



Bundesministerium
der Finanzen

Anmerkungen zur deutschen Politik der Doppelbesteuerungsabkommen

MR Michael Wichmann

Bundesministerium der Finanzen

■ ■ ■ ■ ■ ■ ■
Bundesministerium der Finanzen ■
■ ■ ■ ■ ■ ■ ■
■ ■ ■ ■ ■ ■ ■
Berlin

Ziele der deutschen Abkommenspolitik (1)

- ❖ Vermeidung von Doppel- **und** Doppelnichtbesteuerung als **gleichwertige** Ziele (= Wettbewerbsverzerrungen)
 - ❖ programmatische Titelaussage (Vermeidung der Steuerverkürzung)
 - ❖ Konsens der OECD-Staaten (Tz. 32.6 zu Art. 23 A/B OECD-MA; Tz. 7 ff zu Art. 1 OECD-MA (Auslegungshilfe))
 - ❖ **Sonderklauseln** zur Vermeidung der Doppelnichtbesteuerung bzw. ungerechtfertigter Inanspruchnahme von DBA-Vorteilen)
- ❖ **Basis: Musterabkommen der OECD** bzw. (im Verhältnis zu sich entwickelnden Staaten) **Vereinten Nationen**, aber:
 - ❖ tendenziell zunehmende **Divergenz** der Musterabkommen
 - ❖ tendenziell zunehmende **Diversifizierung** des OECD-Musters durch **Observations, Reservations, optionale Alternativklauseln** (im Kommentar)

Ziele der deutschen Abkommenspolitik (2)

- ❖ **Fortführung** des bewährten „**Methoden-Mix**“ von Freistellung ausländischer Einkünfte und Anrechnung ausländischer Steuern
- ❖ **Koalitionsvertrag** vom 26. Oktober 2009: „Festhalten an der Freistellungsmethode“
- ❖ **Flankierung** durch Aktivitäts- und (Methoden-)„Umschalt“-Klauseln
- ❖ **Ausnahme**: **ausschließlich Anrechnungsmethode**, wenn
 - DBA-Abschluss mit niedrig/nicht steuerndem Staat (z.B. VAE)
 - Aktivitäts-/Umschaltklauseln nicht durchsetzbar (z.B. Zypern)
- ❖ **Auswirkung der BFH-Rspr. zur Verlustverrechnung** (I R 107/09) auf die Methodenpolitik bleibt abzuwarten
 - **Undurchführbarkeit der Nachversteuerung** war Abschaffungsgrund für § 2a Abs. 3 EStG a.F. (nur bei ident. Stpfl.: daher Unterlaufen durch Übertragung und Umwandlung von BS'en (Grund für § 2a Abs.4 EStG)

Ziele der deutschen Abkommenspolitik (3)

- ❖ **Umsetzung des Authorized OECD-Approach (AOA)**
 - Phase 2** (Abgrenzung der Betriebsstätteneinkünfte)
 - ❖ DEU bereit zum Abschluss in **modifizierter Fassung** des Art. 7 Abs. 3 gem. Tz. 68 des OECD-Kommentars zu Art. 7 (keine **automatische** Gegenkorrektur; Angemessenheitsprüfung auch bei Erstkorrektur innerhalb der Fremdvergleichsbandbreite)
 - ❖ **Aber: Zurückhaltung bei OECD-MS** (Vorbehalt der Anpassung ihres innerstaatlichen Rechts)
 - ❖ **Tendenziell Ablehnung** bei Nicht-OECD-MS (UNO-Expertengremium)

Ziele der deutschen Abkommenspolitik (4)

- ❖ **Reduzierung der Quellensteuern (ggf. Nullsätze)**
 - ❖ **Aber:** Berücksichtigung einer ausgewogenen Aufteilung der Besteuerungsrechte und wettbewerbs- und investitionspolitischer Gesichtspunkte (**Eigenfinanzierung der Entwicklungsländer**)
 - ❖ Wirkung von **EU-Richtlinien:** „überschreiben“ DBA-Klauseln zwischen EU-Staaten; ermöglichen Unterlaufen der DBA-Politik
 - erhöht Bedarf für **Aktivitäts- und Substanzklauseln gg. Treaty/RL-Shop‘g**
 - ❖ **„Sogwirkung“ der EU-Mutter-/Tochter-RL** auf DBA-Politik von und ggü. Drittstaaten (DBA-politische Konkurrenz anderer EU-MS :
 - verstärkt Tendenz zu Nullsätzen zur Vermeidung von Umstrukturierungen zulasten jeweils jeweils inländischer Standorte)

