



Wortprotokoll der 98. Sitzung

Finanzausschuss

Berlin, den 16. September 2020, 14:00 Uhr
Berlin, Paul-Löbe-Haus
Sitzungssaal E 400

Vorsitz: Katja Hessel, MdB

Öffentliche Anhörung

Tagesordnungspunkt

Seite 4

Gesetzentwurf der Bundesregierung

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

BT-Drucksache 19/20979

Federführend:

Finanzausschuss

Gutachtlich:

Parlamentarischer Beirat für nachhaltige Entwicklung



Teilnehmende Sachverständige:

Bundesverband der Deutschen Industrie e. V. (BDI)

Wünnemann, Dr. Monika

Ditz, Prof. Dr. Xavier

Flick Gocke Schaumburg

Ismer, Prof. Dr. Roland

Friedrich-Alexander-Universität Erlangen-Nürnberg

Netzwerk Steuergerechtigkeit

Trautvetter, Christoph

Reimer, Prof. Dr. Ekkehart

Ruprecht-Karls-Universität Heidelberg

PricewaterhouseCoopers GmbH

Schnitger, Dr. Arne

**Teilnehmende Mitglieder des Ausschusses in der Präsenzsitzung**

	Ordentliche Mitglieder	Stellvertretende Mitglieder
CDU/CSU	Güntzler, Fritz Müller, Sepp Tillmann, Antje	
SPD	Arndt-Brauer, Ingrid Binding (Heidelberg), Lothar Kiziltepe, Cansel	
AfD	Glaser, Albrecht	
FDP	Herbrand, Markus Hessel, Katja	
DIE LINKE.	Liebich, Stefan	
BÜNDNIS 90/DIE GRÜNEN	Bayaz, Dr. Danyal Strengmann-Kuhn, Dr. Wolfgang	

Übrige Mitglieder waren per Telefonkonferenz zugeschaltet.



Beginn der Sitzung: 14:02 Uhr

Einziger Tagesordnungspunkt

Gesetzentwurf der Bundesregierung

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

BT-Drucksache 19/20979

Vorsitzende **Katja Hessel**: Einen wunderschönen guten Tag, meine Damen und Herren. Ich eröffne die Sitzung und begrüße zunächst alle anwesenden Sachverständigen. Ganz herzlichen Dank, dass Sie der Einladung zu unserer heutigen Anhörung gefolgt sind.

Die heutige Anhörung wird vom Parlamentsfernsehen live übertragen und ist im Anschluss in der Mediathek des Deutschen Bundestages abrufbar. Wir stellen momentan in Corona-Zeiten die Öffentlichkeit auch über das Parlamentsfernsehen her.

Gegenstand der Anhörung ist der Gesetzentwurf der Bundesregierung „Entwurf eines Gesetzes zu dem Mehrseitigen Übereinkommen vom 24. November 2016 zur Umsetzung steuerabkommensbezogener Maßnahmen zur Verhinderung der Gewinnverkürzung und Gewinnverlagerung“ auf BT-Drucksache 19/20979.

Soweit Sie als Sachverständige davon Gebrauch gemacht haben, dem Finanzausschuss vorab eine schriftliche Stellungnahme zukommen zu lassen, sind diese an alle Mitglieder des Ausschusses verteilt worden und werden auch Bestandteil des Protokolls der heutigen Sitzung.

Ich begrüße sodann die Kolleginnen und Kollegen des Finanzausschusses. Für das Bundesministerium der Finanzen darf ich Herrn Ministerialdirigent Martin Kreienbaum, Unterabteilungsleiter IV B und Frau Isabelle Kinne vom Referat IV B 2 begrüßen. Ferner begrüße ich die Vertreter der Länder.

Ein paar Hinweise zum Ablauf der heutigen Anhörung:

Für die Anhörung ist ein Zeitraum von 1 Stunde und 30 Minuten vorgesehen, also bis ca. 15:30 Uhr.

Ziel ist es, möglichst vielen Kolleginnen und Kollegen die Möglichkeit zur Fragestellung zu geben.

Um dieses Ziel zu erreichen, hat sich der Finanzausschuss in dieser Legislaturperiode für ein neues Modell der Befragung entschieden, d. h. die vereinbarte Gesamtzeit wird entsprechend der Fraktionsstärke in Einheiten von jeweils 5 Minuten unterteilt. In diesem Zeitraum müssen sowohl Fragen als auch Antworten erfolgen. Je kürzer die Fragen formuliert werden, desto mehr Zeit bleibt für die Antworten. Wenn mehrere Sachverständige gefragt werden, bitten wir, fair darauf zu achten, den folgenden Experten ebenfalls Zeit zur Antwort zu lassen.

Um Ihnen ein Gefühl für die Zeit zu vermitteln, wird die Redezeit auf einem Monitor hinter mir angezeigt. Nach 4 Minuten und 30 Sekunden ertönt ein Signalton. Dann verbleiben noch 30 Sekunden für die Antwort.

Die fragestellenden Kolleginnen und Kollegen darf ich bitten, stets zu Beginn ihrer Frage die Sachverständigen zu nennen, an die sich die Frage richtet, und bei einem Verband nicht die Abkürzung, sondern den vollen Namen zu nennen, um Verwechslungen zu vermeiden.

Die Fraktionen werden gebeten, soweit nicht bereits geschehen, ihre Fragesteller im Vorhinein bei mir anzumelden.

Zu der Anhörung wird ein Wortprotokoll erstellt. Zu diesem Zweck wird die Anhörung mitgeschnitten. Zur Erleichterung derjenigen, die unter Zuhilfenahme des Mitschnitts das Protokoll erstellen, werden die Sachverständigen vor jeder Abgabe einer Stellungnahme von mir namentlich aufgerufen.

Ich darf alle bitten, die Mikrofone zu benutzen und sie am Ende der Redebeiträge wieder abzuschalten, damit es zu keinen Störungen kommt.

Damit bin ich mit meinen einleitenden Hinweisen auch am Ende, und wir beginnen mit der Anhörung. Die erste Frage für die Fraktion der CDU/CSU stellt Frau Kollegin Tillmann.

Abg. **Antje Tillmann** (CDU/CSU): Dankeschön. Auch von mir einen schönen guten Tag. Dass ich in einem Gesetzentwurf einzelne Passagen hinterfragen muss und nicht verstehe, das passiert. Das ist völlig normal. Dass ich aber bei einem Gesetzentwurf das gesamte Verfahren nicht wirklich verstanden habe, geht mir das erste Mal so. Dafür würde



ich gerne die Expertise von Herrn Prof. Dr. Ismer und Herrn Prof. Dr. Dietz nutzen.

Unterstellen wir mal, wir wären uns bei dem Ziel einig, dass wir bislang nicht besteuerte Sachverhalte besteuern wollen. Dann können wir das eigentlich nur über Doppelbesteuerungsabkommen (DBA) erreichen. Da dieses Vorgehen aber im Hinblick auf die Anzahl der bestehenden DBA sehr langwierig und zeitaufwändig wäre, wollen wir schneller reagieren und machen deshalb dieses Mehrseitige Übereinkommen. In diesem Mehrseitigen Übereinkommen muss ich aber Wahlrechte ausüben, die in einem zweiten Schritt in einem Anwendungsgesetz konkretisiert werden sollen. Dann gibt es noch eine dritte Gruppe von Verfahren: Danach gehen diejenigen Staaten, die diese nationalen Übereinkommen nicht unterschreiben, doch wieder den bilateralen Weg über DBAs. Dabei gibt es noch eine „Wenn-Vorschrift“ zu beachten, wenn sich dieses Vorgehen nämlich als das schnellere Verfahren erweist.

Herr Prof. Dr. Ismer, sagen Sie mir bitte, was davon richtig und was falsch ist. Oder versuchen Sie bitte, es mir noch einmal zu erklären.

Vorsitzende **Katja Hessel**: Die Frage richtet sich zunächst an Herrn Prof. Dr. Ismer von der Friedrich-Alexander-Universität Erlangen-Nürnberg.

Sv **Prof. Dr. Roland Ismer** (Friedrich-Alexander-Universität Erlangen-Nürnberg): Vielen Dank für die Frage und die Gelegenheit, hier heute vortragen zu dürfen. In der Tat ist das Grundproblem, dass wir auf internationaler Ebene eine Vielzahl von Änderungen bekommen haben, die wir in die DBA möglichst schnell einpflegen wollen. Deswegen ist im Kontext des BEPS-Prozesses das multilaterale Instrument (MLI) entwickelt worden. Das MLI sieht vor, dass die zwischen den Staaten aufgrund der DBA bestehenden Regelungen durch ein internationales Übereinkommen überlagert und die Rechtsfolgen modifiziert werden können. Das ist der grundsätzliche Status des MLI.

Das MLI ist ein internationales Konsensdokument und daher sehr komplex. Es enthält viele Optionen und Vorbehalte. Wenn man als Staat sagt, man möchte beim MLI mitmachen, bedeutet das noch nicht, dass man sich zu irgendwas Konkretem verpflichten würde. Vielmehr gibt es eine Vielzahl von Entscheidungen, die dann innerhalb des MLI

zu treffen sind, beispielsweise welche DBA einbezogen werden sollen.

Abg. **Antje Tillmann** (CDU/CSU): Ist es möglich, dass ich die Wahlrechte bei den unterschiedlichen Staaten auch unterschiedlich ausübe?

Sv **Prof. Dr. Roland Ismer** (Friedrich-Alexander-Universität Erlangen-Nürnberg): Cum grano salis. Der einfachste Weg, ein DBA zu ändern, ist das bilaterale Änderungsprotokoll. Dann ist dieses, Abkommen aber auch grundsätzlich aus dem MLI heraus und hat mit dem MLI nichts mehr zu tun. Das ist rechtstechnisch der klarste und logisch der einfachste Weg. Er ist aber administrativ aufwändig, weil dann eine Vielzahl von Abkommen angefasst werden müssten. Deswegen gibt es das MLI.

Beim MLI gibt es die Grundentscheidung, welche DBA überhaupt erfasst werden sollen. Diese Grundentscheidung ist eine individuelle. Deutschland kann beispielsweise sagen, das DBA mit Japan soll erfasst sein, das DBA mit Frankreich hingegen nicht. Das ist die Frage der vom MLI erfassten DBA.

Die zweite Frage ist, welche Vorbehalte und Optionen Deutschland im Rahmen des MLI ausüben möchte. Die Vorbehalte und Optionen können jedoch nur einheitlich ausgeübt werden. Ich kann also nicht sagen, die Vorbehalte und Optionen möchte ich für Frankreich auf diese Weise und für Großbritannien auf jene Weise ausüben. An dieser Stelle ist das MLI aus Sicht des einzelnen Mitgliedsstaates einheitlich. Sie müssen auch berücksichtigen, dass Deutschland nur ein Vertragspartner ist. Das heißt, der andere Vertragspartner muss ebenfalls zustimmen. Eine Änderung des jeweiligen Abkommens kommt also nur zustande, soweit es eine Übereinstimmung bei den ausgeübten Optionen und Vorbehalten gibt.

Abg. **Antje Tillmann** (CDU/CSU): Ich habe noch eine letzte Frage, da ich denke, dass das Thema uns in der Anhörung noch begleiten wird. Wenn ich ein Wahlrecht ausübe, das mein Vertragspartner nicht ausübt, dann kommen wir nicht zueinander, oder?

Sv **Prof. Dr. Roland Ismer** (Friedrich-Alexander-Universität Erlangen-Nürnberg): Genau.

Abg. **Antje Tillmann** (CDU/CSU): Ist es dann überhaupt sinnvoll, dass ich dieses Gesetz verabschiede und nicht auf das Anwendungsgesetz warte?



Sv **Prof. Dr. Roland Ismer** (Friedrich-Alexander-Universität Erlangen-Nürnberg): Das Anwendungsgesetz brauchen wir. Die hier zu treffende Entscheidung, ob das MLI grundsätzlich ratifiziert werden soll, ist eine doppelte Entscheidung. Einerseits ist es eine inhaltliche Entscheidung, andererseits ist es auch eine politische Entscheidung. Deutschland hat diesen Prozess mit angestoßen und sendet hiermit das Signal, dass wir mitmachen, und nicht, dass wir irgendetwas anstoßen, und dann davon Abstand nehmen.

Vorsitzende **Katja Hessel**: Vielen Dank, Herr Prof. Dr. Ismer. Die nächste Frage stellt für die Fraktion der SPD Herr Kollege Binding.

Abg. **Lothar Binding (Heidelberg)** (SPD): Vielen Dank. Mit dem heutigen Gesetz ratifizieren wir den völkerrechtlichen Vertrag. In einem zweiten Schritt werden die Einzelabkommen betrachtet. Das multilaterale Instrument greift insgesamt 14 DBA auf. Die übrigen DBA müssen im Einzelfall noch nachverhandelt werden.

Ich würde gerne Herrn Prof. Dr. Reimer fragen, was er von dem Gesetzentwurf insgesamt hält. Ist das Vorgehen effizient? Dient es der Fortentwicklung des internationalen Unternehmensteuerrechts?

Vorsitzende **Katja Hessel**: Die Frage richtet sich an Herrn Prof. Dr. Reimer von der Ruprecht-Karls-Universität Heidelberg.

Sv **Prof. Dr. Ekkehart Reimer** (Ruprecht-Karls-Universität Heidelberg): Herzlichen Dank. Beide Fragen möchte ich bejahen. Es ist ein effizientes Vorgehen. Das MLI ist das richtige Instrument, um auf einer vergleichsweise breiten Grundlage einen erheblichen Teil der wichtigen deutschen DBA abzuräumen. Quantitativ sind es vielleicht nicht so viele DBA, aber qualitativ sind es sehr wichtige DBA.

Die Ursprungsidee, die das MLI in der frühen Phase des BEPS-Prozesses befeuert und begleitet hat, war ein einstufiges Verfahren, also ein multilateraler, völkerrechtlicher Vertrag, der am Anfang noch nicht so zerklüftet aussah, wie er jetzt geworden ist. Dieser Vertrag sollte ursprünglich keine zweite Stufe mit bilateralen Umsetzungsvereinbarungen vorsehen, sondern sollte gewissermaßen aus sich heraus die Rechtslage auch im Staat-Bürger-Verhältnis ändern. Die OECD hat das auch möglich gemacht.

Die Mehrheit der knapp 100 Signatarstaaten des MLI geht den zweistufigen Weg von sich aus auch nicht mit, sondern belässt es allein beim MLI. Sie hoffen darauf, bereits durch das MLI – treffsicher – diejenigen Klauseln in den bilateralen DBA zu bestimmen, die fortbestehen werden, und nur diese Klauseln umzugestalten, die man auch wirklich treffen wollte. Insofern könnte man sagen, Herr Binding, das ist noch effizienter. Die einstufige Lösung geht schneller, und die Staaten sind früher fertig als beim zweistufigen Verfahren von Deutschland.

Es ist aber genauso klar, dass die hohen Ansprüche, die wir auch aufgrund der Verfassung an die Rechtssicherheit bei einem belastenden Steuereingriff stellen, eine absolute Klarheit darüber erfordern, wie ein DBA nach Änderung durch das MLI aussieht. Dabei muss man sich vor Augen führen, dass das MLI authentisch nur in englischer und französischer Sprache abgefasst worden ist. Die deutsche Fassung ist hingegen eine amtliche Übersetzung, die nicht für alle Staaten bindend ist und von Deutschland in Übereinstimmung mit den anderen deutschsprachigen Ländern angefertigt worden ist. Damit liegt es auf der Hand, dass man niemals hätte exakt prognostizieren können, wie der Text eines deutschen DBA nach dem MLI aussieht, wenn wir bloß die einstufige Lösung gewählt hätten. Im Ergebnis ist es aufgrund unserer Verfassung unabdingbar, dass wir diesen zweistufigen Weg gehen. Denn nur dann ist garantiert, dass nach dem Durchlaufen der zweiten Stufe keine Zweifel über den genauen Wortlaut des Abkommenstextes bestehen.

Abg. **Lothar Binding (Heidelberg)** (SPD): Kurze Nachfrage: Nehmen wir an, ein Staat würde ABC akzeptieren, der zweite Staat würde BCD akzeptieren. Könnte man nicht sagen, ich überschreibe multilateral B und C für beide gemeinsam, und dann müsste nur noch über A und D verhandelt werden?

Sv **Prof. Dr. Ekkehart Reimer** (Ruprecht-Karls-Universität Heidelberg): Ja, aber um herauszufinden, ob B und C wirklich von beiden Staaten gemeint sind, muss in allen Abkommenssprachen gearbeitet werden. Das kann die OECD nicht und beschränkt sich deswegen auf Englisch und Französisch. Die Abkommen sind aber mehrsprachig. Unsere Abkommen sind alle auch in deutscher Sprache abgefasst. Das ist ein Beispiel dafür, dass es selbst



bei diesen scheinbar klaren Fällen B und C wichtig ist, dass man sich noch einmal verständigt.

Abg. **Lothar Binding (Heidelberg)** (SPD): Sie unterstützen also dieses Verfahren, um einen Restzweifel auszuschließen. Vielen Dank.

Vorsitzende **Katja Hessel**: Vielen Dank, Herr Kollege Binding. Die nächste Frage stellt für die AfD-Fraktion Herr Münz.

Abg. **Volker Münz** (AfD): Vielen Dank für das Wort. Das Mehrseitige Übereinkommen soll die Gewinnverkürzung und die Gewinnverlagerung insbesondere von multinationalen Konzernen verhindern. Aus unserer Sicht geht das Ganze am Kern des Problems vorbei. Denn die Steuerungerechtigkeit liegt insbesondere darin, dass internationale Steuererfälle ausgenutzt werden, dass nationale Steuerbegünstigungen ausgenutzt werden, und dass es so genannte Steuerdeals gerade mit großen Digitalkonzernen wie Amazon, Google, Apple oder auch mit EU-Ländern gibt. Dort liegt doch das eigentliche Problem.

Meine Frage geht an Herrn Prof. Dr. Ditz. Sie stellen das in Ihrem Statement auch fest. Können Sie das bitte erläutern? Worin liegt eigentlich die Kernproblematik? Wie müsste man herangehen, um die eigentlichen Probleme zu lösen, nämlich diese nationalen Gefälle und nationalen Deals? Darauf gehen der Gesetzentwurf und das Mehrseitige Übereinkommen nämlich nicht ein.

Vorsitzende **Katja Hessel**: Vielen Dank. Die Frage richtet sich an Herrn Prof. Dr. Ditz, Flick Gocke Schaumburg.

Sv **Prof. Dr. Xavier Ditz** (Flick Gocke Schaumburg): Vielen Dank auch von mir, dass ich hier heute an der Anhörung teilnehmen darf. Das ist eine sehr gute Frage. Das BEPS-Projekt der OECD hat mit diesen 15 Aktionspunkten geendet. Das, was wir heute beraten, ist nur ein Ausschnitt der Gesamtmaßnahmen, die von der OECD vorgeschlagen wurden. Das betraf die deutliche Stärkung der Transparenz, auch in Bezug auf „Rulings“, die Sie zutreffend ansprechen und die von bestimmten Staaten gewährt werden, um Unternehmen präferiert zu besteuern. Diese Themen können Sie nur beschränkt über das Abkommensrecht in den Griff bekommen.

