

Prof. Dr. Paul Richard Gottschalk  
RA/WP/StB/FBStR

**Vorlesung Unternehmenssteuerrecht  
Sommersemester 2022**

**Arbeitsunterlagen zur Vorlesung**

**Teil A**

**Einführung, Rechtsquellen, Auslegungsfragen**

**Merkblatt A-02:**

**Auslegungsfragen**

**insbesondere bei grenzüberschreitenden Sachverhalten**

## Inhaltsverzeichnis

|                                                                                               |           |
|-----------------------------------------------------------------------------------------------|-----------|
| <b>A. Auslegung nationaler Steuerrechtsquellen</b>                                            | <b>1</b>  |
| I. Anwendungsbereich steuerrechtlicher Normen                                                 | 1         |
| 1. Grundsatz: internationale Anwendungsbereichweite .....                                     | 1         |
| 2. Rein auslandsbezogene Anwendungsbereichweite .....                                         | 2         |
| 3. Rein inlandsbezogene Anwendungsbereichweite.....                                           | 2         |
| II. Konsequenzen für die Auslegung                                                            | 3         |
| 1. Auslegung von Steuerrechtsnormen mit internationaler<br>Anwendungsbereichweite.....        | 3         |
| 2. Auslegung von Steuerrechtsnormen mit rein auslandsbezogener<br>Anwendungsbereichweite..... | 4         |
| 3. Auslegung von Steuerrechtsnormen mit rein inlandsbezogener<br>Anwendungsbereichweite.....  | 5         |
| <b>B. Auslegung völkerrechtlicher Steuerrechtsquellen<br/>(Doppelbesteuerungsabkommen)</b>    | <b>7</b>  |
| I. Gegenstand der Auslegung                                                                   | 7         |
| II. Auslegungsgrundsätze                                                                      | 7         |
| 1. Allgemeine abkommensrechtliche Auslegungsgrundsätze.....                                   | 7         |
| 2. Vertragliche Auslegungsrichtlinien.....                                                    | 8         |
| 3. Völkerrechtliche Auslegungsregeln .....                                                    | 12        |
| 4. Subsidiärer Rückgriff auf innerstaatliches Recht als ultima ratio.....                     | 13        |
| 5. Einfluss des Unionsrechts auf die Auslegung .....                                          | 13        |
| III. Hilfsmittel der Auslegung                                                                | 13        |
| 1. Rechtsgrundlagen.....                                                                      | 13        |
| 2. Materialien (Verhandlungsprotokolle).....                                                  | 13        |
| 3. Denkschrift der Bundesregierung.....                                                       | 14        |
| 4. Verständigungsvereinbarung und vertragliche Übung .....                                    | 14        |
| 5. OECD-Musterabkommen und OECD-Kommentar zum OECD-<br>Musterabkommen .....                   | 14        |
| 6. Parallelabkommen.....                                                                      | 15        |
| IV. Auslegungskonflikte                                                                       | 16        |
| <b>C. Auslegung supranationaler Steuerrechtsquellen (Unionsrecht)</b>                         | <b>17</b> |
| <b>D. Auslegung ausländischer Rechtsquellen</b>                                               | <b>18</b> |
| I. Ausländische Steuerrechtsquellen                                                           | 18        |
| II. Ausländische Zivilrechtsquellen                                                           | 18        |
| 1. Grundsätze .....                                                                           | 18        |
| 2. IPR-Verweis auf inländisches Zivilrecht.....                                               | 18        |

3. IPR-Verweis auf ausländisches Zivilrecht ..... 19

## A. Auslegung nationaler Steuerrechtsquellen

### I. Anwendungsbereich steuerrechtlicher Normen

#### 1. Grundsatz: internationale Anwendungsbereich

- 1 Da ein Gesetz, das die Besteuerung grenzüberschreitender Sachverhalte abschließend regelt, nicht existiert, finden sich die nationalen Rechtsquellen des Internationalen Steuerrechts **verstreut in verschiedenen Gesetzen**, namentlich im Einkommen- und Körperschaftsteuergesetz (EStG, KStG), Gewerbesteuerengesetz (GewStG), Erbschaft- und Schenkungsteuergesetz (ErbStG), Bewertungsgesetz (BewG), Außensteuergesetz (AStG), Umwandlungssteuergesetz (UmwStG) und in der Abgabenordnung (AO).
- 2 Das **Internationale Umwandlungssteuerrecht** ist nicht Gegenstand dieses Lehrbriefs und bleibt im Folgenden außer Betracht.
- 3 Teilweise beziehen sich **spezielle** Vorschriften dieser Gesetze **ausdrücklich auf internationale Sachverhalte**:

- **Einkommensteuergesetz:** § 1, § 1a, § 4 Abs. 1 Sätze 3 und 4, § 4g, § 4i, § 6 Abs. 1 Nr. 4 Satz 1, 2. Halbs., § 32b Abs. 1 Nr. 2, § 34c, § 34d, § 49, § 50, § 50a, § 50d, § 50g, § 50h, § 50i, § 50j EStG.
- **Körperschaftsteuergesetz:** § 2, § 5 Abs. 2, § 12, § 26, § 32 KStG.
- **Gewerbesteuerengesetz:** § 8 Nr. 12, § 9 Nr. 2, 3, 7, 8 GewStG.
- **Erbschaft- und Schenkungsteuergesetz:** § 2, § 3 Abs. 2 Nr. 1, § 5 Abs. 3, § 12 Abs. 7, § 16 Abs. 1 Nr. 16 Buchst. b, § 13b Abs. 1, § 13d Abs. 3 Nr. 2, § 16 Abs. 2, § 17 Abs. 3, § 21 ErbStG.
- **Bewertungsgesetz:** § 31, § 121 BewG.
- **Außensteuergesetz:** sämtliche Regelungen.
- **Abgabenordnung:** § 88b, § 90 Abs. 3, § 117, § 117a, § 117b, § 117c, § 122 Abs. 2 Nr. 2, § 138 Abs. 2, § 138a, § 138b, § 138c, § 162 Abs. 3 AO.

- 4 Durch die genannten Vorschriften werden freilich **nur bestimmte grenzüberschreitende Sachverhalte** erfasst. Ein Umkehrschluss, etwa in dem Sinne, dass alle übrigen Steuerrechtsnormen nur Inlandssachverhalte betreffen würden, ist aber nicht zulässig.
- 5 Im Gegenteil. Im Prinzip gilt: **Jede Vorschrift der Personen- und Objektsteuergesetze gilt für nationale und grenzüberschreitende Sachverhalte gleichermaßen, sofern nicht ausdrücklich etwas anderes geregelt ist.**

**Beispiel:** A mit Wohnsitz im Inland ist an der gewerblich tätigen X SNC mit Sitz in Strasbourg, einer französischen société en nom collectif, als Mitgesellschafter beteiligt. – Sofern A Mitunternehmerinitiative und -risiko zukommt, erzielt er Einkünfte aus Gewerbebetrieb gemäß § 15 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 EStG, obwohl der Einkünftebestand ausländische Gesellschaftsformen nicht ausdrücklich erwähnt.

6

Dies gilt sogar für die **Bestimmungen des GewStG**, die nach ihrem Gesetzeszweck nur den **im Inland stehenden Gewerbebetrieb** erfassen sollen (§ 1 Abs. 1 Satz 1 GewStG). Auch das GewStG ist – wie die übrigen Personen- und Objektsteuergesetze – **rechtstechnisch prinzipiell international** angelegt. Der Objektsteuercharakter der Gewerbesteuer, wozu auch die Beschränkung auf das Inland gehört, wird durch entsprechende Hinzurechnungen und Kürzungen verwirklicht (§ 8 Nr. 12, § 9 Nr. 2, 3, 7, 8 GewStG).

