

FINANZ UND STEUERN

Band 14

Thomas Rupp | Jörg-Thomas Knies  
Tanja Faust | Manuel Hüll

# Internationales Steuerrecht

5. Auflage

SCHÄFFER  
POESCHEL

## **Hinweis zum Urheberrecht:**

Alle Inhalte dieses eBooks sind urheberrechtlich geschützt.

Bitte respektieren Sie die Rechte der Autorinnen und Autoren, indem sie keine ungenehmigten Kopien in Umlauf bringen.

**Dafür vielen Dank!**

# **Internationales Steuerrecht**

Finanz und Steuern Band 14



Thomas Rupp/Jörg-Thomas Knies/Tanja Faust/Manuel Hüll

# Internationales Steuerrecht

Finanz und Steuern Band 14

**Thomas Rupp**

Diplom-Finanzwirt (FH), Referent für Internationales Steuerrecht  
Ministerium für Finanzen Baden-Württemberg

**Dr. Jörg-Thomas Knies**

Professor an der Dualen Hochschule Baden-Württemberg,  
DHBW Stuttgart

**Tanja Faust**

Diplom-Finanzwirtin (FH), Sachbearbeiterin im Referat  
für Internationales Steuerrecht  
Ministerium für Finanzen Baden-Württemberg

**Manuel Hüll**

Diplom-Finanzwirt (FH), Amtsrat bei der Oberfinanzdirektion Karlsruhe

5., völlig überarbeitete und aktualisierte Auflage

Bearbeiterübersicht:

**Rupp:** Kapitel II Teile: A 4–5, D 1, 3, 4, 5, 8, 12, 14, 15, 16–19;

Kapitel III Teile: A, B, D, E, F; Kapitel IV Teile: A, C

**Knies:** Kapitel I Teile: G, H; Kapitel II Teil: D 13; Kapitel III Teil: C

**Faust:** Kapitel I Teile: A, B, C, D, E, F; Kapitel II Teile: A 1–3, B, D 2, 6, 7, 9, 10;

Kapitel IV Teil: B

**Hüll:** Kapitel II Teile: C, D 11

---

### **Bibliografische Information der Deutschen Nationalbibliothek**

Die Deutsche Nationalbibliothek verzeichnet diese Publikation in der Deutschen Nationalbibliografie; detaillierte bibliografische Daten sind im Internet über

<http://dnb.dnb.de/> abrufbar.

---

**Print:** ISBN 978-3-7910-4917-5 Bestell-Nr. 20184-0003

**ePub:** ISBN 978-3-7910-5413-1 Bestell-Nr. 20184-0101

**ePDF:** ISBN 978-3-7910-4918-2 Bestell-Nr. 20184-0152

Thomas Rupp/Jörg-Thomas Knies/Tanja Faust/Manuel Hüll

### **Internationales Steuerrecht**

5., völlig überarbeitete und aktualisierte Auflage

© 2022 Schäffer-Poeschel Verlag für Wirtschaft · Steuern · Recht GmbH

[www.schaeffer-poeschel.de](http://www.schaeffer-poeschel.de)

[service@schaeffer-poeschel.de](mailto:service@schaeffer-poeschel.de)

Produktmanagement: Steinleitner, Rudolf

Lektorat: Lange, Claudia

Dieses Werk einschließlich aller seiner Teile ist urheberrechtlich geschützt. Alle Rechte, insbesondere die der Vervielfältigung, des auszugsweisen Nachdrucks, der Übersetzung und der Einspeicherung und Verarbeitung in elektronischen Systemen, vorbehalten. Alle Angaben/Daten nach bestem Wissen, jedoch ohne Gewähr für Vollständigkeit und Richtigkeit.

Schäffer-Poeschel Verlag Stuttgart

Ein Unternehmen der Haufe Group SE

## Vorwort

Das Internationale Steuerrecht beschäftigt nicht nur die Praxis der Finanzverwaltung und in sehr hohem Maße die Steuer- und Unternehmensberatung mit grundsätzlichen Fragen und vielen Einzelproblemen; es fordert auch die Lehre in den Bereichen Aus- und Fortbildung. Das vorliegende Lehr- und Fachbuch wendet sich an Studierende an Universitäten, Fachhochschulen und Berufsakademien, die das Internationale Steuerrecht systematisch und methodisch erarbeiten wollen. Es eignet sich insbesondere für Kandidaten, die das Ziel haben, die Steuerberaterprüfung erfolgreich zu bestehen. Das Buch ist aber auch für in der Finanzverwaltung und in der Steuerberatung sowie in Unternehmen tätige Praktiker bestens geeignet.

Die Autoren, seit Jahren in der Aus- und Fortbildung in der Finanzverwaltung und an Fachhochschulen, Berufsakademien und Steuerberaterkammern tätig, haben den Stoff mit einer Vielzahl von Beispielen, Fällen und Übungsaufgaben gut verständlich aufbereitet. Die Leser sind damit in der Lage, Steuerfälle mit Auslandsberührung in Prüfungssituationen oder im konkreten Tagesgeschäft systematisch zu lösen. Dieses Lehrbuch vermittelt die Grundlagen des Internationalen Steuerrechts aus den Blickwinkeln sowohl der Steuerinländer als auch der Steuerausländer und behandelt das Recht der Doppelbesteuerungsabkommen (Abkommensrecht), die besonderen Regelungen des deutschen Außensteuergesetzes und auch die nationalen Vorschriften mit Auslandsbezug im Ertragsteuerrecht wie die Steueranrechnung oder die Darstellung der beschränkten Steuerpflicht.

Die kaum überschaubare Fülle des Stoffes zwingt zu einer Beschränkung auf das Wesentliche. Weiterführende Hinweise auf Stellungnahmen in der reichen Fachliteratur, auf Verwaltungsvorschriften der Finanzverwaltung sowie auf Entscheidungen der Finanzgerichtsbarkeit und Erkenntnisse des Europäischen Gerichtshofes ermöglichen eine vertiefte Auseinandersetzung mit Einzelproblemen. Auf einen umfassenden literarischen Apparat haben die Autoren jedoch bewusst verzichtet.

Das Werk berücksichtigt den Rechtsstand bis einschließlich 01.01.2022. Die wesentlichen Änderungen, die das Internationale Steuerrecht durch die Gesetzgebung seit der Voraufgabe erfahren hat (u. a. Gesetz zur Umsetzung der ATAD-Richtlinie, Abzugsteuerentlastungsmodernisierungsgesetz), sowie die seither ergangenen Verwaltungsvorschriften wurden eingearbeitet. Berücksichtigt sind auch die veröffentlichten Entwürfe neuer gesetzlicher Regelungen und Verwaltungsvorschriften sowie die bis zu diesem Zeitpunkt veröffentlichte Rechtsprechung. Besondere Bedeutung für die vorliegende Auflage hat das BEPS-Projekt der OECD und dessen Umsetzung. Diese Berichte haben die Gesetzgebung in den Jahren 2021 in hohem Maße beeinflusst und werden Gesetzgeber und Verwaltung auch in Zukunft noch beschäftigen (BEPS 2.0 – Konzeption einer grundlegenden Neukonzeption der grenzüberschreitenden Unternehmensbesteuerung).

Die Kolleginnen und Kollegen in der Finanzverwaltung und an der Hochschule für öffentliche Verwaltung und Finanzen in Ludwigsburg haben mit ihren Anregungen und ihrer Kritik das Entstehen des Lehrbuchs begleitet.

Stuttgart/Ludwigsburg/Karlsruhe, im Januar 2022

Die Verfasser





# Inhaltsverzeichnis

	Vorwort .....	V
	Abkürzungsverzeichnis .....	XLI
<b>Kapitel I Grundlagen des Internationalen Steuerrechts</b>		
<b>Teil A Grundlagen des Internationalen Steuerrechts</b>		
<b>1</b>	<b>Begriff des Internationalen Steuerrechts .....</b>	<b>3</b>
1.1	Steuerinländer mit Auslandseinkünften .....	3
1.2	Steuerausländer mit Inlandseinkünften .....	3
1.3	Steuerinländer und Steuerausländer bei anderen Steuerarten .....	3
<b>2</b>	<b>Rechtsquellen des Internationalen Steuerrechts .....</b>	<b>4</b>
2.1	Nationales bzw. innerstaatliches Steuerrecht .....	4
2.1.1	Ertragsteuerrecht .....	4
2.1.2	Außensteuergesetz .....	4
2.1.3	Allgemeines Abgabenrecht (Abgabenordnung) .....	5
2.2	Abkommensrecht .....	5
2.3	Europäisches Steuerrecht .....	6
2.4	Völkerrecht bzw. supranationales Steuerrecht .....	7
<b>3</b>	<b>Die internationale Doppelbesteuerung .....</b>	<b>8</b>
3.1	Steuerzugriff des Wohnsitzstaats und des Quellenstaats .....	8
3.2	Beispiele für Doppelbesteuerung .....	8
3.3	Begriff der Doppelbesteuerung .....	9
3.4	Begriffe der Doppelbelastung, Mehrbelastung und Minderbelastung .....	10
<b>4</b>	<b>Einzelheiten zum Begriff der Doppelbesteuerung .....</b>	<b>10</b>
4.1	Unterschiedliche nationale Steuerhoheiten .....	10
4.1.1	Grundsätzliches .....	10
4.1.2	Gewerbsteuer .....	12
4.2	Identität des Steuersubjekts .....	14
4.2.1	Grundsätzliches .....	14
4.2.2	Personenvereinigungen .....	15
4.2.3	Sonderfälle .....	16
4.3	Identität des Steuerobjekts .....	16
4.4	Identität des Besteuerungszeitraums .....	19
4.5	Gleichartigkeit der Steuern .....	20
<b>5</b>	<b>Vermeidung der Doppelbesteuerung .....</b>	<b>20</b>
5.1	Steuerliche, verfassungsrechtliche und europarechtliche Gründe .....	20
5.2	Volkswirtschaftliche und außenwirtschaftliche Gründe .....	21
<b>6</b>	<b>Rechtsgrundlagen für die Vermeidung der Doppelbesteuerung .....</b>	<b>22</b>
6.1	Einseitige Vorschriften (unilaterale bzw. nationale Maßnahmen) .....	22
6.2	Zweiseitige Vorschriften (bilaterale Maßnahmen – Doppelbesteuerungsabkommen) ..	22
6.3	Mehrseitige Vorschriften (multilaterale Maßnahmen) .....	23
6.4	Europarechtliche Vorschriften (supranationale Maßnahmen) .....	23
<b>Teil B Persönliche Steuerpflicht im Internationalen Steuerrecht</b>		
<b>1</b>	<b>Allgemeines .....</b>	<b>25</b>
<b>2</b>	<b>Unbeschränkte Steuerpflicht (§ 1 Abs. 1 und Abs. 2 EStG, § 1 Abs. 1 KStG) .....</b>	<b>25</b>

2.1	Welteinkommensprinzip .....	25
2.2	Unterschiedliche Steuerpflicht von natürlichen Personen .....	25
2.2.1	Wohnsitz und gewöhnlicher Aufenthalt i. S. d. §§ 8 und 9 AO .....	26
2.2.2	Sonderfälle: Entsendung von Arbeitskräften ins Ausland .....	26
2.3	Unbeschränkte Steuerpflicht von juristischen Personen – Ort der Geschäftsleitung .....	27
2.4	Wirkungen der unbeschränkten Steuerpflicht .....	28
<b>3</b>	<b>Beschränkte Steuerpflicht (§ 1 Abs. 4 EStG) .....</b>	<b>29</b>
<b>4</b>	<b>Unbeschränkte Steuerpflicht auf Antrag (§ 1 Abs. 3 und 1a EStG) .....</b>	<b>29</b>
<b>5</b>	<b>Übersicht .....</b>	<b>29</b>

