

Doppelbesteuerungsabkommen: DBA

Vogel / Lehner

7., völlig neu bearbeitete Auflage 2021
ISBN 978-3-406-74799-1
C.H.BECK

schnell und portofrei erhältlich bei
beck-shop.de

Die Online-Fachbuchhandlung beck-shop.de steht für Kompetenz aus Tradition. Sie gründet auf über 250 Jahre juristische Fachbuch-Erfahrung durch die Verlage C.H.BECK und Franz Vahlen.

beck-shop.de hält Fachinformationen in allen gängigen Medienformaten bereit: über 12 Millionen Bücher, eBooks, Loseblattwerke, Zeitschriften, DVDs, Online-Datenbanken und Seminare. Besonders geschätzt wird beck-shop.de für sein umfassendes Spezialsortiment im Bereich Recht, Steuern und Wirtschaft mit rund 700.000 lieferbaren Fachbuchtiteln.

BFH v. 30.10.1973, I R 50/71, BStBl. II 1974, 107 (108 ff.); BFH v. 1.4.1969, II R 75/67, BFHE 95, 345 (348 f.); BFH v. 24.1.2001, I R 100/99, BFH/NV 2001, 1402 (1403 f.); BFH v. 27.2.2006, III B 170/05, BFH/NV 2006, 1090 (1091); BFH v. 31.5.2006, II R 66/04, BStBl. II 2007, 49 (51 f.); FG München v. 25.7.2012, 4 K 2675/09, EFG 2012, 2224; FG Baden-Württemberg v. 23.6.2010, 1 K 4176/09, EFG 2010, 1668 ff.). Die mit dem genuine link-Erfordernis umschriebene Voraussetzung des allgemeinen Völkerrechts für die Erstreckung inländischer Normen auf Auslandssachverhalte wird in unterschiedlicher Terminologie auch als „**Territorialprinzip**“, „**Territorialitätsprinzip**“ oder „**Territorialgrundsatz**“ bezeichnet (so bereits GA *Mancini* v. 16.10.1985, Rs. 270/83, Slg. 1986, 273, 282 – *Avoir fiscal*; s. EuGH v. 15.5.1997, Rs. 250/95, Slg. 1997-I, 2471 – *Futura Participations*, Tz. 22; EuGH v. 13.12.2005, Rs. C-446/03, Slg. 2005-I, 10837 – *Marks & Spencer*, Tz. 39; EuGH v. 15.2.2007, Rs. C-345/04, Slg. 2007-I, 1425 – *Centro Equestre*, Tz. 22 und EuGH v. 1.12.2011, Rs. C-250/08, Slg. 2011-I, 0000 – *Kommission/Belgien*, Tz. 48; zur Bedeutung des Territorialitätsprinzips im Binnenmarkt s. *Lehner*, FS Wassermeyer, S. 241 (249 ff.); *ders.*, FS Haarmann, S. 689 (700 ff.); *ders./Reimer*, IStR 2005, 542 ff.; *Schön*, BTR 2010, 554 ff.; *Kegel*, FS Seidl-Hohenveldern, S. 243 ff.; allgemein *Ohler*, in Terhechte, § 9 Rz. 1 ff.; vgl. auch *Becker*, BIT 2016, 190 ff.; *Kment*, Grenzüberschreitendes Verwaltungshandeln, S. 68 ff.). Von diesem allgemein völkerrechtlichen Begriffsverständnis zu unterscheiden ist die speziell steuerrechtliche Verwendung des Begriffs der Territorialität bzw. der **Besteuerung nach dem Territorialitätsprinzip** als Bezeichnung für die nach den Regeln der beschränkten Steuerpflicht auf Einkünfte aus inländischen Quellen beschränkte Besteuerung (s. die vorstehenden Nachweise sowie u. Rz. 91, 266b). Der BFH spricht insoweit von territorialer Zuordnung (BFH v. 19.12.2013, I B 109/13, BFHE 244, 40; *DBA Irland*; vgl. auch BFH v. 10.5.2017, II R 2/16, BFH/NV 2017, 1319 Rz. 24). Davon wiederum zu unterscheiden ist die Verwendung der genannten Begriffe und zusätzlich die Bezeichnung als Besteuerung nach dem Ursprungs- oder Quellenprinzip im Sinne **lateinamerikanischer Praxis** (s. Rz. 12; 39a).

Eine entgegenstehende Auffassung, d. h. ein Verständnis von Territorialität, wonach auch im Inland ansässige Personen nur mit ihren inländischen Einkünften besteuert werden, wurde bis in die zweite Hälfte des vorigen Jahrhunderts vor allem von der lateinamerikanischen Wissenschaft und Finanzpolitik mit Nachdruck vertreten (s. bereits *Palamarchuk*, *Revista de la Facultad de Derecho* (1959) S. 987 ff.; *Valdes Costa*, *Estudios de Derecho Tributario Latinoamericano*, S. 283; s. auch die „Grundsatzklärung“ der Ersten Lateinamerikanischen Steuerrechts-Konferenz von 1956 in Montevideo, sowie mehrere Resolutionen nachfolgender Konferenzen, die von der „Revista“ veröffentlicht wurden; ferner das Anden-Pakt-Modell Rz. 39a, 40a und *Avi-Yonah*, BIT 2007, 130). Diese Auffassung entspricht aber nicht dem geltenden Völkerrecht, wie es sich aus den bestehenden internationalen Konventionen, der Staatenpraxis und der Rechtsprechung ablesen lässt. In Anerkennung dessen beginnt inzwischen auch die lateinamerikanische Theorie, vom Quellenprinzip im strengen Sinn abzurücken. Dem entspricht ein Entwurf des **ILADT** (Instituto Latinoamericano de Derecho Tributario) für ein multilaterales Doppelbesteuerungsabkommen (Modelo ILADT de Convenio multilateral de Doble imposición para América Latina, s. Modelo ILADT, ICDT, 2012, www.iladt.org; engl.: Multilateral Model Convention for Latin America for the Avoidance of Double Taxation, nichtamtl. Übersetzung, s. www.ibfd.org), der die Quellenbesteuerung bestätigt, aber zurückhaltend ausgestaltet und die Anwendung der Verteilungsnormen vereinfacht (*Ogazón*, ILADT – Multilateral Model Tax Convention for Latin America, News IBFD v. 19.9.2012, www.ibfd.org; *Pistone*, in *Mazz/Pistone*, S. 57 ff.; *Valta*, S. 609 ff.). Die Gesetzgebung in den lateinamerikanischen

