

Schriften zum Steuerrecht

---

Band 186

# Grundbesitzklauseln in Doppelbesteuerungsabkommen

Von

Jacob Schreiber



Duncker & Humblot · Berlin

JACOB SCHREIBER

# Grundbesitzklauseln in Doppelbesteuerungsabkommen

# Schriften zum Steuerrecht

Band 186

# Grundbesitzklauseln in Doppelbesteuerungsabkommen

Von  
Jacob Schreiber



Duncker & Humblot · Berlin

Die Juristische Fakultät der Universität Passau  
hat diese Arbeit im Jahr 2022 als Dissertation angenommen.

Bibliografische Information der Deutschen Nationalbibliothek

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

Alle Rechte vorbehalten  
© 2023 Duncker & Humblot GmbH, Berlin  
Satz: TextFormA(r)t, Daniela Weiland, Göttingen  
Druck: CPI Books GmbH, Leck  
Printed in Germany

ISSN 0582-0235  
ISBN 978-3-428-18786-7 (Print)  
ISBN 978-3-428-58786-5 (E-Book)

Gedruckt auf alterungsbeständigem (säurefreiem) Papier  
entsprechend ISO 9706 ☺

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

*Dem Andenken meines Vaters,  
der Freude meiner Mutter,  
der Erleichterung meiner Frau*



## **Vorwort**

Die vorliegende Arbeit wurde im Sommersemester 2022 von der Juristischen Fakultät der Universität Passau als Dissertation angenommen.

Für manche ist der Abschluss der Dissertation der erste Schritt der wissenschaftlichen Laufbahn, für andere ist sie das Ende der universitären Ausbildung. In jedem Fall ist es ein Zeitpunkt um Danke zu sagen. An dieser Stelle möchte ich mich daher für die vielfältige Unterstützung bedanken, die mir während der Erstellung dieser Arbeit zuteilwurde.

Zunächst gebührt der Dank meinem Doktorvater, Herrn Prof. Dr. Michael Hendricks für die Anregung des Themas, die Übernahme der Betreuung und die vielfältige Förderung. Insbesondere der Aufenthalt in Bonn und die uneingeschränkte Möglichkeit zur Benutzung der dortigen Bibliothek haben ein ausgezeichnetes Umfeld für den Entstehungsprozess geschaffen und damit maßgeblich zum Gelingen der Arbeit beigetragen. Meine Zeit in Bonn wird mir in bester Erinnerung bleiben.

Herrn Professor Dr. Rainer Wernsmann danke ich für die Übernahme und die überaus zügige Erstellung des Zweitgutachtens sowie seine hilfreichen Anregungen.

Danken möchte ich auch meiner Cousine und ihrer Familie für die liebevolle Aufnahme in den Kreis ihrer Familie. Sie waren mir während meines Aufenthaltes in Köln ein zweites Zuhause.

Dank gebührt meiner Frau, die mich mit unerschöpflicher Geduld über die gesamte Dauer der Arbeit unterstützt hat.

Schließlich gilt mein Dank meinen Eltern. Sie haben mir ein unbeschwertes Studium ermöglicht.

Meinen Eltern und meiner Frau ist die Arbeit gewidmet.

München, im Februar 2023

*Jacob Schreiber*



## Inhaltsübersicht

<b>A. Grundlagen</b>	21
I. Ursachen von Doppelbesteuerung und deren Vermeidung	21
II. Maßstäbe zur Aufteilung der Besteuerungsansprüche im OECD-MA	23
III. Auswirkungen des internationalen Steuerwettbewerbs auf diese Verteilungsmaßstäbe	37
IV. Gestaltungsmöglichkeiten bei Immobilieninvestments	39
V. Ausgangsbefund und Festlegung des Untersuchungsmaßstabs	43
VI. Sinn und Zweck von Grundbesitzklauseln am Beispiel von Art. 13 Abs. 4 MA	45
VII. Grundbesitzklauseln in anderen Musterabkommen	54
VIII. Gründe für die späte Aufnahme von Art. 13 Abs. 4 MA in das OECD-MA	57
<b>B. Tatbestand der Grundbesitzklausel im Überblick</b>	61
I. Wortlaut des Art. 13 Abs. 4 MA	61
II. Methodik der Auslegung im Abkommensrecht	62
III. Konkrete Auslegung der Tatbestandsmerkmale	93
<b>C. Grundsätzliche Rechtsfolgen der Grundbesitzklausel</b>	153
I. Anwendbare Methode zur Vermeidung der Doppelbesteuerung	153
II. Veränderung der abkommensrechtlichen Zuordnung des sonstigen Gesellschaftsvermögens	159
III. Auswirkungen der geänderten Aufteilung der Besteuerungsrechte auf das nationale Recht	163
IV. Doppelte Erfassung stiller Reserven im Belegenheitsstaat	189
V. Doppelbesteuerung bei mittelbarer Veräußerung	191
VI. Änderung der Qualifikation als Immobiliengesellschaft	192
<b>D. Verhältnis der Grundbesitzklausel des Art. 13 Abs. 4 MA zu anderen Regelungen</b>	196
I. Verhältnis zu Art. 13 MA und anderen Regelungen des MA	196
II. Verhältnis der Grundbesitzklausel des Art. 13 Abs. 4 MA zur nationalen Missbrauchsvermeidungsvorschrift des § 42 AO	197