7

## 2. Rein auslandsbezogene Anwendungsreichweite

In Ausnahmefällen bezieht sich der inländische Steuertatbestand **auf einen ausschließlich ausländischen Sachverhalt**.

8

**Beispiel:** § 3 Abs. 2 Nr. 1 Satz 2, 7 Abs. 1 Nr. 8 Satz 2 ErbStG.

In diesem Fall ist der inländische Steuertatbestand **unmittelbar** auf das ausländische Rechtsinstitut anzuwenden.

## 3. Rein inlandsbezogene Anwendungsreichweite

Teilweise regelt der inländische Steuertatbestand, wie z.B. bei der **beschränkten Steuerpflicht**, **nur inländische Sachverhalte**. In diesem Fall ist der Anwendungsbereich des Steuertatbestands auf den Inlandsfall begrenzt.

9

## II. Konsequenzen für die Auslegung

### 1. Auslegung von Steuerrechtsnormen mit internationaler Anwendungsreichweite

- 10 Bei den inländischen Vorschriften über die Personenbesteuerung, die, wie ausgeführt, grundsätzlich inländische wie grenzüberschreitende Sachverhalte gleichermaßen erfassen, stellt sich die **Grundsatzfrage**, ob für die Auslegung von inländischen steuerlichen Vorschriften, soweit sie sich auf **ausländische Sachverhalte** beziehen, spezielle Grundsätze gelten, insbesondere, ob **im Ausland übliche Auslegungsprinzipien für die inländische Besteuerung übernommen** werden können oder sogar zu übernehmen sind.

11

#### Beispiele:

- (a) A mit Wohnsitz im Inland ist Mehrheitsgesellschafter der französischen X-SCI, einer französischen Personengesellschaft in der Rechtsform der *société civile immobilière*, die ausschließlich an Dritte vermieteten Grundbesitz hält. Die Immobilien sind in verschiedenen Ländern – auch im Inland – belegen. Die X-SCI hat, was in Frankreich zulässig ist, unwiderruflich zur französischen Körperschaftsteuer optiert. Die X-SCI schüttet 100.000 € an A aus und behält die französische Quellensteuer auf Kapitalerträge ein.
- (b) Im Beispiel (a) hat A von der Option zur Körperschaftsteuerpflicht der X-SCI abgesehen. A erwirbt mehrheitlich die Geschäftsanteile an der Y-GmbH mit Sitz und Geschäftsleitung im Inland. Die Y-GmbH mietet die von der X-SCI gehaltenen, im Inland belegenden Immobilie an. Nach französischer Rechtslage ist die X-SCI steuerlich transparent („translucide“). Die Anmietung durch die nahestehende Y-GmbH ist nicht nach französischer Sichtweise nicht von steuerlicher Relevanz.
- (c) Die Z-GmbH mit Geschäftsleitung und Sitz im Inland ist grenzüberschreitend – in Deutschland und Chile – tätig. In Chile verfügt die Z-GmbH über eine Betriebsstätte. Der chilenischen Betriebsstätte ist eine Beteiligung an einer us-amerikanischen Kapitalgesellschaft zugeordnet, deren Erwerb mit einem Bankkredit finanziert wurde. Das chilenische Finanzamt besteuert den Betriebsstättengewinn ohne Berücksichtigung des der Betriebsstätte zugeordneten Zinsaufwands.

In den vorgenannten Beispielfällen stellt sich die Frage, ob und inwieweit die **ausländische Sichtweise bzw. Rechtslage in Bezug auf ausländische Besteuerungsmerkmale Einfluss auf die Auslegung inländischer Steuervorschriften** hat. Die Problematik betrifft neben der Steuersubjekt- und Steuerobjektqualifikation auch die Höhe der Bemessungsgrundlage und damit auch der Steuerermäßigung.

So könnte man sich im **Beispiel (a)** einerseits die französische Sichtweise zueigen machen und die X-SCI aufgrund ihrer Option als Körperschaftsteuersubjekt i.S.v. § 1 Abs. 1 Nr. 1 KStG ansehen (Steuersubjektqualifikation), mit der Folge, dass A infolge der Ausschüttung aus der X-SCI Einkünfte aus Kapitalvermögen gemäß § 20 Abs. 1 Nr. 1 EStG erzielt (Steuerobjektqualifikation). Unter Zugrundelegung einer rein inländischen Sichtweise könnte die X-SCI andererseits als transparente Gesamthandsgemeinschaft zu behandeln sein, deren im In- und Ausland belegenen Immobilien dem A ggf. anteilig steuerlich zugerechnet werden (§ 39 Abs. 2 Nr. 2 AO), so dass die X-SCI nicht als Körperschaftsteuersubjekt zu behandeln ist. Steuersubjekt wäre vielmehr nur A, der als unbeschränkt Steuerpflichtiger Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung gemäß § 21 Abs. 1 Nr. 1 EStG erzielt.

Im **Beispiel (b)** ist nach insoweit einheitlicher französischer und inländischer Sichtweise nicht die X-SCI, sondern A Steuersubjekt. Allerdings stellt sich hier die Frage nach der Einkunftsart (Steuerobjektqualifikation).

Aufgrund der Vermietung der inländischen Immobilie an die von A mehrheitlich gehaltenen Y-GmbH könnten die Voraussetzungen einer Betriebsaufspaltung vorliegen, so dass die X-SCI aus deutscher Sicht jedenfalls teilweise gewerblich tätig (§ 15 Abs. 2 EStG) und A als Mitunternehmer anzusehen ist und der weiteren Folge, dass die Vermietungstätigkeit der X-SCI im Übrigen ebenfalls als gewerblich einzustufen ist (§ 15 Abs. 3 Nr. 1 EStG). Nach französischer Lesart hätte A demgegenüber nur Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung (*revenus fonciers*).

Das **Beispiel (c)** betrifft die Ermittlung der Bemessungsgrundlage. Legt man die inländische Betrachtungsweise zugrunde, sind die von der chilenischen Betriebsstätte aufgewendeten Zinsen grundsätzlich abzugsfähig, so dass der ausländische Betriebsstättengewinn insoweit gemindert ist. Nach chilenischer Lesart fällt der Betriebsstättengewinn aufgrund des Abzugsverbots höher aus. Die Frage ist von Bedeutung, da mit Chile kein Doppelbesteuerungsabkommen besteht, so dass auch der Gewinn aus der ausländischen Betriebsstätte grundsätzlich – vorbehaltlich unilateraler Maßnahmen zur Vermeidung der Doppelbesteuerung – im Inland zu versteuern ist.

Für alle Fragen gilt: **Maßgeblich für die Auslegung inländischer Normen ist immer die nationale Betrachtungsweise, und zwar auch soweit sie ausländische Sachverhaltselemente betrifft.** Die Auslegung erfolgt ausschließlich nach **inländischen Prinzipien**. Entscheidend sind die **inländischen Steuerrechtsnormen, die inländische Methodenlehre, die inländischen Tatbestandsdefinitionen und das inländische systematische Verständnis der betreffenden steuerrechtlichen Vorschriften**. Ausländische Auslegungsprinzipien sind ebenso unbeachtlich wie ausländische Steuerrechtsnormen.

12

Selbstverständlich ist dies nicht. Diese Auslegungsprinzipien führen letztlich zu **Qualifikationskonflikten und unterschiedlichen Bemessungsgrundlagen**, wenn das Ausland eine eigene Sichtweise verfolgt.

13

Um diese Probleme zu vermeiden, orientieren sich insbesondere **kleinere Länder** wie z.B. die Schweiz an der jeweiligen ausländischen Betrachtungsweise, da sie ihre eigenen Auslegungsprinzipien im Konfliktfall ohnehin nicht durchsetzen können.