Ziele der deutschen Abkommenspolitik (5)

❖ Nachgelagerte Besteuerung von Alterseinkünften

- ❖ Abweichung vom OECD-MA (Ansässigkeitsprinzip)
- ❖ Sozialversicherungsklauseln (Quellenbesteuerung)
- ❖ Besteuerungsrechte für fördernden Staat
- ❖ **Aber:** abhängig von Umfang und Richtung der **Zahlungsflüsse** und **Migrationsverhalten** (- sowie DBA-Politik des anderen Staates ...)

❖ Umfassender Informationsaustausch nach OECD-Standard (Art. 26 OECD-MA)

- ❖ Auskunft auf Ersuchen
- ❖ einschließlich Bankinformationen und Eigentümerinformationen
- ❖ soweit Information „voraussichtlich erheblich“ zur Besteuerung im ersuchenden Staat

❖ EU-Zins-Richtlinie: Ziel unverändert **autom. Inform.aust.**

Ziele der deutschen Abkommenspolitik (6)

- ❖ Verbesserung der **Streitbeilegung** (ggf. durch verbindliche Schiedsklauseln) (Art. 25 Abs. 1 OECD-MA - Einzelfälle)
 - ❖ EU-Schiedskonvention im Verhältnis zu EU-MS
 - ❖ Entwicklungsländer zurückhaltend
 - ❖ **Problem:** Reichweite innerstaatlicher **Gerichtsurteile** ?
 - Wenn Hindernis für Umsetzung von Entscheidungen aus einem Verständigungs- oder Schiedsverfahren, droht Zwang zur Auswahl zwischen innerstaatlichem Rechtsbehelfsverfahren oder zwischenstaatlicher Streitbeilegung
 - **BMF:** innerstaatliche Gerichtsentscheidung ist **Ausgangspunkt** der deutschen Position; **§ 175a AO** erlaubt abweichende Einigung (mit Zustimmung des Steuerpflichtigen zum VV-Ergebnis vor Umsetzung); daher beide Verfahren nebeneinander (Entscheidung erst vor Umsetzung)

Flankierung der Freistellungsmethode (1)

Klauseln zur Vermeidung unangemessener Freistellung:

- ❖ **Switch-Over-Klauseln**, die bei **Qualifikationskonflikten** oder zur **Missbrauchsbekämpfung** den einseitigen Übergang zur Anrechnungsmethode zulassen
 - ❖ Zunehmend Verwendung „freier“ Umschaltklauseln
 - ❖ Fehlen **Switch-Over-Klauseln**, schließt § 50d Abs. 9 Nr. 1 EStG die Freistellungsmethode aus
- ❖ teilweise **Subject-to-Tax-Klauseln**, die im Einzelfall den Übergang auf die Anrechnungsmethode zulassen, wenn der andere Staat ihm zur Besteuerung zugewiesene Einkünfte nicht besteuert, weil z.B. sein Recht keine Besteuerung vorsieht
 - ❖ gleiches Ziel verfolgt – in begrenztem Umfang - § 50d Abs. 9 Nr. 2 EStG
 - ❖ vgl. Tz. 32.6 OECD-Komm. 2010 zu Art. 23: keine Freistellungspflicht

Flankierung der Freistellungsmethode (2)

- ❖ Zur Vermeidung **unangemessener Freistellung** enthalten deutsche DBA ferner **Aktivitätsklauseln**, die die Freistellung davon abhängig machen, dass im anderen Vertragsstaat eine echte wirtschaftliche Aktivität stattfindet.
 - ❖ Uneinheitlichkeit der Aktivitätsklauseln ebenso wie ihre Infektionswirkung werden kritisiert
 - ❖ Praktische Bedeutung haben sie gegenwärtig nur noch im Rahmen der Betriebsstättenbesteuerung (§ 8b KStG enthält keine Aktivitätsanforderungen).
- ❖ Unabhängig vom Vorhandensein einer Aktivitätsklausel entfällt die Freistellung für Betriebsstättengewinne unter den Voraussetzungen des **§ 20 Absatz 2 AStG**.
- ❖ Uneinheitlichkeit der Klauseln und Nebeneinander mit § 20 Absatz 2 AStG geben Anlass, die Regelungen zu **überprüfen**

