

Studium und Praxis

Internationales Steuerrecht

von
Prof. Dr. Gerrit Frotscher

4., völlig überarbeitete Auflage



Verlag C.H. Beck München 2015

Verlag C.H. Beck im Internet:
www.beck.de

ISBN 978 3 406 67870 7

Zu [Leseprobe](#) und [Sachverzeichnis](#)

schnell und portofrei erhältlich bei beck-shop.de DIE FACHBUCHHANDLUNG

beck-shop.de

Studium und Praxis

Frotscher
Internationales Steuerrecht

beck-shop.de

beck-shop.de

Internationales Steuerrecht

von

Dr. Gerrit Frotscher

em. o. Professor an der
Universität Hamburg
Rechtsanwalt und Fachanwalt
für Steuerrecht

4., völlig überarbeitete Auflage



Verlag C.H. Beck München 2015

beck-shop.de

www.beck.de

ISBN 978 3 406 67870 7

© 2015 Verlag C.H. BECK oHG
Wilhelmstraße 9, 80801 München
Druck und Bindung: Nomos Verlagsgesellschaft
In den Lissen 12, 76547 Sinzheim

Satz: Fotosatz Buck, Zweikirchener Str. 7, 84036 Kumhausen

Gedruckt auf säurefreiem, alterungsbeständigem Papier
(hergestellt aus chlorfrei gebleichtem Zellstoff)

Vorwort

Die fortschreitende Globalisierung stellt den Wissenschaftler und Praktiker, der auf dem Gebiet des Internationalen Steuerrechts arbeitet, vor völlig neue Aufgaben. Sowohl die Erfüllung der steuerlichen Pflichten als auch die Steuerplanung und die Kontrolle der Einhaltung der steuerlichen Regeln sind immer komplexer geworden und stellen außerordentliche Anforderungen an das analytische Denken. Die schon große, aber immer noch zunehmende Bedeutung des grenzüberschreitenden Waren- und Dienstleistungsverkehrs hat dazu geführt, dass das Internationale Steuerrecht in den Mittelpunkt der Steuerrechtsentwicklung und -anwendung gerückt ist. Daher besteht in der Ausbildung, aber auch in der Praxis, ein erheblicher Bedarf für ein Lehrbuch, das sich auf die *Grundlinien* und die *Systematik* des Internationalen Steuerrechts konzentriert und damit dem Leser einen Leitfaden an die Hand gibt, der ihm einen Weg durch die verwirrende Vielfalt der Detailprobleme zeigt. Dass bereits die 4. Auflage des Lehrbuchs notwendig geworden ist, zeigt, dass das Werk diesen Bedarf befriedigt.

Weder für den Studenten, der sich mit Steuerrecht beschäftigt, noch für den Steuerpraktiker führt ein Weg am Internationalen Steuerrecht vorbei. Die Internationalisierung der Wirtschaft und die Bildung eines Europäischen Binnenmarktes zwingen selbst kleinere Unternehmen zum Schritt in andere Staaten. Die letzten Jahre haben außerdem gezeigt, wie intensiv die Rechtsprechung des EuGH zu den Grundfreiheiten auf das nationale Steuerrecht einwirkt, ja, dass die Gestaltung eines europarechtskonformen Steuerrechts zu den dringendsten Aufgaben gehört. So wird sich kaum eine Stimme erheben, die die Bedeutung des Internationalen Steuerrechts bestreitet.

Die 4. Auflage hält an der bewährten Systematik des Lehrbuchs fest. Das Werk konzentriert sich weiterhin auf die Ertragsteuern mit Hinweisen zur Erbschaftsteuer. Die Umsatzsteuer, die sich zu einem eigenen Rechtsgebiet entwickelt hat, bleibt ausgespart. Alle Teile des Lehrbuchs wurden intensiv neu bearbeitet und zum Teil erheblich umgestaltet und erweitert. Der wachsenden und kaum noch zu überschätzenden Bedeutung des *Europäischen Steuerrechts* wurde durch eine starke Ausweitung der entsprechenden Abschnitte Rechnung getragen.

Bei den Quellennachweisen liegt das Schwergewicht weiterhin auf der Rechtsprechung des BFH und des EuGH. Zum Schrifttum wurde insbesondere auf die neuere, und nur bei grundlegenden Arbeiten auch auf die ältere Literatur zurückgegriffen. Vollständigkeit im Literaturnachweis wurde nicht angestrebt.