## 2. Auslegung von Steuerrechtsnormen mit rein auslandsbezogener Anwendungsreichweite

Bezieht sich der inländische Steuertatbestand **unmittelbar auf das ausländische Rechtsinstitut**, ist der inländische Steuertatbestand **unmittelbar** auf das ausländische Privatrechtsinstitut anzuwenden. In diesem Fall gilt die **ausländische Betrachtungsweise**.

14

**Beispiel:** Die **Vermögensübertragung auf einen Trust** (den es nach deutschem Recht nicht gibt) wird als Schenkung unter Lebenden eingestuft (§§ 3 Abs. 2 Nr. 1 Satz 2; 7 Abs. 1 Nr. 8 Satz 2 ErbStG), wobei der Erwerb bei Auflösung dieser Vermögensmasse noch einmal der Besteuerung unterworfen wird (§ 7 Abs. 1 Nr. 9 Satz 2 ErbStG). Das gilt aber nur dann, wenn die Vermögensübertragung auf den Trust wirksam erfolgt ist und nicht bloß ein Treuhandverhältnis begründet wird, bei dem sich der Trustgründer als Treugeber alle maßgeblichen Verwaltungsrechte vorbehält (BFH v. 28.6.2007 II R 21/05, BStBl. II 2007, 669).

15

### 3. Auslegung von Steuerrechtsnormen mit rein inlandsbezogener Anwendungsreichweite

#### a) Grundsatz: Nationale Auslegung ausländischer Sachverhaltselemente

16 Bei inländischen Steuernormen mit ausschließlich inländischer Anwendungsreichweite – wie z.B. bei der **beschränkten Steuerpflicht** – ist der Anwendungsbereich des Steuertatbestands naturgemäß auf den Inlandsfall begrenzt. Hier gilt grundsätzlich die **nationale Betrachtungsweise**, auch soweit ausländische Sachverhaltselemente gewürdigt werden.

17 **Das Prinzip der nationalen Betrachtungsweise gilt grundsätzlich und ist auch unabhängig davon, ob der Steuerpflichtige der unbeschränkten oder beschränkten Steuerpflicht unterliegt.**

18 **Beispiel:** C mit Wohnsitz in Chile hat mit dem in Frankreich wohnhaften D einen Treuhandvertrag abgeschlossen, wonach D sämtliche ihm gehörende Aktien im Umfang von 50% des Grundkapitals an der inländischen M-AG treuhänderisch für C hält. Auf Anweisung von C veräußert D seine Aktien an der M-AG und kehrt den Veräußerungspreis nach den Regeln des Treuhandvertrags an C aus. C erzielt einen Veräußerungsgewinn gemäß § 49 Abs. 1 Nr. 2 Buchst. e Doppelbuchst. aa i.V.m. § 17 Abs. 1 EStG, da er sein wirtschaftliches Eigentum (§ 39 Abs. 1 Nr. 1 AO) an den Aktien an der M-AG gegen Entgelt übertragen und hieraus einen Veräußerungsgewinn erzielt hat. Sowohl § 39 AO als auch § 17 EStG sind unabhängig davon anzuwenden, dass sich der Treuhänder und das Wirtschaftsgut, auf das sich das Treuhandverhältnis bezieht, im Ausland befinden. Insbesondere ist ohne Bedeutung, ob das chilenische Steuerrecht die persönliche Zurechnung eines Wirtschaftsguts nach den Grundsätzen des wirtschaftlichen Eigentums anerkennt oder nicht.

19 Insofern besteht **keine grundsätzliche Besonderheit** im Vergleich zur Auslegung der Steuerrechtsnormen mit internationaler Reichweite.

#### b) Ausblendung ausländischer Sachverhaltselemente durch die isolierende Betrachtungsweise

20 **§ 49 EStG Beschränkt steuerpflichtige Einkünfte**

[...]

(2) *Im Ausland gegebene Besteuerungsmerkmale bleiben außer Betracht, soweit bei ihrer Berücksichtigung inländische Einkünfte im Sinne des Absatzes 1 nicht angenommen werden könnten.*

[...]

21 Es ist zu beachten, dass der Grundsatz der nationalen Betrachtungsweise ausländischer Sachverhaltselemente bei der **beschränkten Steuerpflicht** für einen bestimmten Fall **eingeschränkt** wird.

22 Nach dem Grundsatz der sog. **isolierenden Betrachtungsweise** bleiben im Ausland gegebene Besteuerungsmerkmale bei der Auslegung von inländischen steuerlichen Bestimmungen **außer Betracht, sofern und soweit es deswegen nicht zu einer inländischen Besteuerung kommen würde.**

23 Die isolierende Betrachtungsweise gilt – bezogen auf die beschränkte Steuerpflicht – für **alle Personensteuern**.

24 Sie ist in **§ 49 Abs. 2 EStG** für **beschränkt einkommensteuerpflichtige** Personen geregelt.

25



**Beispiel:** Ein ausländischer Einzelunternehmer A veräußert die von ihm gehaltene 10%ige Beteiligung an der inländischen X-GmbH. Die Beteiligung hält A in seinem ausländischen Betriebsvermögen. Da die Beteiligung zum Betriebsvermögen gehört, liegen zunächst keine inländischen Einkünfte i.S. § 49 Abs. 1 Nr. 2 Buchst. e Doppelbuchst. aa EStG vor. Gemäß dem Grundsatz der isolierenden Betrachtungsweise wird aber die Zugehörigkeit zum ausländischen Betriebsvermögen ausgeblendet und nur der inländische Sachverhalt isoliert betrachtet. Somit liegen inländische Einkünfte nach § 49 Abs. 1 Nr. 2 Buchst. e Doppelbuchst. aa EStG vor.

Über § 2 Nr. 1 i.V.m. 8 Abs. 1 KStG gilt die isolierende Betrachtungsweise auch für **beschränkt Körperschaftsteuerpflichtige**.

26

Darüber hinaus ist diese Auslegungsmethode auch auf **beschränkt erbschaft- bzw. schenkungssteuerpflichtige Personen**, die grundsätzlich nur mit dem Erwerb von Inlandsvermögen iSv § 121 BewG steuerpflichtig werden können (§ 2 Abs. 1 Nr. 3 ErbStG), anwendbar. Hier gilt § 49 Abs. 2 EStG **analog**.

27

**Beispiel:** Verschenkt A seinen Gewerbebetrieb im vorgenannten Beispiel an seinen Sohn B, der ebenfalls Steuerausländer ist, scheidet die erbschaftsteuerliche Erfassung der Beteiligung an der X GmbH bei B prima facie aus, weil das ausländische Betriebsvermögen kein Inlandsvermögen ist (s. § 121 Nr. 3 BewG). Aufgrund der isolierenden Betrachtungsweise ist aber die Betriebsvermögenseigenschaft der Beteiligung an der X GmbH auszublenden, womit die (Mit-)Übertragung der Beteiligung als freigebige Zuwendung (§ 7 Abs. 1 Nr. 1 ErbStG) von Inlandsvermögen gemäß § 121 Nr. 4 BewG gilt, weil es sich bei dem Zuwendungsgegenstand um Anteile an einer inländischen Kapitalgesellschaft handelt, an welcher der Gesellschafter mindestens zu einem Zehntel unmittelbar oder mittelbar beteiligt ist.

28

Die isolierende Betrachtungsweise verfolgt das Ziel der **Gleichbehandlung der Steuerausländer** unabhängig von deren ausländischen Verhältnissen und ausländischem Vermögen. Man kann es aber auch anders sehen: Das inländische Besteuerungsrecht wird **im Vergleich zu Steuerinländern** system- und gleichheitswidrig zu Lasten eines bestimmten Personenkreises, nämlich der beschränkt Steuerpflichtigen, ausgedehnt.

