



JURISTISCHE FAKULTÄT



UNIVERSITÄT
HEIDELBERG
ZUKUNFT
SEIT 1386

Zusammenfassung der Dissertation mit dem Titel

**„Das Internationale Steuerrecht zwischen Effizienz,
Gerechtigkeit und Entwicklungshilfe“**

Dissertation vorgelegt von Matthias Valta

Erstgutachter: Prof. Dr. Ekkehart Reimer

Zweitgutachter: Prof. Dr. Dres. h.c. Paul Kirchhof

Institut für Finanz- und Steuerrecht

1. Globaläquivalenz, Demokratie, Standortwettbewerb

Das Konzept der globaläquivalenten Steuerrechtferigung hat sich als ein Schlüsselkonzept für die aufgeworfenen Fragen der internationalen Besteuerung erwiesen.

Die Globaläquivalenz stellt einen Konnex zwischen der Besteuerung in einem Staat und der Inanspruchnahme von dessen Gesamtstaatsleistung her, soweit diese nicht über die Einzeläquivalenz anderer Abgaben abgedeckt wird. Dieser Bezug von Leistung und Globalgegenleistung ermöglicht eine überzeugende internationale Steuerrechtferigung.¹

Wird dieser Bezug bis in die Gesamtbelastung sichergestellt und dem Besteuerungsanteil damit fiskalische Autonomie gewährt, wird die demokratische Rückkopplungs- und Regulativfunktion der Steuer bewahrt.² Nur wenn die Besteuerung in allen Staaten Einfluss auf die Gesamtbelastung hat, wird der Steuerpflichtige auch in allen Staaten zur demokratischen Partizipation motiviert, die über das Wahlrecht hinaus auch die Teilnahme am politischen Meinungsbildungsprozess oder als letztes Mittel die Abstimmung mit den Füßen, den Wegzug, beinhaltet.

Der Konnex zwischen Besteuerung und Inanspruchnahme der Gesamtstaatsleistung und seine demokratische Regulativfunktion lassen sich in der ökonomischen Betrachtung in einen Preisbildungs- und Wettbewerbszusammenhang übersetzen, die Äquivalenzneutralität.³ Die Steuer ist als Gütertransfer zwar ein Kostenpunkt, der Steuerpflichtige erhält aber die staatliche Gesamtleistung als Gegenleistung. Die Steuern sind damit der Preis der Gesamtstaatsleistung, soweit Einzelleistungen nicht über die Einzelpreise anderer Abgaben abgedeckt sind. Die Steuerzahlung kann zwar nicht vollständig mit privaten, freiwillig getätigten Kosten verglichen werden. So bleibt ein Wohlfahrtsverlust durch die Zusatzlast der Besteuerung. Zudem sind viele Staatsleistungen nicht über Einzelpreise bezifferbar, was eine mathematische Fundierung verhindert. Es lässt sich aber als genereller Zusammenhang feststellen, dass der staatliche Gütertransfer die Staatstätigkeit finanziert, die als Rahmenordnung dem Markt vorausgesetzt ist und im Falle des Marktversagens Abhilfe schafft.

Zudem ist das Effizienzziel im Rahmen einer zweitbesten Besteuerung nur auf die Neutralität der Besteuerung bezogen bzw. auf die gezielte Gegensteuerung nicht anderweitig zu verhindernder Verzerrungen. Die Steuerbelastung bildet von einigen Korrekturfaktoren abgesehen den Preis der staatlichen Leistungen ab und ermöglicht damit im Standortwettbewerb der Staaten eine Auswahlentscheidung.⁴ Durch diesen Zusammenhang kann der Investor seinen Standort nach der von ihm benötigten Gesamtstaatsleistung auswählen. Investitionen mit niedrigeren Infrastrukturanforderungen wird er in Ländern tätigen, die gerade den benötigten Standard bieten, das Fehlen höherer Staatsleistungen im Gegenzug aufgrund effizienten Regierens aber über niedrigere Steuern kompensieren können. Investitionen mit hohen Infrastrukturanforderungen wird er im Gegenzug in Staaten mit einem hohen Standard an Staatsleistungen allozieren und die erhöhten Steuern als Preis für die entsprechenden Staatsleistungen zahlen. Die Äquivalenzneutralität beugt damit einer überhöhten staatlichen Güterproduktion vor und übersetzt die demokratische Rückkopplung der Steuer in den Markt. Zu beachten sind jedoch Verzerrungen, die durch Sondereffekte und unterschiedliche Anteile der Verbrauchsteuerfinanzierung entstehen können.

Im Gegensatz dazu berücksichtigen die relativen Faktorneutralitäten jeweils nur die Perspektive des Ansässigkeitsstaates (Kapitalexportneutralität) oder des Quellenstaates (Kapitalimportneutralität).⁵ Wird das zu besteuernde Einkommen aber unter der Nutzung

¹ Vgl. Zweites Kapitel § 2 B. I. 2.

² Vgl. Zweites Kapitel § 2 B. I. 3.

³ Vgl. Zweites Kapitel § 3 B. II. 2. c) aa).

⁴ Vgl. Zweites Kapitel § 3 B. II. 2. c) bb).

⁵ Vgl. Zweites Kapitel § 3 B. II. 2. a).

mehrerer Staaten und ihrer Gesamtleistung erzielt, ist es unter Geltung der globaläquivalenten Steuerrechtfertigung letztlich unzureichend, wenn nur ein Staat in den Blick genommen wird. Es ist von Belang, von wo aus man in welchen Staat investiert. Allein der Blick vom Ausgangsstaat oder allein der Blick im Zielstaat genügen nicht. Wenn die Besteuerung letztlich eine Gegenleistung für die Gesamtstaatsleistungen aller berührten Staaten ist, dürfen Investitionen z.B. in die USA und ein Entwicklungsland in der Summe nicht gleich besteuert werden, da sie im Zielstaat unterschiedliche Gesamtstaatsleistungen in Anspruch nehmen. Genau so wenig dürfen alle Investitionen in das Entwicklungsland in der Summe gleich besteuert werden, ungeachtet dessen ob sie im Ausgangsstaat die Vorteile eines entwickelten Landes oder nur des benachbarten Entwicklungslandes genossen haben.

