
Hallesche Schriften zur Betriebswirtschaft

Band 28



Herausgegeben von

M. Becker,

Ch. Bierwirth,

R. Ebeling,

G. Kraft,

J. Laitenberger,

D. Möhlenbruch,

J. Müller,

R. Schmidt (†),

Ch. Weiser,

H.-U. Zabel,

Halle, Deutschland

Diese Schriftenreihe soll als Forum für wissenschaftliche Arbeiten der neugegründeten und 1993 wiedereröffneten Wirtschaftswissenschaftlichen Fakultät der Martin-Luther-Universität Halle-Wittenberg auf dem Gebiet der Betriebswirtschaftslehre dienen. Die zahlreichen betriebswirtschaftlichen Professuren wollen mit der Herausgabe dieser Halleschen Schriften zur Betriebswirtschaft das breite Spektrum ihrer wissenschaftlichen Arbeitsgebiete dokumentieren. Die Publikationen umfassen insbesondere betriebswirtschaftliche Dissertationen und sonstige ausgewählte wissenschaftliche Arbeiten der halleschen Fakultätsmitglieder.

Herausgegeben von

Professor Dr. M. Becker,
Professor Dr. Ch. Bierwirth,
Professor Dr. Dr. h.c. R. Ebeling,
Professor Dr. G. Kraft,
Professor Dr. J. Laitenberger,
Professor Dr. D. Möhlenbruch,
Jun.-Professorin Dr. J. Müller,
Professor Dr. R. Schmidt (†),
Professor Dr. Ch. Weiser,
Professor Dr. H.-U. Zabel,
Martin-Luther-Universität
Halle-Wittenberg

Ronald Gebhardt

Deutsches Tax Treaty Overriding

Steuersystematische und
-ökonomische Implikationen

Mit einem Geleitwort von Prof. Dr. Gerhard Kraft



Springer Gabler

RESEARCH

Ronald Gebhardt
Halle, Deutschland

Dissertation, MLU Halle-Wittenberg, 2012

ISBN 978-3-658-00058-5
DOI 10.1007/978-3-658-00059-2

ISBN 978-3-658-00059-2 (eBook)

Die Deutsche Nationalbibliothek verzeichnet diese Publikation in der Deutschen Nationalbibliografie; detaillierte bibliografische Daten sind im Internet über <http://dnb.d-nb.de> abrufbar.

Springer Gabler

© Springer Fachmedien Wiesbaden 2013

Das Werk einschließlich aller seiner Teile ist urheberrechtlich geschützt. Jede Verwertung, die nicht ausdrücklich vom Urheberrechtsgesetz zugelassen ist, bedarf der vorherigen Zustimmung des Verlags. Das gilt insbesondere für Vervielfältigungen, Bearbeitungen, Übersetzungen, Mikroverfilmungen und die Einspeicherung und Verarbeitung in elektronischen Systemen.

Die Wiedergabe von Gebrauchsnamen, Handelsnamen, Warenbezeichnungen usw. in diesem Werk berechtigt auch ohne besondere Kennzeichnung nicht zu der Annahme, dass solche Namen im Sinne der Warenzeichen- und Markenschutz-Gesetzgebung als frei zu betrachten wären und daher von jedermann benutzt werden dürften.

Gedruckt auf säurefreiem und chlorfrei gebleichtem Papier

Springer Gabler ist eine Marke von Springer DE. Springer DE ist Teil der Fachverlagsgruppe Springer Science+Business Media
www.springer-gabler.de

Geleitwort

Dem Phänomen *Tax Treaty Overriding* ist in Steuerwissenschaft und in Steuerpraxis in den letzten Jahren überragende Beachtung beigemessen worden. Seit dem *Görgülü*-Beschluss des Bundesverfassungsgerichts vom 14. Oktober 2004 mehren sich Stimmen, die der allgemeinen Zulässigkeit von Treaty Overriding mit beachtlichen Argumenten entgegneten. Aus steuerökonomischer Sicht ist das von *Dr. Ronald Gebhardt* untersuchte Phänomen aus vielschichtigen Perspektiven zu sehen: Die Prüfung der völker-, verfassungs- und auch unionsrechtlichen Zulässigkeit stellt einen Hauptschwerpunkt der Analyse dar. Überdies liefert die vorliegende Dissertation eine erstmalige Gesamtsystematisierung des in den letzten Jahren verstärkt auftretenden Untersuchungsgegenstandes. Abgerundet wird die Untersuchung von zweierlei: Erstens führt *Dr. Ronald Gebhardt* die ökonomische Dimension von Treaty Overriding einer eingehenden Analyse zu und zweitens liefert er, auf Basis der Kernbereiche des Untersuchungsgegenstandes, einen Vorschlag für eine behutsame Reform des OECD-MA hin zu einem deutschen Muster-DBA.

Vor dem Hintergrund des am 09. Mai 2012 veröffentlichten Vorlagebeschlusses des BFH vom 10. Januar 2012 (I R 66/09) und der dem Vernehmen nach im BMF geplanten Entwicklung eines deutschen Abkommensmusters, wird die Dissertation von *Dr. Ronald Gebhardt* die sich abzeichnenden Diskussionen in hohem Maße befruchten.

Prof. Dr. Gerhard Kraft

Vorwort

Die vorliegende Untersuchung wurde im Sommersemester 2012 von der Juristischen und Wirtschaftswissenschaftlichen Fakultät der Martin-Luther-Universität Halle-Wittenberg als Dissertation angenommen. Die Publikation wurde – soweit möglich – auf den Stand Juni 2012 gebracht. Auf den am 09. Mai 2012 veröffentlichten Vorlagebeschluss des BFH vom 10.01.2012 (I R 66/09) wurde im Kontext der streitgegenständlichen Norm des § 50d Abs. 8 EStG vertieft eingegangen.

Das Verfassen einer Dissertation ist ein überaus zeitintensives aber auch spannendes Unterfangen. Neben der Anhäufung einer umfangreichen Expertise zum Forschungsthema, wächst man insgesamt an und mit seiner Aufgabe. Der Abschluss einer Dissertationschrift bietet darüber hinaus Gelegenheit, seiner Dankbarkeit Ausdruck zu verleihen.

