

Schriften zum Steuerrecht

Band 149

**Die Einwirkungen des Unionsrechts auf
Doppelbesteuerungsabkommen**

Von

Jelka Dombrowsky



Duncker & Humblot · Berlin

JELKA DOMBROWSKY

Die Einwirkungen des Unionsrechts auf
Doppelbesteuerungsabkommen

Schriften zum Steuerrecht

Band 149

Die Einwirkungen des Unionsrechts auf Doppelbesteuerungsabkommen

Von

Jelka Dombrowsky



Duncker & Humblot · Berlin

Gedruckt mit Unterstützung des Förderungsfonds
Wissenschaft der VG WORT.

Die Juristische Fakultät
der Universität Potsdam
hat diese Arbeit im Jahr 2019
als Dissertation angenommen.

Bibliografische Information der Deutschen Nationalbibliothek

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

D 517

Alle Rechte vorbehalten
© 2020 Duncker & Humblot GmbH, Berlin
Druck: CPI buchbücher.de GmbH, Birkach
Printed in Germany

ISSN 0582-0235
ISBN 978-3-428-15839-3 (Print)
ISBN 978-3-428-55839-1 (E-Book)

Gedruckt auf alterungsbeständigem (säurefreiem) Papier
entsprechend ISO 9706 ⊗

Internet: <http://www.duncker-humblot.de>

*Für Christian und
für meine Eltern*

Vorwort

Die vorliegende Arbeit wurde im Januar 2019 von der Juristischen Fakultät der Universität Potsdam als Dissertation angenommen.

Mein besonderer Dank gilt meinem Doktorvater, Herrn Professor Dr. Lutz Lammers, für seine hervorragende Unterstützung und sein persönliches Engagement bei der Betreuung dieser Arbeit. Seine wertvollen Anmerkungen und Ratsschläge sowie seine jederzeitige Diskussionsbereitschaft haben entscheidend zum Gelingen der Arbeit beigetragen. Ebenfalls herzlich bedanken möchte ich mich bei Herrn Professor Dr. Andreas Musil für die zügige Erstellung des Zweitgutachtens sowie bei Herrn Professor Dr. Tilman Bezzemberger für sein Mitwirken in der Prüfungskommission.

Von Herzen ganz besonders danken möchte ich sowohl meinen Eltern Barbara und Ulrich Dombrowsky, die mich auf meinem bisherigen Lebensweg uneingeschränkt unterstützt haben, als auch Herrn Dr. Christian Koehler, LL.M. Ihr steter Rückhalt, unermüdlicher Zuspruch und ihre fortwährende liebevolle Unterstützung haben die Anfertigung dieser Arbeit erst ermöglicht. Ihnen ist diese Arbeit gewidmet.

Berlin, November 2019

Jelka Dombrowsky

Inhaltsverzeichnis

Einleitung	17
<i>Kapitel I</i>	
Grundlagen	21
§ 1 Abkommen zur Vermeidung der Doppelbesteuerung	21
A. Das Problem der Doppelbesteuerung	21
I. Begriff der Doppelbesteuerung	22
II. Ursachen der juristischen Doppelbesteuerung	24
III. Kein ausdrückliches Verbot der juristischen Doppelbesteuerung	27
B. Historie, Zweck und Ziele von Doppelbesteuerungsabkommen	30
C. Das OECD-Musterabkommen	33
D. Umsetzung der Doppelbesteuerungsabkommen in das innerstaatliche Recht und deren innerstaatlicher Rang	36
I. Transformation von Doppelbesteuerungsabkommen in das nationale Recht in Deutschland	36
II. Innerstaatlicher Rang der Doppelbesteuerungsabkommen	37
1. Innerstaatliche Geltung und unmittelbare Anwendbarkeit von Doppelbesteuerungsabkommen	40
a) Innerstaatliche Geltung der Doppelbesteuerungsabkommen ..	41
b) Unmittelbare Anwendbarkeit der Doppelbesteuerungsab- kommen	43
2. Innerstaatlicher Rang der Doppelbesteuerungsabkommen in Deutschland	44
§ 2 Unionsrechtliches Primärrecht	47
A. Unmittelbare Anwendbarkeit und Anwendungsvorrang des Primärrechts	49
I. Unmittelbare Anwendbarkeit	49
II. Anwendungsvorrang	50
B. Primärrecht als Begrenzung der Steuerhoheit der Mitgliedstaaten	56
C. Grundfreiheiten des Unionsrechts	57
I. Grundfreiheiten als Diskriminierungs- und Beschränkungsverbote ..	57
II. Schutzbereich der Grundfreiheiten	61
1. Arbeitnehmerfreizügigkeit gemäß Artt. 45 ff. AEUV	61
2. Niederlassungsfreiheit gemäß Artt. 49 ff. AEUV	63
3. Kapitalverkehrsfreiheit gemäß Artt. 63 ff. AEUV	65

