

# 10.19

59. Jahrgang  
Oktober 2019  
Seiten 289–328

[www.StBpdigital.de](http://www.StBpdigital.de)

# StBp

## Die steuerliche Betriebsprüfung

### Fachorgan für die Wirtschafts- und Prüfungspraxis

#### Herausgeber

*Dr. Horst-Dieter Höppner*  
Vizepräsident des Bundesamtes  
für Finanzen a. D.  
Bonn

#### AUFSÄTZE

*Rechtsanwalt und Fachanwalt für Steuerrecht  
Dr. Jens-Peter Damas, Berlin*

Die praxisgerechte Verfahrensdokumentation

*Regierungsdirektor Dipl.-Finanzwirt (FH) Michael Bär,  
Nürnberg und Dipl.-Finanzwirt (FH) Erich Spensberger,  
München*

Das „Organschaftsmodell“ – ein zulässiges Steuerspar-  
modell zur Steueroptimierung?

*Steuerberater Hans Walter Schoor, Kemmenau*  
Umfang des Betriebsvermögens bei gewerblicher  
Betriebsverpachtung

*Rechtsanwalt und Steuerberater Dr. Günter Dreßler,  
München*

Neuerliche Einflüsse der OECD auf nationale und inter-  
nationale Steuergesetzgebungen, in DBA-Ländern oder  
im sonstigen Ausland – eine informative Übersicht

*Dipl.-Kfm. Detlef Pieske-Kontny, Berlin*  
Zum Vorlageverlangen nach § 147 Abs. 6 AO im Rahmen  
einer Außenprüfung bei einem Berufsheimnisträger

#### RECHTSPRECHUNG

*Richter am BFH Prof. Jürgen Brandt, München*  
Rechtsprechung im besonderen Blickpunkt der  
Außenprüfung

# Neuerliche Einflüsse der OECD auf nationale und internationale Steuergesetzgebungen, in DBA-Ländern oder im sonstigen Ausland

## – eine informative Übersicht

Rechtsanwalt und Steuerberater Dr. Günter Dreßler, München\*

### I. Einleitung und Überblick

Die OECD, die Organisation für wirtschaftliche Zusammenarbeit und Entwicklung, mit ihrem Zentralsitz seit 1949 im Schloss La Muette in Paris<sup>1</sup> und ihren breitgefächerten Analysen der Steuer- und Abgabenbelastungen im internationalen Vergleich stellt ihren Mitgliedstaaten mittels regelmäßiger Veröffentlichungen, häufiger aktualisierten Dokumentationen und ihren Studienergebnissen, u. a. zu „Revenue Statistics“, wertvolle Informationen im gesamtwirtschaftlichen Kontext zur Sicherung von makroökologischen Stabilitäten sowie zu deren nationalen Steuergesetzgebungen zur Verfügung.

Die OECD ist eine internationale Organisation und ein Zusammenschluss von gegenwärtig – über die Jahrzehnte angewachsenen – 36 aktiv mitarbeitenden Mitgliedstaaten,<sup>2</sup> hierbei insbesondere der G20-Staaten, die sich in besonderer Weise der Verwirklichung der Marktwirtschaft sowie der Demokratiegrundsätze einschließlich einer fairen Steuergesetzgebung verpflichtet fühlen. Die OECD bietet den Regierungen ihrer Mitgliedstaaten diverse Foren für eine enge Zusammenarbeit. Hier können letztere Erfahrungen austauschen und Lösungen für gemeinsame Probleme suchen und Vorschläge wie schriftliche Empfehlungen an sich selbst ausarbeiten. Sie bekennen sich zur fortlaufenden Überwachung der Ereignisse in ihren Mitgliedsländern sowie zu einer freien Marktwirtschaft, die von demokratischen Institutionen getragen wird und die erkannte Auswirkungen der wirtschaftlichen und sozialen Entwicklungen auf die Umwelt sowie auf das Wohl aller Bürger zum Ziel haben, besonders auf steuerrechtlichem Gebiet, z. B. durch Regelungen zur Vermeidung oder wenigstens zur Minderungen von Doppelbesteuerungen auf Einnahmen aus einem Quellenland im anderen Wohnsitzstaat des Empfängers.<sup>3</sup> Die OECD konzentriert sich überdies darauf, Regierungen auf der ganzen Welt (auch von Nicht-Mitgliedsländern) dabei zu unterstützen,

- deren Vertrauen in die unterschiedlichsten Märkte und Institutionen zu stärken,
- gesunde öffentliche Finanzen als Grundlage für ein zukünftig nachhaltiges Wirtschaftswachstum zu garantieren,
- die Produktivität und den Absatzmarkt ihrer Wirtschaft und Industrie zu steigern
- die Warenströme wie die Finanzabläufe zu beobachten und zu verbessern
- Vorkehrungen für Exportkredite oder zur Behandlung von Kapitalbewegungen zu treffen
- die Spielregeln für eine effektive internationale Zusammenarbeit zu beachten

- die technologische Weiterentwicklung von aufstrebenden Volkswirtschaften und neuerer Wachstumsquellen durch Innovation, umweltfreundliche Strategien zu fördern,
- Arbeitnehmer jeden Alters die erforderlichen Fähigkeiten erwerben zu lassen, um in ihren unterschiedlichen Erwerbstätigkeiten von morgen produktiv und zufriedenstellend arbeiten zu können.

Nach eigener Einschätzung der OECD beruht ihre Glaubwürdigkeit auf gegenseitigem Vertrauen, auf bewiesener Integrität, auf ständiger Transparenz in ihrem breitangelegtem Handeln, ihren

\* Bis zu seiner, auf eigenem Wunsch etwas vorgezogenen Pensionierung war der Autor Bundesbeamter in leitenden Funktionen in der Bundesfinanzverwaltung, u. a. Gruppenleiter für „Internationales Steuerrecht“ in der Bundesbetriebsprüfung im ehemaligen „Bundesamt für Finanzen“, dem heutigen „Bundeszentralamt für Steuern“ (BZSt), beide mit Sitz in Bonn, sowie mehr als 25 Jahre lang nebenberuflich Vortragender im „Internationalen Steuerrecht“ an der Bundesfinanzakademie des BMF. Der Autor hat im „Völkerrecht“ promoviert, daher seine Anmerkungen im Text auch hierzu. – Zur prüfungsfreien Zulassung von ehemaligen Finanzbeamten in herausgehobenen Funktionen als „Steuerberater“ vgl. § 38 Abs. 1 StBerG sowie die ausführliche Begründung hierzu im BFH-Beschluss v. 25. 10. 2007 VII B 55/07, BFH/NV 2008, 411. – Seither ist der Verfasser in München als RA/StB tätig (s. u. a. [www.langenmayr.de](http://www.langenmayr.de) oder Kanzlei Dr. Langenmayr und Partner m.b.B, München), seit längerem noch freiberuflich.

- 1 Die OECD bezeichnet sich offiziell als: „Die Mission der Organisation für wirtschaftliche Zusammenarbeit und Entwicklung“ (OECD); diese dient der Förderung von Maßnahmen zur Verbesserung des wirtschaftlichen und sozialen Wohlbefindens der Menschen auf der ganzen Welt; Verbindungsbüros der OECD bestehen in Berlin, Mexico-Stadt, Tokio und Washington.
- 2 Diese sind in alphabetischer Reihenfolge (Stand Frühjahr 2019): Australien, Belgien, Dänemark, Deutschland, Europäische Gemeinschaft, Finnland, Frankreich, Griechenland, Großbritannien, Irland, Island, Israel, Italien, Japan, Kanada, Litauen, Lettland, Luxemburg, Mexiko, Neuseeland, Niederlande, Norwegen, Österreich, Polen, Portugal, Schweden, Schweiz, Slowakische Republik, Slowenien, Spanien, Südkorea, Tschechische Republik, Türkei, Ungarn sowie die Vereinigten Staaten (USA); Kolumbien wurde lt. OECD-Pressemitteilung vom Mai 2018 dazu aufgerufen, ebenso Mitglied zu werden; darüber hinaus arbeitet die OECD eng mit wichtigen Schwellenländern zusammen, wie China, Indien und Brasilien sowie einer Reihe von aufstrebenden Volkswirtschaften in Afrika, Asien, Lateinamerika und der Karibik.
- 3 Mögliche „Doppelbesteuerungen“ von Erträgen aus dem Wohnsitzland und zugleich dem Quellenstaat unterliegen grundsätzlich *keinem* staatlichem oder gar völkerrechtlichem Verbot, vgl. BFH v. 31. 5. 2006 II R 66/04, BFH/NV 2007, 350 oder BStBl. II 2007, 49 oder DStR 2006, 2299, mit Hinweis auf frühere BFH-Rechtsprechung hierzu, sowie des BVerfG., aber auch auf EUGH-Rechtsprechung (s. EuGH v. 8. 12. 2011 C-157/10, „Banco Bilbao“, IStR 2012, 152), letztere wegen des EU-Grundsatzes der „Freiheit des Kapitalverkehrs“, auch bezüglich eines Schutzes der „Europäische Grundfreiheiten“; im Urteil des EUGH v. 24. 10. 2018 C-602/17, „Sauvage & Lejeune“ weist der EUGH – für den EU-Bereich – auf die alleinige Zuständigkeit der EU-Mitgliedstaaten für eine (gewollte) Beseitigung von Doppelbesteuerungen hin (z. B. durch den Abschluss von sog. DBA).

Analysen und Empfehlungen, sowie auf dem Erkennen von kurz- oder langfristigen oder auch auf neu aufkommenden Herausforderungen.<sup>4</sup>

Sog. Doppelbesteuerungsabkommen (DBA) haben das primäre Ziel, mögliche Doppelbesteuerungen von Einnahmen aus grenzüberschreitenden Aktivitäten von Steuerpflichtigen mit Sitz, Wohnsitz oder gewöhnlichem Aufenthalt in dem einen oder anderen Vertragsstaat zu vermeiden. Neben dem Erfordernis nach demselben Steuerobjekt beinhaltet der Begriff einer Doppelbesteuerung, dass derselbe Steuerpflichtige durch die nationale Abgabenhöhen in beiden DBA-Vertragsstaaten für denselben Besteuerungszeitpunkt überschneidend zu einer vergleichbaren Ertragssteuer herangezogen wird.<sup>5</sup> Doppelbesteuerungsabkommen verteilen die Besteuerungsrechte zwischen den Staaten, d. h. sie lassen keinen eigenständigen Steueranspruch entstehen, sondern weisen bei bestehenden konkurrierenden Steueransprüchen zwischen verschiedenen souveränen Staaten das Besteuerungsrecht jeweils nur einem der beteiligten Staaten zu, um doppelte Besteuerungen von Einkünften zu vermeiden. Die von der Bundesrepublik Deutschland abgeschlossenen oder revidierten DBA<sup>6</sup> orientieren sich in den Formulierungen und inhaltlich an den Empfehlungen am Text des OECD-Muster-DBA (OECD-MA).

Durch entsprechende Gestaltungen ist jedoch auch über derartige DBA-Regelungen hinaus eine Nichtbesteuerung von bestimmten Einkünften aus grenzüberschreitenden Aktivitäten möglich. Die OECD hat sich daher ferner auch hierzu zum Ziel gesetzt, Schutzmaßnahmen gegen derartige Gestaltungen aufzuzeigen, die zu Nichtbesteuerungen führen könnten, so u. a. durch ihrer Aktionsplan mit 15 verschiedenen, in den Mitgliedstaaten konkret umsetzbaren Maßnahmen zur Bekämpfung von Gewinnkürzungen und von Gewinnverlagerungen über die Grenzen (sog. BEPS = Base Erosion and Profit Shifting, v. 5. 10. 2015). Übergeordnetes Ziel war und ist dabei, dass die Besteuerung am Ort der tatsächlichen wirtschaftlichen Wertschöpfung einer unternehmerischen Tätigkeit erfolgen soll und künstliche Verlagerungen von steuerpflichtigen Einkünften mit dem alleinigen Ziel der Steuerersparnis nicht mehr toleriert werden sollen.<sup>7</sup>

Die Mitgliedergemeinschaft der OECD hat sich zusammen mit Nichtmitgliedländern und zugelassenen Fachexperten (aus insgesamt 62 Ländern) zu allen 15 Aktionspunkten auf konkrete und umsetzbare Empfehlungen verständigt, ein nahezu beispielloser Erfolg für eine enge länderübergreifende Abstimmung und gemeinsame verfolgte, zukunftsweisende internationale Steuerpolitik, zur Minderung der Bedrohungen für die Steuereinnahmen, die Steuersouveränität und die Steuerfairness. Die Anzahl der Staaten, die sich inzwischen zu den Empfehlungen des BEPS-Projekts bekannt und umgesetzt haben, ist auf mehr als 90 gestiegen, einschließlich so mancher Entwicklungs- und Schwellenländer.<sup>8</sup>

Darüber hinaus bestehen in den nationalen Besteuerungsrechten häufig auch unilaterale Maßnahmen zu steuerliche Entlastungen im Einzelfall, die dann Anwendung finden, wenn zwischen zwei Staaten kein DBA oder ein anderes Abkommen abgeschlossen wurde, das die Steuerlast in geeigneter Weise mindern soll.

## II. OECD-Initiative für einen fairen internationalen Steuerwettbewerb

Im Juli 2013 haben die G20-Finanzminister und Notenbankgouverneure einen Aktionsplan der OECD zur Bekämpfung von Gewinnkürzungen und Gewinnverlagerungen multinational tä-

tiger Unternehmen über die Grenzen mit einem umfassenden Maßnahmenkatalog zu steuerschädlichen Wettbewerben verabschiedet, abgekürzt „BEPS“ genannt. Ziel ist die Erhaltung der Wettbewerbsfähigkeit der teilnehmenden Staaten bei gleichzeitiger Sicherung der ihnen national-gesetzlich, abkommensrechtlich nach DBA oder bei fehlenden DBA-Abschlüssen nach international üblichen steuerrechtlichen Gesichtspunkten (Standards) zustehenden Steuereinnahmen, um trotz der vielfältigen Sonderprobleme in den Steuerrechtsordnungen der einzelnen Staaten größtmögliche Vereinheitlichungen bei bilateral aufkommenden Doppelbesteuerungen zu erzielen, und dies auf Seiten der OECD nur als Empfehlungen und Abfassungs-, Formulierungs- wie Auslegungshilfen gedacht, bei konkreten Verhandlungen sind sie aber weitgehend als Verhandlungsgrundlagen und erwünschte verbale Vorschläge recht begehrt.

