

§ 6 Zweiseitige Lösung dreiseitiger Fälle? Zur Anwendung von DBA im Dreieck

Ekkehart Reimer

I. Das Problem

Die Abstimmung von Steuerrechtsordnungen aufeinander ist unilateral möglich; erfolgreicher ist sie indes bei der Nutzung völkervertraglicher Instrumente. Auch hundert Jahre nach dem Beginn der Arbeiten von Internationaler Handelskammer und Wissenschaft, Völkerbund und vor allem den Finanzministerien an der Formulierung moderner Doppelbesteuerungsabkommen (DBA) ist allerdings der Traum eines großen multilateralen Steuerabkommens unerfüllt geblieben. Bis heute prägen bilaterale DBA die Staatenpraxis.

Grenzüberschreitungen natürlicher und juristischer Personen, das Maß an wirtschaftlicher Verflechtung zwischen den (früher) Volkswirtschaften genannten Teilmärkten haben seither deutlich zugenommen. Immer häufiger ist das Recht der direkten Steuern mit Dreieckssachverhalten konfrontiert. Ein multilaterales DBA ließe sich auf diese Dreieckssachverhalte ausrichten. Den unverbunden nebeneinanderstehenden bilateralen DBA fällt dagegen die Lösung von Dreieckssachverhalten schwerer; Dreieckssachverhalte verdeutlichen die Defizite bilateraler DBA.

Der nachfolgende Beitrag bricht gleichwohl eine Lanze für den Fortbestand dieser bilateralen Abkommen (II.). Er zeigt anhand typischer Fälle, dass auch bilaterale DBA zur Lösung trilateraler Fälle überraschend gut in der Lage sind (III.). Unübersehbar sind aber – nicht zuletzt in der Rechtsprechung des BFH aus dem Jahr 2022 – Fälle, in denen die bilateralen DBA für einen Dreiecksfall die dreifache Freistellung vorgeben und dadurch „weiße Einkünfte“ herbeiführen (IV.). Diese Fälle machen eine Fortentwicklung der DBA erforderlich. Den Abschluss bildet daher ein Regelungsvorschlag (V.).

II. Bilateralität der DBA als Vorteil

Bilaterale Doppelbesteuerungsabkommen sind einem multilateralen Übereinkommen bis heute überlegen. Da die Abkommen symmetrisch

Fälle regeln, in denen ein Vertragsstaat als Ansässigkeitsstaat ebenso behandelt wird, wie er es spiegelbildlich dem anderen Vertragsstaat zusteht, wenn dieser Ansässigkeitsstaat ist, beruhen sie auf dem Prinzip formaler Gegenseitigkeit. Dieses Prinzip würde es bei symmetrischen Außenleistungsbeziehungen der beiden Volkswirtschaften erlauben, dass der eine Vertragsstaat ebenso viel an Besteuerungsrechten aufgibt wie der andere. Ökonomisch sind die zwischenstaatlichen Leistungsbeziehungen indes stets asymmetrisch.

Nur bilaterale DBA sind in der Lage, trotz der faktischen Asymmetrien von Importen und Exporten ein Gleichgewicht von Geben und Nehmen in den DBA-Verhandlungen zu garantieren. Dazu verfügen sie über eine Reihe von Stellschrauben, die in den Abkommensverhandlungen Feinjustierungen gestatten. Die Rede ist insbesondere von unterschiedlichen Quellensteuermehrsätzen, unterschiedlichen Schwellenwerten für die Begründung von (Bau-)Betriebsstätten und Modifikationen der Verteilungsnormen für Einkünfte aus dem Einsatz oder der Überlassung geistigen Eigentums (Art. 12 OECD-MA, Art. 12, 12A und 12B UN-MA). In tri- oder gar multilateralen Verhandlungen wären derartige Stellschrauben zwar ebenfalls denkbar; ein Gleichgewicht von Geben und Nehmen wäre dann aber nur unter Aufgabe des Prinzips formaler Gegenseitigkeit zu erreichen – was die Rechtszersplitterung nicht verhindert und damit den Vorteil multilateraler Übereinkommen sogleich wieder verspielt.

