

Robert Rek | Michael Brück | Alexander Labermeier | Sven Pache

Internationales Steuerrecht in der Praxis

Robert Rek | Michael Brück |  
Alexander Labermeier | Sven Pache

# **Internationales Steuerrecht in der Praxis**



Bibliografische Information der Deutschen Nationalbibliothek  
Die Deutsche Nationalbibliothek verzeichnet diese Publikation in der  
Deutschen Nationalbibliografie; detaillierte bibliografische Daten sind im Internet über  
<<http://dnb.d-nb.de>> abrufbar.

1. Auflage 2008

Alle Rechte vorbehalten

© Gabler | GWV Fachverlage GmbH, Wiesbaden 2008

Lektorat: RA Andreas Funk

Gabler ist Teil der Fachverlagsgruppe Springer Science+Business Media.

[www.gabler.de](http://www.gabler.de)



Das Werk einschließlich aller seiner Teile ist urheberrechtlich geschützt. Jede Verwertung außerhalb der engen Grenzen des Urheberrechtsgesetzes ist ohne Zustimmung des Verlags unzulässig und strafbar. Das gilt insbesondere für Vervielfältigungen, Übersetzungen, Mikroverfilmungen und die Einspeicherung und Verarbeitung in elektronischen Systemen.

Die Wiedergabe von Gebrauchsnamen, Handelsnamen, Warenbezeichnungen usw. in diesem Werk berechtigt auch ohne besondere Kennzeichnung nicht zu der Annahme, dass solche Namen im Sinne der Warenzeichen- und Markenschutz-Gesetzgebung als frei zu betrachten wären und daher von jedermann benutzt werden dürften.

Umschlaggestaltung: KünkelLopka Medienentwicklung, Heidelberg

Druck und buchbinderische Verarbeitung: Wilhelm & Adam, Heusenstamm

Gedruckt auf säurefreiem und chlorfrei gebleichtem Papier

Printed in Germany

ISBN 978-3-8349-0473-7

# Vorwort

Nicht nur die international tätigen Konzernunternehmen müssen sich im Ausland zur Sicherung von Einkaufs- und Absatzmärkten niederlassen, sondern gerade die viel diskutierten mittelständischen Unternehmen agieren zunehmend international, wobei in letzter Zeit auch zunehmend der Weg zurück nach Deutschland aufgrund von Qualitätsproblemen im Ausland angetreten wird. Ziel dieses Buches ist es, als Literatur des ersten Zugriffs diese komplexe Rechtsmaterie erschließbar zu machen. Erfahrende Praktiker aus dem Steuerrecht stellen diese umfangreiche Materie kompetent dar. Die vorliegende Neuerscheinung will dem Steuerpraktiker im mittelständischen Unternehmen oder/und dessen steuerlichen Berater leicht verständliche Entscheidungshilfen im immer komplizierter werdenden internationalen Steuerrecht liefern. Die zunehmende Internationalisierung spiegelt sich auch in der Anzahl und ständigen Anpassungen der international relevanten einschlägigen Gesetzestexten und Verwaltungsanweisungen in Deutschland sowie der aktuellen Entwicklungen der OECD und im Steuerrecht der Europäischen Union wider.

Durch die ständigen Gesetzesänderungen, Verwaltungserlasse und Gerichtsentscheidungen befindet sich das internationale Steuerrecht in einem ständigen Wandel sowohl geprägt durch nationale als auch internationale Einflüsse. Das Autorenteam will gerade den in der Praxis tätigen Steuerberatern und Steuerpraktikern im mittelständigen Unternehmen einen Leitfaden zur Lösung und zum Verständnis internationaler Steuerfälle geben.

Die gute Kombination des Autorenteam aus Praxis, Finanzverwaltung und Lehre rundet das für das internationale Steuerrecht notwendige Wissen aus all diesen Bereichen ab.

Neben dem Autorenteam möchte Dr. Robert Rek sich bei Herrn Tobias Plenk, wissenschaftlicher Mitarbeiter der SRH Hochschule Calw, für seine Einsatzbereitschaft und tatkräftige Unterstützung recht herzlich bedanken. Im privaten Bereich möchte er sich auch bei seiner Frau Bea für die Entbehrungen in der doch so knappen Freizeit bedanken und hofft auf eine gewisse Konsolidierung im internationalen Steuerrecht und einen langen Nutzen dieses Praxishandbuches.

Gedankt sei zum Schluss insbesondere der Geduld und der technischen Unterstützung bei der Endredaktion dem Gabler Verlag.

Diese Neuerscheinung zum Internationalen Steuerrecht berücksichtigt den Gesetzesstand Dezember 2007 und die Unternehmensbesteuerungen 2008 sowie das Jahressteuergesetz 2008.

