

678 Grundlagen des Abkommensrechts

Jun.-Prof. Dr. Maria Marquardsen

686 Aktuelles aus dem Abkommensrecht

Dr. Saphira Einsfelder, Sandra Fischer, Dr. Ronald Gebhardt,
Dr. Madeleine Kockrow und Prof. Dr. Gary Rüsç

696 Verfahrensrecht im Abkommensrecht

Karsten Flüchter, Prof. Dr. Carsten Meinert, Dr. Florian Oppel und
Dr. Isabella Zimmerl

674 Kurznachrichten: u. a. mit einem Urteil des FG Münster zur Hinzurechnung
bei durch ein DBA freigestellter Auslandsbetriebsstätte

675 Transfer Pricing News: Indiens Verrechnungspreisreform 2026:
Safe Harbour und die Folgen für grenzüberschreitende Strukturen

Herausgeber:

Prof. Dr. Dietmar Gosch, Dr. Mathias Hildebrandt, MBL, Dr. Eva Oertel,
Prof. Dr. Roman Seer, Dr. Wendelin Staats, LL.M.

Der Ratgeber für Steuerberater, Anwälte und Geschädigte



- ✓ **Praktisch unverzichtbar für Praktiker, die auf diesem Spezialgebiet tätig sind.**
- ✓ **In diesem interdisziplinären Zuschnitt und Umfang ist das Buch einzigartig.**
- ✓ **Die Darstellung ist systematisch, gut verständlich, aber umfassend.**

Der praxisorientierte Ratgeber hilft dem Leser, Risiken steuerlicher Beratung trotz des durch Einzelfallentscheidungen geprägten Haftungsrechts einschätzen zu können und informiert über alle zivil-, steuer- und strafrechtlichen Haftungsrisiken.

Steuerberatern hilft er, Beratungspflichten und Haftungsrisiken zu erkennen, Vermeidungsstrategien werden aufgezeigt und Tipps bei Fehlern und zur Haftungsbegrenzung gegeben. Rechtsanwälten werden Abwehrchancen bzw. die Durchsetzbarkeit von Schadensersatzansprüchen vorgestellt. Geschädigte Mandanten überblicken die Berechtigung einer Schadensersatzforderung.

Steuerberaterhaftung

Gräfe · Wollweber · Schmeer

9. Auflage · 2026 · Gebunden · XVI, 994 Seiten

Print mit Online € 219,- · nur Online € 189,-

ISBN 978-3-482-50569-0



mit Online-Version



Hier mehr erfahren und bestellen:
shop.nwb.de



„Und es war Sommer...

Dr. Eva Oertel | Mitherausgeberin der IWB

Was zeichnet einen perfekten Sommertag aus? Darauf gibt es viele Antworten, denn jeder bevorzugt andere Aktivitäten – eventuell auch begleitet von höchst unterschiedlicher Musik. Während für manche der Besuch einer sommerlichen Operaufführung zu einem absoluten Highlight gehört, verbringen andere lieber einen actionreichen Tag auf einem Rockfestival.

Mich hat ein Abend im Sommerkino unter freiem Himmel kürzlich in herrliche Urlaubsstimmung versetzt. Auf dem Programm stand eine Dokumentation über eine bekannte süddeutsche Schlager- und Popband. Die Vorführung begann mit Einbruch der Dunkelheit. Es war eine Preview und die Besonderheit des Events bestand darin, dass die Musiker persönlich vor Ort waren und vor Sonnenuntergang einige ihrer Songs live aufführten. Das Publikum stimmte in jedes Lied begeistert mit ein, die Atmosphäre war sensationell.

Auf die Frage, was die Faszination an dieser Band ausmache, versucht die Dokumentation eine Antwort zu geben, indem sie u. a. einen amerikanischen Musiker zu Wort kommen lässt. Er war während einer eigenen Tournee an einem freien Abend zufällig auf einem Konzert der Band. In englischer Sprache führte er zunächst aus, dass er selbst gar kein Deutsch verstehe und die Songs, welche die Band spielt, nicht kennen würde. Aber die Performance sei mitreißend und sehr, sehr unterhaltsam. Bei der ganzen Band sehe auf der Bühne alles ganz leicht aus, obwohl es das sicher nicht ist. Dieses Gefühl von Leichtigkeit sei inspirierend und würde ganz wahrnehmbar auch auf das Publikum ausstrahlen. Ja, damit hatte er wohl Recht...

Wie spannt man nun von diesen Erinnerungen wieder den Bogen zum Steuerrecht? Ganz einfach: Die Mischung aus Leichtigkeit und Professionalität fasziniert mich seit Jahren an den Veranstaltungen des Young IFA Network. Sie sind thematisch und inhaltlich immer hoch anspruchsvoll ausgestaltet. Aber die Atmosphäre ist durchwegs von Leichtigkeit und einem herzlichen Miteinander geprägt. Nicht selten mischen sich „YIN-gebliebene“ Besucher, also über 40-jährige Professionals, in das Publikum. Wer einmal bei YIN dabei war, will eigentlich gar nicht herauswachsen.

Diese Ausgabe der IWB widmet sich als Schwerpunktausgabe der 10. YIN-Jahrestagung zum Thema „Treaty Talks – Abkommensrecht im Diskurs“. Los geht es mit einem Überblick von *Marquardsen* über die Grundlagen des Abkommensrechts. Den Ball nehmen *Einsfelder/Fischer/Gebhardt/Kockrow/Rüsch* auf und thematisieren Aktuelles aus dem Abkommensrecht. Von stets zunehmender Bedeutung ist schließlich auch das Verfahrensrecht im Abkommensrecht, auf welches *Flüchter/Meinert/Oppel/Zimmerl* den Blick richten.

Liebe Leserinnen und Leser, nicht nur die Temperaturen sind sommerlich hoch, sondern auch die Vorfreude auf dieses Heft der IWB. Ich wünsche Ihnen viel Spaß mit der Lektüre!

Ihre
Eva Oertel
Bayerisches Staatsministerium der Finanzen und für Heimat

So klingt der Sommer

Großes Kino

Einfach gut!

Forever YIN

Let's talk about
Tax Treaties

SCHNELL GELESEN

- 673 ► Reformbedarf im Verfahrensrecht und beim Rechtsschutz

IWB KOMPAKT

- 674 Kurznachrichten
- 675 Transfer Pricing News: Indiens Verrechnungspreisreform 2026:
Safe Harbour und die Folgen für grenzüberschreitende Strukturen
Arne Faust und Elias Lampmann

BEITRÄGE

- 678 **Grundlagen des Abkommensrechts**
Tagungsbericht zur 10. YIN-Jahrestagung v. 21.5.2026 (Panel 1)
Jun.-Prof. Dr. Maria Marquardsen
► **Kurzfassung Seite 673**
- 686 **Aktuelles aus dem Abkommensrecht**
Tagungsbericht zur 10. YIN-Jahrestagung v. 21.5.2026 (Panel 2)
Dr. Saphira Einsfelder, Sandra Fischer, Dr. Ronald Gebhardt, Dr. Madeleine Kockrow
und Prof. Dr. Gary Rüsçh
- 696 **Verfahrensrecht im Abkommensrecht**
Tagungsbericht zur 10. YIN-Jahrestagung v. 21.5.2026 (Panel 3)
Karsten Flüchter, Prof. Dr. Carsten Meinert, Dr. Florian Oppel und Dr. Isabella Zimmerl

SERVICE

- V Neue Bücher & Veranstaltungen
- VIII Impressum

Herausgeber: RA/StB, VRiBFH a. D. Prof. Dr. Dietmar Gosch, Hamburg
RA/StB Dr. Mathias Hildebrandt, MBL, Berlin
Dr. Eva Oertel, München
Prof. Dr. Roman Seer, Bochum
Dr. Wendelin Staats, LL.M., Berlin

 **Literatur**
 **Weblink**

 **Informationen**
 **Galerie**

 **Siehe auch**
 **Quelle**

NWB DATENBANK

Bücher und Kommentare

Die NWB Datenbank ist weit mehr als nur ein digitales Heftarchiv der Zeitschrift IWB. Hier finden Sie unterschiedliche Medien „unter einem Dach“ gebündelt. Ihr Themenpaket NWB Steuern International enthält alle Aufsätze der IWB der letzten Jahre, Rechtsnormen, Entscheidungen – nicht nur der Finanzgerichtsbarkeit – und Arbeitshilfen. Neu dabei ist nun die 68. Ergänzungslieferung (Juli 2026) zum DBA-Kommentar von Gosch/Kroppen/Grotherr/Kraft.



Zentraler Zugang zu allen Inhalten: die Datenbankstartseite

Abb. Startseite der NWB Datenbank mit den Produkt-Icons u. a. für Bücher und Kommentare

Mehr zum DBA-Kommentar von Gosch/Kroppen/Grotherr/Kraft

Mit der 68. Ergänzungslieferung erhalten Sie die folgenden vollständigen Neukommunikationen:

- ▶ DBA Malta von Thorsten Wagemann und Tiziana Wiedemann,
- ▶ DBA Singapur von Dr. Igor Fleischmann.

 Neu für Sie: die 68. Ergänzungslieferung zum DBA-Kommentar unter NWB OAAAD-13646

DBA Malta: Nachdem die letzte Aktualisierung 2002 erfolgte, wurde das DBA Malta nun neu kommentiert. Hierbei wurde die Kommentierung inhaltlich erweitert und an neue Literaturentwicklungen sowie die Entwicklungen im Rahmen der Umsetzung des BEPS-MLI ab dem 1.1.2025 angepasst. Wagemann und Wiedemann haben den Schwerpunkt der Kommentierung hierbei auf die Herausarbeitung der Abweichungen zum OECD-Musterabkommen gelegt. Neben der Präambel hatten die Änderungen durch das BEPS-MLI Auswirkungen auf Art. 13 Abs. 2 DBA Malta (modifiziert durch Art. 9 Abs. 4 MLI) sowie Art. 27 DBA Malta (modifiziert durch Art. 7 Abs. 1 MLI durch einen Principal Purpose-Test).

Aktualisierte Kommentierung des DBA Malta

DBA Singapur: Fleischmann hat im Rahmen seiner beruflichen Tätigkeit langjährige praktische Erfahrungen mit der steuerlichen Beratung internationaler Projekte in Singapur und weiteren asiatischen Staaten erworben. Singapur ist einer der attraktivsten Investitionsstandorte der Welt und somit für alle international tätigen Unternehmen von großer Bedeutung. Das Abkommen wurde im Jahr 2004 vollständig neugefasst, zudem folgte eine umfangreiche Überarbeitung durch das Änderungsprotokoll von 2019. Die Kommentierung enthält zunächst einen Überblick über das singapurische

DBA Singapur im Wandel

Steuersystem. Ausgehend von einem Vergleich mit dem OECD-Musterabkommen enthält die Kommentierung eine Darstellung der aktuellen Inhalte des Abkommens mit einem großen Praxisbezug, u. a. der grundlegend geänderten Definition der Betriebsstätte in Artikel 5, der wesentlichen Änderungen des Artikels 7 (Unternehmensgewinne) sowie der erweiterten Fassung des Methodenartikels 24. Die Kommentierung berücksichtigt aktuelle Entwicklungen auf internationaler Ebene, wie das Multilaterale Instrument sowie Änderungen des OECD-Musterabkommens und des OECD-Musterkommentars 2025 sowie die Sichtweise des nationalen singapurischen Steuerrechts.

Sie wollen Ihr Modul um weitere Bücher und Kommentare ergänzen?

Bei Büchern des NWB Verlags erhalten Sie – **beim Kauf einer Printausgabe** – die Möglichkeit, auf den Inhalt auch in der NWB Datenbank kostenlos zuzugreifen. Den Freischaltcode (FSC) dafür finden Sie in Ihrem Buch; er ist in aller Regel auf einer der ersten Seiten mit einem zusätzlichen Barcode und weiteren Erläuterungen eingedruckt.

Rufen Sie einfach die Internetseite **www.nwb.de** auf, geben Sie dort unter „Anmelden und Produkt freischalten“ Ihren FSC ein und folgen Sie dem Anmeldedialog. Der FSC kann alternativ mittels des individuellen QR-Codes auch mit dem Smartphone gescannt werden. Sie landen dann direkt im Freischaltdialog.

► **Hinweis:** Wenn Sie bereits ein Konto für die NWB Datenbank besitzen, verwenden Sie bei der Freischaltung bitte ebenfalls diese Zugangsdaten. Dann finden Sie Ihre Bücher automatisch in Ihrer NWB Datenbank. Selbstverständlich können Sie unsere Bücher auch als reine Online-Version erwerben.

Schöpfen Sie alle Vorteile Ihres Abos aus – schalten Sie jetzt Ihren Zugang frei So einfach geht's:

1. Als **nicht registrierter Benutzer** rufen Sie bitte unsere Verlagshomepage www.nwb.de auf und geben Sie Ihren Freischaltcode im Login-Bereich unter „Neues Produkt freischalten“ ein.

Tipp: Den Freischaltcode finden Sie auf Ihrer Auftragsbestätigung bzw. in Ihrer Bestätigungs-E-Mail. Wenn Sie Fragen zur Freischaltung und Verteilung von Lizenzen haben, wenden Sie sich bitte an den Kundenservice unter **service@nwb.de**.

2. Nach Bestätigen der Nutzungs- und Datenschutzbestimmungen klicken Sie bitte auf die Option „weiter mit Registrierung“. Legen Sie bitte einen Benutzernamen und ein Kennwort fest. Nur noch schnell Ihre persönlichen Daten ausfüllen. Fertig!

Als **registrierter Benutzer** geben Sie bitte im Login-Bereich Ihren Benutzernamen und Ihr Kennwort auf der Verlagshomepage www.nwb.de ein und starten Sie Ihr Produkt.

Schnell gelesen

Grundlagen des Abkommensrechts

► Das erste Panel der 10. YIN-Jahrestagung widmete sich den langwierigen Prozessen bei der Schließung und Reformierung deutscher Doppelbesteuerungsabkommen (DBA) sowie den Zusammenhängen dieses Prozesses mit Treaty Overrides und der Auslegung von Abkommensnormen.

Ausführlicher Beitrag
s. Seite 678

I. Abschluss von DBA und unilaterale Treaty Overrides

DBA sind oft mehrere Jahrzehnte gültig. Hintergrund dessen ist der langwierige Verhandlungs- und Ratifikationsprozess, der regelmäßig mehrere Jahre dauert und mehrere Verhandlungsrunden, innerstaatliche Abstimmungen und einen aufwendigen Sprachabgleich umfasst. Aufgrund dieser Komplexität werden Änderungen eines DBA nur bei hinreichend gewichtigen Gründen angestoßen und DBA werden nur äußerst selten kurzfristig an aktuelle internationale Entwicklungen angepasst.

Prozess der Aushandlung und Verabschiedung von DBA ist langwierig

Unter anderem hiermit erklärt sich das legislative Bedürfnis nach Treaty Overrides. Diese Regelungsweise ermöglicht es dem Parlament, auf die Anwendung bestehender DBA unilateral Einfluss zu nehmen, obwohl diese selbst unverändert fortbestehen. In der internationalen Beratungspraxis sorgen Treaty Overrides oft für erstaunte Reaktionen, da sie in anderen Staaten selten oder sogar verfassungsrechtlich untersagt sind. Doch in den DBA-Verhandlungen spielen Treaty Overrides meist keine große Rolle.

Das Bundesverfassungsgericht hat 2015 die Verfassungsmäßigkeit von Treaty Overrides bestätigt, damit aber nicht alle Anwendungsfragen abschließend geklärt. Zum Verhältnis zeitlich später abgeschlossener DBA setzt sich mittlerweile in Übereinstimmung mit dem BFH die Einschätzung durch, dass Treaty Overrides grds. auch diesen vorgehen. Das Anwendungsverhältnis zu in der Zielsetzung gleichgerichteten abkommensrechtlichen Missbrauchsvermeidungsvorschriften bleibt aber komplex.

II. Dynamik der Abkommensauslegung

Die lange Geltungsdauer von DBA und deren bilaterale Natur bringt zudem besondere Herausforderungen bei der Auslegung der einzelnen Abkommensbestimmungen mit sich. Die viel diskutierte dynamische Auslegung anhand des OECD-Musterkommentars stößt dabei auf verfassungsrechtliche Grenzen, die letztlich zu einer weitgehend statischen Auslegung zwingen. Das BMF hat sich dieser vom BFH in ständiger Rechtsprechung vertretenen Auffassung inzwischen scheinbar angeschlossen oder jedenfalls angenähert.

Jüngstes BMF-Schreiben nähert sich der BFH-Rechtsprechung an

Das BMF behält sich aber die Möglichkeit der Anwendung des jeweils aktuellen OECD-Musterkommentars für den Fall bloßer Klarstellungen und Präzisierungen vor. Dieser Vorbehalt dürfte in der Praxis zu erheblichen Unsicherheiten führen.

Eine explizite Vereinbarung der dynamischen Auslegung im Abkommen selbst könnte ein möglicher Ausweg sein, um bilaterale Auslegungsharmonie herzustellen und Qualifikationskonflikte zu vermeiden. Ihre rechtliche Zulässigkeit ist aber bisher nicht geklärt und damit einhergehend ist die Anerkennung einer Verbindlichkeit durch die Finanzgerichte nicht gesichert. ■

Ausweg zu bilateraler Auslegungsharmonie über eine Protokolländerung?

KURZNACHRICHTEN

FG Münster | Hinzurechnung bei durch ein DBA freigestellter Auslandsbetriebsstätte

FG Münster,
Urteil v. 23.6.2026 -
9 K 552/22 K,
NWB MAAAK-21581

Zuordnung der Einkünfte
zu einer ausländischen
Betriebsstätte „infiziert“
nicht automatisch die
fingierten Betriebs-
ausgaben

Die Klägerin war in den Streitjahren 2007–2010 eine inländische Kapitalgesellschaft (Tochter der E AG), die ihren Gewinn durch Betriebsvermögensvergleich ermittelt und als reines „Anlagevehikel“ ohne eigenes Personal fungiert (Ausgaben nur für Steuerberatung, Abschlussprüfung und Kapitalanlagen). Sie ist an zahlreichen ausländischen Private-Equity-Gesellschaften beteiligt, die von ihr und den Fonds selbst als Personengesellschaften behandelt werden. Das FG Münster hatte zu klären, ob die pauschale Hinzurechnung nicht abziehbarer Betriebsausgaben nach § 8b Abs. 3 Satz 1 und Abs. 5 Satz 1 KStG auch insoweit vorzunehmen ist, als die fingierten Ausgaben, bei tatsächlichem Anfall, funktional einer nach DBA freigestellten ausländischen Betriebsstätte zuzuordnen wären. Die Klägerin begehrte eine entsprechende Minderung des zu versteuernden Einkommens. Die fingierten Betriebsausgaben blieben nach Auffassung des Finanzamtes in Deutschland steuerpflichtig, obwohl die zugrunde liegende Dividende selbst steuerfrei sei und obwohl etwaige tatsächliche Kosten der ausländischen Betriebsstätte zuzurechnen gewesen wären.

Nach Ansicht des Finanzgerichts differenziert der Wortlaut des § 8b Abs. 5 Satz 1 KStG nicht danach, aus welchem Rechtsgrund die Bezüge steuerfrei blieben; die Norm erfasse auch DBA-bedingte Freistellungen, nicht nur solche nach § 8b Abs. 1 KStG selbst. Eine einschränkende Auslegung sei angesichts des eindeutigen Wortlauts nicht möglich. Die Klägerin hatte sich im Verfahren auf die BFH-Entscheidung v. 31.5.2017 - I R 37/15, NWB GAAAG-60391 berufen, wonach die Fiktion nicht abziehbarer Betriebsausgaben nur dann greife, wenn der fingierte Aufwand, wäre er tatsächlich angefallen, dem deutschen Besteuerungszugriff unterläge. Das Finanzgericht grenzte den vorliegenden Fall hiervon ab. Während der BFH über eine lediglich beschränkt steuerpflichtige Gesellschaft ohne inländische Betriebsstätte zu befinden hatte, sei die Klägerin im Streitfall unbeschränkt körperschaftsteuerpflichtig (§ 1 Abs. 1 Nr. 1, Abs. 2 KStG) und verfüge sowohl über Sitz als auch Geschäftsleitung im Inland. Dadurch bestehe ein hinreichender Inlandsbezug, der den deutschen Besteuerungszugriff begründe, unabhängig davon, ob einzelne Einkünfte abkommensrechtlich freizustellen seien. Ferner führte das Finanzgericht aus, dass die Pauschalierung allein an die Höhe der außer Ansatz bleibenden Gewinne anknüpfe, nicht an die tatsächliche Aufwandslage. Ein Nachweis geringerer oder anders zugeordneter Aufwendungen sei ausgeschlossen; die Zuordnung der Einkünfte zu einer ausländischen Betriebsstätte „infiziere“ nicht automatisch die fingierten Betriebsausgaben. Danach sei die Hinzurechnung von 5 % bei Dividenden, Veräußerungsgewinnen und Wertaufholungen zu Recht erfolgt. Die Zinsanteile seien dagegen zu Recht unberücksichtigt geblieben, da § 8b Abs. 1 KStG über den Verweis auf § 20 Abs. 1 Nr. 1, 2, 9 und 10 Buchst. a EStG allein laufende Beteiligungserträge erfasst, nicht aber Zinsen aus Kapitalforderungen i. S. des § 20 Abs. 1 Nr. 7 EStG.

► **Hinweis:** Die knappe Auseinandersetzung des Finanzgerichts mit einer naheliegenden teleologischen Reduktion und der Gegenauffassung in der Literatur überzeugt nicht und macht die Nichtzulassung der Revision angreifbar. Für die Praxis ist die 5 %-Hinzurechnung trotz DBA-Freistellung bei internationalen Beteiligungsstrukturen einzuplanen. Bei der Strukturierung künftiger Auslandsbeteiligungen sollte geprüft werden, ob durch die Wahl der Zwischenholdingebene die wirtschaftlichen Effekte der pauschalen Hinzurechnung gemildert werden können.

(Julius Scherr, Research Associate, Bluebird Legal & Tax, Hamburg) ■

TRANSFER PRICING NEWS

Indiens Verrechnungspreisreform 2026: Safe Harbour und die Folgen für grenzüberschreitende Strukturen

Mit dem am 1.2.2026 verabschiedeten Union Budget 2026-2027 brachte Indien eine Neuausrichtung der lokalen Verrechnungspreisregelungen auf den Weg. Die Reform betrifft insbesondere den IT-Sektor und zielt auf eine maßgebliche Vereinfachung der Regularien ab. Für multinationale Konzerne mit indischen Tochtergesellschaften hat dies unmittelbare Implikationen. Der Hintergrund dieser Neuerungen ist bekannt: Indiens Verrechnungspreisrecht gilt in der Praxis als streitintensiv. Lokale IT-Dienstleistungsgesellschaften mussten ihre Margen, trotz oft funktional eingeschränkten Risikos als routinemäßige Dienstleistungserbringer, regelmäßig gegenüber den lokalen Behörden verteidigen. Verrechnungspreise stellen darum eine wesentliche Quelle steuerlicher Streitigkeiten in Indien dar. Im Wesentlichen bilden zwei Rechtsquellen das Fundament der Reform. Der Income Tax Act 2025 löste den bisherigen Income Tax Act 1961 mit Wirkung zum 1.4.2026 ab. Die Income Tax Rules 2026 regeln die operative Durchführung.

 Indien, Haushaltsplan 2026/2027 unter <https://www.india.budget.gov.in/>

I. Safe Harbour für IT-Dienstleistungen: Kern der Reform

1. Funktionsweise

Das Prinzip einer indischen Safe Harbour-Regelung gab es bereits seit einigen Jahren. Bislang unterschied diese dabei allerdings u. a. die folgenden Kategorien von IT-Dienstleistungen: software development services, IT enabled services, knowledge process outsourcing und contract R&D relating to software development. Da das indische Recht für diese Dienstleistungen bis dato keine einheitlichen Margenvorgaben und Schwellenwerte vorsah, ergaben sich in der Praxis regelmäßig Abgrenzungsstreitigkeiten. So fiel beispielsweise ein Dienstleister, der sowohl Datenanalysen als auch eigene Softwareentwicklung anbot, in mehrere Kategorien.

Erhebliche Abgrenzungsstreitigkeiten waren typisch

Die Income Tax Rules 2026 (Rules 86 ff.) vereinfachen dies. Die genannten vier Kategorien werden dabei als „information technology services“ zusammengefasst, während eine einheitliche operative Marge i. H. von 15,5 % als Safe Harbour-Grenze implementiert wurde. Diese neue Marge liegt teils deutlich unterhalb der bisherigen Schwellenwerte von, je nach Dienstleistungsart, 17–24 %. Darüber hinaus wird die Umsatzschwelle von bisher 300 Crore INR (ca. 27,5 Mio. €) auf 2.000 Crore INR (ca. 180 Mio. €) angehoben. Durch diesen signifikanten Anstieg können erstmalig auch deutlich größere konzerninterne Dienstleistungszentren die Safe Harbour-Regelungen in Anspruch nehmen.

Neue Vorschriften wirken der Fragmentierung entgegen

Die Inanspruchnahme der Safe Harbour-Regelung durch den Steuerpflichtigen ist freiwillig und erfolgt nur auf Antrag. Das Genehmigungsverfahren soll dabei auf Basis eines automatisierten und regelbasierten Systems erfolgen, ohne dass der Antrag manuell durch einen Finanzbeamten geprüft werden muss. Somit ist die Entscheidung über den Antrag zukünftig Gegenstand einer faktischen Entscheidung außerhalb administrativer Ermessensspielräume. Die Entscheidung über den Antrag soll dabei innerhalb von zwei Monaten erfolgen.

Safe Harbour wird nur auf Antrag gewährt – automatischer Prozess

Ist der Antrag erstmalig genehmigt, kann die Safe Harbour-Regelung durch den Steuerpflichtigen bis zu fünf Jahre in Anspruch genommen werden. Die neu implementierte Umsatzschwelle wird dabei nur im ersten der fünf Jahre getestet.