### **Teil C Methoden zur Vermeidung der Doppelbesteuerung bei einem internationalen Steuerfall**

<b>1</b>	<b>Allgemeines .....</b>	<b>31</b>
<b>2</b>	<b>Rang der Doppelbesteuerungsabkommen gem. § 2 AO .....</b>	<b>31</b>
<b>3</b>	<b>Einzelne Methoden bzw. Maßnahmen zur Beseitigung der Doppelbesteuerung ...</b>	<b>32</b>
3.1	Zuteilung bzw. Verzicht und Beschränkung von Besteuerungsrechten durch ein Doppelbesteuerungsabkommen .....	32
3.1.1	Verteilungsnormen .....	32
3.1.2	Einkünfteartikel .....	33
3.2	Freistellungsmethode .....	33
3.2.1	Abkommensrechtliche Maßnahme .....	33
3.2.2	Wirkungsweise .....	34
3.2.3	Progressionsvorbehalt .....	34
3.2.4	Arten des Progressionsvorbehalts .....	34
3.2.5	Ausländische Steuer .....	35
3.3	Anrechnungsmethode .....	35
3.3.1	Arten der Anrechnung .....	35
3.3.2	Direkte Anrechnung .....	35
3.3.2.1	Unbegrenzte Anrechnung .....	35
3.3.2.2	Begrenzte Anrechnung .....	36
3.3.2.3	Anrechnung fiktiver Steuern .....	37
3.4	Abzugsmethode .....	38
3.4.1	Grundsätzliches .....	38
3.4.2	Wahlrecht .....	39
3.5	Pauschalierungsmethode .....	40
3.5.1	Grundsätzliches .....	40
3.5.2	Rechtsgrundlagen .....	40
3.6	Erlassmethode .....	41
3.6.1	Grundsätzliches .....	41
3.6.2	Rechtsgrundlagen .....	41
3.7	Ermäßigungsmethode .....	41
<b>4</b>	<b>Anwendbarkeit der Methoden auf einen internationalen Steuerfall .....</b>	<b>41</b>
4.1	Methodenvielfalt .....	41
4.2	Steuerfälle mit Bezug zu Nicht-DBA-Staaten .....	41
4.3	Steuerfälle mit Bezug zu DBA-Staaten .....	42
4.4	Systematische Prüfungsfolge der Steuerfälle mit Auslandsbezug .....	43
4.4.1	Einkünfte aus DBA-Staaten .....	43
4.4.2	Einkünfte aus Nicht-DBA-Staaten .....	44

## **Teil D Berücksichtigung ausländischer Einkünfte bei der innerstaatlichen Ertragsbesteuerung**

<b>1</b>	<b>Anwendungsfälle</b> .....	<b>45</b>
<b>2</b>	<b>Einkunftsarten, Einkunftsquellen</b> .....	<b>46</b>
2.1	Ertragsteuerliche Einkunftsarten .....	46
2.2	Einkunftsquellen .....	46
2.3	Ausländische Einkünfte (§ 34d EStG) .....	46
2.4	Inländische Einkünfte (§ 49 Abs. 1 EStG) .....	47
2.5	Einkünfteartikel in den Doppelbesteuerungsabkommen .....	47
<b>3</b>	<b>Unterscheidung von Einkünfteermittlung und Einkünftezuordnung</b> .....	<b>47</b>
3.1	Einkünfteermittlung .....	48
3.2	Einkünftezuordnung .....	48
3.3	Zuordnung von Wirtschaftsgütern .....	50
3.4	Zuordnung von Betriebsausgaben und Werbungskosten zu ausländischen Einkünften ..	51
3.4.1	Einkünfte aus Nicht-DBA-Staaten .....	51
3.4.2	Einkünfte aus DBA-Staaten .....	53
3.4.3	Steuerfreie ausländische Einkünfte .....	53
3.4.4	Abzugsverbot des § 3c Abs. 1 und Abs. 2 EStG .....	53
3.4.5	Abzugsverbot des § 10 Abs. 2 Nr. 1 EStG .....	53
<b>4</b>	<b>Ermittlung der ausländischen Einkünfte</b> .....	<b>54</b>
4.1	Anwendbarkeit der deutschen Einkünfteermittlungsvorschriften .....	54
4.2	Einkünfteermittlungsmethoden .....	54
4.2.1	Direkte Einkünfteermittlung .....	54
4.2.2	Indirekte Einkünfteermittlung .....	55
4.3	Vorrang des Abkommensrechts .....	55
4.4	Inlandsbezogene Steuervorschriften .....	55
4.5	Ermittlung von Gewinneinkünften .....	56
4.6	Ermittlung von Überschusseinkünften .....	57
4.6.1	Grundsätze .....	57
4.6.2	Umrechnung ausländischer Besteuerungsgrundlagen bei Überschussermittlung .....	58
4.6.3	Umrechnungskurse .....	58
4.6.4	Zeitpunktbezogene ausländische Überschusseinkünfte .....	59
4.6.5	Zeitpunktbezogene ausländische Gewinneinkünfte .....	59
4.6.6	Zeitraumbezogene ausländische Überschusseinkünfte .....	61
4.6.6.1	Einkünftezuordnung .....	61
4.6.6.2	Einkünfteermittlung .....	62
4.6.7	Einkünfte aus privaten Veräußerungsgeschäften im Ausland .....	62
4.6.8	Sonstige ausländische Veräußerungsgewinne (§ 17 EStG) .....	63
<b>5</b>	<b>Abgabenrechtliche Vorschriften</b> .....	<b>63</b>
5.1	Anzeigepflichten .....	63
5.2	Erhöhte Mitwirkungspflicht .....	64
5.3	Erfüllung der Buchführungspflichten .....	65

## **Teil E Die nationalen Maßnahmen zur Beseitigung bzw. Milderung der Doppelbesteuerung nach §§ 34c und 32b EStG (einschließlich § 32d EStG)**

<b>1</b>	<b>Vorbemerkung</b> .....	<b>67</b>
1.1	Rechtsentwicklung .....	67

1.2	Anwendungsbereich der nationalen Maßnahmen .....	67
1.3	Stellung des § 34c EStG im System des Einkommensteuerrechts .....	68
1.4	Tatbestandsmerkmale des § 34c Abs. 1–3 EStG im Überblick .....	68
<b>2</b>	<b>Begriff der ausländischen Einkünfte gem. § 34d EStG .....</b>	<b>70</b>
2.1	Vermeidung der Doppelbesteuerung bei bestimmten ausländischen Einkünften .....	70
2.2	Konzeption der ausländischen Einkünfte .....	70
2.3	Umgekehrte isolierende Betrachtungsweise .....	71
2.4	Auslandsbezug .....	72
2.5	Arten ausländischer Einkünfte .....	73
2.6	Aufteilung ausländischer Einkünfte und ausländischer Steuerbeträge zum Zwecke der inländischen Steuerbehandlung .....	73
2.7	Positive und negative ausländische Einkünfte .....	74
2.7.1	Negative Einkünfte im Ausland und Inland .....	75
2.7.2	Positive ausländische Einkünfte, negatives Ergebnis im Inland .....	75
2.7.3	Negative ausländische Einkünfte, positives Ergebnis im Inland .....	75
2.8	Katalog der ausländischen Einkünfte (§ 34d EStG) .....	75
2.8.1	Einkünfte aus Land- und Forstwirtschaft .....	75
2.8.2	Einkünfte aus Gewerbebetrieb .....	76
2.8.3	Einkünfte aus selbstständiger Arbeit .....	76
2.8.4	Einkünfte aus Veräußerung .....	76
2.8.5	Einkünfte aus nichtselbstständiger Arbeit .....	77
2.8.6	Einkünfte aus Kapitalvermögen .....	77
2.8.7	Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung .....	77
2.8.8	Sonstige Einkünfte .....	77
<b>3</b>	<b>Ausländische Steuer auf ausländische Einkünfte .....</b>	<b>78</b>
3.1	Vergleichbarkeit der ausländischen Steuer .....	78
3.2	Festsetzungsformen der ausländischen Steuer .....	78
3.3	Abgabehoheiten in föderal gegliederten Staaten .....	79
3.4	Entrichtung der ausländischen Steuer .....	79
3.5	Um Ermäßigungsanspruch gekürzt .....	79
3.6	Umrechnung der ausländischen Steuer .....	80
<b>4</b>	<b>Durchführung der Steueranrechnung gem. § 34c Abs. 1 EStG .....</b>	<b>80</b>
4.1	Besteuerung der ausländischen Einkünfte im Inland (Welteinkommensprinzip) .....	80
4.2	Zeitliche Einbeziehung in die deutsche Bemessungsgrundlage .....	80
4.3	Begrenztes Anrechnungsverfahren .....	81
4.4	Durchführung des Anrechnungsverfahrens nach dem Höchstbetrag .....	82
4.4.1	Ermittlung der deutschen Einkommensteuer .....	82
4.4.2	Ermittlung der ausländischen Steuerbeträge .....	82
4.4.3	Ermittlung des zu versteuernden Einkommens .....	82
4.4.4	Ermittlung der ausländischen Einkünfte .....	82
4.5	Staatenbezogenes Anrechnungsverfahren: Per-Country-limitation .....	86
4.6	Keine Steuererstattung aufgrund der Anrechnung .....	87
4.7	Anrechnung von Amts wegen .....	87
<b>5</b>	<b>Abzug der ausländischen Steuer bei der Ermittlung der Einkünfte nach § 34c Abs. 2 EStG .....</b>	<b>88</b>
5.1	Voraussetzungen des § 34c Abs. 2 EStG .....	88
5.2	Durchführung .....	89
5.3	Steuerabzug bei Einnahmen nach § 3 Nr. 40 EStG und Investmentfonds .....	90
5.4	Steuerabzug in Verbindung mit § 10d EStG .....	90