Erlensee, Frankfurt am Main, Gerlingen und Idstein im Mai 2008

# Inhaltsübersicht

Vorwort	5
Abkürzungsverzeichnis	15
Literaturverzeichnis	16
Bearbeiterverzeichnis	17
<b>§ 1 Struktur des Internationalen Steuerrechts</b>	<b>19</b>
<b>A. Ausgangslage</b>	<b>19</b>
<b>I. Begriff und Bedeutung des Internationalen Steuerrechts</b>	<b>19</b>
<b>II. Grenzüberschreitende Sachverhalte</b>	<b>19</b>
1. „Outbound“	20
2. „Inbound“	20
<b>III. Ursachen der Doppelbesteuerung</b>	<b>20</b>
1. Zwei Staaten erheben den Steueranspruch	20
2. Fehlende Abstimmung der Staaten	20
<b>B. Möglichkeiten der Vermeidung einer Doppelbesteuerung</b>	<b>21</b>
<b>I. Gründe für die Vermeidung einer Doppelbesteuerung</b>	<b>21</b>
<b>II. Methoden zur Minderung der Doppelbesteuerung</b>	<b>21</b>
1. Freistellung	21
2. Anrechnung	21
3. Pauschalierung	21
4. Abzug	22
5. Erlass	22
<b>III. Rechtscharakter der Methoden</b>	<b>22</b>
<b>IV. Schaffung gemeinsamer Bemessungsgrundlagen</b>	<b>22</b>
<b>C. Rechtsquellen des Internationalen Steuerrechts</b>	<b>23</b>
<b>I. Völkerrecht</b>	<b>23</b>
1. Völkerrechtliche Verträge	23
2. Völkergewohnheitsrecht	23
3. Allgemeine Rechtsgrundsätze zur Auslegung	23
<b>II. Europäisches Recht</b>	<b>24</b>
1. Rechtsquellen des europäischen Rechts	24
a) primäres Gemeinschaftsrecht	24
b) sekundäres Gemeinschaftsrecht	25
2. Europäisches Steuerrecht	26
a) Indirekte Steuern	26
b) Direkte Steuern	26
3. Steuerverwaltung	26
<b>III. Doppelbesteuerungsabkommen</b>	<b>27</b>
1. Darstellung	27
2. Auslegung von Begriffen im DBA	27
<b>IV. Abkommen über den Europäischen Wirtschaftsraum</b>	<b>27</b>
<b>V. WTO-Recht</b>	<b>28</b>

<b>VI. Vorrangregeln</b>	28
1. Art. 25 GG	28
2. Art. 10 EG-Vertrag	28
3. § 2 AO	28
4. Prüfungsreihenfolge	29
5. Bindung der Verwaltung an das Europäische Recht	29
6. Verhältnis des Internationalen Steuerrechts zum Europäischen Steuerrecht	29
<b>D. Diskriminierungsverbote</b>	29
I. Diskriminierungsverbote aus EU-Recht	29
II. Meistbegünstigung und EU-Recht	30
III. Diskriminierungsverbote aus Art. 24 OECD-MA	30
IV. Diskriminierungsverbote aus dem allgemeinen Gleichheitssatz des Art. 3 Abs. 1 GG	30
V. Weitere Diskriminierungsverbote	31
1. EWR-Abkommen	31
2. GATT	31
<b>E. Zielkonflikt: Doppelbesteuerung und Steuervermeidung/Steuerflucht</b>	31
I. Minderbesteuerung	31
1. Außensteuerrecht	31
2. §§ 39-42 AO	32
3. Aktivitätsklausel im DBA	32
4. Switch-over-Klausel im DBA	33
5. Treaty Override	33
II. Qualifikationskonflikte	33
1. Qualifikationsverkettungen	33
2. Subject-to-tax Klauseln/Rückfallklauseln	33
<b>F. Grenzüberschreitende Sachverhaltsaufklärung</b>	34
I. § 138 Abs. 2 AO	34
II. § 160 AO	34
1. Voraussetzung	34
2. Rechtsfolge	35
III. § 90 Abs. 2 AO	35
IV. Dokumentation der Verrechnungspreise § 90 Abs. 3 AO	36
<b>G. Grenzüberschreitende Zusammenarbeit der Finanzbehörden</b>	38
I. Grenzüberschreitende Zusammenarbeit der Finanzbehörden	38
1. Art. 25 Abs. 3 OECD-MA	38
2. Übereinkommen vom 23.7.1990 über die Beseitigung der Doppelbesteuerung im Fall von Gewinnberichtigungen zwischen verbundenen Unternehmen 90/436/EWG	38
3. Auskunftsklausel der DBA	38
4. EU-Zusammenarbeitsverordnung	39
5. EG-Amtshilferichtlinie	39
6. EG-Beitreibungsrichtlinie	39
II. Advance Pricing Agreements	39

§ 2	<b>Außensteuerrecht</b>	41
	<b>A. Verrechnungspreise AStG</b>	41
	<b>I. Grundlagen</b>	41
	<b>II. Regelungen des § 1 AStG für Veranlagungszeiträume ab 2008</b>	42
	1. Anwendungsvoraussetzungen des § 1 AStG	43
	a) Nahe stehende Personen § 1 Abs. 2 Nr.1 AStG	43
	b) Nahe stehende Personen § 1 Abs. 2 Nr.2 AStG	44
	c) Nahe stehende Personen § 1 Abs. 2 Nr.3 AStG	44
	2. Konkurrenzverhältnis § 1 AStG zu anderen Korrektornormen	45
	3. Der neu eingeführte § 1 Abs. 3 AStG	46
	a) Uneingeschränkt vergleichbare Fremdvergleichswerte (§ 1 Abs. 3 Satz 1 AStG)	46
	b) Eingeschränkt vergleichbare Fremdvergleichswerte (§ 1 Abs. 3 Satz 2 bis 4 AStG)	47
	c) Hypothetischer Fremdvergleich ( § 1 Abs. 3 Satz 5 – 8 AStG)	48
	d) Preisanpassungsklauseln (§ 1 Abs. 3 Satz 11 und 12 AStG)	50
	e) Funktionsverlagerungen	51
	aa) Definition Funktionsverlagerung	51
	bb) Definition Transferpaket	53
	cc) Escape Klausel § 1 Abs. 3 Satz 10 AStG	54
	<b>III. Verrechnungspreisdokumentations- und Mitwirkungspflichten</b>	54
	<b>IV. Regelungen des § 1 AStG für Veranlagungszeiträume     bis einschließlich 2007</b>	55
	1. Die Funktions- und Risikoanalyse	56
	2. Tatsächlicher und Hypothetischer Fremdvergleich	57
	a) Tatsächlicher Fremdvergleich	57
	b) Hypothetischer Fremdvergleich	57
	3. Standardmethoden zur Verrechnungspreisermittlung	58
	a) Preisvergleichsmethode	58
	aa) Innerer Preisvergleich	58
	bb) Äußerer Preisvergleich	59
	b) Wiederverkaufspreismethode	59
	c) Kostenaufschlagsmethode	60
	aa) Selbstkosten	60
	bb) Gewinnzuschlag	62
	4. Verrechnungspreisbestimmung bei Dienstleistungen	62
	a) Arten von Dienstleistungen zwischen international verbundenen Unternehmen	62
	b) Einzelabrechnung	63
	c) Leistungsumlage	64
	d) Poolumlagen	65
	<b>B. Wegzugsbesteuerung § 2 bis 4 AStG</b>	65
	<b>I. Allgemeines zur Steuerpflicht</b>	65
	1. Anknüpfungspunkte für eine unbeschränkte Steuerpflicht	66
	a) Wohnsitz	66
	b) Gewöhnlicher Aufenthalt	68