DBA-Auslegung: zwischen BFH und OECD (1)

❖ BFH: „historisch-statische“ Auslegung

- ❖ OECD-Kommentar nur in der **bei Unterzeichnung** des DBA veröffentlichte Fassung relevant (I R 6/09, I R 54 u. 55/10)
- ❖ spätere Änderungen irrelevant

❖ BMF: dynamisch-aktuelle Auslegung (wie OECD)

- ❖ OECD-Kommentar ist **Indikator der Staatenpraxis**, in **jeweils aktueller** Fassung **einschließlich der Bemerkungen** als Auslegungshilfe zu berücksichtigen, **sofern** keine inhaltliche Abweichung von OECD-MA-Klausel vorliegt
- ❖ **Instrument zur Vereinheitlichung der Auslegung** zwischen OECD-MS (vorweggen. Streitbeilegung durch Auslegungsharmonie)
- ❖ **dynamische Auslegungsklauseln** im DBA-Österreich 2000 (Protokoll) und im Revisionsprotokoll 2010 hierzu (Kommentare der OECD in ihrer jeweils geltenden Fassung zu berücksichtigen)

DBA-Auslegung: zwischen BFH und OECD (2)

Wiener Übereinkommen über das Recht der Verträge

❖ Art. 31 Allgemeine Auslegungsregel

- ❖ **Abs. 1:** Ein Vertrag ist nach **Treu und Glauben** in Übereinstimmung mit der gewöhnlichen, seinen Bestimmungen in ihrem **Zusammenhang** zukommenden Bedeutung und im Lichte seines **Zieles und Zweckes** auszulegen.
- ❖ **Abs. 3:** Außer dem **Zusammenhang** sind **in gleicher Weise** zu berücksichtigen (...)
 - b) **jede spätere Übung** bei der Anwendung des Vertrags, aus der die **Übereinstimmung der Vertragsparteien über seine Auslegung** hervorgeht; (...)

DBA-Auslegung: zwischen BFH und OECD (3)

❖ OECD-Kommentar: „3+1“ Staatenpraxis

- ❖ Formulierung durch **DBA-Referatsleiter** der OECD-MS in Working Party 1 des CFA (Aktualisierung ca. alle 2 – 3 Jahre)
- ❖ Bestätigung durch die **Steuerabteilungsleiter** der Finanzministerien der OECD-MS im Steuerausschuss (CFA)
- ❖ Verabschiedung durch **Botschafter** der OECD-MS (OECD Council)
- ❖ Ausdrückliche **Aufnahme abweichender Staatenmeinungen**

❖ OECD-Council-Beschluss vom 23.10.1997, Nr. I.3.

- ❖ *„that their tax administrations follow the Commentaries on the Articles of the Model Tax Convention, **as modified from time to time**, when applying and interpreting the provisions of their bilateral tax conventions that are based on these Articles.“*

DBA-Auslegung: zwischen BFH und OECD (4)

❖ OECD-Kommentar (Introduction vor Art. 1)

❖ Tz. 30: Bemerkungen zum Kommentar (Observations)

- ❖ „... inserted at the request of member countries that are **unable to concur in the interpretation given in the Commentary on the Article concerned.**“
- ❖ „... usefully **indicate the way in which those countries will apply the provisions** of the Article in question.“
- ❖ „... **no observation is needed** to indicate a country's wish to modify the wording of an alternative or additional provision, that the Commentaries allow countries to include in their bilateral conventions.“

DBA-Auslegung: zwischen BFH und OECD (5)

❖ OECD-Kommentar (Introduction vor Art. 1)

- ❖ **Tz. 33: Mögliche Auslegungskonflikte (MA 1963/1977):** Anwendung – soweit wie möglich – des Kommentars 1977 trotz präziserer Vorschriften des MA 1977 ggü. dem MA 1963
- ❖ **Tz. 34: Änderungen seit 1977:** Auslegung in gleicher Weise
- ❖ **Tz. 35 : spätere Kommentare unanwendbar, sofern substantielle** Änderung des zugrunde liegenden Artikels des MA.
*„However, other changes or additions to the Commentaries **are normally applicable to the interpretation and application of conventions concluded before their adoption, because they reflect the consensus of the OECD member countries as to the proper interpretation of existing provisions and their application to specific situations.**“*

