

Grundkurs des Steuerrechts
Band 17
Internationales Steuerrecht

SCHÄFFER
POESCHEL

Inhaltsverzeichnis

Vorwort.....	V
Abkürzungsverzeichnis.....	XXI

Teil A Grundlagen des Internationalen Steuerrechts

1	Begriff des Internationalen Steuerrechts	1
1.1	Steuerinländer mit Auslandseinkünften.....	1
1.2	Steuerausländer mit Inlandseinkünften.....	1
1.3	Steuerinländer und Steuerausländer bei anderen Steuerarten	1
2	Rechtsquellen des Internationalen Steuerrechts	2
2.1	Nationales bzw. innerstaatliches Steuerrecht.....	2
2.1.1	Ertragsteuerrecht.....	2
2.1.2	Außensteuergesetz.....	2
2.1.3	Umsatzsteuergesetz.....	2
2.2	Abkommensrecht.....	2
2.3	Völkerrecht bzw. supranationales Steuerrecht	3
3	Die internationale Doppelbesteuerung	3
3.1	Steuerzugriff des Wohnsitzstaats und des Quellenstaats	3
3.2	Beispiele für Doppelbesteuerung	4
3.3	Begriff der Doppelbesteuerung.....	4
4	Vermeidung der Doppelbesteuerung	5
4.1	Gründe für die Vermeidung der Doppelbesteuerung	5
4.1.1	Volkswirtschaftliche und außenwirtschaftliche Gründe	5
4.1.2	Steuerliche, verfassungsrechtliche und europarechtliche Gründe.....	5
5	Rechtsgrundlagen für die Vermeidung der Doppelbesteuerung	6
5.1	Einseitige Vorschriften (unilaterale bzw. nationale Maßnahmen)	6
5.2	Zweiseitige Vorschriften (bilaterale Maßnahmen) – Doppelbesteuerungsabkommen – ...	6
5.3	Mehrseitige Vorschriften (multilaterale Maßnahmen).....	7
5.4	Europarechtliche Vorschriften.....	7

Teil B Persönliche Steuerpflicht im Internationalen Steuerrecht

1	Allgemeines	8
1.1	Unbeschränkte Steuerpflicht von natürlichen und juristischen Personen (§ 1 Abs. 1 und Abs. 2 EStG, § 1 Abs. 1 KStG).....	8
1.1.1	Welteinkommensprinzip.....	8
1.1.2	Unbeschränkte Steuerpflicht von natürlichen Personen	9
1.1.2.1	Wohnsitz und gewöhnlicher Aufenthalt i. S. d. §§ 8 und 9 AO.....	9
1.1.2.2	Fallgruppen bei Entsendung von Arbeitskräften ins Ausland.....	9
1.1.3	Unbeschränkte Steuerpflicht von juristischen Personen	10
1.1.3.1	Ort der Geschäftsleitung (§ 10 AO)	10
1.1.3.2	Sitz (§ 11 AO)	11
1.1.3.3	Doppelte unbeschränkte Steuerpflicht	11
1.1.4	Wirkungen der unbeschränkten Steuerpflicht.....	11
1.2	Beschränkte Steuerpflicht (§ 1 Abs. 4 EStG).....	12
1.3	Unbeschränkte Steuerpflicht auf Antrag (§ 1 Abs. 3 und 1a EStG).....	12
2	Übersicht	12

Teil C Methoden zur Vermeidung der Doppelbesteuerung bei einem internationalen Steuerfall

1	Allgemeines	14
2	Anwendbarkeit von Doppelbesteuerungsabkommen gemäß § 2 AO	14
3	Einzelne Methoden bzw. Maßnahmen zur Beseitigung der Doppelbesteuerung	15
3.1	Zuteilung bzw. Verzicht und Beschränkung von Besteuerungsrechten durch ein Doppelbesteuerungsabkommen.	15
3.1.1	Verteilungsnormen	15
3.1.2	Einkünfteartikel.	16
3.2	Freistellungsmethode	16
3.2.1	Abkommensrechtliche Maßnahme	16
3.2.2	Wirkungsweise.	16
3.2.3	Progressionsvorbehalt	16
3.2.4	Arten des Progressionsvorbehalts	17
3.3	Anrechnungsmethode	17
3.3.1	Arten der Anrechnung.	17
3.3.1.1	Direkte Anrechnung.	17
3.3.1.2	Unbegrenzte Anrechnung	17
3.3.1.3	Begrenzte Anrechnung.	18
3.3.1.4	Fiktive Anrechnung	18
3.4	Abzugsmethode	19
3.4.1	Grundsätzliches	19
3.4.2	Wahlrecht.	21
3.5	Pauschalierungsmethode.	21
3.5.1	Grundsätzliches	21
3.5.2	Rechtsgrundlagen	22
3.6	Erlassmethode	22
3.6.1	Grundsätzliches	22
3.6.2	Rechtsgrundlagen	22
3.7	Ermäßigungsmethode.	22
4	Anwendbarkeit der Methoden auf einen internationalen Steuerfall	23
4.1	Methodenvielfalt	23
4.2	Steuerfälle mit Bezug zu Nicht-DBA-Staaten.	23
4.3	Steuerfälle mit Bezug zu DBA-Staaten	23
4.4	Systematische Prüfungsfolge der Steuerfälle mit Auslandsbezug.	24
4.4.1	Einkünfte aus DBA-Staaten.	24
4.4.2	Einkünfte aus Nicht-DBA-Staaten	25

Teil D Die nationalen Maßnahmen zur Beseitigung bzw. Milderung der Doppelbesteuerung nach §§ 34c und 32b EStG

1	Vorbemerkung	26
1.1	Anwendungsbereich der nationalen Maßnahmen	26
1.2	Stellung des § 34c EStG im System des Einkommensteuerrechts.	26
2	Begriff der ausländischen Einkünfte gemäß § 34d EStG	27
2.1	Vermeidung der Doppelbesteuerung bei bestimmten ausländischen Einkünften.	27
2.2	Konzeption der ausländischen Einkünfte	27
2.3	Isolierende Betrachtungsweise	28
2.4	Arten ausländischer Einkünfte	29
2.5	Aufteilung ausländischer Einkünfte und ausländischer Steuerbeträge zum Zwecke der inländischen Steuerbehandlung.	29