Dies bedeutet auch, dass immer dann, wenn Standardformulierungen der OECD in einem konkreten DBA wiederkehren, man die OECD-Vorgaben als Rechtsquelle schnell erkennen kann. Von der rechtlichen Seite her wird dabei unterstellt, dass Staaten, die solche Textvorschläge der OECD übernehmen, sich damit zugleich zu der Richtigkeit solcher, von der OECD publizierten Erläuterungen nach sicherlich manches Mal langem Ringen und einer Motivforschung bekennen.

Ein Großteil der Neuerungen durch das wichtige Update des OECD-MA im Juni 2017, sowie in Angleichung hieran des OECD-MK, betrifft die im Rahmen des vorerwähnten „BEPS-Projektes“<sup>9</sup> notwendig gewordenen Anpassungen, auch seitens der OECD-Vorgaben. Hierbei galten als Auslöser dieser Updates vorrangig dessen

- Aktionspunkt 2 (Verhinderung von Steuervorteilen durch hybride Gestaltungen)
- Aktionspunkt 6 (Missbrauch von DBA-Gestaltungen)
- Aktionspunkt 7 (Verhinderung der Vorgabe von unwirklichen Betriebsstätten) sowie
- Aktionspunkt 14 (Verbesserungen von Streitbelegungsmechanismen).

4 Ihr Spektrum u. a.: Fragen der Beschäftigung, Bildung, Einkommensverteilung, Entwicklungszusammenarbeit, Gesundheit, Handelsarten, Innovationen, Konjunktur, Landwirtschaft, Lebensqualität, Migration, Produktivität, Renten, Steuern, und Umwelt.

5 Dies bedeutet für die Gefahr von abzuwendenden Doppelbesteuerungen auf den Gebieten der Steuern vom Einkommen und vom Vermögen folglich: Unterschiedliche nationale Steuerhöhen, Identität des Steuersubjektes, Identität des Steuerobjektes, Identität der Steuerart sowie Identität des Steuerzeitpunktes.

6 Diese sind inzwischen über 100 DBA (vgl. die Auflistung in BMF v. 17. 1. 2018 IV B 2 – S 1301/07/10017-09, BStBl. I 2018, 239).

7 Vgl. auch Dreßler, breitangelegtes Fachbuch zu: Gewinn- und Vermögensverlagerungen in Niedrigsteuerländer und ihre steuerliche Überprüfung, Luchterhand-Verlag, 4. Aufl. 2007, 1027 S., mit noch heute durchaus wertbaren Länderbeschreibungen, mit Bp-Praxis-bezogenen Auflistungen von typischen Gestaltungen über die Grenzen, mit Beispielen, mit Tabellen, mit Übersichten, mit Gesetzesauszügen sowie mit vielen Rechtsprechungs- und Literaturhinweisen.

8 Näheres hierzu vgl. das BMF-Statement v. 7. 6. 2017 zu „Das BEPS-Projekt von OECD und G 20“, <https://www.bundesfinanzministerium.de/Content/DE/Standardartikel/Themen/Steuern/2017-06-07-beps-gewinnkuerzung-und-gewinnverlagerung.html>, abgerufen am 16. 7. 2019.

9 Näheres zu BEPS = Abkürzung für „Base Erosion and Profit Shifting“, so von der für Steuerfragen zuständige Task Force der OECD bezeichnet; von Herrn MR M. Wichmann (vom Steuerreferat IV B 2 des BMF) finden sich eine Reihe praktischer Hinweise des BMF auf dessen Website bzw. im Internet zum deutschen „IFA Symposium v. 6. 7. 2017“ über das „Multilaterale Instrument (BEPS AP 15), OECD-Papier v. 7. 6. 2017 zur Anpassung des „OECD-Musterabkommen & OECD-Kommentar“ an die BEPS-Aktions-Vorgaben, [https://www.ifa-deutschland.de/app/download/8162764/4+Wichmann-DBA\\_Update\\_IFA\\_Sym\\_2017.pdf](https://www.ifa-deutschland.de/app/download/8162764/4+Wichmann-DBA_Update_IFA_Sym_2017.pdf), abgerufen am 16. 7. 2019.



Auch wurden dabei frühere Ansässigkeitskonflikte bei juristischen Personen, so zwischen ihrem Sitzstaat und dem Geschäftsleitungsland geregelt, und zwar entsprechend den Empfehlungen aus dem vorgenannten „BEPS Aktionsplan Nr. 7“ zu Gunsten des Sitzes der nachweisbar „tatsächlichen Leitung“ einer solchen Vertriebs-Zweigniederlassung im anderen DBA-Land sowie – last but not least – auch gem. den sog. „Methodenartikeln“ 6 Abs. 2, 8 Abs. 1 und 13 Abs. 3 hinsichtlich der Besteuerung von internationalen, grenzüberschreitend agierenden Schiff- und Luftfahrtunternehmen.

### III. Neue Anzeigepflichten nach der (deutschen) Abgabenordnung für Finanzinstitute

Im Rahmen des neuen Steuerumgehungsbekämpfungsgesetzes v. 23. 6. 2017 (StUmgBG, BGBl. I 2017, 1682) zur Erhöhung der allgemeinen steuerlichen Transparenz sowie zu erweiterten Mitwirkungspflichten von Steuerpflichtigen und von Dritten als Ausfluss des OECD-Aktionspunktes aus 2014 wurden mit Wirkung v. 1. 1. 2018 die Anzeigepflichten bei Auslandssachverhalten nach § 138 AO i. V. m. § 32 Abs. 1 EGAO, und in § 138b AO speziell für inländische Finanzinstitute, insbesondere bei grenzüberschreitend gehaltenen Beteiligungen, spürbar erweitert und u. a. die Meldepflicht zu Auslands-Beteiligungen auf nunmehr 10 % (früher 25 %) abgesenkt. Auch sind seither danach von Steuerpflichtigen und auch von Dritten die wirtschaftlichen Betätigungen der Unternehmen im Ausland, an denen man beteiligt ist, sowie eine vollständige oder teilweise Veräußerung einer solchen Beteiligung im Ausland anzuzeigen.<sup>10</sup>

### IV. Steuerrechtlich ausgerichtete Organe und Arbeitsweisen der OECD

#### 1. Allgemeines

Neben der Gesamtgeschäftsleitung, des Generalsekretariats (u. a. zuständig für Analysen, Vorschläge, Statistiken und Empfehlungen auf dem Gebiet der internationalen, wachstumsfördernden Steuer- und Fiskalpolitik) und des Rates (Gremium der 36 Mitgliedstaaten und Vertreter der EU-Kommission als Strategische Führung und Aufsicht, auch bei Steuergesetzgebungen) unterhält die OECD eine Reihe von Ausschüssen,<sup>11</sup> Arbeitskreisen und Fachexpertengruppen, die Konzepte und Vorgaben als gesetzgeberische „Empfehlungen“ ausarbeiten und mitglieders- bzw. landesbezogen die Fortschritte in deren verschiedenen Tätigkeitsbereichen überwachen. In diesen Ausschüssen findet die eigentliche und fokussierte, zielorientierte Facharbeit der Organisation der OECD statt. An manchen dieser Gremiumssitzungen nehmen auch von der OECD eingeladene Vertreter von Nicht-Mitgliedern sowie private Fachexperten als Beobachter und erwünschte Diskussionsbeteiligte teil.

#### 2. Finanzierungen und Entlohnungen innerhalb der OECD-Organisation

Die Organisation „finanziert“ sich aus Beiträgen der Mitgliedstaaten, also letztlich aus deren Steuermitteln. Das konsolidierte OECD-Budget (Haushaltspläne I und II – Financial Statements of the Organisation for Economic Cooperation and Development) betrug für 2018 rd. 375 Mio. EUR und wird von den Mitgliedstaaten nach einem von ihrer Wirtschaftskraft abhängigen Beitragsschlüssel ausgestattet (die Bundesrepublik Deutschland ist danach mit 7,4 Prozent der Gesamtsumme, folglich mit

rd. 27,75 Mio. EUR, involviert). Die Höhe der aktuellen OECD-Budgets und ihre Arbeitsprogramme werden von den Mitgliedsländern für jeweils zwei Jahre festgelegt.

Die OECD erstellt regelmäßig Jahresabschlüsse auf der Grundlage von IPSAS aus 2014.<sup>12</sup> Das Management der Organisation, die Budgetierungen sowie die Planungen der OECD sind ergebnisorientiert angelegt und nach internationalen Maßstäben von der Zahlung von Steuern befreit, die sich auf ihre eigenen Erträge und Aufwendungen beziehen.

Die Jahresbezüge von Festangestellten dieser anerkannt „Internationalen Institution“ sind in den meisten Mitgliedstaaten gem. den mit ihnen getroffenen (üblichen) Abkommen über diplomatische Vorrechte und Immunitäten von einer OECD-eigenen und von möglichen nationalen Einkommensteuern befreit. Ihre späteren Pensionsansprüche in ihre Arbeitgeberin müssen sie allerdings durch laufende Lohnanteils-Zahlungen i. H. v. 9,3 % ihrer Gehälter in einen Altersversorgungsfond der OECD vorausfinanzieren.

#### 3. Der Steuerausschuss der OECD

Fachexperten von Mitgliedstaaten und eingeladene Repräsentanten von Nicht-Mitglied-Ländern erarbeiten zu vielseitigen Steuerthemen und zur internationalen Steuerpolitik „Vorgaben“ und „Empfehlungen“, insbesondere zur Bekämpfung von Strategien zu Steuervermeidungen oder gar von Steuerhinterziehungen, zu deren gewünschten Umsetzungen in staatlich-interne gesetzliche Regelungen oder in bilaterale Abkommen mit anderen Staatsgebilden in allen hierzu entschlossenen Ländern.

Hierzu unterhält der Steuerausschuss 5 ständige Arbeitsgruppen und zeitweise Sondergremien (u. a. mit den Leitern von Steuerverwaltungen von Mitgliedsstaaten und Nichtmitgliedsländern sowie mit eingeladenen Fachexperten), beispielsweise zur Ausarbeitung von Leitlinien und Richtlinien, Gesetzesentwürfen und DBA-Vorgaben, erstellt sog. Verständlichkeits-Analysen sowie sog. rote oder schwarze Listen von erkannten typischen Steueroasen. Herausragende Programme sind hierbei u. a. Dauerthemen, wie

- das Spektrum der internationalen Steuerpolitik, der Handels- und Investitionsströme
- steuerschädlicher Wettbewerb über die Landesgrenzen
- das OECD-Musterabkommen zur Vermeidung oder Minderung von Doppelbesteuerungen (OECD-MA), mit regelmäßigen Updates
- die Kommentierungen der einzelnen Methoden-Artikel des OECD-MA im OECD-Musterkommentar (OECD-MK), ebenso mit regelmäßigen Updates
- Verrechnungspreisgestaltungen oder Kostenumlagen über die Grenzen bei verbundenen Unternehmen
- Zweifelsfragen zum üblich gewordenem elektronischen Geschäftsverkehr (s. Zwischenbericht der OECD hierzu aus 2018)

10 Näheres hierzu vgl. Anm. von Schmidt/Ruckes, „Das Steuerumgehungsbe-kämpfungsgesetz – Hintergrund, Inhalte und Praxisaspekte“, IStR 2017, 473 sowie von v. Schweinitz/Schneider- Deters, „Das Steuerumgehungsbe-kämpfungsgesetz – Retourkutsche des Gesetzgebers auf die „Panama Papers“, in IStR 2017, 344.

11 So z. B. im Finanzbereich: Der „Steuerausschuss“, der „Entwicklungshilfeaus-schuss“, der „Beratende Ausschuss für Wirtschaft und Industrie (BIAC)“ oder das „Internationale Verkehrsforum (ITF)“.

12 IPSAS = International Public Sector Accounting Standards bzw. für öf-fentlichen wirtschaftlich tätigen Unternehmen: International Financial Reporting Standards (IFRS); beide sind in englischer Version (in offiziellen Übersetzungen auch in Spanisch, Französisch und Deutsch) auf die spezifi-schen Bedürfnisse von Organisationseinheiten des öffentlichen Sektors sowie als internationale Rechnungslegungsstandards für öffentliche Verwaltungen (OECD, NATO, EU, Schweizer Regierung, ab 2010 auch UNO, aktualisierte Standards von 2014) ausgerichtet.

- Kernfragen im Zusammenspiel der Staaten mit den Steuerverwaltungen anderer Länder, u. a. auf dem Gebiet der „Durchsetzung von abgeschlossenen oder revidierten DBA“
- Sektor von Auskunftsaustauschen (Einzelauskünfte auf Nachfrage oder automatisch per elektronischer Medien)
- Richtlinien-Vorschläge zur erwarteten Digitalsteuer auf Erträge aus der Erbringung bestimmter digitaler Dienstleistungen (so Europäische Kommission, Richtlinienvorschlag, COM(2018), 148 final v. 21. 3. 2018)
- Erstellen und Aktualisierung von aussagekräftigen Analysen und von vergleichenden Steuerstatistiken.<sup>13</sup>

In die Zukunft weisende Empfehlungen des Steuerausschusses der OECD werden mit ziemlicher Sicherheit sein, weltweite Auswirkungen

- der US-Steuerreform auf die internationale Unternehmensbesteuerung vom Dezember 2017 (z. B. zur Senkung des Steuersatzes, Abschaffung der Alternative Minimum Tax, Änderung der Verlustberücksichtigungsregelungen, Änderungen der Zinsabzugsbeschränkung, zur Abschreckung: Abzugsverbote für gewisse hybride Gestaltungen – allesamt dort gültig ab dem 1. 1. 2018),
- der International Compliance Assurance Programme (ICAP) der OECD v. 23. 1. 2018 (verbesserte Risikoabschätzung der Finanzverwaltungen bei Verrechnungspreisabsprachen zwischen multinationalen und weltweit operierenden Unternehmen sowie zu Betriebsstätten-Begründungen in anderen Ländern),
- des gewollten Brexit-Austritts des Kernlandes Großbritannien, Schottlands und Nordirlands aus der EU (in Deutschland gilt hierzu bereits das Brexit-Steuerbegleitgesetz v. 28. 1. 2019 [Brexit-StBG]<sup>14</sup>).

Last but not least unterhält der Steuerausschuss im Osten Europas, in Wien und Budapest, sowie in Südkorea eigene Büros mit Sitzungen von Expertengruppen, um auch diese beiden Regionen der Erde besser in die OECD-Grundsätze zur internationalen Steuerpolitik einbinden zu können.

