

# Das neue Doppelbesteuerungsabkommen zwischen Japan und Deutschland: Änderungen, Neuerungen und Auswirkungen

*Jörg Grünenberger/Jan Schneemann/Robert Leukefeld\**

- I. Einleitung
  - 1. Status quo und die Notwendigkeit einer Überarbeitung des DBA Deutschland-Japan
  - 2. Wirtschaftliche Erwartungen an das neue DBA
  - 3. Auswirkungen aus dem OECD BEPS-Projekt, dem OECD-Musterabkommen sowie der deutschen Abkommenspolitik auf das neue DBA
- II. Wesentliche Neuerungen im neuen DBA Deutschland-Japan und deren Auswirkungen für deutsche und japanische Steuerpflichtige
  - 1. Der Titel des neuen DBA
  - 2. Hybride Rechtsträger
  - 3. Unternehmensgewinne, Betriebsstättendefinition und verbundene Unternehmen
  - 4. Investmenteinkünfte
  - 5. Gewinne aus der Veräußerung von Vermögen
  - 6. Anspruch auf DBA-Vergünstigungen
  - 7. Beseitigung der Doppelbesteuerung
  - 8. Verständigungsverfahren
  - 9. Inkrafttreten
- III. Beispielfall: Doppelbesteuerung durch Gewinnkorrekturen
- IV. Zusammenfassung/Fazit

## I. EINLEITUNG

### *1. Status quo und die Notwendigkeit einer Überarbeitung des DBA Deutschland-Japan*

Am 17. Dezember 2015 wurde nach mehrjähriger Verhandlungszeit in Tōkyō ein neues Doppelbesteuerungsabkommen (DBA) mit Japan unterzeichnet.<sup>1</sup> Dieses neue „Abkom-

---

\* *Jörg Grünenberger*, Rechtsanwalt, Steuerberater und Partner der KPMG Wirtschaftsprüfungsgesellschaft und Leiter der Country Practice Japan in Deutschland.

*Jan Schneemann*, Rechtsanwalt, Fachanwalt für Steuerrecht und Senior Manager innerhalb der Steuerabteilung der Global Japanese Practice der KPMG Wirtschaftsprüfungsgesellschaft.

*Robert Leukefeld*, wissenschaftlicher Mitarbeiter und Doktorand am Institut für Unternehmensrechnung und -besteuerung, Westfälische Wilhelms-Universität Münster, gleichzeitig Mitarbeiter der Steuerabteilung der Global Japanese Practice der KPMG Wirtschaftsprüfungsgesellschaft.

1 Die Verhandlungen begannen bereits im Jahr 2008 und konnten am 3. Juli 2015 mit der Paraphierung des Entwurfs, d. h. mit der Übereinkunft der Verhandlungsführer über einen gemeinsamen Abkommenstext, zu einem Abschluss gebracht werden. Jedoch erst mit der Un-

men zur Beseitigung der Doppelbesteuerung auf dem Gebiet der Steuern vom Einkommen und bestimmter anderer Steuern sowie zur Verhinderung der Steuerverkürzung und -umgehung“ wird das aktuelle DBA zwischen Deutschland und Japan aus dem Jahre 1966 ersetzt.<sup>2</sup>

Das aktuelle bzw. „alte“ DBA zwischen Deutschland und Japan ist aus heutiger Sicht nicht mehr zeitgemäß und ist in vielfacher Hinsicht eher eine Investitionsbremse. Einzelne Regelungen belasten grenzüberschreitende Investitionen anstatt diese zu erleichtern. Insbesondere die hohe Quellensteuerbelastung von 15 % auf Gewinnausschüttungen in Deutschland ansässiger Tochtergesellschaften an die japanische Konzernmutter (gegenüber lediglich 10 % Quellensteuerbelastung im umgekehrten Fall, d. h. bei Gewinnausschüttung japanischer Tochtergesellschaften an ihre deutsche Konzernmutter) war sehr unvorteilhaft im Vergleich zu alternativen europäischen Investitionsstandorten.

In Deutschland generierte Gewinne unterliegen zunächst etwa 30 % effektiver Ertragssteuerbelastung (abhängig vom Gewerbesteuersatz). Die bei der Ausschüttung der verbleibenden Nachsteuergewinne an Japan als Dividendenbesteuerung anfallende Quellensteuer i. H. v. 15 % in Deutschland konnte bis 2009 auf die japanische Steuerlast angerechnet werden. Mit der Umstellung zur Freistellung ausländischer Dividendeneinkünfte in Japan wurde diese 15 %ige Belastung effektiv. Darauf reagierten einige europäische Mitgliedsstaaten mit DBA Revisionen zur Reduktion der Quellenbesteuerung auf Dividenden. Die bislang bestehende 15%ige Quellenbesteuerung in Deutschland veranlasste die betroffenen Unternehmen häufig dazu, Gewinnrücklagen zu akkumulieren oder alternativ die deutsche Gesellschaft zur Vermeidung der Quellsteuer unter eine europäische Zwischenholding (bspw. mit Sitz in Großbritannien oder in den Niederlanden) zu hängen, mit dem Ziel, Quellensteuer bei Gewinnausschüttungen über diese ausländische Gesellschaft zu vermeiden. In einem ersten Schritt wurde bei Dividendenzahlung der deutschen Gesellschaft an die europäische Zwischenholding die Quellensteuer durch Anwendung der sog. Mutter-Tochter-Richtlinie<sup>3</sup> vermieden. Im zweiten Schritt, d. h. der „Weiterschüttung“ der Dividende von der Zwischenholding zur japanischen Muttergesellschaft, kam der günstigere oder sogar 0%ige Quellensteuersatz des maßgeblichen DBAs zwischen dem Land der Zwischenholding und Japan zur Anwendung.

Vor allem die Reduzierung bzw. völlige Vermeidung der Quellensteuer auf Dividenden war folglich ein Hauptanliegen der verhandelnden Delegationen. Beabsichtigt war hierdurch, Direktinvestitionen zwischen Deutschland und Japan zu fördern und Vermei-

---

terzeichnung kam das Abkommen rechtlich zustande. Vgl. dazu F. WASSERMEYER, in: Wassermeyer (Hrsg.), Doppelbesteuerung: DBA (München 2015), Art. 1 MA, Rz. 6.

2 Bis zum Inkrafttreten des neuen DBA (vgl. Abschnitt II.9.) bleibt das aktuelle DBA vom 22. April 1966, welches durch Protokolle in 1979 und 1983 geändert wurde, anzuwenden.

3 Die Mutter-Tochter-Richtlinie (Richtlinie 2011/96/EU des Rates vom 30.11.2011 über das gemeinsame Steuersystem der Mutter- und Tochtergesellschaften verschiedener Mitgliedsstaaten) ermöglicht unter bestimmten Voraussetzungen eine quellensteuerfreie Ausschüttung von Dividenden zwischen Kapitalgesellschaften innerhalb der Europäischen Union.

dungs-Strategien (wie beispielsweise die zuvor genannten Zwischenholdings) überflüssig zu machen.<sup>4</sup>

Ein weiteres zentrales Anliegen Deutschlands bei den Abkommensverhandlungen war die Einführung einer verbindlichen Schiedsklausel im Rahmen des Verständigungsverfahrens.<sup>5</sup> In vielen Fällen konnte das aktuelle Abkommen seiner namensgebenden Funktion – der Vermeidung von Doppelbesteuerung – nicht gerecht werden, da wegen fehlenden Einigungszwangs eine Doppelbesteuerung<sup>6</sup> nicht verhindert wurde. Ein häufiger Fall in der Praxis betraf Verrechnungspreiskorrekturen für konzerninterne Wareneinkaufspreise oder konzerninterne Dienstleistungsrechnungen. Insbesondere bei Gesellschaften mit negativen oder niedrigen Gewinnmargen gelangten die steuerlichen Betriebsprüfer häufig zu der Auffassung, dass die der deutschen Gesellschaft in Rechnung gestellten Wareneinkaufspreise oder Dienstleistungsgebühren zu hoch waren. Die daraus aus Sicht der Betriebsprüfer resultierende unangemessene Gewinnminderung wurde durch eine steuerpflichtige Gewinnerhöhung korrigiert. Da dieser Gewinnanteil auf Seiten des japanischen Leistungserbringers bereits versteuert wurde, führte dies grundsätzlich zur Doppelbesteuerung. Insbesondere da eine automatische Verminderung des steuerpflichtigen Einkommens durch die japanischen Steuerbehörden nicht erfolgt. Eine Ausnahme besteht nur bei Einleitung eines Verständigungsverfahrens. Hierauf wurde aber aufgrund des fehlenden Einigungszwangs und der daraus resultierenden rechtlichen Unsicherheit häufig verzichtet.<sup>7</sup>

