## Inhaltsverzeichnis

<table>
<thead>
<tr>
<th>Abschnitt</th>
<th>Seite</th>
</tr>
</thead>
<tbody>
<tr>
<td>Vorwort</td>
<td>5</td>
</tr>
<tr>
<td>Inhaltsverzeichnis</td>
<td>7</td>
</tr>
<tr>
<td>Abbildungsverzeichnis</td>
<td>13</td>
</tr>
<tr>
<td>Abkürzungsverzeichnis</td>
<td>15</td>
</tr>
<tr>
<td><strong>I. Einführung</strong></td>
<td>19</td>
</tr>
<tr>
<td>1. Problemstellung</td>
<td>19</td>
</tr>
<tr>
<td>2. Terminologische Abgrenzung</td>
<td>23</td>
</tr>
<tr>
<td>2.1. Begriff und Wirkungsweise der Meistbegünstigung</td>
<td>23</td>
</tr>
<tr>
<td>2.2. Gewährung der Meistbegünstigung</td>
<td>25</td>
</tr>
<tr>
<td>2.3. Ausgestaltungsformen der Meistbegünstigungsbestimmungen</td>
<td>26</td>
</tr>
<tr>
<td>2.4. Abgrenzung zur Reciprozität und zur Infändergleich-</td>
<td>27</td>
</tr>
<tr>
<td>behandlung</td>
<td></td>
</tr>
<tr>
<td>3. Historischer Überblick bis zum Zweiten Weltkrieg</td>
<td>28</td>
</tr>
<tr>
<td>3.1. Die Entwicklung vom Mittelalter bis ins 19. Jahrhundert</td>
<td>28</td>
</tr>
<tr>
<td>3.2. Die Arbeiten des Völkerbundes</td>
<td>31</td>
</tr>
<tr>
<td>3.3. Die Meistbegünstigung aus steuerrechtlicher Sicht</td>
<td>32</td>
</tr>
<tr>
<td><strong>II Meistbegünstigungsklauseln in Verträgen des Internationalen</strong></td>
<td>33</td>
</tr>
<tr>
<td><strong>Wirtschaftsrechts</strong></td>
<td></td>
</tr>
<tr>
<td>1. Gang der Untersuchung</td>
<td>33</td>
</tr>
<tr>
<td>2. Das Verhältnis zwischen Verträgen des Internationalen</td>
<td>34</td>
</tr>
<tr>
<td>Wirtschaftsrechts und Doppelbesteuerungsabkommen</td>
<td></td>
</tr>
<tr>
<td>3. Bilaterale Handelsverträge sowie FCN-Verträge</td>
<td>36</td>
</tr>
<tr>
<td>3.1. Die durch den Völkerbund aufgezeigte Problemstellung</td>
<td>36</td>
</tr>
<tr>
<td>3.2. Verhältnis zu Doppelbesteuerungsabkommen</td>
<td>37</td>
</tr>
<tr>
<td>3.2.1. Ausschluss der Wirksamkeit durch Doppelbesteuerungsabkommen</td>
<td>37</td>
</tr>
<tr>
<td>3.2.2. Ausschluss der Wirksamkeit durch Handels- und Freundschaftsverträge</td>
<td>40</td>
</tr>
<tr>
<td>3.2.3. Interpretativer Ausschluss</td>
<td>42</td>
</tr>
<tr>
<td>3.2.4. Zwischenergebnis</td>
<td>43</td>
</tr>
<tr>
<td>3.2.5. Konsequenzen</td>
<td>44</td>
</tr>
<tr>
<td>3.3. Verhältnis zu innerstaatlichem Recht</td>
<td>45</td>
</tr>
<tr>
<td>3.4. Feststellung der meistbegünstigenden Norm</td>
<td>48</td>
</tr>
</tbody>
</table>
4. Das WTO-Vertragswerk .......................................................... 49
5. General Agreement on Tariffs and Trade (GATT) ............... 51
   5.1. Der Anwendungsbereich ............................................ 51
   5.2. Die Meistbegünstigungsbestimmung des Art. I GATT .. 51
   5.3. Die Anwendbarkeit des Art. I GATT auf direkte Steuern .......................................................... 54
      5.3.1. Problemstellung .................................................. 54
      5.3.2. Historische Interpretation ................................... 56
      5.3.3. Parallelität zum Europarecht ............................. 57
      5.3.4. Parallelität zum GATS ........................................ 58
      5.3.5. Entscheidungen der WTO-Streitbeilegungsorgane .................................................. 59
      5.3.6. Die Bestimmung des Art. 1 Abs. 3 lit. b US-MA .................................................. 60
      5.3.7. Die Position der OECD ...................................... 61
      5.3.8. Die Abwägung von direkten Steuern auf den Käufer .................................................. 62
      5.3.9. Zwischenergebnis .............................................. 63
   5.4. Weitere Meistbegünstigungsbestimmungen im GATT .. 63
   5.5. Ausnahmebestimmungen vom Meistbegünstigungsgebot .................................................. 64
   5.6. Verhältnis zu innerstaatlichem Recht und Doppelbesteuerungsabkommen .................................................. 66
6. General Agreement on Trade in Services (GATS) ............... 68
   6.1. Der Anwendungsbereich ............................................ 68
   6.2. Die Meistbegünstigungsbestimmung des Art. II GATS ... 69
   6.3. Die Anwendbarkeit des Art. II GATS auf direkte Steuern .................................................. 72
   6.4. Ausnahmebestimmungen vom Meistbegünstigungsgebot .................................................. 72
   6.5. Verhältnis zu innerstaatlichem Recht und Doppelbesteuerungsabkommen .................................................. 79
7. Government Procurement Agreement (GPA) ...................... 83
   7.1. Der Anwendungsbereich ............................................ 83
   7.2. Die Meistbegünstigungsbestimmung des Art. III GPA ... 84
   7.3. Die Anwendbarkeit des Art. III GPA auf direkte Steuern .................................................. 85
   7.4. Verhältnis zu innerstaatlichem Recht und Doppelbesteuerungsabkommen .................................................. 86
## 8. Der Vertrag und seine Ziele