Staaten ist bereits teilweise zur Welteinkommensbesteuerung übergegangen (s. *Schoueri/Barbosa*, FS Lehner, S. 95; *Mazz*, in *Mazz/Pistone*, S. 55; für Brasilien *Xavier*, S. 3 ff.; *de Mouna Borges*, in *Revista fórum de direito tributário*, S. 94, 98, 117; *Rodriguez*, WTJ 2017, 303 (312); *Schoueri*, in Ferraz, *Princípios e limites da tributação*, S. 326, 328, 330, 334, 336 f., 355; *ders.*, BIT 2014, no. 9; *Silva*, in *Costa/Schoueri/Bergstrom/Bonilha*, S. 169; *Töffoli Tavolaro*, in *Schoueri, Direito tributário*, S. 796, 798; *Torres*, in *Uckmar*, S. 408; für Argentinien, Brasilien, Chile, Kolumbien, Mexiko, Peru und Venezuela *Velayos/Barreix*, *Intertax* 2013, 128 (130)) und hat das Prinzip auch sonst durchbrochen (*Gnazzo/Piedrabuena*, BIFD 1980, 361; *Velayos/Barreix*, *Intertax* 2013, 128 (130)). Darüber hinaus ist die Bedeutung des Kriteriums der „Territorialität“ auch in diesen Staaten nicht ganz eindeutig. In der Praxis der lateinamerikanischen Staaten wird es sehr unterschiedlich ausgelegt (vgl. *Engel-schalk*, in *K. Vogel*, *Steuern auf ausländische Einkünfte*, S. 74 ff.; für Brasilien *Schoueri*, in Ferraz, *Princípios e limites da tributação*, S. 326, 336; *Silva*, in *Costa/Schoueri/Bergstrom/Bonilha*, S. 167, 173; *Gomes*, S. 895). Auch in anderen Staaten, die dem Quellenprinzip folgen, hat die Frage, wann Einkünfte im Inland entstehen oder bezogen werden (*arise, are derived by*), richterlicher Klärung bedurft (für Hongkong s. *Privy Council*, CIR v. *Hang Seng Bank Ltd.*, 1990 STC 733, sowie CIR v. *HK-TV International Ltd.*, 1992 STC 723). Unter dem Gesichtspunkt zwischenstaatlicher Gerechtigkeit hatte jene lateinamerikanische Auffassung allerdings viel für sich; s. dazu Rz. 20 ff.

- 12a Deutlich ist jedoch darauf hinzuweisen, dass die territorialen Anknüpfungen der staatlichen Besteuerungshoheit im Zuge der Verlagerung von Einkommensquellen, aber auch der fortschreitenden Digitalisierung zunehmend unter Rechtfertigungsdruck geraten (grundlegend bereits *K. Vogel*, BIT 2005, 420; *Schön*, WTJ 2009, 67; *ders.*, IStR 2019, 647; vgl. auch *Haas/Nusbaum*, FS Lüdicke, S. 115 sowie u. Rz. 94a, 211a). Dies gilt insbesondere vor dem Hintergrund der Zielsetzung des BEPS-Aktionsplans, Gewinne dort zu besteuern, wo die wirtschaftlichen Aktivitäten ausgeübt werden und wo die Wertschöpfung erfolgt (dazu Rz. 211).

2. Kein völkerrechtliches Verbot der Doppelbesteuerung

- 13 Es gibt kein völkerrechtliches „Quellenprinzip“ oder „Territorialprinzip“, das es verbieten würde, **Rechtsfolgen** des innerstaatlichen Rechts an ausländische Sachverhalte durch Besteuerung des ausländischen Einkommens von Steuerinländern oder des inländischen Einkommens von Steuerausländern anzuknüpfen (keine „materielle Territorialität“: *K. Vogel*, *Anwendungsbereich*, S. 101 ff., 142 ff.; aktuell dazu *Drien*, FS Lehner, S. 143 (144 f.); zum Grundsatz der „formellen Territorialität“ s. Rz. 16).

Auch das allgemeine Völkerrecht kennt **kein Verbot der Doppelbesteuerung** (BFH v. 18.12.1963, I 230/61 S, BStBl. III 1964, 253 (256); BFH v. 1.4.1969, II R 75/67, BFHE 95, 345 (350); BFH v. 14.2.1975, VI R 210/72, BStBl. II 1975, 497 (498); *DBA Österreich 1954*; BFH v. 31.5.2006, II R 66/04, BStBl. II 2007, 49 (51 f.); BFH v. 24.1.2001, I R 100/99, BFH/NV 2001, 1402 (1403 f.); FG Baden-Württemberg v. 13.4.2011, 14 K 2241/09, DStRE 2012, 745; s. auch FG Baden-Württemberg 1 K 4176/09, EFG 2010, 1668; sowie BFH v. 26.3.1991, IX R 162/85, BStBl. II 1991, 704 (707): „In welchem Umfang die Bundesrepublik die genannten Einkünfte in die inländische Besteuerung einbezieht, kann sie frei bestimmen ...“); *DBA Schweiz*). Zur Doppelbesteuerung kommt es erst durch das Zusammenwirken der Gesetze mehrerer Staaten; ist jedes einzelne von ihnen völkerrechtsgemäß, so sind sie es auch in ihrer Gesamtheit. Zu der entsprechenden Problematik des Unionsrechts s. Rz. 266 ff.