Zu danken habe ich über alle Maßen meinem hochverehrten akademischen Lehrer und Doktorvater *Prof. Dr. Gerhard Kraft*, der mir jede Freiheit zur wissenschaftlichen Entfaltung gewährt hat, jederzeit als wertvoller Diskussionspartner zur Verfügung stand und auch zu einer außersteuerlichen Horizonterweiterung beigetragen hat. *Prof. Dr. Dr. h.c. Ralf Michael Ebeling* habe ich für die Übernahme des Zweitgutachtens und die wertvollen Anregungen und Diskussionen zu danken. Ohne die Unterstützung von Freunden und Familie wäre ein solches Projekt allerdings nicht durchführbar. Zuallererst möchte ich meinen lieben Eltern danken, die meinen gesamten Qualifikationsweg vorbehaltlos ideell wie materiell unterstützt haben. Meine gesamte Familie stand dem Dissertationsprojekt stets wohlwollend gegenüber und hat mich über alle Maßen unterstützt. Am Lehrstuhl hervorzuheben ist meine Kollegin *Diana Beck*, mit der ich in einer angenehmen Atmosphäre über drei Jahre zusammengearbeitet habe. Danken möchte ich auch *Katja Poley*, die als wissenschaftliche Hilfskraft durch Korrekturarbeiten ihren Teil zum Gelingen beigetragen hat. *Dr. Carsten Quilitzsch* danke ich für die fast dreijährige Zusammenarbeit am Lehrstuhl, die, neben einigen gemeinsamen Publikationen, insgesamt von einem auf Arbeits- und auf privater Ebene gutem Verständnis geprägt war und ist. *Till Moser*, der in der Schlussphase meiner Lehrstuhlzeit Mitarbeiter wurde, hat den Lehrstuhl persönlich wie fachlich ebenfalls sehr bereichert. Den Mitarbeitern der Bibliothek des Instituts für Ausländisches und Internationales Finanz- und Steuerwesen (IIFS) der Universität Hamburg bin ich zu Dank für unzählige Archivgänge verpflichtet. Widmen möchte ich diese Arbeit meinen Eltern und meiner Freundin *Nicole*, die mir während der gesamten Schreib- und insbesondere in der Endphase jede erdenkliche Unterstützung hat zukommen lassen und überdies mit Nachsicht auf wechselnde Stimmungslagen reagiert hat.

Inhaltsverzeichnis

Abbildungsverzeichnis	XIX
Abkürzungsverzeichnis	XXI
1. Kapitel – Einleitung	1
1.1. Problemstellung.....	1
1.2. Gang der Untersuchung	2
2. Kapitel – Das Phänomen <i>Tax Treaty Overriding</i>	5
2.1. Definition.....	5
2.2. Historischer Überblick.....	6
2.2.1 Internationale Entwicklungen.....	6
2.2.2 <i>Status Quo</i> in Deutschland	9
2.3. Begriffliche Abgrenzungsdogmatik.....	11
2.3.1 Treaty Overrides <i>im engeren Sinne</i>	11
2.3.2 Treaty Overrides <i>im weiteren Sinne</i>	11
2.3.3 Klassifikation <i>qua</i> Regelungsdiktion.....	12
2.3.3.1 Missbrauchsvermeidung.....	12
2.3.3.2 Verhinderung von Minderbesteuerung	12
2.3.3.3 Sicherung von Steuersubstrat.....	13
2.4. Schlussfolgerungen.....	13
3. Kapitel – <i>Treaty Overriding</i> und Völkerrecht	15
3.1. Vorüberlegungen	15
3.2. Treaty Overriding als Völkerrechtsbruch	15
3.3. Rechtfertigung der Völkerrechtsverletzung.....	16
3.4. Instrumentarium gegen Treaty Overriding	17
3.5. Schlussfolgerungen.....	18
4. Kapitel – Rechtssystematischer Bezugsrahmen in Deutschland.....	19
4.1. Einbettung von DBA in das Rechtssystem Deutschlands.....	19
4.1.1 Einbettungstheorien.....	20
4.1.1.1 Transformationstheorie.....	20
4.1.1.2 Vollzugstheorie.....	21
4.1.2 Zwischenfazit	22
4.2. Indikatoren für die besondere Stellung der DBA in Deutschland.....	22
4.2.1 § 2 Abs. 1 AO als Kollisionsauflösungsregel.....	22
4.2.1.1 Forschungsstand	22
4.2.1.2 Effekt auf den begrifflichen Referenzrahmen.....	25
4.2.2 Der rangstiftende Charakter des Zustimmungsgesetzes – Art. 59 GG....	25
4.2.3 Relevanz der allgemeinen Völkerrechtsregeln – Art. 25 S. 2 GG	27
4.2.4 Bedeutung des Rechtsstaatsprinzips – Art. 20 Abs. 3 GG.....	30
4.2.4.1 Der <i>Görgülü</i> -Beschluss.....	30
4.2.4.1.1 Ausgangsrechtsstreit.....	30