## 2. *Wirtschaftliche Erwartungen an das neue DBA*

Aufgrund der engen wirtschaftlichen Beziehungen war eine Neuverhandlung und eine Überarbeitung des DBA zwischen Deutschland und Japan (jeweils Mitglieder der G7 und G20) seit langem von großer Bedeutung und überfällig.<sup>8</sup>

Deutschland wie auch Japan erhoffen sich von dem neuen DBA und den darin geregelten steuerlichen Erleichterungen einen Schub für mehr Direktinvestitionen. Diese könnten zudem von einem Freihandelsabkommen zwischen der EU und Japan positiv flankiert werden, sobald auch diese Verhandlungen zu einem Abschluss kommen.<sup>9</sup>

---

4 Vgl. M. WICHMANN, Anmerkungen zur deutschen Abkommenspolitik, in: Finanz-Rundschau 2011, 1085.

5 Vgl. WICHMANN (Fn. 4) 1085.

6 Der Begriff der „Doppelbesteuerung“ ist rechtlich nicht definiert, es wird aber zumeist zwischen der rechtlichen und wirtschaftlichen Doppelbesteuerung unterschieden. Vgl. WASSERMEYER (Fn. 1) Vor Art. 1 MA, Rz. 1–3.

7 Vgl. dazu das ausführliche Beispiel in Abschnitt III.

8 Aus deutscher Sicht ist Japan der zweitwichtigste Handelspartner in Asien, so dass die Beseitigung steuerlicher Hindernisse oberste Priorität hatte.

9 Seit März 2013 dauern die Verhandlungen zwischen der Europäischen Kommission und der japanischen Seite an. Vgl. <http://ec.europa.eu/trade/policy/countries-and-regions/countries/japan/>.

### 3. *Auswirkungen aus dem OECD BEPS-Projekt, dem OECD-Musterabkommen sowie der deutschen Abkommenspolitik auf das neue DBA*

Erheblichen Einfluss auf die inhaltliche Ausgestaltung des neu verhandelten DBAs zwischen Deutschland und Japan hatten die parallel stattfindenden Arbeiten am *Base Erosion and Profit Shifting* (BEPS) Projekt der OECD, welche mit der Vorlage der finalen Berichte zu den einzelnen sog. Aktionspunkten im Oktober 2015 ihren vorläufigen Abschluss fanden.<sup>10</sup> Die beteiligten Staaten verfolgten das Ziel, die unangemessene Verminderung steuerlicher Bemessungsgrundlagen und grenzüberschreitende Gewinnverschieben durch multinationale Konzerne in Zeiten der Globalisierung zu vermeiden. Die bekannt gewordenen Steuergestaltungsmodelle großer Konzerne wie Google, Amazon oder Apple haben große öffentliche und mediale Aufmerksamkeit erlangt. Das BEPS-Projekt war auch mitursächlich für die lange Dauer der Verhandlungen des neuen DBAs mit Japan. Einerseits wurden durch die parallelen Gespräche die Ressourcen des Bundesministeriums für Finanzen gebunden. Zum anderen wollte man die Ergebnisse der OECD-Diskussionen abwarten und im neuen DBA reflektieren.

Die von der OECD erarbeiteten Empfehlungen sollen – sofern einheitlich von den Mitgliedsstaaten in nationales Recht umgesetzt – zu einer besseren internationalen Abstimmung nationaler Steuerrechtsordnungen führen. Auf die einzelnen Neuerungen und den entsprechenden Einfluss aus dem BEPS-Projekt wird in Kapitel II eingegangen.

Neben dem Einfluss des OECD BEPS-Projekts auf das neue DBA lag den Verhandlungen das aktuell gültige OECD-Musterabkommen von 2014 zugrunde. Dieses seit dem Jahr 1963 von der OECD weiterentwickelte Muster für DBA wurde mit dem Ziel initiiert, das Netz bilateraler Abkommen zu erweitern und diese hinsichtlich ihrer Ausgestaltung zu harmonisieren.<sup>11</sup> Allerdings stellt das Musterabkommen eine reine Empfehlung an die Mitgliedsstaaten der OECD (und an Nicht-Mitgliedsstaaten) hinsichtlich der Ausgestaltung bilateraler Abkommen dar.<sup>12</sup> Um eine vermeintlich ungleiche Verhandlungsmacht zwischen Industriestaaten und Entwicklungsländern auszugleichen, gibt es neben dem OECD-Musterabkommen auch das von den Vereinten Nationen entwickelte Musterabkommen für DBA zwischen Industriestaaten und Entwicklungsländern.<sup>13</sup>

Maßgebenden Einfluss in der Abkommenspolitik Deutschlands hatte in letzter Zeit zudem die 2013 vom BMF veröffentlichte „Verhandlungsgrundlage für Doppelbesteuerungsabkommen“<sup>14</sup> (DE-VG). Die DE-VG stellt ein Verhandlungsmuster von deutscher

---

10 Für eine Zusammenfassung der wichtigsten Ergebnisse aus dem BEPS-Projekt vgl. S. BENZ / J. BÖHMER, Das BEPS-Projekt der OECD/G20: Vorlage der abschließenden Berichte zu den Aktionspunkten, *Der Betrieb* 2015, 2535–2543; M. KREIENBAUM, OECD/G20-Staaten schließen BEPS-Aktionsplan erfolgreich ab, *Internationales Steuerrecht* 2015, 753 f.

11 Vgl. H. SCHAUMBURG, *Internationales Steuerrecht* (3. Aufl., Köln 2011), Rz. 16.14.

12 Vgl. WASSERMEYER (Fn. 1) Vor Art. 1 MA, Rz. 34.

13 Vgl. dazu SCHAUMBURG (Fn. 11) Rz. 16.

14 Die Verhandlungsgrundlage für Doppelbesteuerungsabkommen ist im Internet abrufbar: <https://www.bundesfinanzministerium.de/Content/DE/Standardartikel/Themen/Steuern/In>

Seite dar, welches eine Vereinheitlichung der deutschen DBA Leitlinien zum Ziel hat. Sie basiert in Grundzügen auf dem OECD-Musterabkommen, weicht jedoch entsprechend der langjährigen deutschen DBA-Politik und -Verhandlungspraxis und unter besonderer Berücksichtigung der jüngeren DBA-Abschlüsse in Detailfragen vom Musterabkommen ab.<sup>15</sup>

Trotz der genannten nationalen und internationalen Regelungen und Leitlinien sind Doppelbesteuerungsabkommen noch immer das Resultat bilateraler Verhandlungen, so dass die von deutscher Seite eingebrachten Erwartungen an das neue DBA in Einklang zu bringen waren mit den Erwartungen und der DBA-Politik und den Leitlinien auf japanischer Seite. Daher ist das neue DBA im Ergebnis eine individuell verhandelte Kompromisslösung, welche den steuerlichen Interessen beider Staaten gerecht werden soll und in dieser Form kein anderes existierendes DBA eins zu eins widerspiegelt.

## II. WESENTLICHE NEUERUNGEN IM NEUEN DBA DEUTSCHLAND-JAPAN UND DEREN AUSWIRKUNGEN FÜR DEUTSCHE UND JAPANISCHE STEUERPFLLICHTIGE

### 1. *Der Titel des neuen DBA*

Der Titel des neuen DBAs zwischen Deutschland und Japan lautet „Abkommen [...] zur Beseitigung der Doppelbesteuerung [...] sowie zur Verhinderung der Steuerverkürzung und -umgehung“ und ist damit bereits im Titel gegenüber der aktuell gültigen Fassung um den Aspekt der Vermeidung von Nichtbesteuerung ergänzt worden. Dieser Zusatz ist auf die Vorschläge aus dem BEPS-Projekt der OECD zurückzuführen. Im Abschlussbericht zu Aktionspunkt 6 des Maßnahmenkatalogs, welcher sich der Ausnutzung von Abkommensvorteilen (dem sog. *Treaty Shopping*) annimmt, heißt es, dass Doppelbesteuerungsabkommen nunmehr auch explizit den Zweck verfolgen sollen, Steuerumgehung zu verhindern. Um dies zu verdeutlichen, wird vorgeschlagen, bereits den Titel eines DBAs um die Vermeidung von Nichtbesteuerung zu ergänzen.<sup>16</sup>

Auch die DE-VG enthält in ihrem Mustertitel den Zusatz „Abkommen [...] zur [...] Verhinderung der Steuerverkürzung“ und stellt damit Vermeidung der Nichtbesteuerung als Abkommensziel auch aus deutscher Sicht in den Vordergrund.