2.6	Positive und negative ausländische Einkünfte	30
2.6.1	Negative Einkünfte im Ausland und Inland	30
2.6.2	Positive ausländische Einkünfte, negatives Ergebnis im Inland	30
2.6.3	Negative ausländische Einkünfte, positives Ergebnis im Inland	31
2.7	Katalog der ausländischen Einkünfte (§ 34d EStG)	31
2.7.1	Einkünfte aus Land- und Forstwirtschaft	31
2.7.2	Einkünfte aus Gewerbebetrieb	31
2.7.3	Einkünfte aus selbstständiger Arbeit	31
2.7.4	Einkünfte aus Veräußerung	31
2.7.5	Einkünfte aus nichtselbstständiger Arbeit	32
2.7.6	Einkünfte aus Kapitalvermögen	32
2.7.7	Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung	32
2.7.8	Sonstige Einkünfte	32
3	Ausländische Steuer auf ausländische Einkünfte	32
3.1	Vergleichbarkeit der ausländischen Steuer	33
3.2	Festsetzungsformen der ausländischen Steuer	33
3.3	Abgabeheiten in föderal gegliederten Staaten	33
3.4	Entrichtung der ausländischen Steuer	34
3.5	Kein Ermäßigungsanspruch	34
3.6	Umrechnung der ausländischen Steuer	34
4	Durchführung der Steueranrechnung gemäß § 34c Abs. 1 EStG	35
4.1	Besteuerung der ausländischen Einkünfte im Inland (Welteinkommensprinzip)	35
4.2	Zeitliche Einbeziehung in die deutsche Bemessungsgrundlage	35
4.3	Begrenztes Anrechnungsverfahren	35
4.4	Durchführung des Anrechnungsverfahrens nach dem Höchstbetrag	35
4.4.1	Feststellung der deutschen Einkommensteuer	35
4.4.2	Feststellung der ausländischen Steuerbeträge	36
4.4.3	Feststellung der Summe der Einkünfte	36
4.4.4	Feststellung der ausländischen Einkünfte	36
4.5	Landesbezogenes Anrechnungsverfahren	39
4.6	Keine Steuererstattung aufgrund der Anrechnung	39
4.7	Anrechnung von Amts wegen	40
5	Abzug der ausländischen Steuer bei der Ermittlung der Einkünfte nach § 34c Abs. 2 EStG	41
5.1	Voraussetzungen des § 34c Abs. 2 EStG	41
5.2	Durchführung	41
5.3	Steuerabzug in Verbindung mit § 10d EStG	42
5.4	Wahlrecht zwischen § 34c Abs. 1 und Abs. 2 EStG bei Einkünften aus verschiedenen ausländischen Staaten	43
5.5	Einkünftebezogener Abzug ausländischer Steuern	43
5.6	Anwendung der § 34c Abs. 1 und 2 EStG bei zusammenveranlagten Ehegatten	43
5.7	Anrechnung bzw. Abzug fiktiver Steuern	45
5.8	Gesonderte und ggf. einheitliche Feststellung von Einkünften im Rahmen von § 34c Abs. 2 EStG	45
5.9	Berücksichtigung der ausländischen Steuern nach § 34c Abs. 1 und 2 EStG bei Dividenden aus ausländischen Beteiligungen nach dem StSenkG (2001) – Halbeinkünfteverfahren bis zum Veranlagungszeitraum 2008	46
5.10	Anrechnung ausländischer Quellensteuer auf Zinsen und Dividenden im Steuerabzugsverfahren nach § 32d Abs. 5 EStG ab Veranlagungszeitraum 2009 (§ 52a Abs. 15 EStG)	47
5.10.1	Allgemeines	47
5.10.2	Anrechnung der ausländischen Quellensteuer	47
5.10.2.1	Fälle ohne Doppelbesteuerungsabkommen	47

5.10.2.2	Fälle mit Doppelbesteuerungsabkommen	48
5.10.3	Abzug der ausländischen Quellensteuer	48
5.10.4	Wegfall der Per-country-limitation	48
5.10.5	Anrechnung im Veranlagungsverfahren	48
5.10.6	Kapitalerträge aus Investmentvermögen	48
5.10.7	Steuerbescheinigungen für ausländische thesaurierende Fonds	49
5.10.8	Sparer-Pauschbetrag nach § 20 Abs. 9 EStG	49
5.10.9	Subsidiaritätsklausel	49
5.11	Zinsinformationsverordnung (ZIV)	50
6	Abzug ausländischer Steuern nach § 34c Abs. 3 EStG	51
6.1	Vorbemerkung	51
6.2	Tatbestandsvoraussetzungen und Rechtsfolgen	51
7	Steuerpauschalierung und Freistellung nach § 34c Abs. 5 EStG, insbesondere Pauschalierungserlass und Auslandstätigkeitserlass	52
7.1	Allgemeines	52
7.2	Sinn und Zweck des Pauschalierungserlasses	52
7.3	Einzelheiten zum Pauschalierungserlass	52
7.4	Auslandstätigkeitserlass	53
8	Progressionsvorbehalt nach § 32b EStG	54
8.1	Grundsätze	54
8.2	Systematische Vorbemerkung	55
8.3	Erscheinungsformen des Progressionsvorbehalts i. S. d. § 32b Abs. 1 Nr. 3 EStG	56
8.3.1	Positiver Progressionsvorbehalt	56
8.3.2	Negativer Progressionsvorbehalt	56
8.4	Personenkreis	56
8.5	Sachliche Anwendungsvoraussetzungen	56
8.6	Einschränkung des Progressionsvorbehalts bei EU-/EWR-Staaten im Jahressteuergesetz 2009 durch § 32b Abs. 1 Satz 2 und 3 EStG	57
8.6.1	Rechtsentwicklung	57
8.6.2	Gesetzliche Neuregelung	57
8.7	Berechnung des Progressionsvorbehalts mittels Hinzurechnungsmethode	58
8.7.1	Berechnung des Progressionsvorbehalts	59
8.7.2	Ermittlung der ausländischen Einkünfte nach deutschem Steuerrecht	60
8.8	Ausschluss des negativen Progressionsvorbehalts nach § 2a Abs. 1 EStG	60
8.9	Berücksichtigung der ausländischen Steuern	60
8.10	Verlustabzug nach § 10d EStG	60
8.11	Verhältnis des Progressionsvorbehalts zu § 3 EStG	61
8.12	Anwendung des Progressionsvorbehalts bei unbeschränkt Steuerpflichtigen nach § 1 Abs. 3 und § 1a EStG	62
8.13	Anwendung des Progressionsvorbehalts bei nur zeitweiser unbeschränkter Steuerpflicht – § 32b Abs. 1 Nr. 2 EStG	62
8.14	Progressionsvorbehalt und Arbeitnehmer-Pauschbetrag bei zeitweise unbeschränkter Steuerpflicht	63
8.15	Ausländische Einkünfte aus Organschaft	64