4. Verhältnis zwischen den Grundfreiheiten	68
a) Betroffene Regelung hat Kontrollbeteiligung zum Gegenstand	70
aa) Normen mit expliziter Zielrichtung	71
bb) Normen, die auf die Beteiligungshöhe abstellen	72
(1) Einfluss	73
(2) „Gesicherter“ Einfluss	75
cc) Rechtsfolgen der Prüfung	75
b) Betroffene Regelung lässt Kontrollbeteiligung nicht eindeutig erkennen	76
aa) Tochtergesellschaft hat ihren Sitz in einem EU- oder EWR-Staat	76
bb) Tochtergesellschaft hat ihren Sitz in einem Drittstaat	77
c) Zusammenfassung	79
§ 3 Unionsrechtliches Sekundärrecht	79
A. Grundsätze des Sekundärrechts	79
B. Arten des Sekundärrechts	80
I. Verordnungen, Beschlüsse, Empfehlungen und Stellungnahmen	80
II. Richtlinien	81
C. Rangverhältnis innerhalb des Unionsrechts	82
§ 4 Verhältnis der Doppelbesteuerungsabkommen zum Primär- und Sekundärrecht ...	84
A. Verhältnis bei Anwendung des dualistischen Systems	84
B. Doppelbesteuerungsabkommen mit Drittstaaten sowie Altabkommen	86
<i>Kapitel 2</i>	
Einwirkungen der Grundfreiheiten auf Doppelbesteuerungsabkommen	88
§ 5 Verstoß gegen Grundfreiheiten und dessen Rechtfertigung	88
A. Diskriminierung bzw. Beschränkung	88
B. Rechtfertigung	90
I. Abschließendes Sekundärrecht	90
II. Objektiv vergleichbare Situation	90
III. Rechtfertigungsgründe	91
1. Abwehr von Steuerumgehungen und Vermeidung von Steuerflucht	94
2. Wirksamkeit der Steueraufsicht bzw. Steuerkontrolle	96
3. Kohärenz des Steuersystems	98
4. Aufteilung der Besteuerungsbefugnis zwischen den Mitgliedstaaten	100
IV. Verhältnismäßigkeit	103