Auch wenn der Äquivalenzneutralität damit der Vorzug vor den relativen Neutralitäten gebührt, steht und fällt die Äquivalenzneutralität letztlich mit der korrekten Aufteilung der Besteuerungsanteile und der zutreffenden Bemessung der verschiedenen Korrekturfaktoren, welche die anderen Finanzierungsquellen der Staatstätigkeit neutralisieren. Werden diese falsch bemessen, verliert die Steuer den Bezug zu Staatsleistung und damit in vollem Umfang ihre Neutralität. Die relativen Neutralitäten als „zweitbeste“ Lösung beschränken sich zwar von vorneherein nur auf die Faktorexport- der Faktorimportneutralität, stellen diese aber zuverlässig sicher.

Die effizienzsteigernde Wirkung der Äquivalenzneutralität und der relativen Neutralitäten wird im Standortwettbewerb der Staaten erreicht.⁶ Dies gilt allerdings nur, wenn der globaläquivalente Konnex aus Besteuerung und Inanspruchnahme von Staatsleistungen bewahrt wird. In diesem Fall ist die zwingende hierarchische Auferlegung der Steuer gesichert: der Steuerpflichtige kann der Steuerlast nicht ausweichen, ohne die damit verbundene Gesamtstaatsleistung zu verlieren. Es ist den Steuerpflichtigen nicht möglich, „Rosinenpickerei“ zu betreiben und die Vorteile eines Hochsteuerlandes zum Preis eines Niedrigsteuerlandes zu nutzen. In diesem Fall droht statt eines effizienten Staatenwettbewerbs ein isolierter Steuerunterbietungswettbewerb, der keine Staatsleistung mehr als Bezugspunkt hat.

Es können drei Ansatzpunkte für einen Bruch des Konnexes aus Besteuerung und staatlicher Gegenleistung identifiziert werden: Steuerprivilegien, Steuergestaltung und Steuerhinterziehung.⁷ Sie werden alle durch die höhere Faktormobilität des Kapitals gegenüber den nur eingeschränkt oder nicht mobilen Produktionsfaktoren Arbeit und Boden gefördert. Das Kapital kann schnell abgezogen und neu alloziert werden, so dass es eine größere Marktmacht gegenüber den Staaten hat als die anderen Faktoren. Dadurch droht eine Umverteilung zu Gunsten der mobilen Faktoren und zu Lasten der immobileren Faktoren. Die vergleichende Untersuchung der Dividenden- und Zinsbesteuerung hat ergeben, dass sich auch innerhalb der Kapitaleinkünfte unterschiedliche Mobilitätsstufen ausgewirkt haben.⁸

Durch den differenzierten Marktdruck steigt der Anreiz für den Gesetzgeber, Kapital durch eine privilegierende Besteuerung anzuziehen und die Aufkommensverluste durch die positiven Folgen für die Wirtschaft aufzufangen.⁹ Durch diese Privilegierung können Kapitaleigner einer vollen Besteuerung ausweichen, obwohl sie weiterhin die Staatsleistungen in Anspruch nehmen. In der Folge kommt es zu einem Unterbietungswettbewerb, der eine Kompensation der Aufkommensverluste verhindert und an dessen Ende ein geringeres Niveau der Kapitalbesteuerung und eine Umverteilung von den immobilen Faktoren Arbeit und Boden auf das Kapital stehen.

Steuergestaltung ist die gezielte Verringerung der eigenen Steuerlast durch rechtliche oder

⁶ Vgl. Zweites Kapitel § 5 A.

⁷ Vgl. Zweites Kapitel § 5 B. II..

⁸ Vgl. Viertes Kapitel § 9 C. III. 2. c) bb).

⁹ Vgl. Zweites Kapitel § 5 B. II.

tatsächliche Dispositionen.¹⁰ Die Steuergestaltung ist legal, da die Anpassung des eigenen Verhaltens in der Freiheit des Einzelnen steht und die Steuererhebung an die Gesetzmäßigkeit gebunden ist. Besondere Möglichkeiten der Steuergestaltung ergeben sich aber daraus, dass das Steuerrecht vielfältige und bewegliche rechtliche Formen des privaten Wirtschaftslebens in die starren Tatbestände des öffentlichen Rechts pressen muss und die Starrheit aufgrund des Gesetzesvorbehaltes auch nur eingeschränkt durch Missbrauchsbekämpfungsvorschriften lockerbar ist. Neben einer den Gerechtigkeitsgrundsätzen entsprechenden Steuerplanung, welche den Konnex aus Besteuerung und Staatsleistung wahrt, ist folglich auch eine Steuervermeidung möglich, welche den Konnex aufbricht und so den Steuerunterbietungswettbewerb verstärkt.

Bei der Steuerhinterziehung werden Einkünften gegenüber den Steuerbehörden verschwiegen oder verdunkelt, um die Steuerbelastung zu mindern oder völlig zu vermeiden.¹¹ Die Steuerhinterziehung ist im Gegensatz zur Steuergestaltung illegal. Durch das Verschweigen oder Verdunkeln von Einkünften wird die Ausübung globaläquivalent gerechtfertigter Besteuerungsanteile verhindert und somit der Konnex aus Besteuerung und Inanspruchnahme von Staatsleistungen gebrochen.

Der Privilegierung von Einkünften und der Steuerhinterziehung ist gemein, dass sie auch das Ergebnis mangelnder Kooperation bzw. des unkooperativen Verhaltens einzelner Staaten sind. Die Privilegierung von Kapitaleinkünften oder die Verweigerung eines internationalen Informationsaustausches bringt dem defektierenden Staat nur scheinbar Vorteile. Auf die Dauer befinden sich alle Staaten in einem Gefangenendilemma, das zu einem Unterbietungswettbewerb führt. Eine Verstärkung der internationalen Kooperation und eine rechtliche Verfestigung einer Pflicht zur Kooperation würden in diesen Bereichen die internationale zwingende hierarchische Auferlegung der Steuer fördern.

Das Problem der Steuergestaltung ist dem freiheitlich-rechtstaatlichen Steuerrecht immanent und kann daher nicht vollständig gelöst werden. Es kann nur durch eine Verbesserung und internationale Abstimmung der Missbrauchsvermeidungsnormen beschränkt werden. Diese Maßnahmen müssen allerdings die vertikalen Gerechtigkeitsvorgaben der Besteuerung, insbesondere das Leistungsfähigkeitsprinzip beachten. Zudem muss bei jeder Ergänzung der Normen darauf geachtet werden, dass die neue Norm nicht mehr Umgehungsmöglichkeiten eröffnet als sie schließt und dass das Steuerrecht nicht infolge Verkomplizierung ineffizient wird.