<b>E. Qualifikationskonflikte</b> .....	205
I. Einheitlich transparente Subjektqualifikation, aber Unterschied bei wirtschaftlicher Betrachtungsweise .....	205
II. Unterschiedliche Subjektqualifikation .....	207
III. Qualifikationskonflikte beim Begriff des Anteils in bilanzieller Hinsicht .....	211
IV. Unterschiedliche Bestimmung der Grundbesitzquote .....	212
<b>F. Bewertung auf Basis des Untersuchungsmaßstabs</b> .....	214
I. Einschränkung des Untersuchungsmaßstabes aufgrund der Einschränkung der Gleichbehandlung durch die Grundbesitzquote .....	215
II. Eingeschränkte Gleichbehandlung von unmittelbarem und mittelbarem unbeweglichem Vermögen durch Art. 13 Abs. 4 MA .....	216
III. Beeinträchtigung der Gleichbehandlung durch Gestaltungsmöglichkeiten .....	225
IV. Ergebnis auf Basis des Untersuchungsmaßstabs .....	227
<b>G. Völkerrechtliche Rahmenbedingungen der Ausübung grenzüberschreitender Steuerhoheit</b> .....	230
I. Genuine link als Schranke staatlicher Steuersouveränität? .....	230
II. Voraussetzungen einer hinreichend substantziellen Anknüpfung .....	231
III. Hinreichend substantzielle Anknüpfung bei Grundbesitzklauseln .....	233
<b>H. Verfassungsrechtliche Vorgaben einer Art. 13 Abs. 4 MA entsprechenden deutschen Besteuerung der Veräußerung von Immobiliengesellschaftsanteilen</b> .....	252
I. Strukturelles Vollzugsdefizit bei Einführung eines deutschen Besteuerungstatbestandes? .....	253
II. Bewertung von Anteilen im Privatvermögen im Rahmen der (erstmaligen) Verstrickung .....	270
<b>I. Änderungsvorschläge und wesentliche Ergebnisse</b> .....	294
I. Abkommensrechtliche Änderungsvorschläge .....	294
II. Nationalrechtliche Änderungsvorschläge .....	313
<b>J. Zusammenfassung der Auslegung der Tatbestandsmerkmale</b> .....	326
 <b>Anhang I: Grundbesitzklauseln in unterschiedlichen Musterabkommen</b> .....	333
<b>Anhang II: Vorschläge der Platform for Collaboration on Tax</b> .....	348
<b>Literaturverzeichnis</b> .....	350
<b>Stichwortverzeichnis</b> .....	375

## Inhaltsverzeichnis

<b>A. Grundlagen</b> .....	21
I. Ursachen von Doppelbesteuerung und deren Vermeidung .....	21
II. Maßstäbe zur Aufteilung der Besteuerungsansprüche im OECD-MA .....	23
1. Abstrakte Maßstäbe der Aufteilung von Besteuerungsansprüchen .....	24
a) Gerechtigkeitsüberlegungen als rechtlicher Maßstab .....	25
b) Ursprung der Wertschöpfung als wirtschaftlicher Maßstab .....	29
c) Zwischenergebnis .....	30
2. Konkrete Umsetzung der Verteilungsmaßstäbe und deren Rechtfertigung ..	30
a) Belegenheitsprinzip als Grundsatz bei unbeweglichem Vermögen .....	30
b) Ansässigkeitsprinzip als Grundsatz bei Gesellschaftsanteilen .....	32
III. Auswirkungen des internationalen Steuerwettbewerbs auf diese Verteilungs- maßstäbe .....	37
IV. Gestaltungsmöglichkeiten bei Immobilieninvestments .....	39
V. Ausgangsbefund und Festlegung des Untersuchungsmaßstabs .....	43
VI. Sinn und Zweck von Grundbesitzklauseln am Beispiel von Art. 13 Abs. 4 MA ..	45
1. Art. 13 Abs. 4 MA als Spezialvorschrift zur Verhinderung von Umgehungs- gestaltungen .....	47
2. Gleichbehandlung von mittelbarem und unmittelbarem unbeweglichem Vermögen .....	48
3. (Wieder-)Herstellung zwischenstaatlicher Verteilungsgerechtigkeit .....	49
4. Interesse des Belegenheitsstaates an der Erhaltung des Steueraufkommens ..	49
5. Harmonisierungswirkung von Art. 13 Abs. 4 MA und Einschränkung des Steuerwettbewerbs .....	50
6. Vermeidung von doppelter Nichtbesteuerung als Zweck von Art. 13 Abs. 4 MA? .....	52
VII. Grundbesitzklauseln in anderen Musterabkommen .....	54
1. UN-Musterabkommen .....	55
2. US-Musterabkommen .....	56
VIII. Gründe für die späte Aufnahme von Art. 13 Abs. 4 MA in das OECD-MA .....	57