#### 4. OECD-Musterabkommen als bloße „Empfehlungen“ zum Abschluss oder zur Revision von bilateralen DBA

Als sog. „Vertragsgrundlagen“ zum Abschluss neuer oder einer Revision bestehender Abkommen zur Vermeidung von Doppelbesteuerungen auf dem Gebiet der Steuern vom Einkommen und vom Vermögen verstehen sich die Vorgaben der OECD in den regelmäßig aktualisierten Texten der OECD-Musterabkommen (abgekürzt als OECD-MA).

Die OECD-Musterabkommen (OECD-MA) zur Vermeidung von Doppelbesteuerungen bei Einkommen oder Vermögen in den verschiedensten Neufassungen sind keine eigenständigen Abkommen, sondern bilden als OECD-Empfehlungen grundsätzlich nur die Basis für die weltweit inzwischen mehr als 3000 abgeschlossenen zwischenstaatlichen Doppelbesteuerungsabkommen (DBA).<sup>15</sup> Die zeitlich versetzt überarbeiteten Fassungen der OECD-Musterabkommen gelten daher als vom „Steuerausschuss der OECD“ erarbeitete oder später überarbeitete bloße Vorschläge bzw. Empfehlungen zur Ausgestaltung von neuen oder zu revidierenden bilateralen DBA.

Ab und zu können in Form von Sonderregelungen auch Unterschiede zwischen dem OECD-MA und dem mit einem anderen Staat einschlägig ausgehandelten DBA bestehen, sodass dann eine Heranziehung der entsprechenden Fassung dieses Musterabkommens und seiner Kommentierungen durch den Steuerausschuss der OECD aufklärend hilfreich sein kann.

Die von der Bundesrepublik Deutschland aktuell mit mehr als 100 Staaten abgeschlossenen DBA<sup>16</sup> orientieren sich im Großen und Ganzen inhaltlich an den Fassungen in den OECD-MA, und dies als Empfehlungen des Rates der OECD als Exekutiv-Organ dieser weltweit anerkannten Institution den (meisten) Ländern gegenüber als ihre Mitgliedstaaten. Als per Anwendungsgesetze in das nationale Recht transformiertes Recht gehen diese DBA dem jeweiligen national erlassenen Steuerrecht vor, in Deutschland z. B. gem. § 2 Abs. 1 AO.

Solche bilateralen Übereinkommen beinhalten Begriffsbestimmungen und weisen in den einzelnen Methoden-Artikeln den beteiligten beiden Staaten die Besteuerungsrechte voll oder nur anteilig zu. Die Vertragspartner schränken darin lediglich ihr originäres Besteuerungsrecht zur Erreichung des Ziels solcher DBA ein, der Vermeidung von Doppelbesteuerungen auf Gebieten des Ertragssteuerrechts (sog. Vermeidungsnormen). Die steuerlichen Hoheitsbefugnisse der jeweiligen DBA-Abschlussländer zur Erhebung von Steuern in ihrer vollen gesetzlichen Höhe oder unter Teilverzicht hierauf oder gar abweichend von vorgegebenen DBA-Regeln (sog. Treaty overriding) bleiben hierbei unberührt.

Neben dem Abschlussziel von DBA, einer zwischenstaatlich verbindlichen Absprache zur Vermeidung von Doppelbesteuerungen, sollen die Besteuerungsrechte zwischen den Vertragsstaaten dabei jeweils so vereinbart und aufrechterhalten oder sogar durch einseitige Besteuerungsverzichte gemindert werden, dass beide Länder an der Besteuerung des wirtschaftlichen Ergebnisses in angemessenem Umfang beteiligt bleiben (Verteilungsnormen). Maßstab für eine solche „angemessene Verteilungsstrategie“ ist der Grad der Verbundenheit, welche die wirtschaftliche Betätigung zum Territorium des jeweiligen Vertragsstaates ausmacht.

Bei diesen Abschluss- oder Revisionszielen treten, wie bereits erwähnt, begleitend ebenso Maßnahmen zur Bekämpfung von nationalen sowie internationalen Steuervermeidungsplanungen und fokussiert von Steuerverkürzungen. Auch hierbei spielen die Regelungen in den abgeschlossenen DBA eine wichtige Rolle und stehen die OECD-MA-Vorgaben in aller Regel hierzu Pate.<sup>17</sup> Neuere oder revidierte DBA zwischen der BRD und ausländischen Staaten tragen daher zu diesen Zwecken immer häufiger die ergänzte Überschrift: „Abkommen zur Vermeidung der Doppelbesteuerung und zur Verhinderung der Steuerverkürzung auf dem Gebiet der Steuern vom Einkommen und vom Vermögen“.

13 Näheres vgl. *Schwenke/Krabbe* in Wassermeyer, Komm. „Doppelbesteuerung“, Beck'sche Steuerkommentare, Bd. I, MA, Vor Art. 1 Rz. 156 bis 166.

14 Sog. Brexit-Steuerbegleitgesetz (Brexit-StBG) – Gesetz über steuerliche und weitere Begleitregelungen zum Austritt des Vereinigten Königreichs Großbritannien und Nordirland aus der Europäischen Union v. 28. 1. 2019, BGBl. I 2019, 357.

15 Zum Thema: „150 Jahre DBA – Fit for Purpose?“ hielt das BMF in Berlin am 08. 05. 2019 ein 6. *Symposium zur Internationalen Steuerpolitik* als Herausforderung der deutschen und internationalen Abkommens-Strategie auf den Grundlagen der OECD-Vorgaben ab; demzufolge wurde am 16. 4. 1869 in Berlin das erste DBA Deutschlands zwischen dem damaligen Königreich Preußen und Sachsen unterzeichnet.

16 Vgl. den Stand der DBA u. anderer Abkommen der BRD in 2019, BMF v. 17. 1. 2019 IV B 2 – S 1301/07/10017-10 (Dok.-Nr. 2019/0034 103), BStBl. I 2019, 31; ab dem tatsächlichen Brexit sind das Vereinigte Königreich und Nordirland aus steuerrechtlicher Sicht als Drittstaaten zu behandeln, mit der Folge, dass steuerliche Vorgaben der EU (z. B. die Mutter-Tochter-, Zins-, Lizenz-, Amtshilfe- oder Fusions-Richtlinie) bzw. deren Übertragung ins deutsche Recht nicht mehr angewendet werden können; der deutsche Gesetzgeber will mit dem Brexit-Steuerbegleitgesetz (Brexit-StBG) verhindern, dass der Brexit für die inländischen Steuerpflichtigen nachteilige Rechtsfolgen auslöst.

17 Hinweis: Neben den OECD-MA in ihren upgedateten Fassungen gibt es noch weitere sog. Musterabkommen, wie bspw. das „UN-MA“, das „US-MA“ sowie das „MA der Andenstaaten“.

Die jeweils aktualisierten OECD-MA-Texte, so zuletzt i. d. F. des Update von 2017, lassen sich als DBA-Vorgaben in folgende Abschnitte gliedern (allgemeine und besondere Begriffsbestimmungen, konkrete Besteuerungs- und Zuteilungsnormen sowie allgemeiner gehaltene Schlussvorgänge, Schlussbestimmungen):

- Geltungsbereiche für Personen oder andere Rechtsträger<sup>18</sup> (Art. 1 OECD-MA)
- Geltungsbereiche nach Steuerarten (Art. 2 OECD-MA),
- Begriffsbestimmungen (Art. 3, 4 u. 5 OECD-MA), so u. a. zu
  - generellen DBA-Begriffen (Art. 3 OECD-MA)
  - Ansässigkeiten (Art. 4 Abs. 1 OECD-MA)
  - Doppelansässigkeiten (Art. 4 Abs. 2 OECD-MA)
  - Betriebsstätten im anderen DBA-Land (Art. 5 OECD-MA)
  - Steuerbefugnis-Zuteilungsnormen nach Steuerarten (Art. 6–22 OECD-MA), so speziell zu Einkünften aus
    - unbeweglichem Vermögen (Art. 6 OECD-MA),
    - Unternehmensgewinnen (Art. 7 OECD-MA),
    - Internationale Seeschifffahrt (Art. 8 OECD-MA),
    - Internationale Luftfahrt (Art. 8 OECD-MA),
    - Verbundenen Unternehmen (Art. 9 OECD-MA),
    - Dividenden (Art. 10 OECD-MA),
    - Zinsen oder sonstigen Kapitalanlagen (Art. 11 OECD-MA),
    - Lizenzen (Art. 12 OECD-MA),
    - Veräußerungen von Vermögen (Art. 13 OECD-MA),
    - Selbständigen Tätigkeiten (Art. 14 OECD-MA),
    - Unselbständigen Arbeiten (Art. 15 OECD-MA),
    - Aufsichtsrats- oder Verwaltungsratspositionen (Art. 16 OECD-MA),
    - Auftritten als Künstler oder Sportler (Art. 17 OECD-MA),
    - Ruhegehältern (Art. 18 OECD-MA),
    - Öffentlichem Dienst (Art. 19 OECD-MA),
    - Aktivitäten als Studierende (Art. 20 OECD-MA),
    - anderen Einnahmequellen (Art. 21 OECD-MA),
    - Vermögen (Art. 22 OECD-MA);
- Methoden zur Vermeidung der Doppelbesteuerung:
  - Freistellung i. S. einer Befreiung von der inländischen Einkommensteuer (Art. 23A OECD-MA) oder
  - Anrechnung bzw. Teilanrechnungen von im anderen Vertragsstaat erhobenen Steuern auf eigene festgestellte Ertragssteuern (Art. 23B OECD-MA),
- Besondere Bestimmungen (Art. 24–29 OECD-MA), so z. B. zu
  - Gleichstellungsgebote (Art. 24 OECD-MA)
  - Verständigungsverfahren (Art. 25 OECD-MA)
  - Informationsaustauschverfahren (Art. 26 OECD-MA)
  - Amtshilfen bei der Erhebung von renitenten Steuern im anderen DBA-Land (Art. 27 OECD-MA)
  - Vorrechte von Mitgliedern ausländischer diplomatischer und konsularischer Vertretungen (Art. 28 OECD-MA)
  - Nationale steuerrechtliche Abkommensvergünstigungen (Art. 29 OECD-MA)
- Schlussbestimmungen (Art. 30 bis 32 OECD-MA), so u. a.:
  - Räumliche Geltungsbereiche (Art. 30 OECD-MA)
  - Inkrafttreten von DBA-Abschlüssen oder DBA-Änderungen (Art. 31 OECD-MA)
  - Aufkündigungsmaßnahmen bei DBA (Art. 32 OECD-MA).

Solche DBA auf der Grundlage der jeweils aktuell vorformulierten OECD-MA werden gerne durch zwischenstaatliche Abschlussprotokolle, durch anschließenden Briefwechsel oder durch andere Austausch-Dokumente ergänzt sowie zu Zweifelfragen erläutert. Derartige Zusatz-Dokumente zur Anwendung von abgeschlossenen oder revidierten DBA gelten als Bestandteile des jeweiligen bilateralen Abkommens und sind übereinstimmend verbindlich.

## 5. Andere Abkommen der BRD mit Drittstaaten auf steuerrechtlichen Gebieten

Neben solchen DBA auf dem Gebiet der Steuern vom Einkommen und Vermögen wurden und werden in der Zukunft von der Bundesrepublik Deutschland noch andersartige Abkommen mit anderen Ländern in Bereichen von typischen grenzübergreifenden Sondersteuern geschlossen. Dazu zählen z. B.

- Abkommen auf dem Gebiet der Erbschaft- und Schenkungssteuern,<sup>19</sup>
- Sonderabkommen betreffend Einkünfte und Vermögen von Schifffahrt- und Luftfahrtsunternehmen,
- Abkommen auf dem Gebiet der gegenseitigen Rechts- und Amtshilfe über die Grenzen sowie des zweiseitigen Informationsaustausches zu steuerlichen Zwecken
- Abkommen auf dem Gebiet der Kraftfahrzeugsteuern, etc.

## V. Bedingte Anwendung von bilateralen DBA auf Personengesellschaften und vergleichbare Vereinigungen

Nach den BMF-Schreiben v. 16. 4. 2010,<sup>20</sup> dieses wurde später ersetzt durch die sehr ausführliche BMF-Neufassung v. 26. 9. 2014,<sup>21</sup> finden – unter Hinweis auf die neuere Rechtsprechung des BFH<sup>22</sup> hierzu und in Anlehnung an den OECD-Partnership-Report von 1999, das aktualisierte OECD-MA und deren angepasste OECD-MK – die DBA-Regeln indirekt auch auf andere Rechtsträger wie Personenvereinigungen jeder Art Anwendung.

Einzelne DBA können durchaus hiervon abweichende Regelungen enthalten. Deshalb sollte in jedem einschlägigen Einzelfall auf eine Heranziehung und kritische Durchsicht des anzuwendenden DBA nicht verzichtet werden. Im Vordergrund des überarbeiteten BMF-Schreibens aus 2014 stehen auch diejenigen Rechtsfragen, zu denen sich das BMF seither anders positioniert hat, als in seinem Vorgänger-Schreiben aus dem Jahr 2010.

Bei der Anwendung von DBA auf in- und ausländische Personengesellschaften und ihre Gesellschafter ist zunächst nach

18 Andere Rechtsträger können z. B. Personenvereinigungen (Personengesellschaften) sein, wenn diese im Wege eines Rechtstypenvergleichs in ihrem Ansässigkeitsland als eigenständiges Steuersubjekt wie eine juristische Person besteuert werden (wie beispielsweise in Spanien), vgl. *Wassermeyer*, in Komm. *Wassermeyer*, „Doppelbesteuerung“, Beck'sche Steuerkommentare, Bd. I, MA, Art. 1 Rz. 27, unter Bezugnahme auf den sog. OECD-Partnership-Report hierzu v. 20. 1. 1999 und dessen Vorschläge mit 18 Beispielen zur Anpassung des einschlägigen OECD-MA-Wortlautes, z. B. in den Art. 13 u. 23 OECD-MA bei Veräußerung von Beteiligungen an einer Personengesellschaft.

19 Vgl. auch hierzu den Stand der DBA u. anderer Abkommen der BRD in 2019, BMF v. 17. 1. 2019 IV B 2 – S 1301/07/10017–10 (Dok.-Nr. 2019/0034 103), BStBl. I 2019, 31, insbesondere unter Abschn. II.

20 Vgl. BMF v. 16. 4. 2010 IV B 2 – S 1300/09/10003, BStBl. I 2010, 354, das zu Einkünften von Personengesellschaften auf den „OECD-Partnership-Report“ aus 1999 zurückgeht, ersetzt durch dessen Neufassung v. 26. 9. 2014 IV B 5 – S 1300/09/10003, BStBl. I 2014, 1258; vgl. auch *Lang*, Qualifikations- und Zurechnungskonflikte im DBA-Recht (in Anlehnung an den OECD-Partnership-Report), in *ISr* 2010, 114 (Aufsatz zu Ehren des 70. Geb. von Prof. Dr. Franz Wassermeyer) sowie ders. *Lang*, Steuerlich transparente Rechtsträger und Abkommensberechtigung, in *ISr* 2011, 1.