Näher zu prüfen sind daher Lösungen, die Anreizstrukturen zur Kooperation des Steuerpflichtigen aber auch der Staaten untereinander setzen. Interessante Ansätze bieten Steuerabzüge, die den Steuerpflichtigen ökonomisch zur Erklärung zwingen (vgl. z.B. das schweizerische Modell der Verrechnungssteuer)¹² und durch ein Clearingverfahren die Aufkommensinteressen von Quellen- und Ansässigkeitsstaaten vereinen (vgl. z.B. die EU-Zinsrichtlinie).¹³

2. Zahlungsbilanz, Quellenbesteuerung und Wohlfahrtssaldo

Die Zahlungsbilanz mit ihren Kehrbilanzen Kapitalbilanz und Leistungsbilanz sind ein wichtiges Analyseinstrument, um die Auswirkungen von Besteuerungsrechten zu beurteilen.¹⁴

Die Leistungsbilanz erfasst Leistungsbeziehungen im Sinne grenzüberschreitender Faktoreinkommen und erlaubt damit direkte Aussagen über die tatsächlichen Faktorströme zwischen den Staaten.

¹⁰ Vgl. ebd.

¹¹ Vgl. ebd.

¹² Vgl. *M. Valta*, Staatenkooperation und Persönlichkeitsschutz – Informationsaustausch und Bankgeheimnis im Internationalen Steuerrecht, in A. Schneuwly, Aktuelle Regulierungsformen an der Schnittstelle zwischen Wirtschaft und Recht, 2011, S. 195, 203, 205.

¹³ Art. 10 Abs. 2 RL 2003/48/EG; näher zum Clearingverfahren beim Ausblick, siehe unten Fünftes Kapitel § 11 B. III.

¹⁴ Vgl. Zweites Kapitel § 3 A. IV und Viertes Kapitel § 8 D. II.

Der Außenhandel mit Gütern als erste Untergruppe erfasst die in Waren und Dienstleistungen gespeicherten Faktorleistungen und damit die zu steuernden Faktoreinkommen. Der Gewinn wird aufgrund der Betriebstättenschwelle in der Regel exklusiv im Ansässigkeitsstaat besteuert. Die Größe der Faktorströme ist jedoch in den Fällen eines Quellenbesteuerungsrechts auf unternehmerische Tätigkeiten sowie den gesondert aufgeführten Lizenzgebührenzahlungen von Belang.

Die Erwerbs- und Vermögenseinkommen als zweite Untergruppen enthalten die Einkommen aus grenzüberschreitender abhängiger Beschäftigung sowie die Einkommen aus grenzüberschreitenden Kapitalanlagen (Zins- und Dividendenzahlungen), so dass direkte Rückschlüsse für die Quellenbesteuerung nach Art. 15 MA und Art. 10 und 11 MA möglich sind.

Die Kapitalbilanz trifft Aussagen über den Finanzierungsbedarf einer Volkswirtschaft. Sie gibt Aufschluss über die Häufigkeit, mit der ein Land Ansässigkeitsstaat des Schuldners oder des Gläubigers ist. Bei Kapitalbilanzdefiziten muss Kapital importiert werden, so dass das Land in der Regel Ansässigkeitsstaat des Schuldners und damit in einem DBA Quellenstaat ist. Bei Kapitalbilanzüberschüssen wird Kapital exportiert, so dass das Land in der Regel Ansässigkeitsstaat des Gläubigers und damit in einem DBA Ansässigkeitsstaat ist. Die Kapitaleinkünfte selbst ergeben sich nicht direkt aus der Kapitalbilanz, sondern aus der Leistungsbilanz.

Die Zahlungsbilanz ermöglicht folglich Aussagen, wie die Besteuerungsrechte ausgestaltet sein müssen, um ein bestimmtes Aufkommensverhältnis für beide Staaten zu erreichen. Sie trifft aber keine Aussagen darüber, in welchem Maße den beteiligten Staaten ein Anteil zusteht. Die Festlegung von Quellen- und Ansässigkeitsbesteuerungsanteilen ist daher grundsätzlich von der Zahlungsbilanz unabhängig. Zu stark vereinfachend wäre es auch, eine generell-abstrakte Aufteilung festzusetzen (z.B. hälftig) und diese dann über die Zahlungsbilanzanalyse zur Bemessung aller Quellenbesteuerungsanteile zu nutzen. Denn die Verteilung der Besteuerungsanteile ist aus der Besteuerung selbst globaläquivalent zu rechtfertigen, nicht ergebnisorientiert. Im Rahmen der durch die Globaläquivalenz eröffneten Bandbreite kann die Zahlungsbilanzanalyse in den bilateralen Abkommensverhandlungen aber zur Sicherstellung der prozeduralen Gegenseitigkeit genutzt werden.

Die Zahlungsbilanz kann in einem Ausnahmefall zur Bemessung der Besteuerungsanteile der Staaten genutzt werden. Wenn zwischen zwei Staaten ausgeglichene Faktorströme bestehen, kann auf Quellenbesteuerungsrechte verzichtet oder diese beschränkt werden, da der Verzicht durch die gegenseitige Ansässigkeitsbesteuerung annähernd verteilungsneutral wieder ausgeglichen wird. Durch die Stärkung der Ansässigkeitsbesteuerung wird im Grunde zwar nur die Kapitalexportneutralität sichergestellt. Die Äquivalenzneutralität fällt jedoch mit der Kapitalexportneutralität zusammen, wenn beide Staaten ein vergleichbares Besteuerungsniveau aufgrund eines vergleichbaren Umfangs der Staatstätigkeit haben. Der Wegfall der Compliance-Kosten der Quellenbesteuerung wiegt die geringen Wohlfahrtsverluste durch die Detailunterschiede auf. Somit kann die Zahlungsbilanzanalyse dazu genutzt werden, um Länderbeziehungen zu identifizieren, in denen Quellenbesteuerungsrechte verteilungsneutral auf Gegenseitigkeit reduziert werden können.

Vor diesem Hintergrund lässt sich die Betonung der Quellenbesteuerung in dieser Arbeit und allgemein in der steuerwissenschaftlichen Forschung mit dem OECD-Abkommen und der Abkommenspraxis zwischen entwickelten Ländern versöhnen. Zwischen entwickelten Ländern führt eine Reduktion der Quellenbesteuerungsrechte und eine Betonung der Ansässigkeitsbesteuerung in der Regel zu einer im Ergebnis gerechten und effizienten Verteilung der Besteuerungsanteile.¹⁵ Die Einhaltung der aufgeführten Bedingungen sollten aber im Einzelfall jedes Vertragsschlusses für die spezifische Länderbeziehung geprüft

¹⁵ Vgl. Drittes Kapitel § 6 B. III.

werden.