Teil E Steuerliche Behandlung von negativen Einkünften und Gewinnminderungen mit Auslandsbezug

1	Beschränkung der Verlustverrechnung gemäß § 2a Abs. 1 und 2 EStG	65
1.1	Allgemeines	65
1.2	Zeitlicher Anwendungsbereich des § 20 Abs. 1 und 2 EStG	65
1.2.1	Fassung des Haushaltsbegleitgesetzes 1983	65

1.2.2	Fassung des Steuerreformgesetzes 1990.....	65
1.2.3	Fassung des Steueränderungsgesetzes 1992.....	66
1.2.4	Fassung des Steuerentlastungsgesetzes 1999/2000/2002.....	66
1.2.5	Fassung des Steuerbereinigungsgesetzes 1999 und Jahressteuergesetzes 2008.....	66
1.2.6	Fassung des Jahressteuergesetzes 2009.....	66
1.3	Systematische Einordnung.....	67
1.3.1	Erscheinungsformen der Auslandsverluste und Gewinnminderungen.....	67
1.3.1.1	Unmittelbare Auslandsverluste.....	67
1.3.1.2	Mittelbare Auslandsverluste.....	67
1.3.2	Durchbrechung des Welteinkommensprinzips und des Nettoprinzips.....	67
1.3.3	Beschränkung des Anwendungsbereichs des § 2a EStG auf Drittstaaten.....	67
1.4	Sachlicher Anwendungsbereich des § 2a Abs. 1 und 2 EStG.....	68
1.4.1	Auslandsverluste aus Nicht-DBA-Drittstaaten.....	68
1.4.2	Auslandsverluste aus DBA-Drittstaaten.....	68
1.5	Bearbeitungsreihenfolge.....	69
2	Einzelheiten zu § 2a Abs. 1 und 2 EStG	69
2.1	Persönlicher Anwendungsbereich.....	69
2.1.1	Natürliche Personen.....	69
2.1.2	Personenvereinigungen.....	69
2.1.3	Kapitalgesellschaften bzw. Körperschaftsteuersubjekte.....	70
2.2	Negative Einkünfte im Sinne des § 2a Abs. 1 EStG.....	70
2.3	Verhältnis von § 2a EStG zu § 15a EStG.....	70
2.4	Katalog der negativen ausländischen Drittstaaten-Einkünfte.....	71
2.4.1	Enumerationsprinzip.....	71
2.4.2	Negative Einkünfte aus einer in einem ausländischen Drittstaat belegenen land- und forstwirtschaftlichen Betriebsstätte (§ 2a Abs. 1 Nr. 1 EStG).....	71
2.4.3	Negative Einkünfte aus einer in einem ausländischen Drittstaat belegenen gewerblichen Betriebsstätte (§ 2a Abs. 1 Nr. 2 EStG).....	72
2.4.4	Teilwertabschreibung bzw. Veräußerungs- oder Auflösungsverluste im Zusammenhang mit einer zum Betriebsvermögen gehörenden Beteiligung an einer ausländischen Kapitalgesellschaft aus Drittstaaten (§ 2a Abs. 1 Nr. 3 EStG).....	72
2.4.5	Negative Einkünfte bei im Privatvermögen gehaltener Beteiligung an einer ausländischen Kapitalgesellschaft aus Drittstaaten (§ 2a Abs. 1 Nr. 4 EStG).....	73
2.4.6	Negative Einkünfte aus der Beteiligung an einem Handelsgewerbe als stiller Gesellschafter und aus partiarischen Darlehen, wenn der Schuldner Wohnsitz, Sitz oder Geschäftsleitung in einem ausländischen Drittstaat hat (§ 2a Abs. 1 Nr. 5 EStG)...	73
2.4.7	Negative Einkünfte aus der Vermietung oder der Verpachtung unbeweglichen Vermögens oder von Sachinbegriffen, wenn diese in einem ausländischen Drittstaat belegen sind (§ 2a Abs. 1 Nr. 6 EStG).....	74
2.4.8	Negative Einkünfte bei Beteiligung an einer inländischen Körperschaft, die ihrerseits negative Einkünfte i. S. d. § 2a Abs. 1 Nr. 1 bis 6 EStG erzielt (§ 2a Abs. 1 Nr. 7 EStG)...	74
2.5	Produktivitätsklausel (§ 2a Abs. 2 EStG).....	75
2.5.1	Grundsatz.....	75
2.5.2	Produktive Auslandsverluste aus Drittstaaten.....	75
2.5.2.1	Lieferung oder Herstellung von Waren ohne Waffen.....	76
2.5.2.2	Gewinnung von Bodenschätzen.....	76
2.5.2.3	Bewirkung gewerblicher Leistungen.....	76
2.5.2.4	Vermietung oder Verpachtung von Wirtschaftsgütern.....	76
2.5.2.5	Holdingaktivitäten.....	76
2.5.2.6	Aktive mittelbare negative Einkünfte (Beteiligungsverluste).....	77
2.5.3	Nicht aufgeführte Auslandsverluste.....	77
2.6	Durchführung des Verlustverrechnungsverbotes.....	77