Im nationalen Recht, wie beispielsweise bei der Hinzurechnungsbesteuerung oder bei den Verrechnungspreisdokumentationsvorschriften in der

Abgabenordnung, wurden teilweise Anpassungen und Verschärfungen durch den deutschen Gesetzgeber schon vorgenommen, um die unfaire Steuervermeidung in den Griff zu bekommen. Von daher ist das MLI, das wir heute beraten nur ein Ausschnitt eines Gesamtprojekts. Die Regelungen sind im Zusammenhang zu sehen und greifen auch ineinander.

Wenn man das Problem beim Schopfe nehmen möchte, führt dies – wie Sie das zutreffend meiner Stellungnahme entnommen haben – auch zu anderen Themen, nämlich der Frage, ob es fair ist, Steueroasen zu akzeptieren, mit denen in der Regel gar keine Doppelbesteuerungsabkommen existieren und bei denen das, was wir heute besprechen, gar nicht greift. Auch dazu hat die OECD zum Beispiel durch eine Verschärfung der Hinzurechnungsbesteuerungsregeln oder eine Verschärfung der Verrechnungspreisregeln Vorschläge gemacht, die teilweise schon umgesetzt wurden, Teilweise befinden sich die Vorschläge noch im Gesetzgebungsverfahren, beziehungsweise ist das Gesetzgebungsverfahren noch gar nicht gestartet. Ich nenne als Beispiel nur das Anti Tax Avoidance Directive (ATAD)-Umsetzungsgesetz.

Vorsitzende **Katja Hessel**: Vielen Dank, Herr Prof. Ditz. Die nächste Frage stellt für die Fraktion der CDU/CSU der Kollege Güntzler.

Abg. **Fritz Güntzler** (CDU/CSU): Meine Frage richtet sich an Herrn Dr. Schnitger von PwC. Wir haben eben das zweistufige Verfahren noch einmal erklärt bekommen. Als Gesetzgeber ist für uns wichtig, was wir in der ersten Stufe mit dem MLI entscheiden. Wenn ich es richtig verstanden habe, wird jetzt verbindlich festgelegt, welche Regelungen des MLI in Bezug auf die ausgewählten DBA Anwendung finden sollen. Es gibt die Mindeststandards, bei denen der Ermessensspielraum auf null reduziert ist, und es gibt die Empfehlungen. Dazu würde mich interessieren, ob Sie die Auswahl der Empfehlungen für richtig halten. Denn es ist unser politischer Einfluss, den wir jetzt geltend machen können, indem wir sagen, die Empfehlungen A, B, C möchten wir nicht, sondern andere. Wo sehen Sie die kritischen Punkte, die wir im Anwendungsgesetz nicht mehr korrigieren könnten?

Vorsitzende **Katja Hessel**: Vielen Dank. Die Frage richtet sich an Herrn Dr. Schnitger, PricewaterhouseCoopers.



Sv **Dr. Arne Schnitger** (PricewaterhouseCoopers GmbH): Das ist eine gute Frage. Ich glaube, in Summe kann man sagen, dass die Auswahlmessen durchaus sinnvoll ausgeübt wurden. Ich habe mich in meiner Stellungnahme auch mit der Frage beschäftigt, ob es Auswahlmessen gibt, die vielleicht noch zu überbedenken sind. Insgesamt kann man sagen, ist es eine Entscheidung, die die Besonderheiten der deutschen Lage berücksichtigt.

Es gibt aber in der Tat eine Vorschrift, die Sie wahrscheinlich ansprechen und über die man nachdenken könnte. Das ist die Frage zur Missbrauchsbekämpfung von Betriebsstätten in Dreieckskonstellationen. Die Besonderheit bei dieser Bestimmung ist, dass die Vorschrift für Deutschland als Quellenstaat kaum zur Anwendung kommt. Das ist ein wenig in der Technik begründet, da diese Vorschrift voraussetzt, dass der andere Staat mit der Freistellungsmethode arbeitet, was jedoch regelmäßig nicht der Fall ist.

Anders formuliert: Diese Vorschrift weist eine ganze Reihe von Schwierigkeiten bei der Auslegung und Anwendung auf. Sie sorgt für gewisse Unsicherheiten in der praktischen Anwendung und führt insbesondere dazu, dass ausländische Staaten möglicherweise höhere Quellensteuern zu Lasten deutscher Unternehmen erheben dürfen. Deswegen ist es auch so, dass wir uns entschieden haben, diese Vorschrift erst gar nicht in die deutsche Verhandlungsgrundlage aufzunehmen. Für mich war es daher überraschend, dass sie dennoch in das Übereinkommen aufgenommen worden ist. Ich glaube, es müsste daher noch einmal diskutiert werden, welche Begründung es hierfür gibt. Das ist mir nicht so ganz klar.

Ansonsten gibt es eine ganze Reihe von Einzelaspekten, die ich in meiner Stellungnahme hinterlegt habe und die man dort nachlesen kann. Ich will diese jetzt nicht alle darlegen, möchte aber vielleicht ein oder zwei Aspekte herausgreifen, die bedeutsam sind. Dabei geht es um Fragen der Klarstellung beim so genannten Principal-Purpose-Test (PPT). Mittels des PPT soll die Gewährung von Abkommensvorteilen eingeschränkt werden. Deutschland hat diese Option des PPT gewählt. Hierzu ist in jeden Fall für ein späteres Gesetzgebungsverfahren eine Klarstellung erforderlich, weil die Klausel mit sehr vielen Unklarheiten behaftet ist. Die OECD hat dazu bereits einen Prozess angestoßen, um Klarheit zu schaffen. Die derzeitigen

Materialien sind aber nur rudimentär, weshalb hier in jedem Fall im Sinne der Rechtssicherheit eine Klarstellung dringend notwendig ist.

Ein zweiter Bereich, den ich hier herausstellen möchte, ist die Frage der Immobilienklausel, vor allem mit der Enstrickungsbesteuerung. Die Klausel sieht vor, dass wir grundsätzlich auch im Quellenstaat eine Besteuerung vollziehen können. Das ist eine Regelung, die wir im Grundsatz vor einiger Zeit auch in deutsches Recht umgesetzt haben. Eine Anpassung in § 49 Einkommensteuergesetz erlaubt uns, diese Steuer zu erheben. Insbesondere mit Umsetzung des MLI kann es dort aber zu Problemen kommen. Dies betrifft das Zusammenspiel von zwei Rechtsbereichen. Zum einen gibt es die Klausel, die ausländischen Staaten ein Besteuerungsrecht einräumt, gleichzeitig gibt es den Umstand, dass der Wechsel des Besteuerungsrechts zu einer so genannten Entstrickungsbesteuerung führen kann. Sie müssen sich das so vorstellen, dass Sie zum heutigen Zeitpunkt alle Gewinne, die bis zu einem bestimmten Zeitpunkt entstanden sind, in einem Schritt besteuern. Sie besteuern an dieser Stelle sozusagen die ganzen Gewinne der Zukunft, ohne dass der Steuerpflichtige irgendetwas machen muss. Daher ist die Frage, ob das für diese Fallkonstellationen tatsächlich so gewünscht ist.

Man kennt das bereits auch aus anderen DBA. Im DBA Lichtenstein ist ausdrücklich eine Klausel vorgesehen, die hier Abhilfe schafft. Daher ist die Frage, ob man hier nicht ähnlich verfährt, und entweder die Klausel einschränkt oder zumindest eine Vereinfachung oder eine Erleichterung im Sinne einer aufgeschobenen Besteuerung vorsieht. Vielen Dank.

Vorsitzende **Katja Hessel**: Vielen Dank, Herr Dr. Schnitger. Die nächste Frage für die FDP-Fraktion stellt der Kollege Herbrand.

Abg. **Markus Herbrand** (FDP): Vielen Dank, Frau Vorsitzende. Meine Frage richtet sich an Frau Dr. Wünnemann vom BDI. Auch von Ihnen möchte ich etwas zu dem zweistufigen Verfahren hören. Wie bewertet der BDI dieses Verfahren? Welche Konsequenzen ergeben sich aus Sicht des BDI aus diesem Verfahren?

Vorsitzende **Katja Hessel**: Vielen Dank. Die Frage richtet sich an Frau Dr. Wünnemann, Bundesverband der Deutschen Industrie.



Sve **Dr. Monika Wünnemann** (Bundesverband der Deutschen Industrie e. V. (BDI)): Vielen Dank für die Frage und die Gelegenheit zur Stellungnahme. Für die deutsche Industrie ist das Gesetz sehr wichtig. Wir begrüßen grundsätzlich dieses zweistufige Verfahren, wonach zuerst die Ratifizierung und dann die Konkretisierung in einem späteren Anwendungsgesetz erfolgen.

Für sachlich unzutreffend halten wir die Annahme und die Zielsetzung in dem Gesetzentwurf, dass die derzeitigen Regelungen von multinationalen Konzernen zur Gewinnverkürzung ausgenutzt werden. Das ist zum einen sachlich nicht zutreffend, weil die deutschen Unternehmen über ihre Gewinne überwiegend ihre Ertragsteuern nach wie vor in Deutschland zahlen und die geltenden Regelungen des internationalen Steuerrechts zu Recht anwenden.

DBA sind vorrangig darauf gerichtet, Steueransprüche der einzelnen Vertragsstaaten untereinander auszugleichen und einen gegenseitigen Steuerverzicht der Staaten zu begründen, um eine Doppelbesteuerung zu vermeiden. Explizit besteht keine allgemeine Zielsetzung, durch die DBA eine doppelte Nichtbesteuerung zu verhindern. Insofern unterstützen wir nicht diese Zielsetzung des Gesetzes.

Das BEPS-Projekt hatte zum Ziel, die Gewinnverlagerung und -verkürzung zu vermeiden. Dafür sind Maßnahmen geschaffen worden, die mit großem Aufwand von den Unternehmen umgesetzt werden müssen, im Ergebnis aber nicht zu einer vollständigen Vermeidung der Doppelbesteuerung geführt haben. Vielmehr verbleiben viele Risiken. Insbesondere sind keine verbindlichen Mechanismen geschaffen worden, um die entstehenden Steuerkonflikte zu lösen.

Insofern sind durch das BEPS-Projekt umfangreiche Folgen für Unternehmen geschaffen worden, ohne dass eine parlamentarische Mitwirkung des deutschen Gesetzgebers erfolgte. Das MLI wird mit dem vorliegenden Gesetzentwurf ratifiziert und umgesetzt, ohne dass im Vorfeld des MLI eine Beteiligung des deutschen Gesetzgebers erfolgt ist. Aus unserer Sicht müssen bei derart grundlegenden Entscheidungen im internationalen Steuerrecht ein vorgelagerter parlamentarischer Mitwirkungsprozess und eine Einbindung des deutschen Gesetzgebers erfolgen.

Abg. **Markus Herbrand** (FDP): Ich würde gerne noch eine zweite Frage an Frau Dr. Wünnemann stellen. Das Übereinkommen ermöglicht zahlreiche Optionen und Vorbehalte bei der Umsetzung. Auch Deutschland macht davon umfangreich Gebrauch. Wird damit aus Ihrer Sicht für die Unternehmen Rechtssicherheit geschaffen?

Sve **Dr. Monika Wünnemann** (Bundesverband der Deutschen Industrie e. V. (BDI)): Durch diese zahlreichen Wahlmöglichkeiten und Optionen wird das Ziel des MLI, mit einem Schlag, also ohne weitere Nachverhandlungen der beteiligten Staaten, Rechtssicherheit zu schaffen, nicht erreicht. Es wurde schon gesagt, dass das MLI nur für eine geringe Anzahl von DBA, nämlich 14, gilt. Der überwiegende Teil der DBA muss bilateral nachverhandelt werden. Das führt zu Zeitverzögerungen, einer hohen Komplexität und einer Rechtsunsicherheit bei den Unternehmen. Die fehlende Rechtssicherheit ist vor allem auf Wahlmöglichkeiten und Vorbehalte zurückzuführen, die aufgrund nationaler Besonderheiten von jedem Staat noch ausgeübt werden können. Das gilt auch für spätere Nachverhandlungen der Optionen, die vorgenommen werden können, ohne dass eine Mitwirkung erfolgt. Das ist für die Unternehmen kritisch, und es ist nicht zufriedenstellend, dass diese Rechtsunsicherheit nicht beseitigt wird.

Vorsitzende **Katja Hessel**: Vielen Dank, Frau Dr. Wünnemann. Wir machen weiter. Die nächste Frage für die Fraktion DIE LINKE. stellt Herr Kollege Liebich.

Abg. **Stefan Liebich** (DIE LINKE.): Meine Frage richtet sich an Herrn Trautvetter vom Netzwerk Steuergerechtigkeit. Das grundsätzliche Ziel ist der Kampf gegen Steuerflucht. Mich würde Ihre generelle Einschätzung interessieren, ob das Ziel mit diesem Gesetzentwurf erreicht wird. Was denken Sie, warum es so lange gedauert hat? Österreich hat bereits im September 2017 ratifiziert, Polen im Januar 2018. Was denken Sie, warum nur 14 von 96 Doppelbesteuerungsabkommen umfasst sind? Schließlich die grundsätzliche Frage: Glauben Sie, dass es ein Schritt in die richtige Richtung ist, oder bremst es eher den Kampf gegen die Steuerflucht?

Vorsitzende **Katja Hessel**: Die Frage richtet sich an Herrn Trautvetter, Netzwerk Steuergerechtigkeit.

Sv **Christoph Trautvetter** (Netzwerk Steuergerechtigkeit): Vielen Dank, Herr Liebich, für die Frage.



Vielen Dank für die Möglichkeit, hier Stellung nehmen zu dürfen. Zunächst ist dieses Mehrseitige Übereinkommen eine verpasste Chance. Es verfehlt komplett das Ziel der dahinter stehenden Idee. Denn es wird nicht schnell, einheitlich und koordiniert etwas gegen Steuervermeidung getan. Das ist aus unserer Sicht ein sehr problematisches Zeichen.

Herr Reimer, Sie hatten gesagt, es ist wichtig, dass Deutschland ein Zeichen setzt, dass es tatsächlich bei diesem Prozess mitmacht. Deutschland setzt große Hoffnungen darauf, dass multinationale Verhandlungen in diesem Bereich zu Verbesserungen führen. Auch wir hoffen, dass das der Fall ist. Wir begleiten deswegen den Prozess BEPS 1.0 und BEPS 2.0 mit großer Aufmerksamkeit. Für diesen Prozess ist das Zeichen sehr wichtig: Deutschland macht mit, hält sich an die Abmachungen und blockiert diese nicht bei der Umsetzung. So sieht dieses Abkommen aber leider für mich aus. Die Umsetzung des MLI betrifft nur 14 Länder. Damit wird zum Ausdruck gebracht, dass es nur für sehr wenige Länder gilt und für die meisten Länder doch lieber bilaterale Lösungen geben soll.

Die Probleme wurden alle schon genannt: Von der zweistufigen Umsetzung, die den Prozess verlangsamt, bis hin zur späten Ratifizierung. Ich kann mir auch nicht erklären, warum ein Abkommen, das so viele Ausnahmen ermöglicht und ein zweistufiges Verfahren beinhaltet, so spät kommt und das Anwendungsgesetz nicht schon vorliegt.

Ich verstehe auch nicht, warum kein Verhandlungsplan vorliegt. Wenn man sagt, wir verhandeln 90 Prozent unserer DBA lieber bilateral, dann würde ich zu einem solchen Gesetz eigentlich einen Zeitplan und einen klaren Fahrplan erwarten, wie diese bilateralen Verhandlungen laufen sollen und das Parlament darüber besser informiert wird.

Im Gesetzentwurf wird die Entscheidung für bilaterale Verhandlungen damit begründet, dass dies in vielen Fällen nötig sei oder schneller gehe. Diese Formulierung ist so allgemein gehalten, dass wir nicht sehen, in welchen Fällen es schneller geht und an welchen Punkten es Probleme gibt. Es ist auch nicht klar, wie die Bundesregierung plant, das, was sie in dem Mehrseitigen Übereinkommen nicht umgesetzt hat, in den bilateralen Verhandlungen umzusetzen.

Zu Ihrer letzten Frage, ob das jetzt ein Fortschritt ist oder nicht: Ich denke, dieses Gesetzesvorhaben ist an sich kein Fortschritt, sondern eine verpasste Chance und quasi die Demontage des Mehrseitigen Übereinkommens. Am Ende ist es aber trotzdem notwendig, dass Deutschland hiermit ein Zeichen setzt, in irgendeiner Form an diesem Prozess mitmachen zu wollen. Vielleicht ist es auch ein Versprechen, dass Deutschland es beim nächsten Mal, wenn bei BEPS 2.0 das nächste multilaterale Instrument oder mehrseitige Übereinkommen notwendig wird, besser macht.

Vorsitzende **Katja Hessel**: Vielen Dank. Die nächste für die Fraktion BÜNDNIS 90/DIE GRÜNEN stellt der Kollege Dr. Strengmann-Kuhn.

Abg. **Dr. Wolfgang Strengmann-Kuhn** (B90/GR): Ich habe eine allgemeine Frage zur Beratungstätigkeit an Herrn Schnitger und Herrn Ditz. Welche Rolle spielen DBA bei Ihrer Beratungstätigkeit? In der Stellungnahme von Herrn Ditz heißt es: DBA spielen kaum eine Rolle im Bereich der Gewinnverlagerung. Betreffen die DBA denn andere Bereiche Ihrer Arbeit? Wie bewerten Sie, dass es möglicherweise zeitnah weitere Änderungen an vielen DBA geben wird, sofern der aktuelle Zweisäulenprozess der OECD mit einer Einigung abgeschlossen würde?

Vorsitzende **Katja Hessel**: Die Frage richtet sich zunächst an Herrn Dr. Schnitger, PricewaterhouseCoopers.

Sv **Dr. Arne Schnitger** (PricewaterhouseCoopers GmbH): Vielen Dank für die Frage. Ich würde sagen, DBA haben in der täglichen Beratungspraxis durchaus eine Bedeutung, weil sie ein Mittel sind, um Doppelbesteuerungen zu vermeiden. Wenn Sie sich vorstellen, dass zwei Staaten auf ein Steuersubstrat zugreifen, kommt es natürlich zu Doppelbesteuerungen. Deswegen haben DBA natürlich eine Bedeutung.

Ich verstehe Ihre Frage aber auch so, ob über DBA häufig Gewinnverlagerungen erreicht werden. Meiner Einschätzung nach sehen wir es nicht so häufig, dass es über die DBA zu einer Verschiebung kommt. Von daher glaube ich, dass das Instrumentarium, um solche Verschiebungen zu erfassen, wahrscheinlich eher ein anderes ist.

Es gibt eine ganze Reihe anderer politischer Gesetzgebungsprozesse, die parallel laufen und die wir



vielleicht zukünftig sehen werden. Ich will sie jetzt nicht im Detail erörtern. Aber beispielsweise zu den Stichworten Pillar 1 und Pillar 2 gibt es auf globaler Ebene eine Reihe von Diskussionen, auf deren Ergebnisse wir sehr gespannt sind. Auch Deutschland ist daran sehr aktiv beteiligt. Diese Gesetzgebungsprozesse werden sicherlich für die Praxis eine größere Bedeutung haben.

Vorsitzende **Katja Hessel**: Vielen Dank. Dann richtet sich die Frage noch an Herrn Prof. Dr. Ditz, Flick Gocke Schaumburg.

Sv **Prof. Dr. Xavier Ditz** (Flick Gocke Schaumburg): Ich kann eigentlich nur bestätigen, was Sie sagen, Herr Schnitger. Der erste Punkt ist, dass die DBA natürlich eine sehr große Rolle in unserer täglichen Arbeit spielen, weil sie bei grenzüberschreitenden Aktivitäten von Unternehmen darüber entscheiden, welcher Staat welchen Teil des Gewinns besteuern darf.

