

Christiana Djanani | Gernot Brähler

Internationales Steuerrecht

Grundlagen für Studium
und Steuerberaterprüfung

Unter Mitarbeit von:
Nora Langensiepen

4., überarbeitete Auflage



2	Doppelbesteuerung	15
2.1	Formen der Doppelbesteuerung	15
2.1.1	Juristische Doppelbesteuerung	15
2.1.2	Wirtschaftliche Doppelbesteuerung.....	16
2.1.3	Virtuelle Doppelbesteuerung	17
2.2	Ursachen der Doppelbesteuerung.....	17
2.3	Methoden zur Vermeidung der Doppelbesteuerung.....	19
2.3.1	Überblick	19
2.3.2	Maßnahmenkatalog.....	21
2.3.3	Regelungen für natürliche Personen	22
2.3.3.1	Unilaterale Maßnahmen	22
2.3.3.1.1	Methode der direkten Steueranrechnung.....	23
2.3.3.1.1.1	Direkte Steueranrechnung bei Nicht-Dividendeneinkünften	23
2.3.3.1.1.2	Direkte Steueranrechnung bei Dividendeneinkünften	33
2.3.3.1.2	Steuerabzugsmethode.....	34
2.3.3.1.2.1	Steuerabzugsmethode bei Nicht-Dividendeneinkünften	35
2.3.3.1.2.2	Steuerabzugsmethode bei Dividendeneinkünften	37
2.3.3.1.3	Pauschalierung und Erlass.....	39
2.3.3.1.4	Entscheidungsalternativen.....	43
2.3.3.2	Bilaterale Maßnahmen	44
2.3.3.2.1	Mögliche Ansätze.....	44
2.3.3.2.2	Vermeidung der Doppelbesteuerung im Wohnsitzstaat	44
2.3.4	Regelungen für juristische Personen.....	48
2.3.4.1	Unilaterale Maßnahmen	48
2.3.4.1.1	Methode der direkten Steueranrechnung.....	49
2.3.4.1.1.1	Direkte Steueranrechnung bei Nicht-Dividendeneinkünften	49
2.3.4.1.1.2	Direkte Steueranrechnung bei Dividendeneinkünften	51
2.3.4.1.2	Steuerabzugsmethode.....	52
2.3.4.1.2.1	Steuerabzugsmethode bei Nicht-Dividendeneinkünften	52
2.3.4.1.2.2	Steuerabzugsmethode bei Dividendeneinkünften	53
2.3.4.1.3	Pauschalierung.....	53
2.3.4.2	Bilaterale Maßnahmen	54
2.3.4.3	Vermeidung der Doppelbesteuerung im supranationalen Recht: Umsetzung der Mutter-Tochter-Richtlinie im nationalen Recht.....	54
2.4	Behandlung negativer ausländischer Einkünfte.....	55
3	Inbound-Besteuerung: Ausländer mit wirtschaftlichen Interessen im Inland	57
3.1	Einführung in die Problematik	57
3.2	Grenzpendler	57
3.2.1	Diskriminierungsverbot	57
3.2.2	Fiktive unbeschränkte Einkommensteuerpflicht.....	59
3.3	Beschränkt steuerpflichtige Einkünfte	62