### 2. *Hybride Rechtsträger*

Da in vielen Steuerrechtsordnungen Personengesellschaften keine selbständigen Steuersubjekte darstellen, sind sie im Rahmen vieler DBAs keine ansässigen Personen und

---

*ternationales\_Steuerrecht/Allgemeine\_Informationen/2013-08-22-Verhandlungsgrundlage-DBA-deutsch.pdf*

15 Vgl. ausführlich J. SCHÖNFELD/X. DITZ/N. HÄCK/C. SCHLOTTER, in: Schönfeld/Ditz (Hrsg.), Doppelbesteuerungsabkommen (Köln 2013), Anhang 4 Deutsches Muster-DBA, Rz. 3.

16 Vgl. OECD, Preventing the Granting of Treaty Benefits in Inappropriate Circumstances ACTION 6: 2015 Final Report (Paris 2015) 91 f.

daher nicht selbstständig abkommensberechtigt. Im neuen DBA ist der persönliche Geltungsbereich mit Art. 1 Abs. 2 auf Einkünfte erweitert worden, die über oder durch transparent besteuerte Rechtsträger (sog. hybride Rechtsträger) bezogen werden. Als transparent besteuerte Rechtsträger definiert das DBA solche, deren Einkünfte nicht auf Ebene des Rechtsträgers, sondern auf Ebene der Personen, die am Rechtsträger beteiligt sind, besteuert werden. Daher werden die Einkünfte „über“ bzw. „durch“ den Rechtsträger bezogen. Nach deutschem Recht sind Personengesellschaften als Mitunternehmensgesellschaften selbst nicht körperschaftsteuerpflichtig,<sup>17</sup> da die Einkünfte für Zwecke der Einkommensbesteuerung den Mitunternehmern, d.h. den Gesellschaftern, unmittelbar zugerechnet und dort unter Zugrundelegung der steuerlichen Eigenschaften der Mitunternehmer versteuert werden. Aufgrund dieser Besteuerungssystematik stellen Personengesellschaften aus deutscher Sicht keine ansässigen Personen i. S. d. Art. 4 des DBAs dar, da dieser an die Steuerpflicht der Person im Ansässigkeitsstaat anknüpft. Andererseits gab es in der Vergangenheit durchaus Qualifikationskonflikte, auch mit Japan, da deutsche Kommanditgesellschaften für Zwecke der Besteuerung in Japan in den allermeisten Fällen wie Körperschaften behandelt wurden.

Auch die Einfügung einer Regelung, welche hybride Rechtsträger erfasst, ist auf die Arbeiten der OECD im Rahmen des BEPS-Projektes zurückzuführen. Im Abschlussbericht<sup>18</sup> zu Aktionspunkt 2, welcher sich der Vermeidung missbräuchlicher hybrider Gestaltungen und der Behandlung hybrider Rechtsträger in DBAs widmet, wird ein entsprechender Absatz 2 in Art. 1 des OECD-Musterabkommens vorgeschlagen, der die Behandlung von Einkünften regeln soll, die über hybride Rechtsträger bezogen werden. Die Formulierung des ersten Satzes des Art. 1 Abs. 2 des neuen DBA entspricht weitestgehend der Formulierungsempfehlung der OECD.<sup>19</sup> Die weiterführenden Sätze des Art. 1 Abs. 2 gehen über die Vorschläge der OECD hinaus und sind zwecks Klarstellung der Definition von transparent besteuerten Rechtsträgern und der Reichweite der Regelung zusätzlich in das neue DBA aufgenommen worden.

Beispiel:

- Eine Kommanditgesellschaft (KG) mit in Deutschland ansässigen Mitunternehmern,<sup>20</sup> welche nach deutschem Recht als transparent besteuertes Rechtsträger gilt, aus japanischer Sicht jedoch als Kapitalgesellschaft angesehen wird, bezieht Lizenzeinkünfte aus Japan.

---

17 Personengesellschaften sind nur Steuersubjekt der Gewerbesteuer, da die Gewerbesteuer an den stehenden Betrieb als Steuersubjekt anknüpft. Die Gewerbesteuer soll hier jedoch außer Beachtung bleiben.

18 Vgl. OECD, Neutralising the Effects of Hybrid Mismatch Arrangements ACTION 2: 2015 Final Report (Paris 2015).

19 Vgl. OECD (Fn. 18) 139.

20 Dabei ist es in diesem Fall nicht ausschlaggebend, ob die Mitunternehmer natürliche oder juristische Personen sind, sofern diese als in Deutschland ansässige Personen i. S. d. DBA anzusehen sind.

- Die KG als Personengesellschaft ist selbst nicht abkommensberechtigt, da sie wegen fehlender Körperschaftsteuerpflicht keine ansässige Person i. S. d. Art. 4 ist.
- Auf die Lizenz Einkünfte, welche grundsätzlich unter Art. 12 fallen, können daher vorbehaltlich des Art. 1 Abs. 2 nicht die DBA-Begünstigungen in Form von 0 % Quellensteuer angewandt werden. Die Lizenzen unterliegen dem regulären japanischen Quellensteuersatz von 20 %.
- Eine Doppelbesteuerung wäre zunächst anzunehmen, da Deutschland Lizenz Einkünfte auf Ebene der deutschen Gesellschafter nicht von der Besteuerung ausnimmt.
- Durch Art. 1 Abs. 2 gelten die Lizenz Einkünfte der KG jedoch als Einkünfte der Mitunternehmer der KG. Da letztere ansässige Personen i. S. d. DBA sind und die Einkünfte in Deutschland der Besteuerung unterliegen, sind die Voraussetzungen des Art. 1 Abs. 2 erfüllt. Die Lizenz Einkünfte fallen somit unter das DBA, so dass die Begünstigungen des Art. 12 Anwendung finden können. Die aus Japan über die KG bezogenen Lizenz Einkünfte unterliegen somit einer auf 0 % reduzierten Quellensteuer.<sup>21</sup>

### 3. *Unternehmensgewinne, Betriebsstätten definition und verbundene Unternehmen*

Grundsätzlich werden Unternehmensgewinne gem. Art. 7 im Ansässigkeitsstaat des Unternehmens besteuert, es sei denn, die Gewinne sind einer im anderen Vertragsstaat belegenen Betriebsstätte zuzurechnen. Dadurch hat die Definition einer Betriebsstätte höchste Relevanz für die Aufteilung von Unternehmensgewinnen und Steuersubstrat auf die beteiligten Länder.<sup>22</sup> Nur Geschäftseinrichtungen, welche die Definition für Betriebsstätten nach dem DBA erfüllen, begründen eine (steuerliche) Betriebsstätte, der wiederum ein Gewinn zugerechnet werden kann.

Die Definition für Betriebsstätten in Art. 5 des neuen DBA zwischen Deutschland und Japan entspricht dem aktuellen OECD-Musterabkommen und entspricht damit gängiger Abkommenspraxis. In diesem Zusammenhang unberücksichtigt blieben jedoch die neuen Vorschläge der OECD aus dem BEPS-Projekt. Der entsprechende Abschlussbericht zu Aktionspunkt 7 schlägt eine Ausweitung der Betriebsstätten definition vor, da der Status als Betriebsstätte oft künstlich umgangen wird, um die entsprechende Besteuerung in einem Staat zu verhindern.<sup>23</sup>

---

21 Ein vergleichbares Beispiel findet sich auch im Abschlussbericht der OECD zu hybriden Gestaltungen. Vgl. OECD (Fn. 18) 140 f. Hintergrund des BEPS-Projektes waren jedoch Gestaltungen, welche unter Ausnutzung von sog. Qualifikationskonflikten eine doppelte Nichtbesteuerung als Ziel verfolgten. Unilaterale Regelungen haben zum Ziel, solche Qualifikationskonflikte durch eine korrespondierende Besteuerung zu vermeiden, ihr Nachteil ist jedoch die fehlende internationale Harmonisierung, welche im Umkehrschluss zu einer erhöhten Gefahr einer effektiven Doppelbesteuerung führt, sofern mehrere Korrespondenzregelungen aufeinandertreffen. Die OECD hat daher Vorschläge für international abgestimmte Regelungen erarbeitet, welche hier nicht weiter thematisiert werden sollen.