5.5	Wahlrecht zwischen § 34c Abs. 1 und Abs. 2 EStG bei Einkünften aus verschiedenen ausländischen Staaten .....	91
5.6	Einkünftebezogener Abzug ausländischer Steuern .....	91
5.7	Anwendung des § 34c Abs. 1 und 2 EStG bei zusammenveranlagten Ehegatten .....	91
5.8	Anrechnung bzw. Abzug fiktiver Steuern .....	93
5.9	Gesonderte und ggf. einheitliche Feststellung von Einkünften i. R. v. § 34c Abs. 2 EStG ..	94
5.10	Anrechnung und Abzug ausländischer Quellensteuer auf Zinsen und Dividenden im Rahmen der Abgeltungsteuer nach § 32d Abs. 5 EStG .....	95
5.10.1	Allgemeines .....	95
5.10.2	Anrechnung der ausländischen Quellensteuer im Rahmen der per-item-limitation; Hinweis zur Abzugsmethode .....	95
5.10.2.1	Anrechnung tatsächlich gezahlter Quellensteuer .....	96
5.10.2.2	Anrechnung einer fiktiven Quellensteuer aufgrund eines Doppelbesteuerungsabkommens .....	96
5.10.3	Anrechnung im Veranlagungsverfahren .....	96
5.10.3.1	Pflichtveranlagung gem. Abgeltungsteuersatz .....	97
5.10.3.2	Anrechnung fiktiver Quellensteuern auf die Abgeltungsteuer .....	98
5.10.3.3	Antragsveranlagung nach § 32d Abs. 2 Nr. 3 EStG .....	98
5.10.3.4	Günstigerprüfung nach § 32d Abs. 6 EStG .....	99
5.10.4	Kapitalerträge aus Investmentvermögen .....	100
5.10.5	Sparer-Pauschbetrag nach § 20 Abs. 9 EStG .....	100
5.10.6	Subsidiaritätsklausel .....	100
<b>6</b>	<b>Abzug ausländischer Steuern nach § 34c Abs. 3 EStG .....</b>	<b>100</b>
6.1	Vorbemerkung .....	100
6.2	Tatbestandsvoraussetzungen und Rechtsfolgen .....	101
<b>7</b>	<b>Steuerpauschalierung und Freistellung nach § 34c Abs. 5 EStG, insbesondere Pauschalierungserlass und Auslandstätigkeitserlass .....</b>	<b>102</b>
7.1	Allgemeines .....	102
7.2	Sinn und Zweck des Pauschalierungserlasses .....	102
7.3	Auslandstätigkeitserlass .....	102
7.4	Übungsfall zu den Maßnahmen zur Beseitigung bzw. Minderung der Doppelbelastung ..	105
<b>8</b>	<b>Progressionsvorbehalt nach § 32b EStG .....</b>	<b>107</b>
8.1	Grundsätze .....	107
8.2	Erscheinungsformen des Progressionsvorbehalts i. S. d. § 32b EStG im grenzüberschreitenden Kontext .....	108
8.2.1	Positiver Progressionsvorbehalt .....	108
8.2.2	Negativer Progressionsvorbehalt .....	108
8.3	Systematische Vorbemerkung .....	108
8.4	Personenkreis i. S. d. § 32b Abs. 1 EStG .....	108
8.5	Sachliche Anwendungsvoraussetzungen .....	109
8.5.1	Steuerbarkeit der ausländischen Einkünfte im Inland .....	109
8.5.2	Ansässigkeit des Steuerpflichtigen im Inland aufgrund eines DBA .....	109
8.5.3	Anordnung eines abkommensrechtlichen Progressionsvorbehalts .....	110
8.6	Einschränkung des Progressionsvorbehalts bei EU-/EWR-Staaten im Jahressteuergesetz (JStG) 2009 durch § 32b Abs. 1 Sätze 2 und 3 EStG .....	111
8.6.1	Rechtsentwicklung .....	111
8.6.2	Gesetzliche Regelung .....	111
8.7	Berechnung des Progressionsvorbehalts mittels Hinzurechnungsmethode .....	112
8.7.1	Berechnung .....	112
8.7.2	Ermittlung der ausländischen Einkünfte nach deutschem Steuerrecht .....	113

8.8	Ausschluss des negativen Progressionsvorbehalts nach § 2a Abs. 1 EStG .....	113
8.9	Berücksichtigung der ausländischen Steuern .....	113
8.10	Verlustabzug nach § 10d EStG .....	113
8.11	Verhältnis des Progressionsvorbehalts zu § 3 EStG .....	114
8.12	Anwendung des Progressionsvorbehalts bei unbeschränkt Steuerpflichtigen nach § 1 Abs. 3 und § 1a EStG .....	115
8.13	Ausländische Einkünfte aus Organschaft (§ 32b Abs. 1a EStG) .....	115
8.14	Progressionsvorbehalt bei nur zeitweise unbeschränkter Steuerpflicht (§ 32b Abs. 1 Nr. 2 EStG) .....	116
8.15	Progressionsvorbehalt und Arbeitnehmer-Pauschbetrag bei zeitweise unbeschränkter Steuerpflicht .....	117
8.16	Einschränkung des Steuergestaltungsmodells »Goldfinger« durch § 32b Abs. 2 Satz 2 Nr. 2 Buchst. c EStG .....	118

## **Teil F Steuerliche Behandlung von negativen Einkünften und Gewinnminderungen mit Auslandsbezug**

<b>1</b>	<b>Beschränkung der Verlustverrechnung gem. § 2a Abs. 1 und 2 EStG .....</b>	<b>121</b>
1.1	Allgemeines .....	121
1.2	Zeitliche Chronologie der gesetzlichen Änderungen des § 2a EStG .....	121
1.2.1	Fassungen bis 2007 .....	121
1.2.2	Jahressteuergesetze 2008 und 2009, Amtshilferichtlinie-Umsetzungsgesetz .....	122
1.3	Systematische Einordnung .....	122
1.3.1	Erscheinungsformen der Auslandsverluste und Gewinnminderungen .....	122
1.3.1.1	Unmittelbare Auslandsverluste .....	122
1.3.1.2	Mittelbare Auslandsverluste .....	122
1.3.2	Durchbrechung des Welteinkommensprinzips und des Nettoprinzips .....	123
1.4	Sachlicher Anwendungsbereich .....	123
1.4.1	Auslandsverluste aus Nicht-DBA-Drittstaaten .....	123
1.4.2	Auslandsverluste aus DBA-Drittstaaten .....	123
1.5	Bearbeitungsreihenfolge .....	124
<b>2</b>	<b>Einzelheiten zu § 2a Abs. 1 und 2 EStG .....</b>	<b>126</b>
2.1	Überblick über den Regelungsgehalt des § 2a Abs. 1 EStG .....	126
2.2	Persönlicher Anwendungsbereich .....	127
2.2.1	Natürliche Personen .....	127
2.2.2	Personenvereinigungen .....	127
2.2.3	Kapitalgesellschaften bzw. Körperschaftsteuersubjekte .....	127
2.3	Negative Einkünfte i. S. d. § 2a Abs. 1 EStG .....	127
2.4	Verhältnis von § 2a EStG zu § 15a EStG .....	128
2.5	Katalog der negativen ausländischen Drittstaaten-Einkünfte .....	128
2.5.1	Enumerationsprinzip .....	128
2.5.2	Negative Einkünfte aus einer in einem ausländischen Drittstaat belegenen land- und forstwirtschaftlichen Betriebsstätte (§ 2a Abs. 1 Nr. 1 EStG) .....	129
2.5.3	Negative Einkünfte aus einer in einem Drittstaat belegenen gewerblichen Betriebsstätte (§ 2a Abs. 1 Nr. 2 EStG) .....	129
2.5.4	Teilwertabschreibung bzw. Veräußerungs- oder Auflösungsverluste im Zusammen- hang mit einer zum Betriebsvermögen gehörenden Beteiligung an einer Kapital- gesellschaft aus Drittstaaten (§ 2a Abs. 1 Nr. 3 EStG) .....	129
2.5.5	Negative Einkünfte bei im Privatvermögen gehaltener Beteiligung an einer Kapital- gesellschaft aus Drittstaaten (§ 2a Abs. 1 Nr. 4 EStG) .....	130

2.5.6	Negative Einkünfte aus der Beteiligung an einem Handelsgewerbe als stiller Gesellschafter und aus partiarischen Darlehen, wenn der Schuldner Wohnsitz, Sitz oder Geschäftsleitung in einem Drittstaat hat (§ 2a Abs. 1 Nr. 5 EStG) .....	130
2.5.7	Negative Einkünfte aus der Vermietung oder der Verpachtung unbeweglichen Vermögens oder von Sachinbegriffen, wenn diese in einem Drittstaat belegen sind (§ 2a Abs. 1 Nr. 6 EStG) .....	131
2.5.8	Negative Einkünfte bei Beteiligung an einer inländischen Körperschaft, die ihrerseits negative Einkünfte i. S. d. § 2a Abs. 1 Nr. 1–6 EStG erzielt (§ 2a Abs. 1 Nr. 7 EStG) .....	132
2.6	Produktivitätsklausel (§ 2a Abs. 2 EStG) .....	132
2.6.1	Grundsatz .....	132
2.6.2	Produktive Auslandsverluste aus Drittstaaten .....	133
2.6.2.1	Lieferung oder Herstellung von Waren außer Waffen .....	133
2.6.2.2	Gewinnung von Bodenschätzen .....	133
2.6.2.3	Bewirkung gewerblicher Leistungen .....	133
2.6.2.4	Vermietung oder Verpachtung von Wirtschaftsgütern .....	134
2.6.2.5	Holdingaktivitäten .....	134
2.6.2.6	Aktive mittelbare negative Einkünfte (Beteiligungsverluste) .....	134
2.6.3	Nicht aufgeführte Auslandsverluste .....	134
2.7	Durchführung des Verlustverrechnungsverbots .....	134
2.8	Gesonderte Feststellung .....	136
2.9	System des § 2a EStG .....	136
2.10	Übertragung von nach § 2a EStG gesondert festgestellten Verlusten auf den Gesamtrechtsnachfolger .....	137
2.11	Übungsfall zur beschränkten Verlustverrechnung .....	138
<b>3</b>	<b>Berücksichtigung von ausländischen gewerblichen Verlusten nach § 2a Abs. 3 und 4 EStG (früher § 2 AIG) .....</b>	<b>141</b>
3.1	Grundsätze .....	141
3.1.1	Aufhebung des Abzugs ausländischer Betriebsstättenverluste durch das Steuerentlastungsgesetz 1999/2000/2002 und Steuerbereinigungsgesetz 1999 .....	141
3.1.2	Bisherige Regelung über den Abzug ausländischer Betriebsstättenverluste gem. § 2a Abs. 3 EStG .....	141
3.1.3	Systematik der Regelungen des § 2a Abs. 3 und 4 EStG .....	141
3.1.4	Rechtslage bis einschließlich Veranlagungszeitraum 1998 .....	142
3.1.5	Rechtslage ab Veranlagungszeitraum 1999 .....	143
3.1.6	Nachversteuerung .....	143
3.1.7	Gesonderte Feststellung des verbleibenden Betrags (§ 2a Abs. 3 Sätze 5, 6 und 8 i. V. m. § 52 Abs. 2 EStG) .....	144
3.1.8	Gesamtrechtsnachfolge .....	144
3.2	Neueste Entwicklung beim Abzug von Verlusten aus EU-/EWR-Betriebsstätten durch BFH und die EuGH-Rechtsprechung – sog. finale EU-Auslandsverluste .....	144
3.2.1	Problem bei ausländischen Betriebsstättenverlusten .....	144
3.2.2	Weitere Entwicklung der Rechtsprechung und Auffassung der Verwaltung .....	145
<b>4</b>	<b>Prüfungsschema: Negative Einkünfte aus einer Drittstaaten-Betriebsstätte .....</b>	<b>148</b>
<b>5</b>	<b>Übungsfall zur Anrechnungs- bzw. Freistellungsmethode und negativen ausländischen Einkünften .....</b>	<b>149</b>

**Teil G Grundsätze der beschränkten Steuerpflicht**

<b>1</b>	<b>Systematik .....</b>	<b>153</b>
<b>2</b>	<b>Persönliche Voraussetzungen der beschränkten Steuerpflicht .....</b>	<b>153</b>