2.7	Gesonderte Feststellung	79
2.8	Übergangsprobleme durch die Änderung der §§ 2a und 32b EStG	79
2.8.1	Beschränkung der Anwendung des § 2a Abs. 1 und 2 EStG durch das BMF-Schreiben vom 30. 07. 2008 (BStBl I 2008, 810)	79
2.8.2	Neuregelung der §§ 2a und 32b EStG durch das Jahressteuergesetz 2009	80
2.9	System des § 2a EStG	81
3	Berücksichtigung von ausländischen gewerblichen Verlusten nach § 2a Abs. 3 und 4 EStG (früher § 2 AIG)	82
3.1	Grundsätze	82
3.1.1	Aufhebung des Abzugs ausländischer Betriebsstättenverluste durch das Steuerentlastungsgesetz 1999/2000/2002 und Steuerbereinigungsgesetz 1999	82
3.1.2	Bisherige Regelung über den Abzug ausländischer Betriebsstättenverluste gemäß § 2a Abs. 3 EStG	83
3.1.3	Systematik der Regelungen des § 2a Abs. 3 und 4 EStG	83
3.1.4	Rechtslage bis einschließlich Veranlagungszeitraum 1998	84
3.1.5	Rechtslage ab Veranlagungszeitraum 1999	84
3.1.6	Nachversteuerung	85
3.1.7	Gesonderte Feststellung des verbleibenden Betrags – § 2a Abs. 3 Sätze 5 und 6 in Verbindung mit § 52 Abs. 3 EStG	85
3.1.8	Gesamtrechtsnachfolge	85
3.2	Neueste Entwicklung beim Abzug von Verlusten aus EU-/EWR-Betriebsstätten durch die EuGH-Rechtsprechung	86
3.2.1	Problemstellung bei ausländischen Betriebsstättenverlusten	86
3.2.2	Umsetzung der Rechtsprechung durch und Verwaltung nationaler Gerichte	87

Teil F Methoden zur Vermeidung der Doppelbesteuerung bei inländischen Kapitalgesellschaften

1	Allgemeines	89
2	Ausländische Einkünfte aus einer in einem DBA-Staat gelegenen Betriebsstätte/ (Tochter-)Personengesellschaften	90
2.1	Das Doppelbesteuerungsabkommen sieht die Freistellungsmethode vor (Regelfall)	90
2.1.1	Positive ausländische Einkünfte	90
2.1.2	Negative ausländische Einkünfte	92
2.2	Das Doppelbesteuerungsabkommen sieht die Anrechnungsmethode vor (Art. 23 B OECD-M-DBA)	92
3	Ausländische Einkünfte aus einer in einem Nicht-DBA-Staat gelegenen Betriebsstätte/(Tochter-)Personengesellschaft	92
3.1	Positive ausländische Einkünfte	92
3.2	Negative ausländische Einkünfte	93
4	Ausländische Einkünfte aus Dividenden einer in einem DBA-Staat gelegenen Kapitalgesellschaft	94
4.1	Das Doppelbesteuerungsabkommen sieht die Freistellungsmethode vor (Regelfall nach den von der BRD tatsächlich abgeschlossenen DBA)	94
4.2	Das Doppelbesteuerungsabkommen sieht die Anrechnungsmethode vor (Art. 23 A Abs. 2 OECD-M-DBA)	95
5	Ausländische Einkünfte aus Dividenden einer in einem Nicht-DBA-Staat gelegenen Kapitalgesellschaft	95
6	Abzug der Verluste ausländischer Tochtergesellschaften bei der deutschen Muttergesellschaft im Rahmen einer Organschaft	96

Teil G Aufgabe, Zustandekommen, Auslegung, Missbrauch der Doppelbesteuerungsabkommen

1	Vermeidung internationaler Besteuerungskonflikte durch Doppelbesteuerungsabkommen	97
1.1	Vermeidung der Doppelbesteuerung und Steuerverkürzung	97
1.2	Möglichkeit von Feineinstellungen	98
1.3	Bekämpfung der Steuerumgehung	98
1.4	Förderung der Rechtssicherheit	98
1.5	Förderung und Sicherung internationaler Wirtschaftsbeziehungen	99
2	Zustandekommen von Doppelbesteuerungsabkommen	99
2.1	Grundsätzliches	99
2.2	Stufen der Vertragsverhandlungen	99
2.3	Normbestand der Doppelbesteuerungsabkommen	100
3	Rechtscharakter der Doppelbesteuerungsabkommen	100
3.1	Abkommensrecht als spezielles Völkerrecht	100
3.2	Abkommensrecht als innerstaatliches Recht	101
3.3	Treaty override	101
4	Auslegung von Doppelbesteuerungsabkommen	102
4.1	Vorbemerkung	102
4.2	Verhältnis des nationalen Steuerrechts zum Abkommensrecht	102
4.3	Auslegungsgrundsätze für internationale Verträge	103
4.3.1	Allgemeine Auslegungsregeln (Art. 31 WÜRV)	103
4.3.2	Einzelne Auslegungsregeln	103
4.3.3	Auslegungsregel des Art. 3 Abs. 2 OECD-MA	104
4.3.4	Bedeutung des OEDC-MA-Kommentars	104
4.3.5	Verständigungsverfahren	104
4.4	Qualifikationskonflikte	105
4.4.1	Subsumtionskonflikt	105
4.4.2	Klassifizierungskonflikt	105
4.4.3	Subjektive und objektive Zurechnungskonflikte	106
4.4.4	Positiver und negativer Qualifikationskonflikt	106
4.5	Lösung von Qualifikationskonflikten	107
5	Missbrauch von Doppelbesteuerungsabkommen	108
5.1	Problemstellungen	108
5.2	Rechtsmissbräuchliche Inanspruchnahme von Doppelbesteuerungsabkommen	110
5.3	Missbrauchsregelungen für einzelne Fallgestaltungen	110
5.3.1	Treaty shopping	110
5.3.2	Rückfallklauseln oder Subject-to-tax-Klauseln	111
5.3.3	Switch-over-Klauseln – Sonderregelungen für Qualifikations- oder Zurechnungskonflikte	113
5.3.4	Remittance-Base-Principle	114
5.3.5	Aktivitätsklauseln	115
5.3.6	Definition des Nutzungsberechtigten – beneficial owner	116
5.4	Nationale Missbrauchsregeln	117
5.4.1	Außensteuergesetz	117
5.4.2	Innerstaatliche Spezialnormen	117
5.4.2.1	Vorrang des innerstaatlichen Steuerabzugs vor abkommensrechtlichen Steuervergünstigungen (§ 50d Abs. 1 EStG)	117
5.4.2.2	Missbrauchsausschluss (§ 50d Abs. 3 EStG)	117
5.4.2.3	Einschränkung der Freistellung bei ausländischen Einkünften aus nichtselbstständiger Tätigkeit nach § 50d Abs. 8 EStG	118