22 Vgl. WASSERMEYER (Fn. 1) Art. 5 MA, Rz. 1.

23 Vgl. OECD, Preventing the Artificial Avoidance of Permanent Establishment Status ACTION 7: 2015 Final Report (Paris, 2015), 9.

Steuerliche Betriebsstätten sind nicht nur im Handelsregister eingetragene Zweigniederlassungen. Der Begriff der steuerlichen Betriebsstätte ist weiter gefasst und kann auch durch Montageaktivitäten im Ausland ausgelöst werden.

Insbesondere sog. Vertreterbetriebsstätten, d. h. Strukturen, in denen ein Vertreter oder Kommissionär in eigenem Namen auftritt aber auf Rechnung des im Ausland ansässigen Prinzipals handelt und von diesem abhängig ist, sollen in Zukunft den Status einer Betriebsstätte begründen. Unabhängige Handelsvertreter bzw. Kommissionäre, die auf eigene Rechnung tätig sind, begründen hingegen weiterhin keine Betriebsstätte. Eine Ausweitung des Art. 5 des neuen DBA unter Berücksichtigung der Vorschläge aus dem BEPS-Projekt gilt als wahrscheinlich.<sup>24</sup> Möglich wäre dies durch ein zukünftiges bilaterales Änderungsprotokoll zum DBA oder durch das von der OECD für Herbst 2016 anvisierte multilaterale Instrument.<sup>25</sup>

Dabei weicht die Betriebsstättendefinition nach nationalem Recht (§ 12 AO) von der in DBA enthaltenen Definition ab und geht darüber hinaus. Kommt ein DBA zu Anwendung, so ist der Ort der Betriebsstätte, und damit der Anknüpfungspunkt für die Aufteilung der Besteuerungsrechte, nach dem entsprechenden DBA-Artikel zu bestimmen.<sup>26</sup>

Auch die Gewinnverteilungskriterien zwischen Stammhaus und Betriebsstätte wurden erwartungsgemäß modernisiert und an den sog. Authorized OECD Approach (AOA) angepasst. Dieser besagt, dass Betriebsstätten, obwohl diese rechtlich gesehen einen unselbständigen Teil des ausländischen Stammhauses darstellen, fiktiv für Zwecke der Gewinnabgrenzung zum ausländischen Stammhaus wie selbständige und unabhängige Gesellschaften betrachtet werden. Ihr Gewinn wird unter Berücksichtigung von Innentransaktionen (sog. „Dealings“) auf Basis des Fremdvergleichs berechnet. Der AOA ist durch Deutschland und Japan bereits in nationales Recht umgesetzt worden und jetzt auch im neuen DBA festgeschrieben.<sup>27</sup>

Bedingungen für Geschäftsbeziehungen zwischen verbundenen Unternehmen (Art. 9) und auch mit ausländischen Betriebsstätten müssen dem Fremdvergleich entsprechen. Andernfalls steht es den beteiligten Staaten offen, die Bedingungen (Innentransaktionen/*Dealings*) so anzupassen, wie sie zwischen fremden Dritten unter Berücksichtigung der Marktumstände zustande gekommen wären („*arm's length principle*“).

---

24 Vgl. J. DORLING/N. THOENS, Das neue Doppelbesteuerungsabkommen zwischen Japan und Deutschland, in: Internationales Steuerrecht Länderbericht 2016, 2.

25 Zur Einführung eines multilateralen Instruments vgl. E. REIMER, Das Multilaterale Übereinkommen (BEPS-Maßnahme Nr. 15) als Instrument einer flexiblen Anpassung der bestehenden DBA, in: Internationales Steuerrecht 2015, 1–8.

26 Vgl. bspw. E.-M. GERSCH, in: Klein (Hrsg.), Abgabenordnung (München 2014), § 12 AO, Rz. 19. Zum Verhältnis der Definition nach § 12 AO und Art. 5 vgl. WASSERMEYER (Fn. 1) Art. 5 MA, Rz. 1, Rz. 9.

27 Vgl. zum deutschen Recht C. KAESER, in: Wassermeyer (Fn. 1) Art. 7 MA, Rz. 379 f. Vgl. zum japanischen Recht Y. MASUI, Introduction of the Authorised OECD Approach into Japanese Domestic Law, in: Bulletin for International Taxation 2015, 510–519.

Durch diese Gewinnkorrekturen von Inrenttransaktionen globaler Konzerne ergeben sich regelmäßig Probleme der doppelten Besteuerung, da beide Staaten Ansprüche am Steuerstrat geltend machen. Das neue DBA sieht daher bei derartigen Gewinnkorrekturen vor, dass nach erfolgter Übereinkunft der andere Staat zur korrespondierenden Berichtigung verpflichtet ist.<sup>28</sup> Anderenfalls steht dem benachteiligten Steuerpflichtigen der Weg des Verständigungsverfahrens offen.<sup>29</sup>

#### 4. *Investmenteinkünfte*

Einer der größten Kritikpunkte am aktuellen DBA zwischen Deutschland und Japan ist – wie oben beschrieben – die vergleichsweise hohe Quellensteuerbelastung von Investmenteinkünften.<sup>30</sup> Das neue DBA sieht daher eine Quellensteuerreduktion für Dividenden-, Zins- und Lizenzekünfte vor – teilweise bis auf 0 %.

##### a) *Dividendeneinkünfte*

Das Besteuerungsrecht für Dividenden wird gem. Art. 10 (1) grundsätzlich dem Staat zugewiesen, in dem der Empfänger der Dividende ansässig ist, es sei denn, dass die Dividenden einer im anderen Staat belegenden Betriebsstätte zuzurechnen sind, beispielsweise, weil nicht das Stammhaus, sondern die Betriebsstätte mit ihrem Personal und Know-how die betreffende Beteiligungsgesellschaft, von der die Dividende stammt, aktiv verwaltet.

Nach nationalen Regelungen werden Dividenden sowohl in Deutschland (seit dem 1.3.2013: bei einer Beteiligungshöhe von mindestens 10 %) als auch in Japan (für Auslandsdividenden) von der Besteuerung freigestellt, um eine doppelte Besteuerung von Gewinnen zu vermeiden.

Der Ansässigkeitsstaat der ausschüttenden Gesellschaft darf eine Quellensteuer auf die Dividende erheben, da mit dem Bezug der Dividende der ausländische Anteilseigner (nicht die ausschüttende Gesellschaft) regelmäßig beschränkt (d.h. beschränkt auf diese inländischen Einkünfte) steuerpflichtig wird. Je nach Beteiligungshöhe des Empfängers und unter Beachtung einer Mindestbeteiligungsdauer sieht das neue DBA im Vergleich zum bisherigen Status unterschiedlich hohe Quellensteuern vor.

Grundsätzlich beträgt die Quellensteuer auf Dividenden (weiterhin) 15 % des Bruttobetrags der Dividende. Dies gilt beispielsweise für natürliche Personen unabhängig von der Beteiligungshöhe oder für Gesellschaften mit einer Beteiligung von unter 10 % an der ausschüttenden Gesellschaft.

Die Quellensteuer wird jedoch auf 5 % reduziert, wenn der Dividendenempfänger eine Gesellschaft ist, die während der sechs Monate vor dem Tag, an dem die Dividen-

---

28 Vgl. dazu auch das Beispiel in Abschnitt III.

29 Vgl. ausführlich Abschnitt II.8.

30 Vgl. Abschnitt I.2.

denberechtigung bestimmt wird (regelmäßig durch Gesellschafterbeschluss), zu mindestens 10 % an der ausschüttenden Gesellschaft unmittelbar beteiligt war.

Eine gänzlich quellensteuerfreie Gewinnrepatriierung ist möglich, wenn die dividendenempfangende Gesellschaft während der achtzehn Monate vor dem Tag, an dem die Dividendenberechtigung bestimmt wird, zu mindestens 25 % an der ausschüttenden Gesellschaft beteiligt war.