c) Abgrenzung zum DBA-Recht	70
2. Aufgabe von Wohnsitz und Vermeidung des gewöhnlichem Aufenthalts	71
<b>II. Erweiterte beschränkte Steuerpflicht § 2 AStG</b>	72
1. Persönliche Voraussetzungen	73
a) Deutsche Staatsbürgerschaft	73
b) Zeitraum	74
2. Sachliche Voraussetzungen	74
a) Freigrenze	74
b) Niedrigsteuerland	74
c) Wesentliche wirtschaftliche Interessen	76
<b>III. Wegzugsbesteuerung i. S. d. § 6 AStG</b>	77
1. Veräußerung von Anteilen an Kapitalgesellschaften	77
2. Besteuerung des Vermögenszuwachses	78
a) Voraussetzungen	79
aa) Persönliche Voraussetzungen	79
bb) Sachliche Voraussetzungen	79
b) Ersatztatbestände	80
3. Rechtsfolgen	83
4. Abgeschwächte Rechtsfolgen	84
a) Von vornherein beabsichtigte Rückkehr	84
b) Erhebliche Härten	84
c) Umzug innerhalb von EG und EWR	85
d) Widerruf der Stundung	87
e) Wertminderungen im Verlauf der Stundung	87
f) Meldepflichten	88
5. Strategien zur Vermeidung der Wegzugsbesteuerung	89
a) Umwandlung der Kapitalgesellschaft in eine Personengesellschaft	89
b) Einbringung der GmbH-Anteile in inländisches Betriebsvermögen	90
c) Leibrente	91
6. Wegzug in die Schweiz	91
7. Optimaler Weg	95
<b>C. Hinzurechnungsbesteuerung (§§ 7-14 AStG)</b>	96
<b>I. Allgemeines</b>	96
<b>II. Zwischengesellschaften</b>	97
1. Unbeschränkte Steuerpflicht	97
2. Ausländische Gesellschaft	97
3. Beherrschung	98
4. Sonderfall: Zwischeneinkünfte mit Kapitalanlagecharakter	98
5. Einkünfte aus passivem Erwerb § 8 Abs. 1 AStG	99
a) Einkünfte aus Land- und Forstwirtschaft (§ 8 Abs. 1 Nr. 1 AStG)	99
b) Industrielle Tätigkeit (§ 8 Abs. 1 Nr. 2 AStG)	99
c) Kreditinstitute und Versicherungsunternehmen (§ 8 Abs. 1 Nr. 3 AStG)	100

d)	Handelsgeschäfte (§ 8 Abs. 1 Nr. 4 AStG)	100
e)	Dienstleistungen (§ 8 Abs. 1 Nr. 5 AStG)	101
f)	Vermietung und Verpachtung (§ 8 Abs. 1 Nr. 6 AStG)	102
aa)	§ 8 Abs. 1 Nr. 6a AStG	102
bb)	§ 8 Abs. 1 Nr. 6b AStG	103
cc)	§ 8 Abs. 1 Nr. 6c AStG	103
g)	Finanzierungsgeschäfte (§ 8 Abs. 1 Nr. 7 AStG)	103
h)	Gewinnausschüttungen von Kapitalgesellschaften (§ 8 Abs. 1 Nr. 8 AStG)	104
i)	Anteilsveräußerungen (§ 8 Abs. 1 Nr. 9 AStG)	105
j)	Umwandlungen (§ 8 Abs. 1 Nr. 10 AStG)	105
k)	Abgrenzung von aktiven und passiven Einkünften	106
6.	Niedrige Besteuerung § 8 Abs. 3 AStG	108
7.	Freigrenze nach § 9 AStG	109
III.	Prüfschema der Hinzurechnungsbesteuerung	110
IV.	Ermittlung des Hinzurechnungsbetrages	111
V.	Ermittlung der Einkünfte	112
VI.	Steueranrechnung	113
VII.	Nachgeschaltete Zwischengesellschaften	114
VIII.	Reaktion der Finanzverwaltung auf die EuGH Entscheidung „Cadbury Schweppes“	115
IX.	Schemata zur Ermittlung der Besteuerungsgrundlagen	116
§ 3	Doppelbesteuerungsrecht	119
A.	Grundlagen	119
I.	Souveränitätsprinzip und tatsächliche Anknüpfung	119
II.	Zusammentreffen mehrerer Besteuerungsansprüche	119
III.	Gefahr der Doppel- oder Mehrfachbelastung	119
IV.	Wirtschaftliche Begründung zur Vermeidung der Doppelbesteuerung	120
B.	Vorliegen einer Doppelbesteuerung	121
I.	Erscheinungsformen	121
II.	Ursachen	121
C.	Methoden zur Vermeidung	122
I.	Nach nationalen Steuergesetzen	122
1.	Das gesetzliche System zu Vermeidung von Doppelbesteuerung	122
2.	Anrechnung	123
a)	Einkommensteuer: Die Regelung des § 34 c Abs.1 EStG	123
aa)	Allgemeines zu § 34 c Abs.1 EStG	123
bb)	Das Vorliegen ausländischer Einkünfte	123
cc)	Ausländische Einkünfte gem. § 34 d Nr. 1 EStG	124
dd)	Ausländische Einkünfte gem. § 34 d Nr. 2 EStG	124
ee)	Ausländische Einkünfte gem. § 34 d Nr. 3 EStG	125
ff)	Ausländische Einkünfte gem. § 34 d Nr. 4 EStG	126
gg)	Ausländische Einkünfte gem. § 34 d Nr. 5 EStG	126
hh)	Ausländische Einkünfte gem. § 34 d Nr. 6 EStG	127
ii)	Ausländische Einkünfte gem. § 34 d Nr. 7 EStG	128
jj)	Ausländische Einkünfte gem. § 34 d Nr. 8 EStG	129