Zwischen entwickelten Ländern und Schwellen- sowie Entwicklungsländern sind diese Bedingungen in der Regel nicht gegeben. Daher sind in diesen Beziehungen ausreichende Quellenbesteuerungsanteile mit fiskalischer Autonomie notwendig, über welche die Quellenstaaten ihren globaläquivalenten Aufkommensanteil erhalten und ihre Gesamtstaatsleistung in der Belastung ihres Anteils abbilden können. Eine solche Ausgestaltung stellt den Normalfall einer gerechten und effizienten Konkurrenzordnung dar. Die Reduktion der Quellenbesteuerung und der Übergang zur Ansässigkeitsbesteuerung ist die zu rechtfertigende Ausnahme, auch wenn die Dominanz des OECD-MA das Gegenteil suggerieren mag. Für die Abkommensverhandlungen zwischen entwickelten Länder und Entwicklungsländern sollte das OECD-MA daher nicht unmodifiziert zu Grunde gelegt werden, für die Abkommensverhandlungen zwischen entwickelten Ländern kann es hingegen als direkte Verhandlungsgrundlage verwendet werden.

3. Steuerliche Entwicklungshilfe und Gerechtigkeit

Der Begriff Entwicklung sowie die Unterschiede zwischen entwickelten Ländern und Entwicklungsländern sind sehr stark wertungs offen. Im Sinne der modernen Entwicklungstheorie und der Grundsätze internationaler Gerechtigkeit John Rawls'' wird als Entwicklungsbegriff in dieser Arbeit die Befähigung eines Landes zur eigenständigen Besorgung der eigenen Angelegenheiten verwendet.¹⁶ Eine entwicklungsethische Pflicht zur Hilfeleistung besteht folglich nur, wenn die Länder von ungünstigen Umständen belastet sind und zu einer eigenständigen Problemlösung nicht in der Lage sind. Die Hilfeleistungspflicht geht auch nur so weit, dass die Entwicklungsländer zur Eigenständigkeit befähigt werden. Auf diese Weise wird sichergestellt, dass Pflicht und Verantwortlichkeit nicht getrennt werden und der Legitimationszusammenhang des Entwicklungslandes nicht durch goldene Zügel unterbrochen wird.

Die Untersuchung hat ergeben, dass die Unterentwicklung nicht spezifisch steuerrechtlich bekämpft werden kann.¹⁷ Insbesondere hat sich die These eines Kapitalmangels nicht bestätigt, so dass eine Beeinflussung der Kapitalallokation mittels des internationalen Steuerrechts als Mittel der Entwicklungshilfe nicht erfolversprechend ist. Die weder empirisch bestätigte noch widerlegte Prebisch-Singer-These warnt vor einer einseitigen Spezialisierung auf Primärgüter durch Entwicklungsländer. Die gebotene Diversifizierung der Wirtschaftsstruktur auch gegen die Marktkräfte liegt in der individuellen Abwägung des Entwicklungslandes und kann aus internationalsteuerlicher Sicht nicht spezifisch über das Aufkommensinteresse hinaus gefördert werden.

Das hier gebrauchte enge Verständnis der Entwicklungshilfe hat den Vorteil, den analytischen Blick von der letztlich als Subvention verstandenen Entwicklungshilfe auf die entwicklungsfördernden Grundsätze internationaler Besteuerungsgerechtigkeit zu lenken, welche die Entwicklungsländer in der Verhandlungssituation nicht erbeten müssen, sondern einfordern können.

Einer dieser Grundsätze internationaler Gerechtigkeit ist, dass hinreichende Quellenbesteuerungsrechte gegenüber Entwicklungsländern geboten sind und auch generell den Regelzustand internationaler gerechter und effizienter Besteuerung darstellen. Ab einer Mindesterheblichkeitsschwelle muss nicht die Quellenbesteuerung, sondern der Verzicht auf diese oder deren Beschränkung gerechtfertigt werden. Dies ist im asymmetrischen Verhältnis von entwickelten Ländern und Entwicklungsländern kaum möglich.

Ein zweiter für Entwicklungsländer wichtiger Grundsatz ist die fiskalische Autonomie des Quellenbesteuerungsanteils und deren Effektivierung im Standortwettbewerb. Die

¹⁶ Vgl. Zweites Kapitel § 4 A.

¹⁷ Vgl. Zweites Kapitel § 4 A. I. 2.

Entwicklungsländer können ihre schlechteren Infrastrukturbedingungen in der Gesamtsteuerbelastung abbilden und damit um Investitionen werben, denen diese Infrastrukturbedingungen genügen. Die Anrechnungsmethode, welche die fiskalische Autonomie nicht bewahrt, ist daher im Verhältnis zu Entwicklungsländern abzulehnen, oder um eine Anrechnung fiktiver Quellensteuern in Form des „matching credit“ bis zur Höhe des Quellenbesteuerungsrechts zu ergänzen.¹⁸ Die Kritik aus den entwickelten Ländern, die Anrechnung fiktiver Quellensteuern sei eine Subvention, trifft folglich nur für den „tax sparing credit“ und einen „matching credit“ über die Begrenzung des Quellenbesteuerungsrechts hinaus zu. Diese Kritik darf nicht generell auf alle Formen der Anrechnung fiktiver Quellensteuern übertragen werden.

Eine Beachtung dieser Grundsätze ermöglicht den Entwicklungsländern eine faire Teilnahme am Standortwettbewerb der Staaten und somit eigenverantwortete und eigenständige Entwicklungsmöglichkeiten. Vor der Gewährung von Krediten oder Finanzhilfen sollte daher die Kontrolle der gerechten Ausgestaltung der steuerlichen Konkurrenzordnung stehen.¹⁹ Ansonsten besteht die Gefahr, dass man in einem ersten Schritt dem Entwicklungsland nachhaltig zufließendes Geld zur selbstbestimmten Verwendung steuerlich vorenthält, um es diesem in einem zweiten Schritt in kurzlebige Finanzhilfen mit goldenen Zügeln zu gewähren.

Über die Herstellung gerechter steuerlicher Beziehungen hinaus verbleibt aber auch Raum für „echte“ Entwicklungshilfe zur Selbsthilfe. Die Steuersysteme und -verwaltungen der Entwicklungsländer sind durch mangelnde Ausstattung, fehlendes Wissen und Korruption von Ineffektivität und Ineffizienz betroffen. Politik- und Verwaltungsberatung und die Arbeit am UN-Musterabkommen samt zugehörigem Handbuch spielen daher eine wichtige Rolle, um die Entwicklungsländer zur vollen Ausschöpfung ihrer Besteuerungsanteile zu befähigen.²⁰ Durch die Effizienzsteigerung können die Entwicklungsländer zudem qualifiziertes Personal zur Verhandlung von Doppelbesteuerungsabkommen freistellen. Aufgrund des hohen Aufwands der Abkommensverhandlung sollte aber die Optimierung der unilateralen Konkurrenzordnung vorrangig sein.