3.4	Steuererhebung bei beschränkt Steuerpflichtigen	64
3.4.1	Steuerabzug	64
3.4.1.1	Das Verfahren	64
3.4.1.2	Abgeltungswirkung	67
3.4.2	Veranlagungsverfahren	68
3.4.3	Beispiel zur Veranlagung bei beschränkt steuerpflichtigen Einkünften	69
3.4.4	Sondervorschriften für die beschränkte Steuerpflicht im Veranlagungsfall	72
3.4.4.1	Einschränkung von Steuerermäßigungen	72
3.4.4.2	Tarifvorschriften	72
3.4.4.3	Abschließendes Beispiel zur beschränkten Steuerpflicht	73
 KAPITEL II: FUNKTIONSWEISE VON DOPPELBESTEUERUNGS- ABKOMMEN		
1	Einführung in das Recht der DBA	76
1.1	Entwicklung und Bedeutung von Vertragsmustern	76
1.2	Deutsche Abkommenspolitik	80
2	DBA als Völkerrecht: Rechtliche Besonderheiten	83
2.1	Rechtliche Grundlagen	83
2.1.1	Definition und Rechtsnatur eines DBA	83
2.1.2	Zustandekommen eines DBA und Überleitung in nationales Recht	85
2.2	Verhältnis von DBA-Recht zum nationalen Recht	86
2.3	Auslegung der DBA	88
2.3.1	Auslegung nach völkerrechtlichen Grundsätzen	88
2.3.2	Autonome Auslegung	90
2.3.3	Abkommenseigene Auslegungsregel: Art. 3 Abs. 2 OECD-MA	91
3	Analyse der Struktur des OECD-Musterabkommens	92
3.1	Grundlegende Systematik des OECD-MA	92
3.1.1	Abkommensaufbau	92
3.1.2	Wirkungsweise der Abkommen	94
3.1.2.1	Erläuterung der Schrankennormen	102
3.1.2.2	Erläuterung der Methodenartikel	107
3.1.2.3	Überblick über die Abgrenzung der Besteuerungsrechte nach dem OECD-MA	109
3.2	Anwendung der Abkommen	111
3.2.1	Anwendungsbereich der Abkommen	111
3.2.1.1	Persönlicher Anwendungsbereich (Art. 1 OECD-MA)	111

3.2.1.2	Sachlicher Anwendungsbereich (Art. 2 OECD-MA).....	118
3.2.1.3	Räumlicher Anwendungsbereich (Art. 29 OECD-MA).....	119
3.2.1.4	Zeitlicher Anwendungsbereich (Art. 30, 31 OECD-MA).....	119
3.2.2	Anwendung der Schrankennormen (Art. 6-22 OECD-MA).....	120
3.2.2.1	Einkünfte aus unbeweglichem Vermögen (Art. 6 OECD-MA).....	120
3.2.2.2	Unternehmensgewinne (Art. 7 OECD-MA).....	125
3.2.2.2.1	Überblick.....	125
3.2.2.2.2	Betriebsstättenbegriff (Art. 5 OECD-MA).....	125
3.2.2.2.3	Besteuerungsrecht für Unternehmensgewinne (Art. 7 Abs. 1 OECD-MA).....	131
3.2.2.2.4	Gewinnzurechnung zwischen Stammhaus und Betriebsstätte (Abs. 2-6).....	134
3.2.2.2.5	Abgrenzung des Art. 7 OECD-MA zu den übrigen Schrankennormen.....	139
3.2.2.3	Seeschifffahrt, Binnenschifffahrt und Luftfahrt (Art. 8 OECD-MA).....	140
3.2.2.4	Verbundene Unternehmen (Art. 9 OECD-MA).....	141
3.2.2.5	Dividenden (Art. 10 OECD-MA).....	142
3.2.2.6	Zinsen (Art. 11 OECD-MA).....	151
3.2.2.7	Lizenzgebühren (Art. 12 OECD-MA).....	157
3.2.2.8	Gewinne aus der Veräußerung von Vermögen (Art. 13 OECD-MA).....	162
3.2.2.9	Selbständige Arbeit (Art. 14 OECD-MA a.F.).....	166
3.2.2.10	Einkünfte aus unselbständiger Arbeit (Art. 15 OECD-MA).....	167
3.2.2.11	Aufsichtsrats- und Verwaltungsratsvergütungen (Art. 16 OECD-MA).....	171
3.2.2.12	Künstler und Sportler (Art. 17 OECD-MA).....	172
3.2.2.13	Ruhegehälter (Art. 18 OECD-MA).....	174
3.2.2.14	Öffentlicher Dienst (Art. 19 OECD-MA).....	175
3.2.2.15	Studenten (Art. 20 OECD-MA).....	178
3.2.2.16	Andere Einkünfte (Art. 21 OECD-MA).....	179
3.2.2.17	Vermögen (Art. 22 OECD-MA).....	182
3.2.3	Anwendung der Methodenartikel (Art. 23 A und B OECD-MA).....	182
3.2.3.1	Freistellungsmethode (Art. 23 A OECD-MA).....	182
3.2.3.2	Anrechnungsmethode (Art. 23 B OECD-MA).....	187
3.2.4	Besondere Bestimmungen (Art. 24-28 OECD-MA).....	189