21 Vgl. BMF v. 26. 9. 2014 IV B 5 – S 1300/09/10003, BStBl. I 2014, 1258 (41 Seiten, zuzüglich einer Anlage von 8 Seiten zu vergleichbaren Gesellschaftsformen in 29, alphabetisch aufgelisteten DBA-Ländern); s. hierzu auch den Aufsatz von *Hruschka* *ISr* 2014, 785.

22 Vgl. BFH v. 20. 8. 2008 I R 34/08, BStBl. II 2009, 263 (Beteiligung an einer US-amerikanischen LLC in Florida), Besteuerung von Gesellschaftereinkünften nur in Deutschland sowie BFH v. 8. 9. 2010 I R 74/09, BStBl. II 2014, 788, Vorinstanz FG München v. 30. 7. 2009 I K 1816/09, EFG 2009, 1954 (Lizenz-Sondervergütungen an Gesellschafter in die USA i. S. v. § 50d Abs. 10 Satz 1 EStG 2002, Besteuerung lt. BFH nur in den USA).



nationalem Recht zwischen Personengesellschaften zu unterscheiden, die gewerbliche Einkünfte erzielen und solchen Personengesellschaften, die ihrem Geschäftszweck nach andersartige Einkünfte erzielen, so z. B. aus Vermögensverwaltung. Entsprechendes gilt für Gemeinschaften, z. B. für Erbengemeinschaften und für Venture Capital Fonds sowie für Private Equity Fonds, in der Rechtsform einer Personengesellschaft. Ob eine ausländische Gesellschaft für Zwecke der deutschen Besteuerung als Personengesellschaft oder als Körperschaft zu behandeln ist, bestimmt sich ausschließlich nach deutschem Steuerrecht. Hierbei gelten die allgemeinen Grundsätze des „Rechtstypenvergleichs“. Die rechtliche Einordnung nach dem Zivil- oder dem Steuerrecht durch den jeweiligen ausländischen Sitzstaat ist demzufolge nicht maßgebend.

Personengesellschaften als solche sind nach Tz. 2.1.1 des BMF-Schreibens aus 2014 grundsätzlich selbst nicht abkommensberechtigt, vielmehr nur ihre, im anderen DBA-Vertragsstaat ansässigen Gesellschafter (anders bei der Gewerbesteuer, bei der die Personengesellschaft als eigenständiges Steuersubjekt gilt). Deshalb können ausländische Personengesellschaften z. B. die nach einem DBA zu gewährende Entlastung von Abzugssteuern im Inland (vgl. Artikel 10 Abs. 2 OECD-MA und § 50d Abs. 1 bis 6 EStG) selbst nicht beanspruchen. Ausnahme: Personengesellschaften und nicht deren Gesellschaftern können die Entlastung von Abzugssteuern (§ 50d Abs. 1 bis 6 EStG) jedoch dann im Inland in Anspruch nehmen, wenn ihre Einkünfte nach dem Recht des betreffenden Vertragsstaates als Einkünfte einer ansässigen Person zugerechnet werden können (vgl. § 50d Abs. 1 Satz 11 EStG i. V. m. OECD-MK zu Artikel 1, Nummer 5).

Ist ein solcher Gesellschafter in einem Drittstaat ansässig, richtet sich dessen Abkommensberechtigung zwangsweise nach dem (möglichen) DBA mit diesem Staat.

## VI. Erfordernis der Transformation von DBA und anderen Abkommen in national anwendbare Normen

Durch sog. innerstaatliche Zustimmungsgesetze (in der Bundesrepublik Deutschland nach Art. 59 Abs. 2 GG) werden Regelungen der völkerrechtlichen Verträge unter den üblichen Bestimmtheitsanforderungen in national anwendbares Steuerrecht transformiert (sog. Transformationsprinzip). Die Regelungen erhalten damit im Inland die Qualität von (einfachen) Bundesgesetzen. Das Inkrafttreten dieser Zustimmungsgesetze ist bis zum fest bestimmten und wirksamen Inkrafttreten des jeweiligen bilateralen Vertrages (z. B. eines DBA) aufschiebend bedingt. Erst mit dem gesetzlich verkündeten Inkrafttreten solcher Abkommen werden seine Bestimmungen als öffentlich-rechtlicher Vollzugsbefehl bzw. Rechtsanwendungsbefehl im Inland steuerrechtlich wirksam (sog. Vollzugstheorie). Steuerrechtlich entscheidend bleibt dabei allerdings jeweils der Wortlaut bzw. der auslegbare Regelungsgehalt eines solchen Zustimmungsgesetzes, so dass mögliche spätere Abänderungen der OECD-Dokumente oder der Vertragstexte hierauf keinerlei steuerliche Auswirkungen mehr haben können, es sei denn, das Zustimmungsgesetz wird im Nachhinein hieran formell angepasst.<sup>23</sup> Dies gilt auch für bloß revidierte DBA oder sonstige Abkommen hinsichtlich möglicher abgeänderter Regelungen darin, auf der üblichen OECD-Basis.<sup>24</sup>

Der Stichtag des Inkrafttretens solcher Übereinkommen ist zu unterscheiden von dem Zeitpunkt, ab dem das jeweilige Abkommen auch tatsächlich anzuwenden ist. Regelmäßig wird dieser in der jeweiligen Abmachung selbst festgelegt. Den Zeitpunkt des

Inkrafttretens, als auch denjenigen der erstmaligen Anwendbarkeit eines Abkommens im Inland gibt in aller Regel das BMF frühzeitig auf seiner Internetseite bekannt.<sup>25</sup>

## VII. Mögliche Rückwirkungen der Anwendbarkeit von DBA und anderer Abkommen im innerstaatlichem Steuerrecht

In den landesinternen Zustimmungsgesetzen können für DBA oder andere Übereinkommen im Einzelfall auch zeitlich rückwirkende Anwendbarkeiten vorgesehen werden (Ausnahmen), mit der Rechtsfolge, dass deren Regelungen bei steuerlichen Begünstigungen bereits auf einen darin näher zu bestimmenden Zeitraum vor deren eigentlichem Inkrafttreten anzuwenden sind. Dies gilt in aller Regel nicht für etwaige steuerrechtliche Verböserungen im Inland, es sei denn, diese wären rechtzeitig genug angekündigt worden.<sup>26</sup> Innerstaatlich wären überdies auch noch mögliche verfassungsrechtliche Grenzen der Zulässigkeit einer echten oder unechten Rückwirkung zu beachten.<sup>27</sup>

## VIII. Gültigkeit und Weitergeltung von bi- oder multilateralen Vereinbarungen

Nach Art. 42 WÜRV<sup>28</sup> können die Gültigkeit von grenzübergreifenden Vereinbarungen und ihre Beendigung bzw. ihre Aufkündigung oder ein Rücktritt von einer der Vertragsparteien rechtswirksam nur in konkreter Anwendung der jeweiligen Vereinbarung oder aber dieses Wiener Übereinkommens angefochten bzw. vorgenommen werden. Neben einer Kündigung bestehen weitere Möglichkeiten, ein DBA oder ein anderes Abkommen außer Kraft zu setzen. Dies sind die Vereinbarungen einer auflösenden Bedingung oder einer vorgegebenen Befristung. Besteht keine Kündigungsklausel, kann eine derartige Vereinbarung nur

23 Vgl. *Wassermeyer*, Komm. „Doppelbesteuerung“, Beck'sche Steuerkommentare, Bd. I, MA, Vor Art. 1 Rz. 63.

24 Vgl. hierzu Aufs. von *Waldhoff*, „Vereinfachte Änderung von Doppelbesteuerungsabkommen und die Mitwirkungsrechte des Parlaments“, IStR-2002, 693.

25 Auf der Website unter den Themen Steuerrecht und speziell „Internationales Steuerrecht“.

26 Völkervertragsrechtlich ist zwar eine rückwirkende Anwendung nicht vorgesehen, aber auch nicht unzulässig (Art. 28 des „Wiener Übereinkommens über das Recht der Verträge“ von 1969 [WÜRV – als sog. Empfehlungen i. S. eines wohl abgeschwächten „Völkergelehrtenrecht“, in der BRD seit dem 20. 08. 1987 in Kraft, s. BGBl. II 1987 S. 757] lautet: „Nichtrückwirkung von Verträgen“: „Sofern keine abweichende Absicht aus dem Vertrag hervorgeht oder anderweitig festgestellt ist, binden seine Bestimmungen eine Vertragspartei nicht in Bezug auf eine Handlung oder Tatsache, die vor dem Inkrafttreten des Vertrags hinsichtlich der betreffenden Vertragspartei vorgenommen wurde oder eingetreten ist, sowie in Bezug auf eine Lage, die vor dem genannten Zeitpunkt zu bestehen aufgehört hat.“).

27 Vgl. hierzu den Aufsatz des Verfassungsrechtlers *P. Kirchhof*, „Die verfassungsrechtlichen Grenzen rückwirkender Steuergesetze“, DStR 2015, 717 (Fazit: Bei Wahrung eines *schonenden Übergangs* oder bei *Vorhersehbarkeit von Vertragsänderungen* könne ein Gesetzgeber in Ausnahmefällen auch Rechte ändern – so unter Hinweis auf Beschlüsse des BVerfG zum Steuerrecht v. 7. 7. 2010 2 BvL 1/03, 2 BvL 57/06, 2 BvL 58/06, BVerfGE 127, 31 oder DStR 2010, 1736 oder DStZ 2010, 659).

28 Art. 42 WÜRV lautet: Gültigkeit und Weitergeltung von Verträgen: (1) Die Gültigkeit eines Vertrags oder der Zustimmung eines Staates, durch einen Vertrag gebunden zu sein, kann nur in Anwendung dieses Übereinkommens angefochten werden. (2) Die Beendigung eines Vertrags, seine Kündigung oder der Rücktritt einer Vertragspartei kann nur in Anwendung der Bestimmungen des Vertrags oder dieses Übereinkommens erfolgen. Das gleiche gilt für die Suspendierung eines Vertrags.

unter Berufung auf die Völkerrechtsregel der „*clausula rebus sic stantibus*“ (Bestimmung der gleich bleibenden Umstände) oder auch einvernehmlich vertraglich aufgehoben werden.<sup>29</sup>

## IX. OECD-Dokumente als Auslegungshilfen bei Vertragsabschlüssen mit anderen Staaten – außerhalb von DBA-Vereinbarungen

Alle bestehenden und aktualisierten OECD-Dokumente können durchaus zielorientiert als Auslegungshilfen zu überzeugenden Formulierungen, zu einem übersichtlicheren Aufbau, zu deckungsgleicher Konzeption sowie zu verständlicherer Interpretation der Vertragstexte und der subjektiven Zielsetzungen im Einzelfall auch bei steuerlich grenzübergreifenden Vereinbarungen mit Nicht-DBA-Staaten – sowie gleichermaßen bei Übereinkommen von solchen Länder untereinander – herangezogen werden.<sup>30</sup> Mögliche, von solchen OECD-Vorgaben abweichende Regelungen und Interpretationen sollten des besseren Verständnisses wegen darin hinreichend kenntlich gemacht werden.

## X. Berücksichtigung der „Deutschen Vorgaben und Formulierungshilfen“ für neu abzuschließende oder zu revidierenden DBA (inländische Abkommensziele)

Den beiden letzten OECD-Updates<sup>31</sup> standen ferner – in gewisser Weise einflussreich und bestätigend – auch die vom deutschen Bundesministerium der Finanzen (BMF, zusammen mit den Ländern) ausgearbeiteten und von ihm am 22. 8. 2013 veröffentlichte „Verhandlungsgrundlage für den Abschluss und die Revision von DBA“ Pate (abgekürzt: „VG“, bisher sind zwischen Deutschland und anderen Staaten mehr als 100 DBA abgeschlossen oder revidiert worden, alte und neue), derzufolge die fokussierten Abkommens-Ziele bei neuen DBA-Verhandlungen Deutschlands mit Drittstaaten, insbesondere mit bisherigen Nicht-DBA-Ländern, unter Verwendung dieser vorgegebenen Formulierungen möglichst einheitlich und effizient ausgestaltet werden sollten, und ebenso zu Fragen einer auszuschließenden „Nichtbesteuerung“ von steuerpflichtigen Einkünften, so folglich gleichermaßen zu Erträgen aus dem Ausland.<sup>32</sup> Diese textlichen Vorgaben und damit wegweisenden Strategien als Verhandlungsgrundlagen für künftige DBA-Abschlüsse werden vom BMF je nach Bedarf abgeändert oder ergänzt.

Mit der überarbeiteten Fassung der VG v. 21. 11. 2017 wurden diese Standards und richtungsweisenden Leitlinien auf den neuesten Stand gebracht. Diese steht auf der Website des BMF als „Download“ in deutscher und englischer Sprache zur Verfügung. Entsprechend sollten auch andere konstruktive Anmerkungen oder Vorbehalte hierzu von außen verstanden werden.<sup>33</sup>

## XI. Update-Vorgaben des OECD-Steuerausschusses zu den OECD-Dokumenten

Der Steuerausschuss der OECD hatte im Juli 2017 je ein Update zum „OECD-Musterabkommen“ (OECD-MA<sup>34</sup>) und dem erläuternden „OECD-Musterkommentar“ (OECD-MK)<sup>35</sup> vorgeschlagen, und diese am 28. 9. 2017 intern abschließend genehmigt. Am 21. 11. 2017 hat dann auch der Rat der OECD beide ergänzenden Neufassungen verbindlich angenommen.<sup>36</sup> Mittels der darin vorgenommenen Ergänzungen sind in diese OECD-Abkommens-

Texte und in die artikelbezogenen Kommentierungen hierzu gewisse Merkmale aus

- Erfahrungen mit der längerjährigen internationalen Praxis mit den bestehenden DBA-Abkommen,
- Änderungen der sog. Methodenartikel zur Vermeidung von Doppelbesteuerungen
- Maßnahmen, die im Zuge des zuvor von der OECD gegen Gewinnverkürzung und grenzüberschreitende Gewinnverlagerungen initiierten BEPS-Projekts („*Base Erosion and Profit Shifting*“) ausgearbeitet wurden,
- Neuerungen in den Bereichen der internationalen Schiff- und Luftfahrt,
- veränderten multinationalen Bestimmungen zu den Verständigungsverfahren,
- alternativ zu inzwischen alternativ möglich gewordenen Schiedsverfahren<sup>37</sup>

neu aufgenommen worden.<sup>38</sup>

## XII. Diverse OECD-Leitlinien, OECD-Richtlinien und OECD-Foren für auf steuerlichen und wirtschaftlichen Gebieten multinational agierende Unternehmen (sog. OECD-Guidelines)

### 1. Allgemeines

Multinationale Unternehmen unterliegen in erster Linie den in ihren Tätigkeitsländern geltenden Gesetzen und sonst besonderen

29 Vgl. *Schaumburg/Häck* in *Schaumburg*, Internationales Steuerrecht, 4. Auflage 2017, Rz. 19,26.

30 Vgl. *Wassermeyer*, Komm. „Doppelbesteuerung“, Beck'sche Steuerkommentare, Bd. I, MA, Vor Art. 1 Rz. 44, 54, 57.

31 Viele ergänzende oder abgeänderte Ausführungen darin entsprechen textlich und inhaltlich annähernd den „Vorgaben“ der deutschen Finanzverwaltung (BMF) in ihrer Abhandlung v. 22. 8. 2013 „Die deutsche Verhandlungsgrundlage für Doppelbesteuerungsabkommen im Bereich der Steuern vom Einkommen und Vermögen“ (DE-VG) – Text u. Übersicht bei *Wassermeyer*, Komm. „Doppelbesteuerung“, Beck'sche Steuerkommentare, im Textteil; die nahezu deckungsgleichen DE-VG-Texte werden deshalb hier zu den einzelnen angeführten Artikeln immer wieder vergleichend herangezogen oder mitzitiert.