4. Ersatz (fehlender) Hierarchien durch den Markt

Einen wesentlichen Anteil am „Erfolgsgeheimnis“ oder –um auf die Einleitung zurückzukommen– „Wunder“ des internationalen Steuerrechts hat die Ersetzung fehlender oder unvollständiger Hierarchien durch den Markt. Dies soll an der Verrechnungspreiskontrolle als dominierendes Modell der Erfolgsabgrenzung und dem Erfolg der Musterabkommen in der differenzierten Abkommenspraxis erläutert werden.

a. Erfassung von Einheitsunternehmen durch Verrechnungspreise

In der organisationsökonomischen Theorie und der abkommensrechtlichen Praxis lassen sich mit dem Markt und der Hierarchie des Unternehmens zwei Institutionen zur weltweiten Arbeitsteilung beobachten.²¹ Grundsätzlich kann jede Leistung entweder extern über den Weltmarkt oder intern innerhalb eines multinationalen Unternehmens bzw. einer multinationalen Unternehmensgruppe erbracht werden. Die Ausschaltung marktmäßiger Transaktionen innerhalb der Hierarchie des Unternehmens hat den Nachteil der fehlenden Information durch Marktpreise, aber dafür je nach den Umständen überwiegende Transaktionskostenvorteile, z.B. durch den Verzicht auf Feilschen, Informationsgleichgewicht und den Ausschluss opportunistischen Verhaltens. Das Steuerrecht muss diese

¹⁸ Vgl. Drittes Kapitel § 7 B. I. 2. b).

¹⁹ So auch *P. Pistone*, *Tax Treaties with Developing Countries: A Plea for New Allocation Rules and a Combined Legal and Economic Approach*, in *M. Lang et al.*, *Tax Treaties: Building Bridges between Law and Economics*, 2010, S. 413, 440.

²⁰ Vgl. Zweites Kapitel § 4 B. III.

²¹ Vgl. Zweites Kapitel § 3 A. III.

Organisationsentscheidung achten und möglichst organisationsneutral sein, wie es auch das Anliegen der Kapitaleignerneutralität ist.²²

Die Besteuerung der multinationalen Hierarchie birgt dadurch die besondere Herausforderung, das Ergebnis anhand der verschiedenen Unternehmenseinheiten territorial abzugrenzen, ohne dabei direkt auf Marktpreise zurückgreifen zu können. Als Marktpreise stehen nur der erste Ausgangsumsatz an hierarchiefremde Dritte und ggf. ein Eingangsumsatz von hierarchiefremden Dritten zur Verfügung.

Die vorherrschende Methode des Fremdvergleichs wählt nun den kontraintuitiven Weg, die einheitliche Hierarchie mit ihren von Markt verschiedenen Transaktionskosten und -vorteilen in ein vergleichendes oder fiktives Raster von Marktpreisen zu pressen.²³ Dies erscheint verfehlt, da innerhalb der Hierarchie ja gerade Marktferne herrscht und Marktpreise die spezifischen Transaktionskostenvorteile und -nachteile der Hierarchie nicht erfassen können. Da die Hierarchie aber selbst über ihre Eingangs- und Ausgangsumsätze Teil des Marktes ist, bilden sich die spezifischen Hierarchievorteile auch in den Marktpreisen ab.²⁴ Solange die betroffenen Leistungen also nicht nur innerhalb von Hierarchien, sondern auch auf dem Markt erbracht werden können, da die Hierarchievorteile durch Marktvorteile eingestellt werden können, erlaubt der Fremdvergleich eine mittelbare aber genaue Bewertung der Hierarchievorteile über den Marktpreis.

Können die betroffenen Leistungen aber nicht außerhalb von Hierarchien erbracht werden, fehlt es an heranziehbaren Marktpreisen. Die transaktionsbasierten Methoden fangen dies in gewissem Maße durch Umrechnungen vor- oder nachgelagerter Leistungen auf. Dadurch wird zunehmend der Bereich des Fremdvergleichs verlassen, insbesondere bei den weitergehenden transaktionsorientierten Methoden. Die verbleibende Orientierung ist dennoch wertvoll, auch wenn *Schön* zuzustimmen ist, dass die Grenzen des Fremdvergleichsbezugs offen angesprochen und reflektiert werden müssen, um auch in Grenzbereichen zumindest eine analytisch fundierte und rationalisierbare Erfolgsabgrenzung zu bewirken.²⁵

b. Musterabkommen und Gegenseitigkeit

Das Steuerrecht ist als Eingriffsrecht im Verhältnis Staat-Bürger hierarchisch und in dieser Hierarchie lassen die Staaten nur ungern Mithierarchen zu; das Steuerrecht gehört zum geschützten Kernbestand der Souveränität. Die Koordination der Steuerrechtsordnungen erfolgt daher nicht durch eine weitere Hierarchie im Sinn eines Weltstaates oder eine Weltsteuerregierung. Nur im Rahmen der EU gibt es koordinierendes Metarecht, wenn auch aufgrund des Einstimmigkeitserfordernisses der Art. 114 Abs. 2, Art. 115 AEU in nur sehr beschränktem Umfang.

Die Doppelbesteuerungsabkommen erreichen die Koordination außerhalb einer Hierarchie durch die bilaterale Aushandlung auf Gegenseitigkeit. Als Gegenseitigkeit wird hier nicht die inhaltliche Symmetrie verstanden,²⁶ sondern die gegenseitige Aushandlung als prozedurales Element und die gegenseitige inhaltliche Anpassung als materielles Element.

Die prozedurale Gegenseitigkeit sichert ein Mindestmaß an Vertragsgerechtigkeit.²⁷ Auch wenn das Verhandlungsungleichgewicht groß sein mag, hat jeder Staat die Alternative einer unilateralen Lösung und kann die Verhandlungen abbrechen, wenn für ihn die Kosten den Nutzen übersteigen. Da der Vertragsschluss beiden Staaten die Vorteile der Abkommensform und Netzwerkvorteile gewährt, besteht für beide Staaten ein Anreiz zum Abschluss eines Vertrages.

²² Vgl. Zweites Kapitel § 3 B. II. 2. b).