4.2.4.1.2	Literarische und judikative Schlussfolgerungen.....	31
4.2.4.2	Stellungnahme	35
4.3.	Treaty Overriding und Grundrechte.....	38
4.3.1	Vorüberlegungen.....	38
4.3.2	Untersuchungsrelevante Grundrechte.....	40
4.3.3	Stellungnahme.....	41
4.3.3.1	DBA – Abschluss zugunsten der Steuersubjekte	41
4.3.3.2	Tatsächliche Grundrechtsverletzung.....	42
4.3.3.3	Rechtfertigung und Verhältnismäßigkeit	43
4.3.4	Zwischenfazit	44
4.4.	Die Dogmatik anderer Staaten	45
4.4.1	Vorüberlegungen	45
4.4.2	Europäische Staaten	45
4.4.3	Außereuropäische Staaten	49
4.4.4	Zwischenfazit	50
4.5.	Fazit – DBA als hervorgehobenes Institut im deutschen Recht	52
4.5.1	Vorüberlegungen.....	52
4.5.2	Die <i>ultima ratio</i> -Zulässigkeit von DBA-Verstößen.....	53
4.5.3	Auswirkungen auf den begrifflichen Referenzrahmen	54
4.5.3.1	Formalabgrenzung	54
4.5.3.2	Abgrenzung anhand gesetzgeberischer Stoßrichtungen	55
4.5.3.2.1	Missbrauchsvermeidung.....	55
4.5.3.2.2	Verhinderung von Minderbesteuerung.....	56
4.5.3.2.3	Sicherung von Steuersubstrat	56
4.6.	Schlussfolgerungen.....	57
5.	Kapitel – Unionsrechtlicher Referenzrahmen.....	59
5.1.	Vorüberlegungen	59
5.2.	Implikationen der Aufhebung von Art. 293 EGV.....	59
5.2.1	Vorüberlegungen.....	59
5.2.2	Untersuchungsrelevanz	61
5.3.	Das Loyalitätsgebot des Art. 4 Abs. 3 EUV	62
5.3.1	Vorüberlegungen.....	62
5.3.2	Treaty Override als illoyale Gesetzgebung.....	63
5.4.	<i>Kerckhaert und Morres</i> als Präzedenzfall.....	64
5.4.1	Die Streitfrage	64
5.4.2	Stellungnahme	66
5.5.	<i>Columbus Container</i> – EuGH-Judikat zum Untersuchungsgegenstand.....	68
5.5.1	Die Streitfrage	68
5.5.2	Stellungnahme	69
5.6.	Treaty Overriding und Primärrecht.....	71
5.6.1	Vorüberlegungen.....	71
5.6.2	Niederlassungsfreiheit	71
5.6.3	Kapitalverkehrsfreiheit	72
5.6.4	Verhältnis der Grundfreiheiten.....	73
5.6.4.1	Vorüberlegungen	73

5.6.4.2	Treaty Override mit oder ohne Beherrschungstatbestand	76
5.6.5	Grundfreiheitslicher Eingriff.....	78
5.6.6	Rechtfertigung und Verhältnismäßigkeit.....	79
5.6.6.1	Missbrauchsvermeidung	79
5.6.6.2	Verhinderung von Minderbesteuerung	80
5.6.6.3	Sicherung von Steuersubstrat.....	80
5.6.7	Schlussfolgerungen	81
5.7.	Treaty Overriding und Sekundärrecht	81
5.7.1	Vorüberlegungen.....	81
5.7.2	Berührungspunkte mit dem Untersuchungsgegenstand	82
5.7.2.1	Art. 1 Abs. 2 MTRL.....	82
5.7.2.1.1	Vorüberlegungen	82
5.7.2.1.2	Untersuchungsrelevanz.....	84
5.7.2.2	Art. 15 Abs. 1 Buchstabe a FRL	85
5.7.2.2.1	Vorüberlegungen	85
5.7.2.2.2	Untersuchungsrelevanz.....	86
5.7.2.3	Art. 5 ZLRL	86
5.7.2.3.1	Vorüberlegungen	86
5.7.2.3.2	Untersuchungsrelevanz.....	87
5.7.3	Zwischenfazit	87
5.8.	Unionsrechtlicher Referenzrahmen	88
5.9.	Schlussfolgerungen.....	92

6. Kapitel – Die ökonomische Dimension des *Tax Treaty Overridings* 95

6.1.	Vorüberlegungen	95
6.2.	Vertragstheoretische Aspekte	95
6.3.	Neue Institutionenökonomie.....	98
6.4.	Investitionsentscheidungen unter steuerlicher Unsicherheit	99
6.5.	Neutralitätskonzepte der Besteuerung	100
6.5.1	Vorüberlegungen	100
6.5.2	Kapitalexportneutralität.....	101
6.5.2.1	Konzeptioneller Überblick.....	101
6.5.2.2	Bewertung.....	103
6.5.3	Kapitalimportneutralität	106
6.5.3.1	Konzeptioneller Überblick.....	106
6.5.3.2	Bewertung.....	107
6.5.4	Kapitalinhaberschaftsneutralität	108
6.5.4.1	Konzeptioneller Überblick.....	108
6.5.4.2	Bewertung.....	110
6.5.5	Neutralitätspostulate und Treaty Overriding	113
6.5.5.1	Missbrauch und Minderbesteuerung	113
6.5.5.2	Sicherung von Steuersubstrat.....	114
6.6.	Fazit – ökonomische Implikationen.....	115

7. Kapitel – Treaty Overrides <i>im engeren Sinne</i>	117
7.1. Vorüberlegungen	117
7.2. Normen zur Missbrauchsvermeidung	117
7.2.1 § 50d Abs. 3 EStG – Verhinderung von <i>Treaty Shopping</i>	117
7.2.1.1 Der Topos des Treaty Shoppings	118
7.2.1.2 Verhältnis von § 50d Abs. 3 EStG zu § 50d Abs. 1 EStG	118
7.2.1.3 Rechtsentwicklung und Stoßrichtung	119
7.2.1.4 Anwendungsbereich und Rechtsfolge	121
7.2.1.5 § 50d Abs. 3 EStG und DBA	123
7.2.1.5.1 Vorüberlegungen	123
7.2.1.5.2 Stellungnahme	124
7.2.1.6 Verfassungsrecht	127
7.2.1.7 Unionsrecht	129
7.2.1.7.1 Primärrecht	130
7.2.1.7.1.1 Eingriff	130
7.2.1.7.1.2 Rechtfertigung	132
7.2.1.7.1.3 Verhältnismäßigkeit	132
7.2.1.7.2 Sekundärrecht	134
7.2.1.7.2.1 Art. 1 Abs. 2 MTRL	134
7.2.1.7.2.2 Art. 5 Abs. 1 MTRL	135
7.2.1.8 Ergebnis	135
7.2.1.9 Exkurs: Angrenzende Problemkreise	135
7.2.1.9.1 § 51 Abs. 1 Nr. 1 Buchstabe f Doppelbuchstabe b EStG	135
7.2.1.9.2 Redundanz des § 50g Abs. 4 EStG	136
7.2.2 § 20 AStG – Zurechnungsfiktionen und <i>switch-over</i>	137
7.2.2.1 Rechtsentwicklung und Stoßrichtung	137
7.2.2.2 Anwendungsbereich und Rechtsfolge	139
7.2.2.3 § 20 Abs. 1 AStG und DBA	139
7.2.2.3.1 Hinzurechnungsbesteuerung – §§ 7-14 AStG	139
7.2.2.3.1.1 Der Hinzurechnungsbetrag und DBA	140
7.2.2.3.1.2 Einordnung in Deutschland	143
7.2.2.3.1.3 Zwischenfazit	144
7.2.2.3.2 Ausländische Familienstiftungen – § 15 AStG	144
7.2.2.3.3 Verfahrensvorschriften – §§ 16-18 AStG	145
7.2.2.3.4 Zwischenfazit	146
7.2.2.4 § 20 Abs. 2 AStG und DBA	146
7.2.2.4.1 Vorüberlegungen	146
7.2.2.4.2 Verhältnis zu DBA-Aktivitätsvorbehalten	147
7.2.2.4.3 Kollisionsauflösung	149
7.2.2.4.4 Zwischenfazit	150
7.2.2.5 Verfassungsrecht	150
7.2.2.6 Unionsrecht	151
7.2.2.6.1 Vorüberlegungen	151
7.2.2.6.2 Das Verfahren <i>Columbus Container</i>	151
7.2.2.6.2.1 EuGH – Konformität des § 20 Abs. 2 AStG	151
7.2.2.6.2.2 BFH – Inkonformität des § 20 Abs. 2 AStG	152