5.4.2.4	§ 50d Abs. 9 EStG	119
5.4.2.5	§ 50d Abs. 10 EStG	121
5.4.2.6	Bauabzugssteuer in den Fällen von Doppelbesteuerungsabkommen (§ 48d EStG)	121

Teil H Aufbau, Begriffe und Wirkungsweise der Doppelbesteuerungsabkommen

1	Aufbau der Doppelbesteuerungsabkommen	122
2	Geltungsbereiche	122
2.1	Persönlicher Geltungsbereich (Abkommensberechtigung)	122
2.2	Sachlicher Geltungsbereich	124
2.2.1	Steuern in föderal gegliederten Staaten	124
2.2.2	Ergänzungsabgaben, Nebenabgaben, Ersatzabgaben, Zuschläge	125
2.3	Räumlicher Geltungsbereich	125
2.4	Zeitlicher Geltungsbereich	126
3	Begriffsbestimmungen	126
3.1	Begriff der »Person« (Art. 3 Abs. 1 Buchst. a OECD-MA)	126
3.2	Begriff der Gesellschaft (Art. 3 Abs. 1 Buchst. b OECD-MA)	127
3.3	Begriff des Unternehmens eines Vertragsstaats (Art. 3 Abs. 1 Buchst. c OECD-MA)	127
3.4	Begriff des Internationalen Verkehrs (Art. 3 Abs. 1 Buchst. d OECD-MA)	127
3.5	Begriff der zuständigen Behörde (Art. 3 Abs. 1 Buchst. e OECD-MA)	128
3.6	Begriff des Staatsangehörigen (Art. 3 Abs. 1 Buchst. f OECD-MA)	128
4	Wirkungsweise der Doppelbesteuerungsabkommen	128
4.1	Allgemeines	128
4.2	Regelungstechnik der Doppelbesteuerungsabkommen	129
4.3	Begrenzung der Steuerhoheiten der Vertragsstaaten durch Einkünfteartikel	129
4.4	Einkünfteartikel bzw. Verteilungsnormen	130
4.5	Methodenartikel oder Vermeidungsnormen	132
4.6	Prüffolge	134
4.6.1	Steuerinländer mit Auslandseinkünften in DBA-Fällen	134
4.6.2	Steuerausländer mit Inlandseinkünften in DBA-Fällen	134

Teil I Begriff und Funktion der Ansässigkeit

1	Begriff der Ansässigkeit	136
1.1	Abkommensrechtliche Regelungen der Ansässigkeit	136
1.2	Funktionen der Ansässigkeit	136
2	Festlegung des persönlichen Geltungsbereichs eines Doppelbesteuerungsabkommens bzw. Abkommensberechtigung	137
2.1	Unmittelbare Geltung des Doppelbesteuerungsabkommens für die Steuerbürger der Vertragsstaaten	137
2.2	Kreis der abkommensberechtigten Personen	137
2.3	Steuerpflicht in einem Vertragsstaat – Anknüpfungspunkte	138
2.3.1	Natürliche Personen	138
2.3.2	Natürliche Personen, Grenzpendler gemäß § 1 Abs. 3 EStG	139
2.3.3	Gesellschaften im Sinne des Doppelbesteuerungsabkommens	140
2.3.4	Deutsche juristische Personen des öffentlichen Rechts	141
2.3.5	Personenvereinigungen	141
2.4	Ausschluss der Abkommensberechtigung bei Quellenbesteuerung	142
2.5	Beispiele zur Abkommensberechtigung	142
3	Doppelte unbeschränkte Steuerpflicht und doppelte Ansässigkeit	144
3.1	Kollisionsregeln bei doppelter Ansässigkeit von natürlichen Personen	144

3.2	Kollisionsregeln bei doppelter Ansässigkeit von anderen als natürlichen Personen (juristischen Personen)	146
3.3	Folgen des Wechsels der Ansässigkeit	147