kk)	Vorliegen einer Doppelbelastung	130
ll)	Identität des Rechtsträgers	130
mm)	Anrechnung als Rechtsfolgen von § 34 c Abs. 1 EStG	131
nn)	Zeitliche Zuordnung	131
oo)	Höchstbetrag der Anrechnung (Per country limitation)	131
pp)	Der Berechnungsmodus	132
qq)	Besonderheiten bei negativem Einkommen.	133
rr)	Verfahrensfragen im Zusammenhang mit § 34 c Abs. 1 EStG	134
ss)	Nachweispflichten gem. § 68 b EStDV	135
b)	Körperschaftsteuer: Die Regelung des § 26 KStG	135
3.	Der Steuerabzug	137
a)	Allgemeines	137
b)	Die Regelung des 34 c Abs. 2 EStG	137
c)	Der Abzug gem. § 34 c Abs. 3 EStG	139
d)	Steuerabzug bei körperschaftsteuerpflichtigen Rechtssubjekten	143
4.	Die Pauschalierung	143
a)	Die Regelung des § 34 c Abs. 5 EStG	143
b)	Die Verweisung des § 26 Abs. 6 S. 1 KStG	143
5.	Besonderheiten bei beschränkt steuerpflichtigen Rechtssubjekten	144
a)	§ 50 Abs. 6 EStG als Grundnorm zur Vermeidung der Doppelbesteuerung im Bereich der Einkommensteuer	144
b)	Die Regelung des § 50 Abs. 7 EStG	144
6.	Sonderfall Gewerbesteuer	145
a)	Allgemeines	145
b)	Der Abzug gem. § 9 Nr. 2 GewStG	145
c)	Der Abzug gem. § 9 Nr. 3 GewStG	146
d)	Der Abzug gem. § 9 Nr. 7 GewStG	146
e)	Die Hinzurechnung gem. § 8 Nr. 12 GewStG	147
II.	<b>Nach Doppelbesteuerungsabkommen (DBA)</b>	148
1.	Auslegung der DBA	148
a)	Autonome Auslegung	149
b)	Anwendung der Regeln des WÜRv	149
c)	Heranziehung des innerstaatlichen Rechts	150
2.	Der Geltungsbereich von DBA	150
a)	Der räumliche Geltungsbereich	151
b)	Der sachliche Geltungsbereich	151
c)	Der persönliche Geltungsbereich	151
d)	Der zeitliche Geltungsbereich	152
3.	DBA und Europarecht	152
a)	Kompetenz zum Abschluss von DBA	152
b)	Prüfung der DBA am Maßstab des Europarechts	152
c)	Grundfreiheiten und Meistbegünstigung	153
4.	Überblick über die einzelnen Einkunftsartikel	153
a)	Einkünfte aus unbeweglichem Vermögen (Art. 6 OECD-MA)	154
b)	Unternehmensgewinne (Art. 7 OECD-MA)	155
aa)	Zuweisung des Besteuerungsrechts	155