§ 6 Konkrete Einwirkungen der Grundfreiheiten auf Doppelbesteuerungsabkommen	103
A. Abkommensberechtigung (Artt. 1 bis 5 OECD-MA)	104
I. Beschränkt Steuerpflichtige	105
II. Betriebstätigkeiten	106
1. Überblick und Problemaufriss	106
2. Die Rechtsprechung des EuGH	108
a) Avoir fiscal	108
b) Saint-Gobain	110
c) CLT-UFA	113
d) Philips Electronics	114
3. Stellungnahme	116
a) Verstoß	116
b) Vergleichbare Situation von Betriebstätigkeiten und Tochtergesellschaften	118
c) Ungleichbehandlung und Rechtfertigungsgründe	121
d) Art. 24 OECD-MA	122
e) Ergebnis und Rechtsfolge	123
III. Personengesellschaften	125
1. Überblick	125
2. Problemaufriss und Fallgruppen	126
a) Beispieldfall 1	127
b) Beispieldfall 2	128
c) Beispieldfall 3	129
d) Beispieldfall 4	130
3. Problemeinordnung und Prüfungsgang	131
a) Problemeinordnung	131
b) Prüfungsgang	133
4. Meinungsstand	135
a) Literatur	136
aa) Einordnung nach dem Sitzstaat der Gesellschaft	136
bb) Einordnung nach dem nationalen Recht der beteiligten Staaten	138
cc) Einordnung auch nach dem Quellenstaat	139
b) OECD	140
c) Finanzverwaltung und Bundesfinanzhof	142
d) Art. 3 des multilateralen Abkommens	145
5. Stellungnahme	145
a) „Personen“ nach Art. 3 Abs. 1 lit. a) OECD-MA	145
b) Abkommensberechtigung und Ansässigkeit der Personengesellschaft	147
c) Konkrete Normenanwendung	149

aa) Kritik an der h. M.	150
bb) Kritik an der Ansicht der OECD	152
cc) Eigene Ansicht	154
d) Gewährung der Abkommenvorteile	156
6. Zusammenfassung	158
B. Aufteilung der Besteuerungszuständigkeit (Artt. 6 bis 21 OECD-MA)	159
I. Steuervergünstigungen für beschränkt Steuerpflichtige	160
1. Überblick	160
2. Die Rechtsprechung des EuGH	162
a) Schumacker	162
b) De Groot	165
c) Kommission/Estland	167
d) X	168
3. Meinungen der Literatur	171
4. Stellungnahme	173
a) Vorliegen einer vergleichbaren Situation: Die Voraussetzungen	174
aa) Keine „nennenswerten“ Einkünfte im Wohnsitzstaat	175
bb) „Wesentliches“ Einkommen im Quellenstaat	177
b) Wann sind Inlandseinkünfte „nicht nennenswert“?	178
aa) Relative Grenze	179
bb) Absolute Grenzen	181
c) Wann ist das Auslandseinkommen „wesentlich“?	183
d) Aufteilung der Vergünstigungsgewährung	187
e) Verfahren zur Gewährung der Vergünstigungen	189
5. Zusammenfassung	192
II. Entstrickungsbesteuerung	194
1. Überblick	194
a) Anwendungsbereich und Auswirkungen der Entstrickungsbesteuerung	194
b) Entstrickungsbesteuerung aufgrund Wegzugs natürlicher Personen	196
c) Entstrickungsbesteuerung aufgrund Sitzverlegung von Körperschaften	198
d) Entstrickungsbesteuerung aufgrund Verlagerung von Wirtschaftsgütern in einen anderen Mitgliedstaat	199
e) Problemaufriss	200
2. Die Rechtsprechung des EuGH	202
a) De Lasteyrie du Saillant und N	202
b) National Grid Indus und Kommission/Portugal	206
c) Kommission/Spanien	209