<b>B. Tatbestand der Grundbesitzklausel im Überblick</b> .....	61
I. Wortlaut des Art. 13 Abs. 4 MA .....	61
II. Methodik der Auslegung im Abkommensrecht .....	62
1. Allgemeine völkerrechtliche Kriterien der Auslegung .....	62
2. Besonderheiten bei der Auslegung von Doppelbesteuerungsabkommen ...	64
3. Bedeutung des innerstaatlichen Rechts für die abkommensautonome Auslegung .....	66
a) Anforderungen an den Begriff der Definition im Sinne des Art. 3 Abs. 2 MA .....	67
b) Ausdruck des nationalen Rechts mit Bedeutung innerhalb desselben ...	69
c) Bedeutung des Vorbehalts des Zusammenhangs .....	70
d) Qualifikationskonflikte bei Auslegung und Anwendung von Abkommen zur Vermeidung der Doppelbesteuerung .....	72
aa) Begriff und Erscheinungsformen eines Qualifikationskonflikts ...	74
bb) Bindung des Ansässigkeitsstaates bei der Auslegung an die Auslegung des Quellenstaates? .....	79
(1) Bindung hinsichtlich der Qualifikation der Einkunftsart (objektive Qualifikationsverkettung) .....	81
(2) Bindung hinsichtlich der Qualifikation als Steuersubjekt (subjektive Qualifikationsverkettung) .....	88
cc) Zwischenergebnis .....	92
4. Festlegung des Auslegungsmaßstabs .....	93
III. Konkrete Auslegung der Tatbestandsmerkmale .....	93
1. In einem Vertragsstaat ansässige Person .....	94
a) Person und Ansässigkeit .....	94
b) Ansässigkeit von Immobilienkapitalgesellschaften trotz steuerlicher Transparenz .....	96
c) Zwischenergebnis .....	98
2. Anteil .....	98
a) Erweiterung des Kreises der erfassten Rechtsträger durch Art. 9 MLI/OECD-MA Update 2017 .....	100
b) Mögliche Ausnahmen von dem Begriff des Anteils .....	102
3. Veräußerung .....	103
a) Abkommensautonome Auslegung .....	103
b) Ergänzende Auslegung nach dem nationalen Recht .....	105
c) Veräußerungsnahe Vorgänge .....	106
d) Ausnahmen vom Veräußerungsbegriff .....	107
4. Gewinn aus der Veräußerung .....	109

5. Gewinne, die eine Person bezieht	110
6. Unbewegliches Vermögen	111
a) Wortlaut des Art. 6 Abs. 2 MA	112
b) Qualifikationskonflikte bei der Bestimmung des Belegenheitsstaates	112
c) Bestimmung des Begriffs des unbeweglichen Vermögens nach deutschem Recht	114
d) Einbeziehung operativer Gesellschaften durch den derzeitigen Begriff des unbeweglichen Vermögens	117
e) Ausschluss operativ tätiger Gesellschaften bereits durch Auslegung?	122
7. Ermittlung der Grundbesitzquote	124
a) Bezugspunkt des Wertverhältnisses – 50 % des Wertes der Anteile?	125
b) Gestaltungsanfälligkeit des Wertverhältnisses	127
c) Anzusetzende Vermögensgegenstände	129
d) Ermittlung des Wertes der anzusetzenden Vermögensgegenstände	131
aa) Bandbreite der vertretenen Auffassungen	131
bb) Stellungnahme und eigene Auslegung	132
(1) Abkommensautonome Auslegung des Wertbegriffs	133
(2) Zwischenergebnis	136
e) Begriff des Beruhens	137
aa) Unmittelbares Beruhen	137
bb) Mittelbares Beruhen	137
(1) Notwendigkeit eines ausdrücklichen Verweises	138
(2) Methodik der Berechnung des mittelbaren Beruhens	139
(3) Berechnung bei anteiliger Beteiligung	144
(4) Zwischenergebnis	145
8. Zeitpunkte der Ermittlung der Grundbesitzquote	145
9. Tatbestandliche Anforderungen an den Sitz der Gesellschafter und die Belegenheit der Grundstücke	146
a) Dreiecksfälle mit Kapitalgesellschaften	147
b) Erfassung von Betriebsstättenfällen	148
aa) Lösungsvorschläge von Simontacchi	150
bb) Stellungnahme	151
<b>C. Grundsätzliche Rechtsfolgen der Grundbesitzklausel</b>	<b>153</b>
I. Anwendbare Methode zur Vermeidung der Doppelbesteuerung	153
1. Unterschiede zwischen Anrechnungs- und Freistellungsmethode	154
2. Zur Anwendung kommende Methode bei Art. 13 Abs. 1 und Abs. 4 MA im Vergleich zu Art. 13 Abs. 1 und Abs. 4 DE-VG	156