Der zweite Punkt ist die Frage der Gewinnverlagerung. Die Gewinnverlagerung soll eigentlich, seit es das OECD-Musterabkommen gibt, durch ein DBA vermieden werden. Denn ein DBA enthält beispielsweise Regeln, wie der Gewinn eines Konzerns den einzelnen Ländern, in denen er tätig ist, zuzuordnen ist. Das ist eine traditionelle steuerrechtliche Fragestellung. Dazu gibt es Regeln wie den Fremdvergleichsgrundsatz, den Marktvergleich, um die Gewinnverteilung soweit wie möglich auch für die Behörden objektiv nachvollziehbar zu regeln.

Deswegen habe ich mich an dem Eingangssatz etwas gerieben, zumal Sie ja meine Stellungnahme zutreffend zitiert haben, dass durch DBA gezielt Gewinnverlagerungen ermöglicht werden. Herr Schnitger, ich bin völlig bei Ihnen. Das sehen wir in der Praxis nicht, weil die DBA Regeln wie zum Beispiel in Artikel 7 oder 9 OECD-Musterabkommen enthalten, um diese künstliche Gewinnverlagerung gerade zu vermeiden. Wir haben in diesem Bereich natürlich einen Schwachpunkt, und das sind die Länder, mit denen kein DBA besteht. Das sind typischerweise die so genannten Steueroasen mit sehr geringen Steuertarifen, die durch die DBA nicht erfasst werden.

Abg. **Dr. Wolfgang Strengmann-Kuhn** (B90/GR): Zu dem zweiten Teil meiner Frage noch eine kurze Nachfrage: Ich hatte gefragt, wie Sie es bewerten,

wenn es jetzt an vielen DBA weitere Veränderungen gibt.

Sv **Prof. Dr. Xavier Ditz** (Flick Gocke Schaumburg): Einerseits sind diese Veränderungen nachvollziehbar, weil sie durch das BEPS-Projekt vorgegeben werden. Wie ich aber auch in meiner Stellungnahme ausgeführt habe, haben wir andererseits mittlerweile eine Komplexität erreicht, die die Anwendung der Abkommen sehr erschwert. Das stelle ich in Deutschland im Verhältnis zu den Finanzbehörden fest, aber auch international bei den Beraterkollegen oder in der Industrie, wo der normale Steuersachverständige aufgrund der zunehmenden Komplexität mittlerweile Probleme mit der Anwendung hat.

Vorsitzende **Katja Hessel**: Vielen Dank, Herr Prof. Ditz. Wir machen weiter mit der SPD-Fraktion und der Frau Kollegin Martin.

Abg. **Dorothee Martin** (SPD): Besten Dank. Ich möchte auf das Thema der Praktikabilität und Rechtssicherheit eingehen, da das Gesetz ansonsten keinen Sinn macht. Frau Dr. Wünnemann hat sehr deutlich dargestellt, dass die Umsetzung aus Sicht des BDI einen Flickenteppich darstellt und die Rechtsunklarheit für Unternehmen steigert. Ich habe daher eine Frage an Herrn Prof. Dr. Reimer, und wenn wir noch Zeit haben, an Herrn Dr. Schnitger. Wie bewerten Sie die Vorhaben in Bezug auf die Rechtssicherheit? Herr Prof. Dr. Reimer, Sie haben in Ihrer Stellungnahme geschrieben, dass eine Zunahme von Rechtsunsicherheit erwartet werden könnte. Wie bewerten Sie das? Was müssten wir tun, wenn wir es rechtssicher machen wollen?

Vorsitzende **Katja Hessel**: Die Frage richtet sich zunächst an Herrn Professor Dr. Reimer, Ruprecht Karls Universität Heidelberg.

Sv **Prof. Dr. Ekkehart Reimer** (Ruprecht-Karls-Universität Heidelberg): Es ist ein völlig normaler Vorgang, dass sich mit zunehmendem Umfang einer Norm die „Reibungsfläche“ vergrößert und sich die Fehleranfälligkeit erhöht. Die DBA werden nach der Umsetzung des MLI mehr unbestimmte Rechtsbegriffe enthalten. Damit wird es auch mehr Anlass zu Streitigkeiten geben. Die Rechtsunsicherheit wird ein wenig zunehmen.

Aber das passiert immer, wenn man Missbrauchsabwehr betreibt. Es geht fast nicht anders. Es gibt



nur sehr wenige Regelungen, die übrigens auch im MLI vorhanden sind, bei denen man tatsächlich sagen kann, dass man es quasi mit binär formulierten Vorschriften zu tun hat, bei denen dieses Problem nicht besteht. Das ist beispielsweise bei der von Herrn Ditz angesprochenen Regelung über die Nichtanwendbarkeit von Abkommensvorteilen auf die Drittstaatsbetriebsstätten der Fall, wenn dort die Freistellungsmethode vereinbart ist. Aber im Kern ist das ein Problem. Insofern möchte ich auch unterstreichen, was Frau Dr. Wünnemann vorhin gesagt hat.

Die Verwendung unbestimmter Rechtsbegriffe ist letztlich die zwingende Kehrseite der Begrenzung, die im Grunde jeder Gesetzgeber und auch jeder völkerrechtliche Vertrag bewältigen muss – nämlich, dass wir uns zunächst nur in Sprache ausdrücken können. Hier muss es sogar mehrsprachig sein, was die Unsicherheiten in der Regel nicht verringert. Die Bewältigung dieses Problems mangelt der Rechtssicherheit ist verfassungsrechtlich zwingend. Da es um staatliche Eingriffe in Freiheit und Gleichheit geht, ist es wichtig, dass sich sowohl die Vertragsparteien eines DBA als auch die innerstaatlichen Gesetzgeber immer wieder darum bemühen, einen Ausgleich für diesen Zuwachs an Rechtsunsicherheit zu schaffen, der nun einmal unvermeidlich ist. Hier gilt der alte Satz der Frankfurter Schule, dass man dann eine Verbesserung und Qualitätssteigerung durch Verfahren braucht. Auch im BEPS-Prozess ist an allen Ecken und Enden zu beobachten, dass die Hälfte der Aktionspunkte gar nicht mehr eine materialrechtliche Bedeutung haben. Beim MLI ist das ein bisschen anders. Dort haben wir wenig Verfahrensrecht, dafür viel materielles Recht.

Aber im Kern zielt das BEPS-Projekt darauf ab, dass man durch verfahrensrechtliche Absicherungen etwas, was man als Missstand begriffen hat, bekämpfen will. Das würde ich jetzt auch als Antwort auf Ihre Frage geben. Die Möglichkeiten, Rechtsunsicherheiten durch verfahrensrechtliche Vorgaben zu verringern, sind gewaltig. Diese Möglichkeiten sind von Deutschland noch nicht ausgeschöpft worden.

Das MLI leistet insofern einen Beitrag, weil es die Verständigungsverfahren, wenn es am Ende einen zwischenstaatlichen Rechtsstreit gibt, diese ein wenig stärkt. Deutschland hat sich dafür entschieden, verbindliche Schiedsverfahren einzuführen.

Das ist aber extrem ressourcenintensiv, und deswegen in der Summe nicht geeignet, diesen Zuwachs an Unsicherheit wirklich zu bekämpfen.

Ich meine deswegen, es müsste perspektivisch – das ist nicht das Thema des heutigen Gesetzentwurfs, aber vielleicht ein Thema in der nächsten Legislaturperiode – darüber nachgedacht werden, ob nicht die Vorschriften der Abgabenordnung (AO), also § 89 Absatz 2 AO zur verbindlichen Auskunft und §§ 304 ff. AO zur verbindlichen Zusage, gestärkt werden. Dann könnten die Finanzverwaltungen von Bund und Ländern öfter als bisher verbindliche Auskünfte geben. Diese verbindlichen Auskünfte würden dann zu so etwas wie Leuchttürme in einer unsicheren Steuerrechtslandschaft werden, indem die Leitsätze unter Wahrung des Steuergeheimnisses veröffentlicht werden, und damit transparent gemacht wird, welche Verständigungsvereinbarungen getroffen worden sind.

Vorsitzende **Katja Hessel**: Vielen Dank. Die Antwort von Herrn Dr. Schnitger müssen wir wohl in der zweiten Fragerunde nachholen. Der nächste in der Runde ist für die CDU/CSU-Fraktion Herr Kollege Güntzler.

Abg. **Fritz Güntzler** (CDU/CSU): Vielen Dank. Meine Frage richtet sich an Herrn Professor Dr. Ditz. Wir haben jetzt gelernt, dass wir zwei Entscheidungen treffen können. Zum einen die Entscheidung, ob wir überhaupt ratifizieren wollen. Darüber, ob dies Sinn macht, ist hier viel diskutiert worden. Ich sage mal, politisch werden wird das jetzt machen müssen. Die zweite Entscheidung betrifft die Auswahlentscheidungen und Vorbehalte. Dazu haben Sie in Ihrer Stellungnahme eine ganze Menge geschrieben. Was würden Sie uns mitgeben, Herr Prof. Dr. Ditz, wo wir als Gesetzgeber der Regierung vielleicht eine Hilfestellung geben und ein paar Dinge anders machen sollten?

Wir haben zudem über Gewinnverlagerungen gesprochen. Sehen Sie durch die Änderung des Betriebsstättenbegriffs die Gefahr, dass Steuersubstrat aus Deutschland abfließt?

Vorsitzende **Katja Hessel**: Die Frage richtet sich an Herrn Prof. Ditz, Flick Gocke Schaumburg.

Sv **Prof. Dr. Xavier Ditz** (Flick Gocke Schaumburg): Vielen Dank. Im Großen und Ganzen, Herr Güntzler, sind die Auswahlentscheidungen sehr vernünftig getroffen worden. Das sehen Sie zum Beispiel



an dem letzten Punkt, den Sie adressieren, nämlich die Ausweitung der Betriebsstätten-Definition, die auch im Kern des MLI steht. Dadurch werden die Besteuerungsrechte in Bezug auf die Unternehmensgewinne im Quellenstaat, das heißt hier im Exportstaat, tendenziell deutlich ausgeweitet. Wenn Sie sich hierzu die Auswahlentscheidung – also konkret die Artikel 12, 14 und 15 des Mehrseitigen Übereinkommens – ansehen, dann wird dem nicht gefolgt. Das erachte ich aus Sicht der Bundesrepublik Deutschland als Exportnation als sehr vernünftig.

Natürlich sieht man in DBA, die in jüngster Zeit abgeschlossen wurden, wie zum Beispiel dem DBA Australien, dass diese Regelungen dann doch in die konkreten DBA mit aufgenommen werden. Das hat aber damit zu tun, dass diese Regelungen vom jeweils anderen Staat in Anbetracht des neuen OECD-Musterabkommens gefordert werden. Die Bundesrepublik Deutschland muss als Verhandlungspartner in einer Verhandlungsposition auch ab und zu Zugeständnisse machen. Das heißt, der Druck wird in den Verhandlungen weiterhin bestehen, solche Betriebsstätten-Ausweitungen doch mitzugehen. Das ist aber bei den hier momentan ausgewählten 14 DBA nicht der Fall. Das halte ich für sehr vernünftig.

Wenn man sich die anderen Entscheidungen ansieht, werden auch die hybriden Gestaltungen weitgehend abgelehnt, was ich ebenso für nachvollziehbar erachte. Dazu gibt es möglicherweise innerstaatliche Änderungen, Stichwort ATAD-Umsetzungsgesetz, § 4k Einkommensteuergesetz.

Dann verbleibt das Thema Abkommensmissbrauch. Herr Dr. Schnitger hat schon den Principal-Purpose-Test erwähnt, der in seinem Anwendungsbe-
reich sehr komplex ist. Für die Praxis wird es hier erhebliche Unsicherheiten geben, nämlich bei der Frage, was das Hauptmotiv des handelnden Steuerpflichtigen für die Erzielung eines Abkommensvorteils war. Das ist oftmals eine subjektive Entscheidung, die auch nur schwer ergründbar ist. Das ist in der Praxis sehr schwierig.

Dann haben wir Rechtsunsicherheiten im Bereich des Artikels 8 MLI, wo es um die Mindesthaltungsdauer von 365 Tagen bei Gewinnausschüttungen geht. Darauf bin ich auch kurz in meiner Stellungnahme eingegangen – Herr Dr. Schnitger, Sie auch. Vor allem bei Umstrukturierungen kann das zu

Unsicherheiten führen. Auch hierüber sollte noch einmal nachgedacht werden.

Der letzte Punkt ist Artikel 9 MLI zu den Immobiliengesellschaften, wonach es für ein Quellenbesteuerungsrecht auf die Veräußerung der Anteile an einer Immobiliengesellschaft genügt, wenn der Schwellenwert von 50 Prozent zu irgendeinem Zeitpunkt 365 Tage vor der Veräußerung der Anteile überschritten wurde. Das halte ich nicht für sachgerecht. Denn es kann zu Ausreißern kommen, wenn zum Beispiel das Immobilienvermögen bereits veräußert wurde, die Gesellschaft gar kein Immobilienvermögen mehr hält und Anteile dann veräußert werden. Das wären die Punkte, über die man noch einmal nachdenken muss, vor allem über Artikel 8 und Artikel 9 der Auswahlentscheidung. Dankeschön.

Vorsitzende **Katja Hessel**: Vielen Dank. Die nächste Frage stellt wieder für die CDU/CSU-Fraktion Kollege Güntzler.

Abg. **Fritz Güntzler** (CDU/CSU): Ich frage Herrn Professor Dr. Ismer noch einmal grundsätzlich zu dem Verfahren. Was mich besonders interessieren würde: Sie haben in Ihrer Stellungnahme geschrieben, dass wir als Gesetzgeber - als Legislative - unbedingt aufpassen sollten, dass klargestellt wird, dass weitere Änderungen oder nachträgliche Änderungen im MLI immer wieder der Zustimmung des Parlaments bedürfen sollten. Ich hätte gedacht, das wäre selbstverständlich, aber wenn es da eine Lücke gibt, wäre ich dankbar, wenn Sie uns dazu einen Hinweis geben.

Wenn noch Zeit bleibt; eine Frage an Herrn Dr. Schnitger: Bei den Anwendungsgesetzen habe ich Ihre Stellungnahme so verstanden, dass wir nicht ein einziges Anwendungsgesetz haben, sondern für jedes einzelne DBA ein Anwendungsgesetz bräuchten. Das wird - glaube ich - unterschiedlich gesehen. Mich würde dazu Ihre Meinung interessieren.

Vorsitzende **Katja Hessel**: Zunächst Herr Prof. Dr. Ismer, Friedrich-Alexander-Universität Erlangen-Nürnberg.

Sv **Prof. Dr. Roland Ismer** (Friedrich-Alexander-Universität Erlangen-Nürnberg): Vielen Dank. Der Regierungsentwurf enthält in der Tat die Prämisse, dass weitere Änderungen von Vorbehalten und Optionen der Zustimmung des Parlaments bedür-



fen. Es ist aber - wenn man in die juristische Kommentarliteratur sieht- nicht ganz klar, ob das wirklich zwingend der Fall ist. Dementsprechend würde ich das Parlament dahingehend beraten sicherzustellen, dass diese Entscheidungen über die Besteuerung wirklich im Parlament getroffen werden.

Das MLI enthält Mechanismen zu seiner eigenen Änderung und zwar in Richtung Standardkonformität. Die Vorbehalte und Optionen können auch nachträglich abgewählt werden. Aus Sicht des MLI kann eine stärkere Einheitlichkeit eine Verbesserung bedeuten. Herr Ditz hat aber zurecht gesagt, dass wir viel von dem, was im MLI steht, nicht unbedingt haben wollen. Da stehen wirklich Dinge, die aus deutschem Verständnis ziemlich problematisch sind.

Deswegen sollte das Parlament sein Erbrecht bewahren und die Exekutive an diesem Punkt binden. Das ist in gewissem Maße eine theoretische Konstellation, weil das BMF bis jetzt signalisiert hat, dass es den Gesetzgeber fragen möchte. Es gibt vielleicht aber Vorgänge aus der jüngeren Vergangenheit, die einen dazu bringen, dass man das als Parlament noch einmal festschreibt, wer in diesem Punkt Herr im Hause ist.

Sv Dr. Arne Schnitger (PricewaterhouseCoopers GmbH): Vielen Dank. Ganz kurz noch zur Rechtsunsicherheit: Ich wollte dazu nur zwei Punkte sagen. Ich glaube, wir müssen unterscheiden. Der eine Punkt ist, dass möglicherweise Rechtsunsicherheit hinsichtlich des Verfahrens entsteht, da wir mehrere parallele Verfahren haben. Das ist natürlich etwas ungewöhnlich, führt aber letztlich zu einer höheren Rechtssicherheit, weil der parlamentarische Prozess dadurch respektiert wird. Ich verstehe aber natürlich, dass das erklärungsbedürftig ist, weil sich verschiedene Verfahren überlagern.

Die andere Rechtsunsicherheit, von der wir hier immer wieder in den Stellungnahmen hören und die auch ich bemängle, betrifft die rechtlichen Vorschriften als solche. Herr Professor Dr. Reimer hat richtig darauf hingewiesen. Es ist wirklich wichtig, dass man das im weiteren Umsetzungsprozess klarstellt. Dabei hat man Chancen zum Nachjustieren, soweit man nicht grundsätzliche Kritik an einigen der Vorschriften übt und sie ablehnt. Das war, glaube ich, wichtig zur Unterscheidung.

Zur anderen Frage, wie das mit der Umsetzungsgesetzgebung weiter geht: Ich habe das in meine Stellungnahme aufgenommen und das spiegelt vielleicht die Ungeduld wider, die auch hier heute zu spüren ist, dass man auf eine schnelle Umsetzung drängt.

Eigentlich gebe ich nur den Hinweis, dass, wenn wir jetzt noch den zweiten Schritt der Umsetzungsgesetzgebung brauchen, es natürlich passieren kann, dass die endgültigen Auswahlentscheidungen sich noch hinziehen werden. Das ist eigentlich ein handwerkliches Thema. Wenn wir also auf den letzten warten, kann das einfach bedeuten, dass dieses letzte Gesetz sehr spät kommt. Wenn man eine zügige Umsetzung haben will, muss man sich fragen, ob man das wirklich mit nur einem Gesetz machen will oder ob man in Tranchen agiert. Das ist jetzt aber keine grundlegende politische Frage, sondern eigentlich nur eine Frage der Umsetzungsgeschwindigkeit. Im Gesetzeswortlaut steht zunächst das Wort „Gesetz“ als solches, also man scheint nur an ein einziges Gesetz zu denken. Meine Anregung geht dahin, dass man bestimmte Bereiche, die man finalisiert hat, vielleicht schon einmal auf den Weg bringen könnte. Vielen Dank.

Vorsitzende Katja Hessel: Ich sehe eine Wortmeldung. Das habe ich bei Sachverständigen sonst nie. Ich glaube, Herr Professor Dr. Ismer möchte noch ergänzen. Wir schauen Herrn Güntzler an, ob er darf. Gerne.