bb) Betriebsstättenbegriff	155
cc) Grundsätze der Gewinnermittlung und -zuordnung	157
dd) Besonderheiten bei Personengesellschaften	157
c) See-, Binnenschifffahrt und Luftfahrt (Art. 8 OECD-MA)	158
d) Verbundene Unternehmen (Art. 9 OECD-MA)	158
e) Dividenden (Art. 10 OECD-MA)	159
f) Zinsen (Art. 11 OECD-MA)	160
g) Lizenzgebühren (Art. 12 OECD-MA)	161
h) Veräußerungsgewinne (Art. 13 OECD-MA)	162
i) Einkünfte aus selbstständiger Arbeit (Art. 14 OECD-MA)	163
j) Einkünfte aus unselbstständiger Arbeit (Art. 15 OECD-MA)	164
k) Aufsichts- und Verwaltungsratsvergütungen (Art. 16 OECD-MA)	165
l) Künstler und Sportler (Art. 17 OECD-MA)	165
m) Ruhegehälter (Art. 18 OECD-MA)	166
n) Öffentlicher Dienst (Art. 19 OECD-MA)	166
o) Studenten (Art. 20 OECD-MA)	166
p) Andere Einkünfte (Art. 21 OECD-MA)	167
q) Vermögen (Art. 22 OECD-MA)	167
5. Methode der Freistellung nach Art. 23A OECD-MA	167
a) Wirkung der Freistellungsmethode	168
b) Progressionsvorbehalt	169
aa) Positiver Progressionsvorbehalt	169
bb) Negativer Progressionsvorbehalt	169
6. Methode der Anrechnung nach Art. 23B OECD-MA	170
a) Wirkung der Anrechnungsmethode	170
b) Direkte Anrechnung	171
c) Fiktive Anrechnung	171
7. Missbrauchsklauseln nach DBA	172
a) Aktivitätsklauseln	172
b) Subject-to-tax- oder Rückfall-Klauseln	172
c) Switch-over-Klauseln	173
d) Treaty Override	173
e) Das Fehlen von Missbrauchsklauseln im anwendbaren DBA	174
8. Verfahrensrechtliche Aspekte der DBA	175
a) Diskriminierungsverbot	175
aa) Auswirkung des Diskriminierungsverbots	175
bb) Keine Meistbegünstigung aus dem DBA	175
cc) Verhältnis zu den Diskriminierungsverboten des EG-Vertrags	175
b) Verständigungsverfahren	176
aa) Das Verständigungsverfahren im engeren Sinne	176
bb) Das Konsultationsverfahren nach Art. 25 Abs. 3 S.1 OECD-MA	176
cc) Das Konsultationsverfahren nach Art. 25 Abs. 3 S. 2 OECD-MA	176
dd) Advance Pricing Agreements (APA)	176

	ee) Das Schiedsverfahren	178
	ff) Das EU-Schiedsübereinkommen	178
	c) Informationsaustausch	179
	aa) Kleine und große Auskunftsklausel	179
	bb) Internationales Steuergeheimnis	179
	cc) Grenzen der Auskunftserteilung	180
	d) Vollstreckungs- und Beitreibungshilfe	180
	aa) Vollstreckungshilfe in der bisherigen DBA-Praxis	180
	bb) Die Beitreibungsrichtlinie	181
§ 4	<b>Erbschaftsteuer bei Auslandsbeziehungen</b>	182
	<b>A. Unbeschränkte Erbschaft-/Schenkungssteuerpflicht</b>	182
	<b>B. Erweiterte unbeschränkte Erbschaft-/Schenkungssteuerpflicht</b>	182
	<b>C. Beschränkte Erbschaft-/Schenkungssteuerpflicht</b>	183
	<b>D. Erweiterte beschränkte Erbschaft-/Schenkungssteuerpflicht</b>	183
	<b>E. Doppelbesteuerung</b>	185
	<b>F. Zusammenfassung</b>	188
	Anhang	189
	Stichwortverzeichnis	210

# Abkürzungsverzeichnis

AO	Abgabenordnung
APA	Advanced Pricing Agreement
AStG	Gesetz über die Besteuerung bei Auslandsbeziehungen (Außensteuergesetz)
Beschl.	Beschluss
BFH	Bundesfinanzhof
BMF	Bundesministerium der Finanzen
BStBl.	Bundessteuerblatt
BZSt	Bundeszentralamt für Steuern
DBA	Doppelbesteuerungsabkommen
EStG	Einkommensteuergesetz
EuGH	Europäischer Gerichtshof
EWRA	Abkommen über den Europäischen Wirtschaftsraum
FG	Finanzgericht
FVG	Finanzverwaltungsgesetz
GATT	General Agreement on Tariffs and Trade
HGB	Handelsgesetzbuch
IStR	Internationales Steuerrecht
OECD-MA	OECD-Musterabkommen
Urt.	Urteil
v.	vom
VO	Verordnung
VZ	Veranlagungszeitraum

# Literaturverzeichnis

*Cordewener, Axel*: Das Abkommen über den Europäischen Wirtschaftsraum: eine unerkannte Baustelle des deutschen Steuerrechts, FR 2005, S. 236 ff.

*Debatin, Helmut/Wassermeyer, Franz*: Doppelbesteuerung, München, 2008.

*Dressler, Günter*: Gewinn- und Vermögensverlagerungen in Niedrigsteuerländer und ihre steuerliche Überprüfung.

*Djanani, Christina/Brähler, Gernot*: Internationales Steuerrecht, Wiesbaden, 2006.

*Forsthoff, Ulrich*: Treaty Override und Europarecht, IStR 2006, S. 509 ff.

*Frotscher, Gerrit*: Internationales Steuerrecht, 2. Auflage, München, 2005.

*Haase, Florian*: Internationales und Europäisches Steuerrecht, München, 2007.

*Hahn, Hartmut*: Gemeinschaftsrecht und Recht der direkten Steuern, DStZ 2005, S. 433 ff. (Teil I), S. 507 ff. (Teil III).

*Heinrich, Rolf/Schmitt, Volker*: Bilaterales Advance Pricing Agreement: Ein Erfahrungsbericht, DB 2006, S. 2428 ff.

*Hundt-Eßwein, Hans U.*: Benennung von Gläubigern und Zahlungsempfängern, NWB Nr. 50 v. 9.12.2002, S. 4234, Gläubigerbenennung, Fach 2, S. 8109.

*Holthaus, Jörg*: Aktuelle Anwendung der Rückfallklauseln der DBA in der Praxis – Wo und wann kann die Finanzverwaltung trotz geänderter Rechtsauffassung des BFH noch „weiße Einkünfte“ verhindern?, IStR 2005, S. 337 ff.

*Jacobs, Otto H.*: Internationale Unternehmensbesteuerung, 6. Aufl., München, 2007.

*Kramer, Jörg-Dietrich*: APA – Vorabverständigungsverfahren und Vorabzusagen über Verrechnungspreise, IStR 2007, S. 174 ff.