2. Implikationen

Einheitliche Marge
für sehr unterschiedliche
Dienstleistungen

Aufgrund der Freiwilligkeit der Inanspruchnahme des Safe Harbours, ergibt sich, dass im Wesentlichen solche Steuerpflichtigen, deren tatsächliche Marge oberhalb von 15,5 % liegt, die Vereinfachung nutzen werden. Dabei ist allerdings zu berücksichtigen, dass durch die Neuregelung eine einheitliche Margenvorgabe für ein weites Spektrum an Dienstleistungen eingeführt wurde. So werden fortan Call-Center-Dienstleistungen mit im Allgemeinen anspruchsvolleren Engineering-Leistungen gleichgesetzt. Dies lässt durchaus Zweifel an der Vereinbarkeit mit dem Fremdvergleichsgrundsatz zu.

Safe Harbour versperrt
Zugang zu Verständi-
gungsverfahren

Darüber hinaus resultieren daraus zusätzliche Doppelbesteuerungsrisiken: Mit der Inanspruchnahme der Safe Harbour-Regelung wird dem Steuerpflichtigen der Zugang zu Verständigungsverfahren verwehrt. Dies ist vor allem deshalb relevant, weil die unilaterale Safe Harbour-Regelung nur die indische Finanzverwaltung bindet. Gegenüber dem Ansässigkeitsstaat des Transaktionspartners entfaltet sie keine Bindungswirkung. Erachtet die deutsche Betriebsprüfung eine von den indischen 15,5 % abweichende Marge als angemessen und korrigiert auf deutscher Seite entsprechend, resultiert daraus eine Doppelbesteuerung, ohne dass Rechtsmittel zur Beseitigung dieser zugänglich sind.

Unilaterale Anwendung
birgt erhebliche Risiken

Für den Steuerpflichtigen gilt es bei der Anwendung der Safe Harbour-Regelung entsprechend zwischen indischer Rechtssicherheit und dem Verlust eines wichtigen Streitbeilegungsinstrument abzuwägen. Nicht umsonst weist auch die OECD in Abschnitt E.4 des Kapitels IV der OECD-Verrechnungspreisleitlinien 2022 darauf hin, dass Safe Harbour-Regelungen bei unilateraler Anwendung erhebliche Risiken in Bezug auf den Fremdvergleichsgrundsatz, Doppelbesteuerung und Steuerplanungsmöglichkeiten bergen und bi- bzw. multilaterale Regelungen zu bevorzugen seien.

Straffung der APA
zeigt Wirkung

II. Vorabverständigungsverfahren: Beschleunigung und Erweiterung

In den vergangenen Jahren hat es Indien geschafft, das Volumen an abgeschlossenen Vorabverständigungsverfahren (APA) nach und nach auszubauen. So wurden im Geschäftsjahr 2025/2026 219 APA, davon 84 bilateral, abgeschlossen. Die Neuerungen in Indiens APA-Programm zielen darauf ab, die Effizienz bei der Bearbeitung von Vorabverständigungsverfahren zu steigern, die Gebühren zu standardisieren und einen klareren Zeitrahmen zu schaffen.

Weitere Verkürzung
der Dauer auf zwei
oder drei Jahre

Für unilaterale APA soll zukünftig ein verbindlicher Zeitrahmen von drei Jahren gelten. Handelt es sich bei der betrachteten Transaktion um IT-Dienstleistungen, verkürzt sich dieser Zeitraum auf zwei Jahre, wobei auf Antrag des Steuerpflichtigen eine Verlängerung um sechs Monate erwirkt werden kann. Wird das APA nicht innerhalb dieses Zeitraums abgeschlossen, gilt das Verfahren automatisch als beendet („deemed closure“). Angesichts bisheriger Bearbeitungszeiten von drei bis fünf Jahren erhöht diese Regelung den Abschlussdruck auf die Finanzverwaltung erheblich.

Gleichzeitig trägt der Steuerpflichtige ein erhöhtes Risiko durch die automatische Beendigung: Scheitert das Verfahren an der Frist, bleibt nur die reguläre Verrechnungspreisprüfung, ohne vom anvisierten Schutz eines APA profitieren zu können, während die Verfahrenskosten bereits investiert wurden. Die Gebühren zur Antragstellung wurden dabei, unabhängig vom Transaktionsvolumen, auf 2 Mio. INR (ca. 18.000 €) festgelegt.

III. Safe Harbour und Steuerbefreiung für Rechenzentren

Neben den zuvor beschriebenen IT-Dienstleistungen weisen die Income Tax Rules 2026 eine Safe Harbour-Regelung für die Erbringung von Rechenzentrums-Dienstleistungen aus. Die Safe Harbour-Marge (Cost Plus) für die Erbringung solcher Dienstleistungen an ein verbundenes ausländisches Unternehmen liegt dabei bei 15 %. Parallel dazu sieht der Income Tax Act 2025 für ausländische Unternehmen, die Cloud-Dienstleistungen über ein verbundenes indisches Rechenzentrum beziehen, eine Steuerbefreiung bis 2047 vor.

Für von der globalen Mindeststeuer erfasste Konzerne ist diese Konstellation mit Vorsicht zu genießen. Sofern die Steuerbefreiungen den effektiven Steuersatz unter die 15 %-Mindeststeuergrenze von Pillar Two drücken, führen die indischen Anreize im Zweifel nicht zur Senkung der Gesamtsteuerbelastung, sondern lediglich zu einer Verschiebung in andere Jurisdiktionen.

Gesetzliche Marge beträgt hier 15 %

Für Konzerne unter Pillar Two droht reine Verschiebung der Steuerlast

IV. Fazit

Die Reformen des Jahres 2026 gewähren den Steuerpflichtigen auf den ersten Blick umfangreiche Zugeständnisse und Vereinfachungen, während die lokalen Behörden deutlich entlastet werden. Die deutliche Ausweitung der Umsatzgrenze für Safe Harbour-Regelungen mit entsprechender Absenkung der Marge, eine Verkürzung der Bearbeitungszeiträume bei Vorabverständigungsverfahren sowie die Steuerbefreiung bestimmter Dienstleistungen an verbundene ausländische Unternehmen im Zusammenhang mit lokalen Rechenzentren dürfte viele Steuerpflichtige positiv gestimmt haben. Betrachtet man die Neuerungen allerdings genauer, wird deutlich, dass diese regelmäßig nicht unerhebliche Risiken bergen. Der Ausschluss von Verständigungsverfahren infolge der Safe Harbour-Nutzung für IT-Dienstleistungen begründet ein strukturelles Doppelbesteuerungsrisiko. Aus deutscher Sicht werden die unter die Safe Harbour-Regelung fallenden Margen regelmäßig auf Basis von DEMPE- und F&R-Analyse durch die deutsche Finanzverwaltung hinterfragt werden. Ferner sind indische Steueranreize stets im Lichte der Vorgaben zur globalen Mindestbesteuerung zu bewerten. Entsprechend sollten multinationale Konzerne mit Indienbezug die Neuerungen mit Vorsicht genießen und vermeintliche schnelle Einsparungen und Vereinfachungen gegen potenzielle langfristige Risiken abwägen.

Keine reine Entlastung und neue Doppelbesteuerungsrisiken

(Arne Faust, Manager Transfer Pricing, PwC, Essen; Elias Lampmann, Associate Transfer Pricing, PwC, Düsseldorf) ■

Grundlagen des Abkommensrechts

Tagungsbericht zur 10. YIN-Jahrestagung v. 21.5.2026
(Panel 1)

Jun.-Prof. Dr. Maria Marquardsen*

Es gibt eine unüberschaubare Vielzahl abkommensrechtlicher Einzelfragen, mit denen sich Beraterschaft, Finanzverwaltung, Gerichte und Wissenschaft auseinandersetzen. Sollen diese seriös beantwortet werden, hilft es vielfach, die rechtlichen und tatsächlichen Hintergründe des Abkommens mitzudenken. Das erste Panel der YIN-Jahrestagung 2026 setzte sich mit diesen Grundlagen auseinander. Beleuchtet wurden die praktische Entstehung und rechtliche Einordnung von DBA, der Status quo des Umgangs mit Treaty Overrides sowie aktuelle Tendenzen bei der Auslegung von Abkommensnormen.

Kernaussagen

- ▶ DBA-Verhandlungen sind ein langwieriger und diffiziler Prozess, weshalb Abkommen regelmäßig für eine lange Geltungsdauer geschlossen und regelmäßig nicht kurzfristig Änderungen unterzogen werden.
- ▶ Die legislative Entscheidung zu Treaty Overrides ist u. a. auf die Veränderung wirtschaftlicher Verhältnisse während der langen Geltungsdauer von DBA zurückzuführen; auch vor diesem Hintergrund ist von einem Vorrang der Treaty Overrides selbst gegenüber jüngeren DBA auszugehen.
- ▶ Der dynamischen Auslegung von DBA stehen verfassungsrechtliche Gründe entgegen; die Einschätzung des BMF, bei bloßen Klarstellungen und Präzisierungen dennoch den aktuellen OECD-Musterkommentar anzuwenden, führt trotz genereller Annäherung an die Rechtsprechung zu erheblichen Unsicherheiten in der Anwendungspraxis.

I. Einführung

Entstehung, Statik und Auslegung von DBA

Warum dauert es eigentlich so lange, bis deutsche DBA geschlossen bzw. reformiert werden? Und inwieweit beeinflusst die damit einhergehende lange Geltungsdauer eines Abkommens den Erlass von Treaty Overrides und die Frage nach dem richtigen Maßstab für die Auslegung von Abkommensnormen? Diesen Fragen ging das erste Panel der diesjährigen YIN-Jahrestagung unter der Moderation von Jun.-Prof. Dr. Maria Marquardsen nach.

Diskutiert haben aus den verschiedenen Blickwinkeln der steuerrechtlichen Praxis:

- ▶ Johannes Becker, Referent im Referat IV B 4 des BMF (DBA mit Nicht-EU-EWR-Staaten, exklusive Großbritannien, USA, Japan, Kanada, Besteuerung der internationalen Organisationen),

* Jun.-Prof. Dr. Maria Marquardsen ist Inhaberin einer Junior-Professur für Öffentliches Recht und Steuerrecht an der Ruhr-Universität Bochum.

- ▶ Dr. Nils Häck, Rechtsanwalt und Fachanwalt für Steuerrecht, Partner bei Flick Gocke Schaumburg in Bonn,
- ▶ Dr. Antje Hagena, Richterin am Niedersächsischen FG,
- ▶ Dr. Sophia Piotrowski, Wissenschaftliche Mitarbeiterin am Lehrstuhl für Öffentliches Recht und Steuerrecht an der Universität Potsdam (Prof. Dr. Roland Ismer).

II. Hinter den Kulissen von DBA-Verhandlungen

Welches ist das älteste deutsche DBA, das unverändert in Kraft ist und aus welchem Jahr stammt es? Mit dieser Frage an das Plenum wurde der erste Themenkomplex des Panels eingeleitet. Das Publikum lag mit seinen Vermutungen nicht schlecht. Die zutreffende Antwort ist das Erbschaftsteuerabkommen mit Griechenland aus dem Jahr 1910¹ bzw. im Hinblick auf die Einkommensteuer das DBA Griechenland aus dem Jahr 1966.² Ersteres ist damit deutlich über ein Jahrhundert alt und Letzteres feierte in diesem Jahr immerhin auch schon seinen 60. Geburtstag.

Mit einer solch langen Gültigkeit ist das Abkommen mit Griechenland kein Einzelfall.³ In seinem einführenden Statement betonte Johannes Becker, dass DBA regelmäßig für einen Zeitraum von mindestens 20 Jahren geschlossen würden. Dementsprechend könnten sie nicht immer kurzfristig an aktuelle internationale Entwicklungen angepasst werden. Ein Grund hierfür liege im Entstehungsprozess von DBA.⁴ Von Beginn der Verhandlungen bis zur abschließenden Ratifikation und Veröffentlichung im Bundesgesetzblatt gingen mehrere Jahre ins Land. In schnellen Fällen seien es vier Jahre, im Schnitt aber eher acht Jahre. Was in dieser Zeitspanne passiert, lässt sich von außen nur erahnen. Johannes Becker gab den Anwesenden der YIN-Jahrestagung aber einen genaueren Einblick:

Deutschland gehe grds. mit der deutschen Verhandlungsgrundlage für DBA⁵ in die ersten Verhandlungen. Der andere Staat habe ebenfalls klare eigene Vorstellungen. Ausgangspunkt von Neuverhandlungen eines Abkommens sei deshalb i. d. R., dass beide Staaten sich gegenseitig ihre Verhandlungsgrundlage zukommen lassen, die man übereinanderlegt und so Gemeinsamkeiten und Unterschiede ausfindig macht. Danach werde geprüft, welche Annäherungsmöglichkeiten gesehen werden. Hierfür könnten die vom anderen Staat tatsächlich geschlossenen Abkommen der letzten Jahre oftmals Aufschlüsse geben. Teilweise ließen diese Abkommen erkennen, wie verhandelbar bestimmte Forderungen der Verhandlungsgrundlage für den anderen Staat sind.

In einigen Fällen fänden vor der ersten formalen Verhandlungsrunde Sondierungen statt, in denen die Annäherungsmöglichkeiten bilateral ausgelotet werden. Stelle sich hierbei heraus, dass der andere Staat an für Deutschland wesentlichen Punkten völlig unbeweglich ist, könnten die Gespräche bereits vor der Aufnahme förmlicher Verhandlungen abgebrochen werden.

Würden keine Ausschlusskriterien festgestellt und bestehe ein wechselseitiges Interesse am Abschluss eines Abkommens, werde verhandelt. Die erste Verhandlungsrunde finde i. d. R. in Präsenz über einen Zeitraum von mehreren Tagen statt. In den

Deutschlands älteste DBA sind von 1910 und 1966

Von der Verhandlung bis zum Inkrafttreten eines neuen DBA vergehen im Schnitt acht Jahre

Verhandlungen gehen von zwei Wunschvorstellungen aus

Verhandlungen in Präsenz mit innerstaatlichen Beratungsrunden

¹ Übereinkommen zwischen Deutschland und Griechenland über die Besteuerung des beweglichen Nachlassvermögens v. 18.11.1910 (RGBl 1912 S. 173).

² Abkommen zwischen der Bundesrepublik Deutschland und dem Königreich Griechenland zur Vermeidung der Doppelbesteuerung und zur Verhinderung der Steuerverkürzung bei den Steuern vom Einkommen und vom Vermögen sowie bei der Gewerbesteuer (BGBl 1967 II S. 852).

³ Überblick über den Stand der deutschen DBA in BMF, Schreiben v. 7.1.2026 - IV B 2 - S 1301/01499/005/004 NWB XAAAK-07891.

⁴ Überblick zum Entstehungsprozess z. B. bei Schönfeld/Häck in Schönfeld/Ditz, DBA, 3. Aufl. 2025, Systematik Rz. 71 ff.; Lehner in Vogel/Lehner, DBA, 7. Aufl. 2021, Grundlagen Rz. 45 ff.; Schaumburg/Häck in Schaumburg, Internationales Steuerrecht, 5. Aufl. 2023, Rz. 19.19 ff.

⁵ Aktuelle Fassung BMF, Schreiben v. 3.7.2026 - IV B 2 - S 1301/01433/008 NWB FAAAK-19198.

Gesprächen gehe man das Abkommen durch und lasse sich – sofern für das Verständnis der Forderungen der anderen Seite oder der Wirkung von Abkommensnormen erforderlich – auch das Steuerrecht des anderen Staates erklären.

Beruhend auf die Unterschiede in den Vorstellungen auf steuertechnischen Unterschieden des nationalen Rechts, komme es häufig recht schnell zu Einigungen. Dann gehe man zu den steuerpolitischen Fragen über, z. B. der Höhe der Quellensteuersätze, der Reichweite des Betriebsstättenbegriffs oder der Akzeptanz der deutschen Datenschutzklausel. Solche Diskussionspunkte würden mal schneller und mal weniger schnell gelöst. Dieser Prozess umfasse meist mehrere mehrtägige Verhandlungsrunden in Präsenz.

Zwischen den Präsenztreffen werde innerstaatlich beraten und Rücksprache gehalten, an welchen Stellen man dem Verhandlungspartner (auch unter Berücksichtigung neuer Erkenntnisse über dessen innerstaatliche Lage) entgegenkommen könne und auf welche Aspekte man beharren müsse. In welcher Frequenz es zu Treffen und Gesprächen kommt, hänge von den Umständen des Einzelfalls ab. Die personellen Kapazitäten des BMF seien begrenzt, so dass zwingend priorisiert werden müsse.

Regelmäßig blieben am Ende dieses Prozesses bei beiden Staaten die Kernforderungen übrig. Wenn man zu einem Ergebnis kommen wolle – und das sei im klaren Interesse der Wirtschaft, damit Besteuerungskonflikte vermieden werden –, müsse man sich annähern und von einzelnen Forderungen abrücken. Nach diesem ggf. langwierigen Verhandlungsprozess liege ein Abkommen vor, das paraphiert werde.

Danach gehe es in beiden Staaten in den innerstaatlichen Prozess. Es greifen die Richtlinien für die Behandlung völkerrechtlicher Verträge des Auswärtigen Amtes.⁶ Diese legen fest, dass jeder Vertrag zunächst verfassungsrechtlich, dann vertragsförmlich zu prüfen und dann in einen doppelten Sprachabgleich in allen Sprachfassungen zu geben ist (§ 16 RvV). Änderungen, die sich aus diesem teilweise langwierigen Prozess ergeben, seien mit dem anderen Staat zu besprechen. Hierbei könne es auch um Details wie die Setzung von Kommata, um die Fragen von „und/oder“, sprachliche Formulierungen etc. gehen. An dieser Stelle könne der Prozess sehr zäh werden, weil im anderen Vertragsstaat ebenfalls innerstaatliche Umsetzungsprozesse liefen und Änderungen ggf. nicht ohne Weiteres möglich sind. Der gesamte Abstimmungsprozess könne deshalb durchaus einen langen Zeitraum in Anspruch nehmen.

Erst am Ende dessen stehe ein unterschrittsreifes DBA. Danach sei ein Unterschriftstermin zu finden, der auch von politischen Faktoren abhängen könne. Erst nach diesem Unterschriftstermin und einer entsprechenden Pressemitteilung werde das innerstaatliche Gesetzgebungsverfahren angestoßen, das nochmal sechs bis neun Monate in Anspruch nehme, in dem es aber i. d. R. nicht zu größeren Diskussionen komme. Mit der Veröffentlichung im Bundesgesetzblatt gebe es dann mehrere Jahre nach Beginn der ersten Verhandlungen ein neues, anwendbares DBA.

Bedenkt man diesen aufwendigen Prozess, erkläre sich von selbst, dass man nicht wenige Jahre später wegen einer Kleinigkeit wieder mit Änderungswünschen auf den anderen Staat zugehe. Man könne davon ausgehen, dass beim Gegenüber zwischenzeitlich auch neue Wünsche aufgekommen sind. Letztlich müsste man also wieder in einem aufwendigen Prozess neu verhandeln. Diesen sollte man mithin nur anstoßen, wenn es gewichtige Gründe für Anpassungen gebe.

Mit diesem Einblick vermittelte Johannes Becker allen Anwesenden wichtiges Hintergrundwissen, welches auch bei einzelnen Fragestellungen zur Auslegung von DBA und anderen rechtlichen Fragen im Hinterkopf behalten werden sollte. Zwei solcher

Politische Zwänge und personelle Grenzen bei DBA-Verhandlungen

Nach Paraphierung beginnt in beiden Staaten die formale Umsetzung

Unterzeichnung und dann innerstaatliche gesetzgeberische Umsetzung

⁶ Richtlinien für die Behandlung völkerrechtlicher Verträge (RvV) v. 28.1.2021.

in der Literatur und Praxis viel diskutierten Aspekte wurden anschließend näher mit dem gesamten Panel diskutiert.

III. Wie weit reichen Treaty Overrides und warum braucht es sie eigentlich?

1. Rechtliche Einordnung von Treaty Overrides

Den ersten Detailfokus legte das Panel auf den Umgang mit deutschen Treaty Overrides und die Frage des Anwendungsverhältnisses zum DBA. Antje Hagena führte mit einem Impuls in das Themengebiet ein:

Um sich der Frage anzunähern, ob Treaty Overrides zulässig sind und in welchem Anwendungsverhältnis sie zu DBA-Regelungen stehen, helfe es, sich die verfassungsrechtliche Ausgangslage zu vergegenwärtigen. DBA seien völkerrechtliche Verträge, aber kein Völkerrecht; d. h. Art. 25 GG gelte insoweit nicht.⁷ Stattdessen erfolge eine Transformation in das innerstaatliche Recht, durch die das DBA letztlich den Rang eines einfachen Bundesgesetzes habe.⁸ Es stehe demnach also z. B. gleichrangig neben dem Einkommensteuergesetz.

Rang als einfaches Gesetz und damit Normkonkurrenz

§ 2 Abs. 1 AO bestimme zu diesem Verhältnis, dass DBA vorrangig gelten. Allerdings sei die AO auch nur ein einfaches Gesetz und insoweit jedenfalls nicht geeignet, die Anwendungskonkurrenz absolut zu regeln.⁹ Unabhängig von der genauen rechtlichen Begründung sei aber weithin anerkannt, dass Regelungen der DBA prinzipiell vorgehen.¹⁰ Mit einem Treaty Override werde dieses Anwendungsverhältnis aber verschoben. Dort werde explizit angeordnet, dass die konkrete unilaterale Regelung auch bei entgegenstehenden abkommensrechtlichen Normen Anwendung finden soll. So solle Deutschland etwa gem. § 50d Abs. 8 EStG bei Einkünften aus nichtselbständiger Arbeit eines in Deutschland unbeschränkt Steuerpflichtigen, für die das Abkommen dem anderen Staat das Besteuerungsrecht zuweist, entgegen der abkommensrechtlichen Anordnung unter gewissen Umständen keine Freistellung gewähren.

Der BFH habe an der verfassungsrechtlichen Zulässigkeit solcher Normierungen Zweifel gehabt und diese Frage dem Bundesverfassungsgericht vorgelegt. Letzteres urteilte im Jahr 2015 vor allem unter Bezugnahme auf das Demokratieprinzip, dass Treaty Overrides verfassungsrechtlich zulässig sind.¹¹ Der Gesetzgeber dürfe mit einem (späteren) einfachen Gesetz ein anderes einfaches Gesetz – wie es das DBA ist – überregeln. Insoweit sei die Frage der verfassungsrechtlichen Zulässigkeit geklärt. Es stellen sich aber Anschlussfragen, die das Panel nachfolgend diskutierte.

Unilaterale Treaty Overrides sind zulässig

2. Wahrnehmung bei ausländischen Steuerpflichtigen und Beratern

Treaty Overrides sind Normtypen, die in Deutschland inzwischen sehr verbreitet sind, sich im Recht anderer Staaten aber eher selten finden. Nils Häck gab einen Einblick, wie sich diese Situation in der internationalen Beratungspraxis darstellt: Im Gespräch mit ausländischen Kollegen und Mandanten sei es regelmäßig erforderlich, diese Rechtslage und die deutsche Praxis des Erlasses von Treaty Overrides erst einmal zu erläutern. Gerade weil Treaty Overrides in einigen anderen Staaten sogar verfassungsrechtlich untersagt seien,¹² Sorge die deutsche Situation durchaus für erstaunte Reaktionen.

Treaty Overrides sind in anderen Staaten weitaus weniger üblich

Es gelte in internationalen Mandaten aber generell, dass es der Kardinalfehler schlechthin sei, zu glauben, dass in einem anderen Staat etwas so gemacht werde, wie

⁷ BVerfG, Beschluss v. 15.12.2015 - 2 BvL 1/12 NWB YAAAF-66859, Rz. 40 ff.

⁸ BVerfG, Beschluss v. 15.12.2015 - 2 BvL 1/12 NWB YAAAF-66859, Rz. 45.

⁹ Eingehend zur Bedeutung von § 2 AO Musil in Hübschmann/Hepp/Spitaler, AO - FGO (245. Erg.-Lfg. 2017), § 2 AO Rz. 194, 205; Schönfeld/Häck in Schönfeld/Ditz, DBA, a. a. O., Systematik Rz. 182.

¹⁰ Hierzu mit weiteren Nachweisen Drüen in Tipke/Kruse, AO - FGO (170. Erg.-Lfg. 2022), § 2 AO Rz. 6b.

¹¹ BVerfG, Beschluss v. 15.12.2015 - 2 BvL 1/12 NWB YAAAF-66859.

¹² Zur Bedeutung von Treaty Overrides in ausländischen Rechtsordnungen Lehner in Vogel/Lehner, DBA, a. a. O., Grundlagen Rz. 203 ff.

man es aus Rechtsanschauung mit der eigenen nationalen Brille annimmt. Aus dieser Perspektive sei man als Berater schon froh gewesen, dass mit der Entscheidung des Bundesverfassungsgerichts 2015 über die Verfassungsmäßigkeit zumindest innerstaatlich eine gewisse Rechtssicherheit eingetreten sei, mit der man fortan arbeiten konnte.

3. Auswirkungen auf DBA-Verhandlungen

Etwas anders stellt sich die Lage für andere Staaten dar, die mit Deutschland über ein DBA verhandeln. Man könnte annehmen, dass andere Staaten die deutsche Praxis nicht so sehr schätzen und dies DBA-Verhandlungen überschattet. Johannes Becker berichtete aber, dass anderen Staaten die deutschen Treaty Overrides dabei teilweise bereits bekannt seien. Es werde in Verhandlungen kein Geheimnis aus diesen gemacht. Zu berücksichtigen sei auch, dass deutsche Treaty Overrides aus Sicht anderer Staaten nicht unbedingt als solche qualifiziert würden. Die deutsche Rechtskultur bei der Auslegung von Verträgen könne sich von der Auslegungspraxis anderer Staaten durchaus unterscheiden. Der BFH ziehe die Grenze für die Abkommensauslegung recht nah am Wortlaut.