Sv Prof. Dr. Roland Ismer (Friedrich-Alexander-Universität Erlangen-Nürnberg): Ich wollte zur Rechtssicherheit noch nachtragen, dass wir bitte auch nicht überschätzen, was wir durch das Änderungsgesetz oder Anwendungsgesetz auf der zweiten Stufe an Rechtssicherheit gewinnen. Denn geändert oder überlagert wird das MLI durch das jeweilige DBA - mit der Folge, dass die Schiedsrichter dann das DBA anwenden und nicht das nationale Recht. Dann kann es durchaus sein, dass wir nur einen Scheingewinn an Rechtssicherheit verzeichnen.

Vorsitzende Katja Hessel: Vielen Dank. Die nächste Frage stellt für die Fraktion der AfD Herr Münz.

Abg. Volker Münz (AfD): Vielen Dank. Ich möchte eine Frage an Frau Dr. Wünnemann stellen. Frau Dr. Wünnemann, Sie hatten in Ihrer Stellungnahme bemängelt, dass kein verbindliches Verfahren zur Streitbeilegung existiert – so ähnlich wie das auch



Herr Prof. Dr. Reimer angesprochen hat. Sie, Frau Dr. Wünnemann, haben noch einmal darauf hingewiesen, dass das Schiedsverfahren nur optional und deshalb keine ausreichende Verbindlichkeit gewährleistet sei. Warum befürchten Sie das? Wie sollte das Ihrer Meinung nach geregelt werden?

Die Vorsitzende **Katja Hessel**: Die Frage richtet sich an Frau Dr. Wünnemann, Bundesverband der Deutschen Industrie.

Sve **Dr. Monika Wünnemann** (Bundesverband der Deutschen Industrie e. V. (BDI)): Es ist in der Tat ein ganz wichtiges Thema für die Unternehmen, dass nach dem BEPS-Projekt viele Besteuerungskonflikte entstehen. Man kann sich bei der OECD die Statistiken anschauen. Die Verfahren sind durch die 15 neuen Maßnahmen sprunghaft angestiegen. Wenn wir durch das OECD-Projekt in Säule 1 und 2 weitere neue Maßnahmen bekommen, werden die Verfahren noch einmal enorm zunehmen. Deswegen brauchen wir Verfahren für die Unternehmen, die Rechtssicherheit schaffen.

Eine optionale Lösung ist dafür absolut nicht ausreichend. Denn die Unternehmen haben dadurch keine Rechtssicherheit. Alle wissen, dass die bisherigen Verständigungsverfahren einfach keine Alternative sind. Sie dauern jahrelang. Es existiert kein Zwang für die Staaten, sich daran zu binden und sich zu einigen. Das kann nicht ausreichend sein.

Streng genommen braucht man jetzt ein Super-MLI – das wird ja auch diskutiert –, in dem sich alle Staaten verpflichten, bei Konflikten, die durch die neuen Maßnahmen entstehen, sich zu einigen und verbindliche Lösungen für die Steuerkonflikte zu finden. Nur dann gibt es für die Unternehmen die notwendige Rechtssicherheit und die Doppelbesteuerungsrisiken, die durch diese vielfältigen Maßnahmen entstehen, wären gelöst.

Diese neue Diskussion über die Säulen 1 und 2 werden in Deutschland nach wie vor unterschätzt. Nicht nur die Digitalunternehmen sind hiervon betroffen, sondern es werden in Deutschland alle multinationalen Unternehmen stark betroffen sein. Sie müssen durch die Umsetzung der Vorschläge in Säule 1 umfangreiche neue Verfahren etablieren. Neben den bestehenden Verrechnungspreisen müssen neue Mechanismen zur Neuverteilung der Unternehmensgewinne weltweit entwickelt werden. Das ist hochgradig komplex. Es ist sicher, dass dabei Konflikte entstehen. Es gibt dabei zahlreiche

ungelöste Rechtsfragen, der Anwendungsbereich ist nicht klar definiert.

Dasselbe gilt für die Säule 2, da gibt es auch Probleme, Stichwort „Vorfahrtsregelung“ zwischen den Staaten und so weiter. Man kann nur erahnen, welche Folgen das haben wird. Deswegen der dringende Appell: Wenn man für die neuen Regelungen noch einmal eine Ratifizierung vornimmt oder ein neues MLI schafft, sollten verbindliche Mechanismen etabliert werden.

Die Vorsitzende **Katja Hessel**: Vielen Dank, Frau Dr. Wünnemann. Eine Minute und 50 Sekunden, Herr Münz.

Abg. **Volker Münz** (AfD): Ja, ich würde die Frage noch einmal an Herrn Prof. Reimer stellen. Sehen Sie das ähnlich? Soll das durch ein MLI geregelt werden, oder was schlagen Sie vor?

Die Vorsitzende **Katja Hessel**: Herr Prof. Dr. Reimer, Ruprecht-Karls-Universität Heidelberg.

Sv. **Prof. Dr. Ekkehart Reimer** (Ruprecht-Karls-Universität Heidelberg): Vielen Dank, Herr Abgeordneter. Ich möchte Frau Dr. Wünnemann ausdrücklich zustimmen, was die Diagnose angeht, dass die Rechtsunsicherheit in der Sache zunimmt und auch perspektivisch noch weiter zunehmen könnte, wenn das eintritt, was Sie beschrieben haben. Ich möchte aber auch sagen, dass das MLI in der Fassung, wie Deutschland es jetzt notifizieren wird, das Schiedsverfahren beinhaltet, das fakultativ im MLI vorgesehen ist. Deutschland hat dieses Schiedsverfahren – so wie es das MLI vorsieht – als verbindliche Entscheidung akzeptiert. Deutschland optiert hinein in ein verbindliches Schiedsverfahren. Das ist Artikel 19 des Mehrseitigen Übereinkommens. Das möchte ich für das Protokoll noch einmal sagen. Das einzige, was Deutschland gegenüber dem, was das MLI als Standard vorgibt, macht, ist, dass die Frist von zwei auf drei Jahre hochgesetzt wird.

Die Vorsitzende **Katja Hessel**: Die nächste Frage stellt für die Fraktion der SPD der Kollege Binding.

Abg. **Lothar Binding** (SPD): Ebenfalls zum Stichwort Streitbeilegungsverfahren und Schiedsverfahren: Wir haben beim BDI schon auf so mancher Veranstaltung gelernt, dass einige Verfahren auch zehn Jahre dauern. Also, die alte Verfahrenstechnik scheint nicht funktioniert zu haben. Ich hatte gehofft, dass gemäß der Einleitung des Gesetzes zur



Sicherung der Rechte der Steuerpflichtigen eine Verbesserung der Wirksamkeit in Streitbeilegungsverfahren erreicht wird. Ich dachte an Artikel 19 des MLI.

Ich würde gerne von Herrn Trautvetter erfahren, ob sich mit den jetzt vorgelegten Vorschlägen hinsichtlich der Problematik von Länge und Art der Abwicklung von Streitbeilegungsverfahren etwas verbessert, oder schlagen Sie sich hier auf die Seite derjenigen, die befürchten, es würde schlechter.

Vorsitzende **Katja Hessel**: Die Frage richtet sich an Christoph Trautvetter, Netzwerk Steuergerechtigkeit.

Sv **Christoph Trautvetter** (Netzwerk Steuergerechtigkeit): Vielen Dank für die Frage. Ich würde mich tatsächlich - um Ihre Frage vorab zu beantworten - eher auf die Seite der Kritiker schlagen, ohne natürlich vorhersehen zu können, wie die verpflichtenden Schlichtungsverfahren dann tatsächlich aussehen. Wir sehen diese geheimen Schiedsverfahren, die bei irgendwelchen Gerichten gemacht werden, in anderen Bereichen sehr kritisch. Wenn sich zum Beispiel lateinamerikanische Staaten mit den USA um ihre Öleinnahmen streiten, wo dann Schlichter tatsächlich zu ganz absurden Ergebnissen kommen, halten wir das für problematisch. Es ist auch problematisch, dass Deutschland im vorliegenden Fall als eines der wenigen Länder für ein verpflichtendes geheimes Schiedsverfahren optiert.

Wir sehen den Bedarf für Streitschlichtung in irgendeiner Form. Aber wir sehen die Form, die hier gewählt wird, kritisch. Geheime Schiedsverfahren sind nicht der Weisheit letzter Schluss. Wir denken, es muss noch sehr viel nachgearbeitet werden. Das sehen – meines Erachtens – auch die meisten Länder so, die erwarten, bei diesen Schlichtungsverfahren meistens am kürzeren Ende zu sitzen. Deswegen gibt es eben nur 30 Länder, die jetzt im MLI für dieses Verfahren optiert haben. Viele Länder sind sehr misstrauisch, da sie in der Vergangenheit gelernt haben, dass sie bei diesen Schiedsverfahren oft zu Unrecht den Kürzeren ziehen. Wegen dieser Erfahrung sind wir an diesem Punkt sehr kritisch und denken, dass sich die OECD, wenn sie im Rahmen von BEPS 2.0 das noch stärker verpflichtend machen will, sich noch etwas einfallen lassen muss, damit das zumindest sehr viel transparenter und sehr viel fairer abläuft,

als es in der Vergangenheit bei solchen Verfahren der Fall war.

Abg. **Lothar Binding** (SPD): Von welchem Land würden Sie uns empfehlen, ein besseres Verfahren abzuschreiben? Gibt es ein Land, in dem es geschickter gemacht wird, in dem es schneller geht und fairer? Wenn ich es richtig sehe, sind unsere Streitbeilegungsverfahren im privaten Raum angesiedelt. Wäre das vielleicht auch ein Ausweg, dass man das aus diesem Raum löst und eher in die öffentlich-rechtliche Zone holt?

Sv **Christoph Trautvetter** (Netzwerk Steuergerechtigkeit): Da muss ich leider passen. Es ist mir nicht bekannt, dass es irgendwo schon gute, etablierte Verfahren gibt. Es gibt aber eine ganze Reihe von Vorschlägen, wie das jetzige System verbessert werden kann. Vor allen Dingen durch mehr Transparenz und eine Verlagerung des Forums. Zum Beispiel könnte es ein UN-Gericht sein oder zumindest eine Stelle, die etwas unabhängiger ist als die privaten Schiedsgerichte.

Abg. **Lothar Binding** (SPD): Frau Dr. Wünnemann, würden Sie das unterstützen, wenn wir diesen Weg gehen würden? Es gibt ja keinen wirklich guten Verbesserungsvorschlag, sondern wir kennen lediglich die Kritik. Ich habe eigentlich noch nirgends gehört, wie es sein sollte bzw. wie es geschickter wäre.

Vorsitzende **Katja Hessel**: Frau Dr. Wünnemann, Bundesverband der Deutschen Industrie.

Sve **Dr. Monika Wünnemann** (Bundesverband der Deutschen Industrie e. V (BDI)): Ja, bei den bestehenden Verständigungsverfahren gibt es schon seit Jahren Verbesserungsvorschläge. Einmal betrifft das die personellen Ressourcen beim Bundeszentralamt für Steuern, aber da ist wohl schon etwas passiert. Es betrifft aber auch die Verfahren selber, die Transparenz, die Publikation von Ergebnissen und vor allen Dingen auch die Mitwirkung der Steuerpflichtigen. Diese sind bisher nicht in den Verfahren eingebunden. Das sind nur die Finanzverwaltungen der Staaten, die sich darüber einigen. Die Unternehmen sollten Mitwirkungsrechte erhalten und die Sachverhalte möglichst frühzeitig klagestellt werden. Es gibt ja auch neue Verfahren, wie zum Beispiel die Joint Audits, die schneller sind und effizienter eine Streitvermeidung schaffen. Also gibt es schon Verfahren, die eine Verbesserung wären.



Vorsitzende **Katja Hessel**: Vielen Dank. Die nächste Frage stellt für die Fraktion der CDU/CSU der Kollege Güntzler.

Abg. **Fritz Güntzler** (CDU/CSU): Vielen Dank. Meine Frage richtet sich an Herrn Dr. Schnitger, auch als Praktiker. Es ist hier, aber auch im Schrifttum kritisiert worden, dass es so wenige Länder sind, die mitmachen. Früher hätte man das OECD-Musterabkommen gehabt, und das haben fast alle angewandt. Jetzt gibt es eine Vielzahl von Regelungen. Wird es nicht komplexer, schwieriger, auch für den Steuerpflichtigen, die Dinge nachzuhalten? Frau Dr. Wünnemann sprach vorhin von einem Flickenteppich, den wir produzieren.

Vorsitzende **Katja Hessel**: Herr Dr. Schnitger, PricewaterhouseCoopers.

Sv **Dr. Arne Schnitger** (PricewaterhouseCoopers GmbH): Vielen Dank für die Frage. Klar, das wird natürlich erheblich komplexer. Das ist in der Materie auch angelegt. Ich weiß nicht, wie lange es gedauert hat, unser Abkommens-Netzwerk aufzubauen. Jahrzehnte - ich habe da jetzt keine empirische Studie. Auf jeden Fall eine lange Zeit. Die Idee des MLI war, den großen Wurf zu schaffen und innerhalb eines Instruments die Vorschläge in einem Rutsch einzuführen. Das ist natürlich erheblich mit Schwierigkeiten belastet, und es gibt die ganzen rechtstaatlichen Probleme bei der Umsetzung.

Jetzt gibt es die verschiedenen Vorschriften, die nach einem langen Prozess der Willensbildung vorliegen. Natürlich bestehen noch keine Erfahrungen damit. Es gibt jetzt also ein Regelungswerk, das wir im Grunde genommen von 0 auf 100 einführen. Es gibt eine ganze Reihe von Begriffen, die unbestimmt sind und die auch dem Umstand geschuldet sind, dass im Prozess verschiedene Parteien involviert waren. Bei den Verhandlungen im Rahmen des MLI waren viele verschiedene Parteien eingebunden. Dem entsprechend bestehen hohe Unsicherheiten. Natürlich wird das für erhebliche Rechtsunsicherheiten sorgen. Deswegen ist es umso wichtiger, wenn wir jetzt die nächsten Schritte in eine Umsetzungsgesetzgebung gehen und dort Klarstellungen bei den Begriffen vornehmen. Einige Vorschläge habe ich auch schon selbst unterbreitet.

Ansonsten ist vollkommen klar, dass die Schiedsverfahren eher zunehmen. Um zur vorherigen Frage zurückzukommen: Wir werden noch mehr Bedarf

zur Abstimmung haben. Eine Sache ist klar: Für den Praktiker bzw. für die Unternehmen werden die Kosten, die hiermit verbunden sind, grundsätzlich steigen. Aber das ist eben den Umständen geschuldet, dass die Regelungsdichte zunimmt. Das ist die Entscheidung, die getroffen wurde.

Vorsitzende **Katja Hessel**: Herr Güntzler.

Abgeordneter **Fritz Güntzler** (CDU/CSU): Die gleiche Frage vielleicht noch an Herrn Prof. Dr. Ditz, wenn Sie das ergänzen mögen.

Die Vorsitzende **Katja Hessel**: Herr Prof. Dr. Ditz, Flick Gocke Schaumburg.

Sv **Prof. Dr. Xavier Ditz** (Flick Gocke Schaumburg): Ja. Ich kann eigentlich nur bestätigen, was Herr Schnitger dargestellt hat. Durch die Begrifflichkeiten, die auslegungsbedürftig sind, passiert natürlich in der Praxis, dass der eine Staat das so auslegt, der andere so. Meistens so, wie es für den jeweiligen Staat – was den Staatssäckel betrifft – am besten passt. Mit der Folge, dass unter den Staaten unterschiedliche Auslegungen erfolgen und daraus eine Doppelbesteuerung resultiert, die über Verständigungs- und Schiedsverfahren gelöst werden kann.

Dies führt ganz klar zu einer Zunahme der Komplexität – das hatte ich vorhin schon ausgeführt. Die Bundesrepublik Deutschland als Industrienation hat ein großes Interesse, möglichst viel Schutz für Unternehmen anzubieten, um Doppelbesteuerungen zu vermeiden. In Bezug auf die Rechtsgrundlagen ist man dabei auf dem richtigen Weg.

Ich kann nicht bestätigen, was Christoph Trautvetter eben ausgeführt hat, dass die Verfahren unfair ablaufen. Zumindest innerhalb der EU gibt es über die EU-Schiedskonvention ein sehr klares Verfahren, wie Schiedsverfahren abzuablaufen haben. Das wird in der Zukunft zunehmen, allerdings nur begrenzt, weil viele Staaten in Asien, Afrika und Lateinamerika dabei nicht mitmachen. Aus meiner Sicht wäre es geboten, dass der deutsche Gesetzgeber auch innerstaatlich darüber nachdenkt, Doppelbesteuerung die zwischenstaatlich nicht vermieden werden kann, in einem gewissen Zeitrahmen dann nach innerstaatlichen Regeln zu vermeiden.

Vorsitzende **Katja Hessel**: Vielen Dank. Die nächste Frage für die FDP-Fraktion stelle ich jetzt als Mitglied des Finanzausschusses und nicht als Vorsitzende. Meine Frage richtet sich an Herrn Professor



Dr. Ismer. Ganz grundsätzlich: Mir geht es wie Frau Kollegin Tillmann, ich bin mit dem zweistufigen Gesetzesverfahren nicht vertraut. Ich fremdle noch ein Stück damit.

Wir haben jetzt 14 DBA, die unter das MLI fallen, so die Erklärung der Bundesrepublik Deutschland. Wenn ich es richtig verstanden habe, kann es uns passieren, dass wir in die Anwendungsgesetzgebung gehen und dann von den 14 DBA kein einziges mehr übrig bleibt, weil wir uns nicht geeinigt haben. Dann sind 4 Jahre ins Land gegangen, weil wir dieses Instrument mit 14 anderen Staaten versucht haben. Können Sie eine vorsichtige Einschätzung geben, wie groß diese Gefahr ist?

Das zweite Thema sind die Rechtssicherheit und die Schiedsverfahren. Frau Dr. Wünnemann ist bereits auf die Säulen 1 und 2 eingegangen. Ich bin beim mehrseitigen Übereinkommen ein Stückweit über einen Absatz gestolpert – der steht ganz am Anfang –, wo von der Anerkennung gesprochen wird, dass es wichtig ist, sicher zu stellen, dass Gewinne an dem Ort besteuert werden, an dem die tatsächliche wirtschaftliche Tätigkeit, mit der die Gewinne erzielt werden, ausgeübt wird und an dem die Wertschöpfung stattfindet. Jetzt habe ich ein bisschen Bauchschmerzen, ob dieses Abkommen uns an Regeln bindet, die das deutsche Steuersubstrat gefährden könnten. Das betrifft den Ort der Besteuerung, die Regeln in Säule 1 und Säule 2. Vielleicht können Sie mir die Bauchschmerzen nehmen, wenn Sie uns Ihre Einschätzung mitgeben. Vielen Dank.

Sv Prof. Dr. Roland Ismer (Friedrich-Alexander-Universität Erlangen-Nürnberg): Vielen Dank für die ausführlichen Fragen.

Es kann sein, dass sich die Anzahl der Abkommen im weiteren Verlauf reduziert. Es kann aber auch umgekehrt zu einer Ausweitung kommen. Es kann durchaus sein, dass aus dem Bereich, der bis jetzt noch nicht aufgenommenen Abkommen weitere hinzukommen. Das ist nicht ausgeschlossen, das hängt von der endgültigen Bereitschaft der jeweils anderen Staaten ab, Änderungsprotokolle als Alternative zum MLI mitzutragen. Ich persönlich habe aus Gründen der Rechtssicherheit die Präferenz für Änderungsprotokolle. Aber wenn das nicht durchsetzbar ist, kann es durchaus sein, dass die Anzahl der Staaten unter dem MLI zunimmt.