29

## B. Auslegung völkerrechtlicher Steuerrechtsquellen (Doppelbesteuerungsabkommen)

### I. Gegenstand der Auslegung

30 **Gegenstand** der Auslegung sind die völkerrechtlichen Vereinbarungen, also

- der **Text des Doppelbesteuerungsabkommens** selbst und
- die **zu seinem Bestandteil erklärten (Schluss-)Protokolle und Briefwechsel**.

### II. Auslegungsgrundsätze

#### 1. Allgemeine abkommensrechtliche Auslegungsgrundsätze

##### a) Grundsatz der Regelungssouveränität

31 Doppelbesteuerungsabkommen beanspruchen als **bilaterale völkerrechtliche Verträge** eine **einheitliche Anwendung durch beide Vertragsstaaten**. Diese einheitliche Rechtsanwendung wird dadurch abgesichert, dass Doppelbesteuerungsabkommen wegen ihres **lex specialis-Charakters** dem innerstaatlichen Steuerrecht beider Vertragsstaaten vorgehen.

– Hierzu Tz. **Fehler! Verweisquelle konnte nicht gefunden werden.** ff. –

32 Wegen ihrer Trennung vom innerstaatlichen Steuerrecht, stellen die Normen eines Doppelbesteuerungsabkommens einen **unabhängigen, in sich geschlossenen Regelungskreis** dar.

– BFH v. 15.1.1971 – III R 125/69, BStBl. II 1971, 379; v. 6.10.1971 – I R 207/66, BStBl. II 1972, 88; v. 15.6.1973 – III R 118/70, BStBl. II 1973, 810; v. 9.11.1977 – I R 254/75, BStBl. II 1978, 195; v. 21.8.1985 – I R 63/80, BStBl. II 1986, 4; v. 27.1.1988 – I R 241/83, BStBl. II 1988, 574. –

33 Da die Normen der Doppelbesteuerungsabkommen und die des innerstaatlichen Rechts auf getrennten Ebenen angesiedelt, **verbietet es sich** grundsätzlich, die Normen der Doppelbesteuerungsabkommen **im Lichte des innerstaatlichen Steuerrechts auszulegen**.

– So die sog. **völkerrechtliche Theorie** (BFH v. 15.1.1971 – III R 125/69, BStBl. II 1971, 379; v. 21.8.1985 – I R 63/80, BStBl. II 1986, 4; v. 27.1.1988 – I R 241/83, BStBl. II 1988, 574; v. 11.4.1990 – I R 75/88, BFHE 160, 513; v. 30.5.1990 – I R 179/86, BStBl. II 1990, 906); anders dagegen die sog. **landesrechtliche Theorie**, wonach die nicht im Abkommen definierten Begriffe primär nach Maßgabe des innerstaatlichen Rechts des Anwenderstaates ausgelegt werden sollen; hierzu der Überblick *Wassermeyer* in *Wassermeyer*, Art. 1 OECD-MA Rz. 48, Art. 3 Rz. 82. –

34 Die Regelungssouveränität der Abkommen hat jedoch ihre **Grenzen**. Doppelbesteuerungsabkommen nämlich kein vollständiges und eigenständiges Steuerrechtsverhältnis, insbesondere kein Steuerschuldverhältnis, und **begründen damit auch keine Steuerpflicht für die in den Vertragsstaaten ansässigen Personen**.

– BFH v. 12.3.1980 – I R 186/76, BStBl. II 1980, 531. –

Der Pflichtenkreis der Vertragsstaaten geht daher über einen sie gleichermaßen treffenden **Steuerverzicht** grundsätzlich nicht hinaus.

35

## b) Grundsätze der Regelungshomogenität und der abkommensautonomen Auslegung

Da Doppelbesteuerungsabkommen primär Doppelbesteuerungen vermeiden und eine gerechte Verteilung der Steuergüter zwischen den Vertragsstaaten regeln wollen, sind die Abkommensregelungen auf **gemeinsame Rechtsfolgen** gerichtet, was notwendigerweise eine **einheitliche Anwendung der Normen durch die Vertragsstaaten** voraussetzt.

36

Hieraus folgt das **Gebot, Abkommen aus sich selbst heraus auszulegen**, so dass die Ergebnisse der Auslegung von beiden Vertragsstaaten akzeptiert werden (sog. **Grundsätze der abkommensautonomen Auslegung und der Entscheidungsharmonie**).

37

Diese Anforderungen an die Auslegung werden in der Abkommenspraxis insbesondere durch eine zunehmend **einheitliche internationale Steuersprache** abgesichert, zu der vor allem die Arbeit des **Steuerausschusses der OECD** beiträgt.

## 2. Vertragliche Auslegungsrichtlinien

In Übereinstimmung mit der abkommensimmanenten Regelungshomogenität enthalten die Doppelbesteuerungsabkommen **eigene Auslegungsrichtlinien**, zu deren Anwendung sich die jeweiligen Vertragsstaaten verpflichtet haben. Die entsprechenden abkommensrechtlichen Auslegungsklauseln stecken den **Rahmen ab, innerhalb dessen eine Auslegung zu erfolgen hat**.

38

### a) Allgemeine Auslegungsrichtlinie (Art. 3 Abs. 2 OECD-MA)

#### **Art. 3 OECD-MA 2017 Allgemeine Begriffsbestimmungen**

[...]

(2) *Bei der Anwendung des Abkommens durch einen Vertragsstaat hat, wenn der Zusammenhang nichts anderes erfordert und die zuständigen Behörden sich nicht gemäß den Bestimmungen unter Artikel 25 auf eine andere Bedeutung einigen, jeder im Abkommen nicht definierte Ausdruck die Bedeutung, die ihm im Anwendungszeitraum nach dem Recht dieses Staates über die Steuern zukommt, für die das Abkommen gilt, wobei die Bedeutung nach dem in diesem Staat anzuwendenden Steuerrecht den Vorrang vor einer Bedeutung hat, die der Ausdruck nach anderem Recht dieses Staates hat.*

39

Die meisten Doppelbesteuerungsabkommen, insbesondere die von Deutschland abgeschlossenen, enthalten eine dem **Art. 3 Abs. 2 OECD-MA** vergleichbare allgemeine Auslegungsklausel.

40

Diese Auslegungsrichtlinie **geht den allgemeinen völkervertraglichen Auslegungsregeln vor**.

41

42

Sie ist verbindlich für die Auslegung aller Abkommensregelungen, soweit diese ihrerseits nicht **besondere Auslegungsregelungen** enthalten. Im Verhältnis zu diesen besonderen Auslegungsrichtlinien ist die allgemeine Auslegungsrichtlinie (Art. 3 Abs. 2 OECD-MA) stets subsidiär.

- 43 Die dem Art. 3 Abs. 2 OECD-MA entsprechenden Auslegungsklauseln enthalten aber eine **bestimmte Reihenfolge von Orientierungsmaßstäben** für die Auslegung, die in folgender **Reihenfolge** zu beachten sind:
- Begriffsdefinitionen der Abkommen,
  - Sinnzusammenhang der Abkommen,
  - Begriffswelt des innerstaatlichen Rechts.
- 44 Umstritten ist hierbei allerdings, ob die **Auslegung nach innerstaatlichem Recht der Auslegung nach dem Sinnzusammenhang des Abkommens vorgehen** soll, die Auslegung nach innerstaatlichem Recht nach dem Wortlaut des Art. 3 Abs. 2 OECD-MA lediglich unter dem Vorbehalt steht, dass „der Zusammenhang nichts anderes erfordert“. Hieraus wird gefolgert, die Auslegung aus dem Zusammenhang des Abkommens habe keinen systematischen Vorrang vor der Bezugnahme auf das jeweilige innerstaatliche Recht.
- So die sog. landesrechtliche Theorie. A.A. die völkerrechtliche Theorie –
- 45 Die völkerrechtliche Theorie überzeugt. Nur die **subsidiäre Anwendung des innerstaatlichen Rechts** gewährleistet die **Verteilungsgerechtigkeit zwischen den Vertragsstaaten**. Ein Rückgriff auf das jeweils geltende, abänderbare innerstaatliche Recht ohne vorherige Berücksichtigung des Sinnzusammenhangs der Abkommen würde andernfalls den Vertragsstaaten die Möglichkeit eröffnen, durch Änderung des innerstaatlichen Rechts zu Lasten des jeweils anderen Vertragsstaates eine anderweitige Verteilung der Steuergüter zu bewirken und hierdurch Abkommensregelungen zu unterlaufen.