KAPITEL III: STEUERLICHE BEHANDLUNG VON DIREKTINVESTITIONEN

1	Die wichtigsten Formen einer grenzüberschreitenden Unternehmenstätigkeit.....	192
1.1	Aktivitäten ohne Stützpunkt im Ausland: Direktgeschäfte.....	193
1.2	Aktivitäten mit Stützpunkt im Ausland: Direktinvestitionen.....	194
1.2.1	Betriebsstätte.....	195

1.2.2	Tochterkapitalgesellschaft	195
1.2.3	Tochterpersonengesellschaft	197
2	Direktinvestition in Form einer Betriebsstätte	199
2.1	Gründe für die Wahl einer Betriebsstätte	199
2.2	Leistungsaustausch zwischen Stammhaus und Betriebsstätte	200
2.2.1	Überführung von Wirtschaftsgütern des Anlagevermögens in eine ausländische Betriebsstätte	202
2.2.2	Überführung von Wirtschaftsgütern des Umlaufvermögens in eine ausländische Betriebsstätte	207
2.2.3	Dienst- und Verwaltungsleistungen	208
2.2.4	Dotationskapital	210
2.2.4.1	Allgemeine Grundsätze	210
2.2.4.2	Zuordnung der Verbindlichkeiten	211
2.3	Besteuerung von Gewinnen aus einer ausländischen Betriebsstätte	213
2.3.1	Nicht-DBA-Fall	213
2.3.1.1	Allgemeine Grundsätze	213
2.3.1.2	Gewerbesteuerliche Aspekte und Exkurs	214
2.3.1.3	Beispiel zur Besteuerung des Betriebsstättengewinns im Nicht-DBA- Fall	216
2.3.1.3.1	Einzelunternehmen als Stammhaus	216
2.3.1.3.2	Kapitalgesellschaft als Stammhaus	219
2.3.1.4	Verluste im Nicht-DBA-Fall	220
2.3.2	DBA-Fall	222
2.3.2.1	Allgemeine Grundsätze	222
2.3.2.2	Gewerbesteuerliche Aspekte	222
2.3.2.3	Beispiel zur Besteuerung des Betriebsstättengewinns im DBA-Fall	222
2.3.2.3.1	Einzelunternehmen als Stammhaus	222
2.3.2.3.2	Kapitalgesellschaft als Stammhaus	223
2.3.2.4	Verluste im DBA-Fall	225
3	Direktinvestition in Form einer Tochterkapitalgesellschaft	226
3.1	Gründe für die Wahl einer Tochterkapitalgesellschaft	226
3.2	Besteuerung der Gewinne aus einer ausländischen Kapitalgesellschaft	227
3.2.1	Nicht-DBA-Fall	228
3.2.1.1	Natürliche Person als Gesellschafter	228
3.2.1.1.1	Dividenden	228
3.2.1.1.2	Veräußerungsgewinne	229
3.2.1.1.3	Gewerbesteuerliche Aspekte	230
3.2.1.2	Kapitalgesellschaft als Gesellschafter	230
3.2.1.2.1	Dividenden	230
3.2.1.2.1.1	Bilanzielle Darstellung	233
3.2.1.2.1.2	Beteiligung über eine Mitunternehmerschaft	236