II.	Veränderung der abkommensrechtlichen Zuordnung des sonstigen Gesellschaftsvermögens .....	159
III.	Auswirkungen der geänderten Aufteilung der Besteuerungsrechte auf das nationale Recht .....	163
1.	Dogmatische Begründung einer Entstrickung nach deutschem Steuerrecht .....	163
2.	Differenzierung nach Verteilungsnormen .....	166
a)	Art. 13 Abs. 5 MA als abschließende Verteilungsnorm .....	166
b)	Einordnung von Art. 13 Abs. 4 MA .....	168
3.	Übertragung dieser Grundsätze auf deutsche Entstrickungsnormen .....	169
a)	Hauptsächliche Anwendung des Modells der Sofortversteuerung .....	169
b)	Ergebnis zur Entstrickung .....	171
c)	Entstrickung von Beteiligungsketten .....	172
d)	Ausschluss einer Entstrickung durch korrespondierende Verstrickungsregelung .....	173
4.	Einwände gegen die Annahme einer Entstrickung .....	173
a)	Passive Entstrickung .....	174
b)	BFH-Rechtsprechung .....	175
c)	Tatbestandliche Voraussetzungen der §§ 34c, 34d EStG .....	176
5.	Ergebnis .....	177
6.	Verstrickung .....	178
a)	Nationalrechtliche Regelungen zur Verstrickung .....	179
aa)	Anteile in einem ausländischen Betriebsvermögen .....	180
bb)	Anteile in einem ausländischen Privatvermögen .....	181
cc)	Auswirkungen der isolierenden Betrachtungsweise auf die Bewertung im Rahmen der Verstrickung? .....	182
dd)	Zwischenergebnis .....	185
b)	Abkommensrechtliche Regelungen zur Verstrickung .....	187
IV.	Doppelte Erfassung stiller Reserven im Belegenheitsstaat .....	189
V.	Doppelbesteuerung bei mittelbarer Veräußerung .....	191
VI.	Änderung der Qualifikation als Immobiliengesellschaft .....	192
1.	Übernahmen, Umwandlungen und Wertschwankungen .....	193
2.	„Ping-Pong-Spiel“ mit dem Besteuerungsrecht .....	194
<b>D.</b>	<b>Verhältnis der Grundbesitzklausel des Art. 13 Abs. 4 MA zu anderen Regelungen</b> .....	<b>196</b>
I.	Verhältnis zu Art. 13 MA und anderen Regelungen des MA .....	196
II.	Verhältnis der Grundbesitzklausel des Art. 13 Abs. 4 MA zur nationalen Missbrauchsvermeidungsvorschrift des § 42 AO .....	197

1. Verhältnis von allgemeinen zu speziellen Missbrauchsvermeidungsklauseln	199
2. Art. 13 Abs. 4 MA als abschließende Spezialregelung	203
3. Ergebnis zur Anwendbarkeit von § 42 AO	204
<b>E. Qualifikationskonflikte</b>	205
I. Einheitlich transparente Subjektqualifikation, aber Unterschied bei wirtschaftlicher Betrachtungsweise	205
II. Unterschiedliche Subjektqualifikation	207
III. Qualifikationskonflikte beim Begriff des Anteils in bilanzieller Hinsicht	211
IV. Unterschiedliche Bestimmung der Grundbesitzquote	212
<b>F. Bewertung auf Basis des Untersuchungsmaßstabs</b>	214
I. Einschränkung des Untersuchungsmaßstabes aufgrund der Einschränkung der Gleichbehandlung durch die Grundbesitzquote	215
II. Eingeschränkte Gleichbehandlung von unmittelbarem und mittelbarem unbeweglichem Vermögen durch Art. 13 Abs. 4 MA	216
1. Konzeptioneller Mangel der Anknüpfung an die Anteile der Grundbesitzgesellschaft als Veräußerungsgegenstand	216
2. Entstrickung der Gesellschaftsanteile	217
3. Doppelte Erfassung derselben Veräußerung im Belegenheitsstaat	217
4. Doppelte Erfassung derselben stillen Reserven bei unterschiedlicher Art der Veräußerung	218
5. Ungleichbehandlung bei Einbeziehung operativer Gesellschaften	219
6. Ungleichbehandlung in Betriebsstättenfällen	220
7. Fehlende Erfassung von Wirtschaftsgütern des Umlaufvermögens	220
8. Ungleichbehandlung durch Qualifikationskonflikte	221
9. Ungleichbehandlung durch Anwendung des bilanzorientierten Ansatzes bei der Ermittlung der Grundbesitzquote	222
10. Besteuerungsrecht bei mittelbarem unbeweglichem Vermögen abhängig von Wertschwankungen	223
11. Ungleichbehandlung bei der Vermeidung der Doppelbesteuerung	224
III. Beeinträchtigung der Gleichbehandlung durch Gestaltungsmöglichkeiten	225
1. Zwischenschaltung einer Gesellschaft aus einem Staat mit DBA ohne Grundbesitzklausel	225
2. Poolung unterhalb einer Holding	226
3. Vermeidung der Erfüllung des Anteilsbegriffs	226