## b) Erster Schritt: Begriffsdefinitionen der Abkommen

46

### **Art. 3 OECD-MA 2017 Allgemeine Begriffsbestimmungen**

(1) *Im Sinne dieses Abkommens, wenn der Zusammenhang nichts anderes erfordert,*

- umfasst der Ausdruck „Person“ natürliche Personen, Gesellschaften und alle anderen Personenvereinigungen;*
- bedeutet der Ausdruck „Gesellschaft“ juristische Personen oder Rechtsträger, die für die Besteuerung wie juristische Personen behandelt werden;*
- bezieht sich der Ausdruck „Unternehmen“ auf die Ausübung einer Geschäftstätigkeit;*
- bedeuten die Ausdrücke „Unternehmen eines Vertragsstaats“ und „Unternehmen des anderen Vertragsstaats“, je nachdem, ein Unternehmen, das von einer in einem Vertragsstaat ansässigen Person betrieben wird, oder ein Unternehmen, das von einer im anderen Vertragsstaat ansässigen Person betrieben wird;*
- bedeutet der Ausdruck „internationaler Verkehr“ jede Beförderung mit einem Seeschiff oder Luftfahrzeug, es sei denn, das Seeschiff oder Luftfahrzeug wird ausschließlich zwischen Orten in einem*

*Vertragsstaat betrieben und das Unternehmen, welches das Seeschiff oder Luftfahrzeug betreibt, ist kein Unternehmen dieses Staates;*

f) *bedeutet der Ausdruck „zuständige Behörde“*

i) *(in Staat A): ...*

ii) *(in Staat B): ...*

g) *bedeutet der Ausdruck „Staatsangehöriger“ in Bezug auf einen Vertragsstaat*

i) *jede natürliche Person, die die Staatsangehörigkeit oder Staatsbürgerschaft dieses Vertragsstaats besitzt; und*

ii) *jede juristische Person, Personengesellschaft und andere Personenvereinigung, die nach dem in diesem Vertragsstaat geltenden Recht errichtet worden ist;*

h) *schließt der Ausdruck „Geschäftstätigkeit“ auch die Ausübung einer freiberuflichen oder sonstigen selbständigen Tätigkeit ein;*

i) *bedeutet der Ausdruck „anerkannte Rentenversicherung“ eines Staates einen Rechtsträger oder eine Einrichtung, die in diesem Staat niedergelassen sind, unter den Steuergesetzen dieses Staates als eigenständige Person behandelt werden und*

[...]

Die Doppelbesteuerungsabkommen haben – entsprechend dem Grundsatz der Regelungssouveränität – eine vom jeweiligen innerstaatlichen Recht **unabhängige und eigenständige Begriffswelt** geschaffen. Auch wenn die auf Abkommensebene und auf der Ebene des nationalen Rechts verwendeten Begriffe einander ähneln oder gar übereinstimmen, so sind sie dennoch von ihrer Bedeutung her **nicht ohne weiteres gleichzusetzen**.

47

Um zu gewährleisten, dass die Rechtsfolgen für die Abkommensnormen in **beiden Vertragsstaaten gleichermaßen** gezogen werden, enthalten die Doppelbesteuerungsabkommen in einem besonderen Artikel (**Art. 3 Abs. 1 OECD-MA**) einen **umfangreichen, für die Auslegung verbindlichen Definitionenkatalog**.

48

Darüber hinaus finden sich in den einzelnen Abkommensnormen selbst **weitere Begriffsdefinitionen**, die gegenüber dem allgemeinen Definitionenkatalog des Art. 3 Abs. 1 OECD-MA Lex-specialis-Charakter haben.

49

### c) **Zweiter Schritt: Auslegung nach dem Sinnzusammenhang**

Da die eigenständigen Begriffsdefinitionen der Abkommen und die in Bezug genommenen Begriffsdefinitionen des innerstaatlichen Rechts in ihrer Zahl begrenzt sind, kommt der Auslegung nach dem Sinnzusammenhang die **eigentliche Bedeutung** zu. Dieser Auslegung sind nicht nur einzelne Ausdrücke oder Begriffe, sondern **alle Normen der Doppelbesteuerungsabkommen** insgesamt unterworfen.

50

Da die dem Art. 3 Abs. 2 OECD-MA entsprechenden abkommensrechtlichen Auslegungsklauseln **keine Festlegung auf eine bestimmte Auslegungsmethode** vorsehen, kommen insbesondere die **grammatische, systematische, historische und die teleologische Auslegung** in Betracht. Die einzelnen Auslegungsmethoden schließen sich nicht gegenseitig aus, sie ergänzen sich vielmehr.

51

– BFH v. 15.6.1973 – III R 118/70, BStBl. II 1973, 810; v. 24.4.1975 – I R 204/73, BStBl. II 1975, 604. –

- 52 Das **Wiener Übereinkommen über das Recht der völkerrechtlichen Verträge** (WÜRV) bevorzugt eine bestimmte Auslegungsmethode ebenfalls nicht.

53 **Art. 31 WÜRV Allgemeine Auslegungsregel**

(1) *Ein Vertrag ist nach Treu und Glauben in Übereinstimmung mit der gewöhnlichen, seinen Bestimmungen in ihrem Zusammenhang zukommenden Bedeutung und im Lichte seines Zieles und Zweckes auszulegen.*

[...]

Die in Art. 31 Abs. 1 WÜRV enthaltene allgemeine Auslegungsregel stellt lediglich klar, dass die Auslegung mit der Frage nach dem Wortsinn beginnt, ohne die teleologische Auslegung als nachrangig zu qualifizieren. Es gibt **kein Primat der einen oder anderen Auslegungsmethode**.

**d) Dritter Schritt: Rückgriff auf innerstaatliches Recht**

- 54 Kann der Sinngehalt einer Abkommensvorschrift nicht aus dem Abkommen selbst heraus erschlossen werden, ist als letztes Mittel der Auslegung ein **Rückgriff auf innerstaatliches Recht** geboten.

– Im Sinne der sog. völkerrechtlichen Theorie im Gegensatz zur sog. landesrechtlichen Theorie. –

- 55 Der in den allgemeinen Auslegungsrichtlinien vorgesehene Auslegungsrückgriff hat die Bedeutung einer **dynamischen Verweisung**, so dass stets das **jeweils geltende** innerstaatliche Recht maßgeblich ist.

- 56 Die Verweisung für Zwecke der Begriffsschöpfung auf das innerstaatliche Recht erfolgt dabei durchweg nur auf **das Recht desjenigen Vertragsstaates**, dem letztlich – etwa als Quellenstaat – auch die **Besteuerungsbefugnis** erhalten bleibt.

- 57 Dies gilt insbesondere für den **Begriff „unbewegliches Vermögen“** (Art. 6 Abs. 2 OECD-MA), für den allein das Recht des steuerbefugten Belegenheitsstaates maßgeblich ist.

Eine derart dynamische Verweisung auf das innerstaatliche Recht nur eines Vertragsstaates kann dazu führen, etwaige Änderungen **zu Lasten des Wohnsitzstaates** gehen. Hiergegen schützen allerdings auf Abkommensebene die Verweisungsnormen selbst, indem sie der **Verweisung enge Grenzen** setzen.