d) DMC	210
e) A Oy	212
3. Stellungnahme und Meinungen der Literatur	213
a) Unwirksamkeit der Entstrickungsbesteuerung nach nationalem Recht	213
b) Vorrang des Unionsrechts	215
c) Beschränkung der Grundfreiheiten	216
aa) Eröffnung des Schutzbereichs	216
bb) Ungleichbehandlung als Beschränkung der Grundfreiheiten	219
(1) Anknüpfungspunkt der Entstrickungsbesteuerung ..	220
(2) Welches Besteuerungsrecht wird beschränkt bzw. ausgeschlossen?	221
(3) Zeitpunkt der Beschränkung bzw. des Ausschlusses des Besteuerungsrechts des Herkunftsstaats	222
d) Rechtfertigung	224
aa) Wahrung der Aufteilung der Besteuerungsbefugnis zwischen den Mitgliedstaaten	225
bb) Gefahr der Steuerflucht	228
e) Verhältnismäßigkeit	229
aa) Sofortige und endgültige Festsetzung	229
bb) Sofortige Einziehung	232
(1) Sofortige Zahlung der Steuer	233
(2) Zahlungsaufschub	234
(a) Zeitraum des Zahlungsaufschubs	235
(b) Anforderungen an den Zahlungsaufschub	236
cc) Berücksichtigung nach der Entstrickung eintretender Wertminderungen	238
4. Zusammenfassung	240
C. Methode zur Beseitigung der Doppelbesteuerung (Artt. 23 A und 23 B OECD-MA)	241
I. Gleichwertigkeit der Methoden	242
1. Überblick	242
a) Freistellungsmethode	242
b) Anrechnungsmethode	244
c) Problemaufriss	245
2. Die Rechtsprechung des EuGH	247
a) Test Claimants in the FII Group Litigation 2006 und 2012 ..	247
b) Metallgesellschaft/Hoechst, Manninen, Meilicke I und II ..	249
c) Columbus Container Services	251
d) Haribo Lakritzen und Österreichische Salinen	252

e) Kronos	254
3. Zusammenfassung und Stellungnahme	255
II. Grenzüberschreitende Verlustverrechnung	259
1. Überblick	259
a) Innerstaatliche Sachverhalte	260
b) Grenzüberschreitende Sachverhalte	261
aa) Verlustverrechnung innerhalb eines Unternehmens	261
(1) DBA mit Anrechnungsmethode und kein DBA	262
(2) DBA mit Freistellungsmethode	262
bb) Verlustverrechnung innerhalb eines Konzerns	263
cc) Problemaufriss	264
2. Die Rechtsprechung des EuGH	265
a) Marks & Spencer	266
b) Lidl Belgium	268
c) Krankenheim Wannsee	270
d) A Oy	272
e) Nordea Bank	273
f) Kommission/Vereinigtes Königreich	275
g) Timac Agro	276
h) Bevola	279
i) NN	281
3. Stellungnahme und Meinungen der Literatur	282
a) Beschränkung	284
b) Vergleichbare Situation	284
aa) Inländische und ausländische Betriebstätigkeiten	285
bb) Betriebstätte und Tochtergesellschaft	288
cc) Vergleichbare Situation nur bei finalen Verlusten gegeben	291
c) Rechtfertigungsgründe	291
aa) Einzelne Rechtfertigungsgründe	292
(1) Aufteilung der Besteuerungsbefugnis	292
(2) Gefahr der doppelten Verlustberücksichtigung	294
(3) Gefahr der Steuerflucht	295
(4) Kohärenz des Steuersystems	296
bb) Verhältnis der Rechtfertigungsgründe	296
d) Verhältnismäßigkeit	298
aa) Verfolgte Ziele	298
bb) Was sind finale Verluste?	299
(1) Alle Möglichkeiten zur Verlustberücksichtigung ausgeschöpft	300

