlands.

### 3.2 ... an der Hälfte der MLI-Klauseln

Von den zahlreichen DBA-Klauseln, deren Veränderung das MLI ermöglicht (oben 1.1), hat Deutschland für seine DBA aber nur einen vergleichsweise kleinen Teil aufgegriffen. Deutschland macht in überdurchschnittlich hohem Maße von den flexiblen Opt-out-Klauseln im MLI Gebrauch. Faktisch reduziert sich damit die Bedeutung des MLI und des Zustimmungsgesetzes auf

- die Anpassung der DBA-Präambeln an das Ziel der Einmalbesteuerung (Art. 6 MLI),
- die wahlpflichtige Verwendung einer Versagung von Abkommensbegünstigungen bei Steuergestaltungen oder Transaktionen, für die diese Begünstigung einer der Hauptzwecke war (*principal purpose test*, *PPT*; Art. 7 MLI),
- die Einführung einer Mindesthaltefrist als Voraussetzung für die abkommensrechtlichen Begünstigungen von Dividendeneinkünften (Art. 8 MLI),
- die Zuweisung des Besteuerungsrechts für Gewinne aus Verkäufen von Anteilen an Immobilienkapitalgesellschaften an den Belegenheitsstaat statt an den Ansässigkeitsstaat (Art. 9 MLI),
- die Versagung von Abkommensvergünstigungen im Zusammenhang mit Drittstaats-Betriebsstätten (Art. 10 MLI),
- die redaktionelle Neufassung der Klausel über den Ausschluss von vorbereitenden Tätigkeiten und Hilfstätigkeiten aus der Betriebsstättendefinition (*specific activity exemption*, Art. 13 MLI) und die Abdichtung der Betriebsstättendefinition gegen eine künstliche Aufspaltung betrieblicher Tätigkeiten auf mehrere, aber miteinander verbundene Rechtsträger (Art. 15 MLI),
- die Verbesserung der Verständigungsverfahren und die Einführung verbindlicher Schiedsverfahren im Interesse der Steuerpflichtigen (Art. 16 und 17 MLI).

Einzelne Regelungen des MLI bleiben dagegen ausgespart. So übernimmt Deutschland nicht die Regelungen des MLI zu einer

- Vermeidung des Abkommensmissbrauchs bei hybriden oder doppelt ansässigen Rechtsträgern (Art. 3 und 4 MLI),
- Einführung von *subject-to-tax*-Klauseln (Art. 5 MLI),

- *savings clause* (Art. 11 MLI),
- künstlichen Vermeidung des Entstehens von Betriebsstätten durch Kommissionärsstrukturen (Art. 12 MLI) oder das künstliche Aufspalten von Verträgen (Art. 14 MLI).

Diese „Abwahl“ ist aber insgesamt gerechtfertigt. Teilweise sind die entsprechenden Regelungen in der bilateralen Vertragspraxis Deutschlands und übrigens auch in der deutschen DBA-Verhandlungsgrundlage von 2013 ohnehin bereits fest verankert (*subject-to-tax*-Klauseln); teilweise sind sie in der Gesamtschau nicht zentral (*savings clause*) und werfen mehr Rechtsunsicherheit auf als nötig; teilweise passen sie als typisch angelsächsische Rechtsfiguren schlicht nicht in die Systematik des kontinentaleuropäischen Steuerrechts und würden hierzu-lande ein verfassungswidriges strukturelles Vollzugsdefizit auslösen (*limitation of benefits*-Klauseln).

#### 4 Probleme und offene Fragen

Es gibt kein Gesetzgebungsprojekt der letzten Jahre, das ähnlich filigran, ähnlich gut durchdacht und m.E. auch ähnlich gut gelungen ist wie das MLI und das dazu vorliegende Zustimmungsgesetz. Seine rechtstechnische Qualität ist ungewöhnlich hoch.

Gleichwohl ist klar: Je detaillierter Regelungen in Doppelbesteuerungsabkommen sind und werden, desto größer ist die Angriffsfläche für Doppelbesteuerung, aber auch für geschickte Steuerplanung. Mit der Ausübung seiner Wahlrechte hat Deutschland zwar Augenmaß bewiesen. Soweit Deutschland über den Mindeststandard hinausgeht (oben 3.2), begegnet die Auswahl der übernommenen MLI-Klauseln keinen Bedenken. Hervorzuheben ist z.B. die Einführung einer Mindesthaltefrist als Voraussetzung für die abkommensrechtlichen Begünstigungen von Dividendeneinkünften (Art. 8 MLI). Sie ist vor dem Hintergrund der cum-ex-Probleme richtig und wichtig; aus verfassungsrechtlicher Sicht sind neben den Finanzbehörden des Bundes und der Länder auch die Abkommensverhandler gehalten, die Gleichmäßigkeit der Besteuerung zu wahren und ungerechtfertigte Doppelbegünstigungen oder – im grenzüberschreitenden Fall – weiße Einkünfte zu unterbinden.