- 58 So enthält zwar Art. 6 Abs. 2 Satz 2 OECD-MA für den Begriff „unbewegliches Vermögen“ eine Verweisung auf das innerstaatliche Recht des Belegenheitsstaates, bestimmt aber zugleich, dass zum unbeweglichen Vermögen unter keinen Umständen Schiffe und Luftfahrzeuge gehören:

**Art. 6 OECD-MA 2017 Einkünfte aus unbeweglichem Vermögen**

[...]

(2) <sup>1</sup>Der Ausdruck „unbewegliches Vermögen“ hat die Bedeutung, die ihm nach dem Recht des Vertragsstaats zukommt, in dem das Vermögen liegt. <sup>2</sup>Der Ausdruck umfasst in jedem Fall das Zubehör zum unbeweglichen Vermögen, das lebende und tote Inventar land- und forstwirtschaftlicher Betriebe, die Rechte, für die die Vorschriften des Privatrechts über Grundstücke gelten, Nutzungsrechte an unbeweglichem Vermögen sowie Rechte auf veränderliche oder feste Vergütungen für die Ausbeutung oder das Recht auf Ausbeutung von Mineralvorkommen, Quellen und anderen Bodenschätzen; Schiffe und Luftfahrzeuge gelten nicht als unbewegliches Vermögen.

[...]

### 3. Völkerrechtliche Auslegungsregeln

Soweit die allgemeinen und speziellen Auslegungsregeln der Doppelbesteuerungsabkommen nicht entgegenstehen, kommen **subsidiär völkervertragliche Auslegungsregeln**, insbesondere die des WÜRV in Betracht:

59

#### **Art. 31 WÜRV Allgemeine Auslegungsregel**

60

- (1) *Ein Vertrag ist nach Treu und Glauben in Übereinstimmung mit der gewöhnlichen, seinen Bestimmungen in ihrem Zusammenhang zukommenden Bedeutung und im Lichte seines Zieles und Zweckes auszu-legen.*
- (2) *Für die Auslegung eines Vertrags bedeutet der Zusammenhang ausser dem Vertragswortlaut samt Prä-ambel und Anlagen*
  - a) *jede sich auf den Vertrag beziehende Übereinkunft, die zwischen allen Vertragsparteien anlässlich des Vertragsabschlusses getroffen wurde;*
  - b) *jede Urkunde, die von einer oder mehreren Vertragsparteien anlässlich des Vertragsabschlusses abgefasst und von den anderen Vertragsparteien als eine sich auf den Vertrag beziehende Ur-kunde angenommen wurde.*
- (3) *Ausser dem Zusammenhang sind in gleicher Weise zu berücksichtigen a) jede spätere Übereinkunft zwi-schen den Vertragsparteien über die Auslegung des Vertrags oder die Anwendung seiner Bestimmun-gen; b) jede spätere Übung bei der Anwendung des Vertrags, aus der die Übereinstimmung der Ver-tragsparteien über seine Auslegung hervorgeht; c) jeder in den Beziehungen zwischen den Vertragspar-teien anwendbare einschlägige Völkerrechtssatz.*
- (4) *Eine besondere Bedeutung ist einem Ausdruck beizulegen, wenn feststeht, dass die Vertragsparteien dies beabsichtigt haben.*

#### **Art. 33 WÜRV Auslegung von Verträgen mit zwei oder mehr authentischen Sprachen**

- (1) *Ist ein Vertrag in zwei oder mehr Sprachen als authentisch festgelegt worden, so ist der Text in jeder Sprache in gleicher Weise massgebend, sofern nicht der Vertrag vorsieht oder die Vertragsparteien ver-einbaren, dass bei Abweichungen ein bestimmter Text vorgehen soll.*
- (2) *Eine Vertragsfassung in einer anderen Sprache als einer der Sprachen, deren Text als authentisch fest-gelegt wurde, gilt nur dann als authentischer Wortlaut, wenn der Vertrag dies vorsieht oder die Ver-tragsparteien dies vereinbaren.*
- (3) *Es wird vermutet, dass die Ausdrücke des Vertrags in jedem authentischen Text dieselbe Bedeutung haben.*
- (4) *Ausser in Fällen, in denen ein bestimmter Text nach Absatz 1 vorgeht, wird, wenn ein Vergleich der au-thentischen Texte einen Bedeutungsunterschied aufdeckt, der durch die Anwendung der Artikel 31 und 32 nicht ausgeräumt werden kann, diejenige Bedeutung zugrunde gelegt, die unter Berücksichtigung von Ziel und Zweck des Vertrags die Wortlaute am besten miteinander in Einklang bringt.*

Allerdings sind die sog. völkerrechtlichen **souveränitätsfreundlichen Auslegungsregeln** nicht an-zuwenden, wonach im Zweifel derjenigen Auslegung der Vorzug zu geben ist, die eine geringst-mögliche Einschränkung der Souveränität der Vertragsstaaten zur Folge hat.

61

#### 4. Subsidiärer Rückgriff auf innerstaatliches Recht als ultima ratio

62 Aus dem **Grundsatz der abkommensautonomen Auslegung** folgt, dass eine **Auslegung nach Maßgabe des jeweiligen innerstaatlichen Rechts** als **ultima ratio** nur dann in Betracht kommt, wenn ein Auslegungsergebnis aus dem Abkommen selbst (bzw. aus dem abkommenseigenen Auslegungsrichtlinien) nicht zu gewinnen ist.

– BFH v. 6.10.1971 – I R 207/66, BStBl. II 1972, 88; v. 15.6.1973 – III R 118/70, BStBl. II 1973, 810; v. 9.11.1977 – I R 254/75, BStBl. II 1978, 195; v. 21.8.1985 – I R 63/80, BStBl. II 1986, 4. –

#### 5. Einfluss des Unionsrechts auf die Auslegung

63 Für die Auslegung von zwischen EU-Mitgliedstaaten abgeschlossenen Doppelbesteuerungsabkommen ist zu beachten, dass diese ganz wesentlich vom primären und sekundären Unionsrecht beeinflusst werden, da dieses im Verhältnis zu Doppelbesteuerungsabkommen höherrangig ist.

64 Das Unionsrecht verlangt – auch in Bezug auf Doppelbesteuerungsabkommen, die den Rang eines einfachen Bundesgesetzes haben (Art. 59 Abs. 2 GG) – ein **an den Grundfreiheiten und den EU-Richtlinien orientierte Auslegung**.

– Näher Tz. 77 ff. –

### III. Hilfsmittel der Auslegung

#### 1. Rechtsgrundlagen

65

##### **Art. 32 WÜRV Ergänzende Auslegungsmittel**

*Ergänzende Auslegungsmittel, insbesondere die vorbereitenden Arbeiten und die Umstände des Vertragsabschlusses, können herangezogen werden, um die sich unter Anwendung des Artikels 31 ergebende Bedeutung zu bestätigen oder die Bedeutung zu bestimmen, wenn die Auslegung nach Artikel 31*

*a) die Bedeutung mehrdeutig oder dunkel lässt oder*

*b) zu einem offensichtlich sinnwidrigen oder unvernünftigen Ergebnis führt.*

#### 2. Materialien (Verhandlungsprotokolle)

66 Die Texte **weiterer ergänzender Dokumente**, insbesondere der **Verhandlungsprotokolle**, sind nicht Gegenstand, sondern lediglich Hilfsmittel für die Auslegung der Abkommensbestimmungen.

67 Die Materialien zu den Doppelbesteuerungsabkommen sind gemäß Art. 32 WÜRV für die Auslegung allerdings nur **ergänzend** heranzuziehen, wenn **Zweifel** verbleiben.