(2) Keine Möglichkeiten zur Verlustberücksichtigung für künftige Zeiträume	302
(3) Nur Verluste, die im Finalitätsjahr entstanden sind ..	305
cc) Nachversteuerung als weiteres milderes Mittel	306
4. Zusammenfassung	309
D. Diskriminierungsverbot (Art. 24 OECD-MA)	312
E. Grundsatz der Meistbegünstigung	315
F. Missbrauchsabwehr	317
I. Limitation-on-benefits-Klauseln	319
1. Limitation-on-benefits-Klauseln als besondere Missbrauchsbekämpfungsrichtlinien	319
2. Allgemeine Missbrauchsbekämpfungsrichtlinien	322
3. Innerstaatliche Vorschriften	323
4. Ergebnis	327
II. Switch-over-Klauseln	328
III. Aktivitätsklauseln	330
IV. Subject-to-tax-Klauseln und Rückfallklauseln	333
V. DBA-Vorbehalte zugunsten nationaler Missbrauchsbekämpfungsrichtlinien	335
G. Zusammenfassung	336
 <i>Kapitel 3</i>	
Einwirkungen der Richtlinien auf Doppelbesteuerungsabkommen	340
§ 7 Grundlagen zu Richtlinien	341
A. Verhältnis zwischen Richtlinien und Grundfreiheiten	342
B. Ordnungsgemäße Umsetzung einer Richtlinie	345
I. Zuständigkeit und Zustandekommen von Richtlinien	345
II. Tatbestandsmerkmale des Art. 115 AEUV	349
1. Rechtsangleichung als Ziel von Richtlinien	349
2. Vorschriften, die sich unmittelbar auf die Errichtung oder das Funktionieren des Binnenmarkts auswirken	350
C. Unmittelbare Wirkung und Anwendungsvorrang von Richtlinien	351
I. Unmittelbare Wirkung von Richtlinien	351
II. Anwendungsvorrang und Sperrwirkung von Richtlinien	355
§ 8 Kollisionsauflösungen zwischen Transformationsgesetz und nationalem Steuerrecht	356
A. Grundlagen zur Kollision zwischen DBA und nationalen Vorschriften ..	357
B. Kollisionsauflösungsregeln	359
I. Allgemeine Kollisionsauflösungsregeln	360
II. Die Geltung von § 2 Abs. 1 AO	362

1. Rechtscharakter des § 2 Abs. 1 AO	363
2. Stellungnahme	367
C. Durchbrechung des DBA-Vorrangs mittels Treaty Override	368
I. Überblick und Meinungsstand	368
II. Stellungnahme	371
1. Ausdrückliche Kenntlichmachung im Gesetzestext?	371
2. Kenntlichmachung in der Gesetzesbegründung?	375
3. Wille des Gesetzgebers aus den Umständen des Einzelfalls	375
D. Ergebnis	376
§ 9 Einwirkung von Richtlinien auf das Transformationsgesetz	377
A. Kollisionsauflösung zwischen Richtlinie und DBA	377
I. Kollisionsauflösung bei umgesetzten Richtlinienbestimmungen	377
1. DBA wird nach Richtlinie abgeschlossen	378
2. Richtlinie wird nach DBA erlassen	379
3. Schlussfolgerung	380
II. Kollisionsauflösung bei unmittelbarer Wirkung von Richtlinien	381
1. Richtlinie und DBA sind inhaltsgleich	382
2. Unmittelbare Wirkung und DBA kollidieren inhaltslich	382
B. Inhaltliche Kollisionen von konkreten Richtlinien und DBA-Bestimmungen	385
I. Richtlinie ist günstiger als DBA	385
II. Richtlinienvorbehalte zugunsten günstigerer DBA	388
III. Richtlinienverpflichtung strenger als DBA	390
C. Inhaltliche Kollisionen von umgesetzten Richtlinienbestimmungen und DBA (§ 8b)	390
I. Umsetzung der Mutter-Tochter-Richtlinie in § 8b Abs. 1 KStG	391
1. Grundsatz: Steuerbefreiung gemäß § 8b Abs. 1 S. 1 KStG	392
2. Erste Ausnahme: § 8b Abs. 1 S. 2 KStG – materielles Korrespondenzprinzip	393
3. Zweite Ausnahme: § 8b Abs. 1 S. 3 KStG	394
4. Verhältnis von § 8b Abs. 1 KStG und DBA	395
II. Beidseitiges und einseitiges Treaty Override	396
III. Rechtsfolge der Verdrängung der DBA	397
§ 10 Vermeidung von Kollisionen mittels konkludenter Änderung von DBA	398
I. Konkludente Änderung aufgrund von Art. 288 Abs. 3 AEUV	399
1. Umsetzungsverpflichtung aus Art. 288 Abs. 3 AEUV	399
2. Abschluss des EG-Vertrags bzw. Beitritt zur EU	400
II. Konkludente Änderung aufgrund von Art. 39 WÜRV	403
III. Weitere Argumente gegen eine konkludente Änderung von DBA	405