7.2.2.6.2.3	Aktivitätsvorbehalte in DBA (mit EU-Staaten).....	154
7.2.2.6.3	Zwischenergebnis.....	154
7.2.2.7	Ergebnis.....	155
7.3.	Normen zur Verhinderung von Minderbesteuerung.....	156
7.3.1	§ 50d Abs. 8 EStG – grenzüberschreitende Tätigkeit	
	Unselbstständiger.....	156
7.3.1.1	Rechtsentwicklung und Stoßrichtung.....	156
7.3.1.2	Anwendungsbereich und Rechtsfolge.....	157
7.3.1.3	§ 50d Abs. 8 EStG und DBA.....	157
7.3.1.3.1	Vorüberlegungen.....	157
7.3.1.3.2	Stellungnahme.....	158
7.3.1.4	Verfassungsrecht.....	159
7.3.1.4.1	Vorbemerkungen.....	159
7.3.1.4.2	Der Vorlagebeschluss des BFH vom 10.01.2012.....	161
7.3.1.4.2.1	Kerndogmatik des BFH.....	161
7.3.1.4.2.2	Bewertung des Vorlagebeschlusses.....	162
7.3.1.5	Unionsrecht.....	163
7.3.1.5.1	Vorüberlegungen.....	163
7.3.1.5.2	Schutzbereich Arbeitnehmerfreizügigkeit.....	164
7.3.1.5.3	Eingriff.....	164
7.3.1.5.4	Rechtfertigung und Verhältnismäßigkeit.....	164
7.3.1.6	Ergebnis.....	165
7.3.2	§ 50d Abs. 9 EStG – Qualifikationskonflikte und Nichtbesteuerung ..	165
7.3.2.1	Rechtsentwicklung und Stoßrichtung.....	166
7.3.2.2	Anwendungsbereich und Rechtsfolge.....	167
7.3.2.3	Die gesetzgeberischen Stoßrichtungen.....	168
7.3.2.3.1	Alternative 1 – Qualifikationskonflikte.....	168
7.3.2.3.2	Alternative 2 – beschränkte Steuerpflicht und DBA.....	168
7.3.2.4	§ 50d Abs. 9 EStG und DBA.....	169
7.3.2.4.1	Vorüberlegungen.....	169
7.3.2.4.2	Stellungnahme.....	170
7.3.2.5	Verfassungsrecht.....	171
7.3.2.6	Unionsrecht.....	173
7.3.2.6.1	Vorüberlegungen.....	173
7.3.2.6.2	§ 50d Abs. 9 S. 1 Nr. 1 EStG.....	173
7.3.2.6.2.1	Eingriff.....	173
7.3.2.6.2.2	Rechtfertigung.....	175
7.3.2.6.2.3	Verhältnismäßigkeit.....	175
7.3.2.6.3	§ 50d Abs. 9 S. 1 Nr. 2 EStG.....	176
7.3.2.6.3.1	Eingriff.....	176
7.3.2.6.3.2	Verhältnis zu § 20 Abs. 2 AstG.....	176
7.3.2.6.3.3	Rechtfertigung.....	178
7.3.2.6.3.4	Verhältnismäßigkeit.....	178
7.3.2.7	Ergebnis.....	179
7.3.3	§ 8b Abs. 1 S. 3 KStG – vGA und das DBA-Schachtelprivileg.....	179
7.3.3.1	Rechtsentwicklung und Stoßrichtung.....	179