IV. Doppelbesteuerung und allgemeines Völkerrecht 14, 15 Grundlagen

Auch **wirtschaftlich nachteilige Auswirkungen** eines Steuergesetzes in bzw. 14 für einen anderen Staat – z. B. wenn im Quellenstaat gewährte Steuervergünstigungen durch eine entsprechend höhere Besteuerung im Ansässigkeitsstaat ausgeglichen und dadurch wirkungslos werden – widersprechen dem derzeit geltenden Völkerrecht grundsätzlich nicht. Ausnahmen gelten allerdings nach Maßgabe der unionsrechtlichen Beihilfeverbote (s. hierzu Grundlagen-EU Rz. 273). Ausnahmen können sich auch auf Grund der unter dem Dach der **WTO** zusammengefassten völkerrechtlichen Abkommen, insbesondere dem **GATT** (General Agreement on Tariffs and Trade; abrufbar unter www.wto.org), dem **GATS** (General Agreement on Trade in Services; abrufbar unter www.wto.org) sowie dem **SCM**-Abkommen (Agreement on Subsidies and Countervailing Measures; abrufbar unter www.wto.org) ergeben, soweit Steuergesetze den internationalen Wettbewerb beeinträchtigen (weiterführend: *Daly*, CTJ 2000, 1053; *ders.*, The WTO and Direct Taxation; *Ecker/Koppensteiner*, SWI 2009, 142; *Fischer-Zernin*, S. 95 ff.; *Green*, CTJ 202, 107; *Hey/Härtwig*, FS Lehner, S. 75 (77 ff.); *Hofbauer*, *ecolex* 2005, 467; *dies.*, Das Prinzip der Meistbegünstigung; *Hufbauer*, WTJ 2010, 763; *McDaniel*, *Intertax* 2002, 166; *Schön*, RIW 2004, 50; *Schreiber/von Hagen/Pönnighaus*, *StuW* 2018, 239; *Slemrod/Avi-Yonah*, 55 TLR 533 (2002); *Stockmann*, *IStR* 1999, 129; *Trottmann*, *IStR* 2004, 661; sowie die Beiträge in *Herdin-Winter/Hofbauer*, *The Relevance of WTO Law for Tax Matters* (2005); *M. Lang/Herdin/Hofbauer*, *WTO and Direct Taxation*; im Hinblick auf Exportsubventionen; *Wagner*, *Direkte Steuern und Welthandelsrecht*; *Ault*, *DStJG* 36 (2013), S. 119 (125 ff.); s. auch den *WTO Analytical Index – Guide to WTO Law and Practice*, abrufbar unter www.wto.org).

3. Besonderheiten

So können besonders das **Prinzip der Meistbegünstigung** (Art. I GATT, 15 Art. II GATS; zur unionsrechtlichen Problematik der Meistbegünstigung s. Rz. 271 ff.), das **Prinzip der Inländergleichbehandlung** (Art. III GATT, Art. XVII GATS) sowie das **Verbot von Exportsubventionen** (Art. XVI GATT, SCM-Abkommen) dem nationalen Steuergesetzgeber Grenzen im Hinblick auf die Umsetzung und Ausdifferenzierung seiner steuerpolitischen Grundentscheidungen setzen (s. *Schön*, RIW 2004, 50 (53)). Die genannten Regelungen haben dabei entgegen älterer, teils immer noch vertretener Rechtsansicht (s. *Stockmann*, *IStR* 1999, 129 (135) m. w. N.; *Green*, CTJ 2002, 108; *ders.*, *BIT* 2002, 254) Bedeutung nicht nur im Recht der indirekten Steuern, sondern auch im Recht der direkten Steuern (s. dazu Panel Report, US – Tax Treatment for 'Foreign Sales corporations', Recourse to Article 21.5 of the DSU by the European Communities, WT/DS 108/RW, Tz. 8.142 ff.; außerdem *Daly*, CTJ 2000, 1049; *Ecker/Koppensteiner*, SWI 2009, 142 f. m. w. N.; *Falis*, in *Herdin-Winter/Hofbauer*, *The Relevance of WTO Law for Tax Matters*, S. 47 f.; *Fischer-Zernin*, S. 17 ff.; *Hofbauer*, *ecolex* 2005, 467; *dies.*, *Meistbegünstigung*, S. 54 ff. m. w. N.; *Lennard*, in *WTO and Direct Taxation*, S. 73 ff., 101; *McDaniel*, *Intertax* 2002, 171; *Schön*, RIW 2004, 50, (53 ff.); *Singh*, in *The Relevance of WTO Law for Tax Matters*, S. 64 ff.; *Slemrod/Avi-Yonah*, 55 TLR 533 (2002), S. 536 f.; *Trottmann*, *IStR* 2004, 661 (665 f.); *van Thiel*, in *WTO and Direct Taxation*, S. 19 ff., 45 m. w. N.; *Wagner*, *Direkte Steuern und Welthandelsrecht*, S. 30 f.; *Waincymer*, FS *Vanistendael*, S. 884 ff.). Allerdings sind die jeweiligen Besonderheiten der einzelnen Abkommen zu berücksichtigen. So werden beispielsweise direkte Steuern und Doppelbesteuerungsabkommen im GATS-Abkommen größtenteils ausgeblendet (s. etwa Art. II:2, XIV lit. e, XXII:3 GATS; hierzu *Ecker/Koppensteiner*, SWI 2009, 142 (145); *Hofbauer*, *Das Prinzip der Meistbegünstigung*, S. 72 ff.; *Schön*, RIW 2004, 50 (51 f.)). Im GATT-Abkommen gibt es hingegen anders als im GATS-Abkommen (Art. XXII:3 GATS) keine sog. „carve-