### 3. Denkschrift der Bundesregierung

Die bei Einleitung des Gesetzgebungsverfahrens seitens der Bundesregierung dem Vertragstext beigegebene Denkschrift, die selbst nicht Bestandteil des Vertragsgesetzes wird, ist für die Auslegung **nicht verwertbar**, soweit sie lediglich die **subjektive Vorstellung** nur eines Vertragspartners wiedergibt.

68

### 4. Verständigungsvereinbarung und vertragliche Übung

Art. 31 Abs. 3 WÜRV verlangt schließlich für die Auslegung auch die Beachtung von Verständigungsvereinbarungen sowie späteren Übereinkommen oder Übungen der Vertragspartner. Dies kann allerdings nur insoweit gelten, als sie **im Abkommenstext selbst sowie in den zu seinem Bestandteil erklärten Protokollen und Briefwechseln ihre Bestätigung** finden, **nicht aber dann, wenn sie hiervon abweichen**, da hierdurch andernfalls das Abkommen inhaltlich geändert würde. Änderungen von Doppelbesteuerungsabkommen werden innerstaatlich nur dann wirksam, wenn sie durch Gesetz erfolgen.

69

– BFH v. 22.10.1986 – I R 261/82, BStBl. II 1987, 171; v. 22.10.1986 – I R 128/83, BStBl. II 1987, 253; v. 1.2.1989 – I R 74/86, BStBl. II 1990, 4; v. 11.4.1990 – I R 63/88, BFH/NV 1990, 705; v. 10.7.1996 – I R 4/96, BStBl. II 1997, 15; v. 13.8.1997 – I R 65/95, BStBl. II 1998, 21; v. 24.3.1998 – I R 49/96, BStBl. II 1998, 649; v. 16.12.1998 – I R 40/97, BStBl. II 1999, 207. –

### 5. OECD-Musterabkommen und OECD-Kommentar zum OECD-Musterabkommen

#### a) Vertragsstaaten sind OECD-Mitglieder

##### aa) Wörtliche Übereinstimmung

Sind die Vertragspartner OECD-Staaten und entspricht das von ihnen vereinbarte Doppelbesteuerungsabkommen dem OECD-Musterabkommen, so ist davon auszugehen, dass die verwendeten Begriffe und Ausdrücke, soweit sie **wörtlich** mit denen des OECD-Musterabkommen übereinstimmen, einen mit diesem **identischen Bedeutungsinhalt** haben. Gleiches gilt für die Auslegung von Begriffen des OECD-Musterabkommen und den OECD-Kommentar zum OECD-Musterabkommen.

70

Die OECD-Musterabkommen sowie ihre Kommentare sind nicht Bestandteil der Abkommen selbst. Sie haben sich auch nicht zum Völkergewohnheitsrecht verdichtet, so dass ihnen **keine normative Wirkung** zukommt. Sie gehören aber zu den **primären Auslegungsmitteln** i.S.v. Art. 31 Abs. 4 WÜRV, so dass in erster Linie sie heranzuziehen sind, um einerseits die historischen Absichten der Vertragsstaaten und andererseits den objektiven Erklärungswert des tatsächlich Vereinbarten zu ermitteln.

71

Für die Auslegung von Doppelbesteuerungsabkommen können das OECD-Musterabkommen sowie der OECD-Kommentar **nur in der Fassung** herangezogen werden, die **im Zeitpunkt des Vertragsabschlusses Geltung** hatte, so dass früher abgeschlossene Abkommen ohne Rücksicht auf

72

das OECD-Musterabkommen und den OECD-Musterkommentar und nach dem Vorbild des OECD-Musterabkommen geschlossene Abkommen ohne Rücksicht auf spätere Fassungen auszulegen sind.

**bb) Nicht wörtliche Übereinstimmung**

- 73 Soweit zwischen OECD-Mitgliedstaaten abgeschlossene Doppelbesteuerungsabkommen **nicht wörtlich** mit den OECD-Musterabkommen übereinstimmen, spricht die Vermutung insoweit für einen **abweichenden Bedeutungsinhalt**, wenn auch im Übrigen die Teleologie des betreffenden Doppelbesteuerungsabkommens hierauf hindeutet.

**b) Vertragsstaaten sind keine OECD-Mitglieder**

- 74 Doppelbesteuerungsabkommen zwischen Staaten, die nicht Mitglieder der OECD sind, haben nicht selten ebenfalls nach dem Vorbild der OECD-Musterabkommen Doppelbesteuerungsabkommen abgeschlossen. **Auch hier** kann bei der Auslegung von einem durch die OECD-Musterabkommen vorgegebenen Bedeutungsinhalt ausgegangen werden.

**6. Parallelabkommen**

- 75 Schließlich können auch aus **Parallelabkommen** Anhaltspunkte für die Auslegung gewonnen werden, wenn feststeht, dass die dort verwendeten Begriffe im gleichen Sinne Verwendung finden sollen wie in dem anzuwendenden Doppelbesteuerungsabkommen.

#### IV. Auslegungskonflikte

Auslegungskonflikte entstehen, wenn die Vertragsstaaten **dieselben Abkommensvorschriften unterschiedlich auslegen**.

76

Auslegungskonflikte haben ihre **Ursache** in einer unterschiedlichen Auslegung

- von eigenständigen Abkommensnormen mit **autonomer Begriffsbildung**,
- von Abkommensnormen, die für Zwecke der Begriffsbildung auf **innerstaatliches Recht** verweisen
- von **innerstaatlichem Recht** der jeweiligen Vertragsstaaten, auf das (i) als letztes Mittel die allgemeine abkommensrechtliche Auslegungsrichtlinie (Art. 3 Abs. 2 OECD-MA) verweist bzw. (ii) das als ultima ratio subsidiär zur Anwendung kommt.

## C. Auslegung supranationaler Steuerrechtsquellen (Unionsrecht)

77

### Art. 4 EUV [Zuständigkeiten der Union]

(1) [...]

(2) [...]

(3) *Nach dem Grundsatz der loyalen Zusammenarbeit achten und unterstützen sich die Union und die Mitgliedstaaten gegenseitig bei der Erfüllung der Aufgaben, die sich aus den Verträgen ergeben.*

*Die Mitgliedstaaten ergreifen alle geeigneten Maßnahmen allgemeiner oder besonderer Art zur Erfüllung der Verpflichtungen, die sich aus den Verträgen oder den Handlungen der Organe der Union ergeben.*

*Die Mitgliedstaaten unterstützen die Union bei der Erfüllung ihrer Aufgabe und unterlassen alle Maßnahmen, die die Verwirklichung der Ziele der Union gefährden könnten.*