2.1	Beschränkte Einkommensteuerpflicht .....	153
2.2	Beschränkte Körperschaftsteuerpflicht .....	154
<b>3</b>	<b>Sachliche Voraussetzungen der beschränkten Steuerpflicht .....</b>	<b>154</b>
3.1	Systematik .....	154
3.2	Isolierende Betrachtungsweise (§ 49 Abs. 2 EStG) .....	154
<b>4</b>	<b>Durchführung der Besteuerung/Sondervorschriften bei beschränkter Steuerpflicht (§ 50 und § 50a EStG) .....</b>	<b>155</b>
<b>5</b>	<b>Inländische Einkünfte nach § 49 Abs. 1 Nr. 1 bis Nr. 11 EStG .....</b>	<b>156</b>
5.1	Einkünfte aus Land- und Forstwirtschaft (§ 49 Abs. 1 Nr. 1 EStG) .....	157
5.1.1	Behandlung in DBA-Fällen .....	157
5.1.2	Durchführung der Besteuerung .....	157
5.2	Einkünfte aus Gewerbebetrieb (§ 49 Abs. 1 Nr. 2 Buchst. a bis g EStG) .....	157
5.2.1	Betriebsstätten- und Vertretereinkünfte (§ 49 Abs. 1 Nr. 2 Buchst. a EStG) .....	157
5.2.1.1	Betriebsstätte .....	158
5.2.1.2	Ständiger Vertreter .....	158
5.2.1.3	Behandlung in DBA-Fällen .....	159
5.2.2	Einkünfte aus dem Beförderungsbetrieb von Seeschiffen und Luftfahrzeugen (§ 49 Abs. 1 Nr. 2 Buchst. b und c EStG) .....	159
5.2.3	Einkünfte aus der Ausübung oder Verwertung bestimmter gewerblicher Inlandstätigkeiten (§ 49 Abs. 1 Nr. 2 Buchst. d EStG) .....	160
5.2.3.1	Darbietung im Inland .....	160
5.2.3.2	Verwertung der Darbietung im Inland .....	161
5.2.3.3	Mit Darbietungen oder deren Verwertung zusammenhängende Leistungen .....	161
5.2.3.4	Behandlung in DBA-Fällen .....	162
5.2.3.5	Durchführung der Besteuerung .....	163
5.2.4	Einkünfte aus der Veräußerung von Anteilen an inländischen Kapitalgesellschaften (§ 49 Abs. 1 Nr. 2 Buchst. e und f EStG) .....	164
5.2.4.1	§ 49 Abs. 1 Nr. 2 e. aa EStG – Grundfall der Anteilsveräußerung .....	164
5.2.4.2	§ 49 Abs. 1 Nr. 2 Buchst. e Doppelbuchst. bb EStG – Buchwertverknüpfung in Umwandlungsfällen .....	165
5.2.4.3	§ 49 Abs. 1 Nr. 2 Buchst. e Doppelbuchst. cc EStG – Besonderheit Immobiliengesellschaften .....	165
5.2.4.4	Behandlung in DBA-Fällen .....	166
5.2.5	Sonstige gewerbliche Veräußerungsgewinne i. S. d. § 49 Abs. 1 Nr. 2 Buchst. f EStG .....	166
5.2.6	Berufssportler, Spielertransfer, »Spielerleihe« (§ 49 Abs. 1 Nr. 2 Buchst. g EStG) .....	168
5.3	Einkünfte aus selbstständiger Arbeit (§ 49 Abs. 1 Nr. 3 EStG) .....	169
5.3.1	Ausübungstatbestand .....	169
5.3.2	Verwertungstatbestand .....	170
5.3.3	Ergänzung durch feste Einrichtung oder Betriebsstätte .....	170
5.3.4	Behandlung in DBA-Fällen .....	171
5.3.5	Durchführung der Besteuerung .....	171
5.4	Einkünfte aus nichtselbstständiger Arbeit (§ 49 Abs. 1 Nr. 4 Buchst. a bis d EStG) .....	172
5.4.1	§ 49 Abs. 1 Nr. 4 Buchst. a EStG – Ausübungs- und Verwertungstatbestand .....	173
5.4.2	§ 49 Abs. 1 Nr. 4 Buchst. b EStG – Inländische öffentliche Kassen .....	174
5.4.3	§ 49 Abs. 1 Nr. 4 Buchst. c EStG – Geschäftsführer, Prokurist oder Vorstandsmitglied .....	175
5.4.4	§ 49 Abs. 1 Nr. 4 Buchst. d EStG – Entschädigungen i. S. d. § 24 Nr. 1 EStG .....	176
5.4.5	§ 49 Abs. 1 Nr. 4 Buchst. e EStG in der Fassung des Jahressteuergesetzes 2007 – Bordpersonal inländischer Fluggesellschaften .....	177
5.4.6	Durchführung der Besteuerung .....	177
5.5	Einkünfte aus Kapitalvermögen (§ 49 Abs. 1 Nr. 5 Buchst. a bis c EStG) .....	178



5.5.1	Dividenden, Wandelanleihen und Gewinnobligationen sowie stille Beteiligungserträge (§ 49 Abs. 1 Nr. 5 Buchst. a EStG) .....	178
5.5.2	Kapitalerträge aus Grundpfandrechten und sonstigen Kapitalforderungen (§ 49 Abs. 1 Nr. 5 Buchst. c Doppelbuchst. aa, bb, cc EStG) .....	180
5.5.2.1	§ 49 Abs. 1 Nr. 5 Buchst. c Doppelbuchst. aa EStG .....	180
5.5.2.2	§ 49 Abs. 1 Nr. 5 Buchst. c Doppelbuchst. bb EStG .....	181
5.5.2.3	§ 49 Abs. 1 Nr. 5 Buchst. d EStG .....	181
5.5.3	Behandlung in DBA-Fällen .....	181
5.5.4	Durchführung der Besteuerung .....	181
5.6	Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung (§ 49 Abs. 1 Nr. 6 EStG) .....	182
5.6.1	Subsidiarität und isolierende Betrachtungsweise .....	182
5.6.2	Verpachtung eines inländischen Gewerbebetriebs .....	183
5.6.3	Vermietung und Verpachtung von unbeweglichem Vermögen (§ 49 Abs. 1 Nr. 6 i. V. m. § 21 Abs. 1 Nr. 1 EStG) .....	184
5.6.4	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) .....	185
5.6.5	Einkünfte aus zeitlich begrenzter Überlassung von Rechten (§ 49 Abs. 1 Nr. 6 i. V. m. § 21 Abs. 1 Nr. 3 EStG) .....	185
5.7	Sonstige Einkünfte gem. § 49 Abs. 1 Nr. 7 EStG .....	185
5.8	Sonstige Einkünfte gem. § 49 Abs. 1 Nr. 8 EStG .....	186
5.8.1	Grundstücksveräußerungen .....	187
5.8.2	Veräußerung von Beteiligungen .....	187
5.9	Sonstige Einkünfte gem. § 49 Abs. 1 Nr. 8 Buchst. a EStG .....	187
5.10	Sonstige Einkünfte gem. § 49 Abs. 1 Nr. 9 EStG .....	188
5.11	Sonstige Einkünfte gem. § 49 Abs. 1 Nr. 10 EStG .....	188
5.12	§ 49 Abs. 1 Nr. 11 EStG – die Besteuerung von Einkünften sog. »umgekehrt hybrider Rechtsträger« .....	189

**Teil H Unbeschränkte Steuerpflicht bei Grenzpendlern  
(§ 1 Abs. 3, § 1a EStG)**

<b>1</b>	<b>Steuerproblematik bei Grenzpendlern .....</b>	<b>191</b>
<b>2</b>	<b>Unbeschränkte Steuerpflicht auf Antrag (§ 1 Abs. 3 EStG) .....</b>	<b>192</b>
2.1	Alternative Steuerbehandlung .....	192
2.2	Jährlicher Belastungsvergleich .....	192
2.3	Praktischer Anwendungsbereich .....	193
<b>3</b>	<b>Voraussetzungen der Option .....</b>	<b>193</b>
3.1	Persönliche Voraussetzungen .....	193
3.2	Sachliche Voraussetzungen .....	194
3.2.1	Inländische Einkünfte i. S. d. § 49 EStG .....	195
3.2.2	Einkünfte, die ganz oder fast ausschließlich der deutschen Einkommensteuer unterliegen .....	195
3.2.2.1	Relative Grenze .....	196
3.2.2.2	Absolute Grenze .....	196
3.2.3	Berücksichtigung von Doppelbesteuerungsabkommen .....	196
3.2.4	Verfahrensrechtliche Voraussetzungen .....	197
<b>4</b>	<b>Rechtsfolgen der Option .....</b>	<b>197</b>
4.1	Grundsatz der Einzelveranlagung bei unbeschränkter Steuerpflicht .....	197
4.2	Besonderheiten bei den Einkünften aus nichtselbstständiger Arbeit (§ 39c Abs. 4 EStG) .	197

4.3	Steuerabzugseinkünfte nach § 50a EStG (§ 1 Abs. 3 Satz 6 EStG) .....	198
4.4	Progressionsvorbehalt (§ 32b Abs. 1 Nr. 5 EStG) .....	198
<b>5</b>	<b>Personen- und familienbezogene Vergünstigungen des § 1a EStG .....</b>	<b>198</b>
<b>6</b>	<b>Übungsfall zur unbeschränkten Steuerpflicht bei Grenzpendlern .....</b>	<b>201</b>

## **Kapitel II Das Recht der Doppelbesteuerungsabkommen**

### **Teil A Aufgabe, Zustandekommen, Auslegung und Missbrauch der Doppelbesteuerungsabkommen**

<b>1</b>	<b>Vermeidung internationaler Besteuerungskonflikte durch innerstaatliches Recht, Doppelbesteuerungsabkommen und multilaterale Regelungen .....</b>	<b>205</b>
1.1	Vermeidung der Doppelbesteuerung und Steuerverkürzung durch innerstaatliches Recht .....	205
1.2	Vermeidung der Doppelbesteuerung und Steuerverkürzung durch Doppelbesteuerungsabkommen .....	206
1.3	Vermeidung der Doppelbesteuerung und Steuerverkürzung durch multilaterale Regelungen .....	208
1.3.1	EG-Vertrag .....	208
1.3.2	Wiener Übereinkommen über diplomatische und konsularische Beziehungen (WÜD und WÜK) .....	209
1.3.3	Protokoll über Vorrechte und Befreiung der Europäischen Gemeinschaften .....	210
1.3.4	NATO-Truppenstatut .....	210
1.3.5	Musterabkommen der OECD (OECD-MA) .....	211
<b>2</b>	<b>Zustandekommen von Doppelbesteuerungsabkommen .....</b>	<b>211</b>
2.1	Stufen der Vertragsverhandlungen .....	211
2.2	Normbestand der Doppelbesteuerungsabkommen .....	213
2.3	Innerstaatliche Geltung der Doppelbesteuerungsabkommen .....	214
2.4	Treaty Overriding .....	215
2.4.1	Allgemeines zu Treaty Overrides (Beispiele im EStG/AStG) .....	215
2.4.2	Entwicklung der Rechtsprechung zur Zulässigkeit eines Treaty Override .....	219
<b>3</b>	<b>Auslegung von Doppelbesteuerungsabkommen .....</b>	<b>222</b>
3.1	Vorbemerkung .....	222
3.2	Verhältnis des nationalen Steuerrechts zum Abkommensrecht .....	222
3.3	Auslegungsgrundsätze für internationale Verträge .....	223
3.3.1	Allgemeine Auslegungsregeln (Art. 31 WÜRV) .....	223
3.3.2	Einzelne Auslegungsprinzipien .....	224
3.3.2.1	Grammatische Interpretation .....	224
3.3.2.2	Systematische Interpretation .....	224
3.3.2.3	Auslegungsregel des Art. 3 Abs. 2 OECD-MA .....	225
3.3.2.4	Teleologische Interpretation .....	225
3.3.3	Bedeutung des OECD-MA-Kommentars .....	225
3.3.4	Zusammenfassung: Prüfungsreihenfolge zur Auslegung von DBA .....	226
3.3.5	Konkretisierung der DBA-Regelungen .....	227
3.3.6	Verständigungsverfahren .....	227
3.4	Qualifikationskonflikte .....	228
3.4.1	Arbeitsbegriffe .....	229
3.4.1.1	Subsumtionskonflikt .....	229
3.4.1.2	Klassifizierungskonflikt .....	229
3.4.1.3	Subjektive und objektive Zurechnungskonflikte .....	229