Zweiter Punkt: Ich würde es nicht ganz so schlimm finden, wenn wir alles über Änderungsprotokolle regeln könnten und gleichzeitig trotzdem das MLI ratifizieren. Denn als politisches Signal wäre es wirklich nicht gut, wenn wir uns dem Multilateralismus verschließen. Wir dürfen nicht vergessen, dass wir in einer komplexen Welt leben, die multilateralen Bestrebungen nicht immer überall befürwortend gegenübersteht. Insofern würde ich das Signal setzen.

Die Bauchschmerzen, die Sie mit Blick auf den Ort der Wertschöpfung haben, teile ich bis zu einem gewissen Grad. Was das ist, wo der sein soll, hat bis jetzt jedenfalls in der wissenschaftlichen Community noch niemand sagen können. Ich weiß nicht, ob das in der Praxis jemand sagen kann. Abschließend sicherlich nicht. Wenn wir diese Begriffe als Auslegungsmaxime bekommen und gegebenenfalls Schiedsverfahren zur Auslegung des Ortes der Wertschöpfung als Auslegungsgesichtspunkt bekommen, ist das nicht schön. Aber vielleicht ist bis zum gewissen Grad die Unschärfe dieses Konzepts auch ein Schutz davor, dass es jemals entscheidungserheblich wird. Das ist die Antwort auf die zweite Frage.

Zur Rechtssicherheit bei der Streitbeilegung: Streitbeilegung hat zwei Funktionen. Einerseits soll sie für das Individuum Rechtsschutz gewähren. Und andererseits hat sie die Funktion der Rechtskonkretisierung. Nur dann, wenn wir Rechtskonkretisierung bekommen, kriegen wir Rechtssicherheit. Das heißt, wir müssen Verfahren entwickeln, die auf Rechtssicherheit gerichtet sind, indem das Recht konkretisiert wird.

Im deutschen Recht kennen wir mehrere Instrumente, es gibt die Finanzgerichtsbarkeit. Vielleicht brauchen wir eine internationale Gerichtsbarkeit. Die europäische Streitbeilegungsrichtlinie enthält im Kern etwas dazu, was die EU-Kommission aufgegriffen hat. Sie hat sich im Juli 2020 verpflichtet, in den nächsten Jahren etwas in diesem Bereich zu entwickeln. Das wäre spannend. Jenseits dessen müssen wir uns fragen: Wie kriegen wir das Recht konkretisiert? Es ist vorhin schon die Konsultationsvereinbarung erwähnt worden. Vielleicht können wir einen Weg schaffen, dass das Parlament sich Konsultationsvereinbarungen periodisch zu Eigen macht, damit sie Gesetzeskraft bekommen und das Recht innerstaatlich konkretisieren.



Vorsitzende **Katja Hessel**: Vielen Dank, Herr Prof. Dr. Ismer. Die nächste Frage für die Fraktion DIE LINKE. stellt der Kollege Liebich.

Abg. **Stefan Liebich** (DIE LINKE.): Ich würde noch einmal bei der Frage der Streitbeilegung verweilen. Ich kann die unterschiedlichen Positionen in dieser Frage gut nachvollziehen. Wenn Sie, Frau Dr. Wünnemann, sagen, Ihre Unternehmen brauchen Rechtssicherheit, ist das nachvollziehbar. Aber zu sagen – wie Christoph Trautvetter – die bisherigen Mittel, die wir haben, nämlich geheimtagende Schiedsgerichte, sind nicht die Lösung, ist auch nachvollziehbar. Es gab so einen ähnlichen Streit schon einmal bei den Freihandelsabkommen TTIP und CETA. Sigmar Gabriel hat am Ende versucht, die Konflikte in der SPD dadurch zu lösen, dass er gesagt hat, er schlägt einen internationalen Handelsgerichtshof vor. Das klingt ein bisschen so wie das, was Sie sagen. Also ich glaube, wir brauchen ein Streitbeilegungsmechanismus, der nicht aus geheim tagenden Schiedsgerichten besteht. Und ich glaube auch, dass das vielleicht für den zweiten Teil, über den wir noch reden – eventuelle digitale internationale Regeln – von Belang sein wird.

An dieser Stelle wollte ich bei Ihnen, Frau Dr. Wünnemann, anknüpfen. Sie haben so schön geschrieben, dass Sie anregen, dass es eine vorgelagerte parlamentarische Mitwirkung gibt. Das finde ich als Parlamentarier natürlich super. Wie stellen Sie sich das vor? Sollen wir einbezogen werden bevor die Bundesregierung verhandelt? Ich kann mir das praktisch noch nicht so richtig vorstellen.

Und eine Frage an Herrn Trautvetter habe ich noch: Ich würde Sie bitten, einmal die Gegenposition zu Herrn Prof. Dr. Ditz einzunehmen, was die Frage der Betriebsstättendefinition betrifft. So, wie ich Sie verstanden habe, sagen Sie: „Die bestehende Definition ist gut für die deutschen exportorientierten Unternehmen, aber umgekehrt eben schlecht für das andere Land.“ Daran anknüpfend: Wenn es um Multilateralismus geht, können wir eben nicht nur an die deutschen, exportorientierten Unternehmen denken.

Vorsitzende **Katja Hessel**: Die Frage richtet sich zunächst an Frau Dr. Wünnemann, Bundesverband der Deutschen Industrie.

Sve **Dr. Monika Wünnemann** (Bundesverband der Deutschen Industrie e. V (BDI)): Vielen Dank. Sie haben ja zwei Themen angesprochen. Einmal die

Frage eines internationalen Gerichtshofes oder irgendeiner Art von Stelle, die darüber entscheidet. Dazu gibt es schon Vorschläge, die wir sehr unterstützen. Das wäre eine sinnvolle Möglichkeit, nicht nur einen europäischen Gerichtshof, sondern einen weltweiten Gerichtshof einzurichten. Grundsätzlich ist es aus Sicht der Unternehmen wichtig, dass es globale Lösungen gibt und keine lediglich europäische Lösung zur steuerlichen Reaktion auf die Digitalisierung der Wirtschaft. Deswegen muss es auch internationale Streitbeilegungsmechanismen geben.

Dass der deutsche Gesetzgeber nicht hinreichend in das Verfahren eingebunden ist, ist ein Missstand, den wir beklagt haben. Allerdings habe ich keine Lösung dafür. Das ist das Problem. 2012 hat das BEPS-Projekt begonnen, von dem seit knapp 10 Jahren die Entwicklung des Steuerrechts hier in Deutschland geprägt wird. Das sind übergeordnete Entscheidungen von internationalen Gremien, die der nationale Gesetzgeber in Deutschland eigentlich nur noch umsetzen kann. Man müsste sich einfach einmal darüber verständigen, wie man den deutschen Gesetzgeber besser und frühzeitiger in die Verfahren einbinden kann. Aber einen konkreten Vorschlag habe ich dazu noch nicht.

Vorsitzende **Katja Hessel**: Vielen Dank, Frau Dr. Wünnemann. Der zweite Teil der Frage ging an Herrn Trautvetter, Netzwerk Steuergerechtigkeit.

Sv **Christoph Trautvetter** (Netzwerk Steuergerechtigkeit): Vielen Dank für diese sehr wichtige Nachfrage. Ich denke bei Artikel 12, 14 und 15 des MLI sprechen wir tatsächlich über das aus unserer Sicht größte Problem in den Doppelbesteuerungsabkommen, die Deutschland regelmäßig abschließt. Das ist auch ein Beweis dafür, dass Doppelbesteuerungsabkommen für Gewinnverlagerungen eine große Rolle spielen. Es geht dabei um Milliarden, die entweder in Deutschland versteuert werden, in den Entwicklungsländern oder gar nicht. Deutschland hat sich ja auch dem internationalen Konsens, dass die jetzigen Regeln der Besteuerung bzw. die Betriebsstättendefinition nicht ganz funktionieren, nicht angeschlossen.

Im Fall von Australien sagt Deutschland: „Wenn jemand genügend Druckmittel hat, um mehr Besteuerungsrechte zu fordern, dann fügen wir uns dem. Aber wenn ein Entwicklungsland zu uns kommt und mehr Besteuerungsrechte haben will,



dann kriegen sie die nicht, denn sie haben nicht die nötigen Druckmittel.“ Diese Situation ist ein großes Problem. Deutschland besteht auf sein Recht, möglichst viel in Deutschland zu besteuern und betrachtet das Interesse Deutschlands in der Welt zu einseitig. Tatsächlich gibt es wenig Interesse, zu stabilen Staaten in den Entwicklungsländern beizutragen. Dass diese Haltung in die Verhandlungen mit einfließt, ist ein großes und zentrales Problem der deutschen Doppelbesteuerungsabkommen.

Es zeigt sich auch hier im MLI, dass Deutschland die Option und auch den multilateralen Konsens, der geschaffen wurde – Maßnahmen gegen die missbräuchliche Vermeidung einer Betriebsstätte zu ergreifen – einfach ablehnt und die berechtigten Forderungen der Entwicklungsländer und der anderen Länder, die an diesen Verhandlungen beteiligt waren, einfach zur Seite schiebt und sagt: „Wir bestehen weiterhin auf unserem Besteuerungsrecht und machen da nicht mit.“ Wenn Deutschland so vorgeht, kann man im Umkehrschluss nicht erwarten, dass sich die anderen entsprechend an die anderen Regeln halten.

Vorsitzende **Katja Hessel**: Vielen Dank, Herr Trautvetter. Wir machen weiter. Die nächste Frage stellt für die Fraktion der CDU/CSU der Kollege Güntzler.

Abg. **Fritz Güntzler** (CDU/CSU): Vielen Dank. Nachdem wir die Meinung von Herrn Prof. Dr. Ditz und von Herrn Trautvetter zu den Betriebsstätten gehört haben, würde mich noch die Meinung von Herrn Dr. Schnitger interessieren, wie Sie die Sache mit den Betriebsstätten einschätzen. Ist es nicht doch richtig, es so zu machen, wie die Bundesregierung uns das vorgeschlagen hat?

Vorsitzende **Katja Hessel**: Die Frage richtet sich an Herrn Dr. Schnitger, PricewaterhouseCoopers.

Sv **Dr. Arne Schnitger** (PricewaterhouseCoopers GmbH): Vielen Dank. Das ist eine gute Frage. Die Frage der Betriebsstätte ist eine ganz wichtige, weil die Verteilung der Besteuerungsrechte daran hängt. Es stellt sich letztlich die Frage, in welcher Form aus der Sicht eines Staates mit exportorientierten Unternehmen eine Öffnung hergestellt werden sollte. Das birgt die Gefahr von Konflikten um Steuersubstrat mit den Quellenstaaten. Deswegen ist es schon seit längerer Zeit unsere Verhandlungsposi-

tion, dass wir versuchen, den Begriff so zu definieren, dass er handhabbar und klar bestimmt ist. Alle Erweiterungen führen grundsätzlich zu weiteren Konflikten.

Ich will darauf hinweisen, dass im jetzigen Begriff der Betriebsstätten schon eine erhebliche Unsicherheit steckt. Es sind derzeit nämlich schon Verfahren beim BFH anhängig, wo es um die Frage geht, in welcher Form der Betriebsstättenbegriff erweitert ist. Ich nenne nur das Stichwort der Verfügungsmacht. Also: Habe ich auch dann eine Betriebsstätte, wenn ich gar nicht über die Einrichtung selbst verfüge? Diese Frage ist höchst streitbefähig. Wir werden zukünftig Ausweitungen der Begrifflichkeit sehen. Unter dem Gesichtspunkt der Rechtssicherheit kann ich nur empfehlen, diesen Begriff nicht zu sehr auszuweiten.

Besonders deutlich wird es am von der OECD dargelegten Beispiel des Anstreichers. Wenn Sie im Ausland eine Wand streichen, ist dann schon das Streichen der Wand ein hinreichender Anknüpfungspunkt, um zu besteuern? Wir sind der Auffassung, dass dies eigentlich nicht ausreicht. Ich glaube, dafür gibt es auch gute Gründe. In der Summe ist das – glaube ich – die richtige Vorgehensweise.

Wenn man möchte, dass es zu einer Umverteilung der Besteuerungsrechte kommt, gibt es die derzeitigen Diskussionen über die Maßnahmen in den Säulen 1 und 2. Das wären dann zumindest multilaterale Ansätze, bei denen es eine gewisse Sicherheit gibt. Dabei wird es auch um die Verteilungswirkung gehen, das ist klar.

Am Ende des Tages geht es darum, wer besteuern darf. Dabei muss man für sich eine Entscheidung treffen, ob man sein eigenes Aufkommen sichern möchte oder ob man sagt, auch Quellenstaaten steht Besteuerungssubstrat zu. Das ist eine politische Entscheidung, die es dann zu treffen gilt. Ich denke, solche anderen Instrumente scheinen geeignet zu sein, um eine rechtssichere Verteilung von Besteuerungsrechten auch für Quellenstaaten zu gewährleisten. Vielen Dank.

Abgeordneter **Fritz Güntzler** (CDU/CSU): Herr Prof. Dr. Ditz.



Sv Prof. Dr. Xavier Ditz (Flick Gocke Schaumburg): Ich will noch einen Punkt ergänzen, Herr Güntzler. Wenn die OECD oder auch das MLI Besteuerungsrechte dem Grunde nach definiert, etwa wie jetzt von Ihnen dargestellt im Bereich der Kommissions- bzw. Vertreterbetriebsstätte, und auch im Allgemeinen den Begriff der Betriebsstätte erweitert, ist bereits der Tatbestand strittig und in der Auslegung und im praktischen Handling sehr schwierig.

Die zweite Frage – und die wurde auch von der OECD nie nachvollziehbar, praxistauglich beantwortet – ist dann noch, Herr Dr. Schnitger, wie der Gewinn überhaupt bestimmt wird. Wenn Sie tiefer in die OECD-Materialien einsteigen, die sich mit dem Thema beschäftigen haben, ist die erste Frage diejenige nach dem Besteuerungsrecht dem Grunde nach. Die zweite Frage ist: Wie wird der Gewinn ermittelt, der dieser Vertreterbetriebsstätte zuzuordnen ist? Sie werden feststellen, dass es dazu keine klaren Regeln gibt. Auch international ist dieser Aspekt äußerst umstritten. Das heißt, selbst wenn ich in einem ersten Schritt der Argumentation zugunsten der Entwicklungsländer folge, müsste man auch den zweiten Schritt gehen und die Besteuerungsrechte auch der Höhe nach genau definieren. Daran hapert es momentan sehr stark.

Vorsitzende **Katja Hessel**: Vielen Dank, Herr Prof. Dr. Ditz. Die nächste Frage stellt für BÜNDNIS 90/DIE GRÜNEN Herr Strengmann-Kuhn.

Abg. Dr. Wolfgang Strengmann-Kuhn (B90/GR): Vielen Dank. In der zweiten Runde würde ich gerne Herrn Trautvetter fragen: Wie verhält sich Ihrer Meinung nach der aktuelle Zwei-Säulen-Prozess der OECD zu diesem Abkommen? Ist abzusehen, dass es jetzt zeitnah weitere Änderungen an der internationalen Steuerverfassung geben wird, und sehen Sie insgesamt den aktuellen Prozess als erfolgsversprechender in Bezug auf das Thema Steuergerechtigkeit an als den vorangegangenen OECD-BEPS-Prozess? Das ist eine ganz grundlegende Frage.

Vorsitzende **Katja Hessel**: Die Frage richtet sich an Herrn Trautvetter, Netzwerk Steuergerechtigkeit.

Sv Christoph Trautvetter (Netzwerk Steuergerechtigkeit): Vielen Dank für diese sehr umfangreiche Frage. Ich hoffe, ich kann sie in der vorgegebenen Zeit einigermaßen beantworten. Generell ist der erste BEPS-Prozess – aus unserer Sicht – tatsächlich in vielerlei Hinsicht ein Fortschritt. Dort standen fast

alle wichtigen Themen auf der Agenda, und in vielen Bereichen wurde tatsächlich auch etwas beschlossen. Das vorliegende mehrseitige Übereinkommen ist nicht der letzte Teil dieses Prozesses. Es gibt ja zum Beispiel noch die ATAD II - Richtlinie, also die Umsetzung der EU-Richtlinie zu hybriden Gestaltungen, die schon seit einem Jahr auf sich warten lässt, weil Deutschland dabei wieder alle Termine überschritten hat. Die Umsetzung der Richtlinie wurde Ende 2019 vom Finanzministerium vorgelegt und hat seitdem das Kabinett nicht verlassen.

Tatsächlich wurde der BEPS 1.0 Prozess mit sehr wichtigen Verbesserungen auf den Weg gebracht, obwohl er gegenwärtig vor allen Dingen hier in Deutschland stecken bleibt. Das MLI ist nur ein Element, bei dem Deutschland sehr spät dran ist. Die Fortschritte sind tatsächlich nicht so schnell und so groß, wie wir sie uns erhofft hatten. Deswegen ist schon relativ früh deutlich geworden, dass dieser Prozess weitergehen muss und der große Wurf mit BEPS nicht gelungen ist.

Jetzt wird über BEPS 2.0 verhandelt und da sehe ich das sehr ähnlich. Es sind wieder sehr viele wichtige Punkte auf dem Tisch, sehr viele Vorschläge, die auch wir schon seit langem fordern, beispielsweise dass die Besteuerungsrechte tatsächlich neu verteilt werden. Dabei sollte die Frage, wo der Ort der Wertschöpfung ist, neu verhandelt werden, so dass dieser Ort nicht dort ist, wo sich die Unternehmen das aussuchen, sondern dort, wo tatsächlich auch Umsätze, Mitarbeiter und Fabriken angesiedelt sind.

Den deutschen Vorschlag, eine Mindeststeuer global einzuführen begrüßen wir sehr. Er ist in seinem Ansatz attraktiv und eigentlich selbstverständlich: Wenn eine Steueroase null Prozent Steuern verlangen will, dann soll sie das machen. Aber dann sorgen wir dafür, dass die Unternehmen, die bei uns erwirtschafteten Gewinne tatsächlich nicht mit null Prozent, sondern idealerweise mit 25 oder 30 Prozent versteuern. Also, wie gesagt: viele gute Vorschläge.

Man sieht aber auch jetzt im Prozess schon, dass auch dies nicht der große Wurf werden wird. In wenigen Jahren werden wir über BEPS 3.0 sprechen, vor allen Dingen wegen eines Punktes, den wir im BEPS 2.0-Prozess als besonders kritisch



sehen: Das ist der Punkt, wie mit dem Global Intangible Low Tax Income (GILTI), also der US-amerikanischen Steuerreform umgegangen wird. So wie es sich abzeichnet, werden US-amerikanische Digitalunternehmen, um die es in der Öffentlichkeit zurecht zentral geht, auch nach diesem Prozess in Deutschland nicht mehr Steuern zahlen als zuvor. Sie werden vor allen Dingen in den USA nach diesen sehr lückenhaften GILTI-Regeln mehr schlecht als recht besteuert. So können diese Unternehmen ihre Vermeidungsmodelle, die sie schon lange entwickelt haben, weiterführen. Das funktioniert über die Verlagerung von Rechten auf Jersey und dann weiter. Diese Unternehmen werden uns auch in den nächsten zehn Jahren mit riesigen Gewinnen und sehr niedrigen Steuern beglücken.