Da – wie bereits dargestellt – Personengesellschaften nicht als ansässige Personen im Sinne des Abkommens gelten,<sup>31</sup> findet eine Reduzierung der Quellensteuer auf Dividenden dem Abkommenswortlaut entsprechend keine unmittelbare Anwendung. Gem. Art. 1 Abs. 2 stellt das DBA hinsichtlich der Einkünfte, welche über transparent besteuerte Rechtsträger bezogen werden, auf die beteiligten Gesellschafter ab. Eine Reduzierung der Quellensteuer auf 5 bzw. 0 % sollte daher dennoch zur Anwendung kommen, wenn der Mitunternehmer der Personengesellschaft die Voraussetzungen für die Quellensteuerreduktion und zusätzlich die in Art. 1 Abs. 2 genannten Voraussetzungen erfüllt.

In herkömmlichen Beteiligungsstrukturen von japanischen und deutschen Konzernen mit direkten 100 %-Beteiligungen an Tochterkapitalgesellschaften im jeweils anderen Land sind daher in Zukunft quellensteuerfreie Gewinnausschüttungen möglich. Typische Strukturen mit einer europäischen Zwischenholding zur Reduzierung bzw. Vermeidung der deutschen Quellenbesteuerung (d.h. mit Umweg beispielsweise über Großbritannien oder die Benelux-Staaten) werden damit in Zukunft überflüssig.

Zusätzlich zu den hier genannten Voraussetzungen hinsichtlich der Beteiligungshöhe und Dauer der Beteiligung sieht das neue DBA in Art. 21 weitere Voraussetzungen vor, welche den Abkommensmissbrauch verhindern sollen.<sup>32</sup>

#### *b) Zinsen und Lizenzeinkünfte*

Für Zinsen (Art. 11) und Lizenzeinkünfte (Art. 12) hat unter dem neuen DBA grundsätzlich nur der Staat das Besteuerungsrecht, in dem der sog. Nutzungsberechtigte, d.h. der Empfänger der Einkünfte, ansässig ist. Damit ist die Besteuerung von Zinsen und Lizenzzahlungen an der Quelle zukünftig ausgeschlossen. Das aktuelle DBA sieht noch Quellensteuern von 10 % auf Zinsen und Lizenzeinkünfte vor.

Ausnahmen bilden lediglich der Betriebsstättenvorbehalt sowie die Zahlung in der Höhe unangemessener Zinsen oder Lizenzen, welche auf der besonderen Beziehung zwischen Darlehens-/Lizenzgeber und Darlehens-/Lizenznehmer beruhen (bspw. zwischen abhängigen Konzerngesellschaften). Entsprechen die gezahlten Zinsen oder Lizenzen der Höhe nach nicht dem Fremdvergleich, so findet die Quellensteuerbefreiung nur auf den angemessenen Teil der Zahlung Anwendung (Art. 11 Abs. 4) sowie Art. 12 Abs. 4). Der den angemessenen Teil der Zahlung übersteigende Betrag wird unter die jeweilige Ein-

---

31 Zur Behandlung von Personengesellschaften als transparenten Rechtsträgern vgl. oben Abschnitt II.2.

32 Vgl. ausführlich Abschnitt II.6.

kunftsart subsumiert, die dem „Charakter“ der Zahlung entspricht.<sup>33</sup> Bei beherrschendem Einfluss, bspw. innerhalb eines Konzerns, wird die überhöhte Zahlung in der Praxis häufig als Dividende qualifiziert und als sog. verdeckte Gewinnausschüttung angesehen. Der überhöhte Teil der Zins- bzw. Lizenzzahlung ist damit nicht als Betriebsausgabe abziehbar und unterliegt den Bestimmungen des Art. 10.<sup>34</sup> Die Regelungen haben somit sowohl Auswirkungen für den Zahler als auch für Empfänger der Zahlung.

### c) Sonderregelungen

Laut Protokoll zum neuen DBA zwischen Deutschland und Japan ist eine Reduzierung der Quellensteuer auf 5 bzw. 0 % ausgeschlossen für Dividenden, die von einer deutschen Real-Estate-Investment-Trust (REIT) Aktiengesellschaft oder einem deutschen Investmentvermögen gezahlt werden.

Ferner sind u. a. Einkünfte aus der Beteiligung als stiller Gesellschafter bzw. aus einer stillen Beteiligung an einer japanischen *tokumei kumiai* oder ähnlichen Gestaltungen nicht mehr wie bisher als Dividenden unter Art. 10 zu erfassen, sondern werden, wenn die Einkünfte in Japan erzielt wurden, dort besteuert.

### 5. Gewinne aus der Veräußerung von Vermögen

Art. 13, welcher die Besteuerung von Gewinnen aus der Veräußerung von Vermögen regelt, entspricht weitestgehend dem Wortlaut des aktuellen DBA.

Neu eingefügt wurde Art. 13 Abs. 2, welcher Gewinne erfasst, die eine Person aus der Veräußerung von Gesellschaftsanteilen erzielt, wenn der Wert des Gesellschaftsvermögens zu mehr als 50 % aus Grundvermögen besteht. Gem. Art. 13 Abs. 1 ist die Veräußerung von Grundbesitz grundsätzlich auch in dem Staat steuerbar, in welchem dieser Grundbesitz belegen ist. Die Gewinne aus der Veräußerung von Gesellschaftsanteilen hingegen werden von Art. 13 Abs. 5 erfasst und sind nur im Ansässigkeitsstaat des Veräußerers steuerbar. Art. 13 Abs. 2 fingiert daher bei Immobiliengesellschaften unter Anwendung eines Transparenzgrundsatzes die Veräußerung des Grundvermögens.<sup>35</sup> Im Ergebnis entspricht Art. 13 in der Fassung des neuen DBA inhaltlich dem OECD-Musterabkommen.

### 6. Anspruch auf DBA-Vergünstigungen

#### a) Hintergrund

Der Anspruch auf die Nutzung von DBA-Vergünstigungen, insbesondere die Reduzierung von Quellensteuern, ist neben den Voraussetzungen der einzelnen Artikel (bspw. hinsichtlich der Beteiligungshöhe bei Dividendenzahlungen) an das Vorliegen weiterer

---

33 Vgl. m.w.N. R. PÖLLATH/M. LEHNER, in: Vogel/Lehner (Hrsg.), Doppelbesteuerungsabkommen: DBA (München 2015), Art. 11, Rz. 130.

34 Vgl. dazu ausführlich Abschnitt II.4.b).

35 Vgl. WASSERMEYER (Fn. 1) Art. 13 MA, Rz. 123.

Voraussetzungen geknüpft. In das neue DBA zwischen Deutschland und Japan wurden mit Art. 21 sog. Limitation-on-Benefits (LOB)-Klauseln eingefügt, die in neueren DBA zum Standard gehören. Abkommensvergünstigungen sollen dadurch, selbst bei Vorliegen einer Ansässigkeit in einem Vertragsstaat gem. Art. 4, nur gewährt werden, wenn die zusätzlichen Voraussetzungen des Art. 21 erfüllt sind. Das Abkommen wird daher auf einen definierten Personenkreis beschränkt, um die missbräuchliche Ausnutzung von DBAs zu vermeiden. Dies ist insofern auch für den Anwendungsbereich des neuen DBA zwischen Japan und Deutschland sinnvoll, weil im Vergleich zur bestehenden Rechtslage Vergünstigungen aufgenommen wurden, die in einigen DBAs zwischen Japan und anderen europäischen Ländern noch nicht enthalten sind.

Die Einführung solch umfassender Klauseln ist ebenfalls auf die Empfehlungen der OECD aus dem BEPS-Projekt zurückzuführen. Aktionspunkt 6 sieht neben der Klarstellung, dass DBAs auch eine Nichtbesteuerung vermeiden sollen,<sup>36</sup> vor, dass DBA zukünftig LOB-Klauseln und einen sog. *Principle Purpose Test* (PPT) enthalten sollen.<sup>37</sup> Durch eine Kombination objektiver (LOB) und fallbasierter, eher subjektiver Regelungen (PPT) soll das missbräuchliche Ausnutzen von Abkommensvorteilen verhindert werden. Der PPT soll ausschließen, dass eine gewählte Struktur (z.B. bei konzerninternen Transaktionen) nur deshalb so und nicht anders (also beispielsweise über Drittstaaten) gewählt wurde, um in den Anwendungsbereich des DBA Deutschland-Japan zu gelangen und u. a. von Quellensteuerreduzierungen zu profitieren (siehe dazu auch das Praxisbeispiel weiter unten; Fn. 48). So gibt es beispielsweise noch immer DBAs, die Japan mit anderen europäischen Ländern geschlossen hat und die im Vergleich zu den DBA Deutschlands mit diesen Ländern nachteilig erscheinen. Vor diesem Hintergrund wäre es möglich, eine deutsche Gesellschaft zwischen den japanischen Konzern und seine anderen europäischen Gesellschaften allein mit dem Zweck zu installieren, von den Vergünstigungen der DBA zwischen Deutschland und diesen Ländern einerseits und vom neuen deutsch-japanischen DBA andererseits zu profitieren. Da regelmäßig Deutschland für japanische Konzerne den größten Markt in Europa darstellt und umgekehrt Japan für deutsche Unternehmen eher als Hochsteuerland angesehen wird, sind die praktischen Auswirkungen vermutlich eher gering, da weder Japan noch Deutschland vor dem geschilderten Hintergrund typische Länder für Steuervermeidungsstrukturen darstellen.