32 Vgl. hierzu auch *Kund*, „Verhandlungsgrundlage für DBA im Bereich der Steuern vom Einkommen und Vermögen“, IWB 2013, 267 oder in Kurzform in DATEV-Dok.-Nr. 4058372.

33 Vgl. *Wassermeyer*, Komm. „Doppelbesteuerung“, Beck'sche Steuerkommentare, Bd. I, MA, Vor Art. 1 Rz. 34, 41.

34 Vgl. hierzu auch *Jacobs/Endres/Spengel*, Internationale Unternehmensbesteuerung, 8. Auflage 2016, 73 f.

35 Aktuelle OECD-Komentierungen zu den OECD-MA, beide Vorgaben als „Formulierungs-, Rückgriffs- und Auslegungshilfen“ und Empfehlungen ohne Bindungswirkungen verstanden, letztere gem. Art. 32 WÜRV (sie werden keineswegs als integrierbare Bestandteile solcher Übereinkünfte angesehen, können aber auch bei Vereinbarungen mit Nicht-DBA-Staaten zur Interpretation herangezogen werden); Art. 32 des vorzitierten „Wiener Übereinkommens über das Recht der Verträge“ lautet: „Ergänzende Auslegungsmittel, insbesondere die vorbereitenden Arbeiten und die Umstände des Vertragsabschlusses, können herangezogen werden, um die sich unter Anwendung des Artikels 31 [Allgemeine Auslegungsregeln] ergebende Bedeutung zu bestätigen oder die Bedeutung zu bestimmen, wenn die Auslegung nach Artikel 31 a) die Bedeutung mehrdeutig oder dunkel lässt oder b) zu einem offensichtlich sinnwidrigen oder unvernünftigen Ergebnis führt.“

36 Das OECD-Musterabkommen mit Stand v. 21. 11. 2017 findet sich in einer deutschen (nicht amtlichen) Übersetzung u. a. in der NWB-Datenbank über die Suche zu „oecd-ma“ oder „oecd-ma 2017“ oder über die NWB DokID [XAAAG-70506].

37 So gem. den Leitlinien im OECD-Aktionspunkt 14 (OECD-Arbeitsgruppe mit dem Titel „Inclusive Framework on BEPS“ – konkrete Umsetzung der OECD-BEPS-Empfehlungen, besonders in Deutschland).

38 Vgl. „Deutsche DBA und das OECD-MA aus 2017“ unter <https://datenbank.nwb.de/Dokument/Anzeigen/740228>, abgerufen am 16. 7. 2019, und Kurzaufsatz hierzu in IWB 2018, 3 u. 4.



öffentlich-rechtlichen Gegebenheiten. Zu gewissen Grundbegriffen auf internationaler Ebene sowie zu den Zwecken, Zielrichtungen und dem erwünschten Verhalten von grenzüberschreitend agierenden Unternehmen bzw. Konzernen vor Ort gibt die OECD Leitsätze und Richtlinien heraus. Es handelt sich im Wesentlichen um den Beitrag der Unternehmen an nachhaltigen technologischen Entwicklungen. Grundrechte und Grundpflichten der Unternehmen im Ausland werden hierin von den Mitgliedstaaten der OECD selbst im Einzelnen festgeschrieben.

OECD-Leitlinien oder OECD-Richtlinien verstehen sich jeweils als ein „Verhaltenskodex“ für weltweit auf beiden Gebieten verantwortliches Agieren von Unternehmen, Unternehmensgruppen oder Konzernen. Sie gelten als Empfehlungen von ihren Mitgliedstaaten an die gesamte Wirtschaft und zur internationalen Förderung von Auslandsinvestitionen, folglich des Einsatzes von erwirtschaftetem oder ausgeliehenem Kapital für vorausbestimmbare Verwendungszwecke.

## 2. OECD-Leitsätze für multinational agierende Unternehmen als Empfehlungen (ohne unmittelbare rechtliche Bindungen)

Diese OECD-Leitsätze für multinationale Unternehmen, z. B. diejenigen vom August 2018, beinhalten abgestimmte Grundsätze und Maßstäbe und sind ein umfassendes internationales Instrument zur Förderung verantwortungsbewusster Unternehmensführungen, und dies über einzurichtende nationale Kontakt- und Kontrollstellen (NKS – in der BRD ist dies der Bereich der „Außenwirtschaftspolitik“ im BMWi, in 10115 Berlin). Sie enthalten allgemein anerkannte Grundsätze für ein faires und verantwortungsvolles unternehmerisches Verhalten bei Auslandsaktivitäten, so u. a. in den grenzübergreifenden Bereichen Steuern, Investitionen, Korruptionsbekämpfung, Beschäftigungspolitik, transparentere Unternehmensstrategie, Soziales, Umweltschutz, Verbraucherinteressen, Forschung und Technologie sowie Wettbewerb und wettbewerbswidrige Kartelle.<sup>39</sup>

Im Bereich der nationalen Besteuerungen sollen multinationale Unternehmen oder Staaten nach diesen Leitsätzen als OECD-Empfehlungen im Rahmen der geltenden Gesetze und Bestimmungen in ihren Standort-Ländern ihren Beitrag zu den öffentlichen Finanzen gem. den Steuernormen der Gastländer leisten und mit den Steuerbehörden hierzu offen zusammenarbeiten.<sup>40</sup>

## 3. OECD-Richtlinien von 2003 über Datenschutz und grenzüberschreitende Ströme von personenbezogenen Daten

Die Richtlinien über den Datenschutz und grenzüberschreitende Ströme personenbezogener Daten (Datenschutzrichtlinien<sup>41</sup>) wurden 2003 als eine OECD-Ratsempfehlung verabschiedet, um drei Grundsätze zu fördern, zu denen sich die OECD-Mitgliedstaaten bekennen: Wahrung einer freien Marktwirtschaft, der Achtung der Menschenrechte sowie einer pluralistischen Demokratie.

## 4. OECD-Richtlinien zur Prüfung von Chemikalien-Gefahren

Hierzu beschäftigte sich die OECD im November 2012 mit weiterentwickelten Prüfmethode, die der Ermittlung und Charakterisierung potentieller Gefahrenquellen für die Menschen dienen, die von Chemikalien ausgehen können. Sie werden von Regulierungsbehörden und Prüflaboren zur Registrierung, Bewertung, Zulassung und Beschränkung von bekannten wie von neu entwickelten Chemikalien eingesetzt. Derartige Richtlinien werden in der Industrie, der Wissenschaft und der Verwaltung verwertet, soweit diese an der Prüfung und Bewertung von Chemikalien (Industrie-Chemikalien, Pestizide, Kosmetika etc.) beteiligt sind.

## 5. OECD-Monatsberichte über Ergebnisse aus ihren eigenen Veranstaltungen

Als eines der Monatsberichte der OECD sei beispielhaft deren Mitteilung über das Ergebnis der Jahrestagung des OECD-Netzwerkes v. 7. und 8. 11. 2013 im Bundesministerium der Finanzen in Berlin, und zugleich unter dessen Schirmherrschaft, erwähnt, und zwar zum politisch-strategisch ausgerichteten Thema „Senior Budget Officials Network on Performance and Results“ zu wirkungsvolleren Haushaltspolitiken im Netzwerk-Dialog mit der breiten Öffentlichkeit (Bürger, Verwaltung, politische Entscheidungsträger und sonstige staatliche Ebenen), und dies zur wirksamen Steigerung der Wirksamkeit, Transparenz, Verständlichkeit und Akzeptanz von Haushaltsansätzen für öffentliche Ausgaben, unterschieden nach Prioritäten, Zielen, Reformvorschlägen und möglichen länderbezogenen staatlichen Notlagen.<sup>42</sup>

## 6. OECD-Verrechnungspreis-Richtlinien für multinationale Unternehmen und für Steuerverwaltungen (aus 2011, aktualisiert zum 10. 7. 2017 – auf der Grundlage von BEPS)

Über ihre schriftlich festgelegten Besteuerungs-Maßstäbe hinaus, hat die OECD, basierend auf Fakten und Erfahrungen aus der Praxis ihrer Mitgliedsländer auch zur steuerrechtlichen Angemessenheit von grenzübergreifend vereinbarten Verrechnungspreisen und Kostenumlagen sowohl für multinationale Unternehmen, als auch für deren Prüfung durch die betroffenen Finanzverwaltungen besondere OECD-Richtlinien zur objektiven Bewertung von grenzübergreifenden Geschäftsvorfällen zwischen verbundenen Unternehmen für Steuerzwecke herausgegeben, die sich nach dem internationalen Konsens und den Vorgaben in den Aktionspunkten 8 bis 10 des BEPS-Projektes grundsätzlich am sogenannten „Richtigen Fremdpreis“ orientieren (international: sog. arm's length prinzip).<sup>43</sup>

Der „Eigennachweis“ einer ausballancierten Einhaltung dieses Fremdvergleichsgrundsatzes durch die grenzübergreifend oder

39 Unter *What's New @ OECD* werden die monatlichen E-Newsletter der OECD veröffentlicht, welche die wichtigsten neuen Berichte und Statistiken, aber auch Publikationen wie Bücher etc. aus verschiedenen OECD-Quellen aufgelistet werden; so überdies z. B. der OECD-Bericht v. 12. 2. 2013 zu „Adressing Base Erosion and Profit Shifting“ ([www.oecd.org](http://www.oecd.org), abgerufen am 16. 7. 2019), mit Anm. von Hey, DB 2013, 21 und von Pinkernell, IStR 2013, 180 sowie OECD-Bericht v. 16. 9. 2014 zur BEPS-Initiative (so u. a. zu: digitale Wirtschaft, VP-Gestaltung bei Überlassung von immateriellen WG und OECD-Bericht v. 21. 2. 2017 zur Besteuerung von hybriden Gestaltungen oder Gesellschaftsformen (Anti-Tax-Avoidance-Directive 2 – ATAD 2 – OECD-Aktionspunkt 2 – § 50d Abs. 9 des deutschen EStG) etc. – [www.oecd.org](http://www.oecd.org), abgerufen am 16. 7. 2019).

40 So drängt die OECD z. B. gegenwärtig die *französische Regierung* wegen der dortigen „Gelbwesten-Proteste“ zu diversen überfälligen Strukturreformen einschließlich einer Verringerung der Staatsausgaben, einer dringend gebotenen allgemeinen Steuersenkung und einer solchen für gewinnunabhängige Unternehmen sowie der Anhebung des Renten-Eintrittsalters von 62 auf 64 Jahre (vgl. die FAZ v. 10. 4. 2019, 18, mit einer anschaulichen Graphik).

41 Nicht zu verwechseln mit der neuen Datenschutzrichtlinie der EU v. 25. 5. 2018 (Europäische Datenschutz-Grundverordnung – DSGVO – ebenso eine einheitliche Regelung zum Schutz von personen- und unternehmensbezogenen Daten und Informationen, auch zum Verbraucherschutz und dem Grundrecht auf informationelle Selbstbestimmung, mit weitreichenden Verpflichtungen).

42 Vgl. hierzu den BMF-Bericht v. 21. 11. 2013 (Website des BMF); Präsentationen, Vorträge und Diskussionsergebnisse der unterschiedlichsten Teilnehmer (Vertreter von Mitgliedstaaten, von Finanzverwaltungen, von finanzpolitischen Forschungsinstituten sowie von externe Experten) finden sich überdies auf der Internetseite des OECD-Netzwerkes.

43 Die in Art. 9 OECD-MA statuierte Einkünfte-Korrekturbefugnis ist generell nur auf „kaufmännische und finanzielle Geschäftsbeziehungen“, keineswegs aber auf gesellschaftsrechtliche Verflechtungen anwendbar, vgl. *Wassermeyer*, DBA-Komm., OECD-MA, Art. 9 Rz. 61 (Stand. Sept. 2018).

gar international tätigen, konzernzugehörigen Unternehmen soll im Rahmen ihrer gesetzlichen Mitwirkungspflichten wie ihrer Aufzeichnungspflichten nach den OECD-Vorgaben hierzu speziell durch gesonderte „Verrechnungspreisdokumentation“ erfolgen,<sup>44</sup> und dies ab dem Jahre 2017 sogar zusätzlich verpflichtend mit Angaben zu einzelnen Vereinbarungen hierzu, zu den diesen jeweils zugrunde gelegten „Verrechnungspreis-Methoden“, zu den dabei verwendeten Fremdvergleichsdaten sowie zu den „Zeitpunkten“ der Verrechnungspreis-Bestimmungen (sog. nachprüfbar „unternehmensbezogene, landesspezifische Dokumentationen“, oder auch „Angemessenheitsdokumentationen“ genannt).