8.1. Der Vertrag und seine Ziele .......................................... 87  
8.2. Die Meistbegünstigungsbestimmungen im NAFTA .... 87  
8.3. Verhältnis zu innerstaatlichem Recht und Doppelbesteuerungsabkommen ......................................................... 88

## 9. Bilaterale Investitionsschutzabkommen

9.1. Der Regelungsinhalt von Investitionsschutzabkommen .......................................................... 90  
9.2. Die Behandlung des ausländischen Investors ............... 91  
9.3. Ausnahmeverträge vom Meistbegünstigungsgebot .......................................................... 93  
9.4. Verhältnis zu innerstaatlichem Recht und Doppelbesteuerungsabkommen ......................................................... 95

## 10. Multilaterale Investitionsschutzabkommen

10.1. Sonstige multilaterale Investitionsschutzabkommen ..... 96  
10.2. Der Entwurf eines multilateralen Investitionsschutzabkommens der OECD (MAI) .... 96  
10.2.1. Die Idee eines „Multilateral Agreement on Investment“ ......................................................... 96  
10.2.2. Die Behandlung des ausländischen Investors .. 97  
10.2.3. Verhältnis zu innerstaatlichem Recht und Doppelbesteuerungsabkommen ......................................................... 98

## 11. Das „Harmful Tax Competition“-Projekt der OECD

11.1. Hintergrund ................................................................. 99  
11.2. Die „defensive measures“ 2004 .................................... 100  
11.3. Die Verpflichtung zur Einhaltung der Meistbegünstigung gegenüber Steueroasen ......................................................... 102  
11.4. Möglicher Verstoß gegen Art. I GATT ......................... 102  
11.5. Möglicher Verstoß gegen Art. II GATS ........................ 102  
11.6. Möglicher Verstoß gegen bilaterale Freundschafts-, Handels- und Investitionsschutzabkommen ......................................................... 105

