

## Verhinderung von Doppel- und Doppelnichtbesteuerung

Michael Lang

DBA dienen der Vermeidung der Doppelbesteuerung. Diese Aussage findet sich in jedem einführenden Lehrbuch zum Internationalen Steuerrecht. Demjenigen, der sich zum ersten Mal mit DBA beschäftigt, wird auf diese Weise erklärt, warum völkerrechtliche Verträge geschlossen werden. Einen größeren Erkenntnisgewinn hat diese Aussage allerdings nicht.

Schon eine oberflächliche Analyse von DBA zeigt nämlich, dass DBA keineswegs die Doppelbesteuerung generell vermeiden. Vielmehr können sie dies nur so weit gewährleisten, als ihr persönlicher Anwendungsbereich reicht. Personen, die in zwei Staaten nicht ansässig sind, können dort dennoch der Doppelbesteuerung unterliegen, ohne dass ein DBA daran etwas ändert. Sie entfalten ihre Wirkungen auch nur im Rahmen ihres sachlichen Anwendungsbereichs. Steuern, die davon nicht erfasst sind, können nach wie vor Doppelbesteuerung auslösen. Sind der persönliche und der sachliche Anwendungsbereich eines Abkommens eröffnet, ist *jedenfalls* eine Verteilungsnorm – und gleichzeitig auch *nur eine* Verteilungsnorm – auf den Sachverhalt anwendbar. Die Zuordnung zu einer Verteilungsnorm entscheidet darüber, ob und in welchem Ausmaß der Quellenstaat das Besteuerungsrecht ausüben darf und auf welche Weise dann der Ansässigkeitsstaat im Wege der Anwendung des Methodenartikels die verbleibende Doppelbesteuerung vermeidet. Das Zusammenspiel von Verteilungsnormen und Methodenartikel ist maßgebend dafür, welcher der beiden Staaten für welchen Sachverhalt in welchem Ausmaß das Besteuerungsrecht hat. Eine der Aufgaben eines DBA besteht darin, im Rahmen seines Anwendungsbereichs die Besteuerungsrechte einem der beiden Staaten zuzuordnen. Bei der Bestimmung des Inhalts der Verteilungsnormen sind dementsprechend Überschneidungen und Lücken zu vermeiden. Über diese Einsicht hinaus hilft bei der Auslegung von DBA-Vorschriften die Aussage, dass DBA der Vermeidung der Doppelbesteuerung dienen, nicht weiter. Auf das Ziel und Zweck eines DBA insgesamt abzustellen, ist viel zu allgemein. Vielmehr kommt es darauf an, welche Zielsetzung sich hinter der jeweils konkret auszulegenden DBA-Norm verbirgt.<sup>129</sup>

Noch viel fragwürdiger ist es, das Ziel der DBA in der Vermeidung doppelter Nichtbesteuerung zu sehen. Wenn es Aufgabe der DBA ist, die Besteuerungsrechte einem der beiden Staaten zuzuordnen, ist es auch Sache des jeweiligen Staates, zu entscheiden, ob er das ihm zugewiesene Besteuerungsrecht auch ausübt. Entscheidet sich ein Staat dafür, auf die Ausübung dieses Besteuerungsrechts in konkreten Situationen zu verzichten, kann Nichtbesteuerung die Folge der DBA-Anwendung sein. Stoßen sich Staaten an der Möglichkeit, dass das Zusammenspiel von Abkommensrecht und originär innerstaatlichem Recht Nichtbesteuerung auslösen kann, sind sie gut beraten, dieser Gefahr im DBA selbst vorzubeugen. Mitunter vereinbaren Staaten aus diesem Grund „Subject-to-Tax-Klauseln“, wie das zB für ganz spezifische Konstellationen im DBA Österreich – Deutschland vorgesehen ist. Die Anrechnungsmethode bewirkt häufig auch, dass ein Verzicht des Quellenstaates auf Ausübung der Besteuerungsrechte nicht zu doppelter Nichtbesteuerung führt. Denn eine geringere oder fehlende Besteuerung im Quellenstaat berechtigt den Ansässigkeitsstaat, sein Besteuerungsrecht auszuüben, ohne oder nur in geringerem Umfang eine Steuer des Quellenstaates von seiner eigenen Steuer abziehen zu müssen.<sup>130</sup>

<sup>129</sup> Vgl Lang, Vermeidung der Doppelbesteuerung und der doppelten Nichtbesteuerung als Auslegungsmaxime für Doppelbesteuerungsabkommen? in Haarmann (Hrsg), Auslegung und Anwendung von Doppelbesteuerungsabkommen (2004) 83 (86 f).