Mein besonderer Dank gilt Frau Rechtsanwältin *Dr. Marion Frotscher*, Master of International Taxation, für die Mitarbeit an der Überarbeitung des Werkes.

Hamburg, im Januar 2015

Gerrit Frotscher

beck-shop.de

Inhaltsübersicht

1. Teil. Grundlagen des Internationalen Steuerrechts

§ 1	Das Internationale Steuerrecht als Schnittpunkt der Besteuerungsansprüche der Staaten	1
§ 2	Insbesondere: Europäisches Recht	21
§ 3	Struktur der Steuerpflicht bei grenzüberschreitenden Sachverhalten nach nationalem Recht	57
§ 4	Methoden zur Vermeidung der Doppelbesteuerung	89
§ 5	Struktur der Besteuerung nach den Doppelbesteuerungsabkommen	106
§ 6	Verhinderung von Missbräuchen	139

2. Teil. Organisationsformen der grenzüberschreitenden Wirtschaftstätigkeit

§ 7	Betriebsstätte (Ständiger Vertreter)	147
§ 8	Personengesellschaften	196
§ 9	Kapitalgesellschaften und andere Körperschaften	227
§ 10	Holdingstrukturen	238
§ 11	Konzernstrukturen	243
§ 12	Unternehmenskauf und Umstrukturierungen	247
§ 13	Internationale Steuerplanung	256

3. Teil. Grenzüberschreitender Lieferungs- und Leistungsverkehr

§ 14	Besteuerung der einzelnen grenzüberschreitenden Aktivitäten	261
§ 15	Lieferungs- und Leistungsverkehr bei verbundenen Unternehmen (Verrechnungspreise)	333
§ 16	Hinzurechnungsbesteuerung bei Beteiligungen an Zwischengesellschaften	388

4. Teil. Verfahrensrechtliche Regelungen

§ 17	Allgemeine Anzeige-, Mitwirkungs- und Steuererklärungspflichten	415
§ 18	Amtshilfe im Internationalen Auskunftsverkehr und bei der Beitreibung	418
§ 19	Verständigungs- und Schiedsverfahren	430
§ 20	Zusagen, Auskünfte und Advance Pricing Agreements	436
§ 21	Außenprüfung bei internationalen Sachverhalten	439
	Sachverzeichnis	441

beck-shop.de

Inhaltsverzeichnis

Abkürzungsverzeichnis	XVII
Literaturverzeichnis	XIX

1. Teil. Grundlagen des Internationalen Steuerrechts

§ 1 Das Internationale Steuerrecht als Schnittpunkt der Besteuerungsansprüche der Staaten	1
I. Grundprobleme und Zielkonflikte	1
1. Einführung	1
2. Doppelbesteuerung als Folge der Kollision der staatlichen Besteuerungsansprüche	3
a) Begriff der Doppelbesteuerung	3
b) Ursachen der Doppelbesteuerung	6
3. Zielkonflikte: Wirtschaftsförderung vs. Steuervermeidung	6
4. Das Problem des „schädlichen Steuerwettbewerbs“	7
II. Struktur des Internationalen Steuerrechts	10
1. Der „internationale“ Charakter des Internationalen Steuerrechts	10
2. Internationales Steuerrecht und wirtschaftliche Leistungsfähigkeit	11
3. Internationales Steuerrecht und Völkerrecht	15
a) Reichweite der Besteuerungsansprüche der Staaten	15
b) Doppelbesteuerung als völkerrechtliches Problem	16
III. Rechtsquellen	16
1. Übersicht	16
2. Deutsche unilaterale Regelungen	17
3. Doppelbesteuerungsabkommen	17
IV. Grundfragen des Internationalen Steuerrechts	19
 § 2 Insbesondere: Europäisches Recht	 21
I. Primäres Gemeinschaftsrecht	21
II. Sekundäres Gemeinschaftsrecht	22
III. Die Bedeutung der Grundfreiheiten	25
1. Anwendungsvorrang	26
2. Diskriminierungs- und Beschränkungsverbot	28
3. Dogmatik der Grundfreiheiten	32
a) Schutzbereich der Grundfreiheiten	33
b) Freizügigkeit der Arbeitnehmer	36
c) Niederlassungsfreiheit	36
d) Dienstleistungsfreiheit	37
e) Freiheit des Kapital- und Zahlungsverkehrs	38
f) Verhältnis der Grundfreiheiten zueinander	41
4. Prüfung des Verstoßes gegen die Grundfreiheiten	43
a) Allgemeines	43