7.3.3.2	Anwendungsbereich und Rechtsfolge.....	180
7.3.3.3	§ 8b Abs. 1 S. 3 KStG und DBA	180
7.3.3.3.1	Vorüberlegungen	180
7.3.3.3.2	Stellungnahme.....	180
7.3.3.4	Verfassungsrecht.....	181
7.3.3.5	Unionsrecht.....	182
7.3.3.5.1	Primärrecht.....	183
7.3.3.5.1.1	Eingriff.....	183
7.3.3.5.1.2	Rechtfertigung.....	183
7.3.3.5.1.3	Verhältnismäßigkeit	183
7.3.3.5.2	Sekundärrecht.....	184
7.3.3.6	Ergebnis	184
7.3.4	§ 15 S. 2 KStG – Organschaft und Schachtelprivileg.....	185
7.3.4.1	Rechtsentwicklung und Stoßrichtung	185
7.3.4.2	Anwendungsbereich und Rechtsfolge.....	185
7.3.4.3	§ 15 S. 2 KStG und DBA.....	186
7.3.4.3.1	Vorüberlegungen.....	186
7.3.4.3.2	Stellungnahme.....	186
7.3.4.4	Ergebnis	187
7.4.	Normen zur Sicherung von Steuersubstrat.....	187
7.4.1	§ 20 Abs. 4a EStG – Steuerneutralität von Kapitalmaßnahmen	187
7.4.1.1	Rechtsentwicklung und Stoßrichtung	187
7.4.1.2	Anwendungsbereich und Rechtsfolge.....	188
7.4.1.3	§ 20 Abs. 4a EStG und DBA	188
7.4.1.3.1	Vorüberlegungen	188
7.4.1.3.2	Stellungnahme.....	189
7.4.1.4	Verfassungsrecht.....	190
7.4.1.5	Unionsrecht.....	190
7.4.1.5.1	Vorüberlegungen	190
7.4.1.5.2	Eingriff.....	191
7.4.1.5.3	Rechtfertigung.....	191
7.4.1.6	Ergebnis.....	191
7.4.2	§ 48d EStG – grenzüberschreitende Bauleistungen.....	191
7.4.2.1	Rechtsentwicklung und Stoßrichtung	192
7.4.2.2	Anwendungsbereich und Rechtsfolge.....	192
7.4.2.3	§ 48d EStG und DBA	192
7.4.2.3.1	Vorüberlegungen.....	192
7.4.2.3.2	Stellungnahme.....	193
7.4.2.4	Ergebnis.....	193
7.4.3	§ 50d Abs. 7 EStG – Anwendung von DBA-Kassenstaatsklauseln.....	193
7.4.3.1	Rechtsentwicklung und Stoßrichtung	193
7.4.3.2	Anwendungsbereich und Rechtsfolge.....	194
7.4.3.3	§ 50d Abs. 7 EStG und DBA	195
7.4.3.3.1	Vorüberlegungen.....	195
7.4.3.3.2	Stellungnahme.....	195
7.4.3.4	Verfassungsrecht.....	196

7.4.3.5	Unionsrecht.....	197
7.4.3.5.1	Vorüberlegungen.....	197
7.4.3.5.2	Eingriff.....	197
7.4.3.5.3	Rechtfertigung.....	197
7.4.3.6	Ergebnis.....	197
7.4.4	§ 50d Abs. 10 EStG – Sondervergütungen im Abkommensrecht.....	198
7.4.4.1	Problematik.....	198
7.4.4.1.1	Abkommensrechtliche Verortung.....	199
7.4.4.1.1.1	Vorüberlegungen.....	199
7.4.4.1.1.2	Anknüpfungspunkte im OECD-MA.....	200
7.4.4.1.1.3	Der Betriebsstättenvorbehalt.....	201
7.4.4.2	Lösung – DBA-(Nicht)Anwendungsgesetz.....	202
7.4.4.2.1	Rechtsentwicklung und Stoßrichtung.....	202
7.4.4.2.2	Anwendungsbereich und Rechtsfolge.....	202
7.4.4.2.3	§ 50d Abs. 10 EStG und DBA.....	204
7.4.4.2.3.1	Vorüberlegungen.....	204
7.4.4.2.3.2	Stellungnahme.....	205
7.4.4.3	Ergebnis.....	207
7.4.5	§ 50d Abs. 11 EStG – KGaA und DBA-Schachtelprivileg.....	208
7.4.5.1	Rechtsentwicklung und Stoßrichtung.....	208
7.4.5.2	Anwendungsbereich und Rechtsfolge.....	208
7.4.5.3	§ 50d Abs. 11 EStG und DBA.....	209
7.4.5.3.1	Vorüberlegungen.....	209
7.4.5.3.2	Stellungnahme.....	209
7.4.5.3.3	Ergebnis.....	210
7.4.6	„SEStEG“ Treaty Overrides – Umstrukturierungen und DBA.....	210
7.4.6.1	Rechtsentwicklung.....	212
7.4.6.2	§ 15 Abs. 1a EStG und § 17 Abs. 5 S. 3 EStG.....	212
7.4.6.2.1	Stoßrichtung.....	212
7.4.6.2.2	Verhältnis zu den DBA.....	213
7.4.6.2.2.1	Vorüberlegungen.....	213
7.4.6.2.2.2	Stellungnahme.....	214
7.4.6.2.3	Zwischenfazit.....	215
7.4.6.3	§ 13 Abs. 2 Nr. 2 UmwStG und § 21 Abs. 2 Nr. 2 UmwStG.....	215
7.4.6.3.1	Stoßrichtung.....	215
7.4.6.3.2	Verhältnis zu den DBA.....	216
7.4.6.3.2.1	Vorüberlegungen.....	216
7.4.6.3.2.2	Stellungnahme.....	217
7.4.6.4	Verfassungsrecht.....	217
7.4.6.5	Unionsrecht.....	218
7.4.6.5.1	Vorüberlegungen – Ursprung Sekundärrecht.....	218
7.4.6.5.2	Vereinbarkeit mit Sekundärrecht.....	219
7.4.6.5.3	Primärrecht.....	220
7.4.6.5.3.1	Eingriff.....	220
7.4.6.5.3.2	Rechtfertigung.....	220
7.4.6.6	Ergebnis.....	220