Andere Staaten könnten hier etwas liberaler vorgehen und so über die reine Abkommensauslegung teils zum gleichen Ergebnis wie Deutschland nach der Anwendung eines Treaty Overrides kommen. Einige vom BMF initiierte Treaty Overrides könnten daher eher als klarstellend verstanden werden. Sie sollten sicherstellen, dass die nationalen Gerichte das Abkommen entsprechend der intendierten Auslegung des BMF anwenden. Deutsche Treaty Overrides, die der Vermeidung von Abkommensmissbrauch dienen – etwa § 50d Abs. 3 EStG –, fielen zwar nicht unter diese Kategorie; hier sei es aber inzwischen Usus, deren Anwendbarkeit in das DBA selbst hineinzuverhandeln (vgl. jetzt Art. 28 Abs. 1 DBA Verhandlungsgrundlage 2026). Insofern führten diese ebenfalls nicht zu bilateralen Problemen.

4. Verhältnis zu später geschlossenen Abkommen

Neben diesen praktischen Auswirkungen ist gerade aufgrund der prinzipiellen Ranggleichheit zum Abkommensrecht diskussionswürdig, wie sich bestehende Treaty Overrides zu später geschlossenen DBA verhalten. Diesbezüglich könnte man unter Heranziehung des Lex posterior-Grundsatzes vertreten, das Abkommen als jüngerer Gesetz gehe vor und der Treaty Override wirke sich auf solche später geschlossene DBA nicht aus. Der BFH hat dieser Argumentationslinie zwar bereits eine Absage erteilt,¹³ in der Fachliteratur wird sie aber weiterhin diskutiert.¹⁴

Auf dem Panel kam man übereinstimmend zu dem Ergebnis, dass der Treaty Override auch in solchen Konstellationen durchschlage, dem BFH also im Ergebnis zuzustimmen sei. Sophia Piotrowski begründete dies damit, dass der Lex posterior-Grundsatz nur als eine von diversen Auslegungsregeln einzuordnen sei. Er sei nicht von so durchschlagender Bedeutung, dass der klar zum Ausdruck kommende gesetzgeberische Wille damit obsolet wäre. Das Gegenteil sei der Fall. Wenn der Gesetzgeber in einer Norm formuliert, diese sei „ungeachtet des Abkommens“ anzuwenden, dann sei nicht abwegig, dieses umfassend, also auch bezogen auf spätere Abkommen, zu verstehen.

Bei dieser Interpretation müsse man auch bedenken, dass es sich beim DBA zwar formal um ein Parlamentsgesetz handle, der Gesetzgeber aber tatsächlich nur sehr beschränkten Einfluss auf dieses Gesetz nehmen kann. Es handle sich schließlich um ein

In anderen Staaten ermöglicht ein weites Abkommensverständnis ggf. die Interpretation durch Gerichte

Auslegung von DBA statt „Überschreibung“, aber mit identischer profiskalischer Richtung

Wohl keine Geltung des Lex posterior-Grundsatzes zugunsten neuer DBA

Sinn und Zweck des Treaty Overrides setzt sich also durch

¹³ BFH, Urteil v. 25.5.2016 - I R 64/13 NWB SAAAF-80971, Rz. 19; BFH, Urteil v. 8.9.2021 - I R 17/18, NWB OAAAI-04358, Rz. 24.

¹⁴ So z. B. Drüen in Tipke/Kruse, AO - FGO, a. a. O., § 2 AO Rz. 6c; ders. in Festschrift für Lüdicke, 2019, S. 103, 110 ff.; Schönfeld/Häck in Schönfeld/Ditz, DBA, a. a. O., Systematik Rz. 184.

diffizil ausgehandeltes Konstrukt. Über einen Treaty Override könne der innerstaatliche Gesetzgeber demgegenüber substanziellen Einfluss auf die Abkommen nehmen. Insofern sei es naheliegend, einen umfassenden gesetzgeberischen Willen anzunehmen.

Diese rechtliche Lage täusche aber nicht darüber hinweg, dass Treaty Overrides rechtspolitisch wenig begrüßenswert seien. Antje Hagena ergänzte den Argumentationsstrang um einen weiteren Aspekt: Es sei Steuerpflichtigen schließlich kaum verständlich zu machen, warum bei ggf. gleichlautenden Abkommen die inländische Besteuerung vom Abschlusszeitpunkt des Abkommens abhängen solle. Das wäre u. U. die Folge, würde man den Lex posterior-Grundsatz durchgreifen lassen. Nils Häck gab zusätzlich zu bedenken, dass lex posterior für diesen Fall nicht der richtige Auslegungsgrundsatz sein dürfte, man vielmehr über ein Spezialitätsverhältnis nachdenken müsse.

Deutscher Treaty Override ist im Zweifel auch lex specialis

5. Verhältnis zu abkommensrechtlichen Missbrauchsvermeidungsvorschriften

Mit dem Konsens, dass unilaterale Treaty Overrides prinzipiell auch jüngere Abkommen überschreiben, ist aber noch keine abschließende Aussage über das Anwendungsverhältnis zu abkommensrechtlichen Missbrauchsvermeidungsvorschriften mit gleicher Zielrichtung getroffen.

Deshalb wurde als letzter Teilaspekt zum Bereich „Treaty Override“ die Frage thematisiert, ob beispielsweise eine bilateral vereinbarte Switch-over-Klausel die Anwendung einer nationalen, als Treaty Override ausgestalteten Switch-over-Klausel (etwa § 20 Abs. 2 AStG) sperren kann. Sophia Piotrowski wies darauf hin, dass die ganze Frage äußerst umstritten und nicht eindeutig zu beantworten sei. Ihrer Einschätzung nach komme man aber mit Spezialitätserwägungen an dieser Stelle nicht weiter.

Zielrichtung der abkommensrechtlichen und der unilateralen Missbrauchsvermeidungsvorschrift – Vorrang ist Einzelfallfrage

Eine sinnvolle Herangehensweise könne sein, erst einmal die DBA-Regelung anzuwenden und sich davon ausgehend zu fragen, inwieweit das gefundene Ergebnis mit dem Ansinnen der unilateralen Norm kongruent ist. Sofern eine hohe Kongruenz besteht, spreche einiges dafür, hier das Abkommen als abschließende Regelung anzuwenden. Diese Herangehensweise berücksichtige auch den Grundsatz der Völkerrechtsfreundlichkeit des Grundgesetzes. Sie wies aber auch darauf hin, dass die Zielrichtung der abkommensrechtlichen und der unilateralen Missbrauchsvermeidungsvorschriften regelmäßig nicht völlig übereinstimmend sei und sich die Kollisionsfrage insofern letztlich in diesem Maße eher selten stelle.

IV. Die Dynamik der Abkommensauslegung

Das Panel wandte sich anschließend dem Themenkomplex der Auslegung von DBA zu. Der BFH betont diesbezüglich in ständiger Rechtsprechung, dass für die Auslegung konkreter DBA nur der zum Zeitpunkt des Vertragsschlusses geltende OECD-Musterkommentar maßgebliche Bedeutung haben könne, die Auslegung also statisch vorzunehmen sei.¹⁵

BFH in ständiger Rechtsprechung für statische Auslegung

Mit dem neuen BMF-Schreiben zur Auslegung von DBA¹⁶ scheint sich das BMF in seiner Auffassung dem BFH angenähert zu haben. Dort steht geschrieben, dass DBA grds. statisch auszulegen seien.¹⁷ Dies wird allerdings insoweit eingeschränkt, dass der jeweils aktuelle Musterkommentar herangezogen werden könne, wenn es sich bei den Änderungen gegenüber der bei Vertragsschluss geltenden Fassung nur um Klarstellun-

BMF nähert sich dem teilweise an

¹⁵ Zum Beispiel BFH, Urteil v. 23.9.2008 - I R 57/07 NWB AAAAD-03264; BFH, Urteil v. 9.2.2011 - I R 54, 55/10 NWB OAAAD-80478; BFH, Urteil v. 25.5.2011 - I R 95/10 NWB UAAAD-88272; BFH, Urteil v. 16.1.2014 - I R 30/12 NWB JAAAE-61355; BFH, Urteil v. 10.6.2015 - I R 79/13 NWB BAAAF-04542; BFH, Urteil v. 11.7.2018 - I R 44/16 NWB JAAAH-03437.

¹⁶ BMF, Schreiben v. 24.12.2025 - IV B 2 - S 1301/01508/004/038 NWB IAAAK-07523.

¹⁷ BMF, Schreiben v. 24.12.2025 - IV B 2 - S 1301/01508/004/038 NWB IAAAK-07523, Rz. 2.

gen und Präzisierungen handle.¹⁸ Darüber hinaus sei bei der Auslegung vom Musterkommentar abzuweichen, sofern sich aus anderen Verlautbarungen des BMF eine anderslautende Auffassung ergebe.¹⁹

Sophia Piotrowski ordnete die Auslegungsfrage grundlegend ein und betonte dabei, dass es durchaus bemerkenswert sei, dass der BFH den Musterkommentar überhaupt als maßgeblich für die Auslegung erachte. Es handle sich hierbei schließlich um rechtlich grds. unverbindliches Soft Law. Der BFH spreche zumindest dem bei Vertragsschluss geltenden Musterkommentar den Stellenwert von Gesetzgebungsmaterialien zu. Eine solche Bedeutung lehne das Gericht bei anderem Soft Law, etwa Konsultationsvereinbarungen, hingegen ab. Dass dem exekutiv ausgehandelten Musterkommentar eine höhere Bedeutung beigemessen wird, sei dementsprechend keineswegs selbstverständlich.

Der Vorteil einer Auslegung nach den Vorgaben des Musterkommentars sei ohne Zweifel, dass ein ganz erheblicher Standardisierungseffekt eintrete. Ob man diese Auslegung statisch oder dynamisch vornimmt, führe dabei aber natürlich zu evidenten Unterschieden. Der Musterkommentar werde schließlich deutlich häufiger geändert als sogar das OECD-Musterabkommen, von konkret geschlossenen DBA ganz zu schweigen. Das zeige sich am jüngsten Update des OECD-Musterkommentars 2025 eindrucksvoll.

Johannes Becker betonte in Bezug auf die Auslegungsfrage die Verhandlungssituation: Wenn man mit OECD-Mitgliedstaaten verhandele und dem OECD-Musterabkommen entlehnte Regelungen vereinbare, dann dürfte der andere Vertragsstaat regelmäßig davon ausgehen, dass man inhaltlich das meine, was im Musterkommentar erläutert stünde. Etwas anderes dürfte man regelmäßig nur annehmen, wenn der konkrete Vertragspartner im Musterkommentar Vorbehalte gegen eine Auslegungslinie angemeldet habe. Das BMF habe mittlerweile dennoch die Auffassung aufgegeben, es handle sich beim Musterkommentar um eine spätere Staatenübung und es sei infolgedessen eine dynamische Auslegung vorzunehmen. Eine in den Grenzen des Wortlauts liegende dynamische Auslegung – wie vom aktuellen BMF-Schreiben vorgesehen – sei aber weiterhin zu befürworten. Denn diese widerspreche gerade nicht dem zuvor Vereinbarten, sondern sei eine Weiterentwicklung, die auf Fragen eingehen könne, die sich zum Zeitpunkt des Vertragsschlusses möglicherweise noch gar nicht gestellt haben, auf die der damalige Musterkommentar also nicht eingegangen ist.

Aus Beratungssicht hob Nils Häck das Interesse an Rechtssicherheit hervor. Insofern sei es begrüßenswert, dass sich das BMF auf den BFH zubewege. Im Hinblick auf den Vorbehalt des BMF bezüglich Klarstellungen und Präzisierungen im Musterkommentar habe er aber Bauchschmerzen. Es ließe sich kaum sicher vorhersagen, was noch eine Präzisierung sei und was über diese Einordnung hinausgehe. Vor dem Hintergrund einer Entscheidungsharmonie sei es nachvollziehbar, dass eine möglichst weitgehende dynamische Auslegung gewollt ist. Damit ließen sich durchaus auch Qualifikationskonflikte vermeiden. Die mit dieser Ausnahme entstehende Rechtsunsicherheit sei für Rechtsanwender aber problematisch.

Johannes Becker brachte als praktische Lösung in die Diskussion ein, zukünftig in das Protokoll des konkreten DBA aufzunehmen, dass eine dynamische Auslegung vorgenommen werden soll. Damit wäre die dynamische Auslegung ins Parlamentsgesetz selbst aufgenommen und somit als gesetzgeberischer Wille statuiert. Eine solche Regelung findet sich bereits im DBA Österreich²⁰ sowie im DBA Ungarn.²¹ Da der

OECD-Kommentar wird
öfter überarbeitet als
konkrete DBA, also
schnellere Entwicklung

Dynamische Auslegung
innerhalb der Wortlaut-
grenze erlaubt normative
Entwicklung ohne neues
DBA

Protokollziffer zur
Dynamisierung der DBA?

¹⁸ BMF, Schreiben v. 24.12.2025 - IV B 2 - S 1301/01508/004/038 NWB IAAAK-07523, Rz. 3.

¹⁹ BMF, Schreiben v. 24.12.2025 - IV B 2 - S 1301/01508/004/038 NWB IAAAK-07523, Rz. 5.

²⁰ Protokoll Nr. 16 zum DBA Österreich i. d. F. des Änderungsprotokolls v. 21.8.2023 (BGBl 2023 II S. 335).

²¹ Protokoll Nr. 3 zum DBA Ungarn.

Gesetzgeber damit aber die Entscheidung über das Recht jedenfalls partiell aus der Hand gibt und auf eine Institution überträgt, wird diese Regelungsweise rechtsstaatlich durchaus kritisch gesehen.²² Die Regelung im österreichischen Abkommen wird deshalb teils auch deutlich weniger weitreichend, nämlich letztlich als bloße Wiederholung der ohnehin nach der Wiener Vertragsrechtskonvention geltenden Auslegungsgrundsätze, verstanden.²³

Antje Hagena tendierte für die deutsche Situation zu einer ähnlichen Einschätzung. Eine solche gesetzliche Öffnung für eine dynamische Auslegung sei u. a. mit dem Gesetzesvorbehalt kaum zu vereinbaren, da der OECD-Musterkommentar selbst (in seinen geänderten Fassungen) nie ein parlamentarisches Gesetzgebungsverfahren durchlaufen habe. Materielle Änderungen des Abkommensinhalts könnten nicht auf diese Weise verbindlich gemacht werden. Man könne auch nicht annehmen, dass eine dynamische Auslegung grds. im Sinne der Steuerpflichtigen wäre. Diese müssten sich in dem Moment, in dem sie Dispositionen treffen, auf eine gewisse Rechtssicherheit verlassen können. Es müsse für sie also klar zu ermitteln sein, welches Recht anwendbar ist. Gerade wenn Änderungen des Musterkommentars für Steuerpflichtige zu Nachteilen führen, sei es deshalb in der Gesamtschau zweifelhaft, die dynamische Auslegung durchgreifen zu lassen.

Zweifel an der
dynamischen Auslegung
überwiegen

FAZIT

Die Paneldiskussion hat deutlich aufgezeigt, dass man bei Erwägungen zu Reichweite, Auslegung und Anwendung von Abkommen den langwierigen Entstehungsprozess und die damit einhergehenden Besonderheiten von DBA berücksichtigen sollte. DBA haben innerstaatlich zwar den rechtlichen Rang eines Parlamentsgesetzes, dennoch bestehen Unterschiede tatsächlicher Natur, die sich bei der Bewertung von gesetzgeberischen Maßnahmen und in der Auslegung der Abkommen selbst niederschlagen: Zu beachten ist, dass das Parlament zwar formal das DBA verabschiedet, tatsächlich auf dessen inhaltliche Ausgestaltung aber kaum Einfluss nehmen kann. Wegen des bilateralen Hintergrunds kann ein DBA auch nicht so schnell wie ein gewöhnliches innerstaatliches Parlamentsgesetz geändert werden und ist dementsprechend für lange Zeit unverändert in Kraft, obwohl sich wirtschaftliche Verhältnisse zwischenzeitlich signifikant ändern können. Diese Aspekte erklären das Bedürfnis, legislativ unilateral mit Treaty Overrides zu reagieren und exekutiv über den OECD-Musterkommentar Einfluss auf das Abkommensverständnis nehmen zu wollen. Nichtsdestotrotz gelten verfassungsrechtliche Grenzen für DBA in gleicher Weise wie für andere Parlamentsgesetze, so dass insbesondere für eine dynamische Auslegung von DBA rechtlich wenig Raum bleibt. Die Vereinbarung der dynamischen Auslegung im einzelnen Abkommen selbst könnte ein Ansatz sein. Auch hier bestehen aber verfassungsrechtliche Bedenken, die letztlich dazu führen können, dass es trotz expliziter Vereinbarungen gerichtlich zu einer statischen Auslegung von Abkommen kommt.

AUTORIN

Jun.-Prof. Dr. Maria Marquardsen

ist Inhaberin einer Junior-Professur für Öffentliches Recht und Steuerrecht an der Ruhr-Universität Bochum. Seit 2022 ist sie Vorsitzende des Wissenschaftlichen Beirats von YIN Deutschland. Sie forscht insbesondere zu Themen des Internationalen Steuerrechts und publiziert regelmäßig in diesem Bereich.

²² Zum Beispiel Brandis in Festschrift für Nordkirchen, 2025, S. 217, 230.

²³ Lang in Wassermeyer, DBA (169. Erg.-Lfg. 2025), Vor Art. 1 DBA Österreich Rz. 17 ff.

Aktuelles aus dem Abkommensrecht

Tagungsbericht zur 10. YIN-Jahrestagung v. 21.5.2026 (Panel 2)

Dr. Saphira Einsfelder, Sandra Fischer, Dr. Ronald Gebhardt, Dr. Madeleine Kockrow und Prof. Dr. Gary Rüsich*

Die Sicherung einer grenzüberschreitenden Einmalbesteuerung gehört zu einer der zentralen Herausforderungen des modernen Internationalen Steuerrechts. Während der Abschluss eines DBA ursprünglich seit den 1920ern vor allem die Vermeidung einer Doppelbesteuerung bezweckte, rückt seit Beginn des OECD-BEPS-Projekts in den 2010er Jahren zunehmend die Verhinderung einer doppelten Nichtbesteuerung und des Entstehens sog. weißer Einkünfte in den Mittelpunkt. Offene Fragen dazu treten derzeit bei der Auslegung des Begriffs der „Einkunftsteile“ hervor. Trotz gesetzlicher Klarstellungen ist weiterhin ungeklärt, nach welchen Kriterien Einkunftsteile zu bestimmen sind. Die hierzu anhängigen finanzgerichtlichen Verfahren verdeutlichen den fortbestehenden Klärungsbedarf. Parallel hierzu bestehen weiterhin erhebliche Abgrenzungsschwierigkeiten im Hinblick auf den Betriebsstättenbegriff, dem entscheidenden Kriterium für die Zuweisung des Besteuerungsrechts an gewerblichen Einkünften. Die jüngsten Entscheidungen des BFH zeigen zum einen, dass u. a. die Feststellung des Bestehens einer ausreichenden Verfügungsmacht des Unternehmens über Geschäftseinrichtungen weiterhin erhebliche praktische Schwierigkeiten verursacht. Zum anderen ist die Definition einer Betriebsstätte angesichts der zunehmenden Verlagerung von Tätigkeiten in Homeoffice-Strukturen von erheblicher Bedeutung. Der Beitrag untersucht die aktuellen Entwicklungen in beiden Bereichen, um daraus Folgerungen für die Praxis des Internationalen Steuerrechts abzuleiten, und stellt zugleich den Tagungsbeitrag zum Panel 2 der YIN-Jahrestagung v. 21.5.2026 in Frankfurt/M. dar.

Kernaussagen

- ▶ Der Begriff des „Einkunftsteils“ i. S. des § 50d Abs. 9 Satz 4 EStG bleibt trotz gesetzlicher Klarstellung auslegungsbedürftig; vorzugswürdig erscheint eine qualitative Betrachtung, die an eigenständige wirtschaftliche Vergütungskomponenten und nicht an bloße rechnerische Teilbeträge anknüpft.
- ▶ Die BFH-Rechtsprechung zu Betriebsstätten führt nicht zu einer Ausweitung des Betriebsstättenbegriffs, sondern konkretisiert die Anforderungen an die Verfügungsmacht über Geschäftseinrichtungen anhand einer Gesamtwürdigung.
- ▶ Weder steuerfreie Vergütungskomponenten noch Homeoffice-Strukturen lassen sich schematisch beurteilen.

* Dr. Saphira Einsfelder ist Richterin am FG Münster; ORR'in Sandra Fischer ist Referentin im Ministerium der Finanzen Nordrhein-Westfalen, Düsseldorf (der Beitrag gibt ausschließlich die persönliche Meinung der Autorin wieder und ist nicht in dienstlicher Eigenschaft verfasst); Steuerberater Dr. Ronald Gebhardt ist Senior Manager bei PwC, Hamburg; Dr. Madeleine Kockrow ist Akademische Rätin a. Z. am Institut für Steuerrecht der Universität zu Köln; Prof. Dr. Gary Rüsich ist Inhaber einer Professur für Allgemeines und Besonderes Steuerrecht an der Hochschule für Finanzen Nordrhein-Westfalen, Nordkirchen.

I. Einkünfte und „Teile von Einkünften“ in den Rückfallklauseln des § 50d Abs. 9 EStG

1. Einleitung

In vielen deutschen DBA wird die Doppelbesteuerung im Wege der Freistellungsmethode vermieden. Deutschland als Ansässigkeitsstaat verzichtet auf die Ausübung seines Besteuerungsrechts an den ausländischen Einkünften. Werden diese Einkünfte – beispielsweise aufgrund von Subsumtions-, Auslegungs- und negativen Qualifikationskonflikten – auch im anderen Staat und damit doppelt nicht besteuert, verhindern die sog. Rückfallklauseln das Entstehen „weißer Einkünfte“.

Rückfallklauseln finden sich aber nicht nur bilateral innerhalb des anwendbaren DBA, sondern bisweilen auch in Gestalt eines Treaty Override¹ im nationalen Steuerrecht (auch bezeichnet als unilaterale Rückfallklausel). So enthält § 50d Abs. 9 Satz 1 EStG beispielsweise in seiner Nummer 1 eine Switch-over- und in Nummer 2 eine Subject-to-tax-Klausel.² Während in den Subject-to-tax-Klauseln die Freistellung der Einkünfte tatbestandlich von einer tatsächlichen Besteuerung im anderen Vertragsstaat abhängig gemacht wird, bewirken die Switch-over-Klauseln einen Wechsel von der Freistellungs- zur Anrechnungsmethode. Demgegenüber enthält der Satz 4 im § 50d Abs. 9 EStG keine „eigene“ unilaterale Rückfallklausel, sondern er bewirkt unilateral eine Erweiterung der abkommensrechtlichen Rückfallklauseln.

Verhinderung der doppelten Nichtbesteuerung wird üblich

Unterschiedliche Methodik unilateraler Ausnahmen

2. Ergänzung des § 50d Abs. 9 EStG

Der Ergänzung des § 50d Abs. 9 EStG um den Satz 4 liegt ein Auslegungskonflikt zugrunde. Der Gesetzgeber wollte die höchstrichterliche Rechtsprechung korrigieren, die von der Auffassung des BMF abwich. Der BFH hatte zuvor entschieden, dass eine Nichtbesteuerung nur dann vorliege, wenn die betreffende abkommensrechtliche Einkunftsart insgesamt unbesteuert bleibe. Eine bloß teilweise Nichtbesteuerung war demnach für die Versagung der Freistellungsmethode unzureichend und der Einkünftebegriff auf die gesamte Einkunftsart zu beziehen. Ob alle Einkünfte innerhalb der einzelnen Einkunftsart im Ausland besteuert wurden, war für die Freistellung der Einkünfte unbeachtlich.³

Satz 4 überschreibt BFH-Urteil

Der Gesetzgeber wollte jedoch an der „atomisierenden Betrachtungsweise“ der Finanzverwaltung, nach der jeder Einkunftsteil gesondert auf eine tatsächliche Besteuerung zu untersuchen ist, festhalten. Deshalb hat er durch das als „BEPS-Umsetzungsgesetz“ bezeichnete Gesetz v. 20.12.2016⁴ in § 50d Abs. 9 Satz 1 EStG den Wortlaut „wenn“ durch „soweit“ ersetzt und die Norm um den Satz 4 ergänzt:⁵ „Bestimmungen eines Abkommens zur Vermeidung der Doppelbesteuerung, nach denen Einkünfte aufgrund ihrer Behandlung im anderen Vertragsstaat nicht von der Bemessungsgrundlage der deutschen Steuer ausgenommen werden, sind auch auf Teile von Einkünften anzuwenden, soweit die Voraussetzungen der jeweiligen Bestimmung des Abkommens hinsichtlich dieser Einkunftsteile erfüllt sind.“

Streit um atomisierende Betrachtung mit gesetzlicher Lösung

¹ Zur grundsätzlichen Zulässigkeit von Treaty Overrides s. BVerfG, Beschluss v. 15.12.2015 - 2 BvL 1/12 NWB YAAAF-66859; dazu Lehner in Vogel/Lehner, DBA, 7. Aufl. 2021, Grundlagen des Abkommensrechts, Rz. 201; Frotscher, IStR 2016 S. 561.

² Statt vieler Wagner in Brandis/Heuermann, Ertragsteuerrecht (Online-Stand April 2025), § 50d EStG Rz. 139, 144 f.

³ Vgl. z. B. BFH, Urteil v. 21.1.2016 - I R 49/14 NWB FAAAF-74520, Rz. 29; davor bereits BFH, Urteil v. 27.8.1997 - I R 127/95 NWB MAAAA-95941.

⁴ Gesetz zur Umsetzung der Änderungen der EU-Amtshilferichtlinie und von weiteren Maßnahmen gegen Gewinnverkürzungen und -verlagerungen (BGBl 2016 I S. 3000).

⁵ Dazu auch Klein/Hagena in Herrmann/Heuer/Raupach, EStG - KStG (Online-Stand Mai 2017), § 50d EStG Rz. J 16-4 (Jahreskommentierung 2017 noch unter <https://www.steuerberater-center.de/78607.htm>); Gebhardt, IStR 2016 S. 1009, 1011; Schnitger, IStR 2016 S. 637, 639 f.; Ditz/Quilitzsch, DStR 2017 S. 281, 289; Kahlenberg/Schade, IStR 2018 S. 218, 221 f.