3.2.1.2.2	Veräußerungsgewinne	237
3.2.1.2.3	Gewerbsteuerliche Aspekte	238
3.2.2	DBA-Fall	239
3.2.2.1	Natürliche Person als Gesellschafter	239
3.2.2.1.1	Dividenden	239
3.2.2.1.2	Veräußerungsgewinne	241
3.2.2.1.3	Gewerbsteuerliche Aspekte	241
3.2.2.2	Kapitalgesellschaft als Gesellschafter	242
3.2.2.2.1	Dividenden	242
3.2.2.2.2	Veräußerungsgewinne	244
3.2.2.2.3	Gewerbsteuerliche Aspekte	245
3.3	Behandlung des Solidaritätszuschlags im Internationalen Steuerrecht	245
3.4	Sonderfall: Inbound-Investition in eine deutsche Kapitalgesellschaft.....	248
3.4.1	Ausländische natürliche Person als Gesellschafter	248
3.4.1.1	Dividenden	248
3.4.1.2	Veräußerungsgewinne.....	249
3.4.2	Ausländische Kapitalgesellschaft als Gesellschafter	250
3.4.2.1	Dividenden	250
3.4.2.2	Veräußerungsgewinne.....	251
3.4.3	Gesellschafter-Fremdfinanzierung.....	252
3.4.3.1	Sinn und Zweck der Einführung des § 8a KStG a.F.	252
3.4.3.2	Das Urteil Lankhorst-Hohorst.....	253
3.4.3.3	Neufassung des § 8a KStG durch das Korb-II-Gesetz	255
3.4.3.4	Grundkonzeption.....	255
3.4.3.5	Freigrenze für Zinszahlungen.....	257
3.4.3.6	Zulässiger Fremdfinanzierungsrahmen (safe haven).....	257
3.4.3.7	Anwendungsbereich.....	259
3.4.3.8	Sonderfall: Personengesellschaften.....	263
3.4.3.9	Maßnahmen zur Vermeidung der Umqualifizierung.....	264
4	Direktinvestition in Form einer Personengesellschaft	266
5	Grenzüberschreitende Verrechnung von Verlusten	268
6	Exkurs: Erbschaftsteuer im Internationalen Steuerrecht.....	270
6.1	Persönliche Steuerpflicht im Erbschaftsteuerrecht.....	270
6.1.1	Unbeschränkte Steuerpflicht.....	270
6.1.2	Beschränkte Steuerpflicht.....	271
6.1.3	Erweitert beschränkte Steuerpflicht nach dem AStG	272
6.2	Vermeidung der Doppelbesteuerung.....	273
6.2.1	Nicht-DBA-Fall.....	273
6.2.2	DBA-Fall	275

6.3	Grundlegende Systematik des OECD-MA im Bereich der Erbschaftsteuer.....	277
6.3.1	Anwendungsbereich des Abkommens.....	277
6.3.2	Abkommensaufbau.....	277
6.3.3	Besteuerungsrechte.....	278

KAPITEL IV: INTERNATIONALE STEUERPLANUNG MIT HOLDING-GESELLSCHAFTEN

1	Internationale Steuergestaltung durch den Einsatz von Holdinggesellschaften	281
1.1	Begriff und Merkmale einer Holding.....	281
1.1.1	Der Begriff der Holding.....	281
1.1.2	Wesensmerkmale und Typisierung von Holding-Arten	282
1.1.2.1	Funktionale Differenzierung: Die Führungs- und Finanzholding.....	284
1.1.2.2	Hierarchische Differenzierung: Dach- und Zwischenholding.....	286
1.1.2.3	Regionale Differenzierung: Auslands- und Landesholding	287
1.1.3	Steuerrechtliche Holdingformen in Deutschland.....	287
1.1.3.1	Voraussetzungen der ertrag- und umsatzsteuerlichen Organschaft.....	288
1.1.3.2	Die Mehrmütterorganschaft	289
1.1.3.3	Exkurs: Österreichische Gruppenbesteuerung	290
1.1.4	Rechtsformüberlegungen.....	292
1.2	Rahmenbedingungen für Holdinggesellschaften im deutschen Steuerrecht.....	293
1.2.1	Missbrauch rechtlicher Gestaltungsmöglichkeiten gem. § 42 AO.....	296
1.2.2	Anti-Treaty-/Anti-Directive-Shopping Regelung des § 50d Abs. 3 EStG.....	299
1.2.3	Subject-to-tax Klausel des § 50d Abs. 9 EStG	303
1.2.4	Gesellschafter-Fremdfinanzierung gem. § 8a KStG.....	307
1.3	Internationale Gestaltungsstrategien	308
1.3.1	Ziele der internationalen Steuerplanung	308
1.3.2	Repatriierungsstrategien	311
1.3.2.1	Umleitung von Einkünften.....	311
1.3.2.1.1	Reduktion von Quellensteuern	312
1.3.2.1.2	Vermeidung von Doppelbesteuerungen	316
1.3.2.1.3	Reduktion von Anrechnungsüberhängen.....	318
1.3.2.2	Umformung von Einkünften	321
1.3.2.2.1	Reduktion von Quellensteuern	322
1.3.2.2.2	Einkünfteerzielung in Niedrigsteuerländern.....	323
1.3.2.3	Temporäre Abschirmung von Einkünften	325
1.3.3	Allokationsstrategien.....	327
1.3.3.1	Verlagerung nach unten	327
1.3.3.2	Verlagerung nach oben	332
1.4	Standortbedingungen.....	336