Unternehmen, die im vorausgehenden Wirtschaftsjahr einen Umsatz von 100 Mio. EUR erzielt haben und Teil einer multinationalen Unternehmensgruppe sind, müssen seither danach überdies zusätzlich einen Überblick über den „Organisationsaufbau“ im Konzern, die weltweite „Tätigkeiten in der Gruppe“, die Gesamtstrategie bei der Nutzung von immateriellen Werten sowie die angewandte „Systematik der ausgehandelten Verrechnungspreise“ geben („Transparenzprinzip“).<sup>45</sup>

Ein großer Teil an weltweitem Handel mit Waren oder mit Dienstleistungen findet zwischen multinational und grenzüberschreitend agierenden Unternehmen statt. Dies ist die Folge der zunehmenden Globalisierung und Digitalisierung sowie der Internationalisierung der Wirtschaft überhaupt, aber auch von immer häufiger zu beobachtenden internationalen Zusammenschlüssen. Auch diesbezügliche Transaktionen jeder Art innerhalb eines Unternehmensverbundes über die nationalen Grenzen hinaus sind ertragssteuerlich zu werten. Die OECD-Verrechnungspreisleitlinien sind seit längerem eine international anerkannte Grundlagenvorgabe für die Bewertung von grenzübergreifenden Preisabsprachen innerhalb solcher Unternehmensverbände.

Im Hinblick auf die weltwirtschaftlichen Bedeutungen, die heutzutage multinationale Konzerne spielen, kommt diesen richtungsweisenden Normvorschlägen der OECD für beide nationale Seiten, den Steuerabteilungen solcher Sitz-Unternehmen, aber auch den mit der Prüfung solcher Gestaltungen über die Grenzen beauftragten Finanzbehörden eine besondere Bedeutung zu. Die Steuerverwaltungen sollen danach nicht ohne eine vertiefte Prüfung davon ausgehen, dass verbundene Unternehmen über die Grenze versucht haben könnten, ihre steuerpflichtigen Gewinne durch außergewöhnliche Gestaltungen zu manipulieren bzw. in Niedrigsteuerländer zu verlagern.<sup>46</sup>

Wichtig ist dabei auch, daran zu denken, dass sich die Notwendigkeit einer Berichtigung zwecks Annäherung an fremdvergleichskonforme Geschäftsvorfälle unabhängig davon ergeben kann, ob die Beteiligten korrekte vertragliche Verpflichtungen zur Zahlung eines bestimmten Preises eingegangen sind oder ob seitens der beteiligten Unternehmen nachweisbar eine Steuerminderungsabsicht bestanden hat.<sup>47</sup>

Gem. dieser OECD-Vorgabe gilt die Anwendung des sog. Fremdvergleichsgrundsatzes seither als internationaler Standard bei einer soliden Verrechnungspreisbestimmung für Steuerzwecke, d. h. bei der Wertung von grenzüberschreitenden Geschäftsvorfällen zwischen verbundenen Unternehmen. Der Fremdvergleichsgrundsatz beruht grundsätzlich auf einem Vergleich der Bedingungen eines Geschäftsvorfalles zwischen verbundenen Unternehmen, und dies mit den Bedingungen bei Geschäftsvorfällen zwischen von einander unabhängigen Unternehmen. Um den Grad der Vergleichbarkeit, einschließlich der Frage, welche Berichtigungen zu ihrer steuerrechtlichen Festlegung ggf. notwendig sind, zu bestimmen, ist ein Verständnis dafür erforderlich, wie unabhängige Gesellschaften potenzielle Geschäftsvorfälle in aller Regel eigenverantwortlich beurteilen würden.

Alle Methoden, die den Fremdvergleichsgrundsatz anwenden, gehen von der Vorstellung aus, dass unabhängige Unternehmen die ihnen zur Verfügung stehenden Alternativen jeweils genauer prüfen und dass sie beim Vergleich dieser Alternativen alle, ihren wirtschaftlichen Wert erheblich beeinflussenden Umstände berücksichtigen.

Einerseits müssen die Staaten sicherstellen, dass die steuerpflichtigen Gewinne multinationaler Unternehmen nicht durch unakzeptable Gestaltungen künstlich in andere oder niedriger besteuerte Steuerhoheitsgebiete verlagert werden und dass die von multinationalen Unternehmen in ihrem Steuerhoheitsgebiet ausgewiesene Besteuerungsgrundlage den dort ausgeübten wirtschaftlichen Tätigkeiten entspricht. Für die Steuerpflichtigen und deren Unternehmen ist es andererseits mitentscheidend, die Risiken einer wirtschaftlichen Doppelbesteuerung zu begrenzen, die sich aus möglichen Uneinigigkeiten zwischen zwei Staaten über die Bestimmung der fremdvergleichskonformen Vergütung für ihre grenzüberschreitenden Geschäftsvorfälle mit verbundenen Unternehmen ergeben könnten.

In sog. In-Bound-Fällen (ausländisches Unternehmen mit einer inländischen Betriebsstätte) oder in Out-Bound-Fällen (inländisches Unternehmen mit einer Betriebsstätte im Ausland) erfolgen durch die nationalen Finanzverwaltungen regelmäßig aufgezeigte Gewinnabgrenzungen und Dokumentationen zu aus ihrer Sicht vertretbaren Verrechnungspreisen.

Die OECD hat am 10. 7. 2017 eine aktualisierte Ausgabe ihrer Verrechnungspreisrichtlinien für multinationale Unternehmen und für länderbezogene Steuerverwaltungen (s. OECD-Verrechnungspreisrichtlinien) veröffentlicht. Diese Aktualisierung diente in erster Linie dazu, die im Rahmen des BEPS-Projekts vorgeschlagenen und durchgeführten Änderungen zu konsolidieren. Es ergaben sich hieraus Änderungen in den Vorgaben der OECD zu gesetzlich zu normierenden Verrechnungspreisgestaltungen, vor allem in den Bereichen

- der BEPS-Aktionspunkte 8–10 (Verrechnungspreise im Zusammenhang mit einzelnen Wertschöpfungsbeiträgen)
- des BEPS-Aktionspunktes 13 (Verrechnungspreisdokumentation und Country-by-Country Reporting)

44 Vgl. hierzu die neuesten Kommentierungen des „Vereins für Internationale Steuern und Finanzen“, München, v. 3. 5. 2019 zum OECD-MK zu Art. 9 OECD-MA (Verbundene Unternehmen), dort insbesondere in den Rz. 27, 30, 44, 93 und 94, u. a. in DATEV-Dok.-Nr. 0401090 (insgesamt 105 Rz. auf 35 Seiten), sowie mit Hinweisen auf

- die neue Textfassung in § 90 Abs. 3 AO, i. V. m. der Gewinnabgrenzungsaufzeichnungs-Verordnung des BMF (GAufzV),
- diverse BMF-Schreiben hierzu
- sachdienliche Entscheidungen in der nationalen und internationalen steuerrechtlichen Rechtsprechung,
- das „Glossar“ des BMF v. 19. 5. 2014 IV B 5-S 1341/07/10006-01, zur Vereinheitlichung der Terminologie im Bereich der Bildung und Gestaltung von grenzübergreifenden Verrechnungspreisen;

ferner eine DATEV-Anleitung v. 9. 3. 2019 in DATEV-Dok.-Nr. 9220895 zur Erstellung von „Checklisten zu Verrechnungspreisdokumentationen“, u. a. relevant für „Abschlussprüfungen“ und für „Bilanzberichte“; vgl. hierzu ergänzend ebenso das ausführliche „Themenlexikon“ der DATEV in Nürnberg zu den Dokumentationspflichten bei Verrechnungspreisen, DATEV-Dok.-Nr. 5385050 (53 Seiten).

45 Zu mangelhaften VP-Dokumentationen vgl. *Mank/Hader*, „Folgen einer fehlenden oder im wesentlichen unverwertbaren Verrechnungspreisdokumentation“, IWB 2018, 920 oder in Kurzform in DATEV-Dok.-Nr.: 4079495 (Folge: Schätzungsbefugnis der Finanzverwaltung).

46 Zu Methoden und Gestaltungen vgl. das in Fn. 7 erwähnte Fachbuch von *Dreßler*.

47 Vgl. im Einzelnen die „OECD-Transfer Pricing Guidelines for Multinational Enterprises and Tax Administrations 2017“ ([www.oecd.org](http://www.oecd.org), abgerufen am 16. 7. 2019).

- der Überarbeitung von Kapitel IX der Leitlinien des OECD-Rates, betreffend Unternehmensumstrukturierungen, in Anpassung an die Änderungen durch die BEPS-Aktionspunkte 8, 10 sowie 13
- der Ergänzungen zu den Leitlinien des OECD-Rates aus 2013 im Zusammenhang mit dessen neuerlichen „safe-habour-Regelungen“.

### 7. Abweichungen vom Fremdpreisgrundsatz nur unter eingeschränkten wirtschaftlichen Aspekten möglich

Nach einem neuen BMF-Schreiben v. 6. 12. 2018,<sup>48</sup> das sich strikt an das EUGH-Urteil v. 31. 5. 2018 C 382/16 anlehnt, können Einkünfte-Korrekturen wegen Nichtbeachtung des Fremdpreisgrundsatzes auf Grund nachgewiesener „sachbezogener, wirtschaftlicher Gründe“ unter engen Voraussetzungen, z. B. bei existenzhaltenden, sanierungsbedingten Maßnahmen zum Fortbestand oder zur Abwendung von Zahlungsunfähigkeiten oder von erheblichen Überschuldungen einer Unternehmensgruppe, durch Abschluss von Geschäften unter nachvollziehbar nicht-fremdüblichen Gesichtspunkten unangemessen sein. Es bedarf hierzu aber auf beiden Seiten einer vertieften Analyse und Dokumentation der Gesamtumstände.

### 8. Vereinbarkeit von Ertragsteuern auf digitale Dienstleistungen mit den DBA

Auf die Brutto-Erträge aus digital erbrachten Dienstleistungen sollen vermutlich künftig OECD-eigene Ertragssteuern erhoben werden können. Gedacht ist dabei zunächst an 3 Prozent Steuern hierauf, allerdings mit hohen Freigrenzen, die noch genauer zu bestimmen sind, und dies ohne Berücksichtigung einer möglichen landesüblichen oder gar von der OECD veranlassten Umsatzsteuer. Zur Bejahung von Streitfragen zur Vereinbarkeit einer solchen Abgabe mit bestehenden DBA wird in der OECD-Vorlage v. 21. 3. 2018<sup>49</sup> auf Art. 2 Abs. 2 OECD-MA Bezug genommen, demzufolge neben nationalen Steuern auch Abgaben mit „gemischtem Charakter“ erhoben werden können. Nach den Vorgaben in Art. 10 Abs. 2 und in Art. 11 Abs. 2 OECD-MA sei die Erhebung von Bruttosteuern als Sondereinkommensteuern auf internationaler Ebene zudem grundsätzlich schon akzeptiert.<sup>50</sup>

### 9. Diverse Foren auf anderen Wirtschaftsgebieten in jüngerer Zeit (Randerwähnungen)

Die OECD organisierte über die genannten Statements, Vorgaben und Dokumentationen hinaus auch eine Reihe von eher allgemein gehaltenen vorbereitenden Diskussionsforen, wie z. B. das Forum

- über verantwortungsvolles Geschäftsverhalten über die Grenzen in Unternehmensgruppen oder unter Fremden (v. 20.–21. 6. 2018 in Paris)
- zur Sorgfaltspflicht im Bereich der Bekleidungs- und Schuhversorgungszentren (v. 13.–14. 2. 2019 in Paris, mit ca. 400 Vertretern aus Mitgliedstaaten, der Wirtschaft und der Arbeitnehmervertretung)
- KIPF-OECD-ADB-Roundtable des Netzwerks für Steuerbeziehungen in Asien (RoNFRA) v. 21.–22. 2. 2019 in Seoul (Korea, dort schon 2. diesbezügliches Treffen zur Einbeziehung auch des asiatischen Raumes in international gewünschten Steuer-gestaltungen)
- für verantwortungsvolle Mineralstoff-Versorgungsketten (v. 23.–26. 4. 2019 in Paris – sog. Streitgespräche über Auswirkungen, Chancen und Herausforderungen bei der Beschaffung von Mineralien wie Diamanten, Basismetallen, Kobold, Silber und Gold).

## XIII. Rechts- und Sachauslegungshilfen für DBAs durch Orientierung an den OECD-Vorgaben zum Neuabschluss oder zur Revision von DBA

### 1. Prinzipien auch in den OECD-Vorgaben

Auf die erforderlichen rechtlichen Auslegungen in den einzelnen DBA finden nach internationaler Handhabung jeweils die Anleitungen der international ausgerichteten „Rechtsexperten der OECD“ in Anlehnung an die Vorgaben im „OECD-Muster-DBA“ (OECD-MA) vom Juli 2014 (hier im Besonderen die Art. 7 und 14 a. F. sowie Art. 23A, oder auch in Ausnahmefällen Art. 23 B<sup>51</sup>) sowie deren jeweiligen neueren Kommentierungen durch diese Steuer-Experten in dem etappenweise aktualisierten OECD-Kommentar (OECD-MK) mit Stand v. 15. 7. 2014 Anwendung,<sup>52</sup> wonach auch hier für die Individual-Besteuerungen von Einnahmen aus den unterschiedlichsten Einkunftsarten grundsätzlich das „Wohnsitzprinzip“ oder aber, je nach gewollter DBA-Regelung, auch das „Quellenstaat-Prinzip“ bzw. bei unbeweglichen Wirtschaftsgütern das „Belegenheitsprinzip“ oder gem. Art. 23B OECD-MA im Falle von beiderseits voll bestehenden und verwirklichten Besteuerungsrechten auch nur das „Steueranrechnungsprinzip“ gilt.<sup>53</sup>

### 2. Erweiterungen in den Zielrichtungen der DBA auf OECD-Basis

In den Überschriften und in den Präambeln dieser über die Jahrzehnte hin mehrfach aktualisierten OECD-Muster-DBA-Regelungen<sup>54</sup> wird, wie erwähnt, neuerdings ausdrücklich ergänzt,

48 Vgl. BMF v. 6. 12. 2018 IV B 5 – S-1341/11/10004-09, BStBl. I 2018, 1305 oder DStR 2018, 2699, zum Urteil des EuGH v. 31. 5. 2018 C-382/16 („Hornbach-Märkte“ in Deutschland), DStR 2018, 1221 u. 2699 oder HFR 2018, 580 sowie *Bühl/Tomson*, BMF reagiert auf „Hornbach“-Urteil des EuGH, IWB-2019, 212.

49 Richtlinie des OECD-Rates v. 21. 3. 2018 COM(2018), 148, [www.oecd.org](http://www.oecd.org), abgerufen am 16. 7. 2019.