§ 11 Multilaterales Abkommen	408
A. Verfahren, Inkrafttreten und Wirksamwerden	409
B. Anwendungsbereich, Änderung und Rücktritt	410
C. Aufbau der materiellen Vorschriften	411
I. BEPS-Maßnahmen	411
1. Aktionsplan 2: Hybride Gestaltungen	411
2. Aktionsplan 6: Verhinderung von Abkommensmissbrauch	412
3. Aktionsplan 7: Umgehung des Betriebstättenstatus	413
II. Vereinbarkeitsklauseln	413
1. DBA vor Inkrafttreten des multilateralen Instruments geschlossen	414
a) Allgemeine Vereinbarkeitsklausel	414
b) Spezielle Vereinbarkeitsklauseln	415
aa) Ausgestaltung der Vereinbarkeitsklauseln im MLI	415
bb) Auswirkung der Vereinbarkeitsklauseln auf DBA	416
2. DBA nach Inkrafttreten des multilateralen Instruments geschlossen	417
3. Verhältnis zu Drittstaaten	418
III. Vorbehalte und alternative Regelungen	419
IV. Notifikationen	420
<i>Kapitel 4</i>	
Zusammenfassung und Ausblick	422
§ 12 Zusammenfassung der Ergebnisse	422
§ 13 Ausblick	431
Literaturverzeichnis	434
Sachverzeichnis	457

Einleitung

Die grenzüberschreitende Betätigung innerhalb der Europäischen Union (im Folgenden: EU) gehört zu den wesentlichen Zielen des gemeinsamen Binnenmarkts. Dabei ist es nicht nur für Unternehmen von immenser Wichtigkeit, in anderen Staaten Tochtergesellschaften und Betriebstätigkeiten zu errichten sowie ausländische Märkte zu erschließen, sondern auch die grenzüberschreitende Verbringung von Sach- oder Geldkapital sowie die Tätigung von Direktinvestitionen in Form einer Beteiligung an einem Unternehmen mittels Anteilserwerbs ist ein wichtiger Bereich der wirtschaftlichen Betätigung. Ein weiterer wesentlicher Aspekt ist die Freiheit der Arbeitnehmer, einer Beschäftigung im Ausland nachzugehen. Die grenzüberschreitenden Tätigkeiten führen jedoch dazu, dass die beteiligten Staaten die jeweiligen Wirtschaftssubjekte nach ihrem jeweils nationalen Steuerrecht besteuern. Die betreffenden Steuervorschriften sind jedoch weder einheitlich ausgestaltet noch aufeinander abgestimmt. Das Zusammenwirken der verschiedenen nationalen Steuersysteme führt somit zwingendermaßen zu Konflikten und Lücken, welche durch die Globalisierung noch verschärft werden.¹ So kann es Besteuerungslücken geben, wenn Einkünfte gänzlich unversteuert bleiben oder nur unangemessen niedrig besteuert werden (sog. weiße Einkünfte). Die Vermeidung dieser weißen Einkünfte soll in der vorliegenden Arbeit nur eine untergeordnete Rolle spielen. Der Schwerpunkt der Arbeit liegt im Bereich der doppelten Besteuerung desselben Sachverhalts in zwei Staaten, welche infolge des Zusammenwirkens der nationalen Steuersysteme in der Regel entsteht. Da sich eine solche Doppelbesteuerung gesamtwirtschaftlich negativ auswirkt, schließen die Staaten zu ihrer Vermeidung Doppelbesteuerungsabkommen (im Folgenden: DBA) ab, die insbesondere die Besteuerungsbefugnisse der Vertragsstaaten untereinander aufteilen.