1.4.1	Entscheidungsrelevante Standortkriterien	336
1.4.2	Deutschland als Holdingstandort	337
KAPITEL V: VERRECHNUNGSPREISE IM INTERNATIONALEN STEUERRECHT		
1	Grundlagen.....	339
1.1	Verrechnungspreis.....	339
1.2	Gestaltungsmöglichkeiten	342
1.3	Fremdvergleichsgrundsatz.....	345
1.4	Dokumentationspflichten und Sanktionsvorschriften.....	349
1.4.1	Einführung spezieller Gesetzesvorschriften für Verrechnungspreise	350
1.4.2	Dokumentationspflichten für Verrechnungspreise	352
1.4.3	Sanktionsvorschriften	355
2	Rechtliche Regelungen	357
2.1	Verhältnis der Korrekturvorschriften zueinander	357
2.2	Nationales Recht	358
2.2.1	Verdeckte Gewinnausschüttung gemäß § 8 Abs. 3 Satz 2 KStG	358
2.2.2	Verdeckte Einlage.....	362
2.2.3	Gesellschafter-Fremdfinanzierung gemäß § 8a KStG	363
2.2.4	Berichtigung von Einkünften gemäß § 1 AStG	363
2.2.5	Verwaltungsgrundsätze.....	365
2.3	Internationales Recht.....	366
2.3.1	Besteuerung verbundener Unternehmen gemäß Art. 9 Abs. 1 OECD-MA	366
2.3.2	Verrechnungspreisgrundsätze der OECD	368
2.3.3	EU-Übereinkommen.....	368
3	Methoden zur Festlegung der Verrechnungspreise	370
3.1	Standardmethoden.....	373
3.1.1	Preisvergleichsmethode	374
3.1.2	Wiederverkaufspreismethode	376
3.1.3	Kostenaufschlagsmethode	378
3.2	Gewinnorientierte Methoden.....	382
3.2.1	Geschäftsvorfallbezogene Gewinnaufteilungsmethode	382
3.2.2	Geschäftsvorfallbezogene Nettomargenmethode	383
3.2.3	Gewinnvergleichsmethode	384
3.3	Advance Pricing Agreements	384

4	Ausgewählte Anwendungsbereiche	391
4.1	Lieferungen von Gütern und Waren	391
4.2	Dienstleistungen	392
4.3	Immaterielle Wirtschaftsgüter	393
4.4	Finanzierungsleistungen	394
4.5	Electronic Commerce	395
5	Fazit	395

KAPITEL VI: AUßENSTEUERGESETZ

1	Einführung, Zielsetzung des AStG	397
2	Das Verhältnis des AStG zu anderen steuerrechtlichen Vorschriften	398
3	Berichtigung von Einkünften – § 1 AStG	398
3.1	Überblick	398
3.2	Anwendungsvoraussetzungen	399
3.2.1	Nahe stehende Person	400
3.2.2	Geschäftsbeziehung zum Ausland	403
3.2.3	Unübliche Bedingungen	404
3.2.4	Einkunftsminderung	404
3.3	Berichtigungsumfang	404
3.4	Das Verhältnis des § 1 AStG zu anderen Berichtigungsvorschriften	405
4	Wohnsitzverlagerung in niedrig besteuerte Gebiete – §§ 2-5 AStG	406
4.1	Überblick	406
4.2	Erweitert beschränkte Einkommensteuerpflicht – § 2 AStG	407
4.2.1	Persönliche Voraussetzungen	407
4.2.1.1	Natürliche Person	407
4.2.1.2	Deutsche Staatsangehörigkeit	408
4.2.1.3	Unbeschränkte Steuerpflicht vor Umzug	408
4.2.1.4	Ansässigkeit in einem niedrig besteuerten Gebiet	409
4.2.2	Sachliche Voraussetzungen	410
4.2.2.1	Wesentliche wirtschaftliche Interessen im Inland	410
4.2.2.2	Überschreiten der Freigrenze	412
4.2.3	Umfang der erweitert beschränkten Einkommensteuerpflicht	412
4.3	Erweitert beschränkte Erbschaft- und Schenkungsteuerpflicht – § 4 AStG	417