4. Doppelstöckige Kapitalgesellschaftsstrukturen und § 8b KStG	227
IV. Ergebnis auf Basis des Untersuchungsmaßstabs	227
<b>G. Völkerrechtliche Rahmenbedingungen der Ausübung grenzüberschreitender Steuerhoheit</b>	230
I. Genuine link als Schranke staatlicher Steuersouveränität?	230
II. Voraussetzungen einer hinreichend substanziellen Anknüpfung	231
III. Hinreichend substanzielle Anknüpfung bei Grundbesitzklauseln	233
1. Bestimmung und Ausgestaltung des Anknüpfungspunktes	233
a) Anknüpfung an das Belegenheitsprinzip? – Auslegung und Reichweite	234
b) Kombination einer unmittelbaren und einer mittelbaren Anknüpfung	235
c) Völkerrechtliche Zulässigkeit eines Durchgriffs	235
2. Grenzen der Anknüpfung	237
a) Problematik der Bewertung einer rein schuldrechtlichen Beziehung	238
b) Folgerungen aus der eingeschränkten nutzentheoretischen Rechtfertigung	242
c) Zwischenergebnis – Einführung eines Schwellenwertes	243
d) Problematik der Festlegung eines Schwellenwertes	243
aa) Vergleich mit RETT-Blocker-Strukturen (§ 1 Abs. 3, 3a GrEStG)	244
bb) Vergleich mit der erweitert beschränkten Steuerpflicht gemäß § 2 AStG	245
cc) Vergleich mit Beteiligungen im Sinne des § 7 AStG a. F. (§ 7 Abs. 6, 6a und Abs. 8 AStG a. F.)	246
dd) Orientierung an den Aufteilungsprinzipien hinsichtlich der Besteuerungsansprüche	246
ee) Tz. 28.10 MK zu Art. 13 MA	247
ff) Art. 13 Abs. 1 S. 2 DBA SWE – D 1992 und Art. 13 Abs. 4 DBA CAN – D 2001	247
gg) Art. 13 Abs. 2 DBA NL – D 2012	248
hh) Vergleich mit dem Betriebsstättenfordernis des Art. 7 MA und Art. 10 MA	248
ii) Zwischenergebnis	249
e) Konflikt einer 10%-Schwelle mit § 11 Abs. 4 REITG?	250
3. Ergebnis	251
<b>H. Verfassungsrechtliche Vorgaben einer Art. 13 Abs. 4 MA entsprechenden deutschen Besteuerung der Veräußerung von Immobiliengesellschaftsanteilen</b>	252
I. Strukturelles Vollzugsdefizit bei Einführung eines deutschen Besteuerungstatbestandes?	253

1.	Voraussetzungen eines strukturellen Vollzugsdefizits	254
a)	Ungleichheit im Belastungserfolg	255
b)	Ungleichheit beruht auf Mängeln der Erhebungsregelung	255
c)	Mängel der Erhebungsregelung sind dem Gesetzgeber zuzurechnen	256
d)	Fehlende verfassungsrechtliche Rechtfertigung der Ungleichbehandlung	257
2.	Beurteilung im Rahmen von Art. 13 Abs. 4 MA	258
a)	Ungleichheit im Belastungserfolg	258
b)	Ungleichheit beruht auf Mängeln der Erhebungsregelung	259
aa)	Sachverhaltsaufklärungs- und Kontrollmöglichkeiten nach dem nationalen Recht	260
bb)	Sachverhaltsaufklärungs- und Kontrollmöglichkeiten im Rahmen der zwischenstaatlichen Koordination	262
(1)	EU-Amtshilferichtlinie	263
(2)	Auskunfts Klauseln in DBA	264
(3)	Multilaterales Übereinkommen über die gegenseitige Amtshilfe in Steuersachen	267
cc)	Zwischenergebnis	268
c)	Mängel der Erhebungsregelung sind dem Gesetzgeber zuzurechnen	269
d)	Fehlende verfassungsrechtliche Rechtfertigung der Ungleichbehandlung	269
e)	Ergebnis	269
II.	Bewertung von Anteilen im Privatvermögen im Rahmen der (erstmaligen) Verstrickung	270
1.	Verfassungsrechtliche Grundsätze des Vertrauensschutzes	271
2.	Übertragung dieser Grundsätze auf DBA	275
3.	Zulässigkeit der tatbestandlichen Rückanknüpfung	278
a)	Bereits bestehende beschränkte Steuerpflicht bei Beteiligungen im Sinne des § 17 EStG an Gesellschaften mit Sitz im Inland	283
b)	Neuregelung eines Tatbestandes der beschränkten Steuerpflicht bei Veräußerung von Beteiligungen an Gesellschaften mit Sitz im Ausland	288
4.	Verstrickung mit dem gemeinen Wert im Zeitpunkt des Beschlusses des Bundestages über das entsprechende Gesetz	290
<b>I.</b>	<b>Änderungsvorschläge und wesentliche Ergebnisse</b>	<b>294</b>
I.	Abkommensrechtliche Änderungsvorschläge	294
1.	Alternative Regelungsansätze	295
a)	Übertragung des Konzepts des Nutzungsberechtigten	295
b)	Erhöhung der Schwelle	296
c)	Fiktion der Grundstücksveräußerung anhand eines auf das unbewegliche Vermögen begrenzten Transparenzprinzips	297