50 So auch die italienische IRAP-Steuer (Italienische Regionalsteuer auf Produktivitätigkeiten) als Wertabschöpfung auf Umsatzbasis; vgl. hierzu *Valta*, „Verfassungs- und Abkommensrechtsfragen des Richtlinienentwurfs für eine Steuer auf digitale Dienstleistungen“, IStR 2018, 765 (OECD-Entwurf auf der Grundlage der BEPS-Vorschläge zu Art. 106 (deutsches) GG – mögliches formales „Treaty Overriding“); Hinweis hierauf u. a. entnommen den Kommentierungen des „Vereins für Internationale Steuern und Finanzen, München“, v. 27. 3. 2019 (DATEV-Dok.-Nr. 0401000, 10).

51 Vgl. auch die ausführliche Kommentierung des „Verein für Internationale Steuern und Finanzen, München“ v. 27. 3. 2019 zu Art. 23 OECD-MA (Vermeidung der Doppelbesteuerung), DATEV-Dok.-Nr. 0401230.

52 Ziel dieser umfassenden OECD-Bemühungen ist die Schaffung einheitlicher Besteuerungs-Standards auf internationaler Ebene. Desweiteren präsentiert die OECD (mit Sitz in Paris) einen ausführlichen „Musterkommentar“ (OECD-MK) zur Auslegung der einzelnen Artikel in dem OECD-MA-DB; ferner aktualisiert sie dieses Musterabkommen sowie ihren Kommentar dazu durch regelmäßige Updates. Diese nicht unbedingt rechtsverbindlichen Richtlinien und Standards für die Regelung von grenzübergreifenden Besteuerungen stellen dennoch die Grundlage für die inzwischen weltweit mehr als 3000 zwischenstaatlich abgeschlossenen DBA's dar.

53 Vgl. *Wassermeyer/Schwenke*, Beck'sche Steuerkommentare, Wassermeyer-Doppelbesteuerung, Bd. I, OECD-MA, Stand März 2018, Art. 6 Ziff. 1 u. 2.

54 Derartige Musterabkommen für die Steuern vom Einkommen und Vermögen bestehen als Verhandlungsgrundlagen für DBA's seit mehr als 5 Jahrzehnten: Erste Fassung auf Grund des Bericht des Steuerausschusses der OECD von 1963, in deutscher Übersetzung veröffentlicht in 1965 vom Bundesministerium der Finanzen (BMF), damals Bonn, überarbeitete Fassung gem. dem ergänzten Bericht des Steuerausschusses der OECD v. 11. 4. 1977, in deutscher Übersetzung vom Bundesministerium der Finanzen veröffentlicht in 1979, seit 1992 dann laufende Überarbeitungen der einzelnen Artikel dieser Musterabkommens und später dessen Veröffentlichung zum besseren Nachschlagen in „Loseblattform“ in einem beschrifteten Ordner; für die Besteuerung der Nachlässe und Erbschaften: Gem. Bericht des Steuerausschusses der OECD von 1966, in deutscher Übersetzung veröffentlicht vom Bundesministerium der Finanzen, Bonn 1970, mit späteren Änderungen.



dass die Abschlüsse von bilateralen DBA nicht nur der Vermeidung von Doppelbesteuerungen, sondern gleichgewichtig auch der Verhinderung von Steuerverkürzungen und von Steuerumgehungen über die Landesgrenzen hin dienlich sein sollen, um auf dieser Verhandlungsgrundlage sog. „weiße Einkünfte“ zu fokussieren und sog. Rückfallklauseln (sog. Subject-to-Tax-Klauseln) zu vermeiden. Der deutschen Finanzrechtsprechung zufolge dienen diese immer wieder aktualisierten OECD-Muster-Abkommen-Texte sowie der hierzu regelmäßig angepasste OECD-Experten-Kommentar einer „dynamischeren Auslegung“ von Doppelsteuerabkommen (DBA) in steuerrechtlichen Zweifelsfällen.<sup>55</sup>

### 3. National vermeidbare Doppelbesteuerungen von grenzübergreifenden Erträgen

Vermeidbare Doppelbesteuerungen sind immer dann anzunehmen, wenn unterschiedliche nationale Steuerhoheiten die gleiche Person wegen gleichgelagerter Einnahmen für denselben Veranlagungszeitraum in steuerrechtlich gleicher oder eng vergleichbarer Weise besteuern wollten, was ohne ein DBA eine konkurrierende Besteuerung ein und desselben wirtschaftlichen Vorganges oder Geschäftes bedeuten würde, einerseits nach dem international durchaus gängigen Prinzip der Besteuerung von Einnahmen an der „Quelle“, andererseits nach dem des Welteinkommens des Empfängers durch dessen „Wohnsitzstaat“.<sup>56</sup>

Wesentliches Ziel der Bemühungen des international mit Steuerexperten besetzten Steuerausschusses der OECD ist folglich die – auf multinational abgestimmte und auf Vereinheitlichung ausgerichtete Weise – erfolgende Schaffung „einheitlicher Standards“ für den Neuabschluss oder die Revision bilateraler Abkommen wie für die Auslegung von bestehenden DBA im einzelnen, möglicherweise streitigen Steuerfall, und dies in besonderem Maße im Hinblick auf sachverhalts- oder auslegungsbedingten Qualifikationskonflikte, und zwar auch, um Behinderungen in der jeweiligen Weiterentwicklung des wirtschaftlichen Wohlstandes des betroffenen Steuerpflichtigen zu vermeiden.<sup>57</sup>

Darüber hinaus stellt die OECD, wie geschildert, auch einen umfassenden, den Neuerungen im internationalen Steuerrecht und ihren Vorgaben jeweils angepassten Muster-Kommentar (OECD-MK) zur Auslegung der jeweiligen Fassung der Artikeln in dem OECD-MA zu Verfügung. Dieses Gesamtpaket aus dem Musterabkommen und den Kommentierungen wird, wie auch schon erwähnt, seitens der OECD in Etappen fortgeschrieben und durch regelmäßige Updates gewartet.

### XIV. Einseitig nationale steuerliche Entlastungsmöglichkeiten bei der Besteuerung von Einnahmen aus Einkunftsarten im Ausland – Länder ohne ein DBA mit Deutschland

Im Ausland mutmaßlich erhobene Ertragssteuern müssen dort bereits festgesetzt und nachweisbar tatsächlich gezahlt worden sein. Bei zu bejahender „Identität“ des Besteuerungsgegenstandes und des Besteuerungszeitpunktes<sup>58</sup> können als steuerliche Ausgleichs- und Entlastungsmaßnahme wohl auch die übernational allgemein üblichen, jeweiligen nationalen Regelungen im Inland oder auch in dritten Ländern (ohne ein DBA mit der Bundesrepublik Deutschland), über die „Anrechenbarkeit“ von – aus ihrer Sicht – ausländischen Ertragssteuern<sup>59</sup> auf die dortige steuerliche Heranziehung derartiger Erträge<sup>60</sup> oder auch vice versa der dortigen, quellenbedingten Steuern in Anspruch genommen werden,

wie z. B. nach § 34c Abs. 6 (des deutschen) EStG auf diesbezügliche inländische Abgaben. Dies sind folglich gewollte steuerliche Entlastungen, die zur Vermeidung oder mindestens zur Milderung einer doppelten Besteuerung führen sollen.<sup>61</sup>

Entsprechend den gesetzlichen Vorgaben in § 34c Abs. 3 (des deutschen) EStG könnte bei nennenswerten Abweichungen in der Qualifikation derartiger ausländischer Abgaben bei der Ermittlung der inländischen Besteuerungsgrundlage unter bestimmten Voraussetzungen auch ein bloßer, steuerlich gerechtfertigter Abzug solcher ausländischer Steuern als „Betriebsausgabe“ in Betracht zu ziehen sein.

### XV. Neuerungen zu erforderlichenfalls nötigen Sachverhaltsaufklärungen oder Abstimmungen der Finanzbehörden über die steuerlichen Erhebungsgrenzen hinaus

#### 1. Vorab eine kurze Übersicht

An verschiedenen Stellen dieser steuerrechtlichen Abhandlung zur möglichen Besteuerung von Einnahmen nach den OECD-Vorgaben, mit eng verbundenen Aufwendungen und Kosten, wurde auch auf die Notwendigkeiten einer jeweils gründlicheren

55 Vgl. BFH v. 25. 5. 2011 I R 95/10, BStBl. II 2014, 760, oder BB 2011, 2404.

56 Nach deutschem Steuerrecht vgl. § 1 Abs. 1 u. Abs. 2 sowie Abs. 4, letzter i. V. m. 49 EStG, nach den grenzübergreifenden DBA-Regeln in Anlehnung an Art. 10 OECD-MA, und zwar i. S. einer gerechten Aufteilung beim Wohnsitzprinzip mit einer „Universalitätsnorm“ und/oder bei einer Quellenbesteuerung mit einer „Territorialitätsausrichtung“.

57 Die OECD hat die bisher letzte Fassung v. 11. 7. 2017 dieses überarbeiteten OECD-Musterabkommens unter <http://www.oecd.org/tax/treaties/draft-contents-2017-update-oecd-model-tax-convention.pdf>, abgerufen am 16. 7. 2019, zum Eigenstudium eines jeden ins Internet gestellt; Standards und einheitliche Ausrichtungen regelt dieses OECD-MA dabei für den jeweiligen, eigenständigen Regelungsbedarf, wie u. a. zum/zur/zu den – „Geltungsbereich“ (Art. 1+2 OECD-MA), – „Begriffsanalysen“, z. B. zu „Betriebsstätten“ (Art. 3 + 5 OECD-MA), – „Ansässigkeit“ oder zur Frage der „Staatsangehörigkeit“ von Steuerpflichtigen (Art. 3, 4 u. 5 MA), – „Besteuerungsrechts-Zuteilungsbestimmungen“ (Art. 6 bis 22 MA), – „Methoden der Vermeidung von Doppelbesteuerungen“ (Art. 23 A + 23 B MA) sowie – „Besonderen Regelungen“ (Art. 24 bis 29 MA).

Unterzeichnete DBA werden häufig schon bei Abschluss oder später nachholend durch bilateral-bindenden „Auslegungs-Protokolle“ oder gegenseitige förmliche Schreiben ergänzt.

58 Vgl. BFH v. 27. 3. 1996 I R 49/95, BStBl. II 1997, 91.

59 So entsprechend der ausgleichenden Regelung in § 34c des (deutschen) EStG (Steuerermäßigung bei ausländischen Einkünften); eine solche Regelung kommt z. B. dann zur Anwendung, wenn ein Vertragsstaat ein Rechtsgebilde als ansässige Person nach dem Welteinkommen besteuert, während der andere Staat von einem transparenten Gebilde ausgeht und solche Einkünfte deshalb nach dem Wohnsitzprinzip steuerlich dem dort ansässigen Steuerpflichtigen zurechnet; Art und Höhe der ausländischen Einkünfte sind gem. § 34d EStG grundsätzlich „nach deutschem Steuerrecht“ zu ermitteln; der Abzug von Werbungskosten bzw. von Betriebsausgaben von den ausländischen Einnahmen richtet sich also nach dem nationalen Einkommensteuerrecht.

60 Steueranrechnungen nach DBA würden sich – in Anlehnung an Art. 23B Abs. 1 OECD-MA, i. d. F. des Update v. 21. 11. 2017 (in Ausnahmefällen die „Anrechnungs-methode“) – nach den hierfür ausdrücklich geregelten DBA-Bestimmungen richten müssen (vertragsüblich darin gilt danach die „Freistellungsmethode“, entsprechend Art. 23A Abs. 1 OECD-MA, i. d. F. des Update v. 21. 11. 2017).

61 Im BMF-„Merkblatt zur Steuerfreistellung ausländischer Einkünfte gem. § 50d Abs. 8 EStG“ (hier: Einkünfte aus allen möglichen Einkunftsarten in einem anderen Land), Amtliches Einkommensteuer-Handbuch, Ausgabe 2016, EStH 2016, listet das Ministerium u. a. 35 Länder oder autonome Gebiete auf, mit denen die Bundesrepublik Deutschland bisher noch kein DBA abgeschlossen hat.

Rechts-, Sach- und Steuer-Tatbestandsaufklärung hingewiesen. Bei grenzüberschreitenden Steuerbeziehungen bestehen bekanntermaßen überdies erhöhte Aufklärungsprobleme. Hierfür ist erfahrungsgemäß häufiger auch Hilfe von dritter Seite angesagt.

Solche Dritthilfen könnten bei Bedarf und bei steuerlich sich löhrenden Streitfällen folgende Alternativen sein (in Kurzform<sup>62</sup>):

- ein „Verständigungsverfahren“ zwischen den beiden betroffenen Finanzverwaltungen der DBA-Länder i. S. v. Art. 25 Absätze 1 bis 3 eines DBA (i. S. v. Art. 25 des OECD-MA),
- ein mögliches, nur eingeschränkt anwendbares „Schiedsverfahren“ auf der Grundlage von Art. 25 Abs. 5 des OECD-MA, i. d. F. von 2017,
- ein behördlicher Beistand durch das in 2013 neugegründete „Internationales Steuerzentrum“ im Bayerischen Staatsministerium der Finanzen in München, das den inländischen Prüfungsbehörden im Wege der Amtshilfe z. B. Rechtsauskünfte zum Steuerrecht im Ausland, Absprachen und Informationsaustausch mit ausländischen Finanzbehörden, zeitgleiche Betriebsprüfungen hier und dort, auch mit eigenen, auf DBA-Fragen spezialisierten Sonderprüfern, erforderliche Übersetzungen ins Deutsche und so manches mehr noch vermitteln kann,
- bilateral abgestimmte, zeitgleiche Außenprüfungen des Bundes durch qualifizierte Prüfer der Bundesbetriebsprüfung des „Bundeszentralamtes für Steuern“ (BZSt) in Bonn oder derjenigen vom vorerwähnten „Internationales Steuerzentrum“ im Bayerischen Staatsministerium der Finanzen oder von vergleichbaren Landesfinanzbehörden hierzu beauftragten Länderprüfungsbehörden (sog. „Joint Audit“).