5	Besteuerung des Vermögenszuwachses – § 6 AStG (sog. Wegzugsbesteuerung)	417
5.1	Überblick.....	417
5.2	Voraussetzungen für die Besteuerung des Vermögenszuwachses	419
5.2.1	Persönliche Voraussetzungen	419
5.2.2	Sachliche Voraussetzungen	420
5.2.3	Ergänzungstatbestände	421
5.3	Rechtsfolgen.....	422
5.4	Minderungsregelungen.....	424
5.4.1	Vorübergehende Abwesenheit.....	424
5.4.2	Stundung der Steuerschuld im Rahmen der EU-Regelung.....	424
5.4.3	Stundung der Steuerschuld im Rahmen der Härtefallregelung.....	427
6	Beteiligung an ausländischen Zwischengesellschaften – §§ 7-14 AStG	429
6.1	Überblick.....	429
6.2	Grundproblematik der sog. Basisgesellschaften.....	430
6.2.1	Begriff und Merkmale einer Basisgesellschaft	430
6.2.2	Abschirmwirkung einer Basisgesellschaft.....	430
6.2.3	Typische und atypische Basisgesellschaft	431
6.3	Die Durchbrechung der Abschirmwirkung einer Basisgesellschaft	435
6.3.1	Durchgriffsbesteuerung	435
6.3.2	Hinzurechnungsbesteuerung (§§ 7-14 AStG).....	435
6.3.3	Verhältnis der §§ 7-14 AStG zu den Vorschriften der AO.....	436
6.4	Voraussetzungen der Hinzurechnungsbesteuerung	437
6.4.1	Inländerbeherrschung einer ausländischen Gesellschaft – § 7 AStG.....	437
6.4.2	Zwischengesellschaft i.S.d. § 8 AStG.....	441
6.4.2.1	Erzielen von passiven Einkünften – § 8 Abs. 1 AStG.....	441
6.4.2.2	Niedrigbesteuerung – § 8 Abs. 3 AStG.....	443
6.4.3	Überschreiten der Freigrenze – § 9 AStG.....	444
6.5	Rechtsfolgen.....	445
6.5.1	Ermittlung des Hinzurechnungsbetrages	445
6.5.1.1	Ermittlung der Zwischeneinkünfte.....	446
6.5.1.2	Abziehbare Steuern	447
6.5.1.3	Behandlung von Verlusten	447
6.5.1.4	Veräußerungsgewinne – § 11 AStG.....	448
6.5.2	Besteuerung des Hinzurechnungsbetrages.....	448
6.5.3	Behandlung tatsächlicher Ausschüttungen	451
6.6	Steueranrechnung – § 12 AStG	451
6.7	Nachgeschaltete Zwischengesellschaften – § 14 AStG.....	453

7	Mitwirkungspflicht und Sachverhaltsaufklärung – § 16-17 AStG	456
7.1	Mitwirkungspflicht.....	456
7.2	Sachverhaltsaufklärung.....	457
8	Bestimmungen über die Anwendung von DBA – § 20 AStG	458

KAPITEL VII: DIE STEUERRECHTLICHEN VERFAHREN DES EUGH ZU DEN GRUNDFREIHEITEN DES EG-VERTRAGS

1	Die Grundfreiheiten des EG-Vertrags	459
1.1	Einführung.....	459
1.2	Warenverkehrsfreiheit – Art. 23 ff. EG.....	460
1.3	Arbeitnehmerfreizügigkeit – Art. 39 ff. EG	460
1.4	Niederlassungsfreiheit – Art. 43 ff. EG.....	460
1.5	Dienstleistungsfreiheit – Art. 49 ff. EG.....	461
1.6	Kapitalverkehrsfreiheit – Art. 56 ff. EG.....	461
1.7	Schutzgehalt der Grundfreiheiten.....	461
1.8	Rechtfertigungen für Diskriminierung und Beschränkung der Grundfreiheiten	463
2	Bedeutende EuGH-Rechtssachen zum Internationalen Steuerrecht	467
	Stichwortverzeichnis	485