out“-Bestimmung für Doppelbesteuerungsabkommen (*Ecker/Koppensteiner*, SWI 2009, 142 (143 f.)). Ein Verstoß eines Doppelbesteuerungsabkommens gegen das GATT-Abkommen kommt allerdings nur in Betracht, „wenn ausnahmsweise ein Doppelbesteuerungsrecht im Tatbestand die Produktion oder den grenzüberschreitenden Handel von bestimmten Produkten erfasst“ (*Schön*, RIW 2004, 50 (52)); s. a. die Beispiele bei *Hofbauer*, *ecolex* 2005, 471). Zum Verbot ertragsteuerlicher Exportsubventionen s. *Wagner*, *Direkte Steuern und Welthandelsrecht*; einen Überblick geben *Ecker/Koppensteiner*, SWI 2009, 142 (146 ff.). Zum Verhältnis der welt handelsrechtlichen Diskriminierungsverbote zu Art. 24 MA und anderen steuerlichen Diskriminierungsverboten s. Art. 24 Rz. 21 f. Zum Streitbeilegungsverfahren nach Welthandelsrecht s. Art. 25 Rz. 22. Zu Meistbegünstigung im Zusammenhang mit Investitionsabkommen und deren Zusammenhang mit DBA s. *Bravo/Julien/Kollmann/Majdanska/Turcan*, TNI 2015, 187.

- 16 Nach Maßgabe der allgemeinen Regeln des Völkerrechts unzulässig ist die Vornahme von **Hoheitsakten** auf fremdem Staatsgebiet: Grundsatz der „formellen Territorialität“, der vom Grundsatz der „materiellen Territorialität“ i. S. der Anforderungen an den räumlichen Anwendungsbereich innerstaatlicher Normen (s. Rz. 11 ff.) zu unterscheiden ist (s. *Vögel*, *Der räumliche Anwendungsbereich*, S. 2 f., 13 ff., 101 ff., der insoweit zwischen „transitiver“ und „intransitiver“ Geltung unterscheidet; *Lehner*, FS *Wassermeyer*, S. 241 (243 f.); *Tipke/Kruse/Seer*, § 117 AO, der Sache nach jedoch ohne diesen Begriff *Herdegen*, *Völkerrecht*, S. 192 ff.; *Kment*, *Grenzüberschreitendes Verwaltungshandeln*, S. 74 f.; *Stein/von Butlar*, *Völkerrecht*, S. 199 ff.; *Dahm/Delbrück/Wolfrum*, *Völkerrecht*, Bd. I/1, S. 319, 326 f.; *Ipsen/Epping*, *Völkerrecht*, S. 116 ff.; *Geiger*, *Staatsrecht III*, S. 310 f.; zur Abgrenzung zwischen hoheitlicher und nicht hoheitlicher Tätigkeit des Staates im vorliegenden Zusammenhang s. BVerfG, *Beschl. v. 17.3.2014*, 2 BvR 736/13, NJW 2014, 1723 (1724); *DBA Griechenland*). Zu hoheitlicher Tätigkeit gehört bereits die, sei es formlose, sei es förmliche Zustellung eines Verwaltungsakts im Ausland (Zustellung durch einfachen Brief: BFH v. 11.2.1959, II 15/58 U, BStBl. III 1959, 181 (182); BFH v. 1.10.2014, II R 29/13, BStBl. II 2015, 232 Rz. 46; Verbot der „steuerlichen Kontrolle unter Heranziehung ausländischer Banken“; BFH v. 16.11.2016, II R 29/13, BStBl. II 2017, 413 Rz. 8, 50, 52; zur grenzüberschreitenden Bekanntgabe von Verwaltungsakten s. *Reimer*, in *Holoubek/M. Lang*, S. 63, 78 f.). Erst recht unzulässig ist die Vornahme einer Betriebsprüfung oder sonstiger Ermittlungen auf fremdem Staatsgebiet ohne das Einverständnis des anderen Staats (v. *Siebenthal*, *StRev* 1979, 382 (443, 461 ff.); *K. Vögel*, *Anwendungsbereich* S. 347; *Tipke/Kruse/Seer*, § 117 AO Rz. 2; *Reimer*, in *Holoubek/M. Lang*, S. 63, 70 ff. zu den Voraussetzungen einer grenzüberschreitenden elektronischen Außenprüfung).

Davon zu unterscheiden sind Ersuchen, die auf der Grundlage völkervertraglicher und unionsrechtlicher **Amts- oder Rechtshilfe** möglich sind (s. Art. 25 Rz. 15; Art. 26 Rz. 2 ff.; Art. 27 Rz. 2b ff.).

- 18 Grundsätzlich zulässig ist es **allerdings**, den Steuerpflichtigen bei Auslandssachverhalten zu besonderer **Mitwirkung**, insbesondere zur Erteilung von Auskunft, Vorlage von Urkunden, Dokumentation usw. heranzuziehen (vgl. u. a. §§ 90 Abs. 2 und 3 AO, § 1 Abs. 2 AStG; ausführlich hierzu *Schaumburg/Schaumburg*, Rz. 22.7 ff.; *Seer*, in *Tipke/Lang*, § 21 Rz. 174 ff.; *ders.*, FS *Schaumburg*, S. 151 (161 ff.); *Möllenbeck*, *Das Verhältnis der EG-Amtshilfe zu den erweiterten Mitwirkungspflichten*, passim; *Schilcher*, *Grenzen der Mitwirkungspflichten*, S. 105 ff.; *Korts/Korts*, *IStR* 2006, 869; *Hagen*, *NWB* 2008, 3555; *Schaumburg*, FS *Streck*, S. 369, 373 ff.; *Seer*, *EWS* 2013, 257; s. auch *Reimer*, in *Holoubek/M. Lang*, S. 63, 70 ff. zur grenzüberschreitenden elektronischen Außenprüfung nach § 147 Abs. 6 S. 1 AO).