Daher ist es so wichtig, dass wir den BEPS 1.0 – Prozess möglichst weitgehend und ordentlich zu Ende bringen und ein ganz klares Zeichen auch gegen die US-Amerikaner setzen, wie wichtig multilaterale Abkommen in diesem Bereich sind. Gleichzeitig ist es eine Vorbereitung auf den BEPS 2.0-Prozess. Deutschland sollte dabei seine Führungsrolle so ausfüllen, dass es als fairer Vermittler und fairer Verhandler wahrgenommen wird. Das ist leider beim MLI – aus unserer Sicht – nicht der Fall.

Vorsitzende **Katja Hessel**: Vielen Dank. Die letzten 20 Sekunden

Abg. **Dr. Wolfgang Strengmann-Kuhn** (B90/GR): Ganz schnelle Frage, die man vielleicht einfach mit ja oder nein beantworten kann. Zu der späten Umsetzung des mehrseitigen Abkommens: Ist das schädlich für die Bekämpfung von Steuergestaltung oder nicht?

Sv **Christoph Trautvetter** (Netzwerk Steuergerechtigkeit): Ja, ist es. Aus zwei Gründen: Als Signal, dass Deutschland hier zu langsam ist und sich viel Zeit lässt und weil in diesem Fall „früher“ auch immer „besser“ ist.

Vorsitzende **Katja Hessel**: Vielen Dank. Die letzte Frage in dieser Anhörung stellt für die SPD-Fraktion Frau Kollegin Martin.

Abg. **Dorothee Martin** (SPD): Vielen Dank. Meine Frage geht an Herrn Prof. Dr. Reimer. Zum einen würde ich gerne von Ihnen wissen, wie Sie beurteilen, dass Deutschland in einem sehr hohen Maße die Ausnahmeregeln (Opt-Out-Regeln) in Anspruch

genommen hat. Sagen Sie, dass das MLI in dieser Zusammensetzung jetzt noch schlagkräftig genug ist?

Die letzte Frage: Wir haben eben viel über die Streitbeilegungsmechanismen gesprochen. Ich glaube, Sie hatten eben einmal gezuckt und würden wahrscheinlich auch noch gerne etwas dazu sagen. Ich bitte daher auch um Ihre Einschätzung, wie wir die Streitbeilegungsmechanismen verbessern könnten. Vielen Dank.

Die Vorsitzende **Katja Hessel**: Die Frage geht an Herrn Prof. Dr. Reimer, Ruprecht-Karls-Universität Heidelberg.

Sv **Prof. Dr. Ekkehart Reimer** (Ruprecht-Karls-Universität Heidelberg): Vielen Dank. Auch dafür, dass Sie mir jetzt das Schlusswort geben. Die Überlegungen, die wir in den 1,5 Stunden ausgetauscht haben, zeigen, dass es mit dem MLI nicht einfach ist. Ich möchte aber mit großem Nachdruck sagen: Die Welt ist mit dem MLI eine ganz andere, als sie es ohne das MLI wäre. Das gilt auch in der jetzigen Form und auch für Deutschland in der Form, in der die Bundesregierung in dieses Verfahren hinein gegangen ist, also mit der Ausübung von Optionsrechten. Dass im Moment nur wenige DBA – jedenfalls waren es nach der Notifikation im Juni 2017 noch eine ganze Menge mehr – dem MLI unterworfen werden, hängt damit zusammen, dass mit einer ganzen Reihe von Staaten ohnehin Verhandlungen anstehen. Übrigens auch mit sehr wichtigen Staaten wie etwa der Schweiz.

Wir sehen bei den jüngeren DBA – auch wenn sie nicht sehr zahlreich sind – dass inzwischen der Text – ich würde sagen das Genom – des MLI und des OECD-Musterabkommens 2017 verwendet werden. Insofern ist es nicht schlimm, dass die Zahl der Deutschen DBA unter dem MLI im Moment vergleichsweise gering ist. Das MLI ist aber - und das möchte ich auch noch mal ganz klar sagen - viel mehr als nur ein Zeichen. Das MLI - und damit auch die Zustimmung des Deutschen Bundestages zu diesem Gesetzentwurf - verpflichtet Deutschland dazu, die unter das MLI gestellten DBA jetzt auch erfolgreich zu ändern. Das ist also nicht nur eine politische Absichtserklärung, sondern es ist ganz klar, dass Deutschland sich völkerrechtlich und innerstaatlich binden wird. Das Gesetz sagt: Deutschland muss diese Abkommen jetzt bilateral durch Änderungsprotokolle ändern.



Mit BEPS ist es ein bisschen wie mit Corona: Das gibt es wirklich! Eine entschlossene und verfassungskonforme Bekämpfung von Gewinnverlagerung und Steuervermeidung ist dringend geboten. Und die verfassungskonforme Bekämpfung lautet in der Tat: Das muss multilateral passieren. Eine der großen Stärken des MLI ist, dass nicht nur Deutschland gebunden wird. Gerade für deutsche Unternehmen, auch für deutsche Arbeitnehmerinnen/Arbeitnehmer ist es wichtig, dass eine Art von Wettbewerbsgleichheit auf der europäischen und globalen Bühne besteht. Dazu ist das BEPS-Programm insgesamt – gerade auch das MLI – ein wichtiger Baustein.

Zur Frage, ob die Verbesserung der Streitbeilegungsmechanismen schon gelungen ist: Das Besondere ist der Feind des Guten. Ich möchte aber noch einmal sagen, das MLI ist viel besser, als wir es vorhin gehört haben. Wir haben es hier nicht mit privaten Schiedsverfahren zu tun. Das ist ein total falsches Wort. Sondern es gibt Schiedsverfahren, die öffentlich sind, genauso öffentlich wie ein Gericht. Es ist übrigens genau wie in der deutschen Finanzgerichtsbarkeit, auf die Herr Professor Dr. Ismer hingewiesen hat.

Natürlich gibt es einen Spagat. Wir möchten auf der einen Seite die knappe Ressource Recht im demokratischen Staat allen verfügbar machen, deswegen sind Gerichtsverfahren prinzipiell öffentlich. Auch da hat Herr Trautvetter Recht. Dieser Drang nach Transparenz ist richtig. Aber auf der

anderen Seite besteht grade im Steuerrecht das Problem des Steuergeheimnisses und der verfassungsrechtlichen Absicherung durch die Datenschutzgrundverordnung. Deswegen ist es so, dass im Finanzgerichtsprozess die Öffentlichkeit ausgeschlossen werden kann. Deswegen ist es auch so, dass im zwischenstaatlichen Verfahren – jedenfalls ohne Zustimmung des Steuerpflichtigen – ebenfalls keine Öffentlichkeit besteht. Aber ich glaube, es wäre richtig - pro futuro – die Streitbeilegung zu institutionalisieren und sie dadurch mit mehr Transparenz auszustatten, dass man zumindest die Essenz eines Schiedsspruchs veröffentlicht.

Die Vorsitzende **Katja Hessel**: Vielen Dank. Wir sind damit am Ende der heutigen Anhörung. Ich darf mich bei den Sachverständigen ganz besonders herzlich bedanken, dass Sie heute gekommen sind und uns in dieser etwas schwierigen Materie mit viel Sachverstand unterstützt haben. Ich darf mich bei den Kolleginnen und Kollegen für Ihre Teilnahme bedanken und wünsche allen noch eine schöne Woche. Auf Wiedersehen, die Anhörung ist beendet.

Schluss der Sitzung: 18:10 Uhr

Katja Hessel, MdB
Vorsitzende



- Anlagenverzeichnis -

- Anlage 1:** Stellungnahme des Bundesverbandes der Deutschen Industrie e. V. (BDI)
- Anlage 2:** Stellungnahme von Herrn Prof. Dr. Xaver Ditz, Flick Gocke Schaumburg
- Anlage 3:** Stellungnahme von Herrn Prof. Dr. Roland Ismer, Friedrich-Alexander-Universität Erlangen-Nürnberg
- Anlage 4:** Stellungnahme vom Netzwerk Steuergerechtigkeit
- Anlage 5:** Stellungnahme von Herrn Prof. Dr. Ekkehart Reimer, Ruprecht-Karls-Universität Heidelberg
- Anlage 6:** Stellungnahme von Dr. Arne Schnitger, PricewaterhouseCoopers GmbH



Bundesverband der Deutschen Industrie · 11053 Berlin

Steuern und Finanzpolitik

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

Datum
14. September 2020

Seite
1 von 4

per EMail: finanzausschuss@bundestag.de

Öffentliche Anhörung im Finanzausschuss des Deutschen Bundestages zu dem Gesetzentwurf der Bundesregierung „Entwurf eines 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,

für die Einladung als Sachverständige zu der öffentlichen Anhörung am 16. September 2020 und die Gelegenheit zur Stellungnahme zu dem o.g. Gesetzentwurf danken wir Ihnen.

Der BDI unterstützt die Umsetzung des Mehrseitigen Übereinkommens (MLI) in Deutschland. Dies ist ein wichtiger Schritt, um Rechtssicherheit bei der Umsetzung der steuerabkommensbezogenen Empfehlungen des G20/OECD-Projekts gegen Gewinnverkürzung und Gewinnverlagerung (Base Erosion and Profit Shifting – BEPS), insbesondere der enthaltenen Mindeststandards, zu erhalten.

Ziel des Gesetzes

Sachlich unzutreffend ist die zu Beginn des Gesetzentwurfs genannte Zielsetzung und die hiermit verbundene Annahme, dass derzeitige Regelungen in den vorhandenen Doppelbesteuerungsabkommen insbesondere durch multinationale Konzerne zur Gewinnverkürzung und Gewinnverlagerung ausgenutzt werden und daher diese Möglichkeiten der Nichtbesteuerung beseitigt werden sollen.

Doppelbesteuerungsabkommen sind vorrangig darauf gerichtet, gegenüber den Steueransprüchen der Vertragsstaaten, die diese aufgrund des innerstaatlichen Rechts haben, Schrankenwirkungen zu entfalten. Sie begründen einen gegenseitigen Steuerverzicht der Vertragsstaaten, um eine effektive Doppelbesteuerung zu vermeiden. Eine hieraus entstehende mögliche „Doppelnichtbesteuerung“ ist jedoch abkommensrechtlich weder unbillig

Bundesverband der Deutschen Industrie e.V.
Mitgliedsverband
BUSINESSEUROPE

Hausanschrift
Breite Straße 29
10178 Berlin

Postanschrift
11053 Berlin

Telekontakte
T: +493020281507
F: +493020282507

Internet
www.bdi.eu

E-Mail
M.Wuennemann@bdi.eu

noch unangemessen. Insbesondere liegt dem Abkommensrecht keine, über den Regelungsbereich der einzelnen Verteilungsnormen hinausgehende allgemeine Zielsetzung zur Vermeidung von Doppelnichtbesteuerung zugrunde¹.

Das G20/OECD-Projekt gegen Gewinnverkürzung und Gewinnverlagerung (Base Erosion and Profit Shifting – BEPS) hatte das Ziel, aggressive Steuerplanung und unfairen Steuerwettbewerb einzudämmen. Durch die einzelnen beschlossenen Maßnahmen wurden langjährige Prinzipien des internationalen Steuerrechts infrage gestellt, ohne eine Doppelbesteuerung der Unternehmen zu beseitigen und verbindliche Mechanismen zu einer Lösung von internationalen Steuerkonflikten zu schaffen. Damit ist ein Ungleichgewicht zu Lasten der Unternehmen entstanden.

Im Ergebnis werden durch das BEPS-Projekt und die nationale Umsetzung des Mehrseitigen Übereinkommens umfangreiche Folgen für die Besteuerung deutscher Unternehmen ausgelöst, ohne dass eine parlamentarische Mitwirkung in Deutschland möglich ist. Das Gesetz zur Umsetzung des Mehrseitigen Abkommens enthält lediglich eine Ratifizierung von bereits auf internationaler Ebene – und nicht im Rahmen eines parlamentarischen Prozesses – beschlossenen Maßnahmen, die keine inhaltliche Diskussion mehr umfasst.

Ein vorgelagerter parlamentarischer Meinungsbildungsprozess und eine Einbindung des deutschen Gesetzgebers bei grundlegenden Änderungen des internationalen Steuerrechts ist notwendig, um Doppelbesteuerung und übermäßigen bürokratischen Aufwand der deutschen steuerpflichtigen Unternehmen zu vermeiden.

Umsetzung in Deutschland durch zweistufiges Verfahren

Eine Umsetzung des MLI in Deutschland durch ein zweistufiges Verfahren ist grundsätzlich zu begrüßen, das heißt in einem ersten Schritt durch eine Ratifikation des Übereinkommens und in einem späteren Schritt durch eine Konkretisierung von nationalen Modifikationen der erfassten Doppelbesteuerungsabkommen durch ein Anwendungsgesetz.

Jedoch wird das Ziel des MLI, „mit einem Schlag“ und ohne weitere Nachverhandlungen die DBA der beteiligten Staaten anzupassen, damit nicht erreicht. Vielmehr ist die Umsetzung des Übereinkommens im Ergebnis hochkomplex, zeitlich stark verschoben und für die Unternehmen entsteht bei vielen Punkten keine Rechtssicherheit und Rechtsklarheit.

Das MLI führt dazu, dass nur eine geringe Zahl von DBA (14) an die BEPS-Maßnahmen angepasst wird und damit ein internationaler Mindeststandard erreicht werden kann. Der überwiegende Teil der DBA (63)² muss nach wie vor einzeln zwischen den Staaten verhandelt und angepasst werden. Im Ergebnis entsteht hierdurch ein „Flickenteppich“ bei der Umsetzung der

¹ Vogel/Lehner, DBA, Grundlagen des Abkommensrechts, Rz. 6, 73; Wassermeyer, ISR 2013, 87)

² BMF-Schreiben vom 15.01.2020 IV B2 – S 1301/07/10017-11

BEPS-Maßnahmen im Rahmen der DBA, der eine unübersichtliche Rechtslage begründet.

Seite
3 von 4

Fehlende Rechtssicherheit ist im Wesentlichen auf die umfangreichen Wahlmöglichkeiten zurückzuführen, die den Staaten bei der Umsetzung des MLI zustehen. Diese führen dazu, dass bilaterale Nachverhandlungen der Staaten bei den einzelnen Doppelbesteuerungsabkommen nahezu unausweichlich sind. Hierbei führen auch nationale Besonderheiten bei der Implementierung des MLI zu weiteren Verzögerungen.

Einzelne Regelungen räumen den Vertragsstaaten für ihre Umsetzung mehrere Alternativen ein. Das ist beispielsweise bei Art. 13 MLI, „Künstliche Vermeidung von Betriebsstätten“, der Fall. Dieser sieht drei Optionsmöglichkeiten vor, zwischen denen die einzelnen Vertragsstaaten wählen können. Wählt jedoch beispielsweise Österreich in Bezug auf sein DBA mit Deutschland Option B, so kann diese nur dann angewendet werden, wenn auch Deutschland Option B gewählt hat. Anhand dieses Beispiels wird deutlich, dass die Umsetzung des MLI nicht allein durch die Unterzeichnung der einzelnen Staaten vollzogen werden kann. Es bedarf zusätzlich noch diverser Verhandlungen auf bilateraler Ebene.

Bedenken bestehen insbesondere hinsichtlich einer möglichen späteren Änderung der aufgelisteten Optionen und Vorbehalte nach dem MLI. Hierbei werden mögliche Verschärfungen der Vereinbarungen zulasten der Unternehmen befürchtet, ohne dass hierbei eine Berücksichtigung der Interessen der Wirtschaft erfolgt.

Es ist daher aus Sicht der Wirtschaft klarzustellen, dass eine Änderung der nationalen Optionen und Vorbehalte des MLI nur im Rahmen eines parlamentarischen Verfahrens möglich ist.

Zu Art. 1

Die Ratifikation des Übereinkommens, durch die die Benennung der erfassten Steuerabkommen sowie die weiteren Auswahlentscheidungen und Vorbehaltserklärungen für die Bundesrepublik Deutschland verbindlich werden, ist folgerichtig. Festgeschrieben wird hiermit nicht nur der Kreis der unter das Übereinkommen fallenden Steuerabkommen, sondern auch die Ausübung der Optionen und Vorbehalte.

Zu begrüßen ist auch eine Veröffentlichung des Übereinkommens mit einer amtlichen deutschen Übersetzung, da dies dem Rechtsstaatsprinzip gerecht wird, wonach Gesetze allgemeinverständlich gefasst sein müssen.

Zu Art. 2

Artikel 2 regelt das Inkrafttreten des Übereinkommens sowie die Bekanntgabe des Tages, an dem die sich aus der Anwendung des Übereinkommens resultierenden Rechtsänderungen für ein Steuerabkommen der Bundesrepublik Deutschland wirksam werden. Aufgrund der Anbringung des Vorbehalts nach Artikel 35 Absatz 7 des Übereinkommens können sich für die einzelnen erfassten Steuerabkommen unterschiedliche Zeitpunkte für das

Wirksamwerden der sich aus der Umsetzung des Übereinkommens ergebenden Modifikationen ergeben.

Seite
4 von 4

Aus einem solchen unterschiedlichen Wirksamwerden der Änderungen infolge des Übereinkommens erwachsen nicht nur Rechtsunsicherheiten, die dem Ziel einer verbesserten Streitbeilegung zuwiderlaufen. Darüber hinaus setzt die dadurch begründete unübersichtliche Rechtslage vom Anwender auch Kenntnis über den Umsetzungsstand des Übereinkommens zwischen den Staaten voraus.

Ausblick auf das OECD-Projekt zur Besteuerung der Digitalisierung der Wirtschaft

Insbesondere kritisch aus unserer Sicht ist zu betrachten, dass Art. 18 bis 26 MLI sowie Art. 28 MLI die Einfügung eines obligatorischen und verbindlichen Schiedsverfahrens nur als Option und in einem sehr komplizierten mehrschrittigen Verfahren vorsehen. Wie im OECD-Musterabkommen 2014 ist auch das im MLI vorgesehene Schiedsverfahren als unselbständige Erweiterung lediglich eine optionale Fortführung des Verständigungsverfahrens.

Eine optionale Lösung von Besteuerungskonflikten durch entsprechende Verfahren zur Streitbeilegung ist bei einer Umsetzung möglicher neuer Regelungen infolge der OECD-Vorschläge zu einer Neuverteilung der Besteuerungsrechte aus Unternehmensgewinnen und zu einer Mindestbesteuerung aus Sicht der Wirtschaft nicht akzeptabel. Mit aller Deutlichkeit möchten wir betonen, dass die Einbeziehung dieser Mechanismen durch alle beteiligten Staaten eine zwingende Voraussetzung für eine Unterstützung der OECD-Vorschläge durch die deutsche Industrie darstellt.

Bei dem aktuellen OECD-Projekt ist im Falle einer globalen Einigung auf neue Maßnahmen bei der Besteuerung von Unternehmensgewinnen multinationaler Unternehmen ein sog. „Super-MLI“ notwendig, bei dem die Streitbeilegung und -vermeidung verbindlich und nicht optional für alle beteiligten Staaten ist. Ebenso wie bei dem BEPS-Projekt ist auch hier eine vorgelagerte parlamentarische Mitwirkung bei grundlegenden Änderungen des internationalen Steuerrechts notwendig, um Doppelbesteuerung und übermäßigen bürokratischen Aufwand der deutschen steuerpflichtigen Unternehmen zu vermeiden.

Für Rückfragen und einen fachlichen Austausch stehen wir Ihnen gern zur Verfügung.