- 78 Die **Auslegung des Unionsrechts** erfolgt – insoweit vergleichbar mit den Doppelbesteuerungsabkommen – **unionsautonom**, d.h. **ohne Rückgriff auf die Begriffe des nationalen Rechts**.
- 79 Der EuGH trennt nicht scharf zwischen Auslegung und Rechtsfortbildung, so dass die Schließung einer Lücke auch durch Auslegung erfolgt. Der EuGH wendet die klassischen Auslegungsmethoden der Wortauslegung, der teleologischen, systematischen und historischen Auslegung an, wobei jedoch die **teleologische Auslegung dominiert**.
- 80 Die letztinstanzliche Auslegungsbefugnis für das Unionsrecht steht dem **EuGH** zu. Diese Aufgabe erfüllt der EuGH im Wesentlichen auf der Grundlage von **Vorabentscheidungsverfahren** (Art. 267 AEUV).
- 81 Die FG sind berechtigt (Art. 267 Abs. 2 AEUV) und der BFH verpflichtet (Art. 267 Abs. 3 AEUV), entscheidungserhebliche Auslegungsfragen vorzulegen, soweit diesbezüglich vernünftige Zweifel bestehen.
- 82 Aus dem in Art. 4 Abs. 3 EUV niedergelegten Grundsatz der Unionstreue ergibt sich, dass sich auch die **Auslegung des nationalen Rechts, und somit auch der Doppelbesteuerungsabkommen**, insbesondere an dem primären und sekundären Unionsrecht auszurichten (**unionsrechtskonforme** Auslegung). Zu unterscheiden sind die primärrechtskonforme und die richtlinienkonforme Auslegung des nationalen Rechts.
- 83 **Primärrechtskonforme Auslegung** bedeutet, dass bei mehreren möglichen Auslegungsmöglichkeiten des nationalen Rechts diejenige Deutung vorzuziehen ist, die dem Primärrecht entspricht. Ergibt sich kein dem Primärrecht entsprechendes Auslegungsergebnis, ist es ausnahmsweise zulässig, über die Wortlautgrenze hinaus im Wege **normerhaltender Reduktion** dem Primärrecht Rechnung zu tragen, soweit dies dem erkennbaren Willen des Gesetzgebers entspricht. Bedeutung hat dies vor allem im Zusammenhang mit der Umsetzung von EuGH-Urteilen.
- 84 Die **richtlinienkonforme Auslegung** gilt für in nationales Recht umgesetzte Richtlinien. Vor Ablauf der Umsetzungsfrist ist die richtlinienkonforme Auslegung nur verpflichtend, wenn erkennbare gesetzgeberische Maßnahmen darauf abzielen, die Richtlinien nicht oder nicht richtig umzusetzen.

## D. Auslegung ausländischer Rechtsquellen

### I. Ausländische Steuerrechtsquellen

Die Auslegung ausländischer Steuerrechtsquellen ist, da im Inland nur inländisches Steuerrecht angewendet wird, **ohne Bedeutung**. 85

### II. Ausländische Zivilrechtsquellen

#### 1. Grundsätze

Wie unter Tz. **Fehler! Verweisquelle konnte nicht gefunden werden.** ff. bereits ausgeführt, ist Ausgangspunkt jeder Personenbesteuerung die **Zivilrechtswirkung** von Sachverhalten, die sodann auf ihre einkünfte- und vermögensmäßigen Auswirkungen **steuerrechtlich einzuordnen und zu würdigen** ist. 86

Das heißt, dass die Feststellung der Zivilrechtswirkung eines Sachverhalts der steuerrechtlichen Würdigung **denklogisch vorgelagert** ist. 87

Da grenzüberschreitende Sachverhalte **internationalprivatrechtliche Auswirkungen** haben können, ist bei der **nationalen Besteuerung grenzüberschreitender Sachverhalte** wie folgt vorzugehen: 88

- Zunächst ist nach **deutschen internationalprivatrechtlichen Grundsätzen** zu entscheiden, ob **nationales oder ausländisches Zivilrecht** anzuwenden ist,  
– hierzu näher unter Tz, **Fehler! Verweisquelle konnte nicht gefunden werden.** ff. –
- sodann ist der betreffende Sachverhalt entsprechend dieser Vorentscheidung **nach inländischem oder ausländischem Sachrecht zivilrechtlich** zu beurteilen
- anschließend sind diese Zivilrechtswirkungen **steuerrechtlich einzuordnen und zu würdigen**.

Nur für den letzten Schritt, die **steuerrechtliche** Einordnung und Würdigung gilt das Prinzip der **nationalen Auslegung**. 89

Die steuerrechtlichen Folgen unterscheiden sich, je nach dem, ob das IPR auf **inländisches oder ausländisches Zivilrecht** verweist. 90

Hierzu im Folgenden.

#### 2. IPR-Verweis auf inländisches Zivilrecht

Verweist das Internationale Privatrecht auf **inländisches Zivilrecht (Sachrecht)**, gelten die **allgemeinen Grundsätze**. 91

92 Dies bedeutet, dass das **inländische Rechtsinstitut** nach allgemeinen Auslegungsgrundsätzen unter die maßgeblichen steuerrechtlichen Vorschriften zu subsumieren ist.

93 **Beispiel:** A und B, beide wohnhaft im Inland, sind als Alleinaktionäre an der gewerblich tätigen, nach schweizerischem Recht gegründeten Z AG beteiligt. Die Z AG verlegt ihren einzigen Verwaltungssitz nach Deutschland. Aufgrund der vom BGH in Bezug auf Drittstaaten vertretenen Sitztheorie gilt die schweizerische Z AG gesellschaftsrechtlich als offene Handelsgesellschaft. A und B erzielen somit als Mitunternehmer Einkünfte aus Gewerbebetrieb gemäß § 15 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 ErbStG. Auf einen Typenvergleich kommt es hier nicht an, weil es um die steuerrechtliche Einordnung einer **inländischen Personengesellschaft** geht.

### 3. IPR-Verweis auf ausländisches Zivilrecht

94 Verweist das Internationale Privatrecht dagegen auf **ausländisches Zivilrecht**, ist mithin ausländisches Sachrecht in Deutschland anzuwenden, stellt sich die Frage, wie die Merkmale des inländischen Steuertatbestands in Bezug auf das ausländische Rechtsinstitut anzuwenden sind.

95 Der für die Auslegung steuerrechtlicher Normen auch hier unverändert maßgebliche **Grundsatz der nationalen Auslegung von Steuerrechtsnormen** erfordert hier eine **zweistufige Qualifikation**:

96 **Abb. 1: Prüfungsschema zweistufige Objektqualifikation**

- Auf einer **ersten Stufe** ist durch **Vergleich** zu prüfen, ob das ausländische Privatrechtsinstitut den inländischen Merkmalen des Steuertatbestands **entspricht**.  
Falls ja: Der inländische Steuertatbestand ist anzuwenden.  
Falls nein: weiter mit der zweiten Stufe.
- Geht die Vergleichsprüfung negativ aus, hat auf einer **zweiten Stufe eine Anpassung des ausländischen Privatrechtsinstituts an das deutsche Zivilrecht** zu erfolgen. Die Anpassung erfolgt unter dem Gesichtspunkt des rechtlichen Aufbaus und der wirtschaftlichen Struktur des ausländischen Privatrechtsinstituts  
Ergibt sich eine unter diesem Gesichtspunkt **vergleichbare deutsche Rechtsposition**, ist diese maßgeblich.  
Ergen sich **mehrere vergleichbare deutsche Rechtspositionen**, ist diejenige deutsche Rechtsposition maßgeblich, die zur mildesten Besteuerung führt.  
Ergibt sich **keine vergleichbare deutsche Rechtsposition**, ist der betreffende Vorgang im Inland nicht steuerbar.

97 Diese Vorgehensweise gilt sowohl für die **Subjektsqualifikation**

– z.B. die Einordnung einer ausländischen Gesellschaftsform als Körperschaft i.S.v. § 2 Nr. 1 KStG oder Personengesellschaft (sog. Typenvergleich), vgl. zu den einzelnen Merkmalen BFH v. 1.7.1992 – I R 6/92, BStBl. II 1993, 222; v. 17.5.2000 – I R 19/98, BStBl. II 2000, 619; v. 19.3.2002 – VIII R 62/00, BFH/NV 2002, 1411; v. 20.8.2008 – I R 39/07, BStBl. II 2009, 234; BMF v. 19.3.2004 – IV B 4 - S 1301 USA - 22/04, BStBl. I 2004, 411, zur LLC. –

als auch die **Objektsqualifikation**

– z.B. die Frage, ob ein nach ausländischem Zivilrecht erfolgter Erwerbsvorgang unter die inlandsbezogenen Tatbestandsmerkmale des § 3 ErbStG zu subsumieren ist, hierzu BFH v. 12.5.1970 – II 52/64, BStBl. II 1972, 462; v. 7.5.1986 – II R 137/79, BStBl. II 1986, 615. –

---