

Robert Rek | Michael Brück |
Alexander Labermeier | Sven Pache

Internationales Steuerrecht in der Praxis



Inhaltsübersicht

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

VI. Vorrangregeln	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
D. Diskriminierungsverbote	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
E. Zielkonflikt: Doppelbesteuerung und Steuervermeidung/Steuerflucht	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
F. Grenzüberschreitende Sachverhaltsaufklärung	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
G. Grenzüberschreitende Zusammenarbeit der Finanzbehörden	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	Außensteuerrecht	41
	A. Verrechnungspreise AStG	41
	I. Grundlagen	41
	II. Regelungen des § 1 AStG für Veranlagungszeiträume ab 2008	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
	III. Verrechnungspreisdokumentations- und Mitwirkungspflichten	54
	IV. Regelungen des § 1 AStG für Veranlagungszeiträume bis einschließlich 2007	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. Wegzugsbesteuerung § 2 bis 4 AStG	65
	I. Allgemeines zur Steuerpflicht	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
II. Erweiterte beschränkte Steuerpflicht § 2 AStG	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
III. Wegzugsbesteuerung i. S. d. § 6 AStG	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
C. Hinzurechnungsbesteuerung (§§ 7-14 AStG)	96
I. Allgemeines	96
II. Zwischengesellschaften	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.	Nach Doppelbesteuerungsabkommen (DBA)	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	Erbschaftsteuer bei Auslandsbeziehungen	182
	A. Unbeschränkte Erbschaft-/Schenkungssteuerpflicht	182
	B. Erweiterte unbeschränkte Erbschaft-/Schenkungssteuerpflicht	182
	C. Beschränkte Erbschaft-/Schenkungssteuerpflicht	183
	D. Erweiterte beschränkte Erbschaft-/Schenkungssteuerpflicht	183
	E. Doppelbesteuerung	185
	F. Zusammenfassung	188
	Anhang	189
	Stichwortverzeichnis	210