#### b) *Limitation-on-Benefits-Klauseln*

Art. 21 Abs. 1 sieht vor, dass zunächst nur solche Personen Anspruch auf alle Abkommensvorteile haben, die als „berechtigte Personen“ im Sinne des Abkommens gelten. Als dergleichen gelten gem. Art. 21 Abs. 2 natürliche Personen, bestimmte staatliche Rechtsträger, bestimmte Altersvorsorgefonds, steuerbefreite Gesellschaften sowie sol-

---

36 Vgl. in diesem Zusammenhang die Ausführungen zum Titel des neuen DBA zwischen Deutschland und Japan in Abschnitt II.1.

37 Vgl. OECD (Fn. 16) 18 f.

che Gesellschaften, deren Hauptaktiengattung an (mindestens) einer anerkannten Börse der Vertragsstaaten Japan oder Deutschland notiert ist und regelmäßig gehandelt wird. Außerdem gilt als berechtigte Person eine nicht börsennotierte Gesellschaft, welche beispielweise in einem Vertragsstaat ansässig ist und welche sich zu mehr als 65 % im Besitz von in diesem Staat ansässigen natürlichen Personen befindet.

Berechtigten Personen stehen dementsprechend alle Abkommensvorteile zu. Eine zunächst „nicht berechtigte Person“ hingegen kann die Abkommensvorteile ebenfalls nutzen, wenn weitere Bedingungen erfüllt werden. Dafür stehen dem Steuerpflichtigen zwei Möglichkeiten offen:

- Entweder kann eine äquivalente Begünstigung der Anteilseigner nach Art. 21 Abs. 3 oder
- eine aktive Geschäftstätigkeit nach Art. 21 Abs. 5 nachgewiesen werden.

Für eine äquivalente Begünstigung der Anteilseigner kann zum einen nachgewiesen werden, dass mindestens 65 % der Stimmrechtsaktien oder sonstigen Eigentumsrechte unmittelbar oder mittelbar Personen gehören, denen bei unmittelbarem Bezug der Einkünfte nach dem DBA eine mindestens gleichwertige Vergünstigung zugestanden hätte. Alternativ kann nachgewiesen werden, dass mindestens 90 % der Stimmrechtsaktien oder sonstigen Eigentumsrechte unmittelbar oder mittelbar Personen gehören, die, wenn sie die Einkünfte unmittelbar bezogen hätten, nach dem DBA Deutschland-Japan oder einem von dem Vertragsstaat, aus dem die Einkünfte stammen, mit einem anderen Staat geschlossenen Abkommen Anspruch auf gleichwertige oder vorteilhaftere Vergünstigungen hätten.

Abkommensvergünstigungen können außerdem bei Erfüllen einer Aktivitätsklausel genutzt werden. Dafür muss im Ansässigkeitsstaat eine aktive Geschäftstätigkeit<sup>38</sup> ausgeübt werden und die Einkünfte aus dem anderen Vertragsstaat müssen mit dieser Geschäftstätigkeit im Zusammenhang stehen.

Werden die oben genannten Anforderungen von einer ansässigen, aber nicht „berechtigten“ Person nicht erfüllt, so können dennoch auf Antrag alle oder einzelne Abkommensvergünstigungen gewährt werden. Voraussetzung ist jedoch, dass der beteiligte Staat feststellt, dass die Umstände, d. h. die entsprechende Struktur, nicht zu dem Zweck geschaffen wurden, um von den Vergünstigungen zu profitieren.

### c) *Principle Purpose Test*

Ungeachtet der Qualifikation als berechtigte Person oder auch bei Erfüllen der anderen Voraussetzungen für nicht berechtigte Personen sieht das neue DBA einen PPT vor, welcher eine grundlegende – und grundsätzlich immer zu erfüllende – Voraussetzung

---

38 Davon ausgenommen bleiben die Vornahme oder Verwaltung von Kapitalanlagen für eigene Rechnung, es sei denn, es handelt sich dabei um Bank-, Versicherungs- oder Wertpapiergeschäfte einer Bank, einer Versicherungsgesellschaft oder eines Wertpapierhändlers (Art. 21 Abs. 5 lit. a) i) DBA).

für die Gewährung von Abkommensvergünstigungen darstellt. Gem. Art. 21 Abs. 8 werden Vergünstigungen versagt, wenn die maßgeblichen Gesamtumstände einer Transaktion oder Gestaltung die Annahme rechtfertigen, dass die Erlangung dieser Vergünstigung einer der wesentlichen Zwecke war.

Der Wortlaut des Art. 21 Abs. 8 entspricht den Empfehlungen der OECD aus dem BEPS-Projekt.<sup>39</sup> Durch einen PPT sollen insbesondere solche Strukturen erfasst werden, welche das missbräuchliche Ausnutzen von Abkommen zum Ziel haben, aber die restlichen Anforderungen des Art. 21 bzw. des entsprechenden Abkommensartikels zu der betreffenden Einkunftsart erfüllen.

### 7. *Beseitigung der Doppelbesteuerung*

Der sog. Methodenartikel oder die sog. Vermeidungsnorm (Art. 22) bestimmt, auf welche Weise und nach welchem Verfahren eine doppelte Steuerbelastung beseitigt wird. Dabei können sich – wie im vorliegenden Fall – die Methoden der beiden Vertragsstaaten unterscheiden.

Bei in Japan ansässigen Personen, welche Einkünfte aus Deutschland erzielen, wird die deutsche Steuer auf diese Einkünfte – vorbehaltlich innerstaatlicher Regelungen und maximal in Höhe der entsprechenden japanischen Steuer – auf die japanische Steuer angerechnet. Durch Anwendung der Anrechnungsmethode entsteht eine Steuerbelastung, welche mindestens dem japanischen Steuersatz entspricht. Es erfolgt eine sog. Hochschleusung auf das japanische Steuerniveau, da die Einkünfte ungeachtet des DBA aufgrund des Welteinkommensprinzips auch in Japan der Besteuerung unterliegen.

Deutschland wendet in seinen DBA grundsätzlich die Freistellungsmethode (mit Progressionsvorbehalt) an, welche jedoch in Ausnahmefällen für bestimmte Einkunftsarten durch die Anrechnungsmethode ersetzt wird.<sup>40</sup> Auch im neuen DBA zwischen Japan und Deutschland ist die Anrechnungsmethode u. a. für Dividenden, welche mit Quellensteuer belastet wurden, oder Gewinne aus der Veräußerung von Immobiliengesellschaften vorgesehen.<sup>41</sup>

Die Anwendung der Freistellungsmethode ist ferner an bestimmte Missbrauchs- bzw. Rückfallklauseln geknüpft, welche wiederum zur Anwendung der Anrechnungsmethode führen. Betriebsstätten- sowie quellensteuerfreie Dividendeneinkünfte aus Japan sind in Deutschland nur freizustellen, wenn die Gewinne bzw. Einkünfte aus aktiver Tätigkeit<sup>42</sup> stammen und ein dem Geschäftszweck angemessen eingerichteter Geschäftsbetrieb vorliegt. Außerdem wendet Deutschland die Anrechnungsmethode in Fällen an, in denen

---

39 Vgl. OECD (Fn. 16) 55.

40 Vgl. R. ISMER, in: Vogel/Lehner (Fn. 33) Art. 23B, Rz. 63.

41 Vgl. Abschnitte II.4.a) und II.5.

42 Das DBA definiert eine Tätigkeit als aktiv, wenn die dadurch entstehenden Gewinne oder Einkünfte „durch Herstellung, Bearbeitung, Verarbeitung oder Montage von Gütern oder Waren, Erforschung und Gewinnung natürlicher Ressourcen, Bank- und Versicherungsgeschäfte, Handel oder Erbringung von Dienstleistungen erzielt werden“ (Art. 22 Abs. 2 lit. d) DBA).