7.4.7	„REITG“ Treaty Overrides – Schachtelprivileg und REITs	221
7.4.7.1	Rechtsentwicklung und Stoßrichtung	222
7.4.7.2	Anwendungsbereich und Rechtsfolge	223
7.4.7.3	§§ 16 Abs. 2 S. 3, 20 Abs. 4 S. 2 REITG und DBA	224
7.4.7.3.1	Vorüberlegungen	224
7.4.7.3.2	Stellungnahme	224
7.4.7.4	Verfassungsrecht	226
7.4.7.5	Unionsrecht	227
7.4.7.5.1	Vorüberlegungen	227
7.4.7.5.2	Eingriff	227
7.4.7.5.3	Rechtfertigung	228
7.4.7.6	Ergebnis	228
7.4.8	§ 15 Abs. 2 S. 3 InvStG – Sondervermögen mit Immobilienbesitz	229
7.4.8.1	Rechtsentwicklung und Stoßrichtung	229
7.4.8.2	Anwendungsbereich und Rechtsfolge	229
7.4.8.3	§ 15 Abs. 2 S. 3 InvStG und DBA	231
7.4.8.3.1	Vorüberlegungen	231
7.4.8.3.2	Stellungnahme	231
7.4.8.4	Verfassungsrecht	234
7.4.8.5	Unionsrecht	234
7.4.8.5.1	Vorüberlegungen	234
7.4.8.5.2	Eingriff	234
7.4.8.5.3	Rechtfertigung	235
7.4.8.6	Ergebnis	235
7.5.	Zusammenfassung	235
8.	Kapitel – Treaty Overrides <i>im weiteren Sinne</i>	237
8.1.	Vorüberlegungen	237
8.2.	Normen zur Missbrauchsvermeidung	237
8.2.1	§ 2a EStG – grenzüberschreitende Verlustberücksichtigung	237
8.2.1.1	Rechtsentwicklung und Stoßrichtung	238
8.2.1.2	Anwendungsbereich und Rechtsfolge	239
8.2.1.3	§ 2a EStG und DBA	239
8.2.1.3.1	§ 2a Abs. 1 EStG	240
8.2.1.3.1.1	Vorüberlegungen	240
8.2.1.3.1.2	Stellungnahme	240
8.2.1.3.2	§ 2a Abs. 2 EStG	241
8.2.1.3.2.1	Vorüberlegungen	241
8.2.1.3.2.2	Stellungnahme	241
8.2.1.4	Ergebnis	242
8.2.2	§ 32b Abs. 1 S. 1 Nr. 3 und S. 2 EStG – Progressionsvorbehalt	242
8.2.2.1	Rechtsentwicklung und Stoßrichtung	242
8.2.2.2	Anwendungsbereich und Rechtsfolge	243
8.2.2.3	§ 32b Abs. 1 S. 1 Nr. 3 EStG	243
8.2.2.3.1	Vorüberlegungen – Verhältnis zu § 2a EStG	243
8.2.2.3.2	§ 32b Abs. 1 S. 1 Nr. 3 EStG und (Drittstaaten)DBA	244

8.2.2.3.2.1	Vorüberlegungen.....	244
8.2.2.3.2.2	Stellungnahme.....	245
8.2.2.4	§ 32b Abs. 1 S. 2 EStG.....	245
8.2.2.4.1	Vorüberlegungen.....	245
8.2.2.4.2	§ 32b Abs. 1 S. 2 EStG und DBA.....	246
8.2.2.4.2.1	Vorüberlegungen.....	246
8.2.2.4.2.2	Stellungnahme.....	246
8.2.2.5	Ergebnis.....	246
8.3.	Normen zur Sicherung von Steuersubstrat.....	247
8.3.1	Steuertentstrickung am Beispiel des § 4 Abs. 1 S. 3 und 4 EStG.....	247
8.3.1.1	Rechtsentwicklung und Stoßrichtung.....	247
8.3.1.2	Anwendungsbereich und Rechtsfolge.....	247
8.3.1.3	§ 4 Abs. 1 S. 3 EStG und DBA.....	248
8.3.1.3.1	Vorüberlegungen.....	248
8.3.1.3.2	Stellungnahme.....	249
8.3.1.4	Ergebnis.....	251
8.3.2	§ 4h EStG – Quellensteuern und Fremdvergleich.....	251
8.3.2.1	Rechtsentwicklung und Stoßrichtung.....	252
8.3.2.2	Anwendungsbereich und Rechtsfolge.....	252
8.3.2.3	§ 4h EStG und DBA.....	253
8.3.2.3.1	Vereinbarkeit mit Art. 11 OECD-MA.....	253
8.3.2.3.1.1	Vorüberlegungen.....	253
8.3.2.3.1.2	Stellungnahme.....	253
8.3.2.3.2	Vereinbarkeit mit Art. 7 OECD-MA.....	254
8.3.2.3.2.1	Vorüberlegungen.....	254
8.3.2.3.2.2	Stellungnahme.....	254
8.3.2.3.3	Vereinbarkeit mit Art. 9 OECD-MA.....	255
8.3.2.3.3.1	Vorüberlegungen.....	255
8.3.2.3.3.2	Stellungnahme.....	256
8.3.2.3.3.2.1	Tatbestandliche Überschneidungen.....	256
8.3.2.3.3.2.2	Der “ <i>dealing at arm’s length</i> ” Grundsatz.....	257
8.3.2.4	Ergebnis.....	258
8.3.3	§ 8b Abs. 5 KStG und Schachtelprivileg.....	258
8.3.3.1	Rechtsentwicklung und Stoßrichtung.....	258
8.3.3.2	Anwendungsbereich und Rechtsfolge.....	259
8.3.3.3	§ 8b Abs. 5 KStG und DBA.....	259
8.3.3.3.1	Vorüberlegungen.....	259
8.3.3.3.2	Stellungnahme.....	260
8.3.3.4	Ergebnis.....	261
8.3.4	§ 8 Nr. 5 GewStG – Auslandsdividenden und Gewerbesteuer.....	262
8.3.4.1	Rechtsentwicklung und Stoßrichtung.....	262
8.3.4.2	Anwendungsbereich und Rechtsfolge.....	262
8.3.4.3	§ 8 Nr. 5 GewStG und DBA.....	262
8.3.4.3.1	Vorüberlegungen.....	262
8.3.4.3.2	Stellungnahme.....	263
8.3.4.4	Ergebnis.....	264