Mit freundlichen Grüßen

Dr. Monika Wünnemann

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, gesetzestechisch 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 Betriebsstätten tatbestands.
- 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.; Gradl/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 verortete 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

Stellungnahme zur Sachverständigenanhörung vom 16. September 2020

im Finanzausschuss des Deutschen Bundestages zum

Gesetzesentwurf der Bundesregierung, Entwurf eines Gesetzes zu dem Mehrseitigen Übereinkommen vom 24. November 2016 zur Umsetzung steuerabkommensbezogener Maßnahmen zur Verhinderung der Gewinnverkürzung und Gewinnverlagerung, BT-Drucks. 20/20939

Prof. Dr. Roland Ismer¹

1. Hintergrund

Im Zuge der Base Erosion and Profit Shifting (BEPS)-Initiative der OECD wurden zahlreiche Maßnahmen entwickelt, mit denen übermäßigen Verminderungen der steuerlichen Bemessungsgrundlage und Gewinnverlagerungen entgegengetreten werden kann. Die Maßnahmen betreffen auch das Recht der Doppelbesteuerungsabkommen (DBA). Die Änderungen sind in das OECD-Musterabkommen sowie in das UN-Musterabkommen 2017 eingegangen. Allerdings handelt es sich bei den Musterabkommen nur um Empfehlungen, die für die Staaten nicht verbindlich sind. Zur Umsetzung der Änderungen müssen daher die jeweiligen zwischen den Staaten geschlossenen Doppelbesteuerungsabkommen geändert werden. Grundsätzlich erfolgt die Änderung von Doppelbesteuerungsabkommen durch ein Änderungsprotokoll, das individuell verhandelt und ratifiziert werden muss.

Mit Blick auf die Vielzahl der Änderungen und den damit verbundenen Aufwand wurde mit dem Mehrseitigen Übereinkommen zur Umsetzung steuerabkommensbezogener Maßnahmen zur Verhinderung der Gewinnverkürzung und Gewinnverlagerung (Multilaterales Instrument (MLI))² ein neuartiges Instrument entwickelt, das die Anpassung einer Vielzahl von Doppelbesteuerungsabkommen ermöglichen soll. Das MLI ist ein völkerrechtliches Übereinkommen. Es enthält einerseits organisatorische Regelungen, andererseits inhaltliche, also materiellrechtliche Regelungen.³ Die materiellrechtlichen Regelungen entsprechen weitgehend den Änderungen durch das Update 2017 des OECD-Musterabkommens, das die Ergebnisse des BEPS-Prozesses in das Musterabkommen aufnimmt.

Der hier zu beratenden Gesetzesentwurf⁴ markiert die erste Stufe eines zweistufigen Gesetzgebungsverfahrens. Durch das Zustimmungsgesetz wird das MLI ratifiziert. Der Kreis der unter das Übereinkommen fallenden Steuerabkommen wird damit ebenso grundsätzlich festgeschrieben wie die Ausübung der Optionen und Vorbehalte.⁵ Hingegen soll die Wirksamkeit des MLI und damit die Anpassung der Doppelbesteuerungsabkommen einem zweiten Gesetz, dem DBA-Abwendungsgesetz,

¹ Prof. Dr. Roland Ismer MSc Econ. (LSE) ist Inhaber des Lehrstuhls für Steuerrecht und Öffentliches Recht an der Friedrich-Alexander-Universität Erlangen-Nürnberg (FAU).

² OECD, Multilateral Convention to Implement Tax Treaty Related Measures to Prevent Base Erosion and Profit Shifting; abrufbar unter: <http://www.oecd.org/tax/treaties/multilateral-convention-to-implement-tax-treaty-related-measures-to-prevent-BEPS.pdf>. S. dazu etwa Kleist, Intertax 2016, 823; Reimer, IStR 2017, 1; Benz/Böhmer, ISR 2017, 27; Geberth, GmbHR 2016, R 381; sowie zuvor Schön, IStR 2017, 681; Valente, Intertax 2017, 219; Gradl/Kiesewetter, IStR 2018, 1.

³ S. dazu ferner OECD, Explanatory Statement to the Multilateral Convention to Implement Tax Treaty Related Measures to Prevent Base Erosion and Profit Shifting; abrufbar unter: <http://www.oecd.org/tax/treaties/explanatory-statement-multilateral-convention-to-implement-tax-treaty-related-measures-to-prevent-BEPS.pdf>.

⁴ Gesetzesentwurf der Bundesregierung, Entwurf eines Gesetzes zu dem Mehrseitigen Übereinkommen vom 24. November 2016 zur Umsetzung steuerabkommensbezogener Maßnahmen zur Verhinderung der Gewinnverkürzung und Gewinnverlagerung, BT-Drucks. 20/20939, S. 2.

⁵ BT-Drucks. 20/20939, S. 2.

vorbehalten bleiben. Die Regierungsbegründung spricht insoweit davon, die sich für die erfassten Steuerabkommen ergebenden Modifikationen würden „durch ein Anwendungsgesetz konkretisiert“.⁶

II. Grundlegende Technik des MLI

Das MLI weist eine komplexe Architektur auf, die die Souveränität der Vertragsstaaten wahren soll. Dadurch wird im Ergebnis eine Vielzahl von Entscheidungen erforderlich. Diese betreffen

- die grundlegende Entscheidung über die Teilnahme am MLI,
- die Festlegung, welche Steuerüberschüsse notifiziert werden und damit vom MLI erfasst sein sollen (Art. 2 MLI),
- die Ausübung von Optionen und die Einlegung von Vorbehalten.

Soweit ein DBA von beiden Vertragsparteien notifiziert, ist es zu prüfen, ob sich Anpassungen durch das MLI ergeben. Anders als bei Änderungsprotokollen werden die DBA durch das MLI nicht überschrieben. Vielmehr gilt es, zumindest nach Auffassung der OECD, das DBA im Lichte des MLI zu lesen.⁷ Derartige Anpassungen setzen das Bestehen von Übereinstimmungen (*matches*) voraus, was mit Blick auf die im MLI vorgesehenen Optionen und die Möglichkeit zur Einlegung von Vorbehalten nicht zwingend der Fall ist. Die Regelung der jeweiligen DBA wird grundsätzlich nur soweit durch die übereinstimmend gewählte Regelung des MLI überlagert, wie *matches* bestehen. Eine Ausnahme gilt für Art. 5 MLI, dessen Änderungen für jeden Vertragsstaat isoliert greifen. Allerdings hat Deutschland hier einen Vorbehalt erklärt, so dass nur eine Änderung durch den anderen Vertragsstaat in Betracht kommt.

Das DBA bleibt im Übrigen, wie Art. 30 MLI klarstellt, durch bilaterale Vereinbarung änderbar. Nach der *lex posterior*-Regelung ist dann die Änderung, so dass dann die spätere Vereinbarung maßgeblich ist. Allerdings führt nicht jede spätere Änderung des Doppelbesteuerungsabkommens zur Unanwendbarkeit der Regelungen des MLI. Dies ist vielmehr nur dann der Fall, wenn die neue Regelung mit den Regelungen des MLI unvereinbar ist.

III. Entscheidungen durch das Zustimmungsgesetz

Durch das Zustimmungsgesetz treffen der Deutsche Bundestag und der Bundesrat drei grundlegende Entscheidungen in Bezug auf das MLI, nämlich die grundsätzliche Entscheidung über die Ratifikation des MLI, über die Billigung der Entscheidung über die erfassten Doppelbesteuerungsabkommen und über die Billigung der inhaltlichen Entscheidungen über Optionen und Vorbehalte. Diese Entscheidungen sind grundsätzlich einheitlich zu treffen, da das Parlament im hier vorliegenden Verfahren nur die Möglichkeit hat, dem MLI zuzustimmen oder nicht.

1. Grundsätzliche Entscheidung über die Ratifikation des MLI

Im ersten Schritt ist die Entscheidung zu treffen, **ob das MLI ratifiziert werden soll**. Das MLI tritt nach Art. 34 dann in den dort vorgesehenen Fristen in Kraft. Durch das Inkrafttreten werden aber noch keine Doppelbesteuerungsabkommen angepasst. Dazu sind vielmehr noch ein zweiter und ein dritter Schritt erforderlich, wobei der zweite Schritt ebenfalls Gegenstand des hier vorliegenden Gesetzgebungsverfahrens bildet. Im Übrigen kann jeder Vertragsstaat das MLI nach Art. 37 MLI aufkündigen.

Bewertung: Deutschland sollte das MLI ratifizieren. Deutschland gehörte zu einer der maßgeblichen Initiatoren des BEPS-Prozesses. Das MLI ist integraler Bestandteil dieses Prozesses. Deutschland sollte

⁶ BT-Drucks. 20/20939, S. 3.

⁷ OECD, Explanatory Statement to the Multilateral Convention to Implement Tax Treaty Related Measures to Prevent Base Erosion and Profit Shifting, 2016, Tz. 13.

daher das MLI ratifizieren. Dies steht im Einklang damit, dass international zahlreiche Gründe dafür angeführt werden, das MLI zu unterzeichnen: Es ist zunächst inhaltlich Ausdruck der politischen Priorität, die internationale Steuervermeidung zu bekämpfen und die Integrität des internationalen Steuersystems zu wahren. Trotz aller Optionen und Vorbehalte bietet das MLI eine gewisse internationale Koordinierung und Standardisierung, was auch eine Senkung des Aufwands für die Verhandlung von DBA verspricht. Zugleich bedeutet die Ratifizierung auch ein Bekenntnis zu einer multinationalen, auf Regeln basierenden internationalen Steuerrechtsordnung.⁸ Demgegenüber ist der Verlust an Steuerautonomie, der sich aus der Ratifizierung des MLI ergibt, als vergleichsweise gering einzustufen. Auch sind die technischen Defizite, etwa mit Blick auf mehrstufige Verweisungsketten und nicht immer präzise Formulierungen, hinnehmbar. Dasselbe gilt schließlich für die aus den verschiedenen maßgeblichen Sprachfassungen – für das MLI sind die authentischen Sprachfassungen die englische und französische Sprachfassung, was bei den deutschen DBA nicht per se der Fall ist – resultierenden Unschärfen.

2. Zustimmung bedeutet Billigung der Entscheidung über die erfassten Doppelbesteuerungsabkommen

Wenn die grundsätzliche Entscheidung für die Ratifikation des MLI getroffen ist, muss entschieden werden, ob die Liste der unter das Übereinkommen fallendes Steuerabkommen (**Covered Tax Agreement**) einer Zustimmung entgegensteht. Bei dieser Liste geht es darum, welche **Doppelbesteuerungsabkommen vom MLI erfasst sein sollen**. Diese DBA müssen notifiziert werden.⁹ Soweit in Doppelbesteuerungsabkommen von beiden Staaten notifiziert worden ist, kommt grundsätzlich eine Anpassung in Betracht. International haben die Staaten zumeist nicht alle ihre DBA notifiziert. Es lassen sich insoweit verschiedene Ansätze unterscheiden: Viele Staaten haben einen Großteil ihrer Abkommen notifiziert. Andere Staaten, unter ihnen auch Deutschland, beschränken sich hingegen auf eine Teilmenge. Als Gründe für den Ausschluss bestimmter DBA lässt sich anführen, dass sich ältere Abkommen nicht ohne weiteres durch das MLI konsistent anpassen lassen, dass umgekehrt jüngst verhandelte Abkommen keiner Anpassung bedürfen sowie dass eine Notifizierung von DBA mit Staaten, die das MLI nicht unterzeichnet haben, nicht sinnvoll erscheint. Zudem trägt die Nichtaufnahme von DBA der Auffassung Rechnung, dass eine bilaterale Änderung als vorzugswürdig angesehen wird.¹⁰

Der Kreis der unter das Übereinkommen fallenden Steuern lässt sich im Übrigen nach Art. 29 Abs. 5 MLI nachträglich durch eine an den Verwahrer gerichtete Notifikation **erweitern**. Das gilt sowohl für bestehende DBA, die bislang noch nicht für eine Modifikation durch das Übereinkommen notifiziert wurden, als auch für künftige deutsche DBA. Umgekehrt kommt eine Verengung des Kreises der unter das Übereinkommen fallenden Steuern grundsätzlich nicht in Betracht. Eine Ausnahme liegt allerdings darin, dass der Status als unter das Übereinkommen fallendes Steuerabkommen beendet werden kann durch eine Kündigung des Doppelbesteuerungsabkommens selbst – das MLI ist auf geltende Steuerabkommen bezogen und deren Kündigung lässt die Anpassungen durch das MLI ins Leere laufen.

Bewertung: Der Kreis der unter das Übereinkommen fallenden Steuern erscheint akzeptabel. Er wurde im Vergleich zur ersten unverbindlichen Bestimmung im Kontext der Unterzeichnung des MLI enger gezogen. Darin kommt die zutreffende Einschätzung zum Ausdruck, dass eine Anpassung der DBA durch Änderungsprotokolle grundsätzlich vorzugswürdig ist. Im Interesse der Rechtsklarheit erscheint es vorzugswürdig, die Änderungen primär im Wege von Änderungsprotokollen, also außerhalb des MLI

⁸ Dazu und zu weiteren Gründen *Duff/Gutmann*, Reconstructing the treaty network - General Report, CDFI 105A, S. 30.

⁹ Vgl. Art. 2 MLI.

¹⁰ Zum Ganzen s. *Duff/Gutmann*, Reconstructing the treaty network - General Report, CDFI 105A, S. 32.

vorzunehmen. Nur wenn dies nicht möglich ist, sollte der Weg über das MLI beschritten werden. Zudem ist eine Nichtaufnahme eines DBA nicht endgültig, da die Liste ergänzt werden kann, wobei hier eine erneute Zustimmung des Parlaments erforderlich ist.¹¹ Umgekehrt hat die Aufnahme in den Kreis der unter das Übereinkommen fallenden Steuern selbst dann noch keine Anpassung der Abkommen zur Folge, wenn der andere Staat das Abkommen ebenfalls notifiziert hat und inhaltliche Übereinstimmungen bestehen. Denn Deutschland hat den Vorbehalt nach Art. 35 Abs. 7 MLI geltend gemacht, so dass die Wirksamkeit des MLI für jedes DBA von einer gesonderten Notifikation abhängig ist, dass Deutschland die erforderlichen innerstaatlichen Gesetzgebungsverfahren abgeschlossen hat.

3. Zustimmung bedeutet Billigung der inhaltlichen Entscheidungen über Optionen und Vorbehalte

Zudem sind im zweiten Schritt **inhaltliche Entscheidungen** zu treffen: Das MLI enthält neben dem Mindeststandard Verpflichtung zur Schaffung einer Präambel entsprechend Art. 6 Abs. 1 MLI und zur Schaffung von Verständigungsverfahren entsprechend Art. 16 MLI zahlreiche weitere Regelungen, bei denen den Staaten Spielräume zukommen. In dieser Hinsicht ist zu insbesondere entscheiden, welche Optionen und Vorbehalte ausgeübt werden. Die Optionen und Vorbehalte sind dabei für alle erfasste DBA einheitlich auszuüben. Durch die Zustimmung zum Besonderen gelten im Übrigen mit Blick auf Teil VI des MLI: Dieser Teil gilt nur zwischen Vertragsparteien, die sich explizit für die Anwendung von Teil VI auf ihre unter das Übereinkommen fallenden Steuerabkommen entschieden haben. Er bringt für Deutschland keine weitreichenden Änderungen,¹² zumal der EU-Streitbeilegungsrichtlinie ohnehin Vorrang zukommt.

Bewertung: Diese Entscheidung hat die größte Tragweite: Während der Kreis der unter das Übereinkommen fallenden Steuerabkommen faktisch durch einen fehlenden Abschluss der erforderlichen Gesetzgebungsverfahren nach Art 35 Abs. 7 MLI auch nach Ratifikation des MLI verkleinert werden kann, sind die **Optionen und Vorbehalte nicht mehr erweiterbar**. Auch wenn das DBA-Anwendungsgesetz abweichende Regelungen vorsieht, bedeutet dies gegebenenfalls nur eine innerstaatliche Modifikation des DBA, oder mit anderen Worten: einen *treaty override*. Dieser ist zwar entsprechend der Entscheidung des Bundesverfassungsgerichts innerstaatlich grundsätzlich wirksam. Die völkerrechtliche Ebene wird dadurch aber, in Ermangelung einer Änderung des DBA, nicht berührt. Die Vorbehalte und Optionen erscheinen in ihrer derzeitigen Form allerdings im Ergebnis unkritisch, da sie der deutschen DBA-Politik entsprechen.¹³

Im Übrigen ist aber auch zu bedenken, dass entsprechend dem oben Ausgeführten **Optionen und Vorbehalte nach dem MLI durchaus änderbar** sind. Die Regierungsbegründung geht ersichtlich davon aus, dass eine Änderung der Optionen und Vorbehalte eines Zustimmungsgesetzes bedürfe:

*„Nach der Ratifikation lässt das Übereinkommen eine Erweiterung der Liste erfasster Steuerabkommen, die Einschränkung oder Rücknahme von Vorbehalten und unter bestimmten Voraussetzungen die Änderung von Auswahlentscheidungen oder Anbringen neuer Vorbehalte zu. **Da hierdurch jeweils völkerrechtliche Verpflichtungen der Bundesrepublik Deutschland im Bereich der Doppelbesteuerungsabkommen begründet oder geändert werden, ist für derartige Änderungen ein Bundesgesetz mit Zustimmung des Bundesrates erforderlich.**“¹⁴*

¹¹ BT-Drucks. 20/20939, S. 9.

¹² Vgl. Piotrowski, IStR 2018, 257.

¹³ Dazu näher BT-Drucks. 20/20939, S. 139 ff.; Bruns/Ismer, Reconstructing the treaty network, Branch Report Germany.

¹⁴ BT-Drucks. 20/20939, S. 10 [Hervorhebung nur hier].

Indessen ist die verfassungsrechtliche Rechtslage nicht vollständig klar. So ist bereits umstritten, ob die Einlegung von Vorbehalten der Zustimmung durch den Gesetzgeber erfordert.¹⁵ Indessen geht es hier noch um eine weitergehende Frage, nämlich, ob die Exekutive durch die Aufgabe eines Vorbehalts oder die Änderung einer Option der Zustimmung des Gesetzgebers einen neuen Gehalt beimessen darf, der zugleich die Steuergesetze ändert. Grundsätzlich können sich internationale Vertragswerke ohne Zustimmung des Gesetzgebers grundlegend ändern, wenn sich derartige Änderungen im Rahmen des Vertragstexts bewegen. Mit Blick auf die unklare Rechtslage empfiehlt es sich daher **klarzustellen, dass eine Änderung der Optionen und Vorbehalte nur dann möglich ist, wenn der innerstaatliche Gesetzgeber dem zugestimmt hat, da durch die Änderungen der Inhalt der Doppelbesteuerungsabkommen modifiziert wird.**¹⁶ Wenn man eine dahingehende Regelung nicht in das vorliegende Gesetz aufnehmen möchte, könnte man sie beispielsweise im MLI-Anwendungsgesetz vorsehen.

IV. Entscheidungen durch ein künftiges DBA-Anwendungsgesetz

Die jeweiligen DBA werden durch das MLI erst dann überlagert, wenn das MLI für das jeweilige unter das Übereinkommen fallende Abkommen **wirksam** geworden ist.¹⁷ Dabei ist zu beachten, dass Deutschland von der Möglichkeit des Art. 35 Abs. 7 MLI Gebrauch gemacht hat. Damit wird das MLI erst nach einer Notifikation gegenüber der OECD wirksam, dass alle erforderlichen innerstaatlichen Verfahren abgeschlossen sind. Dies wird in Deutschland mit Blick auf den Vorrang des Gesetzes dahingehend verstanden, dass die Änderung von Doppelbesteuerungsabkommen eine ausdrückliche Entscheidung des Gesetzgebers verlangt. Dazu ist ein MLI-Anwendungsgesetz vorgesehen, in dem die konkreten Modifikationen an den Steuerabkommen ausgeführt und deren Anwendung angeordnet werden.