Japan nach dem Abkommen das Besteuerungsrecht zusteht, dieses aber nicht ausübt und Einkünfte dadurch keiner Besteuerung unterliegen würden.<sup>43</sup>

#### 8. *Verständigungsverfahren*

Eine große wirtschaftliche Relevanz für den Steuerpflichtigen hat auch die Überarbeitung des Verständigungsverfahrens im neuen DBA zwischen Deutschland und Japan. Durch die Einführung eines Schiedsverfahrens mit Einigungszwang in Art. 24 herrscht für die beteiligten Parteien nach Inkrafttreten des neuen DBA eine gewisse Rechtssicherheit hinsichtlich möglicher Fälle von Doppelbesteuerung, welche bisher nicht immer zufriedenstellend gelöst werden konnten.

Zur Eröffnung eines Verständigungsverfahrens muss innerhalb von drei Jahren nach Mitteilung über eine Besteuerungsmaßnahme,<sup>44</sup> welche vermeintlich nicht dem Abkommen entspricht, dieser Fall der zuständigen Behörde des Ansässigkeitsstaates des Steuerpflichtigen angezeigt werden. Falls die zuständige Behörde nicht selbst in der Lage ist, den Fall zu lösen, so kommt es zu einer Verständigung mit dem anderen Vertragsstaat. Auf den ersten Blick entspricht das neue Abkommen insoweit dem aktuellen Abkommen. In diesem lautete es noch:

„Hält diese zuständige Behörde die Einwendung für begründet und ist sie nicht in der Lage, eine befriedigende Lösung herbeizuführen, so wird sie sich bemühen, den Fall durch Verständigung mit der zuständigen Behörde des anderen Vertragsstaates so zu regeln, daß eine diesem Abkommen nicht entsprechende Besteuerung vermieden wird.“<sup>45</sup>

Das Bemühen, eine Lösung herbeizuführen, ist im neuen Abkommen durch eine Schiedsklausel mit Einigungszwang ersetzt worden. Danach kann der betroffene Steuerpflichtige, falls die Behörden Deutschlands und Japans im Rahmen des eigentlichen Verständigungsverfahrens keine Einigung erreichen konnten, innerhalb von zwei Jahren einen Antrag auf ein Schiedsverfahren stellen. Ein daraus ergehender Schiedsspruch zur Vermeidung der Doppelbesteuerung ist für beide Vertragsstaaten verbindlich und durch diese umzusetzen.

---

43 Dabei handelt es sich um sog. Subject-to-Tax-Klauseln, welche in immer mehr DBAs aufgenommen werden. Vgl. R. PROKISCH, in: Vogel/Lehner (Fn. 33) Art. 1, Rz. 135e.

44 In diesem Zusammenhang ist der Begriff „Besteuerungsmaßnahme“ weit und der Fristbeginn in der für den Steuerpflichtigen vorteilhaftesten Weise auszulegen. Es kann sich bei der Besteuerungsmaßnahme um Bescheide, Betriebsprüfungsberichte o.ä. handeln. Der Steuerpflichtige muss jedoch für die Eröffnung eines Verfahrens nicht auf die entsprechende Mitteilung warten. Denn auch wenn die Frist von drei Jahren erst mit der Mitteilung über die Besteuerungsmaßnahme beginnt, ist der Steuerpflichtige berechtigt, den Fall anzuzeigen, sobald er der Auffassung ist, dass es zu einer dem Abkommen widersprechenden Besteuerung kommt, also u.U. bereits vor Beginn der Frist. Beispielsweise berechtigen eine Gesetzesänderung und eine voraussichtlich daraus resultierende Besteuerung, welche dem Abkommen nicht entspricht, zur Einleitung eines Verständigungsverfahrens. Vgl. dazu m.w.N. S. EILERS, in: Wassermeyer (Fn. 1) Art. 25 MA, Rz. 28.

45 Art. 25 Abs. 2 DBA Deutschland-Japan (1966, in der Fassung von 1983).

Besondere Relevanz hat die Einführung einer solchen Schiedsklausel bei Fällen von Gewinnkorrekturen durch deutsche oder japanische steuerliche Betriebsprüfungen. Häufig wurden entsprechende Gewinnkorrekturen, die aufgrund von unangemessenen Verrechnungspreisen in einem Staat erfolgten, durch den anderen Staat nicht mitgetragen, da Uneinigkeit über den angemessenen Preis bestand. Bei fehlendem Willen zur Einigung konnte es für den beteiligten Steuerpflichtigen zur doppelten Besteuerung und im Ergebnis zu einer effektiven Steuerbelastung von insgesamt weit über 50 % kommen.<sup>46</sup>

Durch das Schiedsverfahren mit Einigungszwang und einem auf zwei Jahre beschränkten Verständigungsverfahren ist die Rechtssicherheit für den von Doppelbesteuerung betroffenen Steuerpflichtigen erheblich verbessert worden.

### 9. Inkrafttreten

Das neue DBA ist am 17. Dezember 2015 von den Vertretern beider Staaten unterschrieben worden. Im Folgenden unternehmen beide Vertragsstaaten die nationalen Maßnahmen, welche notwendig sind, um das Abkommen in nationales Recht umzusetzen.

Aus deutscher Sicht bedürfen völkerrechtliche Verträge gem. Art. 59 Abs. 2 Satz 1 Grundgesetz der parlamentarischen Zustimmung. Durch das verabschiedete und im Bundesgesetzblatt verkündete Zustimmungsgesetz wird aus dem DBA innerstaatliches Recht, sofern das DBA völkerrechtlich in Kraft tritt.<sup>47</sup> Dafür ist gem. Art. 31 des neuen DBA der Austausch der Ratifikationsurkunden notwendig. Darin versichern die beiden Vertragsstaaten, dass die für das Inkrafttreten des Abkommens notwendigen innerstaatlichen Maßnahmen abgeschlossen sind. Am dreißigsten Tag nach Eingang der späteren Notifikation tritt das Abkommen in Kraft.

Die Anwendung des neuen DBA beginnt grundsätzlich am 1. Januar des Kalenderjahres, das auf das Jahr folgt, in dem das Abkommen in Kraft getreten ist. Unter der Annahme, dass bis November 2016 die parlamentarischen Maßnahmen abgeschlossen und die Ratifikationsurkunden ausgetauscht sein werden, ist daher mit einer Anwendung des neuen DBAs ab dem 1. Januar 2017 zu rechnen. Für zeitraumbezogen erhobene Steuern gilt das neue DBA somit für Steuerjahre, die ab dem 1. Januar 2017 beginnen. Für andere Steuern, insbesondere Abzugssteuern, ist der Zahlungszeitpunkt für die Besteuerung maßgebend, so dass zu besteuernde Beträge, welche am oder nach dem 1. Januar 2017 gezahlt werden, unter das neue Abkommen fallen werden.

### III. BEISPIELFALL: DOPPELBESTEUERUNG DURCH GEWINNKORREKTUREN

Die in Deutschland ansässige Vertriebs-GmbH T ist seit mehr als 5 Jahren die 100%ige Tochtergesellschaft einer japanischen Kapitalgesellschaft M. Gewinnausschüttungen der

---

46 Vgl. dazu ausführlich das Beispiel in Abschnitt III.

47 Zum Ablauf des mehrphasigen Verfahrens von den Verhandlungen bis hin zum Inkrafttreten des DBA vgl. bspw. SCHAUMBURG (Fn. 11) Rz. 16.20.

T an M unterliegen bisher, d.h. unter dem aktuellen DBA, einer Quellensteuerbelastung von 15 %. Im Rahmen einer Betriebsprüfung bei T wurden die Verrechnungspreise, d.h. die konzerninternen Preise, welche die T für den Bezug der Produkte von M zahlt, als zu hoch eingestuft, weil die damit erwirtschaftete Nettoendite negativ bzw. nur minimal positiv war und über mehrere Jahre kein ausreichendes steuerliches Einkommen in Deutschland verblieb. Nach Ansicht des deutschen Betriebsprüfers sei die Gewinnmarge der T im Hinblick auf die geschäftlichen Funktionen und Risiken nicht angemessen und eine Gewinnverschiebung zugunsten der M ausschließlich aufgrund der beherrschenden Stellung der M im Konzernverbund erfolgt und nicht marktbedingt. Es erfolgt daher eine Gewinnkorrektur durch den deutschen Betriebsprüfer in Höhe von annahmegemäß + 1 Mio. Euro.