Teil J Einzelne Einkünfteartikel

1	Die gewerbliche Tätigkeit im Ausland (Art. 5 und 7 OECD-MA) – Die Betriebsstättenbesteuerung	148
1.1	Allgemeines	148
1.2	Prüfschema zur Bestimmung grenzüberschreitender gewerblicher Tätigkeit	148
1.3	Zuweisung des Besteuerungsrechts für gewerbliche Einkünfte	149
1.4	Verhältnis des innerstaatlichen Rechts zum Doppelbesteuerungsabkommen – maßgebender Begriff des Unternehmens und des Unternehmensgewinns	149
1.5	Betriebsstättenbegriff nach den Doppelbesteuerungsabkommen – Verhältnis zu § 12 AO	149
1.6	Haupttatbestand »feste Geschäftseinrichtung« (Tz. 1.2.1.1 BSVerwGrS)	149
1.6.1	Grundsätze	149
1.6.1.1	Allgemeines	149
1.6.1.2	Verfügungsgewalt des Steuerinländers	150
1.6.2	Einzelfragen	151
1.6.2.1	Zeitlich begrenzte feste örtliche Anlagen oder Einrichtungen	151
1.6.2.2	Geschäftsleitungsbetriebsstätte (Tz. 1.2.1.1 Satz 3 BSVerwGrS)	151
1.7	Bauausführungen und Montagen – Allgemeine Grundsätze	151
1.8	Vertreterbetriebsstätte – Allgemeine Grundsätze	152
1.9	Ausnahmekatalog der Betriebsstätten	152
2	Grundstückseinkünfte (Art. 6 OECD-MA) – Einkünfte aus unbeweglichem Vermögen ..	153
2.1	Die Besteuerung von Einkünften aus Vermietung und Verpachtung (insbesondere Grundbesitz im Ausland)	153
2.1.1	Grundsatz – Aufgliederung der inländischen Einkünfte i. S. d. Einkommensteuergesetzes in verschiedene Abkommensregelungen	153
2.1.2	Einkünfte aus unbeweglichem Vermögen – Regelfall, Besteuerung im Belegenheitsstaat (Art. 6 OECD-MA), Freistellung in Deutschland	154
2.1.3	Ausnahme – Besteuerung sowohl im Belegenheitsstaat als auch im Wohnsitzstaat unter Anrechnung der im Belegenheitsstaat gezahlten Steuern	154
2.1.4	Eigengenutzter Grundbesitz	155
2.1.5	Verluste aus ausländischen Vermietungsobjekten	155
3	Art. 10 – Dividenden	155
3.1	Grundsätzliche Regelungen	155
3.2	Beispiel zur Dividendenbesteuerung bei natürlichen Personen	156
3.3	Ansatz bei der inländischen Besteuerung	157
3.3.1	Einnahmen im Halbeinkünfteverfahren (bis 2008)	157
3.3.2	Aufwendungen im Halbeinkünfteverfahren	157
3.3.3	Quellensteueranrechnung im Halbeinkünfteverfahren	157
3.3.4	Auslandsdividenden im System der Abgeltungsteuer (ab 2009)	158
3.3.4.1	Abgeltungsteuerpflicht für ausländische Kapitaleinkünfte	158
3.3.4.2	Berücksichtigung ausländischer Quellensteuern bei der Abgeltungsbesteuerung	159
3.3.4.3	Ausländische Kapitalerträge, die nicht dem Steuerabzug unterliegen haben	160
3.3.4.4	Veranlagungswahlrecht	160
3.3.4.5	Einzelfragen	160
3.4	Bearbeitungshinweise für die Praxis	160

4	Art. 11 OECD-MA – Zinseinkünfte	161
4.1	Besteuerungsgrundsätze nach den Doppelbesteuerungsabkommen	161
4.2	Verhältnis des Doppelbesteuerungsabkommens zur Zinsinformationsverordnung ...	162
4.2.1	Vermeidung der ZIV-Steuer.	163
4.2.2	Verhältnis der Zinsinformationsverordnung zur Abgeltungsteuer.	163
5	Art. 12 OECD-MA – Lizenzgebühren	163
5.1	Grundsätze.	163
5.2	Länderspezifische Besonderheiten (Dividenden, Zinsen und Lizenzen).	164
6	Art. 13 OECD-MA – Veräußerungsgewinne	173
7	Art. 14 OECD-MA 2000 – Einkünfte aus selbstständiger Arbeit	174
7.1	Allgemeines	174
7.2	Zuweisung des Besteuerungsrechtes.	174
7.3	Begriff des »freien Berufes«	175
7.4	Merkmal der festen Einrichtung.	175
7.5	Anwendungsbeispiele zur grenzüberschreitenden freiberuflichen Tätigkeit.	175
8	Art. 15 OECD-MA – Einkünfte aus nichtselbstständiger Arbeit	176
8.1	Allgemeines	176
8.2	Tätigkeit für einen privaten Arbeitgeber in einem DBA-Staat	176
8.2.1	Tätigkeitsprinzip nach Art. 15 Abs. 1 OECD-MA.	176
8.2.2	Die 183-Tage-Regelung	177
8.2.2.1	Grundsatz	177
8.2.2.2	Einzelfragen der 183-Tage-Regelung	177
8.2.2.3	Ermittlung der 183-Tage-Frist	178
8.2.2.4	Zahlung durch den Arbeitgeber	181
8.2.2.5	Zahlung des Arbeitslohns zu Lasten einer Betriebsstätte des Arbeitgebers im Tätigkeitsstaat.	183
8.3	Sonderregelungen zum Ort der Arbeitsausübung bei Organen (Vorstand, Geschäftsführer) von Kapitalgesellschaften	184
8.3.1	Sonderfall Schweiz.	184
8.3.2	Andere Staaten.	185
8.4	Höhe des freizustellenden Arbeitslohns und Verfahren	185
8.4.1	Grundsätze der Aufteilung	185
8.4.2	Begriff der vereinbarten Arbeitstage (Aufteilungsschlüssel)	186
8.4.3	Begriff des vereinbarten Arbeitsentgelts (Aufteilungsmasse)	186
8.4.4	Besondere Gehaltsbestandteile	186
8.4.5	Beispiel zur Aufteilung	188
8.5	Rechtsfolgen – Grundsatz der Steuerfreistellung	188
8.6	Einkunftsermittlung	189
8.7	Sonderfall Grenzgänger.	189
9	Art. 16 OECD-MA – Aufsichtsratsvergütungen	190
10	Art. 17 OECD-MA – Künstler und Sportler	190
11	Art. 18 OECD-MA – Ruhegehälter (Zuweisung des Besteuerungsrechtes)	197
12	Art. 19 OECD-MA – Öffentlicher Dienst	197
12.1	Allgemeines	197
12.2	Ausnahmen	197
12.2.1	Ausnahme 1: Besteuerungsrecht des Wohnsitzstaates bei Ortskräften.	197
12.2.2	Ausnahme 2: Kein Kassenstaatsprinzip bei gewerblicher Tätigkeit	198
13	Art. 20 OECD-MA – Studenten	198
14	Gastlehrertätigkeit	199
15	Art. 21 OECD-MA – »Sonstige Einkünfte«	199

Teil K Außensteuergesetz – Steuergestaltungen unter Ausnutzung des internationalen Steuergfalles und die nationale Abwehrgesetzgebung

