

WASSERMEYER

DOPPELBESTEUERUNG

FESTGABE

Zum 75. Geburtstag von

PROF. DR. DR. H.C. FRANZ WASSERMEYER

75 Beiträge zum Recht der DBA



27. Verteilungsnormen

Bearbeiter: Univ.-Prof. Dr. Dr. h. c. Michael Lang, Wien¹

Funktion. Die Art 6–22 MA werden oft als Verteilungsnormen oder Zuteilungsregeln bezeichnet. Diese Begriffe sind weitverbreitet, aber dennoch missverständlich (*Wassermeyer* in *Wassermeyer*, DBA, Vor Art 6–22, Rz. 1): Denn die Funktion dieser Vorschriften besteht überwiegend darin, einen nach dem Steuerrecht des Quellenstaates bestehenden Steueranspruch steuerfrei zu stellen oder zu ermäßigen. Insofern unterscheiden sie sich nicht von Steuerbefreiungen und –ermäßigungen nach dem nationalen Recht (*Wassermeyer* in *Wassermeyer*, DBA, Vor Art 6–22, Rz. 1). 1

Im Zusammenwirken mit dem Methodenartikel stellen die Verteilungsnormen sicher, dass im persönlichen und sachlichen Anwendungsbereich eines DBA die Besteuerungsrechte zwischen den beiden Vertragsstaaten aufgeteilt werden. Die Verteilungsnormen entscheiden in aller Regel darüber, inwieweit der Quellenstaat besteuern darf (*Lang* Introduction, Rz 170). Die solcherart dem Quellenstaat zur Besteuerung verbleibenden Einkünfte oder Vermögenswerte sind dann im Ansässigkeitsstaat entweder freizustellen oder die im Quellenstaat erhobene Steuer auf die Steuer des Ansässigkeitsstaates anzurechnen. 2

Die Verteilungsnormen zwingen den Quellenstaat nicht zur Besteuerung, sondern legen ihm Schranken auf. Vom nationalen Recht des Quellenstaates hängt es ab, ob dieser das ihm abkommensrechtlich zustehende Besteuerungsrecht ausschöpft. Tut er dies nicht oder nicht im vollen abkommensrechtlich zulässigen Umfang, kann dies im Anwendungsbereich der Freistellungsmethode zur Folge haben, dass der Ansässigkeitsstaat dennoch die Einkünfte oder das Vermögen zu befreien hat. Doppelte Nichtbesteuerung kann dann nur durch *Subject-to-Tax*-Klauseln vermieden werden, die aber das MA nicht vorsieht. Im Anwendungsbereich der Anrechnungsmethode profitiert der Ansässigkeitsstaat, wenn der Quellenstaat nicht oder nicht in vollem Umfang von seinem ihm abkommensrechtlich zustehenden Besteuerungsrecht Gebrauch macht. Sieht man von den – im MA allerdings ebenso wenig vorgesehenen – Fällen der fiktiven Anrechnung ab, braucht der Ansässigkeitsstaat insoweit keine ausländische Steuer von der von ihm selbst erhobenen Steuer abziehen. 3

Anwendungsvoraussetzungen. Die Verteilungsnormen setzen voraus, dass ein DBA in persönlicher Hinsicht und in sachlicher Hinsicht anwendbar ist. Nach Art 1 MA ist abkommensberechtigt, wer im Sinne des Art 4 Abs. 1 MA zumindest in einem Vertragsstaat ansässig ist. Nach Art 2 MA muss es sich um eine Steuer vom Einkommen oder Vermögen oder um eine ausdrücklich in Art 2 Abs. 3 MA gelistete 4

¹ Institut für österreichisches und internationales Steuerrecht, Wirtschaftsuniversität Wien.

Steuer oder um eine nach der Unterzeichnung des Abkommens erhobene Steuer gleicher oder im Wesentlichen ähnlicher Art (Art 2 Abs. 4 MA) handeln. Die Verteilungsnormen wiederholen diese Voraussetzungen meist, indem sie von der ansässigen Person sprechen und mit der Verwendung des Begriffs der Einkünfte oder einer ähnlichen Bezeichnung oder des Begriffs des Vermögens deutlich machen, dass der sachliche Anwendungsbereich des Abkommens gegeben sein muss. Selbst in den Fällen, in denen eine Verteilungsnorm aber nicht selbst den Begriff der ansässigen Person verwendet (zB Art 8 oder Art 19 MA), ergibt sich diese Anwendungsvoraussetzung aus Art 1 MA.