DBA-Auslegung: zwischen BFH und OECD (6)

❖ OECD-Kommentar (Introduction vor Art. 1)

- ❖ **Tz. 36:** kein Gegenschluss aus späteren Änderungen von MA oder Kommentar auf Inhaltsänderung:
*„Many amendments are intended to **simply clarify, not change**, the meaning of the Articles or the Commentaries ...*
- ❖ **Tz. 36.1.:** *“Tax authorities in member countries follow the general **principles** enunciated in the preceding four paragraphs. Accordingly, the Committee on Fiscal Affairs considers that taxpayers may also find it useful to consult **later versions of the Commentaries** in interpreting **earlier treaties.**“*

Treaty-Override (1)

Abkommensvorschriften, insbesondere die Freistellungsmethode, werden teilweise durch Vorschriften des nationalen Rechts eingeschränkt.

Beispiele für Methodenwechsel

- ❖ § 50d Absatz 8 EStG
- ❖ § 50d Absatz 9 EStG
- ❖ § 20 Absatz 2 AStG

Verfassungsrechtliche Grenzen innerstaatlicher Wirksamkeit:

Art. 25 GG : *Die allgemeinen Regeln des Völkerrechtes sind Bestandteil des Bundesrechtes. Sie gehen den Gesetzen vor und erzeugen Rechte und Pflichten unmittelbar für die Bewohner des Bundesgebietes.*

Persönliche Auffassung:

- ❖ „*pacta sunt servanda*“ als allgemeine Regel des Völkerrechts führt nicht *per se* zur Unwirksamkeit von gezielten Treaty Overrides des Bundesgesetzgebers (so auch die *h.M.*)
- ❖ Grenze wird m. E. bestimmt durch Grad der Verletzung völkerrechtlicher Pflichten (Beispiel: *Görgülü*-Entscheidung des BVerfG - 2 BvR 1481/04 vom 14.10.2004 -: Verletzung des **Kernbereichs eines Grundrechts** nach der EMRK)

Treaty-Override (2)

M.E. differenzierende Betrachtung entsprechend dem Abkommenszweck:

❖ „virtueller“ (rein formaler) Treaty-Override

- ❖ Durchsetzung einer **gemeinsamen DBA-Auslegung** der Vertragspartner durch den Gesetzgeber ggü. der innerstaatl. Rechtsprechung (Beachtung der Indizwirkung unwidersprochener Aussagen des OECD-Kommentars, vgl. **Tz. 30 Introduction** zum OECD-Musterkommentar, der auf Beschluss der Botschafter der OECD-MS beruht)
= keine DBA-Verletzung, innerstaatlich wirksam

❖ Methoden-ändernder Treaty-Override

- ❖ Da beide Methoden **gleichwertig** hinsichtlich des Zwecks der Vermeidung der **Doppelbesteuerung** sind, ist **TO** zur **Sicherung des Abkommenszwecks** der Vermeidung der doppelten **Nichtbesteuerung** mit dem **DBA-Zweck vereinbar**
= kein Verstoß gegen „pacta sunt servanda“, innerstaatlich wirksam

❖ Verteilungsnorm-ändernder Treaty-Override

- ❖ **innerstaatliche Unwirksamkeit möglich, sofern Doppelbesteuerung droht**

Treaty-Override (3)

Ferner:

- ❖ Ein umfangreiches DBA-Netz lässt sich – anders als nationale Vorschriften – nicht kurzfristig ggü. **allen** DBA-Partnern ändern, wenn für eine Änderung ein dringendes Bedürfnis besteht
- ❖ In solchen Fällen bleibt als *ultima ratio* nur der Eingriff in die DBA durch den nationalen Gesetzgeber zur Herbeiführung einer **einheitlichen Rechtslage**
- ❖ Hiervon sollte nur in Ausnahmefällen Gebrauch gemacht werden und der als notwendig angesehene Eingriff sollte nicht zu einer nicht behebbaren Doppelbesteuerung führen