Allerdings hat diese verbesserte „Abdichtung“ des Steuervölkerrechts ihren Preis. Das MLI verbreitert die textliche Grundlage der betroffenen DBA ganz erheblich. Das lässt eine Zunahme von Rechtsunsicherheit erwarten, wie sie sich gegenwärtig bereits in der Literatur abzeichnet. Diese Rechtsunsicherheit wird nur zu einem kleinen Teil durch die neuen Streitbeilegungsverfahren aufgefangen. Im Interesse der Finanzverwaltungen von Bund und Ländern, v.a. aber auch im Interesse der Steuerpflichtigen müssen die Streitbeilegungsverfahren künftig zwar zügiger und verlässlicher werden. Zugleich ist klar: Verständigungs- und erst recht Schiedsverfahren sind und bleiben ressourcenintensiv. Das gilt insbesondere, wenn die Beteiligungsrechte der Betroffenen (was wünschenswert ist) weiter gestärkt werden.

Der Ausweg kann hier m.E. nur in einer Stärkung präventiver Instrumente für mehr Rechtssicherheit liegen. Das gilt gleichermaßen für den Bereich der Unternehmensbesteuerung wie für die Arbeitnehmerbesteuerung (Verzicht auf Lohnsteuereinbehalt, Gewährung einer Lohnsteuererstattung). Hier wie dort müssen die Finanzbehörden ex ante verlässlich und schnell Auskunft darüber geben können, wie die MLI-modifizierten DBA auszulegen sind.

Die Steuergesetzgebung sollte die behördliche Bereitschaft zur Erteilung verbindlicher Auskünfte (§ 89 Abs. 2 AO) und verbindlicher Zusagen (§§ 204 ff. AO) deshalb stärken. Umgekehrt könnten die Finanzverwaltungen von Bund und Ländern vor einer Flut von Anfragen geschützt werden, indem die einem Steuerpflichtigen erteilten verbindlichen Auskünfte/Zusagen transparent gemacht werden. Dabei ist allerdings das Steuergeheimnis (GG, DSGVO, § 30



AO) zu wahren. Die Veröffentlichung einer verbindlichen Auskünfte/Zusagen könnte sich dazu (z.B. nach dem Vorbild der österreichischen EAS) auf die rechtlichen Leitsätze beschränken. Auf diese Weise kann die zusätzliche Rechtsunsicherheit, die mit der Umsetzung des MLI verbunden ist, sehr wirksam begrenzt werden.

## 5 Fazit

Das MLI als solches ist ein m.E. hervorragend gelungener völkerrechtlicher Vertrag. Eine zügige Umsetzung durch die anstehenden 35 bilateralen Protokolle ist nicht nur wünschenswert, sondern nach der deutschen Ratifikation des MLI auch rechtlich geboten. Damit sollte eine maßvolle Stärkung der Verfahrensrechte (verbindliche Auskunft, verbindliche Zusage) einhergehen. Durch eine Veröffentlichung des rechtlichen Kerns dieser Auskünfte und Zusagen gewinnt der Steuervollzug Transparenz und Rechtssicherheit ex ante.

Der Finanzausschuss kann und sollte aber auch im Blick behalten, wie diejenigen deutschen DBA weiterentwickelt werden, die nicht für das MLI benannt sind. Wegen der enormen wirtschaftlichen Bedeutung ist hier insbesondere an das DBA Schweiz zu erinnern, das gegenwärtig neu verhandelt wird<sup>6</sup>. Zugleich empfiehlt sich eine Anpassung der deutschen DBA-Verhandlungsgrundlage (gegenwärtig auf dem Stand vom August 2013) an das MLI und das parallele OECD-MA 2017.

Entgegen vielen ursprünglichen Erwartungen ist das MLI in der im November 2016 vorgelegten Fassung kein „Einmalinstrument“, das sich erledigt, sobald die Texte der betroffenen bilateralen DBA geändert sind. Das MLI wird auch nicht nur deshalb (dauerhaft) fortgelten, weil zahlreiche Staaten – anders als Deutschland – keine Textanpassungen der bilateralen DBA vornehmen, sondern in jedem einzelnen Steuerfall das MLI als *lex specialis* und *lex posterior* über das bilaterale DBA legen, so dass das DBA nicht mehr das letzte Wort ist. Das MLI deutet über sich hinaus. Sein Art. 33 gibt jedem Signatarstaat das Recht, Vorschläge für (künftiges) neues Sachrecht zu unterbreiten und zu diesem Zweck eine Zusammenkunft der Signatarstaaten (Art. 31 Abs. 3 MLI) zu verlangen. Dadurch kann das MLI auch über die aktuell vorgesehenen DBA-Änderungen hinaus für künftige DBA-Harmonisierungen genutzt werden.

---

<sup>6</sup> Übersicht: *BMF*, Stand der Doppelbesteuerungsabkommen und anderer Abkommen im Steuerbereich sowie der Abkommensverhandlungen am 1. Januar 2020, Internet: [https://www.bundesfinanzministerium.de/Content/DE/Downloads/BMF\\_Schreiben/Internationales\\_Steuerrecht/Allgemeine\\_Informationen/2020-01-15-stand-DBA-1-januar-2020.pdf](https://www.bundesfinanzministerium.de/Content/DE/Downloads/BMF_Schreiben/Internationales_Steuerrecht/Allgemeine_Informationen/2020-01-15-stand-DBA-1-januar-2020.pdf) (14.09.2020).