<sup>130</sup> So bereits Lang in Haarmann, Auslegung, 83 (92 f).

Durch das MLI bekommen DBA eine Präambel, die folgenden Wortlaut hat:

- **Präambel MLI**

*„Intending to eliminate double taxation with respect to the taxes covered by this agreement without creating opportunities for non-taxation or reduced taxation through tax evasion or avoidance (including through treaty-shopping arrangements aimed at obtaining reliefs provided in this agreement for the indirect benefit of residents of third jurisdictions).“*

Auf den ersten Blick erweckt diese Formulierung den Eindruck, dass die Vermeidung doppelter Nichtbesteuerung nun bei der Auslegung von DBA doch größere Bedeutung erlangt. Eine derartige Schlussfolgerung erweist sich aber aus mehreren Gründen als vorschnell:<sup>131</sup>

Zunächst haben Formulierungen in einer Präambel keine selbstständige normative Bedeutung. Es handelt sich um keine Subject-to-Tax-Klausel. Die in der Präambel artikuliert Zielsetzung kann daher nur bei der Auslegung von konkreten Abkommensvorschriften Bedeutung haben. Ob eine DBA-Regelung Nichtbesteuerung ausschließt oder sie zulässt, hängt daher von der Auslegung der konkreten Vorschrift ab und nicht von der Präambel. Die Bedeutung der Präambel wird aber dadurch weiter relativiert, dass sie sich nicht auf eine oder mehrere bestimmte Abkommensvorschriften bezieht, sondern auf das DBA schlechthin. Die Präambel postuliert eine Zielsetzung, die unabhängig davon gelten soll, ob und welche Vorschriften in das DBA aufgenommen wurden. Es soll offenbar keinen Unterschied machen, welche Betriebsstättenregelungen in einem DBA enthalten sind, und ob ein Principal Purpose Test (PPT) oder eine LoB-Vorschrift im Abkommen enthalten ist. Zielsetzungen, die sich gar nicht auf konkrete Abkommensvorschriften beziehen, sind für die Auslegung dieser Vorschriften aber praktisch wertlos.

Dazu kommt, dass die Präambel auch missverständlich formuliert ist: Neben dem allgemeinen – und offenbar nicht näher determinierten – Ziel der Vermeidung der Doppelbesteuerung spricht die Präambel davon, dass ein DBA nicht *„creating opportunities for non-taxation or reduced taxation“* intendiert. Diese Zielsetzung steht aber unter der Einschränkung, dass die Schaffung dieser Möglichkeiten nur dann verpönt sein soll, wenn sie *„through tax evasion or avoidance“* erfolgt. *„Creating opportunities for non-taxation“* als generell nicht erwünscht zu beschreiben, wäre auch zu weit gegangen. Denn die DBA sind nach wie vor so gestaltet, dass sie Besteuerungsrechte zuordnen, ohne die Staaten zu verpflichten, diese Rechte auszuüben. Eine Zielsetzung, die durch die Abkommensvorschriften selbst widerlegt werden könnte, wäre schon deshalb bedeutungslos. Der in der Einschränkung enthaltene Hinweis auf *„tax evasion“* lässt den Rechtsanwender allerdings ratlos zurück: Dass doppelte Nichtbesteuerung, die dadurch entsteht, dass sich der Steuerpflichtige außerhalb des geltenden Rechts bewegt, indem er die ihn treffenden Pflichten ignoriert, nicht zu den Zielen eines Abkommens gehört, hätte wohl keiner besonderen Erwähnung bedurft: Nur wer vom Anwendungsbereich einer DBA-Vorschrift umfasst ist, kann von ihren Rechtsfolgen profitieren. Diese Aussage ist so banal wie überflüssig.