- 5 Der Begriff der Einkünfte hat für alle Verteilungsnormen – mit Ausnahme der für die Steuern vom Vermögen geltenden Regelung des Art 22 MA – Bedeutung. Er stellt einen Oberbegriff dar (*Wassermeyer* Vor Art 6–22 Rz. 2): In manchen Verteilungsnormen wird er selbst verwendet, in anderen ist von Gewinnen, Zahlungen oder Vergütungen oder ähnlichen Begriffen die Rede (näher *Wassermeyer* Vor Art 6–22 Rz. 2). Dass auch diese Ausdrücke Einkünfte meinen, ergibt sich aus Art 21 Abs. 1 MA („andere Einkünfte“) und aus dem Methodenartikel, der ebenfalls von Einkünften spricht und damit an die Verteilungsnormen anknüpft. All diese Begriffe beziehen sich auf die Bemessungsgrundlagen nach dem jeweiligen innerstaatlichen Recht. Demnach ist aus diesen abkommensrechtlichen Begriffen auch nicht zu schließen, dass damit eine Brutto- oder eine Nettogröße gemeint ist. Vielmehr wird auf jene Größe abgestellt, die sich aus dem nationalen Recht ergibt. Dem nationalen Gesetzgeber steht es abkommensrechtlich frei, ob und inwieweit er den Abzug von Aufwendungen zulässt. Lediglich Art 10 Abs. 2 MA und Art 11 Abs. 2 MA machen klar, dass sich in ihrem Anwendungsbereich die höchstzulässige Steuer des Quellenstaates nach einem Prozentsatz des Bruttobetrags richtet.
- 6 Auch Art 22 MA setzt voraus, dass das DBA in persönlicher und sachlicher Hinsicht anwendbar ist. Drei der vier Absätze des Art 22 MA nennen die „ansässige Person“ ausdrücklich, aber auch für Zwecke des Art 22 Abs. 3 MA ist es erforderlich, die Voraussetzung des Art 1 MA zu erfüllen. Im Kontext des Art 22 MA kommt dem Begriff „Vermögen“ die Aufgabe zu, die der Begriff der „Einkünfte“ in den anderen Verteilungsnormen hat. Für Zwecke der vom Abkommen erfassten Steuern vom Vermögen knüpfen die in den vier Absätzen verwendete Begriff „Vermögen“ und „Vermögenssteile“ an die Bemessungsgrundlage des nationalen Rechts an.
- 7 Die Beziehung zwischen den durch die Begriffe der Einkünfte und ähnlicher Begriffe und des Vermögens zum Ausdruck kommende Anknüpfung an die Bemessungsgrundlage des nationalen Rechts einerseits und der abkommensrechtlich maßgebende Steuerquelle andererseits wird in den Verteilungsnormen unterschiedlich umschrieben: In Art 7 MA ist schlicht von den Gewinnen „eines Unternehmens“ die Rede, in Art 8 MA von Gewinnen „aus dem Betrieb“ bestimmter Schiffe und Luftfahrzeuge. Die Art 10, 11 und 12 sowie Art 18 und 19 MA verwenden das Wort „zahlen“, die Art 15, 16 und 17 MA sprechen von den Vergütungen, Zahlungen oder Einkünften, die eine Person aus einer Tätigkeit „bezieht“. In all diesen Fällen darf den Unterschieden im Wortlaut nicht zu viel Gewicht beigemessen werden. Diesen Be-

griffen ist gemeinsam, dass sie verdeutlichen, dass derjenige, dem nach nationalem Steuerrecht die Einkünfte zugerechnet werden, auch für akommensrechtliche Zwecke das maßgebende Zurechnungssubjekt ist. Denn die DBA enthalten keine eigenständigen Zurechnungsvorschriften, sondern wollen den berechtigten, der nach nationalem Steuerrecht verpflichtet ist (vgl. *Wassermeyer* in *Wassermeyer*, DBA, Vor Art 6–22 Rz. 15).