## 2. Einzelheiten zu den diversen steuerrechtlichen Aufklärungsmöglichkeiten über die Landesgrenzen hinweg:

### a) Erweiterungen von bilateralen Absprachen zur Verminderung von Doppelbesteuerungen im Wege einer grenzübergreifenden „Verständigung“ der betroffenen Finanzverwaltungen unter einander

Als ein weiterer Ausweg von einer möglichen steuerlichen Doppelbelastung auch bei möglichen Einkünften aus Tätigkeiten im Ausland könnte auch eine sog. „Verständigung“ hierzu auf bilateraler Basis unter den zuständigen Finanzbehörden in die Wege geleitet werden. Gem. Art. 25 Abs. 1 OECD-MA kann ein solches Abstimmungsverfahren bisher zwar grundsätzlich nur im jeweiligen Ansässigkeitsstaat der betroffenen Person eingeleitet werden. Nach Art. 25 Abs. 1 OECD-MA, i. d. F. des Updates v. 21. 11. 2017, soll es künftig aber auch möglich sein, ein solches Verständigungsverfahren im „Quellenstaat“ der strittigen Einkünfte einleiten zu lassen. Aus diesem Grund wurde als „Empfehlung“ der Wortlaut dieser Bestimmung seither wie folgt erweiternd gefasst:

*„Ist eine Person der Auffassung, dass Maßnahmen eines Vertragsstaates oder beider Vertragsstaaten für sie zu einer Besteuerung führen oder führen werden, die diesem Abkommen [DBA] nicht entspricht, so kann sie, unbeschadet der nach dem innerstaatlichen Recht dieser Vertragsstaaten vorgesehenen Rechtsmittel, ihren Fall der zuständigen Behörde einer der beiden Vertragsstaaten unterbreiten.“*

Diese, an und für sich auf DBA-Abschlüsse ausgerichtete Erweiterungsklausel – hin zu einem „Antrag auf Verständigung“ auch an die im Quellenstaat von umstrittenen „sonstigen Einkünften“

zuständige Finanzbehörde – sollte nach Meinung des Autors als Gewährleistung ausgleichender steuerlicher Gerechtigkeit gem. allgemeiner internationaler Fortentwicklung des Steuerrechts zukünftig durchaus auch auf vergleichbare steuerliche Sachverhalte aus anderen Ländern, solchen ohne ein DBA-Abkommen, folglich mit sonstigen Drittstaaten, anwendbar sein können.

### b) Neue Art einer möglichen bilateralen Abstimmung zum Besteuerungsrecht bei Einkünften aus dem Ausland mittels sog. „Schiedsklauseln“

Auch die Aufnahme einer „Schiedsklausel“ im Sinne des Updates v. 21. 11. 2017 von Art. 25 Abs. 5 OECD-MA in neu abzuschließenden oder zu revidierenden DBA oder in vergleichbaren bilateralen Absprachen bzw. Vereinbarungen würde es dem betroffenen Steuerpflichtigen ermöglichen, hilfsweise die Einleitung eines „Schiedsverfahrens“ zu beantragen,<sup>63</sup> wenn die zuständigen Finanzbehörden nicht in der Lage sein sollten, innerhalb einer vorgegebenen Zeit von zwei Jahren für ihn einvernehmlich eine zufriedenstellende steuerliche Entlastungslösung herbeizuführen, so dass dann ein unabhängiges Schiedsgericht über den streitigen Einzelfall entscheiden soll.

Wenn Maßnahmen eines Vertragsstaats oder beider Vertragsstaaten für einen Steuerpflichtigen hier oder dort zu einer Besteuerung geführt haben, die dem abgeschlossenen Abkommen oder der sonstigen Vereinbarung nicht entspricht, und die zuständigen Behörden nicht bereit sind, sich über eine Lösung des Streitfalles innerhalb der vorgenannten Frist seit der Unterbreitung des Falles an die zuständige Behörde des anderen Vertragsstaats zu einigen, können seit kurzem nach dieser ergänzenden OECD-Vorschlags-Regelung im OECD-MA auf Antrag der betroffenen Person folglich alle noch ungelösten Fragen dieses Steuerfalles einem unabhängigen „Schiedsverfahren“ unterworfen werden, es sei denn, zu diesen Streitfragen ist bereits eine finanzgerichtliche Entscheidung in einem der beiden Staaten ergangen.<sup>64</sup>

Die zuständigen Behörden dieser Vertragsstaaten werden in gegenseitigem Einvernehmen die Anwendbarkeit dieser neuen Art von Streitbeilegung regeln. Sofern nicht die Person, die unmittelbar von einem solchen Streitfall betroffen ist, die spätere Abstimmungsvereinbarung zwischen beiden beteiligten Ländern ablehnt, durch welche eine solche schiedsrichterliche Entscheidung steuerrechtlich umgesetzt werden soll, ist ein diesbezüglicher Schiedsspruch für beide Vertragsstaaten verbindlich, und dies ungeachtet möglicher Sperrfristen im innerstaatlichen Steuerrechts dieser zwei Staaten.

62 Zur Vermeidung von längeren Wiederholungen wird hierzu insgesamt Bezug genommen auf die ausführlicheren Darstellungen in den beiden Aufsätzen des gleichen Autors zu „Einkünfte aus Kapitalvermögen nach neuem deutschem und internationalem Steuerrecht, aus DBA-Ländern oder sonst dem Ausland – ein Querschnitt“, StBp 2019, 81, dort im Abschnitt III unter den Nr. 8–13 sowie „Einkünfte aus „Selbständiger Tätigkeit“ nach neuem deutschem und internationalem Steuerrecht, aus DBA-Ländern oder sonst dem Ausland – ein Querschnitt, StBp 2019, 146, dort im Abschnitt VI unter den Nr. 1–4.

63 So gem. den Leitlinien im OECD-Aktionspunkt 14 (OECD-Arbeitsgruppe mit dem Titel „Inclusive Framework on BEPS“ – konkrete Umsetzung der OECD-BEPS-Empfehlungen, besonders in Deutschland).

64 Nach BMF v. 21. 2. 2019 IV B 3 – S 1304 – AUT/11/10003, soll sich die Bindungswirkung von Schiedssprüchen des EuGH nach Auffassung der (deutschen) Finanzverwaltung allerdings grundsätzlich nur auf den dort streitbefangenen, konkret-individuellen Sachverhalt beschränken; weswegen mögliche Nichtanwendungsanweisungen zu gleichgelagerten Besteuerungstatbeständen im Inland der Gewährleistung von einheitlichen Verwaltungshandeln dienen sollen; ob der EUGH dieser Ansicht in Zukunft nicht erheblich widersprechen wird, bleibt abzuwarten.

**c) Möglichkeiten steuerlicher Rechts- und Sachaufklärungen über die Grenzen durch das „Internationale Steuerzentrum“ im Bayerischen Staatsministerium der Finanzen**

Das Bayerische Staatsministerium der Finanzen hat Mitte 2013<sup>65</sup> in der Landeshauptstadt München als sog. Arbeitsplattform für Finanzbehörden ein „Internationales Steuerzentrum“ zur Aufklärung von grenzübergreifenden Rechts- und Sachverhaltsfragen sowie zur Schließung von möglichen Steuerschlupflöchern zum Ausland hin eingerichtet, das bisher engere Kontakte zu 11 Steuerverwaltungen anderer europäischer Staaten unterhält und besonders als bundesweiter Ansprechpartner und als inländische „competent authority“ für die Zusammenarbeit mit der „italienischen Steuerverwaltung“ fungiert.

Nach eigenen Bekundungen und Einschätzungen hat diese neue Informations-Institution zu steuerlich relevanten Rechtsfragen und Sachverhalten über die Grenzen seit ihrer Gründung bereits herausragende Steuernachforderungserfolge zu verzeichnen. Sie ist mit eigenen erfahrenden ministeriellen Steuerfachbeamten ausgestattet und kann zur Verstärkung jederzeit Außensteuerfachprüfer des Bayerischen Landesamtes für Steuern in München hinzuziehen.

Dieses Internationale Steuerzentrum leitet als steuerliche Anlaufstelle zum Ausland in Bedarfsfällen ihrerseits auch zeitgleiche Prüfungen über die Grenzen ein und begleitet diese organisatorisch wie steuerrechtlich, aber auch allgemein rechtlich (z. B. zu Fragen von Amtshilfen über die Grenze), um künftig weniger bürokratisch und auf kürzeren Dienst- bzw. Verwaltungswegen grenzüberschreitend Besteuerungsgrundlagen und -notwendigkeiten beschleunigt aufzuklären<sup>66</sup> und hierdurch die notwendigen steuerlichen Abgaben auf in- oder auch ausländische „Einkünfte aus den unterschiedlichsten Einkunftsarten“ erheben lassen zu können.

Alle diese Maßnahmen sollen zugleich einer erhöhten und schneller erzielten Rechtssicherheit für die beteiligten Steuerverwaltungen wie für die Steuerpflichtigen mit ihren steuerpflichtigen Einnahmen, unter anderem aus anderen Ländern, hier und dort, dienen.<sup>67</sup>

**d) In Deutschland seit 2017 neu eingeführte, zeitgleiche Außenprüfungen des Bundes – hier und im Ausland**

Bei höheren Dauerbezügen von „sonstigen Einkünften“ aus einem DBA-Land oder auch einem Nicht-DBA-Staat bliebe in lohnenden und eng ausgewählten Steuerfällen neuerdings schließlich noch die Möglichkeit, eine „koordinierte und zeitgleich anzusetzende Betriebsprüfung“ im Steuerinland (Wohnsitz des Empfängers) sowie gleichzeitig im Herkunftsland dieser Erträge in Gang zu setzen, sog. „Joint Audit“.

Als „competent authority“ hierfür fungiert in der Bundesrepublik Deutschland auftragsgemäß seit kurzem das „Bundeszentralamt für Steuern“, mit Sitz in der Bundesstadt Bonn, als Bundesoberbehörde, mit seiner bundesweit und breitgefächert tätigen sowie nach Branchen spezialisierten Bundesbetriebsprüfung.<sup>68</sup>

**e) Einschlägig beratende Rechtsanwälte, Fachanwälte und Steuerberater im In- und Ausland**

Überdies tummeln sich seither auf diesem Gebiet von möglichen zeitgleichen Prüfungen (Betriebsprüfungen oder gar Steuerfahndungsverfahren) im Inland bundesweit, aber auch im Ausland eine Reihe von erfahrenen und qualifizierten Anwälten und Steuerberatern, die im Bedarfsfall ihren Mandanten neutral begleitend steuerrechtliche wie verfahrensmäßige Hilfen

anbieten, auch bei erforderlichen Sachaufklärungen im anderen Land.<sup>69</sup>

## XVI. Fazit und Ausblick

Die „Organisation für wirtschaftliche Zusammenarbeit und Entwicklung“ (OECD), mit ihrem Zentralsitz seit 1960 in Paris, engagiert sich – neben ihrer (volks-)wirtschaftlichen Ausrichtung – auch stark auf ertragssteuerrechtlichen Gebieten durch einen Katalog an Definitionen, durch recht viele textliche Vorgaben bzw. Formulierungshilfen als Entwürfe zum Abschluss oder zur Revision von DBA, durch Auslegungsmittel hierzu, durch Leitlinien, durch Richtlinien, durch all deren Kommentierungen, aber auch durch das Abhalten von Foren sowie durch regelmäßige Updates seitens ihrer verschiedenen Steuerorgane, sehr an den nationalen und internationalen Steuergesetzgebungen.

Die OECD verfügt über ein einzigartiges Fachwissen durch Einbeziehung der Erfahrungen und Vorstellungen ihrer Mitgliedstaaten sowie durch die regelmäßige Beteiligung von grenzübergreifend tätigen Unternehmen, von Fachexperten und von Zivilgesellschaften an ihren schriftlichen Vorschlägen, Empfehlungen und Vorgaben sowie ihren vertieften Kommentierungen hierzu, um viele praktische Ansätze zur Förderung und Umsetzung eines verantwortungsvollen Geschäftsverhaltens im anderen Land wie auch im Hinblick auf viele Nicht-Mitgliedstaaten auf der ganzen Welt zu entwickeln.

Zur Transformation, zur Anwendbarkeit wie zum Vollzug von unter souveränen Staaten bilateral oder multilateral auf den Grundlagen der OECD-Vorgaben vereinbarten oder revidierten Abkommen bedürfen diese zu ihrer rechtlichen Wirksamkeit in aller Regel im jeweiligen Abschlussland sogenannter nationaler Zustimmungsgesetze (Transformations- bzw. Vollzugsprinzipien), und diese in den meisten Fällen ohne irgendwelche Rückwirkungsklauseln.

65 Vgl. hierzu u. a. die Pressemitteilungen des Bayerischen Finanzministeriums Nr. 244 v. 23. 7. 2013 sowie Nr. 388 v. 13. 7. 2016; danach soll dieses – bundesweit bisher einmalige Zentrum u. a. als Informationsdrehscheibe der Unterstützung zu einem besseren Informationsaustausch mit dem Ausland dienen, so durch Anbahnung von Prüferbesprechungen über die Grenzen wie von gemeinsamen und zeitgleichen Außenprüfungen (sog. joint audits), durch Bereitstellung von Steuerrechts- wie Sachverhaltsauskünften zum Ausland und in Bedarfsfällen sogar von Sprachübersetzungen etc.

66 Z. B. durch Bereitstellung von benötigten Übersetzungen, rechtliche wie steuerrechtliche Unterstützungen jeder erforderlichen Art, Absprachen zu bilateralen Besprechungsmöglichkeiten, zu zeitlich koordinierte Betriebsprüfungen, zu klärenden Betriebsbesichtigungen im anderen Land, zu rechtlichen Ermächtigungen der Prüfer im anderen Land, zu bi- bzw. multilateralen Kontrollen bei und mit anderen Staaten, zur Teilnahme an europaweiten Aufklärungs- und Arbeitsgruppen, unter bayerischer bzw. deutscher Beteiligung etc.

67 Ein Teil dieser Darstellungen erfolgte neben Internet-Informationen in lockerer Anlehnung an die detaillierten Ausführungen hierzu von *Pott* im Themenlexikon zu „Doppelbesteuerung“, in DATEV-Dok.-Nr. 0630226, dort unter Tz. 3.5.2.

68 Vgl. § 5 Abs. 1 Nr. 1 FVG: Bundeszentralamt für Steuern (BZSt), mit Sitz in 53225 Bonn-Beuel, An der Kuppe 1, Tel: 0228/406-0; lt. dessen Organigramm mit inzwischen drei *Abteilungen der Bundesbetriebsprüfung* (Abt. BP I, BP II u. BP III, mit 27 branchenspezifischen Fachreferaten u. 1 Bp-Innendienst sowie einer ständig wachsenden Anzahl an im internationalen Steuerrecht sachverständigen Außenprüfern).

69 Bei Sachaufklärungen vor inländischen Finanzbehörden und Finanzgerichten hat der betroffene Steuerpflichtige (natürliche oder juristische Personen) nach § 90 Abs. 2 (deutscher) AO eine erhöhte Mitwirkungspflicht, soweit hierzu auch auslandsbezogene Nachweise oder Anhörungen von Zeugen aus einem anderen Land erforderlich sind, hat der inländische Betroffene nach der Rechtsprechung diese selbst beizubringen (vgl. BFH v. 13. 2. 2019 VIII B 83/18, NJW 2019, 1328).