3.4.1.4	Positiver und negativer Qualifikationskonflikt .....	230
3.4.2	Lösung von Qualifikationskonflikten .....	231
3.4.3	Übungsfälle zu den Qualifikationskonflikten .....	232
3.5	Besondere Auslegungsfragen .....	234
3.5.1	Isolierende Betrachtungsweise – Regelung des § 49 Abs. 2 EStG .....	234
3.5.2	Umgekehrte isolierende Betrachtungsweise gem. § 34d EStG .....	235
3.5.3	Isolierende Betrachtungsweise bei Doppelbesteuerungsabkommen .....	236
3.5.4	Grundsatz der Spezialität .....	236
<b>4</b>	<b>Missbrauch von Doppelbesteuerungsabkommen .....</b>	<b>237</b>
4.1	Problemstellungen .....	237
4.2	Rechtsmissbräuchliche Inanspruchnahme von Doppelbesteuerungsabkommen .....	238
4.3	Internationale steuerrechtliche Missbrauchsregeln .....	239
4.3.1	Völkerrechtliche und europarechtliche Missbrauchsklauseln .....	240
4.3.2	Missbrauchsregelungen im OECD-Musterabkommen .....	240
4.3.2.1	Muster der Limitation-on-Benefits-Regel (LOB) .....	241
4.3.2.2	Muster für Principle-Purpose-Test (PPT) .....	242
4.3.3	Einzelne Missbrauchsregelungen in den deutschen Doppelbesteuerungsabkommen ..	243
4.3.3.1	Regelungen über Treaty Shopping .....	243
4.3.3.2	Rückfallklauseln und Subject-to-tax-Klauseln .....	244
4.3.3.3	Sonderregelungen für Qualifikations- oder Zurechnungskonflikte – Switch-over-Klauseln .....	247
4.3.3.4	Remittance Base Principle .....	252
4.3.3.5	Aktivitätsklausel .....	254
4.3.3.6	Definition des Nutzungsberechtigten – Beneficial-ownership-Doktrin .....	255
4.3.3.7	Öffnungsklauseln .....	256
4.4	Nationale Missbrauchsregeln .....	256
4.4.1	Außensteuergesetz .....	256
4.4.1.1	Regelungsbereiche des Außensteuergesetzes .....	257
4.4.1.2	Normen, die durch das AStG abgewandelt werden: .....	257
4.4.2	Innerstaatliche Spezialnormen .....	257
4.4.2.1	Vorrang des innerstaatlichen Steuerabzugs vor abkommensrechtlichen Steuer- vergünstigungen (§ 50d Abs. 1 EStG) .....	257
4.4.2.2	Die deutsche Anti-Treaty-Shopping-Gesetzgebung .....	258
4.5	Entwicklungen in der EU .....	262
4.5.1	Empfehlung der Europäischen Kommission vom 28.01.2016 .....	262
4.5.2	Richtlinie des Rates mit Vorschriften zur Bekämpfung von Steuervermeidungs- praktiken (ATAD) .....	262
4.5.3	Richtlinienvorschlag zu Briefkastengesellschaften .....	263
<b>5</b>	<b>Die Anwendung des § 42 AO bei Geschäftsbeziehungen zu einem Unternehmen in einem Niedrigsteuerland (Basisgesellschaften/Briefkastengesellschaften) .....</b>	<b>264</b>
5.1	Prüfungsreihenfolge .....	264
5.2	Definition und Tatbestandsvoraussetzungen .....	264
5.3	Abgrenzung zu anderen Vorschriften .....	265
5.3.1	Zum inländischen Ort der Geschäftsleitung .....	265
5.3.2	Verhältnis zu den Doppelbesteuerungsabkommen .....	267
5.4	Steuerliche »Anerkennung« ausländischer Gesellschaften .....	267
5.5	Steuerlich nicht anzuerkennende ausländische Gesellschaften .....	267
5.6	Beweislast .....	268
5.7	Rechtsfolgen .....	268
5.8	Verhältnis zum Außensteuergesetz .....	268

5.9	Praktische Anwendungsfälle .....	270
5.10	Europatauglichkeit und Entwicklungen im EU-Recht .....	270
5.10.1	»Europatauglichkeit« .....	270
5.10.2	Geplante EU-Richtlinie .....	270
5.11	Gestaltungsmissbrauch bei beschränkter Steuerpflicht .....	271

## **Teil B Aufbau, Begriffe und Wirkungsweise der Doppelbesteuerungsabkommen**

<b>1</b>	<b>Aufbau der Doppelbesteuerungsabkommen .....</b>	<b>273</b>
<b>2</b>	<b>Geltungsbereiche .....</b>	<b>273</b>
2.1	Persönlicher Geltungsbereich (Abkommensberechtigung) .....	274
2.2	Sachlicher Geltungsbereich .....	276
2.2.1	Steuern in föderal gegliederten Staaten .....	277
2.2.2	Ergänzungsabgaben, Nebenabgaben, Ersatzabgaben, Zuschläge .....	277
2.3	Räumlicher Geltungsbereich .....	278
2.4	Zeitlicher Geltungsbereich .....	278
<b>3</b>	<b>Begriffsbestimmungen .....</b>	<b>279</b>
3.1	Begriff der »Person« (Art. 3 Abs. 1 Buchst. a OECD-MA) .....	279
3.2	Begriff der »Gesellschaft« (Art. 3 Abs. 1 Buchst. b OECD-MA) .....	280
3.3	Begriff des Unternehmens eines Vertragsstaats (Art. 3 Abs. 1 Buchst. c und d OECD-MA) .....	280
3.4	Begriff des »Internationalen Verkehrs« (Art. 3 Abs. 1 Buchst. e OECD-MA) .....	281
3.5	Begriff der »zuständigen Behörde« (Art. 3 Abs. 1 Buchst. f OECD-MA) .....	281
3.6	Begriff des »Staatsangehörigen« (Art. 3 Abs. 1 Buchst. g OECD-MA) .....	282
<b>4</b>	<b>Wirkungsweise der Doppelbesteuerungsabkommen .....</b>	<b>282</b>
4.1	Allgemeines .....	282
4.2	Regelungstechnik der Doppelbesteuerungsabkommen .....	283
4.3	Begrenzung der Steuerhoheiten der Vertragsstaaten durch Einkünfteartikel .....	283
4.4	Verteilungsnormen .....	284
4.5	Vermeidungsnormen (Methodenartikel) .....	287
4.6	Prüffolge .....	289
4.6.1	Steuerinländer mit Auslandseinkünften in DBA-Fällen .....	289
4.6.2	Steuerausländer mit Inlandseinkünften in DBA-Fällen .....	290

## **Teil C Begriff und Funktion der Ansässigkeit**

<b>1</b>	<b>Begriff der Ansässigkeit .....</b>	<b>291</b>
1.1	Abkommensrechtliche Regelungen der Ansässigkeit .....	291
1.2	Bedeutung und Funktionen der Ansässigkeit .....	292
1.2.1	Ansässigkeit und Abkommensberechtigung (persönlicher Geltungsbereich eines Doppelbesteuerungsabkommens) .....	293
1.2.2	Bedeutung des Ansässigkeitsstaats und des Quellenstaats für die internationale Besteuerung .....	294
1.2.2.1	Ansässigkeitsstaat .....	295
1.2.2.2	Quellenstaat .....	295
1.2.3	Innerstaatliche Wirkung der DBA .....	296
<b>2</b>	<b>Art. 4 Abs. 1 OECD-MA: Abkommensrechtliche Ansässigkeit .....</b>	<b>296</b>
2.1	Art. 4 Abs. 1 OECD-MA .....	297
2.1.1	Kreis der abkommensberechtigten Personen .....	297

2.1.2	Steuerpflicht in einem Vertragsstaat – Anknüpfungspunkte .....	298
2.1.2.1	Umfassende Steuerpflicht natürlicher Personen .....	298
2.1.2.2	Umfassende Steuerpflicht von Gesellschaften i. S. d. Doppelbesteuerungsabkommens ..	301
2.1.2.3	Umfassende Steuerpflicht von Personenvereinigungen .....	301
2.1.2.4	Vertragsstaaten und Gebietskörperschaften und juristische Personen des öffentlichen Rechts .....	304
2.1.3	Ausschluss der Abkommensberechtigung bei Quellenbesteuerung .....	305
2.1.4	Beispiele zu Art. 4 Abs. 1 OECD-MA .....	306
<b>3</b>	<b>Art. 4 Abs. 2 und 3 OECD-MA: Doppelte unbeschränkte Steuerpflicht und doppelte Ansässigkeit .....</b>	<b>308</b>
3.1	Kollisionsregeln bei doppelter Ansässigkeit von natürlichen Personen .....	308
3.1.1	Allgemeines .....	308
3.1.2	Einzelfragen des Art. 4 Abs. 2 OECD-MA – Doppelwohnsitz von natürlichen Personen (sog. »Tie-Breaker-Rule«) .....	309
3.1.2.1	Ständige Wohnstätte in einem Vertragsstaat .....	309
3.1.2.2	Mittelpunkt der Lebensinteressen .....	311
3.1.2.3	Gewöhnlicher Aufenthalt .....	316
3.1.2.4	Staatsangehörigkeitsentscheidung .....	316
3.1.2.5	Dreiecksfälle (Mehrstaatensachverhalte) .....	316
3.1.3	Übungsfall zur doppelten Ansässigkeit von natürlichen Personen .....	317
3.2	Kollisionsregeln bei doppelter Ansässigkeit von anderen als natürlichen Personen (insbesondere juristische Personen) .....	318
3.2.1	Allgemeines .....	318
3.2.2	Maßgeblichkeit des Ortes der tatsächlichen Geschäftsleitung .....	318
3.2.3	Übungsfall zur doppelten Ansässigkeit von Kapitalgesellschaften .....	320
<b>4</b>	<b>Besonderheiten bei der Ansässigkeit .....</b>	<b>321</b>
4.1	Besondere Berufsgruppen .....	321
4.1.1	Diplomaten, Konsularbeamte, Haushaltsangehörige .....	321
4.1.2	NATO-Truppenangehörige und ziviles Gefolge .....	321
4.1.3	Beamte und Bedienstete der Europäischen Union .....	321
4.1.4	Steuerliche Vorrechte und Befreiungen aufgrund mehrstaatlicher Vereinbarungen ....	322
4.2	Abkommensrechtliche Sonderfälle bei der Ansässigkeit .....	322
4.2.1	Sonderregelungen zur doppelten Ansässigkeit .....	322
4.2.1.1	Art. 4 Abs. 3 DBA-Schweiz (sog. überdachende Besteuerung) .....	322
4.2.1.2	Art. 4 Abs. 9 DBA-Schweiz (sog. überdachende Besteuerung bei doppelter Ansässigkeit von Gesellschaften) .....	323
4.2.2	Sonderregelungen zum Wegzug und zur Schweizer Vorzugsbesteuerung .....	323
4.2.2.1	Art. 4 Abs. 4 DBA-Schweiz (Wegzugsbesteuerung bei Wohnsitzaufnahme in der Schweiz) .....	323
4.2.2.2	Art. 4 Abs. 5 DBA-Schweiz (Wohnsitzwechsel und Zeitaufteilung des Besteuerungs- anspruchs) .....	324
4.2.2.3	Einschränkungen des Status der Ansässigkeit .....	324
<b>5</b>	<b>Auswirkungen der Ansässigkeit auf die inländische Besteuerung .....</b>	<b>325</b>