d) Beibehaltung der Anknüpfung an die Anteile und Beschränkung des Besteuerungsrechts auf die Höhe der Grundbesitzquote .....	300
2. Regelungen zur Behandlung eines Entstrickungsgewinns und Aufnahme einer korrespondierenden Verstrickungsregel .....	301
3. Einführung einer Mindestbeteiligungsschwelle .....	303
4. Abkommensautonome Bestimmung des Begriffs des unbeweglichen Vermögens .....	304
5. Konkretisierung des anzusetzenden Grundstückswerts .....	306
6. Konkretisierung des Anteilsbegriffs .....	306
7. Bezugnahme auf das Aktivvermögen der Gesellschaft .....	307
8. Vereinheitlichung der anzuwendenden Methode der Vermeidung von Doppelbesteuerung .....	307
9. Erstreckung auf Anteile des Umlaufvermögens .....	308
10. Verknüpfung der Wertschöpfungsebenen durch Buchwertaufstockung ....	308
11. Einführung eines Veräußerungszeitraums statt eines Veräußerungstages .....	309
12. Einführung einer Grundbesitzklausel bei laufender Besteuerung .....	310
13. Verfahrensrechtlich flankierende Maßnahmen .....	310
a) Korrektur falscher Wertansätze .....	310
b) Vereinbarung eines Informationsaustausches hinsichtlich veräußerter Anteile .....	310
14. Zusammenfassender Formulierungsvorschlag .....	311
a) Fiktion der Grundstücksveräußerung anhand eines auf das unbewegliche Vermögen begrenzten Transparenzprinzips .....	311
b) Beibehaltung der Anknüpfung an die Anteile und Beschränkung des Besteuerungsrechts auf die Höhe der Grundbesitzquote .....	311
II. Nationalrechtliche Änderungsvorschläge .....	313
1. Ergänzung von § 49 Abs. 1 EStG .....	314
a) Vorschläge der Platform for Collaboration on Tax .....	314
b) Vorschlag des Bundesrates 2016 .....	316
c) Vorschlag eines Besteuerungstatbestandes § 49 Abs. 1 Nr. 2 lit. f) S. 3 n.F. EStG .....	318
d) Bewertung der Neuregelung in der Fassung des JStG 2018 .....	319
aa) Zur Ermittlung der Grundbesitzquote anzusetzende Gegenstände ..	320
bb) Ansatz von Buchwerten zur Ermittlung der Grundbesitzquote ....	321
cc) Zurechnung im Zeitpunkt des Überschreitens der Grundbesitzquote	322

dd) Ort der Regelung .....	323
ee) Art der Steuererhebung .....	323
2. Abstimmung von § 34d EStG auf abkommensrechtliche Grundbesitz- klauseln .....	323
<b>J. Zusammenfassung der Auslegung der Tatbestandsmerkmale .....</b>	<b>326</b>
<b>Anhang I: Grundbesitzklauseln in unterschiedlichen Musterabkommen .....</b>	<b>333</b>
<b>Anhang II: Vorschläge der Platform for Collaboration on Tax .....</b>	<b>348</b>
<b>Literaturverzeichnis .....</b>	<b>350</b>
<b>Stichwortverzeichnis .....</b>	<b>375</b>



## A. Grundlagen

*Wertschöpfung weckt Begehrlichkeiten.* Immobilien sind bedeutende Wirtschaftsfaktoren. Sie tragen wesentlich zur volkswirtschaftlichen Entwicklung bei und sind Indikatoren für den Zustand der gesamten Volkswirtschaft. Zusätzlich zu ihrer Eigenschaft als sicheres Anlageprodukt bieten sie erhebliches Wertschöpfungspotenzial. Nach der engeren Definition der Immobilienwirtschaft<sup>1</sup> betrug die Bruttowertschöpfung in dieser Branche in Deutschland allein im Jahr 2020 ca. 334,5 Milliarden €, d. h. 11,1 % der gesamten Bruttowertschöpfung.<sup>2</sup> Angesichts dieses Wertschöpfungspotenzials sind Immobilien nicht nur für inländische Anleger und Investoren interessant. Auch der Fiskus verlangt seinen Anteil an dieser Wertschöpfung. Ist das Interesse ausländischer Investoren erstmal geweckt, buhlen bereits zwei Fisci um dieselbe Wertschöpfung. Eines der zentralen Probleme des Internationalen Steuerrechts ist nach wie vor die Frage, wie bei grenzüberschreitender Erzielung von Einkünften diesbezügliche Besteuerungsrechte zwischen den beteiligten Staaten aufgeteilt werden. Hintergrund dieser Frage sind die ansonsten erfolgende Doppelbesteuerung und die Notwendigkeit ihrer Vermeidung.

### I. Ursachen von Doppelbesteuerung und deren Vermeidung

*Ursache von Doppelbesteuerung.* Bei der Ausübung ihrer Steuerhoheit können Staaten aus sachlichen (z. B. Belegenheit) oder persönlichen Anknüpfungspunkten (z. B. Wohnsitz oder Staatsangehörigkeit) wählen. In sachlicher Hinsicht können sie an alle wirtschaftlichen Erscheinungen auf ihrem Staatsgebiet einen Tatbestand der Besteuerung knüpfen (sog. Quellenprinzip<sup>3</sup>). In persönlicher Hinsicht können sie ihre Steuerhoheit auch auf auslandsbezogene Steuergüter erstrecken (sog. Universalitätsprinzip<sup>4</sup>).<sup>5</sup> Um einen ausländischen Sachverhalt einer inländischen

---

<sup>1</sup> Diese enge Definition umfasst lediglich Selbstnutzer, Vermieter, Vermittler, Verwalter und Immobilienhändler (inklusive Bauträger) und nicht zusätzlich noch alle Unternehmen, die an der Planung, Erstellung, Finanzierung und Bewirtschaftung der Immobilien im Lebenszyklus beteiligt sind (Wirtschaftsfaktor Immobilien 2017, S. 9).

<sup>2</sup> Statistisches Bundesamt, Fachserie 18, Reihe 1.4, 2020 – Volkswirtschaftliche Gesamtrechnungen, Inlandsproduktberechnung, Detaillierte Jahresergebnisse, S. 61.