Neben diesem Argument haushaltswirtschaftlicher Zielgenauigkeit gibt es weitere Gründe für das Festhalten an der überkommenen Bilateralität der DBA. Zu diesen weiteren Gründen gehört insbesondere ihre Fähigkeit, sich flexibel auf Besonderheiten des innerstaatlichen Steuerrechts jedes der beiden Vertragsstaaten einzustellen. Viel besser als multilaterale Übereinkommen sind die klassischen bilateralen Verträge in der Lage, die – typischerweise dynamisch veränderlichen – innerstaatliche Steuerrechtsordnungen der beiden Vertragsstaaten sachgerecht miteinander zu verzahnen.

III. Lösbare Dreiecksfälle

Erstaunlich effizient lassen sich mit bilateralen DBA aber auch tri- und multilaterale Fälle lösen. Das gilt insbesondere für diejenigen Dreiecksfälle,

in denen einem Ansässigkeitsstaat zwei oder mehr Quellenstaaten gegenüberstehen¹. Für diese Fälle weisen die DBA – und hier namentlich die den Art. 7 Abs. 1 Satz 1 und Art. 21 Abs. 1 OECD-MA entsprechenden Verteilungsnormen – typischerweise dem Ansässigkeitsstaat (Art. 4 Abs. 1 OECD-MA) eine Scharnierfunktion zu. Durch die Zuweisung eines ausschließlichen Besteuerungsrechts an den Ansässigkeitsstaat behält dieser gleichsam die völkervertragliche Kontrolle über aus den anderen Staaten stammenden Einkünfte:

Besonders deutlich wird das an allen sternförmigen Konstellationen, in denen eine in einem Vertragsstaat ansässige Person Einkünfte aus unterschiedlichen anderen Staaten erzielt. In diesen Fällen kann der Ansässigkeitsstaat im Verhältnis zu jedem Quellenstaat eigenständig über sein grundsätzliches Besteuerungsrecht disponieren; den weiteren beteiligten Staaten versagen die dem OECD-MA nachgebildeten DBA ohnehin jede Besteuerung.

Die sog. „source-source conflicts“ erstrecken sich aber auch auf Konstellationen, in denen ein und derselbe Ertrag vom ersten über den zweiten Quellenstaat zu dem Steuerpflichtigen gelangt. Diese Konstellationen sind typischerweise durch die Zwischenschaltung von Betriebsstätten im zweiten Quellenstaat gekennzeichnet. Sie lassen sich ebenfalls durch bilaterale DBA zwischen den drei (oder mehr) beteiligten Staaten lösen. Zwar finden an sich wiederum (wegen Art. 1 Abs. 1 OECD-MA) nur die DBA Anwendung, die der Ansässigkeitsstaat geschlossen hat; das bilaterale DBA zwischen den beiden Quellenstaaten ist mangels Ansässigkeit des Steuerpflichtigen in einem dieser beiden Staaten an sich nicht anwendbar (Art. 1 Abs. 1 OECD-MA). Das Verbot der Betriebsstättendiskriminierung (Art. 24 Abs. 3 OECD-MA) in dem bilateralen DBA zwischen dem Ansässigkeits- und dem Betriebsstättenstaat verpflichtet den Betriebsstättenstaat aber dazu, die Betriebsstätte nicht schlechter als eine ortsansässige (Tochter-) Gesellschaft zu behandeln – und diese käme in den Genuss des bilateralen DBA zwischen den beiden Quellenstaaten. Deshalb ist der Betriebsstättenstaat dem Ansässigkeitsstaat gegenüber verpflichtet, dem Steuerpflichtigen

¹ Zur Kategorisierung der zugrundeliegenden Fälle etwa United Nations Committee of Experts on International Cooperation in Tax Matters, Revision of the Manual for the Negotiation of Bilateral Tax Treaties, Seventh session 24-28 October 2011, Item 5 (h) of the provisional agenda, https://www.un.org/esa/ffd/wp-content/uploads/2014/09/8STM_CRP11_Introduction_2011.pdf (zuletzt abgerufen am 10.11.2022); K. Holmes, *International Tax Policy and Double Tax Treaties*, 2. Aufl. 2014, S. 23.