Bindungswirkung von Konsultationsvereinbarungen

- ❖ **Konsultationsvereinbarungen (Art. 25 Abs.3 OECD-MA)**
 - ❖ **allgemeine VV** zur Beilegung von „Schwierigkeiten oder Zweifeln bei der Auslegung oder Anwendung des Abkommens“
 - ❖ **BFH: keine Bindung der Gerichte**; keine Rechtsgrundlage für den Stpfl. belastende Abweichung von DBA-Auslegung des Gerichts
 - ❖ **Art. 2 Abs. 2 AO (neu) Rechtsgrundlage** zur Umsetzung von Konsultationsvereinbarungen durch **Rechtsverordnung**
 - ❖ **Basis:** übereinstimmende Auslegung durch zuständige Behörden
 - ❖ *prima facie* keine Verletzung völkerrechtlicher Verpflichtung ggü. dem anderen Vertragsstaat, daher kein Verstoß gegen allgemeinen Völkerrechtsgrundsatz „*pacta sunt servanda*“ („Art. 25 GG)
 - ❖ = **innerstaatlich auch für die Gerichte bindend**

Betriebsstättenbegriff (1)

❖ OECD-Kommentar Revision 2003 (zu Art. 5 OECD-MA)

- ❖ Tz. 4.6 : „Fixed place of business **through which** the business of an enterprise is ... carried on“ ist weit auszulegen im Sinne von „**at which**“ = **rein topographische Lokalisierung von Aktivität**
 - ❖ zu teerende Staße = BS des Straßenbauunternehmens (*Art. 5 Abs.1*)
- ❖ Tz. 4.5 : „**Anstreicherbeispiel**“ (2 Jahre, 3 Tage pro Woche Anstreichen des Gebäudes des Hauptkunden = BS, weil dort Ort der Haupttätigkeit des Anstreichers (= „**Dienstleistungs-BS**“))
- ❖ Tz. 6.0 Unterschreitung der (Staatenpraxis-) 6-Monatsmindestfrist
 - ❖ bei „**naturgemäß kurzfristiger** Aktivität“
 - ❖ bei „**wiederkehrender** Aktivität“
 - ❖ wenn „**Geschäft ausschließlich im Quellenstaat** ausgeübt“

Betriebsstättenbegriff (2)

❖ OECD-Revision 2005

- ❖ Deutsche Bemerkungen (Tz. 45.7 – 45.9 zu Art. 5 OECD-MA)
 - ❖ Ablehnung Anstreicherbeispiel
 - ❖ Erfordernis Mindestdauer der Präsenz

❖ BFH: enge Auslegung des BS-Begriffs

- ❖ Das **bloße Tätigwerden** in den Räumlichkeiten des Vertragspartners genügt für sich genommen selbst dann nicht zur Begründung der erforderlichen Verfügungsmacht, wenn die Tätigkeit über mehrere Jahre hinweg erbracht wird. Neben der **zeitlichen Komponente** müssen zusätzliche Umstände auf eine auch **örtliche Verfestigung der Tätigkeit** schließen lassen (BFH I R 106/03)
- ❖ Ein Verkaufsstand, den ein Unternehmen einmal im Jahr **vier Wochen** lang auf einem Weihnachtsmarkt unterhält, begründet keine Betriebsstätte. (BFH I R 12/02)

Betriebsstättenbegriff (3)

❖ BStBK-Empfehlungen vom 25. März 2011

- ❖ DEU sollte restriktive Auslegung des BS-Begriffs aufgeben, um Risiko der Doppelbesteuerung für deutsche Unternehmen zu mindern
- ❖ Empfehlung wird von Wirtschaftsverbänden (z.B. VDMA) nicht geteilt

Betriebsstättenbegriff (4)

- ❖ **Bevorstehende Konsultation** (vorauss. November 2011 auf: www.oecd.org) zum **Diskussionsentwurf eines Berichts zur Betriebsstättendefinition**, erneute **Ausweitung** des BS-Begriffs u.a.:
 - ❖ Präzisierung der Mindestdauer bei „**wiederkehrenden Aktivitäten**“: 5 Wochen pro Jahr bei Stand auf Handelsmesse in 15 aufeinander folgenden Jahren (Tz. 6.1 neu)
 - ❖ Präzisierung der „**ausschließlich im Quellenstaat ausgeübten Geschäftstätigkeit**“: Betreiben eines Restaurants im Elternhaus für die Dauer von 4 Monaten als Catering für Filmdreharbeiten als einmalige unternehmerische Tätigkeit (Tz. 6.2 neu)
 - ❖ Betriebsstättenbegründung durch **Subunternehmer**, weil ein Unternehmen seine Geschäftstätigkeit nicht nur durch Personal, sondern auch durch Subunternehmer ausüben könne (Tz. 10.1 neu)
 - ❖ **Zurechnung der „Aktivität“ eines Subunternehmers** zum Generalunternehmer selbst bei Totaldelegation eines Bau-Projekts, weil Bauplatz als dem Generalunternehmer zur Verfügung gestellt gilt (Tz. 10 und 19)

Sechs Wünsche eines Richters zu den DBA- Politiken !