1	Anlass und Notwendigkeit einer deutschen »Abwehrgesetzgebung«	201
2	Wohnsitzverlagerung in ein Niedrigsteuerland	203
2.1	Wohnsitzverlegung bzw. -begründung bei natürlichen Personen	203
2.2	Verlegung eines Gewerbebetriebs durch den Steuerpflichtigen aus dem Inland in das Ausland	203
2.3	Die erweitert beschränkte Steuerpflicht nach §§ 2 bis 5 AStG	204
2.3.1	Allgemeines	204
2.3.2	§ 2 AStG – die erweitert beschränkte Einkommensteuerpflicht	204
2.3.2.1	Sachliche und persönliche Voraussetzungen des § 2 AStG	205
2.3.2.2	Niedrige Besteuerung	205
2.3.2.3	Wesentliche wirtschaftliche Interessen im Inland	205
2.3.2.4	Bagatellgrenze	206
2.4	Anwendung des § 6 AStG bei Wegzug eines Steuerpflichtigen mit einer wesentlichen Beteiligung (oder Einbringung einer wesentlichen Beteiligung in eine Auslandsgesellschaft)	206
2.4.1	Allgemeines	206
2.4.2	Besteuerung des Wertzuwachses	207
2.4.2.1	Persönliche Voraussetzungen	207
2.4.2.2	Besteuerung des Vermögenszuwachses	207
2.4.2.3	Veräußerung von Anteilen nach dem Wohnsitzwechsel	208
2.5	Ersatztatbestände	208
2.6	Vorübergehende Abwesenheit	209
2.7	Auswirkung von Doppelbesteuerungsabkommen	209
2.8	Sonderregelungen bei Wegzug in einen EU/EWR-Staat (§ 6 Abs. 5ff. AStG)	210
3	Der Durchgriff durch ausländische Gesellschaften in einem Niedrigsteuerland – die Hinzurechnungsbesteuerung nach dem Außensteuergesetz	211
3.1	Allgemeines	211
3.2	Rechtsgrundlagen	211
3.2.1	§§ 7ff. AStG	211
3.2.2	Anwendungsschreiben zum Außensteuergesetz vom 14. 05. 2004	211
3.3	Überblick über das System und die Belastungsauswirkungen der Hinzurech- nungsbesteuerung	211
3.4	Die Voraussetzungen der Hinzurechnungsbesteuerung	216
3.4.1	Mehrheitsbeteiligung von Steuerinländern	216
3.4.2	Passive Einkünfte der ausländischen Gesellschaft	218
3.4.3	Niedrige Besteuerung	218
4	Europarechtswidrigkeit der Hinzurechnungsbesteuerung?	226
5	Die Ermittlung der Bemessungsgrundlage für die Anwendung der §§ 7 bis 14 AStG	228
5.1	Grundsätze	228
5.2	Steueranrechnung (§ 12 AStG)	228
6	Einkunftsart und Erfassungszeitraum	228
7	Verfahrensrecht	229
8	Vermeidung der Doppelbelastung bei Ausschüttung	229

Teil L Die beschränkte Steuerpflicht

1	Einleitung	230
2	Persönliche Voraussetzungen der beschränkten Steuerpflicht	230
2.1	Beschränkte Einkommensteuerpflicht	230
2.2	Beschränkte Körperschaftsteuerpflicht	231
2.3	Sachliche Voraussetzungen der beschränkten Steuerpflicht	231
2.3.1	Systematik	231
2.3.2	Isolierende Betrachtungsweise (§ 49 Abs. 2 EStG)	231
2.3.3	Durchführung der Besteuerung/Sondervorschriften bei beschränkter Steuerpflicht (§ 50 und § 50a EStG)	232
3	Klausuraufbau und Prüfungsreihenfolge	233
4	Inländische Einkünfte nach § 49 Abs. 1 Nr. 1 bis Nr. 10 EStG	233
4.1	Einkünfte aus Land- und Forstwirtschaft (§ 49 Abs. 1 Nr. 1 EStG)	233
4.1.1	Behandlung in DBA-Fällen	234
4.1.2	Durchführung der Besteuerung	234
4.2	Einkünfte aus Gewerbebetrieb (§ 49 Abs. 1 Nr. 2 Buchst. a bis f EStG)	234
4.2.1	Betriebsstätten- und Vertreter Einkünfte (§ 49 Abs. 1 Nr. 2 Buchst. a EStG)	234
4.2.1.1	Betriebsstätte	234
4.2.1.2	Ständiger Vertreter	235
4.2.1.3	Behandlung in DBA-Fällen (§ 50d Abs. 10 EStG)	235
4.2.2	Einkünfte aus dem Beförderungsbetrieb von Seeschiffen und Luftfahrzeugen (§ 49 Abs. 1 Nr. 2 Buchst. b und c EStG)	236
4.2.2.1	Behandlung in DBA-Fällen	237
4.2.3	Einkünfte aus der Ausübung oder Verwertung bestimmter gewerblicher Inlandstätigkeiten (§ 49 Abs. 1 Nr. 2 Buchst. d EStG)	237
4.2.3.1	Darbietung im Inland	238
4.2.3.2	Verwertung der Darbietung im Inland	238
4.2.3.3	Zusammenhängende Leistungen	238
4.2.3.4	Behandlung in DBA-Fällen	239
4.2.3.5	Durchführung der Besteuerung	239
4.2.4	Einkünfte aus der Veräußerung von Anteilen an inländischen Kapitalgesellschaften (§ 49 Abs. 1 Nr. 2 Buchst. e und f EStG)	240
4.2.4.1	Behandlung in DBA-Fällen	241
4.2.5	Sonstige gewerbliche Veräußerungsgewinne i. S. d. § 49 Abs. 1 Nr. 2 Buchst. f EStG ...	243
4.2.5.1	Behandlung in DBA-Fällen	244
4.3	Einkünfte aus selbstständiger Arbeit (§ 49 Abs. 1 Nr. 3 EStG)	245
4.3.1	Ausübungstatbestand	245
4.3.2	Verwertungstatbestand	245
4.3.3	Ergänzung durch feste Einrichtung oder Betriebsstätte	246
4.3.4	Behandlung in DBA-Fällen	247
4.3.5	Durchführung der Besteuerung	247
4.4	Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit (§ 49 Abs. 1 Nr. 4 Buchst. a bis Buchst. d EStG)	248
4.4.1	§ 49 Abs. 1 Nr. 4 Buchst. a EStG (Ausübungs- und Verwertungstatbestand)	249
4.4.1.1	Behandlung in DBA-Fällen – 183-Tage-Regelung	249
4.4.2	§ 49 Abs. 1 Nr. 4 Buchst. b EStG (inländische öffentliche Kassen)	250
4.4.2.1	Behandlung in DBA-Fällen	250
4.4.3	§ 49 Abs. 1 Nr. 4 Buchst. c EStG (Geschäftsführer, Prokurist oder Vorstandsmitglied) ..	251
4.4.3.1	Behandlung in DBA-Fällen	251
4.4.4	§ 49 Abs. 1 Nr. 4 Buchst. d EStG (Entschädigungen i. S. d. § 24 Nr. 1 EStG)	251
4.4.4.1	Behandlung in DBA-Fällen	252