Die Verteilungsnormen setzen genauso wenig wie das OECD-MA insgesamt voraus, dass Doppelbesteuerung vorliegt. Sie können daher auch zum Tragen kommen, wenn einer der beiden Staaten nach seinem nationalen Recht nicht besteuert. Oft setzen sie gar keine grenzüberschreitende Aktivität des Steuerpflichtigen im Verhältnis zu dem anderen Vertragsstaat voraus. So ist für die Anwendung des Art 7 MA nicht erforderlich, dass im anderen Staat eine Betriebsstätte vorliegt. Diese Verteilungsnorm ist schon dann anwendbar, wenn der Steuerpflichtige nur einzelne Geschäftsbeziehungen zu im anderen Staat ansässigen Personen unterhält. Selbst wenn sich die Tätigkeit des Unternehmers ausschließlich auf den Ansässigkeitsstaat oder Drittstaaten bezieht, ist Art 7 MA anwendbar. In all diesen Fällen bleibt es nach Art 7 MA – im Verhältnis zum anderen Vertragsstaat – beim ausschließlichen Besteuerungsrecht des Ansässigkeitsstaates. Art 7 MA räumt dem anderen Vertragsstaat nur dann ein Besteuerungsrecht ein, wenn dort eine Betriebsstätte vorliegt und die Einkünfte dieser Betriebsstätte zuzurechnen sind. Ebenso wenig setzt die Anwendung der Art 8, 15, 18 oder 21 Abs. 1 MA voraus, dass die Einkünfte aus dem anderen Staat stammen. 8

Andere Verteilungsnormen verlangen hingegen, dass eine grenzüberschreitende Beziehung zwischen den beiden Vertragsstaaten vorliegt: So setzt Art 6 MA voraus, dass es sich um unbewegliches Vermögen handelt, das von einer in einem Vertragsstaat ansässigen Person bezogen wird und im anderen Staat liegt. Dividenden, Zinsen und Lizenzgebühren müssen aus einem Staat stammen und ihren Nutzungsberechtigten im anderen Staat haben. Auch bei Aufsichtsrats- und Verwaltungsratsvergütungen ist es erforderlich, dass die Gesellschaft in einem Staat und die die Zahlungen beziehende Person im anderen Staat ansässig ist (Art 16 MA). Ebenso müssen Künstler und Sportler in einem Staat ansässig sein und im anderen Staat ihre Tätigkeit ausüben (Art 17 Abs. 1 MA). Stammen solche Einkünfte aus dem Ansässigkeitsstaat selbst oder aus einem Drittstaat, sind sie zwar vom Anwendungsbereich des Abkommens umfasst, aber nicht von diesen Verteilungsnormen. Oft kommen in solchen Fällen dann die Art 7 oder Art 21 MA zum Tragen. 9

Auslegung der Verteilungsnorm. Einzelne Tatbestandselemente der Verteilungsnormen nehmen auf das nationale Recht des jeweiligen Vertragsstaates Bezug. Das gilt für die Begriffe der „ansässigen Person“ genauso wie für die „Einkünfte“, die „Gewinne“ und ähnliche Begriffe oder den Begriff des „Vermögens“. Der Begriff der ansässigen Person ist in Art 4 Abs. 1 MA definiert und seine Auslegung hat unter Berücksichtigung des nationalen Rechts zu erfolgen. Gleiches gilt für die Abkommensbegriffe, die an die Bemessungsgrundlagen des nationalen Rechts anknüpfen. 10