Trotzdem blieb
Terminus Einkunftsteil
ohne gesetzliche
Definition

Der zentrale Begriff des Einkunftsteils wird im § 50d Abs. 9 Satz 4 EStG jedoch nicht näher erläutert und ist durch Auslegung näher zu bestimmen. Für das weitere Verständnis und die quantitative oder qualitative Einordnung als Einkunftsteil lässt sich an den bekannten Titel „Wer bin ich und wenn ja, wie viele?“ von Richard David Precht anknüpfen und treffend fragen:

3. Ist es ein Einkunftsteil und wenn ja, wie viele?

a) Prüfungsreihenfolge ohne Zirkelschluss

Rechtsfolge darf nicht
zum Tatbestandsmerk-
mal werden

Teilweise wird die Frage nach dem Vorliegen eines Einkunftsteils unmittelbar mit der Frage der Besteuerung verknüpft. Eine solche Betrachtungsweise birgt jedoch die Gefahr eines Zirkelschlusses. Denn wird ein Einkunftsteil allein deshalb angenommen, weil ein bestimmter Betrag im Ausland steuerfrei geblieben ist, dann wird die Rechtsfolge zum Tatbestandsmerkmal erhoben. Die Nichtbesteuerung begründet so den Einkunftsteil, dessen Nichtbesteuerung wiederum die Anwendung der Rückfallklausel rechtfertigen soll. Dies überzeugt dogmatisch nicht.

Also ist zweistufige
Prüfung geboten

Die Prüfung muss vielmehr zweistufig erfolgen:

- Zunächst ist festzustellen, ob überhaupt ein selbständiger Einkunftsteil vorliegt.
- Erst anschließend ist zu untersuchen, ob dieser Einkunftsteil besteuert wurde.

Diese zweistufige Reihenfolge vermeidet solche Zirkelschlüsse.⁶

b) Die quantitative Betrachtungsweise

So weitreichende
Auslegung überzeugt
systematisch nicht

Nach einer quantitativen Betrachtungsweise liegt bereits dann ein Einkunftsteil vor, wenn sich innerhalb einer Einkunftsart rechnerisch ein bestimmter Betrag isolieren lässt.⁷ Diese Auffassung besitzt zunächst einen gewissen Wortlautbezug. Jeder Teilbetrag einer Einkunft ist sprachlich betrachtet ein Teil der Einkünfte. Gegen eine derart weitgehende Interpretation sprechen jedoch systematische Bedenken. Würde jeder rechnerisch abgrenzbare Betrag genügen, müssten auch Freibeträge, Freigrenzen oder tarifliche Vergünstigungen als eigenständige Einkunftsteile behandelt werden. Die Vorschrift würde damit praktisch jede Form ausländischer Steuervergünstigung erfassen. Ein derart umfassendes Verständnis lässt sich weder der Gesetzesbegründung noch dem Normzweck entnehmen.

c) Die qualitative Betrachtungsweise

Wirtschaftliche Struktur
und Abgrenzung von
Teilen sollte den Maßstab
bilden

Vorzugswürdig erscheint daher eine qualitative Betrachtung. Danach setzt ein Einkunftsteil voraus, dass innerhalb derselben Einkunftsart unterschiedliche Vergütungskomponenten oder unterschiedliche wirtschaftliche Sachverhalte identifizierbar sind.⁸ Ein solcher Ansatz knüpft nicht an bloße Rechengrößen an, sondern an die wirtschaftliche Struktur der Einkünfte. Beispiele hierfür könnten sein:

- Grundvergütung und Überstundenvergütung,
- Arbeitslohn und Bonuszahlungen,
- Zinsen und Lizenzgebühren innerhalb einer Betriebsstätte,
- verschiedene Arten von Versorgungsleistungen.

Die qualitative Betrachtung vermeidet zugleich eine uferlose Ausdehnung der Rückfallklauseln.

⁶ So auch jüngst ausführlich Ringler, DStR 2026 S. 1025, 1027 f. mit kritischer Einordnung aktueller FG-Rechtsprechung.

⁷ So auch Kahlenberg/Schade, IStR 2018 S. 218, 223; Ringler, DStR 2026 S. 1025, 1027.

⁸ So auch Ringler, DStR 2026 S. 1025, 1027.

4. Steuerfreie Überstundenvergütungen als Einkunftsteile?

a) Die Entscheidung des FG Rheinland-Pfalz - 1 K 1053/25

Besondere Aufmerksamkeit verdient eine Entscheidung des FG Rheinland-Pfalz zur luxemburgischen Überstundenvergütung.⁹ Der Kläger erzielte Arbeitslohn aus einer Tätigkeit in Luxemburg. Nach luxemburgischem Recht blieb die Überstundenvergütung steuerfrei. Das Finanzgericht qualifizierte die Überstundenvergütung als eigenständigen Einkunftsteil und versagte insoweit die Freistellungsmethode.

Eigenständiger Teil
innerhalb der
Vergütungselemente

b) Würdigung

Die Entscheidung des FG Rheinland-Pfalz zeigt, dass der Begriff des Einkunftsteils nicht auf voneinander getrennte Tätigkeiten beschränkt sein muss. Es können auch einzelne Vergütungsbestandteile innerhalb einer einheitlichen Tätigkeit als selbständige Einkunftsteile in Betracht kommen. Die Vergütung beruht auf einem eigenständigen Rechtsgrund. Sie wird gesondert ermittelt und gesondert ausgewiesen. Gleichwohl sollte die Entscheidung nicht dahingehend missverstanden werden, dass jede steuerfreie Vergütungskomponente automatisch einen Einkunftsteil bildet. Maßgeblich bleibt vielmehr die vorgelagerte qualitative Abgrenzbarkeit.

Eigener Rechtsgrund,
gesonderte Ermittlung,
eigenständiger Ausweis

5. Die Grenzen der Atomisierung

a) Teilweise steuerfreie Betriebsstätteneinkünfte

Besonders deutlich werden die Grenzen einer „atomisierenden Betrachtung“ bei teilweise steuerfreien Betriebsstätteneinkünften.¹⁰ Werden beispielsweise sämtliche Zinseinkünfte einer Betriebsstätte lediglich zu 70 % in die ausländische Bemessungsgrundlage einbezogen, fehlt es an einem qualitativ abgrenzbaren Einkunftsteil – der gesamte Zinsertrag wird lediglich anteilig erfasst.

Ein qualitativ abgrenz-
barer Einkunfts„teil“ wäre
hier selbstreferenziell

b) Pauschaler Werbungskostenabzug

Das gleiche gilt für einen pauschalen Werbungskostenabzug, z. B. entsprechend der niederländischen 30 %-Regelung.¹¹ § 50d Abs. 9 Satz 4 EStG knüpft nach dem ausdrücklichen Wortlaut an die Nichtbesteuerung von Einkünften, einer Nettogröße, an. Die Vorschrift enthält jedoch keine Vorgaben dazu, wie die Einkünfte zu ermitteln sind. Dementsprechend erkennt sie grds. die ausländischen Regelungen hierzu an.

Rückbezug auf
ausländische Berechnung
und Definition

Erst im Anschluss an die Ermittlung der Einkünfte nach ausländischem Recht schließt sich die Frage an, ob ein Teil dieser Nettogröße, der qualitativ abgrenzbar ist, im Ausland tatsächlich nicht besteuert wurde.

6. Schlussfolgerungen

Der Begriff des Einkunftsteils bildet den dogmatischen Schlüssel für die Reichweite der Rückfallklauseln des § 50d Abs. 9 EStG. Um Zirkelschlüsse zu vermeiden, sollte die Bestimmung des Einkunftsteils von der Besteuerungsprüfung getrennt werden (s. dazu oben I, 3, a). Die Frage, ob ein Einkunftsteil vorliegt, sollte nicht aus seiner Besteuerung oder Nichtbesteuerung hergeleitet werden. Vorzugswürdig erscheint eine qualitative Betrachtung (dazu oben I, 3, c), die auf eigenständige wirtschaftliche Vergütungskomponenten abstellt.

Auf diese Weise würde die vom Gesetzgeber angestrebte Sicherung der Einmalbesteuerung sichergestellt, ohne in jedem grenzüberschreitenden Fall eine Nachversteuerung

⁹ FG Rheinland-Pfalz, Urteil v. 1.10.2025 - 1 K 1053/25 NWB TAAAK-05532; die Revision ist beim BFH anhängig unter dem Az. VI R 15/25.

¹⁰ FG München, Urteil v. 29.5.2017 - 7 K 1156/15 NWB SAAAG-51088, rkr.

¹¹ BFH, Urteil v. 10.4.2025 - VI R 29/22 NWB UAAAJ-94559; dazu auch Ringler, DStR 2025 S. 1025 f.

rung auszulösen. Die anhängigen BFH-Verfahren bieten nun Gelegenheit, Leitlinien zur Auslegung des Begriffs „Einkunftsteil“ zu entwickeln.

7. Konsequenzen für die Praxis

a) Der Begriff des Einkunftsteils als neue Risikozone

Anwendung ist mit erheblichen Unsicherheiten verbunden

Die Diskussion um § 50d Abs. 9 Satz 4 EStG besitzt erhebliche praktische Relevanz. Während sich die Vorschrift zunächst als technische Ergänzung der Rückfallklauseln darstellt, führt ihre Anwendung in der Praxis zu erheblichen Unsicherheiten. Für Steuerpflichtige ist schwer vorhersehbar, welche ausländischen Vergünstigungen künftig als schädliche Nichtbesteuerung qualifiziert werden könnten.

Dies gilt insbesondere deshalb, weil zahlreiche Staaten ihre steuerlichen Fördermaßnahmen nicht in Form klassischer Steuerbefreiungen ausgestalten, sondern über pauschalisierte Abzugsbeträge, Sondertarife oder sonstige Entlastungsmechanismen. Die Frage, ob eine ausländische Regelung zu einer schädlichen Nichtbesteuerung führt, lässt sich deshalb regelmäßig nicht allein anhand ihrer rechtstechnischen Ausgestaltung beantworten. Vielmehr bedarf es einer funktionalen Betrachtung.

b) Gesetzgebungstechnik als Zufallsergebnis?

Technische Natur von Ausweichregeln ist nicht maßgeblich

Die niederländische 30 %-Regelung verdeutlicht die Problematik besonders anschaulich. Letztlich eröffnet ein streng am Wortlaut orientiertes Verständnis dieser Regelung Umgehungsmöglichkeiten: Andere Staaten können Steuersubventionen als „pauschalen Werbungskostenabzug“ maskieren oder Einkunftsteile nur einem sehr niedrigen Steuersatz (z. B. mit 0,1 %) unterwerfen. Der Anwendungsbereich der Rückfallklausel hinge nicht von der tatsächlichen Belastung der Einkünfte, sondern von der jeweiligen Formulierung des ausländischen Gesetzgebers ab. Dies erscheint weder systemgerecht noch mit dem Ziel einer grenzüberschreitenden Einmalbesteuerung vereinbar.

In Fällen, in denen der ausländische Staat eine Steuerbefreiung als „pauschalen Werbungskostenabzug“ maskiert, erscheint die Anwendung des § 50d Abs. 9 Satz 4 EStG noch möglich, wenn sich tatsächlich feststellen lässt, dass die ausländische Regelung nicht der pauschalen Abgeltung eines möglichen Aufwands dient. Werden Einkunftsteile dagegen sehr niedrig besteuert, fehlt es jedoch regelmäßig an einer nach den abkommensrechtlichen Rückfallklauseln erforderlichen tatsächlichen Nichtbesteuerung. Wenn der Gesetzgeber künftig auch solche Fälle erfassen will, müsste er dies gesetzlich regeln.

c) Gefahr einer übermäßigen Atomisierung

Zerlegung könnte auf die Spitze getrieben werden

Praktisch problematisch erscheint es, wenn die atomisierende Betrachtung immer kleinere Bestandteile einer Einkunftsquelle erfasst. Die gesetzgeberische Intention bestand ersichtlich darin, gezielte Nichtbesteuerungen einzelner Vergütungskomponenten zu erfassen. Nicht erkennbar ist dagegen, dass letztlich die gesamte ausländische Steuerbemessungsgrundlage darauf überprüft wird, ob sie auch nach deutschen Grundsätzen vollständig der Besteuerung unterlag.

Es droht enormer Aufwand für den Steuerpflichtigen

Anderenfalls würde sich die Anwendung der Rückfallklauseln in der Praxis kaum noch beherrschen lassen. Gerade international tätige Unternehmen müssten dann für jeden Euro Arbeitslohn prüfen,

- ▶ ob dieser ein Einkunftsteil i. S. des § 50d Abs. 9 Satz 4 EStG ist und
- ▶ ob er tatsächlich besteuert wurde.

Eine solche Betrachtung würde die Compliance-Anforderungen erheblich erhöhen und die praktische Handhabbarkeit der Freistellungsmethode infrage stellen – dies zeigt das im Panel pointiert aufgezeigte Beispiel einer „steuerfreien Cola“ für einen Arbeitnehmer. Insoweit wäre die Aufnahme einer Bagatellregelung wünschenswert.

d) Die Bedeutung der tatsächlichen Besteuerung

Unabhängig von der Frage des Einkunftsteils bleibt weiterhin ungeklärt, welche Anforderungen an die „tatsächliche Besteuerung“ zu stellen sind. Nach der inzwischen herrschenden Auffassung genügt grds. die Einbeziehung der betreffenden Einkünfte in die ausländische Bemessungsgrundlage.¹² Auf die tatsächlich festgesetzte oder gezahlte Steuer soll es demgegenüber nicht ankommen.

Diese Sichtweise überzeugt aus Praktikabilitätsgründen und im Hinblick auf den Wortlaut des § 50d Abs. 9 Satz 4 EStG, der an „Einkünfte“ als Nettogröße anknüpft. Sie wirft jedoch Wertungswidersprüche auf. So kann es Konstellationen geben, in denen Einkünfte zwar formal in die Bemessungsgrundlage einbezogen werden, wirtschaftlich aber aufgrund besonderer Steuervergünstigungen keine Belastung entsteht. Die Abgrenzung zwischen tatsächlicher Besteuerung und bloß formaler Erfassung dürfte daher auch künftig erhebliches Streitpotenzial bergen.

Hier kommt den Feststellungen des Finanzgerichts zum ausländischen Recht erhebliche Bedeutung zu. Denn die vom Finanzgericht zum Bestehen und Inhalt des ausländischen Rechts getroffenen Feststellungen sind für den BFH wie Tatsachenfeststellungen zu behandeln und damit revisionsrechtlich bindend.¹³ Es obliegt daher grds. dem Finanzgericht festzustellen, ob Teile von Einkünften tatsächlich in die Bemessungsgrundlage einbezogen wurden, oder dies nur in einem ersten Schritt formal geschehen ist, bei einer näheren Analyse allerdings Teile der Einkünfte doch nicht Teil der Bemessungsgrundlage waren, weil sie in einem zweiten Schritt z. B. maskiert als pauschaler Werbungskostenabzug, ohne dass das Entstehen eines entsprechenden Aufwands erkennbar wäre, doch wieder von der Bemessungsgrundlage ausgenommen werden.

Grundsatz: Einbeziehung in die Bemessungsgrundlage reicht aus

Feststellungen des Finanzgerichts zum ausländischen Recht sind entscheidend

II. Betriebsstätten zwischen Spind, Rollcontainer und Homeoffice

1. Vorbemerkungen

Der Betriebsstättenbegriff gehört zu den zentralen Anknüpfungspunkten des Internationalen Steuerrechts, weil er darüber entscheidet, welchem Staat das Besteuerungsrecht für Unternehmensgewinne zusteht. Obwohl die Voraussetzungen einer Betriebsstättenbegründung von einer vergleichsweise hohen Kontinuität geprägt sind, haben mehrere Entscheidungen des BFH, neue Arbeitsformen und eine aktualisierte Verwaltungsauffassung die Diskussion hierüber in jüngerer Zeit neu belebt.

Besondere Aufmerksamkeit haben die Entscheidungen des BFH erlangt, die in der Fachöffentlichkeit teilweise verkürzt als „Spind“-Fall bzw. als „Rollcontainer als Betriebsstätte“ diskutiert wurden. Bei näherer Betrachtung zeigen die Entscheidungen jedoch weniger eine Ausweitung des Betriebsstättenbegriffs als vielmehr eine Konkretisierung der Anforderungen an die Verfügungsmacht über Geschäftseinrichtungen.

Jüngere Änderungen und zusätzliche Rechtsprechung des BFH

¹² Jüngst und ebenfalls zu einem niederländischen Fall FG Berlin-Brandenburg, Urteil v. 13.11.2025 - 13 K 10170/23 NWB XAAAK-08409; die Revision ist beim BFH anhängig unter dem Az. I R 1/26; statt vieler Ismer in Vogel/Lehner, DBA, a. a. O., Art. 23 OECD-MA Rz. 175; Melkonyan/Schade, IStR 2018 S. 830, 839.

¹³ Zum Beispiel BFH, Urteil v. 13.7.2016 - VIII R 73/13 NWB EAAAF-83721 und BFH, Urteil v. 9.7.2003 - I R 82/01 NWB PAAAA-71756.

2. Der Betriebsstättenbegriff im nationalen und Internationalen Steuerrecht

a) Nationale Grundlagen (§ 12 AO)

Vier zentrale Voraussetzungen (unverändert)

Nach § 12 AO ist Betriebsstätte jede feste Geschäftseinrichtung oder Anlage, die der Tätigkeit eines Unternehmens dient. Die Definition enthält vier zentrale Tatbestandsmerkmale:

- ▶ Geschäftseinrichtung oder Anlage,
- ▶ feste örtliche Beziehung,
- ▶ nicht nur vorübergehende Dauerhaftigkeit und Verfügungsmacht,
- ▶ unternehmerische Nutzung.

Unterschied zum Begriff der OECD

Der nationale Betriebsstättenbegriff ist dabei teilweise weiter gefasst als der abkommensrechtliche Betriebsstättenbegriff. Eine aktive unternehmerische Tätigkeit mit bzw. innerhalb der Einrichtung wird nicht verlangt. Vielmehr genügt es, dass die Einrichtung dem Unternehmen unmittelbar dient.¹⁴

b) Abkommensrechtliche Besonderheiten (Art. 5 OECD-MA)

Abkommensrechtlich knüpfen Art. 5 OECD-MA 2025 und die entsprechenden DBA-Regelungen ebenfalls an eine feste Geschäftseinrichtung an. Die Geschäftstätigkeit des Unternehmens, die über diese Einrichtung ausgeübt wird, darf jedoch z. B. nicht eine bloß vorbereitende Tätigkeit oder eine Hilfstätigkeit sein (vgl. Art. 5 Abs. 4 OECD-MA 2025). Obwohl die Begriffsdefinitionen auf den ersten Blick ähnlich erscheinen, bestehen daher Unterschiede zwischen dem innerstaatlichen und dem abkommensrechtlichen Betriebsstättenbegriff. Insbesondere kann eine nationale Betriebsstätte vorliegen, ohne dass zugleich eine Betriebsstätte im Sinne des einschlägigen DBA gegeben ist.

3. Die Verfügungsmacht als zentrales Abgrenzungskriterium

Eigentümerposition oder Mietvertrag sind nicht erforderlich

Sowohl nach nationalem Recht als auch nach Abkommensrecht kommt der Verfügungsmacht über die Geschäftseinrichtung zentrale Bedeutung zu. Der BFH verlangt dabei keine Eigentümerstellung. Auch ein Mietverhältnis ist nicht zwingend erforderlich. Maßgeblich ist vielmehr, ob die Räumlichkeiten dem Unternehmen tatsächlich und nicht nur vorübergehend zur betrieblichen Nutzung zur Verfügung stehen.¹⁵ Gerade bei Tätigkeiten in fremden Räumlichkeiten kann dieses Kriterium zu Abgrenzungsschwierigkeiten führen.

Das bloße Tätigwerden in fremden Räumen begründet noch keine Betriebsstätte. Andererseits kann auch ohne Eigentum und Mietvertrag eine Betriebsstätte vorliegen, wenn die tatsächliche Nutzungsmöglichkeit hinreichend verfestigt ist.

4. Der „Spind“-Fall des BFH

a) Sachverhalt

Flugzeugservices über englische Gesellschaft in Deutschland

Im ersten (Inbound-)Fall¹⁶ war ein in Großbritannien ansässiger Flugzeugingenieur auf einem deutschen Flughafengelände tätig. Die operative Tätigkeit wurde über eine von ihm beherrschte britische Gesellschaft abgewickelt. Auf dem Flughafengelände standen verschiedene Räumlichkeiten zur Verfügung, darunter Verwaltungsräume, Gemeinschaftseinrichtungen und ein Hangar. Dem Ingenieur war darüber hinaus ein abschließbarer Spind mit persönlicher Kennzeichnung überlassen worden. Zusätzlich verfügte er über eine Zugangskarte, die ihm jederzeitigen Zugang zu den Räumlichkeiten ermöglichte.

¹⁴ BFH, Urteil v. 18.9.2019 - III R 3/19 NWB FAAAA-47097, Rz. 31 und BFH, Urteil v. 4.7.2012 - II R 38/10 NWB OAAAE-16637, Rz. 46 ff.

¹⁵ Vgl. nur van Lück in Zugmaier/Nöcker, AO (Online-Stand März 2025) NWB VAAAAH-38549, § 12 Rz. 34 m. w. N.

¹⁶ BFH, Urteil v. 7.6.2023 - I R 47/20 NWB KAAAJ-46356.

b) Entscheidung des BFH

Der BFH bejahte in diesem Fall eine Betriebsstätte. In der öffentlichen Wahrnehmung wurde die Entscheidung häufig auf den Umstand reduziert, dass dem Steuerpflichtigen ein Spind zur Verfügung stand. Diese Verkürzung wird der Entscheidung jedoch nicht gerecht. Der BFH stellte vielmehr auf eine Gesamtschau verschiedener Umstände ab:

- ▶ dauerhafte Nutzung der Räumlichkeiten,
- ▶ jederzeitige Zugangsmöglichkeit,
- ▶ persönliche Zuordnung einzelner Einrichtungen,
- ▶ Einbindung in die unternehmerische Tätigkeit.

Betriebsstätte lag hier vor, Konstellation hing aber nicht allein vom Spind ab

Der Spind war lediglich eines von mehreren Indizien für die erforderliche Verfügungsmacht.

c) Bedeutung der Entscheidung

Die Entscheidung zeigt, dass die Verfügungsmacht nicht auf einzelne Gegenstände reduziert werden darf. Maßgeblich bleibt die Gesamtbeziehung zwischen Steuerpflichtigem und Geschäftseinrichtung. Der Spind allein begründet keine Betriebsstätte, er kann jedoch ein Indiz dafür sein, dass eine solche bereits aufgrund der übrigen Umstände vorliegt.

Maßgeblich bleibt die Gesamtkonstellation

5. Der „Taxiunternehmer“-Fall

a) Sachverhalt

Der zweite (Outbound-)Fall¹⁷ betraf einen in Deutschland ansässigen Taxiunternehmer, der seine Tätigkeit in der Schweiz ausübte. Er war Mitglied einer schweizerischen Taxizentrale und nutzte deren Räumlichkeiten für Verwaltungsarbeiten. Innerhalb der Räumlichkeiten standen ihm verschiedene Arbeitsplätze zur Verfügung. Zusätzlich verfügte er über einen abschließbaren Rollcontainer zur Aufbewahrung betrieblicher Unterlagen.

Taxizentrale in der Schweiz

b) Entscheidung des BFH

Auch hier bejahte der BFH eine Betriebsstätte. Bemerkenswert ist jedoch die Begründung. Anders als teilweise erwartet, stellte der BFH nicht entscheidend auf den Rollcontainer ab. Vielmehr stellte er deutlich die Gesamtwürdigung aller Umstände heraus. Ausschlaggebend waren insbesondere:

- ▶ die dauerhafte Nutzung der Räumlichkeiten,
- ▶ die tatsächliche jederzeitige Zugangs- und Nutzungsmöglichkeit (insbesondere ausreichende Anzahl an Büroarbeitsplätzen),
- ▶ die organisatorische Einbindung in die Räume (eigenes Postfach, eigener abschließbarer Container, Eingang des weit überwiegenden Teils der Geschäftspost),
- ▶ die Nutzung für wesentliche betriebliche Funktionen.

Stärkere Betonung der Gesamtumstände gegenüber dem Mobiliar

c) „Relativierung“ der „Spind“-Rechtsprechung

Der „Taxiunternehmer“-Fall verdeutlicht, dass die frühere Entscheidung keineswegs als „Spind-Doktrin“ verstanden werden darf. Weder Spind noch Rollcontainer stellen eigenständige Betriebsstätten dar. Beide Gegenstände besitzen lediglich Indizwirkung im Rahmen der Prüfung der Verfügungsmacht. Die Rechtsprechung hat damit zugleich Befürchtungen einer uferlosen Ausdehnung des Betriebsstättenbegriffs entgegengewirkt.

BFH kennt keine „Spind-Doktrin“

¹⁷ BFH, Urteil v. 18.12.2024 - I R 47/21 NWB TAAAJ-90563.

6. Konsequenzen für Homeoffice-Strukturen

Die praktische Bedeutung der Entscheidungen liegt vor allem in ihrer Übertragbarkeit auf moderne Arbeitsformen.

Erfordernis der hinreichenden Zuordnung der Räumlichkeiten ist unverändert

a) Keine automatische Homeoffice-Betriebsstätte

Aus den Entscheidungen lässt sich nicht ableiten, dass jedes Homeoffice automatisch eine Betriebsstätte begründet. Das bestätigt auch die Finanzverwaltung mit der Aktualisierung des Anwendungserlasses zur Abgabenordnung im Jahr 2024¹⁸ und im aktualisierten Schreiben zum Betriebsstättenbegriff aus dem Jahr 2026.¹⁹ Insbesondere genügt es nicht, dass ein Arbeitnehmer von zu Hause aus tätig wird. Erforderlich bleibt vielmehr eine hinreichende Zuordnung der Räumlichkeiten zum Unternehmen sowie eine tatsächliche, nicht nur vorübergehende Verfügungsmacht des Unternehmens über die Räume.