V. Internationale Abgrenzung der Besteuerung nach grundsätzlichen rechtlichen und wirtschaftlichen Aspekten

Literatur: *Altshuler*, BIT 2014, 361; *Arginelli*, WTJ 2015, 3; *Becker/Fuest*, Journal of Public Economics 2011, 28; *dies.*, International Economic Review 2010, 171; *Aujean*, EC Tax. Rev. 2014, 62; *Bird*, in Head/Kreuer, Tax Reform in the 21st Century (2009), S. 441; *Beiser*, SWI 2014, 52; *dies.*, SWI 2014, 145; *Becker*, IStR 2014, 704; *Bogensneider*, EC Tax Rev. 2016, 221; *Bruins/Einaudi/Seligman/Stamp*, Report on Double Taxation Submitted to the Financial Committee, League of Nations, Economic and Financial Commission, 5. April 1923; *Brunsbach/Endres/Jürgen Lüdicke/Schnitger*, IFSt, Schrift Nr. 480, 2012, S. 87; *Brooks*, in Head/Kreuer, Tax Reform in the 21st Century (2009), S. 471; *Chekpeche*, in Petruzzi/Spies (Hrsg.), Tax Policy in the 21st Century (2014), S. 85; *Devereux*, Journal of Public Economics 2015, 83; *dies.*, Capital Export Neutrality, Capital Import Neutrality and Capital Ownership Neutrality, IFS Discussion Paper 1990; *dies.*, in Head/Kreuer, Tax Reform in the 21st Century (2009), S. 499; *di Colavagno*, Intertax 2014, 800; *dos Santos*, EC Tax. Rev. 2015, 166; *dies.*, EC Tax Rev. 2016, 296; *Elicker*, Die Zukunft des internationalen Steuerrechts (2006); *Faulhaber*, Tax L. Rev. 2018, 3111; *Gandenberger*, Kapitalexporthneutralität versus Kapitalimportneutralität, in Aufsätze zur Wirtschaftspolitik, Forschungsinstitut für Wirtschaftspolitik an der Universität Mainz, Heft 7, 1983; *Herbert*, Internationale Steuerneutralität bei grenzüberschreitenden Verschmelzungen von Kapitalgesellschaften innerhalb der Europäischen Union, Diss. Köln (2017); *Hongler*, IStR 2018, 756; *Hey/Härtwig*, FS Lehner (2019), S. 75 (77 ff.); *Kemmeren*, in Lang/Pistone/Schuch/Staringer/Storck/Zagler, Tax Treaties (2010), S. 237; *Knoll*, Tax L. Rev. 2011, 99; *M. Lang*, SWI 2014, 58; *J. Lang*, FS Schaumburg (2009), S. 45; *Maisto*, in Lang/Pistone/Schuch/Staringer/Storck/Zagler, Tax Treaties (2010), S. 319; *R. Musgrave/P. Musgrave*, in Bird/Head, Modern Fiscal Issues (1972), S. 63; *P. Musgrave/R. Musgrave*, in Proceedings of the VIIIth Munich Symposium on International Taxation (1990), S. 59; *Lehner*, FS Haarmann (2015), S. 689; *dies.*, FS Wassermeyer (2005), S. 241; *dies.*, in Droege/Seiler, Eigenständigkeit des Steuerrechts (2019), S. 197 ff.; *R. Musgrave*, Finanztheorie, 2. Aufl. (1966); *v. Schanz*, FinArch, Bd. 9 II (1892), S. 365; *dies.*, FinArch, Bd. 40 (1923), S. 353; *Mössner*, in Tipke/Bozza, Besteuerung von Einkommen (2000), S. 253 ff.; *F. Neumark*, Theorie und Praxis der modernen Einkommensbesteuerung (1947); *Richmann*, Taxation of Foreign Investment Income (1963); *Rolim*, Intertax 2015, 405; *Schaumburg*, FS Tipke (1995), S. 125; *dies.*, ISR 2016, 371; *Schön*, BIT 2015, 271; *dies.*, DSStJG 23 (2000), S. 196; *dies.*, in Becker/Schön, Steuer- und Sozialstaat im europäischen Systemwettbewerb (2005), S. 40; *dies.*, WTJ 2009, 67; *dies.*, WTJ 2010, 65; *dies.*, WTJ 2010, 227; *Snoeij*, International Tax Aspects of Wealth Investors (2018); *Spengel*, DSStJG 36 (2013), S. 39; *dies.*, Internationale Unternehmensbesteuerung in der Europäischen Union: Steuerwirkungsanalyse, Empirische Befunde, Reformüberlegungen (2003); *Stark*, StuW 2019, 71; *Stevens*, Intertax 2014, 703; *Terra/Wattel*, European Tax Law (2012), S. 137 ff.; *Válta*, Das Internationale Steuerrecht zwischen Effizienz, Gerechtigkeit und Entwicklungshilfe (2014); *van de Vijver*, EC Tax Rev. 2015, 240; *Vanistendael*, EC Tax. Rev. 2014, 221; *Vidal*, in Vidal (Hrsg.), Introduction to International Tax in Canada (2018), S. 1/4 ff.; *K. Vogel*, FS F. Klein (1994), S. 361; *Weber-Fas*, Staatsverträge im Internationalen Steuerrecht (1982); *Weisbach*, NTJ 2015, 635; *Wilde*, Intertax 2015, 438.