- 11 Alle anderen Tatbestandselemente der Verteilungsnormen sind in ihrem Abkommenszusammenhang zu verstehen. Wenn sie nicht definiert sind, bedeutet dies keineswegs, dass dann gleich auf nationales Recht zu rekurrieren wäre. Vielmehr erfordert der in Art 3 Abs. 2 MA angesprochene Zusammenhang des Abkommens, die Rechtsentwicklung der Vorschrift genauso wie ihre Systematik und Teleologie zu berücksichtigen und damit letztlich auf die Fülle der bei der Auslegung zulässigen Methoden zurückzugreifen, um eine Interpretation im Kontext des Abkommens zu erzielen. Für einen Rückgriff auf nationales Recht bleibt daher kaum Platz (*Lang* in: FS Debatin S. 283 ff.; anders hingegen *Wassermeyer* Art 3 Rz 71 a). Wenn daher beispielsweise der Begriff der „nicht selbstständigen Arbeit“ (Art 15 MA) nicht im Abkommen definiert ist, bedeutet dies nicht, auf das nationale Recht der beiden Staaten zurückgreifen zu müssen und damit etwa eine unterschiedliche Bedeutung desselben Abkommensbegriffs bei der Anwendung des Abkommens in beiden Staaten – und damit möglicherweise Doppelbesteuerung oder doppelte Nichtbesteuerung – in Kauf nehmen zu müssen (näher *Lang/Zieseritsch* in: Gassner/Lang/Lechner/Schuch/Staringer, Arbeitnehmer im Recht der Doppelbesteuerungsabkommen, 2003, S. 31 ff.; anders *Wassermeyer* Art 15 Rz 65).
- 12 Für einzelne der Tatbestandselemente von Verteilungsnormen finden sich auch abkommensrechtliche Definitionen, was die abkommensautonome Interpretation weiter erleichtert. Dies ist beispielsweise bei den Wortfolgen „Unternehmen eines Vertragsstaates“ oder „internationaler Verkehr“ der Fall (Art 3 Abs. 1 MA). Manche dieser abkommensrechtlichen Definitionen enthalten zumindest teilweise Verweise auf das nationale Recht (zB Art 6 Abs. 2 MA, Art 10 Abs. 3 MA). In diesen Fällen ist aber das Recht eines der Vertragsstaaten dann für beide Staaten verbindlich. Qualifikationskonflikte sollten daher nicht entstehen.
- 13 **Verhältnis der Verteilungsnormen zueinander.** Alle Einkünfte, die vom persönlichen und sachlichen Anwendungsbereich des MA erfasst sind, fallen auch unter eine der Verteilungsnormen des Abkommens. Art 21 Abs. 1 MA ist als Auffangtatbestand zu verstehen. Unter diese Vorschrift fallen jene Einkünfte, die von keiner anderen Verteilungsnorm erfasst sind (*Lang* Introduction, Rz. 174). Art 21 Abs. 1 MA hat daher – nicht nur, aber auch – für zahlreiche Drittstaatseinkünfte oder Einkünfte aus dem Ansässigkeitsstaat große Bedeutung.
- 14 Innerhalb der Verteilungsnormen gibt es aber einige Vorschriften, die ein in sich abgeschlossenes System bilden: So fallen Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit unter Art 15 Abs. 1 MA, falls keine der anderen spezielleren Vorschriften der anderen Absätze des Art 15 MA oder der Art 17, 18 oder 19 MA zum Tragen kommt. Art 7 MA hat in ähnlicher Weise Auffangcharakter für unternehmerische Einkünfte (vgl. aber Art 21 Abs. 2 MA). Weiters sind alle Veräußerungsgewinne von Art 13 MA erfasst. Art 13 Abs. 5 MA hat Auffangcharakter für alle Veräußerungsgewinne, die von keiner anderen Vorschrift des Art 13 MA erfasst sind.
- 15 Auf dem Gebiet der Besteuerung des Vermögens hat Art 22 Abs. 4 MA eine ähnliche Funktion wie Art 13 Abs. 5 bei Veräußerungsgewinnen oder Art 21 Abs. 1 bei Einkünften generell. Vermögen, das nicht von einem anderen Absatz des Art 22 erfasst ist, fällt unter Art 22 Abs. 4 MA.

Die Anwendungsbereiche der einzelnen Verteilungsnormen schließen einander aus. Die Rechtsfolgen sind nämlich unterschiedlich, sodass diese Vorschriften nur dann ihrer Aufgabe gerecht werden können, wenn sichergestellt ist, dass jeder Sachverhalt nur unter eine einzige Verteilungsnorm fällt (*Lang* Introduction, Rz 176 f). Dementsprechend kennt das MA eine Reihe von ausdrücklichen Vorrangregelungen für den Fall der Überschneidung. So sieht beispielsweise Art 6 Abs. 4 MA den Vorrang des Art 6 MA gegenüber Art 7 und Art 8 MA vor. Art 7 Abs. 4 MA verdeutlicht, dass die Vorschrift des Art 7 MA gegenüber allen anderen für Unternehmensgewinnen maßgebenden Vorschriften zurücktritt. Dieses Vorrangverhältnis wird aber durch die Betriebsstättenvorbehalte der Art 10 Abs. 4, 11 Abs. 4 und 12 Abs. 3 wieder in bestimmten Fällen zugunsten des Art 7 MA umgekehrt. Art 15 Abs. 1 MA ordnet den Vorrang der Art 16, 18 und 19 gegenüber dieser allgemeinen Regelungen für unselbständige Arbeit an. Der einleitende Halbsatz des Art 17 Abs. 1 MA verdeutlicht, dass Art 15 MA auch gegenüber Art 17 MA zurücktritt. Innerhalb des Art 15 machen die einleitenden Halbsätze von Abs. 2 und 3 klar, dass Art 15 Abs. 3 gegenüber Art 15 Abs. 2 MA und dieser wiederum gegenüber Art 15 Abs. 1 die speziellere Vorschrift ist. Im Bereich der Ruhegehälter geht aus dem einleitenden Halbsatz des Art 18 MA hervor, dass gegenüber diesem Art 19 Abs. 2 MA Vorrang hat. 16