Neue Kommentierung der OECD zum Homeoffice vom November 2025

In dieselbe Richtung weist die umfassende Überarbeitung des Kommentars zu Art. 5 OECD-MA im Jahr 2025.²⁰ Die OECD hat die bislang knappen Ausführungen zum Homeoffice durch eine eigenständige Kommentierung ersetzt und verfolgt damit das Ziel, international einheitliche Kriterien für die Begründung einer Homeoffice-Betriebsstätte zu schaffen sowie die Entstehung bloßer „Mikro-Betriebsstätten“ zu vermeiden.

Hierzu entwickelt der OECD-Kommentar einen zweistufigen Prüfungsansatz. Danach spricht eine Homeoffice-Nutzung von weniger als 50 % der Gesamtarbeitszeit innerhalb eines Zwölfmonatszeitraums grds. gegen das Vorliegen einer Betriebsstätte. Wird dieser Schwellenwert überschritten, ist zusätzlich zu prüfen, ob aus Sicht des Unternehmens ein wirtschaftlicher Grund für die grenzüberschreitende Tätigkeit im Homeoffice besteht. Ein solcher kann insbesondere bei einer erforderlichen Markt- oder Kundennähe vorliegen, während rein private Motive des Arbeitnehmers oder bloße Kosteneinsparungen des Arbeitgebers regelmäßig nicht genügen.

Die OECD reagierte damit auf moderne Arbeitsformen wie Remote Work und Workation und konkretisierte die Anforderungen an die Begründung einer Homeoffice-Betriebsstätte erheblich.

Kriterien der dauerhaften Verfügungsmacht

b) Bedeutung der Gesamtwürdigung

Nach der BFH-Rechtsprechung ist für die Einordnung eines Homeoffice als Betriebsstätte eine umfassende Gesamtwürdigung erforderlich. Für die Frage, ob ein Homeoffice als Betriebsstätte einzuordnen ist, dürfte es regelmäßig auf das Bestehen einer dauerhaften Verfügungsmacht des Unternehmens über das Homeoffice ankommen. Zu berücksichtigen sind dafür insbesondere:

- ▶ Dauer der Nutzung,
- ▶ Bestehen eines Nutzungsrechts durch das Unternehmen,
- ▶ organisatorische Einbindung in das Unternehmen,
- ▶ Art der ausgeübten Tätigkeiten im Homeoffice.

Keines dieser Kriterien ist für sich allein ausschlaggebend. Im Regelfall dürfte keine Betriebsstätte vorliegen, weil dem Unternehmen am Homeoffice kein dauerhaftes Nutzungsrecht zustehen wird.

¹⁸ BMF, Schreiben v. 5.2.2024 - IV D 1 - S 0062/23/10003 :001 NWB FAAA-59893 (AEAO zu § 12, Nr. 4).

¹⁹ BMF, Schreiben v. 18.6.2026 - IV B 2 - S 1301/01410/007/264 NWB DAAK-18208, Rz. 140 ff.; vgl. zum Entwurf Retzer/Bernhardt, IWB 7/2026 S. 286 ff. NWB XAAK-13298.

²⁰ Vgl. dazu Ott, IWB 3/2026 S. 101 ff. NWB HAAK-09554; Keuper, IWB 3/2026 S. 118 ff. NWB HAAK-09674; Landt, StuB 10/2026 S. 403 ff. NWB VAAK-15299.

FAZIT

Die jüngere BFH-Rechtsprechung führt nicht zu einer grundlegenden Ausweitung des Betriebsstättenbegriffs. Vielmehr konkretisiert sie die Anforderungen an die Verfügungsmacht über Geschäftseinrichtungen. Weder Spind noch Rollcontainer begründen für sich genommen eine Betriebsstätte. Beide Entscheidungen verdeutlichen jedoch, dass bereits geringfügige Indizien Bedeutung gewinnen können, wenn sie in eine dauerhafte und organisatorisch verfestigte Nutzung von Räumlichkeiten eingebettet sind. Für Homeoffice-Strukturen ergibt sich daraus kein Automatismus. Entscheidend bleibt auch künftig eine Gesamtwürdigung aller Umstände des Einzelfalls. In den meisten Fällen dürfte das Ergebnis dieser Einzelfallprüfung auf der Grundlage der BFH-Rechtsprechung für die Einordnung eines Homeoffice mit dem Ergebnis auf der Grundlage der OECD-Grundsätze übereinstimmen – auch wenn sich die Begründung unterscheidet. Die OECD-Grundsätze enthalten keine Vorgaben zum Bestehen eines Nutzungsrechts, wie sie vom BFH vorausgesetzt werden. Stattdessen stellt die OECD vorwiegend auf die wirtschaftlichen Gründe für die Nutzung des Homeoffice ab. Allerdings wird ein Unternehmen dann, wenn einem Homeoffice – über eine bloße Kosteneinsparung hinaus – erhebliche Bedeutung für die unternehmerische Tätigkeit zukommt, in der Praxis wohl auch dessen Nutzungsmöglichkeit für das Unternehmen rechtlich absichern.

AUTOREN

Dr. Saphira Einsfelder

ist Richterin am FG Münster.

Sandra Fischer

ist Referentin im Ministerium der Finanzen Nordrhein-Westfalen, Düsseldorf.

Dr. Ronald Gebhardt

ist Steuerberater und Senior Manager bei PwC, Hamburg.

Dr. Madeleine Kockrow

ist Akademische Rätin a. Z. am Institut für Steuerrecht der Universität zu Köln.

Prof. Dr. Gary Rüsçh

ist Inhaber einer Professur für Allgemeines und Besonderes Steuerrecht an der Hochschule für Finanzen Nordrhein-Westfalen, Nordkirchen.

Verfahrensrecht im Abkommensrecht

Tagungsbericht zur 10. YIN-Jahrestagung v. 21.5.2026 (Panel 3)

Karsten Flüchter, Prof. Dr. Carsten Meinert, Dr. Florian Oppel und Dr. Isabella Zimmerl*

Kernaussagen

Das dritte Panel der diesjährigen YIN-Jahrestagung beschäftigte sich mit Herausforderungen und Chancen der Streitbeilegung bzw. -vermeidung sowie der grenzüberschreitenden Sachverhaltsaufklärung mit Bezügen zum Abkommens- und Unionsrecht. Der vorliegende Beitrag fasst die zentralen Themen zusammen.

- ▶ Verfahrensrechtliche Regelungen im Abkommensrecht speisen sich aus Normen verschiedener Regelungsebenen, darunter Doppelbesteuerungsabkommen, die EU-Streitbeilegungsrichtlinie und nationale Vorschriften, deren komplexe Wechselwirkungen die Praxis im Blick behalten und in jedem konkreten Einzelfall miteinander in Einklang bringen muss.
- ▶ Den ersten Schwerpunkt der Streitbeilegung und -vermeidung bilden weiterhin klassische zwischenstaatliche Verständigungsverfahren, die beim Ausbleiben einer Verständigung häufig mit der Möglichkeit eines anschließenden zwischenstaatlichen Schiedsverfahrens einhergehen. Neben diesen klassischen Verfahren stehen – wie in einer Art „Werkzeugkasten“ – aber auch Vorabverständigungsverfahren (Advance Pricing Agreements), grenzüberschreitende Joint Audits und internationale Risikobewertungsverfahren (insbesondere ICAP) zur zwischenstaatlichen Streitbeilegung und Streitvermeidung zur Verfügung. Die Verfahren sehen eine unterschiedlich starke Beteiligung der Steuerpflichtigen vor, womit sich das Panel teilweise kritisch auseinandersetzte. Zwei aktuelle Entscheidungen des FG Münster und des FG München, zu denen Revisionen beim BFH anhängig sind, zeigen, dass jedenfalls in bestimmten Konstellationen auch nach einer erfolgreichen zwischenstaatlichen Verständigung Unsicherheiten verbleiben können.
- ▶ Der internationale Informationsaustausch trägt der durch das Territorialitätsprinzip eingeschränkten Amtsermittlung im Ausland Rechnung. Bei Sachverhalten, die aufgrund des Welteinkommensprinzips von Deutschland besteuert werden sollen, sich aber tatsächlich auf dem Territorium eines anderen Staates zugetragen haben, hat sich der internationale Informationsaustausch zu einem zentralen Instrument der Steuererhebung entwickelt. Die damit verbundenen Herausforderungen verdeutlicht ein Urteil des Bundesverwaltungsgerichts der Schweiz. Das Urteil lenkt den Fokus auf den Subsidiaritätsgrundsatz und den Verhältnismäßigkeitsgrundsatz, die es zu bewahren gilt.

* Prof. Dr. Carsten Meinert, Universität Potsdam, Richter am FG Köln; Dr. Florian Oppel, Partner, YPOG, Köln; Karsten Flüchter, Regierungsdirektor, Referatsleiter im BZSt, Bonn; Dr. Isabella Zimmerl, Senior Associate, Hengeler Mueller, München. Der Beitrag ist nicht in dienstlicher Eigenschaft verfasst.

I. Intensivierung internationaler Steuerverfahren

Die zunehmende Internationalisierung wirtschaftlicher Aktivitäten, die Digitalisierung sowie die Bemühungen um eine wirksamere Bekämpfung grenzüberschreitender Gewinnverlagerungen haben zu einer erheblichen Verdichtung der Zusammenarbeit zwischen den Steuerverwaltungen geführt. Das OECD-Musterabkommen und die entsprechenden DBA sind vorwiegend auf materielles Recht fokussiert und enthalten nur wenige eigene verfahrensrechtliche Vorschriften, wobei die DBA das jeweilige nationale Verfahrensrecht im Wesentlichen unberührt lassen.

Verdichtung der
Zusammenarbeit
der Fisci

Zu den verfahrensrechtlichen Vorgaben des OECD-Musterabkommens zählen das in Art. 25 OECD-MA 2025 normierte Verständigungsverfahren und die Regelungen zum Informationsaustausch in Art. 26 OECD-MA 2025. Beide wurden seitens der EU und der OECD um weitere Instrumente ergänzt, die auch eine Umsetzung in nationales Recht erfahren haben. Die internationale Steuerverwaltung vollzieht sich damit zunehmend in einem Mehrebenensystem, das durch das Zusammenwirken völkervertraglicher, unionsrechtlicher und nationaler Verfahrensvorschriften geprägt ist.

Verfahrensrecht im
Mehrebenensystem

Dieses internationale Steuerverfahrensrecht rückt vermehrt in den Fokus des international-steuerrechtlichen Diskurses. Grund dafür ist nicht zuletzt, dass sich bisweilen ein Spannungsverhältnis zwischen der Effektivität grenzüberschreitender Kooperation einerseits und den verfahrensrechtlichen Garantien des Steuerpflichtigen andererseits beobachten lässt. Unter anderem dieses Spannungsverhältnis war Gegenstand der Diskussionen des dritten Panels der 10. YIN-Jahrestagung zum Verfahrensrecht im Abkommensrecht. Die nachfolgenden Ausführungen greifen die in den Einführungsvorträgen zur Streitbeilegung und Streitvermeidung (dazu unten II) bzw. zur grenzüberschreitenden Sachaufklärung (dazu unten III) und die in der jeweils anschließenden Fachdiskussion behandelten Fragestellungen auf.

II. Streitbeilegung und Streitvermeidung

1. Verständigungs- und Schiedsverfahren nach Art. 25 OECD-MA

Die Verpflichtung, sich nach den Grundsätzen des Art. 25 OECD-MA 2025 um Verständigung zu bemühen, sieht der OECD-Musterkommentar als „wesentlichen Teil der Verpflichtungen, die die Vertragsstaaten im DBA eingehen“.¹ Das Musterabkommen unterscheidet dabei grds. drei Arten von Verständigungsverfahren,² wobei das Einzelfallverständigungsverfahren nach Art. 25 Abs. 1 und 2 OECD-MA 2025 große praktische Relevanz hat und im Vordergrund des Panels stand.

Arten von Verständigungs-
verfahren

Eine steuerpflichtige Person kann gegenüber der zuständigen Behörde – in Deutschland also dem BZSt³ – geltend machen, dass Maßnahmen eines Vertragsstaates oder beider Staaten für sie zu einer Besteuerung führen oder führen werden, die dem DBA nicht entspricht, und so ein Verständigungsverfahren beantragen (Art. 25 Abs. 1 Satz 1 OECD-MA 2025). Ein entsprechender Antrag muss i. d. R. innerhalb von drei Jahren nach der ersten Mitteilung der Maßnahme gestellt werden (Art. 25 Abs. 1 Satz 2 OECD-MA 2025). Hält die zuständige Behörde den Antrag für zulässig und begründet, und kann nicht unilateral abgeholfen werden, dann wird sich die zuständige Behörde um

Abhilfe für abkommens-
widrige Besteuerung

¹ Vgl. Abs. 5.1 des OECD-Kommentars 2017 zu Art. 25 OECD-MA 2017.

² Vgl. ausführlicher zu Artikel 25 u. a. Ismer/Piotrowski in Vogel/Lehner, DBA, 7. Aufl. 2021, Art. 25 OECD-MA; Flüchter in Schönfeld/Ditz, DBA, 3. Aufl. 2025, Art. 25 OECD-MA; Dziurdz/Kubik/Marchgraber in Gosch/Kroppen/Grotherr/Kraft, DBA-Kommentar (Online-Stand März 2021) NWB LAAAD-13634, Art. 25 OECD-MA; Hilse/Wolff-Seeger in Strunk/Kaminski/Köhler, Außensteuergesetz - Doppelbesteuerungsabkommen (Online-Stand April 2025), Art. 25 OECD-MA; Zimmerl in Oppel/Martini/Oertel, Internationales Steuerrecht, 2025, Art. 25 OECD-MA.

³ Siehe zuletzt BMF, Schreiben v. 24.9.2025 - IV B 3 - S 1304/00418/007/003 NWB PAAAK-00607, Rz. 34; BMF, Schreiben v. 8.10.2024 - IV B 3 - O 1120/19/10013 :005 NWB MAAAJ-76451.

Verständigung mit der zuständigen Behörde des Partnerstaates bemühen (Art. 25 Abs. 2 Satz 1 OECD-MA 2025). Mit dieser Verständigung soll die abkommenswidrige Besteuerung – i. d. R. die Doppelbesteuerung – vermieden bzw. beseitigt werden.

Der Antrag und das Verständigungsverfahren sind „unbeschadet der nach dem innerstaatlichen Recht vorgesehenen Rechtsbehelfe“ möglich (Art. 25 Abs. 1 OECD-MA 2025). Zur Umsetzung von Verständigungslösungen sagen die DBA selbst nur, dass sie ungeachtet der Fristen des innerstaatlichen Rechts erfolgen soll (Art. 25 Abs. 2 Satz 2 OECD-MA 2025). In Deutschland stellt § 175a AO klar, dass entsprechende Änderungen von Steuerbescheiden möglich sind.

Seit 2008 sieht das OECD-Musterabkommen auch vor, dass es zu Schiedsverfahren kommen kann, wenn innerhalb einer bestimmten Frist keine Verständigung der Staaten gelingt (Art. 25 Abs. 5 OECD-MA 2025). Weitere im jeweiligen DBA festgelegte Voraussetzungen können hinzukommen. Wie das Schiedsverfahren im Einzelnen funktioniert, ist von DBA zu DBA unterschiedlich geregelt.

Die Schiedsklausel ist zwar seit fast 20 Jahren im OECD-Musterabkommen enthalten, bisher aber nur in einer Minderheit der deutschen DBA; dazu gehören allerdings DBA mit gewichtigen Partnerstaaten.⁴ Das MLI kombiniert mit dem deutschen BEPS-MLI-Anwendungsgesetz hat die Liste 2024 noch einmal ergänzt.⁵ Die weitere deutsche MLI-Umsetzung könnte zusätzliche Ergänzungen mit sich bringen.⁶

2. EU-Schiedskonvention und EU-Streitbeilegungsrichtlinie

Neben den DBA existieren mit der EU-Schiedskonvention⁷ und der EU-Streitbeilegungsrichtlinie samt ihren nationalen Umsetzungen⁸ zwei weitere Rechtsgrundlagen, die zwischenstaatliche Verständigungs- und ggf. Schiedsverfahren zu DBA-Fragen ermöglichen. Für beide ist der Anwendungsbereich auf Verfahren zwischen EU-Mitgliedstaaten beschränkt, die EU-Schiedskonvention steht im Übrigen nur für Verrechnungspreis- und Betriebsstättengewinnaufteilungssachverhalte zur Verfügung. Der betroffene Steuerpflichtige kann sich entscheiden, welches der in Betracht kommenden Verfahren er beantragt. Ein Antrag auf Basis der Richtlinie führt aber zur Beendigung anderer zwischenstaatlicher Streitbeilegungsverfahren (Art. 16 Abs. 5 RL (EU) 2017/1852, § 4 Abs. 4 EU-DBA-SBG).

Die Verfahren nach der EU-Schiedskonvention und der Richtlinie folgen hinsichtlich ihres Verhältnisses zu Rechtsbehelfs- und insbesondere Gerichtsverfahren nach nationalem Recht jeweils eigenen Regeln. Insbesondere können nationale Gerichtsverfahren in derselben Sache dazu führen, dass bestimmte zwischenstaatliche Verfahrensschritte

⁴ Zum Beispiel innerhalb der EU: Frankreich, Niederlande, Österreich, darüber hinaus insbesondere Australien, Großbritannien, Japan, die Schweiz, die USA. Übersicht in der Anlage zum BMF-Schreiben v. 24.9.2025 - IV B 3 - S 1304/00418/007/003 NWB PAAAK-00607.

⁵ BEPS-MLI-Anwendungsgesetz (BGBl 2024 I Nr. 205). Über das BEPS-MLI-Anwendungsgesetz hinzugekommen sind Griechenland, Malta, Spanien und Ungarn. Allerdings schränken Vorbehalte den Anwendungsbereich ein, dazu Strotkemper, IWB 14/2025 S. 524, 530 ff. NWB YAAAI-95508; Flüchter in Schönfeld/Ditz, DBA, a. a. O., Art. 25 OECD-MA Rz. 449.1.

⁶ Erster Schritt ist das Gesetz zur Änderung des Gesetzes zu dem Mehrseitigen Übereinkommen vom 24. November 2016 zur Umsetzung steuerabkommensbezogener Maßnahmen zur Verhinderung der Gewinnverkürzung und Gewinnverlagerung (BGBl 2026 II Nr. 108); zu den weiteren noch erforderlichen Schritten vgl. BT-Drucks. 21/3944 S. 2.

⁷ Übereinkommen 90/436/EWG v. 23.7.1990 (ABl EG 1990 Nr. L 225 S. 10), zuletzt geändert durch Beschluss des Rates v. 19.12.2014 (Beitritt Kroatiens) (ABl EU 2014 Nr. L 358 S. 19). Zur EU-Schiedskonvention s. z. B. Dziurdz/Kubik/Marchgraber in Gosch/Kroppen/Grotherr/Kraft, DBA (Online-Stand März 2021) NWB LAAAD-13634, Art. 25 OECD-MA Rz. 307 ff.; Flüchter in Schaumburg/Englisch/Dobratz, Europäisches Steuerrecht, 3. Aufl. 2025, Kap. 23.

⁸ Richtlinie (EU) 2017/1852 (ABl EU 2017 Nr. L 265 S. 1, im Folgenden auch „Richtlinie“); in Deutschland umgesetzt durch das EU-DBA-SBG (BGBl 2019 I S. 2103). Dazu z. B. Dziurdz/Kubik/Marchgraber in Gosch/Kroppen/Grotherr/Kraft, DBA (Online-Stand März 2021) NWB LAAAD-13634, Art. 25 OECD-MA Rz. 235 ff.; Flüchter in Schaumburg/Englisch/Dobratz, Europäisches Steuerrecht, a. a. O., Kap. 24; Kommentierung des EU-DBA-SBG durch Redeker/Kubik/Münster in Oppel/Martini/Oertel, Internationales Steuerrecht, a. a. O. Die EU-Kommission hat am 24.6.2026 im Rahmen des „Direct Taxation Omnibus Directive“-Vorschlags auch Änderungen einiger Einzelheiten der Streitbeilegungsrichtlinie vorgeschlagen - COM(2026) 560 final; dazu van der Ham, IWB 14/2026 S. 615 NWB EAAAK-20136.

Bedeutung von
Schiedsverfahren

Zwei zusätzliche
Verfahren für
EU-Mitgliedstaaten

erst später oder gar nicht möglich sind (Art. 7 Abs. 1 Unterabs. 2, Abs. 3 EU-SK; Art. 16 Abs. 3, 4 RL (EU) 2017/1852, § 8 Abs. 1 Satz 3, § 13 Abs. 3, § 16 Abs. 3 EU-DBA-SBG).

Außerdem können zwischenstaatliche Streitbeilegungsverfahren angehalten oder ausgeschlossen werden, wenn es damit zusammenhängende innerstaatliche Strafverfahren gibt (Art. 8 EU-SK, Art. 16 Abs. 6 RL (EU) 2017/1852, § 20 Abs. 1 EU-DBA-SBG).⁹ Die Richtlinie sieht darüber hinaus die Möglichkeit vor, Schiedsverfahren abzulehnen, wenn es im konkreten Fall nicht um Doppelbesteuerung geht (Art. 16 Abs. 7 RL (EU) 2017/1852, § 20 Abs. 2 EU-DBA-SBG). Zum Verständnis dieser Regelung ist seit 2025 das erste EuGH-Verfahren zur Richtlinie anhängig.¹⁰

3. Zukünftig noch weitere Rechtsgrundlagen?

Zu den genannten, heute relevanten Rechtsgrundlagen für zwischenstaatliche Streitbeilegung zu materiellen DBA-Fragen könnten zukünftig sogar noch weitere hinzukommen: Derzeit laufen Verhandlungen zu einer „UN Framework Convention on International Tax Cooperation“ mit einem möglichen „second early protocol“ zu „prevention and resolution of tax disputes“.¹¹ Im europäischen Rahmen wurden technische Verhandlungen unter zehn EU-Staaten zu einem Übereinkommen zur Einrichtung einer „International Tax Dispute Resolution Commission“ vor kurzem abgeschlossen; Unterzeichnung und Ratifizierung stehen aber noch aus. Das Übereinkommen soll dafür sorgen, dass dauerhaft verfügbare Gremien die Schiedsphase von Verständigungsverfahren zügiger durchführen können.¹²

Initiativen der UN und EU-Mitgliedstaaten

4. BMF-Merkblatt und weitere verfügbare Guidance

Die Sicht der deutschen Finanzverwaltung auf internationale Verständigungs- und Schiedsverfahren nach den drei heute zur Verfügung stehenden Rechtsgrundlagen (DBA, EU-Schiedskonvention und EU-Streitbeilegungsrichtlinie) stellt ein umfangreiches, als BMF-Schreiben herausgegebenes, Merkblatt dar. Es wurde zuletzt im September 2025 in kleineren Punkten geändert und neu veröffentlicht.¹³ International sind das im Februar 2026 umfassend überarbeitete neu herausgegebene Manual on Effective Mutual Agreement Procedures (MEMAP) der OECD¹⁴ und die „MAP Profiles“ anderer Staaten¹⁵ eine wichtige Orientierung für die Praxis der Verständigungsverfahren.

Hinweise zur Praxis der Verständigungsverfahren

5. Praktische Relevanz und „Tax Certainty Toolbox“

Die praktische Relevanz dieser Streitvermeidungs- und Streitbeilegungsinstrumente belegen eindrucksvolle Zahlen: Im Jahr 2024 wurden in Deutschland 674 Einzelfallverständigungsverfahren neu begonnen und 682 abgeschlossen, wobei nur in neun der erledigten Fälle das Verfahren mangels Einigung beendet werden musste. Die durchschnittliche Verfahrensdauer der 2024 beendeten Verfahren mit deutscher Beteiligung lag bei etwas über 24 Monaten und damit in etwa bei der im Rahmen des international vereinbarten Mindeststandards angestrebten durchschnittlichen Verfahrensdauer.¹⁶

Über das klassische Verständigungsverfahren hinaus sollten aber auch noch weitere zwischenstaatliche Verfahren im Blick behalten werden, die in den Abkommen wenig

Zahlreiche Verfahren mit deutscher Beteiligung, Verfahrensdauer durchschnittlich ca. 24 Monate

⁹ Siehe dazu BFH, Urteil v. 25.9.2019 - I R 82/17 NWB BAAAH-44800.

¹⁰ Rechtssache C-497/25 „Maxima LT“; dazu Bane, European Taxation 2026 S. 22.

¹¹ Siehe UN, Intergovernmental Negotiations for UN Framework Convention on International Tax Cooperation unter <https://financing.desa.un.org/unfcitc>; dazu jüngst veröffentlicht ein Co-Leads' Draft, A/AC.298/CRP.34 v. 20.7.2026.

¹² BMF, Mitteilung v. 1.6.2026 zur ITDR-Convention unter <https://go.nwb.de/ua0ha>.

¹³ BMF, Schreiben v. 24.9.2025 - IV B 3 - S 1304/00418/007/003 NWB PAAAK-00607 („Merkblatt“).

¹⁴ OECD, Manual on Effective Mutual Agreement Procedures (2026 Edition) unter <https://go.nwb.de/btj6y>.

¹⁵ OECD, Mutual Agreement Procedure Profiles unter <https://go.nwb.de/olpuc>.

¹⁶ Umfassende statistische Informationen der OECD zu Verständigungsverfahren unter <https://go.nwb.de/u5ykp>.

Joint Audits können Doppelbesteuerung im Vorfeld vermeiden

„Practical Certainty“ durch Risikobewertungsverfahren

Revisionsverfahren zur Zustimmung des Steuerpflichtigen und Umsetzung von Verständigungen

oder gar nicht geregelt sind, für die Streitvermeidung in DBA-Fragen aber relevant sind. Seit 2006 etabliert sind bilaterale Vorabverständigungsverfahren (i. d. R. Advance Pricing Agreements, APA), die in Deutschland seit 2021 in § 89a AO detailliert geregelt sind.¹⁷ Hier sind in den letzten Jahren immerhin jährlich ca. 80 neue Verfahren mit deutscher Beteiligung zu verzeichnen.

Potenzial für eine Streitvermeidung liegt auch in der internationalen Prüfungs-zusammenarbeit und dabei insbesondere in gemeinsamen Prüfungen (Joint Audits). Regeln zu Joint Audits im Bereich der direkten Steuern sind im Zuge der Umsetzung einer Richtlinie von 2021 EU-weit eingeführt worden, in Deutschland in § 12a EUAHiG.¹⁸ Wesentlich für gemeinsame Prüfungen ist, dass sich die Behörden der teilnehmenden Staaten bemühen, sich über die Feststellungen und ihre steuerliche Würdigung zu einigen. Dadurch kann frühzeitig schon im Rahmen der Prüfung Doppelbesteuerung vermieden werden.