²³ Vgl. Viertes Kapitel § 9 B. II. 1. b) aa).

²⁴ Vgl. Viertes Kapitel § 9 B. II. 1. b) aa) 1. d) aa) (2) (b).

²⁵ Vgl. Viertes Kapitel § 9 B. II. 1. b) aa) 1. d) aa) (2) (c).

²⁶ Vgl. dazu *E. Reimer*, Transnationales Steuerrecht, in C. Möllers/A. Voßkuhle/C. Walter, Internationales Verwaltungsrecht, 2007, S. 181, 188 Fn. 19.

²⁷ Vgl. Viertes Kapitel § 8 B. I. 1 und 5. a).

Dass ungleiche Verhandlungsgewichte diese Vertragsgerechtigkeit beeinträchtigen, ist Gemeinplatz des zivilrechtlichen Vertragsrechts. Die Abkommenspolitik der USA mit ihrer Betonung der Ansässigkeitsbesteuerung und insbesondere dem autonomiefeindlichen Beharren auf der Anrechnungsmethode mag man als Beispiel dafür sehen. Die untersuchte Abkommenspraxis zeigt aber, dass stärkere Verhandlungspartner auch auf die Belange der schwächeren Rücksicht nehmen, auch bzw. gerade wenn sie nicht völlig uneigennützig sondern zu Gunsten ihrer Exportwirtschaft handeln. Entwicklungs- und Schwellenländer haben durch ihre bestehende oder zu erwartende (export)wirtschaftliche Bedeutung daher keine völlig unbedeutende Verhandlungsposition.²⁸ Bei sehr schwach entwickelten „least developed countries“ ist wie bereits dargelegt die Entwicklungshilfe zum Aufbau eines nationalen Steuersystems vorrangig.

Während eine hierarchische Aushandlung einen Gesamtkompromiss unter allen Staaten erfordert und jeder Staat beim Einstimmigkeitserfordernis eine Veto-Position hat, bedarf es im Netzwerk bilateraler Doppelbesteuerungsabkommen nur eines Netzwerks an Einzelkompromissen, die durch die spezifische Anpassbarkeit an die Vertragsbeziehung und die generellen Abkommensanreize erleichtert werden. Institutionenökonomisch gewendet: eine hierarchische Festlegung scheitert an der Vielzahl von Informationen und Interessen in den einzelnen Staatenbeziehungen, die von den bestehenden metastaatlichen Institutionen nicht hinreichend erfasst und abgebildet werden können. Das Netzwerk der Doppelbesteuerungsabkommen ermöglicht hingegen eine marktmäßige Informationsgewinnung und Anpassung. Jeder Staat gibt in seinen Abkommensverhandlungen seine Informationen und Interessen an den Partner weiter, so dass sie sich an das für sie beste Ergebnis annähern.

Die marktmäßige Aushandlung verschiedener Doppelbesteuerungsabkommen bringt allerdings hohe Transaktionskosten bei der Verhandlung und bei der Anwendung mit sich. Diese Transaktionskostenprobleme werden durch eine indirekte Teilhierarchisierung über die Musterabkommen gelöst, die auch schon als „Entstaatlichung“ beschrieben wurde.²⁹ Die Musterabkommen und ihre offiziellen Kommentare und Handbücher erleichtern die Aushandlung und rationalisieren sie über die Bereitstellung von Ausgangspositionen und die Aufzeigung von Rechtfertigungs- und Argumentationslasten. Zudem senken sie auch die Anwendungskosten der Doppelbesteuerungsabkommen über die Möglichkeit einer autonomen einheitlichen Abkommensauslegung und sie erhöhen über ihre Kompatibilisierungsleistung die Netzwerkfunktionalität und damit die positiven Netzwerkeexternalitäten.

Die Musterabkommen selbst haben allerdings keine hinreichende demokratische Legitimation.³⁰ Auch wenn die Musterabkommen selbst hierarchische Wirkung haben, muss bei der Auswahl zwischen den Regelungen verschiedener Musterabkommen ein marktmäßiger Wettbewerb erhalten bleiben. Dies gilt insbesondere angesichts der verschiedenen Zielrichtungen und Interessen der Musterabkommen. So muss ein Diskurs und Markt zwischen den verschiedenen Musterabkommen und ihren Festlegungen, insbesondere dem OECD-MA und dem UN-MA möglich sein, und sollten auch die Musterabkommen bei Bedarf selbst Alternativnormen zur Verfügung stellen.

5. Netzwerkfunktionalität

Die Doppelbesteuerungsabkommen weisen eine bemerkenswerte Netzwerkfunktionalität³¹

²⁸ Vgl. *J. Höfer*, Deutsche Doppelbesteuerungsabkommen, in *Unternehmen Steuern*, Festschrift für Hans Flick, 1997, S. 805, 808.

²⁹ Vgl. *E. Reimer*, Transnationales Steuerrecht, in *C. Möllers/A. Vosskuhle/C. Walter*, Internationales Verwaltungsrecht, 2007, S. 181, 187.

³⁰ Vgl. Viertes Kapitel § 8 C. III. 1.

³¹ Wegweisend dazu *E. Baistrocchi*, The Use and Interpretation of Tax Treaties in the Emerging World: Theory and Implication, *British Tax Review* 2008, S. 352 ff.

auf, die sie trotz ihrer bilateralen und binären Struktur zur Bewältigung von Dreieckskonstellationen befähigt.

Das Schlüsselkonzept für die Beherrschung von Dreieckskonstellationen ist die Ansässigkeitsbesteuerung als treuhänderische Besteuerung.³² Die Ansässigkeitsbesteuerung basiert auf einer typisierten Quellenzuordnung, die teilweise durch eine konkrete Quellenanknüpfung widerlegt werden kann. Wird eine Besteuerung folglich an die Ansässigkeit geknüpft, bedeutet dies nicht, dass der Ansässigkeitsstaat diese Besteuerung im Ergebnis auch selbst wahrnimmt. Es kann sein, dass ein Dritt-Quellenstaat ihm gegenüber in einem anderen Abkommensverhältnis ein „besseres“ Besteuerungsrecht geltend machen kann, z.B. eine konkretere Quellenzuordnung oder eine nach der „tie-breaker“-Regel überlegene Ansässigkeit.