1. Gerechtigkeitsaspekte

Nach innerstaatlichem Recht wird die territorial radizierte und nach allgemeinen Regeln des Völkerrechts in Bezug auf die Besteuerung von Auslandssachverhalten nur rudimentär beschränkte Besteuerungshoheit der Staaten (s. Rz. 11 ff.) durch die verfassungsrechtlichen Vorgaben der **Besteuerung nach der Leistungsfähigkeit** determiniert (grundlegend zur Bedeutung des Leistungsfähigkeitsprinzips im Internationalen Steuerrecht: *K. Vogel*, FS Klein, S. 361 (371 ff.); *M. Lang*, FS Schaumburg, S. 45 ff.; *Schön*, WTJ 2009, 67 (71 ff.); *dies.*, WTJ 2010, 65 (72 ff.); *dies.*, WTJ 2010, 227 (245 ff.); *Schaumburg*, FS Tipke, S. 125 ff.; *Lehner*, HStR, Bd. XI, § 232 Rz. 14 ff., 23 ff.; *Válta*, S. 44; *Kube*, FS Lehner, S. 495 (506 f.); im Kontext der Unterscheidung zwischen der unbeschränkten und der beschränkten Steuerpflicht differenzierend *Reimer*, FS Lehner, S. 111 (115 f.); zur unionsrechtlichen Bedeutung des Prinzips *Lehner*, FS Haarmann, 689 (700 ff.); *dies.*, in Droege/Seiler,

S. 198 (199 ff.); *Vanistendael*, EC Tax. Rev. 2014, 221; zur Bedeutung des Gleichheitssatzes bei der Anwendung von DBA s. *M. Lang*, SWI 2014, 58; *Vidal*, in Vidal (Hrsg.), Introduction to International Tax in Canada (2018), S. 1/10 ff.; vgl. auch *Cerioni*, EC Tax Rev. 2015, 268; *Staringer*, SWI 2014, 90). Internationale juristische Doppelbesteuerung (s. Rz. 7) widerspricht der Besteuerung nach der Leistungsfähigkeit. Nach dem innerstaatlichen Recht der Bundesrepublik Deutschland besteht deshalb eine **verfassungsrechtliche Pflicht**, Doppelbesteuerung durch unilaterale Maßnahmen, etwa durch Anrechnung der ausländischen Steuer zu beseitigen, ergänzt durch ein **Bemühen** um bilaterale Maßnahmen zur Vermeidung bzw. Beseitigung der Doppelbesteuerung (KSM/*Lehner/Waldhoff*, § 1 Rz. A218 ff.; vgl. auch *Frotscher*, Internationales Steuerrecht, Rz. 16 ff., 33 ff.; *Schaumburg/Schaumburg*, Rz. 17.8; *ders.*, FS Tipke, S. 125 (143 ff.); *Weber-Fas*, Staatsverträge, S. 43 f.; *Bachmayer*, Stuw 1964, Sp. 885 (888)). Ebenso widerspricht aber auch Doppelnichtbesteuerung dem **Gebot leistungsfähigkeitsgerechter Besteuerung** (s. auch Rz. 38). Ob es ein verfassungsrechtliches, insbesondere ein gleichheitsrechtliches Gebot gibt, Nachteile zu beseitigen, die sich aus den unterschiedlichen Wirkungen der Methoden zur Beseitigung der Doppelbesteuerung ergeben können (s. Rz. 68, 267 ff., Art. 23 Rz. 61 f., 145, 150), bedarf sorgfältiger Prüfung im Einzelfall (zur Diskussion neuerer österreichischer Rspr. s. *M. Lang*, SWI 2014, 58; *Staringer*, SWI 2014, 90; zur entspr. unionsrechtlichen Problematik s. Rz. 267a).

- 21 Verfassungsrechtliche, insbesondere freiheitsrechtliche Vorgaben sind auch zu berücksichtigen, soweit die Rechtfertigung der Besteuerung der im Inland ansässigen Person mit ihrem Welteinkommen und die Besteuerung der im Ausland ansässigen Person mit ihren inländischen Einkünften nach Maßgabe **territorial-äquivalenz-theoretischer Ansätze** darauf gestützt wird, dass die Steuer der „Preis“ für die Nutzung der inländischen Rechts- und Wirtschaftsordnung zur Erzielung von Einkünften ist (grundlegend zu diesen Rechtfertigungsansätzen und zu der darauf aufbauenden Markteinkommenstheorie: *K. Vogel*, Der Staat 1986, 481 ff.; *Ruppe*, DStJG 6 (1979), S. 7 (16) mit Bezug auf *F. Neumark*, Theorie und Praxis der modernen Einkommensbesteuerung, S. 41; KSM/*P. Kirchhof*, § 2 Rz. A 364 f.; *ders.*, HStR Bd. V, 3. Aufl. 2007, § 118 Rz. 221 ff.; *ders.* FS Lehner, S. 11 (13 ff.); *Drien*, FS Lehner, S. 143 (146 ff.); *Kube*, FS Lehner, S. 495 (503 f., 506); *Söhn*, FS Tipke, S. 343; *Steichen*, FS Tipke, S. 365 (370 ff.); *Beiser*, SWI 2018, 400; KSM/*Lehner/Waldhoff*, § 1 Rz. A63 ff. A116 ff.; *Lehner*, HStR, Bd. XI, § 251 Rz. 9 ff.; BVerfG v. 27.6.1991, 2 BvR 1493/89, BVerfGE 84, 239 (269); BVerfG, Beschl. v. 22.6.1995, 2 BvL 37/91, BVerfGE 93, 121 (135 f.); *Valta*, S. 47 ff.; 110 ff.; kritisch zu äquivalenz- bzw. nutzentheoretischen Rechtfertigungsansätzen *Hey*, FS J. Lang, S. 133 ff.; vgl. auch *Beiser*, SWI 2014, 145). Für ein erweitertes Verständnis i. S. von „Globaläquivalenz“ s. *Valta*, S. 22 ff. Mit Bezug auf das Tatbestandsmerkmal „Deutscher“ in § 2 AStG: BVerfG, Beschl. v. 14.5.1986, 2 BvL 2/83, BVerfGE 72, 200 (246); zu dieser Anknüpfung s. *Schön*, in Becker/Schön, Steuer- und Sozialstaat im europäischen Systemwettbewerb, S. 40 (51 ff.); zu neuen Überlegungen, ob nicht steuerliche Nachteile für ausländische Staatsangehörige, die im Inland ansässig sind, Auswirkungen auf deren Besteuerung im Inland haben könnten s. *Schön*, FS Lehner, S. 125 (130 ff.).
- 22 Die **konkrete Ausgestaltung dieser Vorgaben** erfolgt durch die Vorschriften über die unbeschränkte und die beschränkte Steuerpflicht und durch die Normen des Außensteuerrechts. Doppelbesteuerungsabkommen grenzen die Besteuerungszuständigkeit der Staaten nach Maßgabe völkervertraglicher Vereinbarungen auf bilateraler, teils auch auf multilateraler Basis voneinander ab (s. Rz. 63 ff.). Primäres und sekundäres Unionsrecht überlagert beide Bereiche (s. Rz. 251 ff.).
- 23 Eng verbunden mit den individualrechtlichen Aspekten der Besteuerung grenzüberschreitender Sachverhalte stellt sich die Frage nach der gerechten **Aufteilung**