8.3.5	§ 1 AStG – Die Dogmatik des „ <i>dealing at arm's length</i> “	264
8.3.5.1	Rechtsentwicklung und Stoßrichtung	265
8.3.5.2	Anwendungsbereich und Rechtsfolge	265
8.3.5.3	§ 1 AStG und DBA – Verhältnis zu Art. 9 OECD-MA	266
8.3.5.3.1	Vorüberlegungen	266
8.3.5.3.2	Stellungnahme	267
8.3.5.3.2.1	§ 1 Abs. 1 S. 2 AStG – vollkommene Information ...	267
8.3.5.3.2.1.1	Vorüberlegungen	267
8.3.5.3.2.1.2	Stellungnahme	268
8.3.5.3.2.2	§ 1 Abs. 3 S. 4 AStG – Die Medianthese	269
8.3.5.3.2.2.1	Vorüberlegungen	269
8.3.5.3.2.2.2	Stellungnahme	270
8.3.5.3.2.3	§ 1 Abs. 3 S. 9 AStG – Das Transferpaket	270
8.3.5.3.2.3.1	Vorüberlegungen	270
8.3.5.3.2.3.2	Stellungnahme	271
8.3.5.3.2.4	§ 1 Abs. 3 S. 11 AStG – Preisanpassungsklausel	272
8.3.5.3.2.4.1	Vorüberlegungen	272
8.3.5.3.2.4.2	Stellungnahme	272
8.3.5.4	Exkurs: § 1 Abs. 5 S. 8 AStG-E	273
8.3.5.5	Ergebnis	274
8.3.6	§ 6 AStG – Wegzugsbesteuerung und Abkommenschutz	274
8.3.6.1	Rechtsentwicklung und Stoßrichtung	274
8.3.6.2	Anwendungsbereich und Rechtsfolge	275
8.3.6.3	§ 6 AStG und DBA	275
8.3.6.3.1	Vorüberlegungen	275
8.3.6.3.2	Stellungnahme	276
8.3.6.4	Ergebnis	279
8.4.	Zusammenfassung	279
9.	Kapitel – Thesenförmige Zusammenfassung der Ergebnisse	281
10.	Kapitel – Ableitung eines idealtypischen deutschen Muster-DBA	285
10.1.	Kernbereiche des Untersuchungsgegenstandes als Basis	285
10.2.	Konkretisierung der Reformansätze	287
	Literaturverzeichnis	295
	Entscheidungsregister	341
	Verzeichnis der Verwaltungsanweisungen	349
	Gesetze und Gesetzesmaterialien	351
	Sonstige Dokumente	355
	Rechtsstand der zitierten DBA	359

Abbildungsverzeichnis

Abbildung 1: Synopse aller in Deutschland diskutierten Treaty Overrides	10
Abbildung 2: Kenntlichmachung formaler Abkommensderogation	11
Abbildung 3: Begrifflicher Referenzrahmen	14
Abbildung 4: Synopse der Verfassungsrechtsdogmatik anderer Staaten	51
Abbildung 5: Grundfreiheitliche Kollisionsauflösung	77
Abbildung 6: DBA mit Missbrauchsvorbehalt	125
Abbildung 7: DBA mit Hinzurechnungsbesteuerungsvorbehalt	144
Abbildung 8: DBA-Vorbehalt versus § 20 Abs. 2 AStG	148
Abbildung 9: DBA mit Wertungsgleichlauf zu § 50d Abs. 9 S. 2 2. HS EStG.....	171
Abbildung 10: DBA mit Wertungsgleichlauf zu § 8b Abs. 1 S. 3 KStG	181
Abbildung 11: DBA mit Wertungsgleichlauf zu § 50d Abs. 7 EStG.....	196
Abbildung 12: DBA mit REIT-Vorbehalt	225
Abbildung 13: Zuordnung von Investmenterträgen zum Dividendenartikel.....	231
Abbildung 14: Normen mit und ohne materielle Derogationswirkung.....	235
Abbildung 15: DBA mit Vermögenszuwachssteuervorbehalt	278
Abbildung 16: Abgrenzung des Typus' Treaty Override <i>im weiteren Sinne</i>	279

Abkürzungsverzeichnis

A. A.	Anderer Auffassung
a. F.	alte Fassung
ABl.	Amtsblatt
Abs.	Absatz
AEUV	Vertrag über die Arbeitsweise der europäischen Union
AG	Die Aktiengesellschaft (Zeitschrift)
aGG	ausländisches Grundgesetz
AO	Abgabenordnung
APTb	Asia-Pacific Tax Bulletin (Zeitschrift)
Art.	Artikel
ASA	Archiv für Schweizerisches Abgabenrecht (Zeitschrift)
AStG	Gesetz über die Besteuerung bei Auslandsbeziehungen
AuslInvestmG	Auslandsinvestmentgesetz
AWD	Außenwirtschaftsdienst des Betriebs-Beraters (Zeitschrift)
Az.	Aktenzeichen
B.I.A.C.	Business and Industry Advisory Committee
BB	Betriebs-Berater (Zeitschrift)
BFH	Bundesfinanzhof
BFH/NV	Sammlung der Entscheidungen des Bundesfinanzhofes (Zeitschrift)
BFHE	Sammlung der Entscheidungen des BFH (Zeitschrift)
BFH-PR	Entscheidungen des BFH für die Praxis der Steuerberatung (Zeitschrift)
BGBI.	Bundesgesetzblatt
BIFD	Bulletin for International Fiscal Documentation (Zeitschrift)
BIT	Bulletin for International Taxation (Zeitschrift)
BMF	Bundesministerium der Finanzen
BRD	Bundesrepublik Deutschland
BStBl.	Bundesteuerblatt
BT-Drucks.	Bundestagsdrucksachen

BTR	British Tax Review (Zeitschrift)
BVerfG	Bundesverfassungsgericht
BVerfGE	Entscheidungen des Bundesverfassungsgerichts
BVerfGG	Bundesverfassungsgerichtsgesetz
bzw.	beziehungsweise
CFE	Confédération Fiscale Européenne
CML	Common Market Law Review (Zeitschrift)
CV	Commanditaire Vennotschap
DAAD	Deutscher Akademischer Austauschdienst
DAV	Deutscher Anwalt Verein
DB	Der Betrieb (Zeitschrift)
DBA	Doppelbesteuerungsabkommen
ders.	derselbe
dies.	dieselbe(n)
DK	Der Konzern (Zeitschrift)
DStJG	Deutsche Steuerjuristische Gesellschaft
DStR	Deutsches Steuerrecht (Zeitschrift)
DStZ	Deutsche Steuer-Zeitung (Zeitschrift)
EC	European Community
EC Tax Review.....	The European Communities Tax Review (Zeitschrift)
ECJ	European Court of Justice
EFG	Entscheidungen der Finanzgerichte (Zeitschrift)
EG.....	Europäische Gemeinschaft
EGMR	Europäischer Gerichtshofs für Menschenrechte
EGV.....	Vertrag zur Gründung der europäischen Gemeinschaft
EMRK	Europäische Menschenrechtskonvention
endg.	endgültig
EstB	Ertrag-Steuerberater (Zeitschrift)
EstDV	Einkommensteuereinführungsverordnung
EstG	Einkommensteuergesetz
ET	European Taxation (Zeitschrift)
et. al.	et alii
EU.....	Europäische Union
EuGH.....	Europäischer Gerichtshof
EUV.....	Vertrag über die europäische Union