Dieses Konzept gilt nicht nur für die Ansässigkeitsbesteuerung des Steuerpflichtigen, wie sie insbesondere die Auffangklausel in Art. 21 MA vorsieht. Die passiven Einkünfte in Art. 10-12 MA sehen jeweils eine Quellenbesteuerung im Ansässigkeitsstaat des Schuldners vor. Auch diese Quellenansässigkeitsbesteuerung hat treuhänderische Funktionen, da der Quellenansässigkeitsstaat einem anderen Quellenstaat mit konkreter Zuordnung (z.B. Betriebsstätte) einen entsprechenden Besteuerungsanteil belassen muss.³³

Für die Abkommensverhandlung ist daher nicht nur die Rechtfertigung eigener Besteuerungsanteile wichtig, im Rahmen der Dreiecksfunktionalität müssen bei jeglicher Ansässigkeitsanknüpfung auf Ansässigkeitsstaats- wie Quellenstaatsseite auch treuhänderische Besteuerungsanteile mitbedacht und vorgesehen werden.

Eine weitere bemerkenswerte Netzwerkleistung der Doppelbesteuerungsabkommen liegt in ihrer Kompatibilisierungsfunktion zwischen dem System der streng-territorialen und der doppelt territorialen Besteuerung.³⁴ Ein streng-territorial besteuender Staat kann in den Abkommen abgebildet werden, indem er in der „Ansässigkeitsrolle“ eine unbeschränkte Freistellung gewährt. Das Interesse des Ansässigkeitsstaats an einem zweiten Besteuerungszugriff neben dem streng-territorial steuernden Staat kann schließlich durch das Bestimmen entsprechender Quellenbesteuerungshöchstgrenzen gelöst werden, die insbesondere bei den passiven Einkünften Standard sind.

6. Sekundäres Abkommensrecht

Der Erfolg der prozeduralen Gegenseitigkeit und die mit ihr verbundenen Marktvorteile zeigt sich auch in der zunehmenden Verbreitung der Advance Pricing Agreements (APAs), welche den marktbezogenen Fremdvergleich rationalisieren und die rechtlichen Bestimmtheits- und Vertrauensschutzbedenken beheben.³⁵ Auf Basis des Art. 25 Abs. 3 MA werden auch abstrakte Konsultationsvereinbarungen zu anderen Rechtsfragen abgeschlossen.³⁶

Eine Weiterentwicklung dieses Erfolgsmodells des „Abkommens im Abkommen“ würde dem Problem des „treaty override“ begegnen. Anstatt im nationalen Recht unter Berufung auf einen ungeschriebenen Missbrauchsvorbehalt einseitig Maßnahmen zu treffen, könnten gestufte Notifizierungs-, Zustimmungs- und gemeinsame Rechtssetzungsverfahren eine sinnvolle Eingrenzung des Missbrauchsvorbehalts bewirken und durch die gegenseitige Abstimmung die Hauptaufgabe der DBA, die Beseitigung der Doppelbesteuerung, absichern.³⁷ Zugleich verspricht eine institutionalisierte Zusammenarbeit bei der Ausfüllung der Vertragsbestimmungen eine effektivere Missbrauchsbekämpfung.

³² Vgl. u.a. oben Drittes Kapitel § 7 A. II. 2 und Viertes Kapitel § 9 J. II.

³³ Vgl. oben Viertes Kapitel § 9 C. III. 2. b) und Viertes Kapitel § 9 C. IV. 3. b).

³⁴ Vgl. oben Viertes Kapitel § 8 C. III. 2. c) bb).

³⁵ Vgl. oben Viertes Kapitel § 9 B. II. 1. b) aa) (3).

³⁶ Vgl. oben Viertes Kapitel § 8 B. I. 3. b).

³⁷ Vgl. oben Viertes Kapitel § 8 B. I. 5. b).

7. Die Methodenwahl

Entsprechend dem Postulat fiskalischer Autonomie und der Äquivalenzneutralität ist die Aufteilung der Bemessungsgrundlage die Methode der Wahl, gefolgt von der Anrechnungsmethode, sofern diese mit einer Anrechnung fiktiver Quellensteuern in Form des „matching credit“ bis zur Höhe einer immer festzulegenden Quellensteuerbegrenzung ergänzt wird. Nachrangig folgen die reine Anrechnungsmethode, die Freistellungsmethode und die Abzugsmethode. Der Vorzug der Aufteilung der Bemessungsgrundlage ist jedoch aufgrund der Verzerrungen der Äquivalenzneutralität eingeschränkt, so dass letztlich in der Praxis die Anrechnungsmethode mit „matching credit“ äquivalent ist und zudem den Vorzug bestehender Erprobung hat.

Zwischen entwickelten Ländern mit ähnlichem Besteuerungsniveau und vergleichbarer Gesamtstaatsleistung genügt in der Regel die Anrechnung. Der Anrechnung fiktiver Quellensteuern bedarf es unter diesen Umständen nicht, da keine unterschiedlichen Besteuerungen abgebildet werden müssen. Im Verhältnis entwickelter Länder zu Entwicklungsländern bleibt es aber bei der obigen Reihenfolge. Die Freistellungsmethode ist zwar für die Entwicklungsländer vorteilhaft, bringt mangels Aufteilung der Besteuerung aber in der Regel Wohlfahrtsverluste mit sich. Sie kann nur bei Einkünften erwogen werden, bei denen ein Staat einen weit überwiegenden Leistungsbeitrag aufweist (z.B. Besteuerung Einkünfte aus unbeweglichem Vermögen, bei der Miete allerdings problematisch).

8. Internationale Besteuerung und Leistungsfähigkeit

Die Besteuerung nach der internationalen Leistungsfähigkeit ist ein immer noch nicht befriedigend gelöstes Gebot der Gerechtigkeit. Eine umfassende Verantwortlichkeitszuordnung fehlt. Auch Normen zur Verhinderung einer doppelten Aufwandsnichtberücksichtigung lassen sich nur vereinzelt finden.³⁸ Hier besteht Ergänzungsbedarf im Abkommensrecht.

Zur Sicherstellung der leistungsfähigen Besteuerung kommen zwei Modelle in Betracht. Erstens könnte die Aufgabe entsprechend der bestehenden faktischen Aufteilung dem Ansässigkeitsstaat zugewiesen werden, da dieser die wirtschaftlichen und persönlichen Verhältnisse des Steuerpflichtigen auf seinem Staatsgebiet leicht ermitteln kann und in der Regel ein Großteil der Einkünfte dort erzielt wird.³⁹ Eine solche Berücksichtigung über den Besteuerungsanteil des Ansässigkeitsstaats hinaus führt aber zu einer Minderbesteuerung zu Gunsten der Quellenstaaten, die entsprechend mehr besteuern können. Die Quellenstaaten müssen den Ansässigkeitsstaat folglich für seine Aufgabe mit einem größeren Besteuerungsanteil entschädigen. Diese Loslösung von der globaläquivalenten Steuerrechtfertigung verletzt allerdings die Äquivalenzneutralität und kann den wechselnden Umfang der Abzügegewährung nur typisierend erfassen. Eine rechtssichere Verfestigung einer solchen Verantwortungszuweisung in den Doppelbesteuerungsabkommen wäre allerdings bereits ein großer Fortschritt zur heutigen nur unzureichend geregelten Situation.