der Besteuerung im Verhältnis der Staaten zueinander (vgl. aus der umfassenden Literatur: *K. Vogel*, Intertax 1988, 393 (398 ff.; 400); s. auch *Arginelli*, WTJ 2015, 3; *Beiser*, 145 ff.; *ders.*, SWI 2014, 145; *Bird*, in Head/Krever, Tax Reform in the 21st Century, S. 441 ff.; *Brooks*, in Head/Krever, Tax Reform in the 21st Century, S. 471 ff.; *Buriak*, Intertax 2020, 301; *Homburg*, Allgemeine Steuerlehre, S. 288 ff.; *Kluge*, S. 654 f.; *M. Lang*, FS Schaumburg, S. 45 ff.; *Rödter*, FS J. Lang, S. 1147 ff.; *Rolim*, Intertax 2015, 405; *Schaumburg*, FS Tipke, S. 125 (129 ff.); *Owens/M. Lang*, TPIR 2013, Nr. 8, 26; *Válta*, S. 45 f.; *Wilde*, Intertax 2015, 438; *Stevens*, Intertax 2014, 703; zur Entfaltung eines Umverteilungsmodells an Individuen und an Staaten s. *Stark*, StuW 2019, 71 (78 ff.)).

Das Problem der gerechten Abgrenzung staatlicher Besteuerungsansprüche wurde erstmals von *Peggy Richman* (später *Musgrave*, Taxation of Foreign Investment Income, S. 1, 15, 22) mit den Begriffen „international equity“ bzw. „equitable division of tax revenue“ angesprochen (vgl. auch *R. Musgrave/P. Musgrave*, in Bird/Head, Modern Fiscal Issues, S. 63 ff.). Obwohl *Richman* für die Aufteilung der Besteuerung zunächst differenziert nach verschiedenen Investitionsformen und Neutralitätskonzepten (s. Rz. 24) auf den Beitrag abstellt, den die Staaten in Gestalt von Infrastrukturleistungen als Voraussetzungen für die Erzielung von Einkünften bieten, entscheidet sie sich im Ergebnis sehr pauschal für eine primäre Besteuerung durch den Ansässigkeitsstaat, weil dieser Schutz und Dienstleistungen bereitstellt (S. 16 ff., 23). Unter Berücksichtigung dieses äquivalenz- bzw. nutzentheoretischen Ansatzes („benefit principle“) sieht sie jedoch Rechtfertigungsmöglichkeiten für eine Besteuerung im Quellenstaat (S. 24). *K. Vogel* greift diesen äquivalenztheoretischen Ansatz auf, kommt jedoch, ebenfalls mit Differenzierungen hinsichtlich der Investitionsform (insbesondere Portfolio- im Vergleich zu Direktinvestitionen), zu einer gegenteiligen Gewichtung, weil er die Infrastruktur des Quellenstaats als primäre Voraussetzung für die Erzielung von Einkünften erkennt; er erlaubt jedoch Korrekturen zugunsten des Anrechnung gewährenden Ansässigkeitsstaats, soweit nicht Gesichtspunkte der Effizienz eine ausschließliche Besteuerung im Quellenstaat gebieten (*K. Vogel*, Intertax 1988, 393 (398 ff.; 400); zu weiteren Differenzierungen unter unionsrechtlichen Aspekten *ders.*, BIT 2002, 4 (7 ff.)). Gemeinsam ist beiden Positionen der **territoriale Bezug** der Person (*Richman*) bzw. der Quelle der Einkünfte (*K. Vogel*) zu einem Staatsgebiet als jeweils primär entscheidendes Kriterium für eine sachgerechte Aufteilung der Besteuerung zwischen den Staaten. Bemerkenswert ist, dass die für die zwischenstaatliche Abgrenzung der Besteuerung relevanten äquivalenztheoretischen Prämissen zugleich auch die Gründe sind, welche die Besteuerung der grenzüberschreitend Einkünfte erzielenden Person rechtfertigen (s. *Lehner*, HStR, Bd. XI, § 232 Rz. 11 ff.). Genau darin liegt jedoch der Kern des Problems, weil die territoriale Bestimmung der Quelle von Einkünften trotz ihres im Vergleich zur Ansässigkeit äquivalenz- bzw. nutzentheoretischen Vorzugs für die Abgrenzung der zwischenstaatlichen Besteuerungszuständigkeit häufig nur bedingt bzw. mit großen Schwierigkeiten möglich ist (vgl. nur: *K. Vogel*, BIFD 2005, 420; *Schön*, WTJ 2009, 67; *Lehner/Reimer*, IStR 2005, 542). Auch das Unionsrecht bietet kaum Anhaltspunkte für eine gerechte Abgrenzung der zwischenstaatlichen Besteuerungszuständigkeit. Aus diesem Grund überlässt der EuGH den Mitgliedstaaten sehr weitgehende Freiheit bei der Aufteilung der Besteuerung (s. Rz. 266 ff.).