## Teil D Einkünfteartikel

<b>1</b>	<b>Art. 5 und 7 OECD-MA – Die Betriebsstättenbesteuerung – Behandlung der unmittelbaren gewerblichen Tätigkeit über die Grenze sowie der grenz- überschreitenden Beteiligung an Personengesellschaften .....</b>	<b>327</b>
1.1	Allgemeines .....	327

1.2	Prüfschema zur Bestimmung grenzüberschreitender gewerblicher Tätigkeit .....	328
1.3	Zuweisung des Besteuerungsrechts für gewerbliche Einkünfte .....	328
1.4	Verhältnis des innerstaatlichen Rechts zum Doppelbesteuerungsabkommen – maßgebender Begriff des Unternehmens und des Unternehmensgewinns .....	328
1.5	Betriebsstättenbegriff nach Doppelbesteuerungsabkommen – Verhältnis zu § 12 AO ..	329
1.6	Die Zuweisung des Besteuerungsrechts .....	329
1.6.1	Gebietsmäßige Abgrenzung .....	329
1.6.2	Grundsatz der Einzelbetrachtung .....	329
1.7	Haupttatbestand »feste Geschäftseinrichtung« .....	329
1.7.1	Grundsätze .....	329
1.7.1.1	Allgemeines .....	329
1.7.1.2	Verfügungsgewalt des Steuerinländers .....	330
1.7.2	Einzelfragen .....	331
1.7.2.1	Zeitlich begrenzte feste örtliche Anlagen oder Einrichtungen .....	331
1.7.2.2	Betriebsaufspaltung über die Grenze .....	333
1.7.2.3	Geschäftsleitungsbetriebsstätte .....	336
1.7.2.4	Digitale Wirtschaft und Betriebsstättenbesteuerung .....	336
1.7.2.5	Dienstleistungsbetriebsstätten .....	339
1.7.2.6	Betriebsstättenbegründung durch Home-Office-Tätigkeiten .....	340
1.7.2.7	Betriebsstättenbegründung infolge Covid 19 – Nichtrückkehrmöglichkeiten .....	341
1.8	Bauausführungen und Montagen .....	341
1.8.1	Allgemeine Grundsätze .....	341
1.8.2	Einzelfragen .....	342
1.8.2.1	Verhältnis des Art. 5 Abs. 3 zu Abs. 1 OECD-MA .....	342
1.8.2.2	Fristenberechnung .....	343
1.8.2.3	Zusammenrechnung von mehreren Baustellen .....	343
1.8.2.4	Bau- und Montageüberwachung als Bauausführung .....	345
1.8.2.5	Arbeitsgemeinschaft/Konsortium .....	346
1.8.3	Änderungen durch das BEPS-Projekt der OECD .....	346
1.9	Vertreterbetriebsstätte .....	347
1.9.1	Allgemeine Grundsätze .....	347
1.9.2	Einzelfragen .....	348
1.9.2.1	Verhältnis zu den anderen Regelungen .....	348
1.9.2.2	Geschäftsführer einer Kapitalgesellschaft als Vertreter .....	348
1.9.2.3	Zeitdauer der Vertretertätigkeit .....	349
1.9.3	Änderungen durch das BEPS-Projekt der OECD .....	350
1.9.3.1	Wegfall des Merkmals der Abschlussvollmacht .....	350
1.9.3.2	Kommissionärsmodell .....	351
1.10	Ausnahmekatalog der Betriebsstätten .....	352
1.10.1	Grundsätze .....	352
1.10.2	Änderungen durch das BEPS- Projekt der OECD .....	352
1.11	Die steuerliche Behandlung der mitunternehmerischen gewerblichen Betätigung über die Grenze .....	353
1.12	Aufteilung der Einkünfte (Aufwands-/Ertragszuordnung) .....	353
1.12.1	Rechtsslage bis einschließlich 2012 und für Altabkommen (bei Escape nach § 1 Abs. 5 Satz 8 AStG) .....	354
1.12.1.1	Grundproblem der zwei konkurrierenden Prinzipien .....	354
1.12.1.2	Allgemeiner Aufwand (Tz. 3 BSVerwGrS) .....	356
1.12.1.3	Dienstleistungen (Tz. 3.1 BSVerwGrS) .....	356
1.12.1.4	Dotation – Anteil der Betriebsstätte am Eigenkapital des Gesamtunternehmens .....	357

1.12.1.5	Nutzungsüberlassung von immateriellen Wirtschaftsgütern (Know-how, Patente etc.) der Tz. 2.6.1c BSVerwGrS .....	358
1.12.1.6	Die Überführung von Wirtschaftsgütern zwischen Stammhaus und Betriebsstätte (Tz. 2.6 BSVerwGrS) .....	358
1.12.1.7	Währungsfragen (Tz. 2.8 BSVerwGrS) .....	364
1.12.1.8	Umlageverträge des Gesamtunternehmens .....	366
1.12.1.9	Wirtschaftsgüter und Betriebsstättenvorbehalt .....	366
1.12.1.10	Zuordnung von Stoffen und Teilen zur Betriebsstätte (Tz. 4.3.8 BSVerwGrS) .....	368
1.12.1.11	Zuordnung von Finanzierungsaufwendungen und -erträgen (Tz. 4.3.9. BSVerwGrS) .....	369
1.12.1.12	Zuordnung von Akquisitionskosten und anderen »Regiekosten« .....	369
1.12.1.13	Übertragung von stillen Reserven – dargestellt am Beispiel der Betriebsstätten bei Explorationen (Tz. 4.7.2 BSVerwGrS) .....	370
1.12.1.14	Gewinnermittlungsfragen im Bereich der Bau- und Montageunternehmen (Tz. 4.2.6 und 4.3.7 BSVerwGrS) .....	370
1.12.1.15	Gründungskosten (Tz. 2.9 BSVerwGrS) .....	371
1.12.1.16	Betriebsstättenauflösung (Tz. 2.9.2 BSVerwGrS) .....	371
1.12.2	Neue Grundsätze zur Betriebsstättengewinnabgrenzung ab 01.01.2013 .....	372
1.12.2.1	Allgemeines .....	372
1.12.2.2	Einzelfragen der neuen Gewinnabgrenzungsgrundsätze .....	374
1.12.3	Der praktische Fall einer Vertriebs-Betriebsstätte unter Gegenüberstellung der Gewinnabgrenzung vor und nach Einführung des AOA (Art. 5 OECD-MA 2010, §1 Abs. 5 AStG) .....	382
<b>2</b>	<b>Art. 6 OECD-MA – Einkünfte aus unbeweglichem Vermögen .....</b>	<b>384</b>
2.1	Die Besteuerung von Einkünften aus Vermietung und Verpachtung (insbesondere Grundbesitz im Ausland) .....	384
2.1.1	Grundsatz – Die Aufgliederung der inländischen Einkünfte i. S. d. Einkommensteuer- gesetzes in verschiedene Abkommensregelungen .....	384
2.1.2	Die Einkünfte aus unbeweglichem Vermögen – Regelfall Besteuerung im Belegenheitsstaat (Art. 6 OECD-MA) .....	384
2.2	Ausnahme: Besteuerung sowohl im Belegenheitsstaat als auch im Wohnsitzstaat unter Anrechnung der im Belegenheitsstaat gezahlten Steuern .....	387
2.3	Die Methodenartikel in den Einzel-DBA .....	388
<b>3</b>	<b>Art. 7 und 8 OECD-MA – Gewerbliche Einkünfte .....</b>	<b>388</b>
3.1	Unternehmensgewinne (Art. 7 OECD-MA) .....	388
3.2	Seeschifffahrt, Binnenschifffahrt und Luftfahrt (Art. 8 OECD-MA) .....	388
3.3	Rechtsfolgen .....	388
3.3.1	Grundsatz der Steuerfreistellung .....	388
3.3.2	Ausnahme der Aktivitätsklausel im Doppelbesteuerungsabkommen .....	388
3.3.2.1	Allgemeines .....	388
3.3.2.2	Katalogliste .....	390
3.3.2.3	Besonderheiten bei Personengesellschaften .....	393
3.3.3	Übergang zur Anrechnungsmethode (§ 20 Abs. 2 AStG) .....	394
3.3.4	Rückfallklauseln des Doppelbesteuerungsabkommens .....	395
3.3.5	Qualifikationskonflikte .....	397
3.3.5.1	Lösung von Qualifikationskonflikten in den DBA .....	397
3.3.5.2	Die nationale Rückfallklausel des § 50d Abs. 9 EStG .....	397
3.3.6	Übergang zur Anrechnungsmethode nach § 50d Abs. 9 Satz 2 EStG bei »unfair« Steuerwettbewerb .....	400
3.3.6.1	Der Regelungsinhalt .....	400
3.3.6.2	Zeitliche Anwendung und gesetzliche Nachbesserung .....	400

3.3.6.3	Eventuelle Verfassungswidrigkeit .....	401
3.3.7	Pauschalierung .....	401
3.4	Behandlung von Verlusten – Abzugsbeschränkungen nach Doppelbesteuerungs- abkommen und nationalem Recht .....	401
3.4.1	Abzugsbeschränkung des § 2a EStG .....	402
3.4.2	Auswirkungen der Steuerfreistellung nach dem Methodenartikel der Doppel- besteuerungsabkommen .....	402
3.4.2.1	Grundsatz Abzugsverbot – Symmetriethese .....	402
3.4.2.2	Ursprüngliche Ausnahme: Berücksichtigung finaler Verluste .....	402
<b>4</b>	<b>Besonderheiten bei der grenzüberschreitenden Beteiligung an Personen- gesellschaften .....</b>	<b>407</b>
4.1	Allgemeines .....	407
4.2	Belastungsvergleiche (Rahmenbedingungen) – Allgemeine Hinweise bei Personen- unternehmensstrukturen .....	408
4.3	Die Qualifikation von ausländischen Gesellschaften .....	409
4.3.1	Allgemeines .....	409
4.3.2	Länderlisten der Finanzverwaltung .....	409
4.3.3	Prüfungskriterien für »nicht aufgelistete Gesellschaften« .....	411
4.3.3.1	Allgemeines .....	411
4.3.3.2	Übernahme der Kriterien und der Prüfungsreihenfolge zur US-LLC .....	411
4.4	Die Abkommensberechtigung für Zwecke der Abkommensentlastung .....	412
4.4.1	Transparente Besteuerung im Sitzstaat .....	412
4.4.2	Intransparente Behandlung im Sitzstaat .....	413
4.4.3	Nationale Sonderregelung für die Abzugssteuerentlastung .....	413
4.5	Besteuerung im ausländischen Quellenstaat .....	413
4.5.1	Transparenzprinzip .....	413
4.5.2	Besteuerung der Personengesellschaft als Körperschaftsteuersubjekt .....	413
4.6	Grundsätze der Besteuerung bei Beteiligungen an ausländischen Personen- gesellschaften .....	414
4.7	Qualifikationsprobleme und Gestaltungsmöglichkeiten mit »deutschen« Rechtsformen .....	415
4.7.1	Das Problem .....	415
4.7.2	Bedeutung des Problems .....	415
4.7.3	Ursprüngliche Grundsätze der Finanzverwaltung und Rechtsprechung .....	416
4.7.4	Die Reaktion der Finanzverwaltung .....	417
4.7.5	Die Reaktion des Gesetzgebers für »Altfälle« .....	417
4.7.6	Die ergänzenden Prüfungsschritte – 1. Betriebsstätteneigenschaft .....	419
4.7.7	Die ergänzenden Prüfungsschritte – 2. funktionale Zuordnung .....	420
4.8	Gewerbliche Infizierung .....	421
4.9	Innengesellschaften – atypisch stille Beteiligungen .....	421
4.9.1	Allgemeines .....	421
4.9.2	Auffassung der Finanzverwaltung .....	422
4.9.2.1	Qualifikation .....	422
4.9.2.2	Rechtsfolgen beim Steuerinländer mit atypischen stillen Beteiligungen an ausländischen Unternehmen .....	422
4.9.3	Gesetzliche Regelung .....	423
4.10	Besitzpersonengesellschaften .....	423
4.11	Vermögensverwaltende Personengesellschaften .....	423
4.12	Personengesellschaften mit einer »gemischten« Tätigkeit .....	424
4.13	Die Behandlung von Sondervergütungen .....	425