Darüber hinaus dienen auch internationale Risikobewertungsverfahren der Streitvermeidung. Unter den Begriff fallen bisher vor allem die ICAP-Verfahren. ICAP ist ein für Unternehmen und Steuerverwaltungen freiwilliges Programm zur Risikobewertung.¹⁹ Bei als „low risk“ bewerteten Risiken erlangt der Steuerpflichtige zwar keine Rechtssicherheit, kann aber doch damit rechnen, dass die Steuerverwaltungen das Thema nicht in Betriebsprüfungen aufgreifen werden – von der OECD wird dies als „Practical Certainty“ bezeichnet.²⁰ In Deutschland gibt es seit 2024 mit § 89b AO einen innerstaatlichen Rechtsrahmen für die Beteiligung an diesen Programmen.²¹

Streitbeilegung und Streitvermeidung in DBA-Fragen mithilfe internationaler Verfahren umfasst also mehr als nur Verständigungsverfahren. Ein griffiges Bild ist hier die „Tax Certainty Toolbox“, in der verschiedene Werkzeuge bereitliegen.

6. Aktuelle Zweifelsfragen

Nach dem Merkblatt steht eine Umsetzung einer zwischenstaatlichen Einigung durch Änderung eines Steuerbescheids in Deutschland bei allen drei Rechtsgrundlagen unter dem Vorbehalt, dass der Antragsteller der Umsetzung zustimmt.²² Das ist mit der (Teil-) Rücknahme noch offener innerstaatlicher Rechtsbehelfe und dem Verzicht auf die Einlegung neuer innerstaatlicher Rechtsbehelfe gegen die umsetzenden Bescheide verbunden – möglich bleiben allerdings Rechtsbehelfe, soweit ein Steuerbescheid die Verständigungsvereinbarung nicht oder nicht richtig umsetzt. Ausdrücklich geregelt ist die Zustimmung des Steuerpflichtigen als Umsetzungsvoraussetzung zwar nur in der Streitbeilegungsrichtlinie (bzw. in Deutschland im EU-DBA-SBG, vgl. Art. 4 Abs. 2, Art. 15 Abs. 4 RL (EU) 2017/1852, §§ 15, 18 Abs. 5 EU-DBA-SBG). Aber auch die OECD setzt diese international allgemein übliche Praxis voraus.²³

¹⁷ Dazu etwa Glatz/Maciejewski/Saliger/Schneider/Strottkemper, IWB 16/2025 S. 634, 635 ff. NWB LAAAJ-97971; Liebchen in Schönfeld/Ditz, DBA, a. a. O., Art. 25 OECD-MA Rz. 506 ff.; Süß/Hillebrand in Oppel/Martini/Oertel, Internationales Steuerrecht, a. a. O., § 89a AO.

¹⁸ EU-Amtshilferichtlinie i. d. F. der DAC7 (Richtlinie 2021/514/EU, ABl EU 2021 Nr. L 104 S. 1). Vgl. hierzu z. B. Flüchter, IStR 2023 S. 906; Bühl/Wessing, IWB 14/2025 S. 540 NWB GAAAJ-95284; Glatz/Maciejewski/Saliger/Schneider/Strottkemper, IWB 16/2025 S. 634, 642 ff. NWB LAAAJ-97971; Zimmerl, Joint Tax Audits als Ausgangspunkt zur Effektuierung des Verständigungsverfahrens, 2022, S. 278 ff.

¹⁹ Siehe z. B. BzSt zum ICAP unter <https://go.nwb.de/i4czx> mit Links auch zu Dokumenten der OECD.

²⁰ Etwa in OECD, International Compliance Assurance Programme (ICAP) - Aggregated results and statistics (Stand 29.1.2024) unter <https://go.nwb.de/a5o15>, dort Folie 24.

²¹ Dazu z. B. Glatz/Maciejewski/Saliger/Schneider/Strottkemper, IWB 16/2025 S. 634, 638 ff. NWB LAAAJ-97971; Süß/Hillebrand/Müller in Oppel/Martini/Oertel, Internationales Steuerrecht, a. a. O., § 89b AO.

²² BMF, Schreiben v. 24.9.2025 - IV B 3 - S 1304/00418/007/003 NWB PAAAK-00607, Rz. 84 ff.

²³ Tz. 45, 76 Satz 3 Buchst. b, 82 des OECD-MK 2017 zu Art. 25 OECD-MA 2017.

Fragen im Zusammenhang mit der Zustimmung und der Umsetzung in zwei spezifischen Konstellationen sind derzeit Gegenstand von zwei beim BFH anhängigen Revisionsverfahren.²⁴

a) Das BFH-Verfahren I R 39/23

Das erste Verfahren betrifft ein Urteil des FG München.²⁵ Die Steuerpflichtige ist – vereinfacht – eine deutsche Muttergesellschaft ausländischer Vertriebstöchter. Die zuständigen Behörden hatten sich, nach einer Verrechnungspreiskorrektur im Ausland, in einer zwischenstaatlichen Verständigungsvereinbarung (hier nach der EU-Schiedskonvention) auf eine Gewinnerhöhung bei der Tochtergesellschaft in Höhe eines Betrags X und eine Gewinnminderung bei der deutschen Mutter in gleicher Höhe geeinigt. Die Steuerpflichtige hatte einer „zutreffenden Umsetzung“ der zwischenstaatlichen Verständigungsvereinbarung zugestimmt.

Gestritten wird darum, wie die zwischen den Staaten gefundene Verständigungs-
lösung zutreffend umzusetzen wäre. Das Finanzamt hat die deutsche Gegenkorrektur bei der deutschen Muttergesellschaft so umgesetzt, dass bisher in Deutschland als Umsatzerlöse verbuchte Zahlungen zu einer bezogenen verdeckten Gewinnausschüttung („vGA“) umqualifiziert wurden. So wurde die Steuerfreistellung in Deutschland nach § 8b Abs. 1 KStG herbeigeführt, mit der für die Steuerpflichtige ungünstigen Folge, dass das Finanzamt dann auch § 8b Abs. 5 KStG angewendet, also 5 % des Betrags als pauschal nicht abziehbare Betriebsausgaben angesetzt hat. Die zwischenstaatliche Vereinbarung hatte die Fragen einer Einordnung als vGA oder einer Anwendung des § 8b Abs. 5 KStG nicht angesprochen.

Die Klägerin macht geltend, das Finanzamt hätte die Verständigungsvereinbarung unzutreffend umgesetzt. Eine Umsetzung einer Verständigungsvereinbarung sei eine Korrektur sui generis, keine vGA, so dass § 8b Abs. 5 KStG nicht angewendet werden dürfe. Außerdem würde die Doppelbesteuerung bei Anwendung des § 8b Abs. 5 KStG gar nicht vollständig beseitigt, obwohl die Schiedskonvention eine vollständige Beseitigung fordere. Das FG München hat entschieden, dass das Finanzamt § 8b Abs. 5 KStG zu Recht angewendet hat.

Zutreffende Umsetzung der Verständigungs-
lösung bei Anwendung
des § 8b Abs. 5 KStG?

b) Das BFH-Verfahren I R 55/23

Im vom FG Münster entschiedenen Sachverhalt²⁶ konnten sich nach einem lange dauernden Verständigungsverfahren nach dem DBA Singapur das BZSt und die zuständige Behörde Singapurs verständigen, wobei der Kompromiss eine teilweise Rücknahme der deutschen Verrechnungspreiskorrekturen vorsah. Das wurde dem Steuerpflichtigen mit den relevanten Beträgen vom BZSt mitgeteilt. Außerdem wurde ihm mitgeteilt, es sei zwischenstaatlich vereinbart worden, dass in beiden Staaten keine Verzinsung erfolge. Der Steuerpflichtige stimmte der Verständigungsvereinbarung und ihrer Umsetzung in Deutschland zunächst zu und erklärte die geforderten Rechtsbehelfsverzichte.

Nach erfolgter Umsetzung legte er gegen die umsetzenden Bescheide Einspruch und Klage ein und machte geltend, dass die gesetzliche Bestimmung zur Zinsfestsetzung in § 233a AO nicht dispositiv sei. Die zuständigen Behörden hätten sich deshalb nicht auf eine Nichtanwendung des § 233a AO verständigen dürfen und seine Zustimmung zur

Zulässigkeit einer
Vereinbarung über
Erstattungsinsen?

²⁴ Zu jüngerer internationaler Rechtsprechung zu Schnittstellen des Verständigungsverfahrens zu innerstaatlichem Verfahrensrecht s. Srepanec, ITPJ 2026 No. 2 (Vol. 33) S. 95.

²⁵ FG München, Urteil v. 22.5.2023 - 7 K 2545/19 NWB RAAJ-68880, die Revision ist beim BFH anhängig unter dem Az. I R 39/23; dazu bereits Busch/Kley, IStR 2024 S. 286; Kempf/Hoffmann, IStR 2024 S. 656 und zuletzt Griemla, IStR 2026 S. 282 sowie Altenburg/Schänzler, Ubg 2026 S. 274.

²⁶ FG Münster, Urteil v. 24.11.2021 - 3 K 3403/19 AO NWB UAAJ-53861, die Revision ist beim BFH anhängig unter dem Az. I R 55/23; dazu Rasch, IWB 24/2023 S. 1016 NWB VAAJ-54782 und aktuell Altenburg/Schänzler, Ubg 2026 S. 274.

Verständigung sei insoweit nicht wirksam. Das FG Münster hielt den Rechtsbehelfsverzicht für unwirksam.²⁷ Im Übrigen kam das Finanzgericht zu dem Ergebnis, dass der Steuerpflichtige durch seine Zustimmung zur Verständigungslösung wirksam auf einen Anspruch auf Erstattungsinsen verzichtet habe und dass im Verständigungsverfahren auch Vereinbarungen über die Verzinsung getroffen werden durften.

7. Erkenntnisse aus der Paneldiskussion

a) Das Verständigungsverfahren als zentrales Instrument der internationalen Streitbeilegung

Erhebliche Zunahme
der Verfahren

Die praktische Bedeutung von Verständigungsverfahren hat in den vergangenen Jahrzehnten kontinuierlich zugenommen. Als Ursachen hierfür kommen nicht nur die steigende Zahl grenzüberschreitender Sachverhalte und die zunehmende Komplexität internationaler Unternehmensstrukturen in Betracht, sondern auch die verstärkte Zusammenarbeit der Steuerverwaltungen und die Erweiterung der Instrumentarien zur Streitbeilegung im Internationalen Steuerrecht. Verständigungsverfahren vermeiden bzw. beseitigen Doppelbesteuerung und bilden einen institutionellen Rahmen für die zwischenstaatliche Koordination. Sie tragen damit wesentlich zur Funktionsfähigkeit des Internationalen Steuerrechts bei. Anlässlich der anhängigen BFH-Verfahren stand der Aspekt der Umsetzung von Verständigungslösungen im Fokus der Diskussion.

b) Die Stellung des Steuerpflichtigen im Verständigungsverfahren

Zwischenstaatliche
Verfahren auf Initiative
der Steuerpflichtigen

Zwar ist das Verständigungsverfahren seinem rechtlichen Charakter nach kein kontradiktorisches Verfahren zwischen Steuerpflichtigem und Finanzverwaltung, sondern ein zwischenstaatliches Verfahren der zuständigen Behörden. Dennoch stellt das Verständigungsverfahren kein Instrument ausschließlich staatlicher Interessenwahrnehmung dar. Vielmehr geht die Initiative für das (Einzelfall-)Verfahren ausschließlich vom Steuerpflichtigen aus und dieser entscheidet auch über die Annahme oder Ablehnung eines Verständigungsergebnisses. In diesem Sinne bleibt das Verständigungsverfahren trotz seines zwischenstaatlichen Charakters funktional auf den Individualrechtsschutz ausgerichtet.

Dessen ungeachtet ist der Steuerpflichtige an den eigentlichen Verständigungsverhandlungen nicht beteiligt. Verhandlungspartner sind ausschließlich die zuständigen Behörden der beteiligten Vertragsstaaten. Inhalt und Verlauf der Verhandlungen entziehen sich grds. der unmittelbaren Einflussnahme des Steuerpflichtigen. Allerdings hat der Steuerpflichtige mittelbare Einflussmöglichkeiten, die nicht unerheblich sind: die Einleitung des Verfahrens, die Bereitstellung entscheidungserheblicher Informationen sowie die abschließende Zustimmung oder Ablehnung der erzielten Verständigung entstammen seiner Sphäre.

Wechselwirkung
zwischen staatlichen
Rechtsbehelfen und
zwischenstaatlichen
Verfahren

Parallel dazu verbleibt dem Steuerpflichtigen die Möglichkeit, gerichtlichen Rechtsschutz gegen eine Doppelbesteuerung zu suchen. Während das Einspruchs- und Klageverfahren auf die Überprüfung der Rechtmäßigkeit eines konkreten Verwaltungsakts gerichtet sind, verfolgt das Verständigungsverfahren das Ziel einer zwischenstaatlich abgestimmten Beseitigung abkommenswidriger Besteuerung. Die beiden Verfahren bestehen daher grds. nebeneinander und können – vorbehaltlich besonderer abkommens-, unions- oder nationalrechtlicher Regelungen – zunächst parallel geführt werden. Gerade diese Parallelität kann in der Praxis zu Koordinierungsproblemen führen,

²⁷ Aufgrund des damaligen Wortlauts des § 354 AO; die Gründe für die Unwirksamkeit sind durch eine Änderung des § 354 AO für Fälle nach 2021 beseitigt.

etwa hinsichtlich der Ruhendstellung nationaler Verfahren, der Bindungswirkung gerichtlicher Entscheidungen oder der späteren Umsetzung eines Verständigungsergebnisses.

Bemerkenswert in der Diskussion war der unterschiedliche Blickwinkel, aus dem die Stellung des Steuerpflichtigen bewertet wurde. Einerseits wurde darauf hingewiesen, dass die begrenzten Beteiligungsrechte dem Charakter des Verständigungsverfahrens als zwischenstaatlichem Mechanismus entsprechen und die starke Rolle des Steuerpflichtigen bei der Einleitung des Verfahrens und bei Zustimmung oder Ablehnung zu einer Verständigung betont. Andererseits wurde kritisch angemerkt, dass diese institutionelle Ausgestaltung zu einer erheblichen Distanz zwischen dem Steuerpflichtigen und dem eigentlichen Entscheidungsprozess führt. Die faktische Betroffenheit des Steuerpflichtigen steht damit einer lediglich mittelbaren Beteiligung gegenüber.

c) Die Umsetzung von Verständigungsvereinbarungen als Schnittstelle zwischen internationalem und nationalem Verfahrensrecht

Einen besonderen Schwerpunkt der Paneldiskussion bildete anlässlich der anhängigen BFH-Verfahren die Umsetzung von Verständigungsvereinbarungen in das nationale Besteuerungsverfahren. Gerade an dieser Schnittstelle treten Fragen auf, die durch das DBA selbst nur teilweise beantwortet werden.

Die Verständigungsvereinbarung entsteht nicht durch Verwaltungsakt und auch nicht durch gerichtliche Entscheidung, sondern als Ergebnis einer Abstimmung zwischen den zuständigen Behörden zweier Vertragsstaaten. Ihre Umsetzung setzt regelmäßige Änderungen bereits erlassener Steuerbescheide voraus und kann darüber hinaus – wie die Urteile des FG München und des FG Münster zeigen – Folgewirkungen auslösen, die über die eigentliche Beseitigung der Doppelbesteuerung hinausreichen.

Besondere Aufmerksamkeit widmete die Diskussion der Bedeutung der Zustimmung des Steuerpflichtigen zum Verständigungsergebnis. Übereinstimmend wurde hervorgehoben, dass eine Verständigungsvereinbarung grds. nicht gegen den Willen des Steuerpflichtigen umgesetzt werden kann. Die Annahme des Verständigungsergebnisses stellt vielmehr eine notwendige Voraussetzung seiner innerstaatlichen Umsetzung dar.

Unterschiedliche Sichtweisen bestanden indes hinsichtlich der vom FG München angenommenen weitergehenden Rechtswirkungen dieser Zustimmung. Das FG München hat in der Zustimmung gleichzeitig die Anerkennung des Steuerpflichtigen gesehen, dass die Verrechnungspreise nicht den Vereinbarungen zwischen fremden Dritten entsprachen, und daraus das Vorliegen einer vGA abgeleitet. In den Worten des FG München „wirkt das Einverständnis mit dem Verständigungsergebnis der betroffenen Finanzverwaltungen wie eine tatsächliche Verständigung“ hinsichtlich des Vorliegens einer vGA. Während auf der einen Seite des Panels dieser Ansatz als nachvollziehbar gesehen wurde, wurde auf der anderen hinterfragt, ob die Zustimmung zu einer zwischenstaatlichen Verständigungsvereinbarung mit den Rechtswirkungen einer tatsächlichen Verständigung im Sinne des nationalen Steuerverfahrensrechts verglichen werden kann.

Gegen eine solche Annäherung wurde eingewandt, dass sich beide Institute grundlegend unterscheiden. Während die tatsächliche Verständigung auf einer unmittelbaren Einigung zwischen Finanzbehörde und Steuerpflichtigem beruht, kommt die Verständigungsvereinbarung ausschließlich zwischen den zuständigen Behörden der Vertragsstaaten zustande. Der Steuerpflichtige ist an dieser Einigung gerade nicht beteiligt. Seine Zustimmung bezieht sich erst auf das bereits ausgehandelte Ergebnis. Diese strukturellen Unterschiede könnten dafürsprechen, beide Institute dogmatisch nicht gleichzusetzen.

Reichweite der Zustimmung des Steuerpflichtigen ist nicht höchstrichterlich geklärt

Der Steuerpflichtige ist an der Einigung nicht beteiligt

Umsetzung im innerstaatlichen Recht kann Folgefragen aufwerfen

Das Urteil des FG München und die Diskussion verdeutlichen, dass die Frage, ob sich aus einem Verständigungsergebnis weitere steuerliche Konsequenzen ergeben können, deren Rechtsgrundlagen nicht im Doppelbesteuerungsabkommen, sondern ausschließlich im nationalen Recht zu suchen sind („secondary adjustments“), divergierenden Sichtweisen zugänglich ist. Insoweit muss sorgfältig zwischen dem Verständigungsergebnis selbst und den hiervon zu unterscheidenden nationalen Folgerechtsfragen differenziert werden. Das DBA regelt zwar die Verpflichtung der Vertragsstaaten, eine Verständigungsvereinbarung umzusetzen. Es enthält jedoch regelmäßig keine abschließenden Vorgaben dazu, auf welcher verfahrensrechtlichen Grundlage die Umsetzung im innerstaatlichen Recht erfolgt oder welche Rechtswirkungen sich hieraus für weitere Besteuerungsfolgen ergeben. Diese Fragen werden vielmehr durch das jeweilige nationale Steuerverfahrensrecht beantwortet.

Prozess hin zu umfassenderer grenzüberschreitender Zusammenarbeit

d) Entwicklungslinien der internationalen Streitbeilegung und Streitvermeidung

DBA-Verständigungsverfahren sind heute ein Baustein einer umfassenderen internationalen Verwaltungskooperation. Neben das klassische Verständigungsverfahren und zunehmend auch DBA-Schiedsverfahren treten unionsrechtliche Verfahren nach der Streitbeilegungsrichtlinie, Verfahren nach der EU-Schiedskonvention sowie Instrumente der präventiven Streitvermeidung, insbesondere APA. Die Diskussion verdeutlichte, dass diese Instrumente nicht isoliert nebeneinanderstehen.

Zudem tritt an die Stelle einer ausschließlich reaktiven Konfliktlösung verstärkt der Gedanke frühzeitiger Kooperation zwischen den Steuerverwaltungen. Verständigungsverfahren, APA, Joint Audits und weitere Formen administrativer Zusammenarbeit verfolgen letztlich dasselbe Ziel: Besteuerungskonflikte möglichst frühzeitig zu vermeiden oder jedenfalls, ohne langwierige gerichtliche Verfahren zu lösen. Die Entwicklung geht damit von einer reinen Beilegung schon eingetretener Konflikte zu einer umfassenderen grenzüberschreitenden Verwaltungszusammenarbeit.

Diese Entwicklung bildet zugleich den Ausgangspunkt für den zweiten Themenkomplex des Panels. Denn die Intensivierung internationaler Verwaltungskooperation beschränkt sich nicht auf die Streitbeilegung und Streitvermeidung. Sie zeigt sich in gleicher Weise beim grenzüberschreitenden Informationsaustausch.

III. Grenzüberschreitende Sachverhaltsaufklärung

1. Internationaler Informationsaustausch in Steuersachen – Zulässigkeit, Grenzen und Rechtsschutz

Der zwischenstaatliche Informationsaustausch hat stark zugenommen

In kaum einem Feld hat sich das Internationale Steuerrecht seit Vorlage der BEPS-Berichte 2014/2015 so schnell entwickelt wie im zwischenstaatlichen Informationsaustausch.²⁸ Staaten tauschen dabei steuerlich relevante Informationen aus, um (grenzüberschreitende) Sachverhalte richtig besteuern zu können. Angesichts der Möglichkeiten, große Informationsmengen mit KI zu verarbeiten, gewinnt das Thema besondere Bedeutung.

Ausgangspunkt des internationalen Informationsaustausches ist ein strukturelles Spannungsverhältnis: Das Welteinkommensprinzip ermöglicht dem Ansässigkeitsstaat auf der einen Seite, weltweit erzielte Einkünfte zu erfassen. Auf der anderen Seite sind wegen des völkerrechtlichen Territorialitätsprinzips hoheitliche Ermittlungsmaßnahmen grds. auf das eigene Staatsgebiet begrenzt. Damit entsteht ein Ermittlungsdefizit für Auslandssachverhalte, das sich auch mit erhöhten Mitwirkungspflichten des Steuer-

²⁸ Insbesondere die BEPS-Aktionspunkte 5 (Harmful Tax Practices), 12 (Mandatory Disclosure Rules) und 13 (CbCR) befassen sich im weiteren Sinne mit dem Informationsaustausch.

pflichtigen für Auslandssachverhalte²⁹ nur begrenzt schließen lässt. Die Antwort der Staaten ist seit Jahren eine massive Ausweitung des zwischenstaatlichen Informationsaustausches.³⁰

2. Rechtsgrundlagen und Auskunftarten

§ 117 AO ist die zentrale Rechtsgrundlage für den zwischenstaatlichen Informationsaustausch im deutschen Recht.³¹ Absatz 1 regelt die Inanspruchnahme ausländischer Amtshilfe. Absatz 2 bestimmt, wann deutsche Finanzbehörden Informationen erteilen können und verweist dazu auf völkerrechtliche Vereinbarungen, EU-Rechtsakte und das EU-Amtshilfegesetz (EUAHiG). Materiell „hinter“ § 117 Abs. 2 AO stehen damit insbesondere:

- ▶ Doppelbesteuerungsabkommen mit kleinen oder großen Auskunftsklauseln entsprechend Art. 26 OECD-MA 2025,
- ▶ spezielle Amtshilfeabkommen (TIEA) und multilaterale Übereinkommen wie die Multilateral Convention on Mutual Administrative Assistance in Tax Matters (MAC)³²,
- ▶ auf Unionsebene die Amtshilferichtlinie, seit der ersten Fassung von 2011 in dichter Folge geändert und ergänzt (DAC2–DAC9), umgesetzt im Wesentlichen durch das EUAHiG.

Die zentrale deutsche Norm in der Abgabenordnung bündelt europäische und internationale Rechtsgrundlagen

Auf dieser Grundlage lassen sich grob drei Arten des Informationsaustausches unterscheiden:

Drei Formen des Informationsaustausches

- ▶ **Automatischer Informationsaustausch** (z. B. § 7 EUAHiG, CRS,³³ FATCA,³⁴ CbCR³⁵): standardisierte, turnusmäßige Übermittlung klar umrissener Daten (z. B. zu Finanzkonten, Vergütungen, Dividenden, Immobilien), abgewickelt in Deutschland über das BZSt. Der Steuerpflichtige wird hier faktisch nicht mehr individuell „adressiert“; der Austausch läuft auf Autopilot.
- ▶ **Spontanauskünfte** (sog. internationale Kontrollmitteilungen, z. B. § 8 EUAHiG): die Verwaltung erkennt einen Sachverhalt, der für die Besteuerung in einem anderen Staat erheblich sein könnte, und übermittelt Informationen ohne vorheriges Ersuchen des anderen Staates. Teilweise besteht hier Ermessen, teilweise – bei bestimmten Verdachtstatbeständen wie Steuerverkürzung oder künstlicher Gewinnverlagerung (§ 8 Abs. 2 EUAHiG) – eine gesetzliche Pflicht zur Übermittlung.
- ▶ **Ersuchensauskünfte** (z. B. §§ 4–6 EUAHiG, Regelungen entsprechend Art. 26 OECD-MA 2025): der „klassische“ Fall, in dem der ersuchende Staat bereits einen mehr oder weniger konkreten Sachverhalt vor Augen hat, aber zur Durchführung der Besteuerung noch Informationen benötigt und diese beim anderen Staat einholen will. Gerade hier stellt sich die Frage nach den materiellen Schranken des Informationsaustausches.

²⁹ Vgl. beispielsweise Oppel, IWB 10/2017 S. 359, 363 NWB CAAAG-45322; Bachmann/Freytag/Seifert, IStR 2023 S. 191, 195.

³⁰ Zum Überblick über die verschiedenen Auskunftarten s. Knittel, IWB 2/2020 S. 56 ff. NWB ZAAAH-40463.

³¹ Siehe insgesamt BMF, Schreiben v. 29.5.2019 - IV B 6 - S 1320/07/10004 :008 NWB MAAAH-21927 (Merkblatt zur zwischenstaatlichen Amtshilfe durch Informationsaustausch in Steuersachen), Tz. 1.3.