*Kellersmann, Dietrich/Treich, Corinna*: Europäische Unternehmensbesteuerung, Wiesbaden, 2002.

*Rödter, Thomas/Schönfeld, Jens*: Meistbegünstigung und EG-Recht: Anmerkung zu EuGH vom 5.7.2005, C-376/03 („D.“), IStR 2005, 483, in IStR 2005, S. 523 ff.

*Rust, Alexander/Reimer, Ekkehart*: Treaty Override im deutschen Internationalen Steuerrecht, IStR 2005, S. 843 ff.

*Schaumburg, Harald*: Internationales Steuerrecht, Köln, 1998.

*Schmidt, Ludwig*: Einkommensteuerrecht, 2007.

*Schmidt, Lutz/Sigloch, Jochen/Henselmann, Klaus*: Internationale Steuerlehre, Wiesbaden, 2005.

*Streinz, Rudolf*: Europapacht, Heidelberg, 2003.

*Stein, Torsten*: Völkerrecht und nationales Steuerrecht im Widerstreit?, IStR 2006, S. 505 ff.

*Trottmann, Christian*: IStR 2004, S. 661 ff.

*Vögele, Alexander/Vögele, Florence*: Advanced Pricing Agreements bzw. Verbindliche Auskünfte, IStR 2002, S. 641 ff.

*Vogel, Klaus/Lehner, Moris*: DBA, 4. Auflage, München, 2003.

*Wilke, Kay-Michael*: Lehrbuch Internationales Steuerrecht, 8. Auflage, Herne 2005.

*Wunderlich, Nina/Albath, Lars*: Der Europäische Gerichtshof und die direkten Steuern – Ein Beitrag zum Verhältnis von Gemeinschaftsrecht und nationalem Recht –, DStZ 2005, 547 ff.

# Bearbeiterverzeichnis

Dr. Alexander Labermeier	§ 1
Dr. Robert Rek	§ 2
Professor Dr. Michael J. J. Brück	§ 3 A. und § 3 C. II.
Dr. Sven Pache	§ 3 B. und § 3 C. I.
Dr. Robert Rek	§ 4

Steuerberater und Wirtschaftsprüfer **Dr. Robert Rek** kennt die Praxis aus langjähriger Beratung und Dozententätigkeit an der SRH Hochschule Calw. Rechtsanwalt und Attorney at Law (New York) **Professor Dr. Michael J. J. Brück**, LL.M. (SMU/Dallas) ist Professor für Bürgerliches Recht, Handels-, Wirtschafts- und Steuerrecht an der Heilbronn Business School. **Dr. Alexander Labermeier** und **Dr. Sven Pache** sind in der hessischen Finanzverwaltung tätig und erfahrene Fachbuchautoren.

# § 1 Struktur des Internationalen Steuerrechts

## A. Ausgangslage

### I. Begriff und Bedeutung des Internationalen Steuerrechts

Der Begriff des Internationalen Steuerrechts bezieht sich auf die Gesamtheit der Rechtsvorschriften eines Staates, die sich Auslandssachverhalten und grenzüberschreitenden Sachverhalten widmen.<sup>1</sup> Dabei kann es sich um Vorschriften handeln, die ihrer Rechtsquelle nach sowohl nationales als auch internationales Recht sind. Jeder Staat hat daher ein eigenes Internationales Steuerrecht. Dieses Buch behandelt das Internationale Steuerrecht der Bundesrepublik Deutschland.

Innerhalb des Internationalen Steuerrechts wird unterschieden zwischen dem

- Doppelbesteuerungsrecht:

Alle Rechtsvorschriften, die der Vermeidung der Doppelbesteuerung dienen

und dem

- Außensteuerrecht:

Alle übrigen Normen, die grenzüberschreitende Sachverhalte regeln.<sup>2</sup>

Teilweise wird auch unterschieden zwischen dem

- Internationales Steuerrecht im engeren Sinne:

Das Recht der Doppelbesteuerungsabkommen und Teile des Völkerrechts

und dem

- Internationales Steuerrecht im weiteren Sinne:

Das Recht der Doppelbesteuerungsabkommen und Teile des Völkerrechts ergänzt um das nationale Außensteuerrecht.<sup>3</sup>

Unabhängig von diesen Definitionsversuchen ist das Internationale Steuerrecht eine Rechtsmaterie, die sich aus zahlreichen Vorschriften unterschiedlichster Rechtsquellen zusammensetzt und damit die Frage des Vorrangs beantworten muss. Das Internationale Steuerrecht ist angesichts der führenden Rolle Deutschlands als Wirtschaftsexportnation und Absatzmarkt von erheblicher Bedeutung.

## II. Grenzüberschreitende Sachverhalte

Nicht nur weit verschachtelte Großkonzerne, sondern auch kleine Unternehmen und Selbstständige unterhalten regelmäßig Rechtsbeziehungen zum Ausland. Der Boom des elektronischen Geschäftsverkehrs mit der Eröffnung eines weltweiten Einkaufs- und Absatzmarktes auch für kleinste Unternehmen macht das Internationale Steuerrecht damit zum täglichen Beratungsgeschäft. Nicht unerwähnt bleiben soll in diesem Zusammenhang, dass weit verbreitete Kapitalanla-

<sup>1</sup> Schaumburg, Internationales Steuerrecht, § 1 Rn. 1.5.

<sup>2</sup> Schaumburg, Internationales Steuerrecht, § 1 Rn. 1.5.

<sup>3</sup> Djanani/Brähler, Internationales Steuerrecht, S. 2.

gen wie Investmentfonds ausländische Einkünfte vermitteln können oder aufgrund ausländischer Ansässigkeit selbst ausländische Einkünfte darstellen und damit auch der private Anleger und dessen Berater regelmäßig betroffen sind.