<sup>3</sup> *Wassermeyer*, in: *Wassermeyer, DBA, Vor Art. 1 Rz. 5; Schaumburg*, in: *Schaumburg (Hrsg.)*, Internationales Steuerrecht, Rz. 16.1.

<sup>4</sup> *Wassermeyer*, in: *Wassermeyer, DBA, Vor Art. 1 Rz. 5; Schaumburg*, in: *Schaumburg (Hrsg.)*, Internationales Steuerrecht, Rz. 16.1.

<sup>5</sup> Im deutschen Steuerrecht kommt diese Differenzierung zwischen den beiden Anknüpfungspunkten in der unbeschränkten und beschränkten Steuerpflicht zum Ausdruck, s. *Lehner*, in: *Vogel/Lehner, DBA, Grundlagen Rz. 22*.

Besteuerung zu unterwerfen ist völkerrechtlich lediglich ein sachlicher Anknüpfungspunkt (sog. *genuine link*<sup>6</sup>) notwendig.<sup>7</sup> Die Staaten können die vorbenannten Prinzipien daher in Kombination<sup>8</sup> anwenden und jeweils unterschiedliche Prinzipien auf denselben Sachverhalt zur Anwendung bringen. Während der Staat der Ansässigkeit diesen nach dem Universalitätsprinzip besteuern möchte, verlangt dies der Quellenstaat nach dem Quellenprinzip. Doppelbesteuerung ist also die Folge sich überschneidender Steueransprüche verschiedener Staaten.<sup>9</sup>

*Notwendigkeit der Vermeidung.* Aus rechtlichen und volkswirtschaftlichen Gründen sind die Staaten bestrebt diese Doppelbesteuerung zu vermeiden. In rechtlicher Hinsicht erfolgt dies, zumindest nach deutschem Verständnis,<sup>10</sup> da Doppelbesteuerung einer Besteuerung nach dem Leistungsfähigkeitsprinzip widerspricht.<sup>11</sup> In volkswirtschaftlicher Hinsicht erfolgt dies, um eine insoweit unerwünschte, die wirtschaftliche Entwicklung hemmende doppelte Besteuerung von erwirtschafteten Vermögen zu vermeiden und sich so auch nicht durch geringere (grenzüberschreitende) wirtschaftliche Betätigung gegenseitig zu schädigen.<sup>12</sup>

*Doppelbesteuerungsabkommen.* Die Lösung dieser Konflikte konkurrierender Steueransprüche regeln die beteiligten Staaten bekanntlich durch vertragliche Aufteilung dieser Ansprüche in Abkommen zur Vermeidung von Doppelbesteuerung (DBA). Die Problematik der Aufteilung der Besteuerungsansprüche liegt auch den

---

<sup>6</sup> Ob das Erfordernis des *genuine links* ein sinnvolles Prinzip zur Abgrenzung staatlicher Souveränitätsbereiche ist, ist umstritten, stellt aber nicht den Gegenstand der vorliegenden Arbeit dar. Vgl. hierzu *Kment*, Grenzüberschreitendes Verwaltungshandeln, S. 107; *Sloane*, Breaking the Genuine Link, Harvard International Law Journal Vol. 50 (2009), 1 (5, 59).

<sup>7</sup> PCIJ Series A No. 10, 1927, S. 4, 18 ff. – Lotus-Entscheidung des IStGH; BVerfG, Beschluss v. 22.03.1983, 2 BvR 475/78, BVerfGE 63, 343 (369); *Spitaler*, Doppelbesteuerungsproblem, S. 426; *Kment*, Grenzüberschreitendes Verwaltungshandeln, S. 106 ff. m. w. N.; *Lehner*, in: Vogel/Lehner, DBA, Grundlagen Rz. 11 m. w. N.; *Heber/Sternberg*, Intertax 2017, 254 (257 m. w. N.).

<sup>8</sup> *Valta*, Das Internationale Steuerrecht, S. 200 ff., 229; *Schindel/Atchabahian*, in: Cahier de Droit Fiscal International, Vol. 90a, S. 25.

<sup>9</sup> Statt vieler nur *Schaumburg*, in: Schaumburg (Hrsg.), Internationales Steuerrecht, Rz. 16.1 ff. Der Begriff der Doppelbesteuerung wird vielfältig verstanden, s. *Wassermeyer*, in: Wassermeyer, DBA, Vor Art. 1 Rz. 1. Doppelbesteuerung wird hier zunächst verstanden als internationale juristische Doppelbesteuerung.

<sup>10</sup> Im internationalen Vergleich ist das Leistungsfähigkeitsprinzip in vielen Verfassungen verankert, s. *Tipke*, Steuerrechtsordnung, Band I, S. 488 ff., Band II, S. 619. Weiter wird auch international das „ability-to-pay principle“ als Maßstab für die (gerechte) Höhe der Steuer angesehen (*Tipke*, Steuerrechtsordnung, Band II, S. 619; *F. Kirchhof*, BB 2017, 662), sodass davon auszugehen ist, dass Doppelbesteuerung auch über das deutsche Verständnis hinaus der Leistungsfähigkeit widerspricht, vgl. *Schindel/Atchabahian*, in: Cahier de Droit Fiscal International, Vol. 90a, S. 34 mit Verweis auf *Kaufman*, Fairness and the Taxation of International Income, Law and Policy in International Business, S. 145 (202).