Sind die beteiligten Staaten zugleich Mitgliedstaaten der EU, gilt für sie neben den bi- oder multilateralen DBA ebenfalls das Unionsrecht. Zwar sind die Mitgliedstaaten in der Besteuerung sowie im Abschluss von DBA souverän, dennoch müssen sie hierbei die Anforderungen insbesondere der Grundfreiheiten sowie der steuerrechtlichen Richtlinien beachten. Diese Arbeit widmet sich eben diesen Fallgestaltungen: In Kapitel 2 werden die Einwirkungen der Niederlassungs- sowie der Kapitalverkehrsfreiheit auf bestimmte DBA-Bestimmungen dargestellt, während in Kapitel 3 das Verhältnis von Richtlinien und DBA untersucht wird.

¹ OECD, Ausarbeitung eines multilateralen Instruments, S. 9.

Zuvor werden in Kapitel 1 die Grundlagen der DBA (§ 1), des unionsrechtlichen Primärrechts in Form der Grundfreiheiten (§ 2) sowie des unionsrechtlichen Sekundärrechts in Form der steuerrechtlichen Richtlinien (§ 3) dargestellt. Im Rahmen des Primärrechts wird besonderes Augenmerk auf das Verhältnis zwischen den Grundfreiheiten, insbesondere der Niederlassungs- und der Kapitalverkehrsfreiheit, gelegt (§ 2 C. II. 4.). Hierbei wird deutlich, dass vorrangig die Niederlassungsfreiheit anwendbar ist, während sich der sachliche Anwendungsbereich der Kapitalverkehrsfreiheit auf bestimmte Konstellationen beschränkt, in denen beispielsweise die zu prüfende nationale Norm explizit auf Kapitalvorgänge abstellt oder sie keine Kontrollbeteiligung zum Gegenstand hat. Anschließend wird das grundsätzliche Verhältnis der DBA zum Unionsrecht kurz erläutert (§ 4).

Der Schwerpunkt der vorliegenden Arbeit liegt in der Untersuchung der konkreten Einwirkungen von Grundfreiheiten auf DBA. Hierfür wird vorab dargestellt, wann eine Diskriminierung bzw. Beschränkung vorliegt (§ 5 A.) und unter welchen Umständen die vom Europäischen Gerichtshof (im Folgenden: EuGH) entwickelten Rechtfertigungsgründe eingreifen können (§ 5 B.). Anhand von ausgewählten Beispielen der EuGH-Rechtsprechung werden die Einwirkungen der Niederlassungsfreiheit (Art. 49 ff. AEUV), der Kapitalverkehrsfreiheit (Art. 63 ff. AEUV) sowie der Arbeitnehmerfreizügigkeit (Art. 45 ff. AEUV) auf DBA-Bestimmungen im Bereich der direkten Steuern unter Einordnung in bestimmte Fallgruppen untersucht. Diese Fallgruppen umfassen dabei die wichtigsten Konstellationen, beanspruchen jedoch keine Vollständigkeit. Zunächst wird ein Blick auf die Abkommensberechtigung geworfen (§ 6 A.), welche beim Steuerpflichtigen stets bejaht werden muss, damit dieser die Abkommensvorteile des betreffenden DBA überhaupt in Anspruch nehmen kann. Eine wichtige Rolle spielen hierbei Betriebstätten (§ 6 A. II.) sowie Personengesellschaften (§ 6 A. III.). Als Beispiele aus dem Bereich der abkommensrechtlichen Verteilungsnormen werden die Steuervergünstigungen für beschränkt Steuerpflichtige (§ 6 B. I.) sowie die Entstrickungsbesteuerung (§ 6 B. II.) untersucht. Der EuGH geht hierbei sogar so weit, dass er in die Aufteilung der Besteuerungsbefugnisse eingreift. Im Bereich der beschränkt Steuerpflichtigen verpflichtet er den Quellenstaat, dem beschränkt Steuerpflichtigen unter bestimmten Voraussetzungen dieselben Steuervergünstigungen zu gewähren wie den inländischen, unbeschränkt Steuerpflichtigen. Bei der Entstrickungsbesteuerung (§ 6 B. II.) durchbricht der EuGH die Aufteilung der Besteuerungszuständigkeit dadurch, dass er dem Wegzugsstaat die Besteuerung der vor dem Wegzug entstandenen stillen Reserven gewährt, obwohl das Besteuerungsrecht gemäß Art. 13 Abs. 5 des OECD-Musterabkommens (im Folgenden: OECD-MA) beim Zuzugsstaat liegt.