EuZW	Europäische Zeitschrift für Wirtschaftsrecht (Zeitschrift)
EWG	Europäische Wirtschaftsgemeinschaft
EWR	Europäischer Wirtschaftsraum
EWS	Europäisches Wirtschafts- und Steuerrecht (Zeitschrift)
EY	Ernst & Young
FA	FinanzArchiv (Zeitschrift)
FB	Finanz-Betrieb (Zeitschrift)
f(f)	folgende
FG	Finanzgericht
FIRPTA	Foreign Investment in Real Property Tax Act
Fn	Fußnote
FR	Finanz-Rundschau (Zeitschrift)
FRL	Fusionsrichtlinie
GA	Generalanwalt
GAin	Generalanwältin
GeschO BT	Geschäftsordnung des Deutschen Bundestages
GewStG	Gewerbesteuergesetz
GG	Grundgesetz
GKKB	Gemeinsame Konsolidierte Körperschaftsteuer-Bemessungsgrundlage
Gl. A.	Gleicher Auffassung
GmbHR	GmbH-Rundschau (Zeitschrift)
GmbH-StB	Der GmbH-Steuer-Berater (Zeitschrift)
G-REIT	German Real Estate Investment Trust
GWR	Gesellschafts- und Wirtschaftsrecht (Zeitschrift)
HS	Halbsatz
H&I	Highlights & Insights into European Taxation (Zeitschrift)
i. S.	Im Sinne
i. V. m.	In Verbindung mit
IFSt	Institut für Finanzen und Steuern
INF	Die Information für Steuerberater und Wirtschaftsprüfer (Zeitschrift)
Intertax	The International Tax Review (Zeitschrift)

InvG.....	Investmentgesetz
InvStG	Investmentsteuergesetz
IStR.....	Internationales Steuerrecht (Zeitschrift)
ITCIA	Income Tax Convention Interpretation Act
IWB	Internationale Wirtschafts-Briefe (Zeitschrift)
JbFStR	Jahrbuch der Fachanwälte für Steuerrecht
JZ.....	JuristenZeitung (Zeitschrift)
KAAG	Gesetz über Kapitalanlagegesellschaften
KG	Kommanditgesellschaft
KGaA.....	Kommanditgesellschaft auf Aktien
KStG.....	Körperschaftsteuergesetz
KVF.....	Kapitalverkehrsfreiheit
LB.....	Länderbericht
LStDV	Lohnsteuerdurchführungsverordnung
m. w. N	mit weiteren Nachweisen
MK	Musterkommentar
MTRL.....	Mutter-Tochter-Richtlinie
MwStRL	Mehrwertsteuersystemrichtlinie
n/a.....	nicht anwendbar
NJW.....	Neue Juristische Wochenschrift (Zeitschrift)
NLF	Niederlassungsfreiheit
Nr.....	Nummer
NVwZ.....	Neue Zeitschrift für Verwaltungsrecht (Zeitschrift)
NWB.....	Neue Wirtschafts-Briefe (Zeitschrift)
OECD	Organisation for Economic Co-operation and Development
OECD-MA	Musterabkommen der Organisation for Economic Co-operation and Development
OECD-MK	Musterkommentar zum Musterabkommen der Organisation for Economic Co-operation and Development
OFD	Oberfinanzdirektion
OLG.....	Oberlandesgericht
PIStB	Praxis Internationale Steuerberatung (Zeitschrift)
REIT	Real Estate Investment Trust
REITG	Gesetz zur Schaffung deutscher Immobilien-Aktiengesellschaften mit börsennotierten Anteilen

RIW	Recht der internationalen Wirtschaft (Zeitschrift)
rkr.	Rechtskräftig
Rn.	Randnummer
S.	Satz (Seite)
SAM	Steueranwaltsmagazin (Zeitschrift)
SCE.....	Societas Cooperativa Europaea
SE	Societas Europaea
SEStEG.....	Gesetz über steuerliche Begleitmaßnahmen zur Einführung der europäischen Gesellschaft und zur Änderung weiterer steuerlicher Vorschriften
Slg.....	Sammlung
Stbg	Steuerberatung (Zeitschrift)
StbJb	Steuerberater-Jahrbuch
SteuK.....	Steuerrecht kurzgefaßt (Zeitschrift)
StGB	Steuergesetzbuch der Republik Belarus
StuB	Unternehmensteuern und Bilanzen (Zeitschrift)
StuW	Steuer und Wirtschaft (Zeitschrift)
SWI.....	Steuer und Wirtschaft International (Zeitschrift)
TAMRA.....	Technical and Miscellaneous Revenue Act
TMIJ	Tax Management International Journal (Zeitschrift)
TNI	Tax Notes International (Zeitschrift)
TPITP	Tax Planning International Transfer Pricing (Zeitschrift)
Tz.....	Textziffer
u. a.	unter anderem
Ubg	Die Unternehmensbesteuerung (Zeitschrift)
UmwStG.....	Umwandlungssteuergesetz
USA	United States of America
v. H.	vom Hundert
VCLT.....	Vienna Convention on the Law of Treaties
vGA	Verdeckte Gewinnausschüttung
Vol.....	Volume
WPg.....	Die Wirtschaftsprüfung (Zeitschrift)
WTJ	World Tax Journal (Zeitschrift)
WÜRV.....	Wiener Übereinkommens zum Recht der Verträge
z. B.	zum Beispiel

ZLRL Zins- und Lizenzrichtlinie