für seine Betriebsstätte die Abkommensvorteile zu gewähren, die sich im Betriebsstättenstaat bei Anwendbarkeit von dessen DBA mit dem ersten Quellenstaat ergeben hätten. Dazu zählen insbesondere die Freistellung (Art. 23A Abs. 1 OECD-MA) oder aber Anrechnung (Art. 23A Abs. 2, Art. 23B Abs. 1 OECD-MA) derjenigen Einkünfte, die nach diesem Abkommen im ersten Quellenstaat hätten besteuert werden dürfen.

IV. Kritische Dreiecksfälle

Weitaus weniger erfolgreich ist der Einsatz bilateraler DBA erstaunlicherweise in Fällen, in denen sich die Friktionen aus einem Nebeneinander zweier Ansässigkeitsstaaten ergeben (sog. "residence-residence conflicts"). In diesen Fällen droht allerdings weniger die Doppel- oder Mehrfachbesteuerung als vielmehr eine Minder- oder Nichtbesteuerung. Eindrucksvoll zeigt sich das an dem Krankenpfleger-Fall, den der 1. Senat des BFH durch Urteil vom 01.06.2022 entschieden hat²:

Ein in der Schweiz abhängig beschäftigter Krankenpfleger lebt mit seiner Familie in Deutschland, unterhält aber wegen der großen Entfernung zwischen Wohn- und Arbeitsort eine in der Nähe des schweizerischen Arbeitsorts belegene französische Zweitwohnung. Das anwendbare (Art. 1 Abs. 1 OECD-MA) DBA Deutschland-Schweiz schließt Deutschland von der Besteuerung aus, das ebenfalls anwendbare DBA Deutschland-Frankreich schließt – weil Deutschland den tie-break (Art. 4 Abs. 2 OECD-MA) gewinnt – Frankreich von der Besteuerung aus, und das – wegen des französischen Zweitwohnsitzes ebenfalls anwendbare – DBA Frankreich-Schweiz schließt wegen einer besonderen Grenzgängerregelung (die keine Entsprechung im OECD-MA findet) die Schweiz von der Besteuerung aus. Folgerichtig erfreute sich der Steuerpflichtige sog. weißer Einkünfte. Der BFH gab ihm – überzeugend – recht.

Wäre auch das DBA Frankreich-Schweiz dem OECD-MA nachgebildet worden, hätte die Schweiz die Einkünfte aus unselbständiger Arbeit besteuern dürfen (Art. 15 Abs. 1 Satz 2 OECD-MA); die drei DBA hätten den Fall dann im Verbund zufriedenstellend bewältigt (Einmalbesteuerung in der Schweiz). Es sind aber durchaus Fälle denkbar, in denen die flexiblen Verweisungen der DBA auf innerstaatliches Recht (Art. 3 Abs. 2, 6 Abs. 2 Satz 1, 10 Abs. 3 OECD-MA) selbst bei allseitiger Verwendung der OECD-

² BFH, Urt. v. 01.06.2022 – I R 30/18.

Texte und bei Anwendung der sog. „Neuen Auslegung“ von Art. 23 OECD-MA wegen der unterschiedlichen innerstaatlichen Begriffsverständnisse zu ähnlichen Friktionen (Doppelbesteuerung, Doppelnichtbesteuerung) hätten führen können.

V. Lösungsvorschlag

Zur Lösung dieser Probleme lässt sich der 2017 in das OECD-Musterabkommen eingefügte Artikel 29 („Anspruch auf Abkommensvergünstigungen“) um einen neuen Absatz 10 ergänzen, der für die oben behandelten Dreiecksfälle ein Wiederaufleben des Besteuerungsrechts des Ansässigkeitsstaats für den Fall vorsieht, dass es zu einer dreiecksspezifischen Minderbelastung gekommen ist. Das Instrument der Wahl ist der Übergang der Ansässigkeitsstaaten von der Freistellungs- zur Anrechnungsmethode.