Nicht immer gibt es allerdings ausdrückliche Vorrangregelungen: Dies gilt beispielsweise für das Verhältnis zwischen Art 17 und Art 18 OECD-MA und damit für die Frage, ob Ruhegehälter eines unselbständig tätigen Künstlers oder Sportlers von Art 17 MA oder von Art 18 MA erfasst sind. Ebenso wenig ist ausdrücklich geregelt, ob der im Dienstverhältnis zu einer Gebietskörperschaft stehende Künstler oder Sportler nach den Regelungen für Künstler und Sportler (Art 17 MA) oder für Staatsbedienstete (Art 19 Abs. 1) zu erfassen ist. In all diesen Fällen sind dann im Interpretationswege einer der Vorschriften der Vorrang zuzuerkennen oder die Tatbestände so auszulegen, dass sie sich nicht überschneiden. Zur Klärung des Verhältnisses zwischen Art 17 und Art 19 Abs. 1 MA gibt die Erwähnung des Art 17 in Art 19 Abs. 3 MA einen Hinweis darauf, dass Art 19 Abs. 1 MA sonst Vorrang gegenüber Art 17 MA haben könnte (*Wassermeyer* Art 17 Rz. 17). 17

Sonderregelungen. Allerdings gehören auch nicht alle Vorschriften, die im MA von Art 6 bis 21 angesiedelt sind, zu den Verteilungsnormen. Art 9 MA ist eine Vorschrift, die vermutlich nur deshalb in unmittelbarer Nachbarschaft der Art 7 und 8 MA angesiedelt ist, weil sie auch für Unternehmensgewinne Bedeutung hat. Im Unterschied zu den Verteilungsnormen regelt sie aber nicht den Fall juristischer Doppelbesteuerung, sondern zielt auf wirtschaftliche Doppelbesteuerung ab. Art 9 Abs. 1 MA gebietet den Vertragsstaaten, ihre Regelungen für Beziehungen zwischen verbundenen Unternehmen so auszugestalten, dass sie sich am Fremdvergleichsgrundsatz orientieren. Diesem Grundsatz entgegenstehende nationale Vorschriften, die zu einer darüber hinaus gehenden Besteuerung führen, werden durch Art 9 Abs. 1 MA im Anwendungsbereich dieser Vorschrift verdrängt. Da Art 9 Abs. 1 MA auch nicht zu den Verteilungsnormen gehört (*Lang* Introduction, Rz 472 ff.), besteht auch kein 18

Einwand, Art 9 neben Art 7 oder Art 8 MA anzuwenden, ohne dass entweder Art 9 MA oder den anderen genannten Vorschriften Vorrang zukommt.