Der Hinweis auf *„avoidance“* ist wiederum aus einem anderen Grund wenig hilfreich: Ob eine Vorschrift gegen ihre eigene Umgehung gewappnet ist, hängt nicht von der allgemeinen Zielsetzung des Abkommens, sondern von den tatbestandlichen Voraussetzungen der Anwendung der entsprechenden Vorschriften und ihren Rechtsfolgen ab. Es ist zB eine Erfahrungstatsache, dass formal anknüpfende Regelungen dem Steuer-

---

<sup>131</sup> Dazu Lang in Haarmann, Auslegung, 83 (92 ff).

pflichtigen bei seinen Gestaltungen oft eine größere Zahl anderer Wege offenlassen, zum selben oder zumindest einem ähnlichen wirtschaftlichen Ergebnis zu gelangen, als Regelungen, die von vornherein wirtschaftlich anknüpfen. Ein Staat, der in seinen Abkommen für bestimmte Einkünfte konsequent dieselbe Quellensteuerbeschränkung vorsieht, wird seltener Bemühungen von Steuerpflichtigen ausgesetzt sein, mit ihren Gestaltungen in den Anwendungsbereich einer bestimmten DBA-Regelung zu gelangen, als Staaten, die in ihren DBA für vergleichbare Einkünfte unterschiedliche Quellensteuerhöchstsätze vorsehen. Ob also der Versuch, eine Vorschrift zu „umgehen“ gelingt, ist keine Frage der Präambel eines DBA, sondern hängt davon ab, wie umgehungssicher – und damit: wie konsistent – eine konkrete Vorschrift ausgestaltet und mit anderen Vorschriften abgestimmt ist.

An den Hinweis auf „*avoidance*“ knüpft sich noch eine Formulierung in einem Klammerausdruck: „(*including through treaty-shopping arrangements aimed at obtaining reliefs provided in this agreement for the indirect benefit of residents of third jurisdictions*)“. Legisten und Fachautoren wissen, dass die Verwendung von Klammerausdrücken fast immer missverständlich ist: Meist stellt sich die Frage, ob die innerhalb einer Klammer verwendete Formulierung den zuvor verwendeten Begriff erläutern, einschränken oder erweitern soll. Das Wort „*including*“ bringt zum Ausdruck, dass die dann erwähnte Konstellation offenbar nicht die einzige sein soll, die „*avoidance*“ darstellen kann. Sie lässt aber offen, ob die genannten „*treaty-shopping arrangements*“ immer als „*avoidance*“ zu qualifizieren sein sollen und was daneben noch unter „*avoidance*“ zu verstehen ist. Die gewählte Formulierung lenkt jedenfalls den Blick primär auf „*treaty-shopping arrangements*“. In erster Linie wird die Assoziation mit der LoB-Klausel geweckt, die aber nur eine Option nach dem MLI ist, um den „*minimum standard*“ zu erfüllen, und zB in österreichischen DBA die seltene Ausnahme ist. Dazu passt aber nicht die ebenso anzutreffende Erwähnung eines subjektiven Kriteriums („*aimed at*“), das wiederum eher für den PPT charakteristisch ist. Wenn mit der Formulierung in der Klammer zum Ausdruck gebracht werden soll, dass LoB-Klausel und PPT dazu dienen, die Nichtbesteuerung und Minderbesteuerung durch Umgehung der Abkommensvorschriften hintanzuhalten, ist das letztlich auch entbehrlich. Denn welche Umgehungsmöglichkeiten das Abkommen zulässt und welche es nicht zulässt, hängt von den konkreten tatbestandlichen Voraussetzungen beider genannter Regelungen und noch mehr von der konsistenten Ausgestaltung der DBA-Vorschriften ab, deren Umgehung die Verfasser des MLI offenbar befürchten.