Der korrigierte Gewinn unterliegt zunächst der regulären deutschen Einkommensbesteuerung durch Körperschaftsteuer, Solidaritätszuschlag und Gewerbesteuer in Höhe von insgesamt ca. 30 % (je nach Höhe des Gewerbesteuersatzes, der vom Hebesatz der einzelnen Gemeinde abhängt und bundesweit schwankt). Da die Gewinnkorrektur auf der Anpassung von Verrechnungspreisen beruht, welche bereits an M gezahlt wurden, fingiert das deutsche Steuerrecht eine sog. verdeckte Gewinnausschüttung (vGA). Diese wird im Ergebnis wie eine reguläre Gewinnausschüttung behandelt und unterliegt daher einer durch das aktuelle DBA auf 15 % begrenzten Quellensteuer auf Dividenden. Mangels Einleitung eines (zeitintensiven, kostspieligen und im Ausgang unsicheren) Verständigungsverfahren kommt es jedoch zu keiner korrespondierenden Gewinnkorrektur auf Seiten der japanischen Gesellschaft (die ihrerseits eine geringere Marge aus den konzerninternen Transaktionen erzielt hätte, würde man ihr eine korrespondierende Gewinnkorrektur in Japan gestatten):

Gewinnkorrektur in Deutschland	1.000.000 €
KSt, SolZ, GewSt (ca. 30 %)	300.000 €
Quellensteuer nach aktuellem DBA (15 %)	150.000 €
Gesamte Steuerbelastung aus Deutschland	450.000 €
<u>Bestehende Steuerbelastung in Japan (ca. 32 %)</u>	<u>320.000 €</u>
Gesamte – doppelte – Steuerbelastung	770.000 €

Das neue DBA begegnet einem derart gelagerten Fall in zweifacher Hinsicht:

- Zum einen fällt unter den Voraussetzungen des Art. 10 die Quellensteuerbelastung auf Dividenden weg,
- zum anderen führt das um eine Schiedsklausel mit Einigungszwang erweiterte Verständigungsverfahren nach Art. 24 zu einer rechtssicheren Vermeidung der Doppelbesteuerung.
- Unter der Annahme, dass die Gewinnkorrektur durch den deutschen Betriebsprüfer angemessen war und die Verrechnungspreise somit dem Fremdvergleich entsprechen, ein Schiedsspruch diese Gewinnaufteilung also bestätigen würde, wäre eine entsprechende korrespondierende Gewinnkorrektur in Japan vorzunehmen. Es verbliebe eine Steuerbelastung in Höhe von 300.000 Euro deutscher Steuer ohne weitere Quellen-

steuerbelastung, wenn die betreffenden Befreiungsvoraussetzungen gegeben sind. Gleichzeitig erfolgt bei finalem Schiedsspruch eine Gewinnkorrektur in Japan in Höhe von eben dieser in Deutschland hinzugerechneten 1 Mio. Euro, die in Japan zu einer Steuererstattung in Höhe von 320.000 Euro führt.

#### IV. FAZIT

Wie eingangs erläutert, wird das aktuelle DBA seinem Namen in vielen Fällen nicht gerecht und führt zu einer doppelten Steuerbelastung der betroffenen Steuerpflichtigen. Durch vergleichsweise hohe Quellensteuern auf Gewinnausschüttungen und eine einseitige Benachteiligung japanischer Mutterunternehmen ist das aktuelle DBA nicht mehr zeitgemäß.

Die Verhandlungen zum neuen DBA haben sich über einen langen Zeitraum hingezogen, profitierten jedoch von den parallel stattfindenden Erörterungen auf Ebene der OECD zum BEPS-Projekt. Etliche Vorschläge aus dem BEPS-Projekt haben Einzug gefunden in den Abkommenstext, der damit die aktuellsten Vorschläge und Formulierungsempfehlungen berücksichtigt. Das neue DBA zwischen Deutschland und Japan reflektiert damit auch (endlich) die wirtschaftliche Relevanz, die ein solches Doppelbesteuerungsabkommen mit sich bringt.

Die Senkung der Quellensteuersätze auf Investmenteinkünfte, allen voran die unter bestimmten Voraussetzungen ermöglichte quellensteuerfreie Ausschüttung von Dividenden, und die Einführung einer Schiedsklausel mit Einigungszwang stellen aus Sicht der Autoren für Unternehmen in der Praxis wirtschaftlich die bedeutsamsten Neuerungen des neuen DBAs dar.

Auch aus volkswirtschaftlicher Sicht ist das neue DBA zwischen Deutschland und Japan zu begrüßen. Die Vereinfachung grenzüberschreitender (Direkt-)Investitionen sollte sich förderlich auf die direkten Wirtschaftsbeziehungen zwischen Deutschland und Japan auswirken. Durch quellensteuerfreie Gewinnausschüttungen wird der Holdingstandort Deutschland weiter an Relevanz gewinnen und mit seiner Bedeutung als wichtigster europäischer Absatzmarkt für Produkte japanischer Unternehmen gleichziehen.

Waren zuvor Strukturen mit einer ausländischen Holding, bspw. in den Niederlanden oder Großbritannien zwecks Nutzung günstigerer Quellensteuern im Verhältnis zum japanischen Gesellschafter, eine häufige Gestaltung zur Vermeidung der hohen deutschen Quellensteuerbelastung, so könnten zukünftig deutsche Tochtergesellschaften als (aktive) Zwischenholding genutzt werden, um von jeweils günstigeren Quellensteuersätzen zu profitieren.<sup>48</sup>

Auch die Berücksichtigung der Vermeidung von Nichtbesteuerung durch DBAs – ebenfalls durch Einflüsse aus dem BEPS-Projekt der OECD eingeführt – ist von volkswirtschaftlicher Relevanz. Die Einführung der ausführlichen Limitation-on-Benefits-Klauseln zur Begrenzung des Anspruchs auf Abkommensvergünstigungen ist in diese Richtung zu deuten.

## ZUSAMMENFASSUNG

*Das neue Doppelbesteuerungsabkommen zwischen Deutschland und Japan, das zum Januar 2017 in Kraft treten soll, führt vor allem für Unternehmen zu einer nennenswerten Verbesserung im Vergleich zum Status Quo und wird Direktinvestitionen beider Länder fördern. Insbesondere die Herabsetzung der Quellensteuern auf Dividenden und Lizenzen sowie das Verständigungsverfahren mit Einigungszwang wird das Doppelbesteuerungsrisiko vor allem im Zusammenhang mit dem Betriebsprüfungsaufgriff konzerninterner Verrechnungspreise signifikant reduzieren.*

*Gleichzeitig werden erstmalig neue Missbrauchsvorschriften unter Berücksichtigung der jüngsten OECD BEPS Diskussionen eingeführt. Es bleibt abzuwarten wie sich die Regelungskonzepte in der Praxis bewähren werden.*

*Es wird erwartet, dass das neue DBA – auch unter Berücksichtigung der andauernden Verhandlungen um ein Freihandelsabkommen zwischen Japan und Europa – für die deutsch-japanischen Wirtschaftsbeziehungen weitere Impulse setzen wird.*

## SUMMARY

*The new double-tax treaty (DTT) between Germany and Japan shall become effective as of January 2017. The new DTT provides especially for corporations a substantial improvement in comparison to the status quo and will increase direct investments of both countries.*

*Especially the reduction of withholding taxes on dividends and licenses as well as the mutual agreement procedure with binding effect will prevent the risk of double taxation in particular in connection with transfer pricing disputes in the course of tax audits.*

*At the same time new anti-tax-avoidance rules are introduced reflecting the recent OECD BEPS discussions. It remains to be seen how these rules will stand their test in the future.*

*It is expected that – also in conjunction with the ongoing negotiations of a fair-trade-agreement between Japan and the EU – the new DTT will stimulate the economic relationships between Germany and Japan.*

---

48 Hier sei vereinfacht bspw. an die Gewinnausschüttung einer türkischen, russischen oder finnischen Tochtergesellschaft an ihre japanische Muttergesellschaft gedacht, welche einer Quellensteuer von 10–15 % unterläge. Eine entsprechende Gewinnausschüttung dieser Gesellschaft nach Deutschland unterläge hingegen einer Steuerbelastung von maximal 5 % und die folgende Gewinnausschüttung von Deutschland nach Japan wäre unter den o.g. Voraussetzungen quellensteuerfrei.