Die Begründung des Regierungsentwurfs führt hierzu aus:

„Die Konkretisierung der Modifikationen, die sich aufgrund des Übereinkommens für die Anwendung eines erfassten Steuerabkommens ergeben, bleibt im Interesse von Rechtssicherheit und -klarheit einem zweiten gesetzgeberischen Akt vorbehalten.“¹⁸

Allerdings ist hier der **Zugewinn an Rechtssicherheit und Rechtsklarheit nicht zu überschätzen**, da zwei Ebenen zu unterscheiden sind. Das künftige DBA-Anwendungsgesetz stellt zwar innerstaatlich die Änderungen bindend fest. Völkerrechtlich sind die Entscheidungen aber bereits mit Ratifikation des MLI und der damit verbundenen Ausübung der Optionen und Einlegung von Vorbehalten grundsätzlich getroffen; es bleibt dann nur noch die Entscheidung, ob das MLI für das jeweilige Abkommen wirksam werden soll. Die Notifikation nach Art. 35 Abs. 7 MLI, dass alle innerstaatlichen Anwendungsvoraussetzungen vorliegen, erlaubt nicht, weitergehende Optionen und Vorbehalte auszuüben. Es erscheint im Ergebnis daher sogar denkbar, dass das Anwendungsgesetz und das MLI voneinander abweichen und die Rechtslage nach Völkerrecht und nach innerstaatlichem Anwendungsgesetz voneinander divergieren. Für die deutschen Behörden ist dann das innerstaatliche Anwendungsgesetz maßgeblich. Hingegen kann gerade in Schiedsverfahren, je nach konkretem Auftrag des Schiedsgerichts, durchaus die völkerrechtliche Lage maßgeblich sein.

¹⁵ Vgl. *Nettesheim*, in Maunz/Dürig, GG, Art. 59 Rn. 121 (Stand Februar 2020) mwN.

¹⁶ Vgl. auch *Nettesheim*, in Maunz/Dürig, GG, Art. 59 Rn. 136 (Stand Februar 2020): „Dem Gesetzgeber steht es frei, eine gesetzliche Regelung zu erlassen, mit der den Gubernativorganen aufgegeben wird, sich auf internationalem Parkett in bestimmter Weise zu verhalten. [Hervorhebung im Original]“

¹⁷ Der Bezug auf das jeweilige Abkommen folgt aus Art. 35 Abs. 1 MLI: „in Bezug auf ein unter das Übereinkommen fallendes Steuerabkommen wirksam“.

¹⁸ BT-Drucks. 20/20939, S. 8.

Bewertung: Das Auseinanderfallen von völkerrechtlicher und innerstaatlicher Rechtslage ist nach Möglichkeit zu vermeiden. Wenn man diese Prämisse teilt, ergibt sich zugleich, dass der Spielraum im Anwendungsgesetz vergleichsweise gering ist. Zwar sind Konkretisierungen denkbar. Diese betreffen als unilaterale Maßnahmen aber nur die innerstaatlich maßgebliche Rechtslage. Die völkerrechtliche Rechtslage wird von solchen Konkretisierungen hingegen nicht erfasst. In einer solchen Situation ist daher sorgfältig darauf zu achten, dass das Anwendungsgesetz von der Rechtslage des MLI nicht abweicht, ohne dass eine entsprechende Vereinbarung mit dem anderen Staat getroffen wird.

V. Zusammenfassung und Ausblick

Das MLI markiert keine radikale Abkehr von der hergebrachten deutschen Abkommenspolitik. Es bedeutet auch keinen Abschied vom System bilateraler DBA.¹⁹ Vielmehr werden Regelungen, die sich bereits vorher in von Deutschland geschlossenen Abkommen fanden, beschleunigt umgesetzt. Allerdings erscheinen aus Gründen der legislatorischen Klarheit und zur Vermeidung von Problemen der verschiedenen Sprachfassung trotz des damit verbundenen Verhandlungsaufwands Änderungen durch bilaterale Änderungsprotokolle grundsätzlich vorzugswürdig. Dementsprechend ist der von Deutschland verfolgte Ansatz, vergleichsweise wenige DBA als erfasste Abkommen zu melden, durchaus vernünftig.

Das MLI hat auch nur geringe Chancen als Nucleus einer neuen multilateralen internationalen Steuerrechtsordnung zu fungieren. Zwar lässt Art. 33 MLI Änderungsvorschläge am MLI zu. Diese bedürfen dann aber der Ratifikation durch die Vertragsstaaten. Durch das MLI wird auch keine internationale Organisation gegründet, auf die Hoheitsrechte übertragen würden und die dann im Wege von Sekundärrechtsakten gesetzgeberisch tätig werden könnte. Denn das Zustimmungsgesetz ist insoweit jedenfalls nicht bestimmt genug. Sollten etwa die Arbeiten der OECD zur Neuordnung der Besteuerungsrechte und zur Einführung einer globalen Mindestbesteuerung zu einem Konsens führen, könnten die erforderlichen Anpassungen der Doppelbesteuerungsabkommen daher in Deutschland nicht ohne Beteiligung der gesetzgebenden Körperschaften vorgenommen werden.

¹⁹ Kritisch *Brauner*, Intertax 2018, 6.

14.09.2020

Stellungnahme zur öffentlichen Anhörung des Finanzausschusses des Deutschen Bundestags am 16.09.2020 zum Gesetzentwurf der Bundesregierung zu dem Mehrseitigen Übereinkommen vom 24. November 2016 zur Umsetzung steuerabkommensbezogener Maßnahmen zur Verhinderung der Gewinnverkürzung und Gewinnverlagerung (BT-Drucksache 19/20979)

Christoph Trautvetter, Netzwerk Steuergerechtigkeit

Vorbemerkungen

Die internationalen Regeln zur Unternehmensbesteuerung und insbesondere die Regeln zur Vermeidung von Doppelbesteuerung werden oft für aggressive Steuervermeidung mit dem Ziel der doppelten Nichtbesteuerung missbraucht. Das Mehrseitige Übereinkommen war Teil des 2015 beschlossenen Aktionsplans gegen Gewinnverkürzung und Gewinnverlagerung (BEPS 1.0). Deutschland war 2017 einer der Erstunterzeichner. Ziel des Mehrseitigen Übereinkommens war es, umständliche bilaterale Verhandlungen zu vermeiden und eine schnelle und möglichst einheitliche und koordinierte Umsetzung der BEPS-Standards zu erreichen. Der Generalsekretär bezeichnete die Verabschiedung des Übereinkommens sogar als historischen Moment.¹ Der Gesetzesvorschlag der Bundesregierung widerspricht diesem Grundgedanken, weil er sehr spät kommt, nur wenige bilaterale Abkommen einschließt und von umfangreichen Ausnahmen Gebrauch macht – allen voran dem Bestehen auf bilateralen Abstimmungen mit jedem einzelnen Vertragspartner (Artikel 37 Absatz 5). Dies ist umso problematischer, weil die aktuellen Verhandlungen zu weiterführenden Reformen (BEPS 2.0) an mehreren Stellen erneut Änderungen an den Abkommen nötig machen werden.

Zum 1. Januar 2019 hatte Deutschland 96 bilaterale Doppelbesteuerungsabkommen abgeschlossen, mit 15 Ländern (wurde/wird) ein neues Abkommen verhandelt und mit 46 Ländern liefen Verhandlungen über Revisionen oder Ergänzungen. Unter den 96 Staaten finden sich neben den EU-Mitgliedsstaaten und den großen Volkswirtschaften eine Reihe der wichtigsten Steueroasen (z.B. Cayman Islands, Bermuda, Isle of Man, Mauritius, etc.) sowie 42 Länder mit niedrigem oder mittlerem Einkommen. Die Verhandlungsgrundlage des BMF und das Modell der OECD (im Unterschied zum Modell der UN) sehen u.a. einen eher restriktiven Betriebsstättenbegriff und geringe bis keine Quellenbesteuerungsrechte vor. Von Verfechtern der Abkommen wird dies gerne damit begründet, dass niedrige Steuern als Investitionsanreiz der Wirtschaftsförderung dienen. Dafür gibt es allerdings keine stichhaltigen Belege.² Die Umsetzung des Mehrseitigen Übereinkommens betrifft nur 14 der 96 Doppelbesteuerungsabkommen und ändert auch bei diesen 14 Abkommen nur einen Teil der problematischen Regeln (z.B. hybride Gestaltungen). Weil die Bundesregierung damit faktisch auf die Umsetzung der multilateralen Lösung ver-

¹ <https://www.oecd.org/tax/beps/remarks-at-adoption-ceremony-of-the-beps-treaty.htm>

² MISEREOR, GPF, Netzwerk Steuergerechtigkeit, Brot für die Welt und FES (Hrsg): Nachhaltige Entwicklung braucht Steuern - Deutsche Doppelbesteuerungsabkommen im Kohärenzcheck, November 2019. verfügbar unter: https://www.globalpolicy.org/images/pdfs/Briefing_Deutsche_Doppelbesteuerungsabkommen_DBA.pdf

zichtet, muss sie einen klaren Zeitplan und Vorschläge vorlegen, wie sie die im BEPS Projekt vereinbarten Maßnahmen gegen Gewinnverkürzung und Gewinnverlagerung (bilateral) umsetzen will.

Zu den einzelnen Punkten

Zeitpunkt: Von den 67 Erstunterzeichnern haben 43 Länder das Mehrseitige Übereinkommen bereits ratifiziert und umgesetzt (9 davon bereits 2018, 22 in 2019 und 12 in 2020). Selbst von den 27 Ländern die später unterzeichnet haben, haben 6 das Übereinkommen bereits umgesetzt. Deutschland ist hier spät.

Anwendungsbereich: Laut Gesetzesentwurf fallen nur 14 (von 96) Doppelbesteuerungsabkommen unter das Übereinkommen, 12 davon mit EU-Mitgliedsstaaten sowie mit Japan und der Türkei. Dies ist noch einmal weniger als die 35 ursprünglich vorgesehenen Abkommen. Laut Gesetzesentwurf waren in den anderen Fällen umfassendere Änderungen oder abweichende Ausnahmeregelungen nötig oder bilaterale Verhandlungen wären das schnellere, einfachere oder aus anderen Gründen vorzugswürdigere Verfahren. Eine so umfassende Beschränkung des Anwendungsbereichs widerspricht dem Geist des Übereinkommens, das einen weitgehend Verzicht auf bilaterale Verhandlungen erreichen sollte und eine möglichst einheitliche Umsetzung erreichen wollte.

Wirksam werden: Nur 12 (von 94) Ländern haben sich wie Deutschland dafür entschieden, dass das Abkommen nicht automatisch mit der Ratifizierung Gültigkeit erlangt. Anstatt dessen müssen die Änderungen für jedes einzelne bilaterale Abkommen in einem separaten (jeweils im Bundesrat zustimmungspflichtigen) Anwendungsgesetz ausgeführt und ggf. in einem Konsultationsverfahren abgestimmt werden (Artikel 35 Absatz 7). Der Gesetzesentwurf argumentiert mit Rechtssicherheit und -klarheit. Allerdings enthält der Gesetzesvorschlag immer noch keinen Zeitplan für die bilateralen Konsultationen und Verhandlungen.

Vorbehalte: Deutschland hat umfangreiche Vorbehalte genutzt und damit die Umsetzung des Mehrseitigen Übereinkommens stark eingeschränkt. Dies widerspricht insgesamt dem Geist einer möglichst einheitlichen Umsetzung des Übereinkommens, auch wenn nicht alle Vorbehalte gleich problematisch sind.

- Deutschland verzichtet auf die Maßnahmen gegen hybride Gestaltungen (Artikel 3 bis 5) und begründet dies mit technischen Problemen bzw. mit in der EU weitverbreiteter doppelter Ansässigkeit. Das macht alternative Lösungen gegen Missbrauch von hybriden Strukturen, wie z.B. bilaterale Abkommen oder die Umsetzung von ATAD 2 umso wichtiger.
- Deutschland entscheidet sich für die allgemeine Missbrauchsregel und schließt eine Anwendung der spezifischen Regeln nach US-amerikanischer Abkommenstradition aus (Artikel 7). Darüber hinaus setzt Deutschland die Regelungen zur Mindesthaltungsdauer für die Anwendung des Schachtelsatzes für Dividenden (Artikel 8) sowie Gewinne aus Veräußerung von unbeweglichen Vermögen (Artikel 9) und Betriebsstätten in Drittstaaten (Artikel 10) um. Das ist zu begrüßen. Deutschland sollte sich bemühen, diese auch auf andere Abkommen außerhalb des Anwendungsbereichs anzuwenden.
- Deutschland verzichtet weitestgehend auf die Maßnahmen gegen die missbräuchliche Vermeidung einer Betriebsstätte (Artikel 12 bis 15). Dies wird damit begründet, dass die Vorschriften nicht ausschließlich Fälle der künstlichen Vermeidung erfassen, sondern zusätzlich Besteuerungsrechte zu Lasten des Ansässigkeitsstaates verschieben. Diese Haltung ist vor allem für Ab-

kommen mit Entwicklungsländern (die nicht Teil des vorliegenden Übereinkommens sind) problematisch. Ihnen werden so – auch durch deutsche Unternehmen – oft wichtige Besteuerungsrechte vorenthalten.

- Deutschland ist eines von nur 30 Ländern, das sich für geheime Schlichtungsverfahren entscheidet (Artikel 18), die aus vielfältigen Gründen kritisiert werden.³ Andererseits beschränkt Deutschland über den Vorbehalt bei Artikel 28 Absatz 2 den Anwendungsbereich des Schlichtungsverfahrens.

³ Vergleiche z.B. Analyse zum Mehrseitigen Übereinkommen der BEPS Monitoring Group, verfügbar unter <https://static1.squarespace.com/static/5a64c4f39f8dceb7a9159745/t/5af4dc10f950b78091d69b0d/1525996565723/explanation-and-analysis-of-mc-beps-final-rev.pdf> (in Englisch)

Die hier vertretenen Auffassungen geben die Meinung des Verfassers wieder und sind kein offizieller Standpunkt des Netzwerks Steuergerechtigkeit.

Das Netzwerk Steuergerechtigkeit setzt sich für Transparenz auf den internationalen Finanzmärkten ein und lehnt Geheimhaltungspraktiken ab. Wir unterstützen faire Spielregeln im Steuerbereich und stellen uns gegen Schlupflöcher und Verzerrungen bei Besteuerung und Regulierung und gegen den Missbrauch, der aus diesen folgt. Wir fördern die Einhaltung von Steuergesetzen und lehnen Steuerhinterziehung, Steuervermeidung und all jene Mechanismen ab, die es Vermögenseigentümer*innen und –verwalter*innen ermöglichen, sich aus der Verantwortung gegenüber den Gesellschaften zu stehlen, von denen sie und ihr Wohlstand abhängen.

Das Netzwerk Steuergerechtigkeit betreibt den Blog Steuergerechtigkeit mit aktuellen Informationen zu Themen der Steuerpolitik.

Mail: info@netzwerk-steuergerechtigkeit.de

Homepage: www.netzwerk-steuergerechtigkeit.de

Blog: <https://www.netzwerk-steuergerechtigkeit.de/blog/>

Mitglieder des Netzwerk Steuergerechtigkeit:

Transparency International Deutschland
Forum Ökologisch-Soziale Marktwirtschaft
Kirchlicher Dienst in der Arbeitswelt (KDA-EKD)
WEED – Weltwirtschaft, Ökologie & Entwicklung
ver.di – Vereinigte Dienstleistungsgewerkschaft
Global Policy Forum

MISEREOR
Oxfam Deutschland
Attac Deutschland
Arbeitsgruppe Alternative Wirtschaftspolitik
Gewerkschaft Erziehung und Wissenschaft (GEW)

Dr. EKKEHART REIMER
 Universitätsprofessor
 an der Universität Heidelberg

IM BRÜHL 15
 69151 NECKARGEMÜND
 Tel. 06223 / 867 045 (privat)
 06221 / 54-7466 (dienstlich)
 0163 / 734 7348 (unterwegs)
 Mail: E.Reimer@gmx.de

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-Maßnahmen¹ – 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);

¹ 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 ATAD² 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 bitten³.

² 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).

³ 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 (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 angibt⁴ – 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 ausgeübt⁵.

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

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

⁵ 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 hierzulande 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 Mindesthaltfrist 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 wird⁶. 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.

⁶ 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 (14.09.2020).



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

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 vorzuzugswürdig, 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.*“¹).

Derzeit sind die Auswahlentscheidungen der Vertragspartner der vom Übereinkommen erfassten 14 DBA zum Teil noch vorläufig². 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.

¹ BT-Drucks. 19/20979, S. 8.

² 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.³ 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.⁴

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 Regierungsentwurf⁵ 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.

Petitum:

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 gelegen 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.

³ 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.

⁴ 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.

⁵ 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 ist⁶. 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 Regierungsentwurf⁷ 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 DBA⁸ aufgenommen bzw. ist sie bisher lediglich in zwei deutschen DBA vereinbart⁹.

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.

Petitum:

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.

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

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

⁸ Stand: 22. August 2013.

⁹ 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 Regierungsentwurfs¹⁰ 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“*.

¹⁰ 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 2017¹¹ 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.

Petition:

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 werden¹².

Petition:

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 abzustellen¹³. Es wird aber auch in der Literatur ein Ansatz des Buchwertes für möglich gehalten¹⁴.

¹¹ OECD-MK 2017, Commentary on Art. 13, Rn. 28.9.

¹² Vgl. Junkers, DStR 2019, S. 660.

¹³ 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.

¹⁴ 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 Immobilienkapitalgesellschaften¹⁵ wird zur Ermittlung der 50%-Immobilienquote ausdrücklich auf die Buchwerte abgestellt. Nach der Gesetzesbegründung zur Einführung der Norm¹⁶ sei ein Abstellen auf die Verkehrswerte zu aufwändig. Die Forderung des Bundesrates, in Übereinstimmung mit Art. 13 Abs. 4 OECD-MA auf die Verkehrswerte abzustellen¹⁷, wurde daher nicht umgesetzt. In der Stellungnahme des Bundesrates wurde bereits auf mögliche Verwerfungen bei unterschiedlichen Wertansätzen hingewiesen.¹⁸

Petition:

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 26.10.2018¹⁹ 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 Stundungsregeln²⁰ decken nicht alle möglichen Sachverhaltskonstellationen ab. Das DBA-Liechtenstein enthält in Protokoll Nr. 4 zu Artikel 13 z.B. eine solche Regelung zu Stundungsmöglichkeiten²¹ bei einer Entstrickungsbesteuerung.

¹⁵ Eingeführt durch das JStG 2018.

¹⁶ BR-Drucks. 372/18, S. 50.

¹⁷ BR-Drucks. 372/18 (B), S. 9.

¹⁸ 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.

¹⁹ BStBl. I 2018, 1104.

²⁰ Z.B. § 6 Abs. 5 Satz 3 Nr. 4 AStG.

²¹ 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 auf²².

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

²² Vgl. OECD-MK 2017, Commentary on Art. 5, Rn. 70.