(10) ¹Hat eine in einem Vertragsstaat ansässige Person Einkünfte oder hat sie Vermögen, die nach diesem Abkommen in dem anderen Vertragsstaat besteuert werden dürfen, sieht sich dieser andere Vertragsstaat aber durch ein Abkommen zur Vermeidung der Doppelbesteuerung, das er mit einem dritten Staat abgeschlossen hat, mit dem auch der erstgenannte Vertragsstaat ein Abkommen zur Vermeidung der Doppelbesteuerung geschlossen hat, seinerseits an der Besteuerung dieser Einkünfte oder dieses Vermögens gehindert, darf der erstgenannte Vertragsstaat diese Einkünfte oder dieses Vermögen besteuern. ²Er rechnet aber

- a) auf die vom Einkommen dieser Person zu erhebende Steuer den Betrag an, der der im anderen Staat oder in dem dritten Staat gezahlten Steuer vom Einkommen entspricht;
- b) auf die vom Vermögen dieser Person zu erhebende Steuer den Betrag an, der der in dem anderen Vertragsstaat oder in dem dritten Staat gezahlten Steuer vom Vermögen entspricht.

³Ist die Person bei Anwendung des zwischen dem erstgenannten Vertragsstaat und dem dritten Staat abgeschlossenen Abkommens zur Vermeidung der Doppelbesteuerung in diesen beiden Staaten ansässig, finden die vorstehenden Sätze nur Anwendung, wenn die Person nach der dem Art. 4 Abs. 2 bzw. Art. 4 Abs. 3 OECD-MA entsprechenden Vorschrift dieses Abkommens als in dem erstgenannten Vertragsstaat ansässig gilt.

Durch die in Satz 1 niedergelegte Regelung lebt das Besteuerungsrecht des Ansässigkeitsstaats wieder auf. Es soll allerdings nicht unbedingt gelten, sondern durch eine Anrechnungsverpflichtung des Ansässigkeitsstaats begrenzt sein. Wenn es in Dreiecksfällen indes zwei Ansässigkeitsstaaten gibt, soll das Besteuerungsrecht nach Satz 3 der vorstehenden Klausel nur in demjenigen dieser beiden Staaten aufleben, der im bilateralen Verhältnis (also unter dem DBA zwischen den beiden Ansässigkeitsstaaten) den sog. tie-break (Art. 4 Abs. 2 bzw. Abs. 3 OECD-MA) gewinnt, damit es nicht zu einem positiven Kompetenz(ausübungs)konflikt zwischen beiden Ansässigkeitsstaaten kommt, wenn beide eine den Sätzen 1 und 2 entsprechende Formulierung verwenden.

Dass eine derartige Regelung in Art. 29 Abs. 10 OECD-MA (E) geeignet ist, problematische Dreiecksfälle zu bewältigen, zeigt der oben (IV.) skizzierten Krankenpfleger-Fall. Frankreich als „kleiner Ansässigkeitsstaat“ (der den tie-break verliert) darf wegen des Satzes 3 von der Umschaltklausel in seinem DBA mit der Schweiz keinen Gebrauch machen; es bleibt also bei der Freistellung in Frankreich auf der Grundlage der dem Art. 15 Abs. 1 Satz 1 OECD-MA entsprechenden Klausel des DBA Deutschland-Frankreich.

Umgekehrt würde Deutschland als „großer Ansässigkeitsstaat“ (d.h. tie-break Gewinner) durch Art. 29 Abs. 10 seines DBA mit der Schweiz berechtigt sein, von der grundsätzlichen Freistellungsverpflichtung zur Anrechnungsmethode überzugehen. Da wegen der doppelten Nichtbesteuerung (Frankreich, Schweiz) keine ausländische Steuer angefallen ist, läuft die deutsche Anrechnungsverpflichtung leer; Deutschland wird also auf Basis des insoweit gestärkten Welteinkommensprinzips die Einkünfte regulär besteuern.