## 1. „Outbound“

- 4 Wenn Steuer-Inländer im Ausland steuerliche Sachverhalte verwirklichen, wird dies als Outbound-Aktivität bezeichnet.

## 2. „Inbound“

- 5 Wenn Steuer-Ausländer in Deutschland steuerliche Sachverhalte verwirklichen, wird dies als Inbound-Aktivität bezeichnet.

### III. Ursachen der Doppelbesteuerung

- 6 Nach dem sogenannten Souveränitätsprinzip besitzt jeder Staat innerhalb seines Staatsgebiets die uneingeschränkte Staatsgewalt, die sich auch in der Steuererhebung als einem maßgeblichen Eingriff in Freiheitsrechte äußert. Dieser Eingriff muss sich daher auf im Staatsgebiet verwirklichte Besteuerungsmerkmale (wie z. B. Belegenheit, Ansässigkeit, Wohnsitz) beziehen. Ausfluss dieses Souveränitätsprinzips ist beispielsweise die sogenannte unbeschränkte Steuerpflicht: Dabei wird als Steuerobjekt das weltweit in allen Einkunftsarten des § 2 Abs. 1 EStG erzielte Einkommen (Welteinkommen) besteuert, § 1 Abs. 1 S. 1 EStG.

#### 1. Zwei Staaten erheben den Steueranspruch

- 7 Wenn ein Sachverhalt von zwei Staaten besteuert wird, so kann dies beispielsweise einen Unternehmer in Deutschland betreffen, der in Deutschland persönlich aufgrund Wohnsitz mit seinem Welteinkommen besteuert wird, er aber im Ausland einen Verkaufsladen für seine Produkte unterhält und dort ebenfalls mit dem Gewinn aus dem Verkauf der Produkte besteuert wird.

#### 2. Fehlende Abstimmung der Staaten

- 8 Eine fehlende Abstimmung der Staaten kann vorliegen, wenn ein Staat aufgrund Wohnsitz besteuert, ein anderer Staat aufgrund gewöhnlichen Aufenthalts und der Steuerpflichtige die Voraussetzungen in beiden Staaten erfüllt.

## B. Möglichkeiten der Vermeidung einer Doppelbesteuerung

### I. Gründe für die Vermeidung einer Doppelbesteuerung

Zunächst können volkswirtschaftliche Gründe angeführt werden für eine Vermeidung der Doppelbesteuerung. Außerdem ist es zur Erleichterung der Außenwirtschaft erforderlich, Outbound-Geschäfte nicht einer doppelten steuerlichen Belastung zu unterwerfen. Auch steuerliche und insbesondere verfassungsrechtliche Gründe (Prinzip der Besteuerung nach Leistungsfähigkeit) sprechen für eine bloße Einmalbesteuerung eines steuerrelevanten Vorgangs. Schließlich begründen auch europarechtliche Gesichtspunkte die Vermeidung einer doppelten Besteuerung des inner-europäischen Handels gegenüber dem innerstaatlichen Handel.

9

### II. Methoden zur Minderung der Doppelbesteuerung

Es bestehen verschiedene Methoden zur Minderung der Doppelbesteuerung.<sup>4</sup>

10

#### 1. Freistellung

Nach der Methode der Freistellung werden die Einkünfte von einer Besteuerung ausgenommen, d. h. sie werden nicht zur steuerlichen Bemessungsgrundlage gezählt. Diese Einkünfte – positive wie negative – werden so behandelt, als seien sie gar nicht vorhanden. Diese Methode der Steuerfreistellung ist in Art. 23 A OECD-Musterabkommen (OECD-MA) geregelt.

11

#### 2. Anrechnung

Nach der Methode der Anrechnung wird die im Quellenstaat erhobene Steuer im Wohnsitzstaat auf die dort fällige Steuer für dasselbe Steuergut angerechnet. Diese Methode der Steuerfreistellung ist in Art. 23 B OECD-MA geregelt. Nachteil der Anrechnungsmethode ist es, dass bei unterschiedlichen Steuersätzen zwischen Quellenstaat und Sitzstaat eine höhere Quellensteuer lediglich bis zur niedrigeren Steuer im Sitzstaat angerechnet wird. Die Differenz verbleibt als steuerliche Belastung.

12

#### 3. Pauschalierung

Bei der Pauschalierungsmethode werden die ausländischen Einkünfte mit einem pauschalierten Steuersatz belegt. Eine Minderung bzw. Vermeidung der Doppelbesteuerung kann daher nur stattfinden, wenn der Pauschalsteuersatz deutlich unter dem nationalen Steuersatz für inländische Einkünfte liegt. Die Pauschalierungsmethode ist innerstaatlich in § 34 c Abs. 5 EStG geregelt.<sup>5</sup>

13

<sup>4</sup> Dazu ausführlich Schaumburg, § 14 Rn. 14.15 ff.; übersichtsartig Schmidt/Sigloch/Henselmann, S. 16.

<sup>5</sup> Schaumburg, § 14 Rn. 14.34.

## 4. Abzug

- 14 Bei der Abzugsmethode werden die ausländischen Steuern von der inländischen Bemessungsgrundlage abgezogen. Es kann daher nur eine geringe Minderung der Doppelbesteuerung stattfinden. Die Abzugsmethode ist innerstaatlich in § 34 c Abs. 2 und 3 EStG geregelt.

## 5. Erlass

- 15 Schließlich käme noch ein Erlass aus Billigkeitsgründen gem. § 227 AO in Betracht, der aber engen Voraussetzungen unterliegt und daher in der Praxis die Ausnahme darstellt.