<sup>11</sup> *Tipke*, Steuerrechtsordnung, Band I, S. 522; *Lehner*, in: Vogel/Lehner, DBA, Grundlagen Rz. 20; *Schaumburg*, in: FS Tipke, S. 125 (144).

<sup>12</sup> *Seer*, in: Tipke/Lang, Steuerrecht, § 1 Rz. 84; *Schaumburg*, in: Schaumburg (Hrsg.), Internationales Steuerrecht, Rz. 17, 13 f.; *Valta*, Das Internationale Steuerrecht, S. 6, 222.

Grundbesitzklauseln zugrunde. Um zu dieser Problematik im Rahmen der Grundbesitzklauseln vorzudringen, werden daher zunächst allgemein Maßstäbe der Aufteilung der Besteuerungsansprüche dargestellt, um sie anhand der für Grundbesitzklauseln relevanten Verteilungsnormen zu konkretisieren.

## II. Maßstäbe zur Aufteilung der Besteuerungsansprüche im OECD-MA

*Grundsatzstreit über die Aufteilung von Besteuerungsansprüchen.* Nach welchen Maßstäben die Besteuerungsansprüche der beteiligten Staaten, insbesondere zwischen Ansässigkeits- und Quellenstaat, untereinander aufzuteilen sind, ist eine der Grundfragen des Internationalen Steuerrechts.<sup>13</sup> Während in der früheren Literatur diese Diskussion herkömmlich unter dem Gesichtspunkt geführt wurde, ob entweder dem Ansässigkeits- oder dem Quellenstaat das Besteuerungsrecht zuzusprechen ist, wird in der neuen Literatur mittlerweile von der Notwendigkeit einer Kombination von Ansässigkeits- und Quellenbesteuerung ausgegangen.<sup>14</sup> Die Souveränität der Staaten untereinander hat allerdings zur Folge, dass diese ihre jeweils eigenen Interessen verfolgen und – je nach Verhandlungsposition – auch durchsetzen können. Deswegen bietet auch die Kombination von Ansässigkeits- und Quellenbesteuerung keine zwingenden Aufteilungsgrundsätze. Es gibt daher keine verbindlichen Maßstäbe.<sup>15</sup>

*Aufteilung ist Verhandlungssache.* Da die Staaten die Verteilung der Besteuerungsansprüche im Vertragswege durch gegenseitiges Aushandeln vornehmen, ist die Aufteilung im Grundsatz Verhandlungssache.<sup>16</sup> Die Aufteilung richtet sich im Wesentlichen nach dem Interesse und der Verhandlungsposition der Staaten. Je nachdem, welches Interesse<sup>17</sup> die Staaten haben, wie man die „Quelle“ definiert<sup>18</sup>

<sup>13</sup> *Spitaler*, Doppelbesteuerungsproblem, S. 426 ff., 613; *Bühler*, Prinzipien des Internationalen Steuerrechts, S. 161 ff.; *Schulze-Brachmann*, *StuW* 1964, 589 ff.; *Vogel*, *Intertax* 1988, 216 ff., 310 ff., 392 ff.; *Vogel*, *DSiZ* 1997, 269 (273); *Reimer*, *Der Ort des Unterlassens*, S. 318 ff.; *Schindel/Atchabahian*, in: *Cahier de Droit Fiscal International* Vol. 90a, S. 25 ff.; *Lehner/Reimer*, *ISiR* 2005, 542; *Lehner*, in: *Isensee/Kirchhof* (Hrsg.), *Handbuch des Staatsrechts*, Band XI, § 251 Rz. 27; *Schön*, *StuW* 2012, 213 (216). Die historische Entwicklung von Territorialitäts- und Ansässigkeitsbesteuerung zeichnet *Kippenberg*, in: *Festgabe Wassermeyer*, S. 195 (199 ff.) nach.

<sup>14</sup> *Valta*, *Das Internationale Steuerrecht*, S. 200 ff., 213, 622.

<sup>15</sup> *Schön*, *StuW* 2012, 213 (216); *Valta*, *Das Internationale Steuerrecht*, S. 622.

<sup>16</sup> *Schön*, *StuW* 2012, 213 (216).

<sup>17</sup> Entwicklungsländer haben ein Interesse an Kapitalimport- und entsprechend höherer Quellenbesteuerung. Industrieländer haben entgegengesetzte Interessen, s. *Valta*, *Das Internationale Steuerrecht*, S. 4, 221, 353.

<sup>18</sup> Die Definition der „Quelle“ der Einkünfte ist oft nicht eindeutig möglich, kann eng oder weit sein und entscheidet dadurch ebenfalls über die Aufteilung, s. *Engelschalk*, in: *Engelschalk/Flick*, *Steuern auf ausländische Einkünfte*, S. 74 ff.; *Vogel*, *Intertax* 1988, 216 (223); *Vogel*, *BIFD* 2005, 420 ff.; *Lehner*, in: *Vogel/Lehner*, *DBA*, *Grundlagen Rz.* 91; *Lehner*, in: *Isensee/Kirchhof* (Hrsg.), *Handbuch des Staatsrechts*, Band XI, § 251 Rz. 25.