4.13.1	Abkommensrechtliche Spezialregelungen .....	425
4.13.2	DBA-Qualifikationskonflikt – Besteuerung von Gesellschafterdarlehen und den daraus fließenden Zinsen nach den Doppelbesteuerungsabkommen ohne ausdrückliche Regelung – Rechtsprechung im sog. Outbound-Fall .....	427
4.13.3	Die ergänzende Prüfung der »örtlichen« Zuordnung .....	429
4.13.4	Beteiligung eines Steuerausländers an einer inländischen Personengesellschaft (Tz. 1.2.3 der BSVerwGrS) .....	430
4.13.4.1	Ursprüngliche Auffassung der Finanzverwaltung .....	430
4.13.4.2	BFH-Rechtsprechung zum Abkommensrecht .....	431
4.13.4.3	Reaktion des Gesetzgebers – Einführung des § 50d Abs. 10 EStG .....	432
4.13.4.4	Gesetzliche Nachbesserung in § 50d Abs. 10 EStG 2013 .....	433
4.14	Gewinnermittlung und -abgrenzungsfragen bei Personengesellschaften und -vereinigungen .....	436
4.14.1	Allgemeines .....	436
4.14.2	Zuordnung von Sonderbetriebsausgaben zu ausländischen Betriebsstätten einer inländischen Personengesellschaft .....	436
4.14.3	Gestaltungsmöglichkeiten – Double Dips und § 4i EStG .....	437
4.14.4	Veräußerung von Anteilen an Personengesellschaften .....	440
4.15	Rechtsfolgen und Besonderheiten der grenzüberschreitenden Verlust- berücksichtigung .....	441
4.16	Besonderheiten bei beschränkter Steuerpflicht in Nicht-DBA-Fällen .....	441
4.17	Grenzüberschreitende Fragen der Option von Personengesellschaften zur Körperschaftsteuerbesteuerung ab 2022 .....	442
4.17.1	Besteuerungsrecht für Dividenden (zivilrechtlich Gewinnentnahmen) .....	442
4.17.2	Besteuerungsrecht für Veräußerungsgewinne .....	443
4.17.3	Sondervergütungen .....	444
4.17.4	Gesellschafterfremdfinanzierungsmöglichkeiten .....	444
4.17.5	Umwandlungssperre Drittstaatengesellschafter .....	444
4.17.6	Zeitliche Anwendung .....	444
4.17.7	Ergänzende Literaturhinweise zum Optionsmodell .....	444
<b>5</b>	<b>Art. 9 OECD-MA – Einkunftsabgrenzung über die Grenze (Verrechnungspreiskorrekturen) .....</b>	<b>445</b>
<b>6</b>	<b>Art. 10 OECD-MA – Dividenden .....</b>	<b>445</b>
6.1	Allgemeines .....	445
6.2	Grundsätzliches zur Dividendenbesteuerung bei natürlichen Personen .....	447
6.2.1	Deutschland als Ansässigkeitsstaat .....	447
6.2.2	Deutschland als Quellenstaat .....	450
6.3	Beispiele zur Dividendenbesteuerung bei natürlichen Personen .....	451
6.4	Länderspezifische Besonderheiten – Sonderfall Frankreich .....	452
6.5	Steuervergünstigungen für Schachteldividenden .....	452
6.5.1	Allgemeines .....	453
6.5.2	Tatbestandsvoraussetzungen des DBA-rechtlichen Schachtelprivilegs .....	454
6.5.2.1	Kapitalgesellschaft .....	454
6.5.2.2	Beteiligungshöhe .....	454
6.5.3	Betriebsausgabenabzug in Zusammenhang mit Schachteldividenden .....	455
6.6	Besonderheiten bei der Besteuerung nach nationalem Recht (nationale Dividendenprivilegien) .....	455
6.6.1	Bedeutung der Mittel-/Finanzierungsherkunft .....	455
6.6.2	Natürliche Personen als Anteilseigner .....	456
6.6.2.1	Einnahmen .....	456

6.6.2.2	Aufwendungen .....	457
6.6.2.3	Quellensteueranrechnung .....	457
6.6.2.4	Beteiligung an passiv tätigen Gesellschaften der Doppelbesteuerungsabkommen – Hinweis auf die Hinzurechnungsbesteuerung nach dem ASTG .....	457
6.6.2.5	Beteiligung an aktiv tätigen Auslandsgesellschaften .....	458
6.6.2.6	Erträge aus schwarzen und intransparenten Investmentfonds .....	458
6.6.3	Körperschaften als Anteilseigner von Körperschaften .....	458
6.6.3.1	Behandlung der Einnahmen .....	458
6.6.3.2	Aufwendungen und Gewinnminderungen, die mit Auslandsdividenden zusammenhängen .....	459
6.6.4	Verhältnis von Steuerbefreiung nach § 8b KStG und Kapitalertragsteuerabzug – Europarechtliche Probleme .....	467
6.7	Die Überlagerung der Doppelbesteuerungsabkommen durch EU-Recht .....	468
6.8	Quellensteuerentlastung im Herkunftsstaat .....	469
6.8.1	Entlastung nach Doppelbesteuerungsabkommen .....	469
6.8.2	Entlastungsverfahren nach nationalem Recht .....	470
6.8.3	Praktische Umsetzung .....	471
6.9	Quellensteuerhöchstsätze für Dividenden nach den DBA für Dividenden nach den DBA .....	471
6.10	Kurz Hinweise zur gewerbesteuerlichen Behandlung von Auslandsdividenden .....	471
6.10.1	Überblick .....	471
6.10.2	Beteiligungsgrenzen für Streubesitz .....	472
6.10.2.1	Kürzung nach § 9 Nr. 7 GewStG; Hinweis auf § 9 Nr. 2a GewStG .....	472
6.10.2.2	Kürzung nach § 9 Nr. 8 GewStG .....	474
6.10.2.3	Umfang der Kürzung – Auswirkungen des § 8b Abs. 5 KStG .....	474
6.10.3	Prüfungsreihenfolge für das gewerbesteuerliche Schachtelprivileg .....	475
<b>7</b>	<b>Art. 11 OECD-MA – Zinseinkünfte .....</b>	<b>476</b>
7.1	Allgemeines .....	476
7.2	Besteuerung der Zinsen nach den Doppelbesteuerungsabkommen .....	477
7.2.1	Deutschland als Ansässigkeitsstaat .....	477
7.2.2	Deutschland ist Quellenstaat .....	479
7.2.3	Quellensteuerhöchstsätze für Zinsen nach DBA .....	480
7.3	Überlagerung der Doppelbesteuerungsabkommen durch EU-Recht .....	481
7.3.1	Die Zinsinformationsverordnung .....	481
7.3.2	Die Zins- und Lizenzrichtlinie .....	482
7.3.3	Hinweis zur Gewerbesteuer (§ 8 Nr. 1 GewStG a. F. bzw. § 8 Nr. 1 Buchst. a und f GewStG n. F.) .....	482
<b>8</b>	<b>Art. 12 OECD-MA – Lizenzgebühren .....</b>	<b>483</b>
8.1	Grundsatz .....	483
8.2	Abgrenzungsprobleme .....	484
8.2.1	Überlassung von Know-how .....	484
8.2.2	Abgrenzung zur Vermietung von Ausrüstungsgegenständen .....	484
8.2.3	Abgrenzung bei der Steueranrechnung – Beispiel zum Abzug fiktiver Quellensteuer nach Art. 24 Abs. 2 Buchst. c Doppelbuchst. bb DBA-China für technische Assistenz- leistungen beim Aufbau einer Fertigung .....	485
8.3	Länderspezifische Besonderheiten – Länderliste zu Quellensteuersätzen auf Lizenz- gebühren .....	487
8.4	Zins- und Lizenzrichtlinie .....	489
8.5	Besonderheiten bei der Steueranrechnung .....	490
8.5.1	Grundsätze .....	490

8.5.2	Praxis der Finanzverwaltung .....	490
8.5.3	Rechtsprechung .....	490
<b>9</b>	<b>Art. 13 OECD-MA – Veräußerungsgewinne .....</b>	<b>492</b>
9.1	Gewerbliches Vermögen .....	492
9.2	Privatvermögen .....	492
9.3	Gewinne aus der Veräußerung von Beteiligungen und Sonderfälle der wesentlichen Beteiligung und der Grundstücksgesellschaften .....	493
9.4	Sonderfall Grundvermögen .....	495
9.5	Sonderfall Wegzugsbesteuerung und erweiterte beschränkte Steuerpflicht .....	496
9.6	Übersicht: Besteuerungsrecht für Einkünfte aus der Veräußerung von Anteilen an Kapitalgesellschaften .....	496
9.7	Veräußerung von Anteilen an inländischen Kapitalgesellschaften – keine Betriebsausgabenfiktion nach § 8b Abs. 3 KStG ohne inländische Betriebsstätte .....	496
9.7.1	BFH Urteil vom 31.05.2017 – I R 37/15 .....	496
9.7.2	Übertragung der Entscheidung auf DBA-Fälle .....	498
<b>10</b>	<b>Art. 14 OECD-MA 1977 – Einkünfte aus selbstständiger Arbeit .....</b>	<b>499</b>
10.1	Vorbemerkung .....	499
10.2	Zuweisung des Besteuerungsrechts .....	499
10.3	Begriff des freien Berufs .....	500
10.4	Merkmal der festen Einrichtung .....	500
10.5	Gewinnabgrenzung .....	501
10.6	Grenzüberschreitende Sozietäten .....	501
10.7	Anwendungsbeispiele zur grenzüberschreitenden freiberuflichen Tätigkeit .....	502
<b>11</b>	<b>Art. 15 OECD-MA – Einkünfte aus unselbstständiger Arbeit .....</b>	<b>503</b>
11.1	Rechtsgrundlagen und allgemeine Hinweise .....	504
11.2	Grundsatz des Welteinkommensprinzips bei unbeschränkter Steuerpflicht .....	504
11.3	Beschränkte Steuerpflicht bei Arbeitseinkünften .....	505
11.3.1	Personenkreis .....	505
11.3.2	Inländische Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit .....	505
11.3.2.1	Ausübung und Verwertung im Inland .....	505
11.3.2.2	Arbeitslohn aus öffentlichen Kassen .....	506
11.3.2.3	Arbeitslohn von Organen von Gesellschaften .....	507
11.3.2.4	Entlassungsschädigungen .....	508
11.3.2.5	Bordpersonal im internationalen Luftverkehr .....	509
11.4	Schrankenfunktion der DBA und Einschränkung des deutschen Besteuerungsrechts durch unilaterale Maßnahmen, zwischenstaatliche oder internationale Vereinbarungen .....	510
11.5	Vorabprüfung der Ansässigkeit .....	511
11.6	Systematik der Doppelbesteuerungsabkommen (Grundsatz-Sonderregelungen für spezifische Tätigkeiten) .....	513
11.7	Prüfungspunkte und Prüfungsreihenfolge bei Arbeitnehmern in DBA-Fällen .....	515
11.8	Tätigkeitsstaatsprinzip nach Art. 15 Abs. 1 OECD-MA .....	516
11.8.1	Allgemeine Erläuterungen .....	516
11.8.2	Überschreibung des Tätigkeitsstaatsprinzips .....	517
11.9	Verbleib des Besteuerungsrechts beim Ansässigkeitsstaat nach Art. 15 Abs. 2 OECD-MA .....	518
11.9.1	Allgemeine Ausführungen .....	518
11.9.2	Die 183-Tage-Regelung des Art 15 Abs. 2 Buchst. a OECD-MA .....	519
11.9.2.1	Bezugnahme auf den Aufenthalt im Tätigkeitsstaat .....	520
11.9.2.2	Bezugnahme auf die Ausübung im Tätigkeitsstaat .....	522