³² Übereinkommen über die gegenseitige Amtshilfe in Steuersachen v. 25.1.1988; Deutschland hat das Abkommen durch Gesetz v. 16.7.2015 ratifiziert, das am 1.12.2015 in Kraft getreten ist.

³³ Common Reporting Standard (CRS) als globaler Standard zum automatischen Austausch von Informationen über Finanzkonten in Steuersachen, vgl. Vogt in Brandis/Heuermann, Ertragsteuerrecht (Online-Stand Februar 2026), Vor §§ 16, 17 AStG Rz. 21.

³⁴ Foreign Account Tax Compliance Act (FATCA); Abkommen zwischen Deutschland und den USA zur Förderung der Steuerehrlichkeit bei internationalen Sachverhalten und hinsichtlich der als Gesetz über die Steuerehrlichkeit bezüglich Auslandskonten bekannten US-amerikanischen Informations- und Meldebestimmungen (ratifiziert am 31.5.2013).

³⁵ Country-by-Country Reporting (CbCR); Verfahren, mit dem Ziel, Finanzbehörden zusätzliche Informationen zu grenzüberschreitenden Konzernstrukturen an die Hand zu geben.

Charakteristisch für die letzten Jahre ist, dass diese Instrumente zunehmend nebeneinander zur Anwendung kommen. Nach überwiegender Auffassung sperren sich die Rechtsgrundlagen nicht gegenseitig.³⁶ Aus deutscher Perspektive bedeutet dies: Der Informationsaustausch ist zulässig, wenn die Voraussetzungen irgendeiner einschlägigen Ermächtigungsnorm erfüllt sind.³⁷

3. Grundrechtlicher Rahmen: „Voraussichtliche Erheblichkeit“ und Verhältnismäßigkeit

Schutzwürdige Grundrechtspositionen der Steuerpflichtigen

Jeder Informationsaustausch greift in das Grundrecht auf informationelle Selbstbestimmung (Art. 2 Abs. 1 i. V. mit Art. 1 Abs. 1 GG) ein.³⁸ Es ist in § 30 AO – dem Steuergeheimnis – einfachgesetzlich kodifiziert. Werden Unternehmensdaten übermittelt, können zudem Berufsfreiheit (Art. 12 GG) oder der Eigentumsschutz (Art. 14 GG) betroffen sein.³⁹ Das gilt besonders, wenn Betriebs- und Geschäftsgeheimnisse in Rede stehen. Auf unionsrechtlicher Ebene treten Art. 8, 16 und 17 der EU-Grundrechtecharta hinzu.⁴⁰

Verhältnismäßigkeitsprüfung mit zwei Kernaspekten

Eingriffe in § 30 AO bzw. das Grundrecht auf informationelle Selbstbestimmung können jedoch gerechtfertigt sein. Dazu müssen die Interessen des Steuerpflichtigen und die der beteiligten Staaten gegeneinander abgewogen werden. In diesem Zusammenhang sind insbesondere zwei Aspekte relevant:

- **Voraussichtliche Erheblichkeit:** Sowohl Art. 26 OECD-MA 2025 als auch das EÜAHIG verlangen, dass die begehrte Information „voraussichtlich erheblich“ für die Besteuerung ist. Nach § 6a EÜAHIG liegt voraussichtliche Erheblichkeit vor, wenn die um Informationen ersuchende Behörde der Auffassung ist, es bestehe die realistische Möglichkeit, dass die Information für Steuerangelegenheiten eines oder mehrerer Steuerpflichtiger erheblich sein kann und ihre Erhebung zu Ermittlungszwecken gerechtfertigt erscheint. Damit ist weder eine Vollaufklärung noch eine starre Tatbestandsvoraussetzung gemeint; wohl aber ein Mindestmaß an Konkretisierung. Bloße Neugier oder ein allgemeines Interesse an „mehr Transparenz“ rechtfertigen keinen Datenaustausch. Unzulässig bleiben sog. fishing expeditions, also Anfragen „ins Blaue hinein“, die nicht an einen individuell umrissenen Sachverhalt anknüpfen.⁴¹
- **Subsidiaritäts- und Verhältnismäßigkeitsgrundsatz:** Der ersuchende Staat muss seine eigenen Informationsquellen zunächst ausschöpfen.⁴² Zudem gilt aufseiten des ersuchten Staates der Grundsatz der Informationssparsamkeit: Übermittelt werden darf nur, was für den genannten Steuerzweck erforderlich ist. Betriebs- und Geschäftsgeheimnisse genießen hierbei einen gesteigerten Schutz; eine Preisgabe, die zu einem unverhältnismäßigen wirtschaftlichen Schaden führt, ist unzulässig.⁴³

³⁶ Schaumburg/Oppel in Schaumburg, Internationales Steuerrecht, 5. Aufl. 2023, Rz. 22.60.

³⁷ Vgl. Rätke in Klein, AO, 19. Aufl. 2025, § 117 Rz. 90; Zöllner in Koenig, Abgabenordnung, 6. Aufl. 2026, § 117 AO Rz. 16; Grotherr, IStR 2015 S. 845, 850.

³⁸ Matthes in Pfirrmann/Rosenke/Wagner, BeckOK AO, 37. Edition (Online-Stand Juli 2026), § 117 Rz. 110; Weigell in Festschrift für Wassermeyer, 2015, 71. Informationsaustausch Rz. 6; Riegel/Walke, BB 2015 S. 1814.

³⁹ Seer in Tipke/Kruse, AO - FGO (174. Erg.-Lfg. 2023), § 117 AO Rz. 7; Oppel, IWB 10/2017 S. 359, 362 NWB CAAAG-45322.

⁴⁰ Dürschmidt in Oppel/Martini/Oertel, Internationales Steuerrecht, a. a. O., § 117 AO Rz. 62.

⁴¹ BMF, Schreiben v. 29.5.2019 - IV B 6 - S 1320/07/10004 :008 NWB MAAAH-21927, Tz. 4.1.1; Grotherr, IStR 2015 S. 845, 848; Rust in Frottscher, Internationales Steuerrecht, 5. Aufl. 2020, § 18 Rz. 1258.

⁴² Seer in Tipke/Kruse, AO - FGO, a. a. O., § 117 AO Rz. 24; Schaumburg/Oppel in Schaumburg, Internationales Steuerrecht, a. a. O., Rz. 22.66; Engelschalk in Vogel/Lehner, DBA, a. a. O., Art. 26 OECD-MA Rz. 35.

⁴³ Seer in Tipke/Kruse, AO - FGO, a. a. O., § 117 AO Rz. 50; Schaumburg/Oppel in Schaumburg, Internationales Steuerrecht, a. a. O., Rz. 22.69.

4. Rechtsschutzmöglichkeiten des Steuerpflichtigen

Aus Sicht des Steuerpflichtigen stellt sich die Frage, wie er sich gegen einen aus seiner Sicht rechtswidrigen Informationsaustausch wehren kann. Der Rechtsschutz ist dabei zweistufig aufgebaut:

Rechtsschutz ist
zweistufig aufgebaut

a) Verwaltungsverfahren – Anhörung und Einwendung

Nach § 117 Abs. 4 AO i. V. mit § 91 AO ist vor der Übermittlung von Informationen grds. eine Anhörung der inländischen Beteiligten durchzuführen.⁴⁴ Ausnahmen bestehen insbesondere beim automatischen Informationsaustausch (vgl. § 7 Abs. 8 EUAHiG). In der Anhörungssituation sollte der Steuerpflichtige sämtliche materiell-rechtlichen Einwände gegen den Austausch vorbringen, etwa:

Mögliche Einwände des
Steuerpflichtigen gegen
den Austausch

- ▶ fehlende voraussichtliche Erheblichkeit bzw. fehlenden Einzelfallbezug,
- ▶ Verletzung des Subsidiaritätsgrundsatzes,
- ▶ Gefahr einer Verletzung des Steuergeheimnisses im Empfängerstaat,
- ▶ Offenlegung besonders schutzwürdiger Betriebs- und Geschäftsgeheimnisse,
- ▶ drohende abkommenswidrige Besteuerung (z. B. bei Treaty Overrides).

Die Finanzverwaltung ist ggf. verpflichtet, insbesondere die Gewährleistung des Steuergeheimnisses im Ausland von Amts wegen zu prüfen.⁴⁵ Unterbleibt dies, kann dies später im gerichtlichen Verfahren aufgegriffen werden.

b) Gerichtlicher Rechtsschutz – Unterlassung und Feststellung

Maßnahmen des Auskunftsverkehrs sind keine Verwaltungsakte. Darum kommen weder Einspruch noch die klassische Anfechtungsklage in Betracht. Stattdessen hat sich folgende Dogmatik herausgebildet:

Einstweiliger Schutz ist
praktisch elementar

- ▶ **Unterlassungsanspruch:** Aus § 1004 BGB analog i. V. mit § 30 AO wird ein Anspruch auf Unterlassung rechtswidriger Informationsübermittlung hergeleitet. Materiell rechtswidrig ist die Auskunftserteilung, wenn die Voraussetzungen keiner der in Betracht kommenden Ermächtigungsgrundlagen (DBA, EUAHiG, MAC, § 117 Abs. 3 AO) erfüllt sind oder ein Auskunftsverbot greift (z. B. Schutz von Betriebsgeheimnissen).
- ▶ **Einstweiliger Rechtsschutz:** Ein einmal erfolgter Datentransfer ist irreversibel. Darum muss der Steuerpflichtige regelmäßig zunächst eine einstweilige Anordnung nach § 114 FGO beantragen, gerichtet auf das Verbot der Auskunftserteilung bis zur Entscheidung in der Hauptsache. Anordnungsanspruch ist der (glaubhaft gemachte) Unterlassungsanspruch, der Anordnungsgrund ergibt sich aus dem irreparablen Eingriff in das Steuergeheimnis.
- ▶ **Hauptsacheverfahren:** In der Hauptsache kommen eine vorbeugende Unterlassungsklage (§ 40 FGO) sowie – nach bereits erfolgtem Austausch – eine Feststellungsklage (§ 41 FGO) in Betracht, letztere insbesondere zur Herleitung eines inländischen Verwertungsverbots und zur Vorbereitung von Amtshaftungsansprüchen.

Zuständig ist wegen der Bündelung der Auskunftskompetenzen beim BZSt das FG Köln.

⁴⁴ BMF, Schreiben v. 29.5.2019 - IV B 6 - S 1320/07/10004 :008 NWB MAAAH-21927, Tz. 3.1.1.

⁴⁵ Oppel, IWB 10/2017 S. 359, 363 f. NWB CAAAG-45322.

Ausländische Finanzverwaltung verfasste weitreichendes Ersuchen auf Basis vermuteter Konzernangehörigkeit

5. Ein Beispiel: Entscheidung des schweizerischen Bundesverwaltungsgerichts

Ein aktuelles Beispiel für die – in der Praxis eher niedrige – Anwendungsschwelle bildet ein Urteil des Bundesverwaltungsgerichts der Schweiz.⁴⁶ Auf Grundlage des MAC wurden von der mongolischen Finanzverwaltung u. a. Steuererklärungen und Finanzberichte einer schweizerischen Abnehmergesellschaft bei der Schweiz angefragt, um mutmaßliche Gewinnverlagerungen innerhalb eines mongolisch-singapurischen Konzerns zu prüfen.

Die Entscheidung ist auch für deutsche Steuerpflichtige von Interesse, weil Deutschland seit 2010 – wie mehr als 150 weitere Staaten – ebenfalls Partei des MAC ist. Insbesondere ist aus Sicht der Steuerpflichtigen problematisch, dass unter dem MAC auch zwischen Staaten Informationen ausgetauscht werden können, die nicht über DBA miteinander verbunden sind.⁴⁷ In diesen Fällen fehlen i. d. R. (wirksame) Mechanismen zur Vermeidung der Doppelbesteuerung.

Ausgangspunkt der Entscheidung war ein klassischer Verrechnungspreisfall bzw. eher ein Verdacht: Eine in der Mongolei ansässige Gesellschaft verkaufte Kupferkonzentrat „über“ eine singapurische Konzerngesellschaft an eine schweizerische – nach Vermutung der mongolischen Steuerverwaltung ebenfalls verbundene – Abnehmerin, eine AG. Die AG bestritt die Verbundenheit. Die mongolische Finanzverwaltung vermutete, dass ein Teil der Wertschöpfung in Singapur „hängen geblieben“ sei. Sie ersuchte die Schweiz auf Grundlage des MAC um umfangreiche Informationen, darunter Steuererklärungen, Finanzberichte, Zahlungsflüsse und Angaben zu den wirtschaftlich Berechtigten der Schweizer Abnehmerin.

Besonderheiten des Falls:

- ▶ Die AG in der Schweiz (Beschwerdeführerin) **bestritt, Teil der Unternehmensgruppe** zu sein, sie sei „nur“ Abnehmerin.
- ▶ Die ersuchten Unterlagen waren **äußerst weitreichend**.
- ▶ Die Beschwerdeführerin rügte u. a. eine unzulässige fishing expedition, die fehlende voraussichtliche Erheblichkeit und Unverhältnismäßigkeit.

Das Gericht hat gleichwohl:

- ▶ den Sachverhalt der ersuchenden Behörde im Lichte des völkerrechtlichen Vertrauensgrundsatzes weitgehend übernommen,
- ▶ bereits den **substanzierten Verdacht** einer Gewinnverlagerung als ausreichend für das Ersuchen angesehen,
- ▶ die voraussichtliche Erheblichkeit damit begründet, dass Steuererklärungen und Finanzberichte typischerweise zur Kontrolle von Verrechnungspreisen geeignet sind,
- ▶ und die Verhältnismäßigkeit bejaht, weil die Beschwerdeführerin ihr Geheimhaltungsinteresse nicht konkretisiert hatte.

Für den Steuerpflichtigen sind Einwände und Nachweise schwieriger

Der Fall ist auch für deutsche Rechtsanwender lehrreich. Er zeigt, wie niedrig die Schwelle der „voraussichtlichen Erheblichkeit“ in der Praxis sein kann. Ist der Grundverdacht plausibel beschrieben, kann dies reichen, um die Erheblichkeit anzunehmen – selbst wenn streitig bleibt, ob es sich um einen Dritten außerhalb der eigentlichen Unternehmensgruppe handelt. Für den Steuerpflichtigen liegt die Latte hingegen deutlich höher. Pauschale Hinweise auf „sensible Daten“ oder „Geschäftsgeheimnisse“ genügen nach dem Urteil nicht, um Einwände zu substantizieren.

⁴⁶ BVGer (Schweiz), Urteil v. 14.7.2025 - A 6359/2023 unter <https://go.nwb.de/j7ey3>.

⁴⁷ Ausführlich zum MAC und den Maßstäben voraussichtliche Erheblichkeit, Subsidiarität und Verhältnismäßigkeit Bärtsch/Lackner, IWB 19/2025 S. 755 NWB IAAAJ-99728.

Wer den Austausch verhindern will, muss konkret darlegen, welche Informationen warum besonders schützenswert sind und welche Schäden bei Offenlegung drohen. Deutschland ist Vertragsstaat des MAC. Darum können vergleichbare Ersuchen auch deutsche Konzerne treffen – sowohl als ersuchter Staat (Auskunft an den ausländischen Fiskus) als auch als betroffener Steuerpflichtiger. Gerade Verrechnungspreisthemen mit Liefer- oder Leistungsbeziehungen in Drittstaaten gewinnen damit eine zusätzliche verfahrensrechtliche Dimension.

6. Praktische Konsequenzen

Der Fall zeigt exemplarisch, dass die formalen Leitplanken zwar existieren, ihre praktische Schutzwirkung aber stark davon abhängt, wie konsequent sie im Einzelfall geltend gemacht und gerichtlich überprüft werden.

Materiell-rechtlich ist der internationale Informationsaustausch heute dichter ausgebaut als nahezu jedes andere Teilgebiet des Internationalen Steuerrechts. Automatisierte Meldeströme (CRS, CbCR, DAC-Meldungen), spontane Kontrollmitteilungen und Ersuchensauskünfte ergeben für die Verwaltung ein äußerst engmaschiges Bild grenzüberschreitender Strukturen. Mit dem Einsatz von KI-gestützten Analysetools wird diese Entwicklung eher an Fahrt aufnehmen als sich beruhigen.

Für Steuerpflichtige mit grenzüberschreitenden Aktivitäten bedeutet dies zweierlei:

1. **De-Facto-Transparenz:** Wer noch darauf hofft, dass bestimmte Gestaltungen „unter dem Radar“ bleiben, setzt auf ein Auslaufmodell. Die Wahrscheinlichkeit, dass relevante Sachverhalte mittel- oder langfristig im Wege des Informationsaustausches sichtbar werden, ist hoch.
2. **Rechtsschutz als Korrektiv, nicht als Schutzschild:** Die rechtlichen Hürden, einen konkreten Informationsaustausch zu verhindern, sind anspruchsvoll. Das zeigt auch die Spruchpraxis des FG Köln.⁴⁸ Erfolgversprechend sind vor allem gut begründete Einwände zu fehlender voraussichtlicher Erheblichkeit, zur Verletzung des Subsidiaritäts- und Verhältnismäßigkeitsgrundsatzes und zur Gefährdung von Steuer- oder Geschäftsgeheimnissen im Einzelfall.

Engmaschiger Austausch bedeutet für Steuerpflichtige zweierlei

Der internationale Informationsaustausch ist damit weniger Ausnahme als Normalfall geworden – mit einem rechtlichen Rahmen, der einerseits den Ermittlungsinteressen der Staaten weit entgegenkommt, andererseits aber substanzielle verfahrensrechtliche und grundrechtliche Sicherungen bereithält. Wie eng diese Sicherungen in der Praxis gezogen werden, wird wesentlich davon abhängen, ob Steuerpflichtige bereit sind, Zweifelsfälle auch tatsächlich gerichtlich überprüfen zu lassen.

7. Erkenntnisse aus der Paneldiskussion

a) Der internationale Informationsaustausch als Grundlage administrativer Zusammenarbeit

Neben klassische Informationsersuchen treten heute der spontane und der automatische Informationsaustausch, der durch unionsrechtliche Vorgaben und internationale Standards erheblich ausgebaut worden ist. Die internationale Zusammenarbeit beschränkt sich damit nicht mehr auf die punktuelle Unterstützung einzelner Besteuerungsverfahren. Man mag eine Entwicklung zu einem dauerhaft institutionalisierten Informationsverbund der Steuerverwaltungen sehen. Die an den Einführungsvortrag anschließende Diskussion stellte den Ausbau des Informationsaustausches als solchen

Ein wirksamer Informationsaustausch ist notwendig

⁴⁸ Zum Rechtsschutz gegen zwischenstaatlichen Informationsaustausch s. Oppel, IWB 10/2017 S. 359 NWB CAAAG-45322 und ders., IWB 11/2017 S. 410 NWB VAAAG-47154; zur Verwaltungspraxis vgl. BMF, Schreiben v. 29.5.2019 - IV B 6 - S 1320/07/10004 :008 NWB MAAAH-21927 (Merkblatt zur zwischenstaatlichen Amtshilfe durch Informationsaustausch in Steuersachen).

kaum in Frage. Vielmehr bestand weitgehende Einigkeit darüber, dass ein wirksamer Informationsaustausch angesichts international verflochtener Wirtschaftsstrukturen ein wirksames Mittel zur Sicherstellung einer gleichmäßigen Besteuerung darstellt.

Im Mittelpunkt der Diskussion standen vielmehr die rechtlichen Grenzen des Informationsaustausches sowie die Frage, welche Kontroll- und Rechtsschutzmechanismen einer immer engeren Verwaltungskooperation gegenüberstehen. Diskutiert wurden insbesondere die Anforderungen an die Zulässigkeit eines Informationsersuchens, die Prüfungsbefugnisse der ersuchten Behörde sowie die Reichweite gerichtlichen Rechtsschutzes.

b) Die „voraussichtliche Erheblichkeit“ als Maßstab internationaler Amtshilfe

Einen Schwerpunkt bildete vor diesem Hintergrund die Frage nach den materiellen Grenzen des internationalen Informationsaustausches. Im Mittelpunkt stand das u. a. in Art. 26 OECD-MA 2025 verankerte Erfordernis der „voraussichtlichen Erheblichkeit“ (foreseeable relevance), das den zentralen Prüfungsmaßstab für zwischenstaatliche Auskunftersuchen bildet und dem eine Doppelfunktion zukommt: Es soll einerseits einen möglichst effektiven Informationsaustausch gewährleisten, andererseits aber verhindern, dass sich internationale Amtshilfe zu einer anlasslosen oder uferlosen Informationsbeschaffung entwickelt.

Ausgangspunkt der Debatte war die Feststellung, dass das Erfordernis der voraussichtlichen Erheblichkeit nicht mit einer materiellen Beweisführung verwechselt werden darf. Die ersuchende Behörde muss nicht nachweisen, dass die begehrten Informationen tatsächlich steuerlich relevant sind. Ausreichend ist vielmehr, dass nach den Umständen des Einzelfalls eine nachvollziehbare Möglichkeit besteht, dass die Informationen für die Besteuerung von Bedeutung sein können. Dies soll den Informationsaustausch ermöglichen, bevor die steuerliche Relevanz abschließend feststeht, zugleich aber Ausforschungersuchen ohne hinreichenden Sachbezug ausschließen.

Gerade die Bestimmung dieses Prüfungsmaßstabs wurde jedoch zum Gegenstand unterschiedlicher Akzentsetzungen. Manche Diskussionsbeiträge hoben hervor, dass die ersuchte Behörde grds. auf die Angaben des ersuchenden Staates vertrauen können müsse. Vor diesem Hintergrund wurde auf die jüngere Rechtsprechung des EuGH verwiesen, namentlich die „Berlioz“-Entscheidung,⁴⁹ die den Prüfungsumfang der ersuchten Behörde bewusst begrenzt und ihr keine vollständige Nachprüfung der steuerlichen Würdigung des ersuchenden Staates auferlegt. Das schweizerische Gericht geht in weiten Teilen von denselben Grundsätzen wie der EuGH aus.

Demgegenüber wurde in der Diskussion ebenso vertreten, dass die Begrenzung der Prüfungsbefugnis nicht zu einer bloß formalen Kontrolle führen dürfe. Das Tatbestandsmerkmal der „voraussichtlichen Erheblichkeit“ verliere seinen normativen Gehalt, wenn sich die Prüfung der ersuchten Behörde auf eine reine Plausibilitätsbestätigung beschränken würde. Es normiere gerade eine materielle Grenze internationaler Amtshilfe. Die ersuchte Behörde habe sich daher davon zu überzeugen, dass das Ersuchen einen konkreten steuerlichen Zusammenhang erkennen lässt und nicht lediglich der allgemeinen Informationsbeschaffung diene. Gerade hierin liege die rechtsstaatliche Funktion des Tatbestandsmerkmals.

Letztlich fühlten sich beide Positionen demselben Ziel verpflichtet: Weder eine uneingeschränkte Kontrolle noch ein vollständiger Kontrollverzicht erscheinen geeignet, den Anforderungen moderner internationaler Amtshilfe gerecht zu werden. Die Herausforderung besteht vielmehr darin, einen Prüfungsmaßstab anzuwenden, der einerseits

Prüfung der materiellen Grenzen des Informationsaustausches ist praktisch herausfordernd

Voraussichtliche Erheblichkeit als materieller, nicht formaler Maßstab

⁴⁹ EuGH, Urteil v. 16.5.2017 - Rs. C-682/15 „Berlioz Investment Fund“ NWB TAAAG-46323.

die Effektivität grenzüberschreitender Verwaltungskooperation wahr, andererseits aber den bewusst gezogenen Begrenzungen praktische Wirksamkeit verleiht.

c) Rechtsschutz des Steuerpflichtigen im internationalen Informationsaustausch

Die Frage nach der „voraussichtlichen Erheblichkeit“ ist untrennbar mit derjenigen nach dem Rechtsschutz des betroffenen Steuerpflichtigen verbunden. Je geringer die materiellen Anforderungen an ein Auskunftersuchen ausgestaltet werden, desto größere Bedeutung kommt den Möglichkeiten gerichtlicher Kontrolle zu. Umgekehrt beeinflusst die Intensität gerichtlichen Rechtsschutzes wiederum die Anforderungen an die behördliche Prüfung des Ersuchens.

Der internationale Informationsaustausch stellt seinem rechtlichen Charakter nach ein Verwaltungsverfahren zwischen den zuständigen Behörden der beteiligten Staaten dar. Der Steuerpflichtige ist regelmäßig weder Verfahrensbeteiligter des zwischenstaatlichen Austausches noch Adressat des eigentlichen Informationersuchens. Seine Betroffenheit ergibt sich vielmehr aus dem Recht auf informationelle Selbstbestimmung sowie mittelbar aus den steuerlichen Folgen, die der Informationsaustausch für das Besteuerungsverfahren entfalten kann.

Es ist zwischen der Kontrolle des Informationersuchens selbst und der Überprüfung der auf Grundlage der übermittelten Informationen ergehenden Steuerfestsetzung zu unterscheiden. Während Letztere regelmäßig im Rahmen der nationalen Rechtsbehelfsverfahren erfolgt, stellt sich hinsichtlich des eigentlichen Informationsaustausches die Frage, ob und in welchem Umfang bereits dessen Durchführung einer eigenständigen gerichtlichen Kontrolle zugänglich ist.

In der Diskussion wurde hervorgehoben, dass Rechtsschutzgarantien nicht nur die spätere Steuerfestsetzung erfassen, sondern unter bestimmten Voraussetzungen bereits die Überprüfung eines Informationersuchens ermöglichen. Gleichzeitig wurde jedoch deutlich gemacht, dass auch die Rechtsprechung des EuGH keine umfassende Kontrolle des ausländischen Besteuerungsverfahrens verlangt. Vielmehr bleibt die gerichtliche Kontrolle nach dessen Rechtsprechung darauf beschränkt, ob die voraussichtliche Erheblichkeit offenkundig fehlt.