Das zweite Modell besteht in einer fraktionierten Besteuerung, wie sie der Aufteilung der Bemessungsgrundlage inhärent ist und auch gesondert in jüngerer Zeit diskutiert wird.⁴⁰ Jeder besteuerte Staat würde demnach nach dem Nettoprinzip besteuern und auch anteilig die persönlichen Abzüge gewähren. Dieses Modell hat den Vorteil der großen Genauigkeit und der Wahrung der absoluten Staatsneutralität. Der Nachteil liegt im großen Aufwand, insbesondere bei betragsmäßig geringen Quellenbesteuerungen. Dieser Aufwand ließe sich aber durch internationale Kooperation senken. So ist eine internationale vereinfachte Hilfsbemessungsgrundlage denkbar, mit deren Hilfe die Staaten im Informationsaustausch die

³⁸ Vgl. Viertes Kapitel § 9 L.

³⁹ Vgl. Drittes Kapitel § 6 A. II. 1. a).

⁴⁰ Vgl. Drittes Kapitel § 6 A. II. 1. b).

Summe der weltweiten Einkünfte und den jeweiligen Anteil der Staaten bestimmen. Die tatsächliche Besteuerung würde auf der nationalen Bemessungsgrundlage beruhen, lediglich die Abzüge würden nur anteilig entsprechend der Ergebnisse des Informationsaustausches gewährt.

9. Die Rechts- und Abkommenspraxis

Die Analyse der unilateralen Konkurrenzordnungen zeigt, dass nur 5 % der Staaten von sich aus keinerlei Maßnahmen zur Beseitigung der Doppelbesteuerung vornehmen.⁴¹ Bedenkt man, dass auch diese Staaten in der Regel Doppelbesteuerungsabkommen abschließen, lässt sich ein annähernd alle Länder umfassenden faktischer Konsens feststellen, dass die Doppelbesteuerung vermieden oder zumindest gemildert werden soll. Entsprechend der unilateralen Untersuchung gibt es für eine vollständige Beseitigung der Doppelbesteuerung immerhin einen Konsens von ca. zwei Dritteln aller Staaten der Welt, darunter alle wichtigen Wirtschafts- und Handelsnationen.

Die empirische Betrachtung der Abkommenspraxis zeigt aber, dass stärkere Verhandlungspartner auch auf die Belange der schwächeren Rücksicht nehmen, auch bzw. gerade wenn sie nicht völlig uneigennützig sondern zu Gunsten ihrer Exportwirtschaft handeln. Entwicklungs- und Schwellenländer haben durch ihre bestehende oder zu erwartende (export)wirtschaftliche Bedeutung keine völlig unbedeutende Verhandlungsposition⁴² und können dies ausweislich der empirischen Untersuchung über die Vertragsform erkennbar in die Abkommenspraxis einbringen. So weisen die rezipierten Untersuchungen eine breite Verwendung des UN-MA aus, das durch eine Stärkung der Quellenbesteuerung den Interessen der Entwicklungsländern entgegenkommt. Auch die eigene Untersuchung ausgewählter Abkommensbeziehungen weist durchgehend eine Stärkung der Quellenbesteuerung im Verhältnis zu Entwicklungsländern auf.

Sehr schwach entwickelte „least developed countries“, an denen auf absehbare Zeit kaum wirtschaftliche Interessen bestehen, können diesen Vorteil natürlich nicht in Anspruch nehmen. Bei diesen Ländern ist der Abschluss von Doppelbesteuerungsabkommen allerdings auch nicht erste Priorität, da in aller Regel erst ein funktionierendes Steuer- und Steuerverwaltungssystem aufgebaut werden muss. Hier sollte Entwicklungshilfe in Form von Politik- und Verwaltungsberatung im Vordergrund stehen.⁴³

Bedauerlich ist, dass die Idealmethode der von Schanz'schen Bemessungsgrundlagenaufteilung keinen Eingang in die Abkommenspraxis gefunden hat. Hier muss man aber bedenken, dass die Anrechnungsmethode ggf. mit Anrechnung fiktiver Quellensteuern oder die Freistellungsmethode in spezifischen Abkommensverhältnissen und je nach Einkunftsart der Aufteilung der Bemessungsgrundlage recht nahe kommt. Hinzu kommt die Praxis, nur die passiven Einkünfte der Höhe nach aufzuteilen. Die Neueinführung einer Methode ist hingegen mit hohen Transaktionskosten und entsprechenden Unsicherheiten verbunden.⁴⁴

Der Fall des gekündigten DBA Brasilien lenkt den Blick auf den Umstand, dass sich die Bedingungen im Laufe der Zeit ändern können, insbesondere wenn Entwicklungsländer zu Schwellenländern werden und sich die Kapitalbilanz entsprechend angleicht. Das DBA Brasilien ragte mit der Kumulation vieler Bevorzugungen Brasiliens auf Kosten des deutschen Steuersubstrats heraus. Abkommen müssen wie im Falle Brasiliens angepasst und notfalls gekündigt werden, um internationale Gerechtigkeit auch unter sich verändernden Umständen zu wahren. Das DBA Brasilien ist auch ein Negativbeispiel dafür, wie besonderes Eingehen auf die Wünsche eines Quellenstaats zur Verwirklichung vermeintlicher internationaler

⁴¹ Vgl. Viertes Kapitel § 9 K. I. 1. b).

⁴² Vgl. J. Höfer, Deutsche Doppelbesteuerungsabkommen, in Unternehmen Steuern, Festschrift für Hans Flick, 1997, S. 805, 808.

⁴³ Vgl. H. Edling/E. Fischer, Steuerverwaltung und Entwicklung, 1991, passim.

⁴⁴ Vgl. oben Viertes Kapitel § 8 C. III. 2. c) aa).

Gerechtigkeit in Ungerechtigkeit gegenüber dem Steuerpflichtigen durch auftretende Doppelbesteuerungen münden können, wie es bei sonstigen Veräußerungsgewinnen und Einkünften im DBA Brasilien der Fall war. Dieses Negativbeispiel konnte durch die Kündigung ebenfalls korrigiert werden.