**Prof. Dr. Dietmar Gosch
Vors. Richter am Bundesfinanzhof**

Agenda

Erster Wunsch: Beachtung der vorrangig völkerrechtlichen Abkommensauslegung (zB bei nationalen Gewerblichkeitsfiktionen)

Zweiter Wunsch: Beachtung des Gesetzesvorbehalts bei der nationalen DBA-Umsetzung (zB bei AOA, Entstrickung)

Dritter Wunsch: „Statik vs. Dynamik“: Beachtung der „Statik“ von OECD-Auslegungsvorgaben

Vierter Wunsch: Deutliche Reduzierung von sog. Treaty overriding!

Fünfter Wunsch: „Diskriminierung vs. Fiskalausfällen“: Beachtung abkommensrechtlicher Diskriminierungsverbote

Sechster Wunsch: Beachtung des Gesetzesvorbehalts auch bei Verständigungsvereinbarungen (Ist § 2 Abs. 2 AO anwendungstauglich?)

Symposium zur DBA-Politik am 10. Oktober 2011



Wichtigste Ziele von DBA aus Unternehmenssicht:

- Als Instrument der Wirtschaftspolitik wettbewerbsfähige Rahmenbedingungen bei grenzüberschreitenden Aktivitäten.
 - Rechtssichere und effektive Vermeidung der Versteuerung ein und desselben Gewinns in mehreren Ländern.
- ➔ Keine Forderung nach Steuervergünstigungen.

1. Rechtssicherheit und Planbarkeit:

- Abschluss von DBA mit allen wichtigen Handelspartnern
 - ➔ DBA Brasilien dringend erforderlich
- Keine Kündigung von DBA (z.B. Türkei, Brasilien)
- „Suboptimales DBA ist besser als vertragsloser Zustand“

2. Freistellungsmethode im DBA bei Dividenden:

- Anrechnungsmethode führt zu Wettbewerbsnachteil:
Bsp. Singapur:
Steuerbelastung für Konzern mit Mutter in NL: 17%
Steuerbelastung für Konzern mit Mutter in D: 30%
- Für passive Einkünfte bestehen gesetzliche Regelungen, wonach Steuerbelastung auf deutsches Niveau geschleust wird.
- Anrechnungsmethode führt zu erheblichem Bürokratieaufwand bei Unternehmen.

3. Betriebsstätten:

- Von OECD gestützter Trend: signifikantes Absenken der Anforderungen an Vorliegen einer Betriebsstätte:
 - Zeitliche Grenze
 - Anforderungen an fixed place of business
 - Anforderungen an Vertreter-Betriebsstätte
 - Betriebsstätte bei technischen Dienstleistungen im Konzern
 - Anmeldung von Betriebsstätten hat hohen administrativen Aufwand zur Folge.
 - Welcher Gewinn steht der Betriebsstätte zu?
- ➔ Wunsch: keine Ausweitung der

Betriebsstätten-Definition

4. Verständigungsverfahren:

Vermeidung der Doppelbesteuerung muss rechtssicher und effektiv erfolgen.

- Verbindliche Schiedsverfahren (Bsp. USA) mit Einigungszwang
- Festlegung einer max. Dauer der Verfahrens
- Schutz vor Strafen und Zinsen

5. Deutsche Vorschriften zur Vermeidung der Doppelbesteuerung (§ 34c EStG)

Durch aktuelle Situation gravierende Nachteile für deutsche Unternehmen:

- Bei Verlust in D geht Anrechnungspotenzial verloren.
- Anrechnung nur auf 15 % Körperschaftsteuer.
- Ermittlung der Einkünfte: welche Ausgaben zu berücksichtigen?

→ Andere Länder schaffen Anreize für Erzielung ausländischer Lizenzeinnahmen. Deutsche Regeln

wirken abschreckend