Die Diskussion machte damit zugleich auf ein strukturelles Spannungsverhältnis aufmerksam. Einerseits verlangt der unionsrechtliche Grundsatz effektiven Rechtsschutzes, dass die gesetzlichen Grenzen internationaler Amtshilfe nicht ausschließlich der Einschätzung der beteiligten Finanzverwaltungen überlassen bleiben. Andererseits sollte gerichtlicher Rechtsschutz die Funktionsfähigkeit eines rechtlich zulässigen grenzüberschreitenden Informationsaustausches nicht in einer Weise beeinträchtigen, die dessen praktische Wirksamkeit aufhebt. Effektivität der Verwaltungskooperation und Effektivität des Rechtsschutzes müssen daher in einen angemessenen Ausgleich gebracht werden. Der EuGH lässt in vielen Konstellationen – jedenfalls bisher – auch eine spätere Inzidentkontrolle des Informationsaustausches im Rahmen eines Rechtsbehelfs gegen eine Steuerfestsetzung, bei der die Informationen verwertet werden, genügen.⁵⁰ Diese Rechtsprechung wurde im Panel mehrheitlich kritisch gesehen. Zudem wurde darauf hingewiesen, dass der Verhältnismäßigkeitsgrundsatz auch im Europarecht Geltung beansprucht.

Bedeutung gerichtlicher Kontrolle umso wichtiger, je niedriger die Auskunftsschwelle ist

Effektivität der Verwaltungskooperation und Effektivität des Rechtsschutzes müssen ausbalanciert werden

d) Entwicklungslinien der internationalen Verwaltungskooperation

Die Paneldiskussion verdeutlichte, dass sich der internationale Informationsaustausch in den vergangenen Jahren von einem punktuellen Amtshilfeinstrument zu einem deutlich

Zunehmende Verzahnung und Ausformung dieses Rechtsgebiets

⁵⁰ Zum Beispiel in EuGH, Urteil v. 22.10.2013 – Rs. C-276/12 „Sabou“ NWB IAAAG-68010, Rz. 40; EuGH, Urteil v. 6.10.2020 – verbundene Rs. C-245/19 „Luxemburg gegen B“ und C-246/19 „Luxemburg gegen B u. a.“ NWB NAAA-86800, Rz. 80 ff.

umfassenderen Bestandteil grenzüberschreitender Verwaltungszusammenarbeit entwickelt hat. Mit der Intensivierung der Verwaltungskooperation gewinnen auch diejenigen Regelungen an Bedeutung, welche die Voraussetzungen und Grenzen des Informationsaustausches bestimmen. Das Merkmal der voraussichtlichen Erheblichkeit, die Prüfungsbefugnisse der ersuchten Behörde sowie die Gewährleistung effektiven Rechtsschutzes erscheinen vor diesem Hintergrund nicht als bloße Detailfragen des Amtshilferechts.

Sowohl Verfahren zur Streitbeilegung und Streitvermeidung als auch der Informationsaustausch beruhen auf einer engen Kooperation der zuständigen Behörden. Während die maßgeblichen Kooperationsmechanismen durch Doppelbesteuerungsabkommen, unionsrechtliche Vorgaben und multilaterale Standards geprägt werden, verbleiben ein guter Teil ihrer praktischen Umsetzung sowie der gerichtliche Rechtsschutz im nationalen Recht. Internationale Verwaltungskooperation und nationales Steuerverfahrensrecht stehen daher nicht in einem Konkurrenzverhältnis, sondern bilden ein funktional aufeinander bezogenes Gesamtsystem. Gerade diese Wechselwirkungen prägten die Diskussion des Panels zu beiden Themenblöcken.

FAZIT

Die praktische Wirksamkeit des Internationalen Steuerrechts hängt maßgeblich davon ab, wie grenzüberschreitende Sachverhalte aufgeklärt, zwischenstaatliche Konflikte gelöst oder schon im Vorhinein vermieden und die Ergebnisse internationaler Verfahren in das nationale Steuerverfahrensrecht integriert werden. Instrumente der Streitbeilegung und Streitvermeidung sowie Instrumente der internationalen Amtshilfe bilden ein zunehmend dichtes und verzahntes System internationaler Verwaltungskooperation. Im Bereich der Verständigungsverfahren zeigen die vor dem BFH anhängigen Revisionsverfahren, dass bestimmte Fragen nach der Reichweite der Zustimmung des Steuerpflichtigen zu zwischenstaatlichen Verständigungsvereinbarungen noch einer höchstrichterlichen Klärung bedürfen. Im Bereich des Informationsaustausches sind Fragen zu den materiellen Grenzen internationaler Amtshilfe sowie zu den Anforderungen an einen wirksamen Rechtsschutz aufgeworfen worden. Beide Themenbereiche verbindet die gemeinsame Aufgabe, eine effektive internationale Zusammenarbeit der Steuerverwaltungen mit den rechtsstaatlichen Anforderungen nationaler und unionsrechtlicher Verfahrensordnungen in Einklang zu bringen.

AUTOREN

Karsten Flüchter

ist Referatsleiter des für die Koordinierung von Joint Audits und ICAP-Verfahren zuständigen Referats im Bundeszentralamt für Steuern, Bonn.

Prof. Dr. Carsten Meinert,

ist Inhaber der Professur für Bürgerliches Recht, Unternehmens- und Steuerrecht an der Universität Potsdam. Er ist Co-Direktor des Steuer- und Finanzrechtlichen Instituts der Universität Potsdam (SFI.UP) und Richter im Zweiten Hauptamt am FG Köln.

Dr. Florian Oppel, LL.M.

ist Rechtsanwalt, Steuerberater, Fachanwalt für Steuerrecht und Partner bei YPOG in Köln und München. Er berät vornehmlich Familienunternehmen, Family Offices und vermögende Privatpersonen in der steuerlichen Gestaltungsberatung und an der Schnittstelle zwischen Gesellschafter und Gesellschaft.

Dr. Isabella Zimmerl

ist Rechtsanwältin und Senior Associate bei Hengeler Mueller, München. Zu ihren Tätigkeitsschwerpunkten gehören die transaktionsbegleitende Steuerberatung, die Beratung im Unternehmenssteuerrecht sowie das Internationale Steuerrecht.

SERVICE

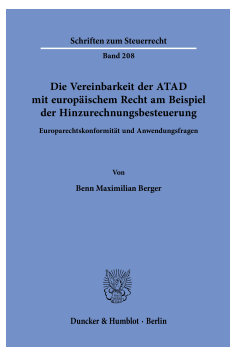
NEUE BÜCHER



Grenzüberschreitende Mobilität im Steuerrecht

Kirchmayr/Hohenwarter,
Otto Schmidt Verlag, Köln,
2026, 600 Seiten, 94 €,
ISBN 978-3-504-62050-9

Der Band enthält die Referate und Diskussionsbeiträge der 49. Jahrestagung der Deutschen Steuerjuristischen Gesellschaft e.V. am 22./23.9.2025 in Wien. Behandelt werden zur grenzüberschreitenden Mobilität: ökonomische Auswirkungen (Wandel der Arbeitswelt); internationale und supranationale Instrumente der Besteuerung; im Rechtsvergleich: unilaterale Anknüpfungspunkte der Besteuerung, Präferenzregime; zur Arbeitnehmermobilität: Zusammenspiel der beteiligten Staaten, Unternehmenssicht und Arbeitgeberpflichten; Alterssicherungssysteme; Selbständige, insbesondere Künstler, Sportler, Influencer; Besteuerung von Unternehmen: Geschäftsleitungsort und Substanz; Betriebsstätte; Verrechnungspreise und Personalfunktion; Entstrickungs- und Wegzugsbesteuerung; Besteuerungsverfahren: Mobilitätshemmnisse und Mitwirkungspflichten; Entwicklungsperspektiven OECD/EU und auf nationaler Ebene.



Die Vereinbarkeit der ATAD mit europäischem Recht am Beispiel der Hinzurechnungsbesteuerung

Berger, Duncker & Humblot,
Berlin, 2026, 210 Seiten, 69,90 €,
ISBN 978-3-428-19856-6

Die Arbeit untersucht die Rechtmäßigkeit der Anti-Tax-Avoidance-Directive (ATAD) unter europarechtlichen und verfassungsrechtlichen Gesichtspunkten am Beispiel der Hinzurechnungsbesteuerung. Ausgehend vom Prinzip der begrenzten Einzelermächtigung wird zunächst analysiert,

welche Kompetenzen die Mitgliedstaaten der EU im Bereich der direkten Steuern übertragen haben. Die Untersuchung ergibt, dass die EU beim Erlass der ATAD außerhalb ihres Kompetenzbereichs gehandelt hat und die Tatbestandsvoraussetzungen der Ermächtigungsgrundlage des Art. 115 AEUV nicht vorliegen. Die ATAD verstößt zudem gegen das Subsidiaritätsprinzip und ist unverhältnismäßig, da die Vorschriften zur Hinzurechnungsbesteuerung sowohl die Niederlassungsfreiheit als auch die Kapitalverkehrsfreiheit beschränken, ohne dass diese Beschränkungen hinreichend gerechtfertigt werden können. Die Arbeit qualifiziert die ATAD als Ultra-vires-Rechtsakt und untersucht die sich daraus ergebenden Folgen für das nationale Umsetzungsgesetz sowie die Rechtsschutzmöglichkeiten der Steuerpflichtigen. Ein Nachwort ordnet die Ergebnisse in den Kontext jüngster Entwicklungen ein.

VERANSTALTUNGEN

NWB Webinar: Internationales Steuerrecht aktuell

- **Was** – Neuerungen • Folgerungen • Umsetzung (Veranstalter: NWB Verlag)
- **Wo** – In Ihren Räumlichkeiten
- **Wann** – Di., 22.9. bis Mi., 23.9.2026, 9.15 Uhr bis 12.45 Uhr
- **Referenten** – Dr. Christian Kahlenberg, StB, FBStR (Partner, Flick Gocke Schaumburg) und Dr. Rebekka Rein, Steuerberaterin (Flick Gocke Schaumburg)

Internationale Akteure wie OECD oder EU spielen insofern im Internationalen Steuerrecht eine wichtige Rolle, als sie den deutschen Gesetzgeber und auch die Rechtsprechung permanent zu Reaktionen und Anpassungen der nationalen Steuerordnung zwingen. Hierdurch wird es für die Praxis zunehmend schwerer, einen hinreichenden Überblick zu behalten oder gar die praktischen Folgen rechtzeitig zu erkennen.

Genau hierbei unterstützen Sie die Referenten. Neben der Vorstellung aktueller Rechtsprechung, Gesetzgebung, Verwaltungsanweisungen und Steuerpolitik werden Ihnen Zusammenhänge, praktische Folgen sowie Gestaltungshinweise aufgezeigt. Sie lernen dadurch, Herausforderungen bei grenzüberschreitenden Steuersachverhalten schneller und selbständig zu meistern. Folgende Inhalte werden besprochen:

- Aktuelles aus der Gesetzgebung (internationale Aspekte

des JStG 2026; Änderungen durch das Mindeststeueranpassungsgesetz [u. a. Ausschüttungssperre]; Zurechnungsbesteuerung bei ausländischen Familienstiftungen),

- ▶ aktuelle Rechtsprechung von Finanzgerichten bis zum EuGH (internationale Arbeitnehmer [insbesondere Geschäftsführer, Rückfallklauseln und Teile von Einkünften, Grenzgänger] und Freiberufler; Betriebsstätten und Entstrickungsbesteuerung [u. a. passive Entstrickung, 6b-Rücklage]; Schachtelprivileg [u. a. vGA, Fremdüblichkeit, materielles Korrespondenzprinzip, hybride Gesellschaften]; internationale Umwandlungen; Steuerabzug und Entlastungsverfahren [auch Drittstaatenfälle, Anrechnung auf die GewSt]; Brennpunkte im Außensteuergesetz [u. a. Trends in der Wegzugsbesteuerung, Hinzurechnungsbesteuerung]),
- ▶ Neues von der Finanzverwaltung (VWG zum Betriebsstättenbegriff und -begründung; steuerliche Behandlung des Arbeitslohns nach den Doppelbesteuerungsabkommen; Auslegung von DBA; Entlastungsberechtigung von Quellensteuern im Kontext mit den USA; Änderungen zu den Grundsätzen zur Anwendung des Steueroasen-Abwehrgesetzes; [ausländische] Familienstiftungen),
- ▶ aktuelle Entwicklungen auf Ebene der EU und der OECD (aktuelle EuGH-Verfahren; Anpassungen von EU-Richtlinien [Omnibus Taxation-Paket]; Update OECD-Musterabkommen und OECD-Musterkommentar).

Ihr Nutzen:

- ▶ Sie werden auf den neuesten Stand der Rechtsprechung (insbesondere zentrale FG-Entscheidungen) und Gesetzgebung gebracht und Ihnen werden zudem die abstrakten Verlautbarungen von OECD und EU verständlich „übersetzt“.
- ▶ Sie erhalten zu allen Brennpunkten wertvolle Praxis-hinweise und Gestaltungstipps, was Ihre Steuerplanung und -beratung steigert.
- ▶ Sie erhalten ein Teilnahme-Zertifikat gem. § 9 FBO.

Die Veranstaltung richtet sich an Fach- und Führungskräfte aus den Bereichen Steuern, Recht und Finanzen, an Steuerberater, an Wirtschaftsprüfer, an Rechtsanwälte, an Fachberater für Internationales Steuerrecht sowie an Fachanwälte für Steuerrecht.

Weitere Informationen und die Möglichkeit zur Anmeldung erhalten Sie unter Tel. 02323.141-888, unter seminare@nwb.de oder unter www.nwb-akademie.de.



7. Steuerforum der Finanzverwaltung

- ▶ **Was** – Von der Finanzverwaltung, für die Finanzverwaltung (Veranstalter: BMF)
- ▶ **Wo** – Matthias-Erzberger-Saal im Bundesministerium der Finanzen, Wilhelmstraße 97, 10117 Berlin
- ▶ **Wann** – Di., 15.9. bis Mi., 16.9.2026

Das Steuerforum wird gemeinsam von der Abteilung IV des Bundesministeriums der Finanzen und der Bundesfinanzakademie organisiert.

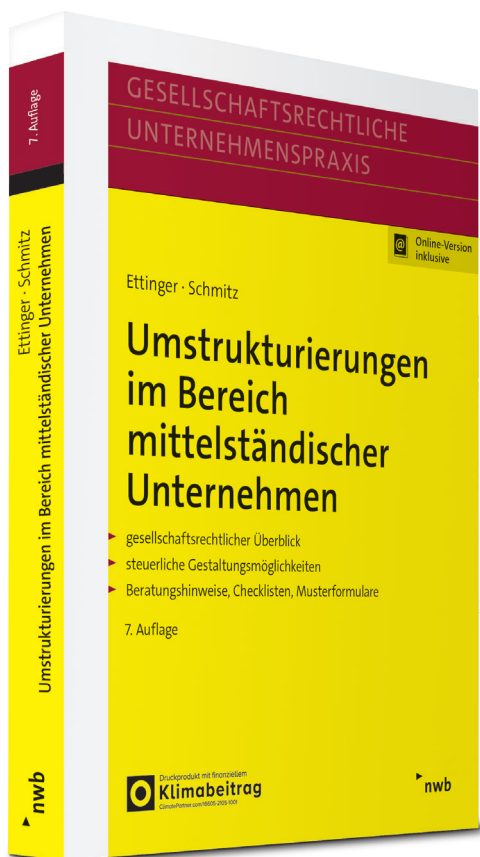
Wie auch in den vergangenen Jahren bietet das Forum Vorträge und Diskussionen u. a. zu aktuellen Themen des nationalen und internationalen Unternehmenssteuerrechts. Die Plattform soll auch weiterhin einen intensiven fachlichen Austausch innerhalb der Finanzverwaltung ermöglichen. Ganz nach dem bewährten Motto: „Von der Verwaltung, für die Verwaltung“. Daneben ist die Sicht von Richter-, Berater- und Wissenschaft sowie Unternehmensvertretern zu den jeweiligen Themen wichtiger Bestandteil der Veranstaltung. Folgende Inhalte werden besprochen:

- ▶ neuere Entwicklungen im Bereich der Personengesellschaften,
- ▶ 75 Jahre Bundesfinanzakademie: Finanzverwaltung im Wandel – neue Wege, neue Strukturen, neue Fortbildung,
- ▶ Vereinfachungen bei der Arbeitnehmerbesteuerung,
- ▶ aktuelle Entwicklungen und Gesetzgebung im Steuerrecht,
- ▶ Erklärungsspflichten vereinfachen, Bürokratie abbauen: praktische Ansätze zur Entlastung von Steuerpflichtigen,
- ▶ Keynote: Aktuelles vom internationalen Steuerparkett,
- ▶ neue Entwicklungen im DBA-Recht, insbesondere die aktualisierte DBA-Verhandlungsgrundlage,
- ▶ „Steuer-Omnibus“.

Eine **Anmeldung bis zum 8.9.2026** ist aufgrund der begrenzten Plätze zwingend erforderlich. Weitere Informationen und die Möglichkeit zur Anmeldung erhalten Sie unter steuerforum@bmf.bund.de oder unter www.bundesfinanzministerium.de/steuerforum.



Umstrukturierung ganz praktisch!



Umstrukturierungen im Bereich mittelständischer Unternehmen

Ettinger · Schmitz

7. Auflage · 2026 · Broschur · XXXIV, 587 Seiten

Print mit Online € 99,- · nur Online € 89,-

ISBN 978-3-482-59937-8



mit Online-Version

- ✓ Inklusive des neuen Umwandlungssteuererlasses 2025 sowie der Änderungen durch das MoPeG
- ✓ Handlungsorientierte Gestaltungsmöglichkeiten
- ✓ Beratungshinweise, Checklisten, Musterformulierungen und Vertragsmuster für alle wesentlichen Formen von Umstrukturierungen in der angesprochenen Zielgruppe

Dieses einzigartige Handbuch stellt alle gesellschafts- und steuerrechtlichen Aspekte bei Umstrukturierungsvorgängen in mittelständischen Unternehmen und Unternehmensgruppen praxisgerecht dar. Anhand zahlreicher Beispiele veranschaulichen die Autoren die wesentlichen Gestaltungsmöglichkeiten. Besondere Aufmerksamkeit widmen sie dabei den Themen, die für den Mittelstand besonders relevant sind. Beratungshinweise, Checklisten und Musterformulierungen machen dieses Handbuch zu einem wertvollen Werkzeug für die Praxis.



Hier mehr erfahren und bestellen:
shop.nwb.de

IWB-FACHBEIRAT

Dr. Malte Bergmann, YPOG, Hamburg
Umwandlungssteuerrecht und
Transaktionssteuerrecht

**Prof. Dr. Adrian Cloer, EBS Universität,
Wiesbaden/Forvis Mazars, Berlin**
Europäisches Steuerrecht

Frank Dissen, WTS, Frankfurt/M.
Internationale Mitarbeiterentsendung

Axel Eigelshoven, PwC, Düsseldorf
Verständigungsverfahren

Dr. Stefan Greil, BMF, Berlin
Verrechnungspreise

**Dr. Tobias Hagemann, Hagemann
Steuerberatungsgesellschaft mbH, Berlin**
Internationale Unternehmens- und
Konzernbesteuerung

Dr. Christian Kahlenberg, FGS, Bonn/Berlin
Deutsche DBA und Abkommensrecht

Ronny Langer, KMLZ, München
Internationale Umsatzsteuer

Dr. Florian Oppel, YPOG, Köln
Personengesellschaften, Stiftungen und Trusts
sowie internationaler Informationsaustausch

Bettina Rodenberg, Henkel, Düsseldorf
Internationales Steuerrecht aus Sicht der
Unternehmen

NWB MEDIA SALES

Heft 18 Anzeigenschluss Mo. 14.9.2026

Erscheinungstermin Fr. 25.9.2026

Kommunikation Anzeigen:

E-Mail: anzeigen@nwb.de

Fax 02323.141-919

Ansprechpartner:

Patrick Schade · Fon 02323.141-387

Susanna Marazzotta · Fon 02323.141-378

Miriam Fabian · Fon 02323.141-172

HINWEIS

Um eine gute Lesbarkeit zu gewährleisten, verwenden wir in Fachtexten in der Regel geschlechtsspezifische Personenbezeichnungen. Selbstverständlich sind damit alle Menschen gleichermaßen gemeint.

Impressum

NWB Internationales Steuer- und Wirtschaftsrecht – IWB
Offizielles Organ des YOUNG IFA NETWORK – YIN – in Deutschland

NWB Verlag GmbH & Co. KG

AG Bochum HRA 5124

Geschäftsführung:

Dr. Ludger Kleyboldt,

Mark Liedtke

Eschstr. 22 · 44629 Herne

Fon 02323.141-900 · Fax 02323.141-205

E-Mail: info@nwb.de

Internet: www.nwb.de

Bankverbindung:

GLS Gemeinschaftsbank e. G. Bochum

IBAN DE65 4306 0967 4082 3335 00

BIC GENODEM1GLS

Redaktion:

Nils Feddersen, LL.M. (verantwortlich)

Fon 02323.141-900

Fax 02323.141-205

E-Mail: iwb-redaktion@nwb.de

Verantwortlich für Anzeigen:

Ute Sellenriek

Anzeigenpreisliste: Nr. 42

Erscheinungsweise:

zweimal im Monat

Jahresbezugpreise (im Voraus fällig):

€ 1064,40 (D) inkl. MwSt.; für YIN-Mitglieder € 565,20 (D) inkl. MwSt.;

für IFA-Mitglieder € 865,20 (D) inkl. MwSt.; für in Ausbildung befindliche

Personen (ab Vorlage der Bescheinigung) € 714,00 (D) inkl. MwSt. Die Preise

verstehen sich zzgl. € 30,00 Versandkosten im Jahr (inkl. MwSt.) im Inland;

zzgl. € 60,00 Versandkosten im Jahr (inkl. MwSt.) im Ausland.

Der Bezug ist mit einer Frist von einem Monat zum Monatsende kündbar.

Manuskripte:

Annahme nur von Originalaufsätzen, die ausschließlich dem Verlag zur Alleinverwertung in allen Medien (einschließlich Datenbanken) angeboten werden.

Die Zeitschrift und alle in ihr enthaltenen Beiträge und Abbildungen sind urheberrechtlich geschützt. Mit Ausnahme der gesetzlich zugelassenen Fälle ist eine Verwertung ohne Einwilligung des Verlages unzulässig.

Empfohlene Zitierweise:

Verfasser, IWB 2026 S. 11 oder Verfasser, IWB 1/2026 S. 11

Druck:

johnen-druck GmbH & Co. KG, Bernkastel-Kues

Gedruckt auf 100 % Recyclingpapier.

Zertifiziert mit dem Umweltzeichen Blauer Engel.

Die bestimmungsgemäße Handhabung dieses Produkts stellt kein Risiko für die Gesundheit oder Sicherheit im Sinne der Verordnung über die allgemeine Produktsicherheit (EU) 2023/988 (GPSR) dar.

Versand:

Erfolgt GoGreen mit unserem Versandpartner – Deutsche Post

*** Titelseite - Finanzieller Klimabeitrag =**

Druckprodukt mit finanziellem
Klimabeitrag
ClimatePartner.com/16605-2105-1001

ISSN 1868-288X



► Internationales Steuerrecht

Verrechnungspreise Spezial

Immaterielle Wirtschaftsgüter

Praxis-Leitfaden zu Identifizierung und Vergütung im internationalen Unternehmen

Ziel

Die angemessene Vergütung immaterieller Vermögenswerte in international tätigen Unternehmen führt immer wieder zu Diskussionen und Beanstandungen seitens der Finanzverwaltungen. Gleichzeitig werden immaterielle Vermögenswerte immer wichtiger. Nur spezielles Fachwissen und Erfahrung ermöglichen es Ihnen, die unterschiedlichen Formen von immateriellen Vermögenswerten für die Verrechnungspreispraxis zu ermitteln und dafür fremdvergleichskonforme Vergütungen zu bestimmen. Dies gilt gleichermaßen für die grenzüberschreitende Entwicklung von immateriellen Vermögenswerten als auch deren Nutzung (Verkauf, Lizenzierung).

Lernen Sie im Seminar mit Dr. Manuel Koch, immaterielle Werte im Konzern zielsicher einzuordnen und angemessene Verrechnungspreise zu bestimmen und zu dokumentieren.

Inhalt

- Vorliegen von IWG dem Grunde nach
- OECD-Eigentumskonzept für IWGs auf Basis der DEMPE-Funktionen
- Verrechnungspreisfestlegung bei IWGs
- Lizenzierung von IWGs im Konzern
- Verkauf von IWGs im Konzern
- Praxisfälle
- Nutzung der steuerlichen Förderung von Forschung und Entwicklung

Referent

Dr. Manuel Koch

StB, MBA (International Taxation), Partner,
Questro International DMK GmbH & Co. KG

Zielgruppe

- Leiter, Fach- und Führungskräfte aus den Bereichen: Steuern, Finanzen und Recht
- Steuerberater, Rechtsanwälte und IP Manager
- Fachberater für Internationales Steuerrecht



Weitere Infos und
Anmeldung unter:
www.nwb-akademie.de



Ihr Nutzen

- Durch die sichere Erkennung, Bestimmung und robuste Dokumentation von Transaktionen mit IWG vermeiden Sie Beweislastumkehr, Strafschätzungen der BP und Doppelbesteuerung.
- Durch das Behandeln von neuen Aspekten und Entwicklungen wie Big Data und steuerlicher Forschungsförderung gewinnen Sie hier steuerplanerische Sicherheit.
- Sie erhalten Teilnahme-Zertifikate gemäß § 9 FBO.

Termin



► Online

02.11.2026 | Online

- 9.15 - 17.15 Uhr | 6,5 Zeitstunden [§ 15 FAO]

Preis

€ 695,- p. P. zzgl. gesetzl. USt

Buchungs-Code 3742

Alle
Seminare auch
**Inhouse
buchbar!**

Aktuelles IFRS-Wissen – verständlich erklärt!



- ✓ Stets aktuell durch jährliche Überarbeitung
- ✓ Umfasst die wichtigsten Vorschriften, aber auf das Wesentliche konzentriert
- ✓ Enthält zum besseren Verständnis zahlreiche Fallbeispiele sowie ein Glossar der englischen Fachbegriffe

IFRS 2026

Grünberger · Sopp

23. Auflage · 2026

Broschur · ca. 550 Seiten

Print mit Online € 54,-

nur Online € 44,-

ISBN 978-3-482-68523-1



mit Online-Version



Hier mehr erfahren
und bestellen:

shop.nwb.de