- 19 Art 20 MA ist auch eine Vorschrift, die nicht in das System der Verteilungsnormen passt (näher *Lang* in: FS Avery Jones, S. 257 ff.). Die Vorschrift hindert den Aufenthaltsstaat des Studenten oder Praktikanten an der Besteuerung, wenn die Zahlungen aus Quellen außerhalb dieses Staates stammen. Insbesondere dann, wenn dieser Staat mittlerweile der Ansässigkeitsstaat geworden ist, wird der frühere Ansässigkeitsstaat oft nach seinem nationalen Recht gar keine Möglichkeit haben, Steuern zu erheben. Doppelte Nichtbesteuerung ist daher oft die Konsequenz. Art 20 MA hat daher mehr Ähnlichkeit mit einer reinen Steuerbefreiungsvorschrift, die besser in das nationale Recht passen würde. Verteilungsnormen teilen die Besteuerungsrechte nämlich so auf, dass der Staat, dem das Besteuerungsrecht zugewiesen ist, realistisch eine Möglichkeit hat, dieses Recht auszuüben. Eine solche Verteilungsnorm ist Art 20 MA nicht. Vor diesem Hintergrund ist unklar, ob Art 20 MA tatsächlich Vorrang gegenüber der Anwendung des Art 15 MA hat oder ob beide Vorschriften nebeneinander angewendet werden können (näher *Lang* in: FS Avery Jones, S. 257 ff.).
- 20 **Rechtsfolgen.** Die Verteilungsnormen sind meist so aufgebaut, dass sie zunächst das Besteuerungsrecht des Ansässigkeitsstaates unberührt lassen oder sogar ausdrücklich bestätigen. Insoweit sind sie nicht konstitutiv. Ihre entscheidende Bedeutung haben sie für den Quellenstaat: Sie legen beispielsweise fest, dass der Quellenstaat nur insoweit besteuern darf, als dort eine Betriebsstätte vorliegt und die Einkünfte dieser Betriebsstätte zugerechnet werden (Art 7 MA), als dort eine Tätigkeit ausgeübt wird (Art 15 MA) oder die Einkünfte von dort stammen (Art 11 MA). In manchen Fällen begrenzen sie das Besteuerungsrecht des Quellenstaates auch der Höhe nach (Art 10 und 11 MA), wobei hier regelmäßig auf einen Prozentsatz des Bruttobetrags abgestellt wird.
- 21 Davon gibt es aber auch Ausnahmen: Art 19 Abs. 1 lit. a und Abs. 2 lit. a MA gibt für Gehälter, Löhne und ähnliche Vergütungen sowie für Pensionen, die für einem Staat oder einer seiner Gebietskörperschaften geleistete Dienste bezahlt werden, diesem Staat das ausschließliche Besteuerungsrecht. Ist dieser Staat nicht gleichzeitig der Ansässigkeitsstaat, ist damit das Besteuerungsrecht des Ansässigkeitsstaates gleichzeitig ausgeschlossen. Die Einkünfte sind im Ansässigkeitsstaat freizustellen. Der Anwendung des Methodenartikels bedarf es in diesen Fällen nicht mehr, um die Doppelbesteuerung zu vermeiden. Der Ansässigkeitsstaat behält aber dennoch das Recht, den Progressionsvorbehalt vorzusehen (*Wassermeyer* Art 19 Rz. 58).
- 22 Eine ähnliche Wirkung kann Art 8 MA entfalten: Nach dieser Vorschrift hat der Ort der tatsächlichen Geschäftsleitung des Unternehmens das ausschließliche Besteuerungsrecht für bestimmte Gewinne aus dem Betrieb von Schiffen und Luftfahrzeugen. Wird ein solches Unternehmen von einer natürlichen Person betrieben, können Ansässigkeitsstaat des Betreibers und Geschäftsleitungsstaat des Unternehmens auseinanderfallen. Dies ist auch dann möglich, wenn eine transparent besteuerte Personengesellschaft tätig ist, deren Gesellschafter abkommensberechtigt sind. Selbst im Falle einer Körperschaft ist nicht ausgeschlossen, dass der Ort der tatsäch-

lichen Geschäftsleitung des Unternehmens nach Art 8 MA sich vom Ort der tatsächlichen Geschäftsleitung der Person nach Art 4 Abs. 3 MA unterscheidet. In all diesen Fällen liegt das ausschließliche Besteuerungsrecht beim Geschäftsleitungsstaat. Das Besteuerungsrecht des anderen Staates – und damit gegebenenfalls auch des Ansässigkeitsstaates – ist durch Art 8 MA ausgeschlossen. Auch wenn es nicht der Anwendung des Methodenartikels bedarf, kann der Ansässigkeitsstaat in diesen Fällen den Progressionsvorbehalt vornehmen (*Kreutziger* Art 8 Rz. 11).

Die Zuordnung zu einer Verteilungsnorm hat auch für den Methodenartikel Bedeutung: Nur die Einkünfte, die nach den Verteilungsnormen im Quellenstaat besteuert werden dürfen, werden im Ansässigkeitsstaat entweder freigestellt oder aber nur die in Hinblick auf diese Einkünfte erhobene Steuer wird im Ansässigkeitsstaat angerechnet. Die DBA, die Freistellungs- und Anrechnungsmethode kombinieren (zB Art 23 Abs. 1 und 2 MA), knüpfen im Methodenartikel dann an bestimmte Verteilungsnormen an, um zu entscheiden, unter welchen Voraussetzungen die Freistellungs- und unter welchen Voraussetzungen die Anrechnungsmethode zum Tragen kommt (vgl. aber zur kontroversen Diskussion zur Bedeutung des Art 10 Abs. 4, Art 11 Abs. 4 und Art 12 Abs. 3 MA im Ansässigkeitsstaat *Wassermeyer* Art 7 Rz. 160 versus *Lang* in: FS Raupach, S. 601 ff.). 23