4.4.5	§ 49 Abs. 1 Nr. 4 Buchst. e EStG in der Fassung des JStG 2007 (Bordpersonal inländischer Fluggesellschaften)	252
4.4.5.1	Durchführung der Besteuerung	252
4.4.5.2	Besonderheit beim Wechsel der Steuerpflicht im laufenden Veranlagungszeitraum	252
4.5	Einkünfte aus Kapitalvermögen (§ 49 Abs. 1 Nr. 5 Buchst. a bis Buchst. c EStG)	254
4.5.1	Dividenden, Wandelanleihen und Gewinnobligationen sowie stille Beteiligungserträge (§ 49 Abs. 1 Nr. 5 Buchst. a und b EStG)	255
4.5.2	Kapitalerträge aus Grundpfandrechten und sonstigen Kapitalforderungen (§ 49 Abs. 1 Nr. 5 Buchst. c Doppelbuchst. aa, bb, cc EStG)	256
4.5.2.1	§ 49 Abs. 1 Nr. 5 Buchst. c Doppelbuchst. aa EStG	256
4.5.2.2	§ 49 Abs. 1 Nr. 5 Buchst. c Doppelbuchst. bb EStG	256
4.5.2.3	§ 49 Abs. 1 Nr. 5 Buchst. c Doppelbuchst. cc EStG	257
4.5.3	Behandlung in DBA-Fällen	257
4.5.4	Durchführung der Besteuerung	258
4.6	Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung (§ 49 Abs. 1 Nr. 6 EStG)	258
4.6.1	Verpachtung eines inländischen Gewerbebetriebs	259
4.6.2	Vermietung und Verpachtung von unbeweglichem Vermögen (§ 49 Abs. 1 Nr. 6 i. V. m. § 21 Abs. 1 Nr. 1 EStG)	260
4.6.3	Einkünfte aus der Vermietung und Verpachtung von Sachinbegriffen, insbesondere von beweglichem Betriebsvermögen (§ 49 Abs. 1 Nr. 6 i. V. m. § 21 Abs. 1 Nr. 2 EStG) . .	261
4.6.4	Einkünfte aus zeitlich begrenzter Überlassung von Rechten (§ 49 Abs. 1 Nr. 6 i. V. m. § 21 Abs. 1 Nr. 3 EStG)	261
4.7	Sonstige Einkünfte (§ 49 Abs. 1 Nr. 7 EStG)	261
4.7.1	Behandlung in DBA-Fällen	261
4.8	Sonstige Einkünfte (§ 49 Abs. 1 Nr. 8 EStG)	262
4.9	Sonstige Einkünfte (§ 49 Abs. 1 Nr. 8a EStG)	262
4.10	Sonstige Einkünfte (§ 49 Abs. 1 Nr. 9 EStG)	263
4.11	Sonstige Einkünfte (§ 49 Abs. 1 Nr. 10 EStG)	263

Teil M Die Auswirkungen des EU-Gemeinschaftsrechts auf den Bereich der direkten Steuern

1	Das Verhältnis des EU-Rechts zur nationalen Gesetzgebungskompetenz	264
2	Das EU-Primärrecht	264
3	Das Sekundärrecht der Europäischen Union	265
3.1	Verordnungen	265
3.2	Richtlinien	265
3.3	Empfehlungen	266
4	Der Europäische Gerichtshof als »Motor« zur Harmonisierung der direkten Steuern . .	266
4.1	Allgemeines	266
4.2	Die steuerlich relevanten Grundfreiheiten des EG-Vertrages	267
4.2.1	Bereich der Arbeitnehmerfreizügigkeit	267
4.2.2	Bereich der Niederlassungsfreiheit	267
4.2.3	Kapitalverkehrsfreiheit	267
4.2.4	Dienstleistungsfreiheit	268
4.3	Das Prüfungsschema des Europäischen Gerichtshofes	268

Teil N Komplexe Übungsfälle

1	Übungsfall 1.....	270
2	Übungsfall 2.....	271
3	Übungsfall 3.....	272
4	Übungsfall 4.....	273
5	Übungsfall 5.....	274
6	Übungsfall 6.....	275
7	Übungsfall 7.....	276
8	Übungsfall 8.....	277
9	Übungsfall 9.....	278
10	Übungsfall 10.....	279
11	Übungsfall 11.....	280
12	Übungsfall 12.....	281

Teil O Lösungshinweise zu den komplexen Übungsfällen

1	Lösung zu Übungsfall 1.....	283
2	Lösung zu Übungsfall 2.....	285
3	Lösung zu Übungsfall 3.....	286
4	Lösung zu Übungsfall 4.....	288
5	Lösung zu Übungsfall 5.....	289
6	Lösung zu Übungsfall 6.....	291
7	Lösung zu Übungsfall 7.....	294
8	Lösung zu Übungsfall 8.....	296
9	Lösung zu Übungsfall 9.....	299
10	Lösung zu Übungsfall 10.....	301
11	Lösung zu Übungsfall 11.....	302
12	Lösung zu Übungsfall 12.....	303
	Stichwortregister.....	305