11.9.2.3	Bezugnahme der 183 Tage auf das Kalenderjahr	524
11.9.2.4	Bezugnahme der 183 Tage auf das Steuerjahr	524
11.9.2.5	Bezugnahme der 183 Tage auf einen variablen 12-Monats-Zeitraum	525
11.9.2.6	Zählweise der 183-Tage-Frist bei Wechsel der Ansässigkeit	528
11.9.3	Arbeitslohn, der von einem im Tätigkeitsstaat ansässigen Arbeitgeber getragen wurde, Art. 15 Abs. 2 Buchst. b OECD-MA	529
11.9.3.1	Allgemeines	529
11.9.3.2	Zivilrechtlicher Arbeitgeber und Auslandseinsätze im Zusammenhang mit Werk- leistungen	531
11.9.3.3	Wirtschaftlicher Arbeitgeber bzw. Arbeitnehmerentsendung/Arbeitnehmer- überlassung zwischen verbundenen Unternehmen	532
11.9.3.4	Mehrere Arbeitgeber (Tätigkeit im Interesse des entsendenden und aufnehmenden Unternehmens)	538
11.9.3.5	Arbeitgeber im Rahmen einer Poolvereinbarung	540
11.9.3.6	Gewerbliche Arbeitnehmerüberlassung	541
11.9.4	Arbeitslohn, der von einer Betriebsstätte des Arbeitgebers im Tätigkeitsstaat getragen wurde, Art. 15 Abs. 2 Buchst. c OECD-MA	545
11.9.4.1	Allgemeines und Betriebsstättenbegriff	545
11.9.4.2	Tragen des Arbeitslohns durch die Betriebsstätte	546
11.9.4.3	Tätigkeit eines der ausländischen Betriebsstätte zugeordneten Arbeitnehmers beim inländischen übrigen Unternehmen	547
11.10	Spezialnormen zur Arbeitnehmerbesteuerung	548
11.10.1	Allgemeines	548
11.10.2	Vergütungen für Vorstände und Geschäftsführer	549
11.10.2.1	Allgemeines	549
11.10.2.2	Abgrenzung zur Aufsichtsrats-tätigkeit	550
11.10.2.3	Sonderfälle	550
11.10.2.4	Umgehungsmodelle – Besteuerung des Arbeitslohns bei Managementvergütungen	551
11.10.3	Personal auf Schiffen und Flugzeugen	552
11.10.4	Grenzgänger	554
11.10.4.1	Grenzgänger Schweiz	554
11.10.4.2	Grenzgänger Frankreich	555
11.10.5	Betriebsrenten und Pensionen	555
11.11	Aufteilung des Arbeitslohns bei Art. 15 Abs. 1 OECD-MA	556
11.11.1	Abgrenzung zur 183-Tage-Klausel	556
11.11.2	Aufteilungsgrundsätze	556
11.11.2.1	Erster Schritt: Die direkte Zuordnung	558
11.11.2.2	Zweiter Schritt: Aufteilung des verbleibenden Arbeitslohns	558
11.11.3	Besonderheiten bei der Aufteilung des Arbeitslohns und der Beurteilung von Vergütungsbestandteilen	562
11.11.3.1	Vom Kalenderjahr abweichende Erdienungszeiträume	562
11.11.3.2	Sich-zur-Verfügung-Halten	563
11.11.3.3	Konkurrenz- oder Wettbewerbsverbot	564
11.11.3.4	Signing-Bonus	564
11.11.3.5	Altersteilzeit nach dem Blockmodell	565
11.11.3.6	Erfindervergütungen	567
11.11.3.7	Steuerausgleichsmechanismen im Arbeitsvertrag/Entsendevertrag (hypothetische Steuern)	567
11.11.3.8	Optionsrecht auf den Erwerb von Aktien (Stock Options)	569
11.11.3.9	Besteuerung von Abfindungen	571

11.11.4	Besonderheiten bei Berufskraftfahrern .....	575
11.11.4.1	Allgemeines .....	575
11.11.4.2	Länderspezifische Besonderheiten .....	577
11.11.5	Tätigkeitsfiktion im Zuge der COVID-19-Pandemie .....	578
11.12	Rechtsfolgen .....	579
11.12.1	Vermeidung der Doppelbesteuerung .....	579
11.12.2	Steuerfreistellung nur mit Progressionsvorbehalt .....	580
11.12.3	Verbot virtueller Doppelbesteuerung .....	582
11.13	Abkommensrechtliche Rückfallklauseln .....	582
11.13.1	Subject-to-tax-Klauseln .....	583
11.13.2	Remittance-base-Klauseln .....	583
11.14	Nationale Rückfallklauseln .....	584
11.14.1	Die Rückfallklausel nach § 50d Abs. 8 EStG .....	584
11.14.1.1	Allgemeines .....	584
11.14.1.2	Zweifelsfragen .....	585
11.14.1.3	Verfassungswidrigkeit und weitere Verfahren zu § 50d Abs. 8 EStG? .....	586
11.14.2	Die Rückfallklausel des § 50d Abs. 9 EStG .....	587
11.14.2.1	§ 50d Abs. 9 Nr. 1 EStG .....	587
11.14.2.2	§ 50d Abs. 9 Nr. 2 EStG .....	588
11.14.2.3	§ 50d Abs. 9 EStG – Aktuelle Veränderungen durch die Rechtsprechung .....	588
11.15	Praxisrelevante Unterlagen für Arbeitnehmerentsendungen .....	590
<b>12</b>	<b>Art. 16 OECD-MA – Aufsichtsratsvergütungen .....</b>	<b>591</b>
12.1	Allgemeines .....	591
12.2	Gesellschaft .....	592
12.3	Betroffene Vergütungen .....	592
12.4	Höhe der Vergütungen .....	592
12.5	Tätigkeitsort .....	592
12.6	Rechtsfolgen .....	593
12.6.1	Steuerinländer .....	593
12.6.2	Steuerausländer .....	593
<b>13</b>	<b>Art. 17 OECD-MA – Künstler und Sportler .....</b>	<b>593</b>
13.1	Vorabprüfung der Ansässigkeit bei weltweiter Tätigkeit .....	594
13.2	Vermeidung der Doppelbesteuerung .....	595
13.3	Allgemeine Grundsätze der Anwendung des Art. 17 OECD-MA .....	596
13.3.1	Zuweisung des Besteuerungsrechts .....	596
13.3.2	Abgrenzung zu anderen Einkünften (insbesondere Werbeeinnahmen) .....	597
13.3.3	Folgeproblem »Betriebsstättenbegründung« .....	599
13.4	Fragen der Einkunftsaufteilung .....	600
13.5	Abzugsbesteuerung und Aufwandszuordnung .....	601
13.6	Nationaler Steuerverzicht .....	602
<b>14</b>	<b>Art. 18 OECD-MA – Ruhegehälter .....</b>	<b>603</b>
14.1	Prüfreihefolge .....	603
14.2	Zuweisung des Besteuerungsrechts .....	604
14.3	Geltungsbereich .....	604
14.4	Begriff des Ruhegehalts .....	604
14.5	Abgrenzung zu Art. 15 OECD-MA a. F./14 n. F. (Ruhegehalt oder nachträglicher Arbeitslohn) .....	605
14.6	Abgrenzung zu Versicherungsrenten .....	607
14.7	Abgrenzung zu Veräußerungsgewinnen (Art. 13 OECD-MA) .....	608
14.8	Einbeziehung von Unterhaltszahlungen .....	608

14.9	Zahlungsweise .....	608
14.10	Auswirkungen des Alterseinkünftegesetzes – die Abkommenspolitik nach der deutschen Verhandlungsgrundlage .....	608
14.11	Folgeproblem der Qualifikation von Renten nach deutschem Steuerrecht .....	613
<b>15</b>	<b>Art. 19 OECD-MA – Öffentlicher Dienst</b> .....	<b>616</b>
15.1	Allgemeines .....	616
15.2	Geltungsbereich und Abgrenzung zu anderen Vorschriften .....	616
15.2.1	Geltungsbereich .....	616
15.2.2	Abgrenzung zum Arbeitslohn (bei laufenden Einkünften) .....	616
15.2.3	Abgrenzung zu Ruhegehältern .....	616
15.2.3.1	Allgemeines .....	616
15.2.3.2	Wichtige Länder-Abweichungen zum OECD-MA .....	617
15.3	Tatbestandsvoraussetzungen .....	619
15.3.1	Betroffene Vergütungen .....	619
15.3.2	Arbeitgeberkatalog .....	619
15.3.3	Öffentliche Kasse ist Vergütungsschuldner oder Dienstherr und nicht nur Zahlstelle ...	620
15.4	Rechtsfolgen .....	621
15.4.1	Kassenstaatsprinzip im Regelfall .....	621
15.4.2	Ausnahme: Besteuerungsrecht des Wohnsitzstaats bei Ortskräften .....	621
15.5	Kein Kassenstaatsprinzip bei gewerblicher Tätigkeit .....	621
15.6	Kriegsfolgeentschädigungen .....	623
15.7	Beispiele zum Kassenstaatsprinzip .....	623
<b>16</b>	<b>Art. 20 OECD-MA – Studenten, Lehrlinge, Gastprofessoren</b> .....	<b>624</b>
16.1	Begünstigter Personenkreis .....	625
16.2	Begünstigungszeitraum .....	625
16.3	Begünstigter Arbeitslohn .....	625
<b>17</b>	<b>Gastlehrertätigkeit</b> .....	<b>625</b>
<b>18</b>	<b>Art. 21 OECD-MA – Sonstige Einkünfte</b> .....	<b>626</b>
<b>19</b>	<b>Übungsfall zur Arbeitnehmerentsendung (mit weiteren privaten Einkünften)</b> ....	<b>627</b>

### **Kapitel III Die Verlagerung von Einkunftsquellen und Vermögen ins Ausland**

#### **Teil A Einführung – Anlass, Grundsätze, Ziele des Außensteuer- gesetzes, Verhältnis zu anderen Vorschriften (§ 42 AO)**

<b>1</b>	<b>Anlass</b> .....	<b>635</b>
<b>2</b>	<b>Verhältnis zu anderen Vorschriften</b> .....	<b>635</b>
2.1	Steuerlich wirksame Wohnsitz-/Sitzverlegungen bei ausländischen Kapital- gesellschaften – Liegt eine inländische Geschäftsleitung vor? .....	635
2.1.1	Allgemeines .....	635
2.1.2	Verhältnis von § 10 zu § 42 AO bei einer Zwischengesellschaft .....	636
2.1.3	Beurteilung durch die Finanzverwaltung .....	637
2.2	Wohnsitzverlegung bzw. -begründung bei natürlichen Personen .....	637
2.3	Betriebsstättenbegründung – Kurzhinweise .....	637
<b>3</b>	<b>Die aktuellen Entwicklungen (BEPS)</b> .....	<b>638</b>