## III. Rechtscharakter der Methoden

- 16 Es kann zudem unterschieden werden, welchen Rechtscharakter die Methoden zur Vermeidung der Doppelbesteuerung haben. Unilaterale Regelungen sind nur durch einen Staat ausgesprochen. Bilaterale Regelungen sind in Abstimmung mit einem anderen Vertragsstaat vereinbart. Multilaterale Regelungen sind gemeinsam mit anderen Staaten vereinbart.

## IV. Schaffung gemeinsamer Bemessungsgrundlagen

- 17 Bereits 1975 hat die EG-Kommission mit einem Richtlinienvorschlag die Harmonisierung der Körperschaftsteuer-Systeme thematisiert.<sup>6</sup> Danach sollte zur Gleichbehandlung im Anlage- wie im Anlegerstaat die Doppelbesteuerung zumindest teilweise dadurch reduziert werden, dass Steuergutschriften für die Anleger weitergeleitet werden sollten. Allerdings wurde dies aufgrund der abweichenden Körperschaftsteuer-Systeme und der verwaltungstechnischen Schwierigkeiten bei Weiterleitung von Steuergutschriften einer ausländischen Muttergesellschaft an Aktionäre in anderen Mitgliedstaaten nicht weiter verfolgt.<sup>7</sup>

Derzeit sind die im europäischen Binnenmarkt tätigen Unternehmen 27 verschiedenen Steuer- und Gewinnermittlungssystemen ausgesetzt. Daher soll eine gemeinsame konsolidierte Körperschaftsteuer-Bemessungsgrundlage vorgeschlagen werden. Dies würde bedeuten, dass es künftig einheitliche und EU-weit geltende Gewinnermittlungsvorschriften für Unternehmen gäbe. Konsequenz wäre, dass eine europäische Konzernbesteuerung mit einer Beseitigung von Doppelbesteuerung im Bereich der Verrechnungspreise geschaffen werden könnte. Inwiefern der Vorschlag einer gemeinsamen konsolidierten Bemessungsgrundlage bei Einstimmigkeit innerhalb der Europäischen Union der 27 Mitgliedstaaten und unterschiedlichen Interessen der einzelnen Staaten tatsächlich Wirklichkeit werden kann, bleibt abzuwarten.

- 18 Übersicht über die KSt-Steuersätze ausgewählter Staaten (jeweils inkl. aller gewinnabhängigen Steuern wie Solidaritätszuschlag und Gewerbesteuer):<sup>8</sup>

■ USA	40,00 %
■ Deutschland	38,36 % (ab 2008: ca. 30 %)

6 RL-Vorschlag vom 01.08.1975, ABIEG vom 5.11.1975 Nr. C 253/2.

7 Saß, DB 2007, 1327, 1330 f.

8 KPMG's Corporate and Indirect Tax Rate Survey 2007, erhältlich unter [http://www.kpmg.de/library/pdf/070625\\_KPMGsCorporate\\_and\\_Indirect\\_Tax\\_Rate\\_Survey07.pdf](http://www.kpmg.de/library/pdf/070625_KPMGsCorporate_and_Indirect_Tax_Rate_Survey07.pdf) am 13.7.2007

■ Belgien	33,99 %
■ Frankreich	33,33 %
■ Großbritannien	30,00 %
■ Österreich	25,00 %
■ <b>EU-Durchschnitt</b>	<b>24,20 %</b>
■ Tschechien	24,00 %
■ Schweiz	21,30 %
■ Lettland	15,00 %
■ Irland	12,50 %

## C. Rechtsquellen des Internationalen Steuerrechts

Zunächst sollen die Rechtsquellen des Internationalen Steuerrechts kurz dargestellt werden.

19

### I. Völkerrecht

Zum Völkerrecht werden völkerrechtliche Verträge, das völkerrechtliche Gewohnheitsrecht und die allgemeinen Rechtsgrundsätze der Völker gezählt (Art. 38 Abs. 1 des Status des Internationalen Gerichtshofs).<sup>9</sup>

20

#### 1. Völkerrechtliche Verträge

Der Abschluss völkerrechtlicher Verträge zwischen zwei oder mehreren Völkerrechtssubjekten erfolgt in einem förmlichen Verfahren, das mit Vertragsverhandlungen beginnt und dem Austausch der vom Bundespräsidenten unterzeichneten Ratifikationsurkunden endet. Dabei zählen die Doppelbesteuerungsabkommen zu den bilateralen völkerrechtlichen Verträgen.

21

#### 2. Völkergewohnheitsrecht

Zum Völkergewohnheitsrecht gehören die in allgemeiner ständiger Übung der Staaten mit der gemeinsamen Überzeugung zur Befolgung entstandenen Regeln. Im Bereich des Steuerrechts zählt dazu das Gebot, nur solche Sachverhalte zu besteuern, die eine tatsächliche Anknüpfung zum steuernden Staat aufweisen.<sup>10</sup>

22

#### 3. Allgemeine Rechtsgrundsätze zur Auslegung

Zu den allgemeinen Rechtsgrundsätzen zur Auslegung gehören die übereinstimmenden innerstaatlichen Rechtsgrundsätze der Völker wie das Verbot des Rechtsmissbrauchs und der Grundsatz von Treu und Glauben.<sup>11</sup>

23

<sup>9</sup> Schaumburg, § 3 Rn. 3.5.

<sup>10</sup> Schaumburg, § 3 Rn. 3.14; vgl. grundlegend BFH, Urt. v. 18.12.1963 – I 230/61 S, BStBl. III 1964, 253.

<sup>11</sup> Schaumburg, § 3 Rn. 3.15.