Mit aus diesem Grund bleibt der **Wettbewerb der Steuersysteme** im unionsrechtlichen Kontext (s. Rz. 256d, 264a) nach wie vor problematisch. Aber auch über den unionsrechtlichen Bereich hinaus ist dieser zwischenstaatliche Wettbewerb eines der zentralen Probleme im Ringen um eine gerechte territoriale Abgrenzung der Besteuerung (grundlegend und kritisch zu diesen Formen des Wettbewerbs *P. Kirchhof*, FS Lehner, S. 11 ff.). Die Zielsetzung des BEPS-Aktionsplans,

wonach Gewinne dort besteuert werden sollen, wo die wirtschaftlichen Aktivitäten ausgeübt werden und die Wertschöpfung entsteht (s. Rz. 211), kann als wichtiger Anstoß zur Entschärfung des Wettbewerbs der Steuersysteme verstanden werden (insgesamt dazu *Altshuler*, BIT 2014, 361 ff.; *Aujean*, EC Tax. Rev 2014, 62; *Becker*, IStR 2014, 704; *Bogenschneider*, EC Tax Rev. 2016, 221; *di Colcavagno*, Intertax 2014, 800; *Dagan*, International Tax Policy (2018), S. 23 ff., 121 ff.; *dos Santos*, EC Tax. Rev. 2015, 166; *ders.*, EC Tax Rev. 2016, 296; *Dourado*, Intertax 2019, 2; *Faulhaber*, Tax L. Rev. 2018, 311; *Piantavigna*, WTJ 2017, 477; *Rathje/Wohlrabe*, IStR 2019, 1; *Schaumburg*, ISR 2016, 371; kritisch zur Verwirklichung dieser Zielsetzung *Avi-Yonah*, International Tax Law (2019), S. 67 ff.); zu den besonderen Herausforderungen durch die weitgehend territorial unabhängige digitale Wirtschaft s. Rz. 12a; 94a; 211a).

2. Finanzwissenschaftliche Neutralitätskonzepte

24 **Finanzwissenschaftliche Neutralitätskonzepte** bilden zwar wichtige Orientierungen für die Ausgestaltung der individualrechtlichen und der zwischenstaatlichen Aufteilungs- und Abgrenzungsentscheidungen, sie sind jedoch rechtlich unverbindlich. Dennoch gewinnen sie im engeren abkommensrechtlichen Kontext Bedeutung, etwa für die Entscheidung über die Methoden zur Vermeidung bzw. Beseitigung der Doppelbesteuerung nach der Freistellungs- oder nach der Anrechnungsmethode (s. Rz. 26 ff.).

In der Finanzwissenschaft wird insoweit neben den überkommenen Konzepten der **Kapitalexportneutralität** und der **Kapitalimportneutralität** (Rz. 25 ff.) eine neuere Vorgabe der **Kapitaleignerneutralität** (Rz. 29) unterschieden (dazu und im Überblick zu weiteren Neutralitätskonzepten s. *Herzfeld*, in Herzfeld/Doernberg (Hrsg.), International Taxation, 11. Aufl. (2018), S. 4 ff.; *Kemmeren*, in Lang/Pistone/Schuch/Staringer/Storck/Zagler, Tax Treaties (2007), S. 237 ff.; *Vidal*, in Vidal (Hrsg.), Introduction to International Tax in Canada (2018), S. 1/12 ff.). Während Kapitalexport- und Kapitalimportneutralität auf jeweils unterschiedliche steuerneutrale Allokationswirkungen von Realkapital bei Unternehmensneugründungen („Greenfield-Investitionen“) gerichtet sind, bezieht sich Kapitaleignerneutralität auf steuerneutrale Investitionsbedingungen bei Unternehmensübernahmen in Gestalt von M&A – Investitionen (grundlegend zu dieser wichtigen Unterscheidung *Spengel*, DSJG 36 (2013), S. 44 ff., 51 ff.; vgl. auch *Becker/Fuest*, Journal of Public Economics 2011, 28 ff.; *Desai/Hines*, NTJ 2003, 487 ff.; *dies.*, NTJ 2004, 937 ff.; Journal of Public Economics 2015, 83 (86); *ders.*, in *Head/Kreuer*, Tax Reform in the 21st Century, S. 499 (505 ff.); *Hebous/Ruf/Weichenrieder*, NTJ 2011, 817 ff.; *Schön*, WTJ 2009, 67, 71 ff.; *ders.*, WTJ 2010, 65; *ders.*, WTJ 2010, 227; *Valta*, S. 109 ff.; im Kontext der US-Steuerreform *Hey/Härtwig*, FS Lehner, S. 75 (77 ff.)). Die Zielsetzungen der jeweiligen Neutralitätskonzepte lassen sich zwar theoretisch relativ klar voneinander unterscheiden, ihre Wirkungen hängen jedoch von zahlreichen Parametern, vor allem aber von der empirischen Verifizierbarkeit der ihnen zugrunde gelegten ökonomischen Grundannahmen ab.

25 **Kapitalexportneutralität** orientiert sich an den steuerlichen Investitionsbedingungen im Ansässigkeitsstaat des Investors. Die steuerliche Belastung des inländischen Investors soll nicht davon abhängig sein, ob er im Inland oder aber im Ausland investiert. Demgegenüber zielt **Kapitalimportneutralität** auf eine von der Ansässigkeit des Investors unabhängige steuerliche Belastung im Staat der Investition ab. Die ausländische und die inländische Investition soll dem Steuerniveau des Staates entsprechen, in dem die Investition erfolgt (grundlegend: *P. Richman* (später *Musgrave*), Taxation of Foreign Investment Income, S. 8; *Gandenberger*, Kapitalexporthneutralität, S. 8 ff.; *K. Vogel*, Intertax 1988, 310 (311 ff.); *Spengel*, DSJG 36