Zuletzt wirken die Grundfreiheiten ebenfalls auf die Methodenartikel der DBA ein. Es steht den Mitgliedstaaten zwar frei, ob sie sich für die Anwendung der Freistellungs- oder der Anrechnungsmethode entscheiden (§ 6 C. I.). Erforderlich ist aber, dass beide Methoden zum gleichen Ergebnis führen, was jedenfalls für nationale Vorschriften gilt. Die grenzüberschreitende Verlustverrechnung (§ 6 C. II.) stellt sich demgegenüber als wesentlich komplexer dar. Obwohl hierbei grundlegende Unterschiede zwischen der unternehmens- und der konzerninternen Verlustverrechnung bestehen, wendet der EuGH seine Grundsätze einheitlich auf beide Fallgruppen an. Die entscheidende Feststellung ist, dass der Ansässigkeitsstaat des Stammhauses bzw. der Muttergesellschaft verpflichtet wird, die ausländischen Verluste der Betriebsstätte bzw. Tochtergesellschaft zu berücksichtigen, obwohl ihm das entsprechende Besteuerungsrecht nach dem DBA für die Gewinne nicht zusteht. Dies gilt jedoch nur für finale Verluste, bei denen im Quellenstaat keine Möglichkeit mehr zur Verrechnung besteht.

Ergänzt werden diese Fallgruppen durch Regelungen zur Missbrauchsabwehr, auf die nur kurz ein Blick geworfen werden soll. Hierzu zählen das abkommensrechtliche Diskriminierungsverbot (§ 6 D.), welches parallel zum unionsrechtlichen Diskriminierungsverbot besteht, und der Grundsatz der Meistbegünstigung (§ 6 E.). Im Rahmen der Missbrauchsabwehr spielen zudem die Limitation-on-benefits-Klauseln (§ 6 F. I.) eine entscheidende Rolle, welche sowohl in den DBA als auch im nationalen Steuerrecht zu finden sind. Mittels dieser Klauseln soll vermieden werden, dass Steuerpflichtige die in den DBA enthaltenen Steuervergünstigungen missbräuchlich in Anspruch nehmen. Daneben dienen auch Switch-over-Klauseln (§ 6 F. II.), Aktivitätsklauseln (§ 6 F. III.) sowie Subject-to-tax-Klauseln (§ 6 F. IV.) der Vermeidung von missbräuchlichen Gestaltungen sowie der Verhinderung von weißen Einkünften. Abschließend wird ein Blick auf die Vorbehalte in den DBA zugunsten nationaler Missbrauchsbekämpfungsvorschriften (§ 6 F. V.) geworfen.

Im dritten Kapitel, in welchem die Einwirkungen der Richtlinien auf DBA untersucht werden, soll näher beleuchtet werden, wie sich sowohl umgesetztes Richtlinienrecht als auch unmittelbar wirkende Richtlinienbestimmungen zu bereits transformiertem DBA-Recht verhalten. Nachdem zunächst die Grundlagen, insbesondere zur ordnungsgemäßen Umsetzung der Richtlinien (§ 7 B.) sowie zur unmittelbaren Wirkung (§ 7 C.) dargestellt wurden, stehen die Regeln zur Kollisionsauflösung zwischen dem Transformationsgesetz und dem nationalen Steuerrecht unter besonderer Berücksichtigung des § 2 Abs. 1 AO (§ 8 B.) im Fokus. Hierbei liegt zudem ein besonderes Augenmerk auf der Durchbrechung des Vorrangs von DBA mittels Treaty Override (§ 8 C.). Im Anschluss hieran wird untersucht, in welchem Umfang die Kollisionsauflösungsregeln auf das Verhältnis zwischen Richtlinien und DBA übertragen werden können.