## 12. Zusammenfassung

................................................................. 105

## III. Meistbegünstigungsklauseln in Doppelbesteuerungsabkommen

1. Die Stellung von Meistbegünstigungsklauseln im OECD-Musterabkommen ......................................................... 108  
2. Das zugrundeliegende Datenmaterial .............................. 109  
3. Aufbau und Struktur von abkommensrechtlichen Meistbegünstigungsklauseln ......................................................... 116  
3.1. Das Vergleichssubjekt .................................................... 116
<table>
<thead>
<tr>
<th>Section</th>
<th>Title</th>
<th>Page</th>
</tr>
</thead>
<tbody>
<tr>
<td>3.2</td>
<td>Das Vergleichsobjekt</td>
<td>119</td>
</tr>
<tr>
<td>3.3</td>
<td>Einseitige versus gegenseitige Verpflichtung</td>
<td>121</td>
</tr>
<tr>
<td>3.4</td>
<td>Automatische Anpassung versus Aufnahme von Verhandlungen</td>
<td>122</td>
</tr>
<tr>
<td>3.5</td>
<td>Die Wirkung der Meistbegünstigungsklauseln</td>
<td>124</td>
</tr>
<tr>
<td>3.6</td>
<td>Die zeitliche Anknüpfung</td>
<td>125</td>
</tr>
<tr>
<td>4.0</td>
<td>Auswirkungen von gemeinschaftsrechtlichen Vergünstigungen auf abkommensrechtliche Meistbegünstigungsklauseln</td>
<td>126</td>
</tr>
<tr>
<td>4.1</td>
<td>Mutter-Tochter-Richtlinie</td>
<td>126</td>
</tr>
<tr>
<td>4.2</td>
<td>Zinsen- und Lizenzgebühren-Richtlinie</td>
<td>128</td>
</tr>
<tr>
<td>4.3</td>
<td>Berücksichtigung der Grundfreiheiten</td>
<td>129</td>
</tr>
<tr>
<td>5.0</td>
<td>Die Rückerstattung zu viel entrichteter Abgaben</td>
<td>130</td>
</tr>
<tr>
<td>6.0</td>
<td>Spezifische Meistbegünstigungsklauseln in bilateralen Doppelbesteuerungsabkommen</td>
<td>131</td>
</tr>
<tr>
<td>6.1</td>
<td>Einführende Erläuterungen</td>
<td>131</td>
</tr>
<tr>
<td>6.2</td>
<td>MFN im Rahmen des sachlichen Anwendungsbereiches (Art. 2 OECD-MA)</td>
<td>132</td>
</tr>
<tr>
<td>6.3</td>
<td>MFN im Zusammenhang mit dem Betriebstättenbegriff (Art. 5 OECD-MA)</td>
<td>135</td>
</tr>
<tr>
<td>6.4</td>
<td>MFN im Rahmen der Unternehmensgewinne (Art. 7 OECD-MA)</td>
<td>136</td>
</tr>
<tr>
<td>6.4.1</td>
<td>Gewinnermittlung</td>
<td>136</td>
</tr>
<tr>
<td>6.4.2</td>
<td>Verteilung der Besteuerungsrechte</td>
<td>139</td>
</tr>
<tr>
<td>6.5</td>
<td>MFN im Rahmen der Gewinne aus Seeschifffahrt, Binnenschifffahrt und Luftfahrt (Art. 8 OECD-MA)</td>
<td>140</td>
</tr>
<tr>
<td>6.6</td>
<td>MFN im Rahmen der Quellenbesteuerung (Art. 10–12 OECD-MA)</td>
<td>144</td>
</tr>
<tr>
<td>6.7</td>
<td>MFN im Rahmen der Quellenbesteuerung bei anderen Einkünften</td>
<td>153</td>
</tr>
<tr>
<td>6.8</td>
<td>MFN im Rahmen der Veräußerungsgewinne (Art. 13 OECD-MA)</td>
<td>155</td>
</tr>
<tr>
<td>6.9</td>
<td>MFN im Rahmen der Einkünfte aus selbständiger Arbeit (Art. 14 OECD-MA)</td>
<td>156</td>
</tr>
<tr>
<td>6.10</td>
<td>MFN im Rahmen der Einkünfte von Studenten (Art. 20 OECD-MA)</td>
<td>157</td>
</tr>
<tr>
<td>6.11</td>
<td>MFN im Zusammenhang mit der Vermögensbesteuerung (Art. 22 OECD-MA)</td>
<td>157</td>
</tr>
<tr>
<td>6.12</td>
<td>MFN im Rahmen des Methodenartikels (Art. 23 OECD-MA)</td>
<td>158</td>
</tr>
<tr>
<td>6.12.1</td>
<td>Fiktive Steueranrechnung</td>
<td>159</td>
</tr>
<tr>
<td>6.12.2</td>
<td>Indirekte Steueranrechnung</td>
<td>162</td>
</tr>
</tbody>
</table>
6.12.3. Methodenwechsel
6.12.4. Schachtelprivileg
6.13. MFN im Rahmen der Diskriminierungsverbote
(Art. 24 OECD-MA)
6.13.1. Allgemeine Bemerkungen
6.13.2. Aufnahme eines Artikels betreffend Diskriminierungsverbote
6.13.3. MFN im Rahmen des Staatsangehörigkeitsdiskriminierungsverbots (Art. 24 Abs. 1 OECD-MA)
6.13.4. MFN im Rahmen des Betriebständefiskriminierungsverbots (Art. 24 Abs. 3 OECD-MA)
6.13.5. MFN im Rahmen des Schuldnerdiskriminierungsverbots (Art. 24 Abs. 4 OECD-MA)
6.13.6. MFN im Rahmen des Gesellschafterdiskriminierungsverbots (Art. 24 Abs. 5 OECD-MA)
6.13.7. MFN im Abkommensnetz der ehemaligen Staatshandelsländer
6.13.8. MFN im Rahmen des gesamten Diskriminierungsartikels
6.13.9. MFN im Zusammenhang mit Missbrauchsbestimmungen
6.14. MFN im Zusammenhang mit Schiedsklauseln
(Art. 25 OECD-MA)
6.15. MFN im Rahmen des Informationsaustausches
(Art. 26 OECD-MA)
6.16. MFN im Rahmen der Amtshilfe (Art. 27 OECD-MA)
6.17. Sonstige steuerliche Meistbegünstigungsbestimmungen
6.17.1. MFN im Zusammenhang mit einer Steuererückerstattung
6.17.2. MFN im Zusammenhang mit Entwicklungshilfe und staatlichen Beihilfen
6.17.3. Meistbegünstigung für die Geschäfte von Ölfirmen
6.17.4. MFN im Zusammenhang mit Offshore-Aktivitäten