b) Prüfung der Ungleichbehandlung	44
c) Prüfung von Rechtfertigungsgründen	46
d) Prüfung der Angemessenheit	50
IV. Steuerliche Bedeutung des Beihilfeverbots	51
V. Rechtsschutz der Unionsbürger	53
 §3 Struktur der Steuerpflicht bei grenzüberschreitenden Sachverhalten nach nationalem Recht	 57
I. Struktur der Steuerpflicht	57
1. Begriff der Steuerpflicht im Internationalen Steuerrecht	57
2. Anknüpfungstatbestände der Steuerpflicht	57
3. Begriff des Inlands	60
II. Die unbeschränkte Steuerpflicht	60
1. Voraussetzungen und Wirkungen	60
2. Erweiterungsformen	63
a) Erweiterte unbeschränkte Steuerpflicht	64
b) Grenzpendler („fingierte unbeschränkte Steuerpflicht“)	65
c) Staatsangehörige der EU- und EWR-Staaten	66
III. Die beschränkte Steuerpflicht	68
1. Voraussetzungen und Wirkungen	68
2. Besteuerung des beschränkt Steuerpflichtigen	70
a) Einschränkung von Steuerermäßigungen	70
b) Sonderregelung für Arbeitnehmer	73
3. Quellensteuerabzug	74
a) Tatbestände des Steuerabzugs	74
b) Bemessungsgrundlage und Abgeltungswirkung	77
c) Erstattungs- und Freistellungsverfahren	79
4. Erlass und Pauschalierung	81
5. Erweiterungsformen der beschränkten Steuerpflicht	81
6. Besteuerung des Vermögenszuwachses in Kapitalanteilen bei Wegzug	86
IV. Wechsel von unbeschränkter und beschränkter Steuerpflicht	88
 §4 Methoden zur Vermeidung der Doppelbesteuerung	 89
I. Übersicht	89
II. Freistellung von der inländischen Steuer	90
1. Bedeutung und Wirkungsweise der Freistellung	90
2. Progressionsvorbehalt	93
III. Anrechnung ausländischer Steuern	95
1. Bedeutung und Wirkungsweise der Anrechnung	96
2. Direkte Steueranrechnung	97
3. Fiktive Steueranrechnung	103
IV. Abzug von der Bemessungsgrundlage	104
V. Pauschalierung und Erlass	105
 §5 Struktur der Besteuerung nach den Doppelbesteuerungsabkommen	 106
I. Allgemeine Prinzipien	106
1. Systematik der Doppelbesteuerungsabkommen	106

2. Zustandekommen der Doppelbesteuerungsabkommen	107
3. Geltung der Doppelbesteuerungsabkommen als innerstaatliches Recht	108
4. Rang der Doppelbesteuerungsabkommen und „Treaty Override“	110
5. Geltungszeitraum der Doppelbesteuerungsabkommen	113
6. Europarechtliche Aspekte	114
II. Inhalt und Anwendung der DBA	115
1. Inhalt	116
2. Auslegung von Doppelbesteuerungsabkommen	120
III. Persönlicher, räumlicher und sachlicher Geltungsbereich	127
IV. Diskriminierungsverbot	129
V. Methoden zur Vermeidung von Doppelbesteuerung	131
1. Freistellungs- und Anrechnungsmethode	132
2. Besondere Klauseln in Zusammenhang mit Freistellung und Anrech- nung	133
§ 6 Verhinderung von Missbräuchen	139
I. Begriff und Erscheinungsformen	139
II. Nationale Missbrauchsregeln	141
1. Die allgemeine Missbrauchsregelung des § 42 AO	141
2. Besondere nationale Missbrauchsregelungen, § 50 d III EStG	142
III. Missbrauchsklauseln in DBA	145

2. Teil. Organisationsformen der grenzüberschreitenden Wirtschaftstätigkeit

§ 7 Betriebsstätte (Ständiger Vertreter)	147
I. Bedeutung der Betriebsstätte bzw. des Ständigen Vertreters	148
II. Begriff der Betriebsstätte	150
1. Allgemeine Definition der Betriebsstätte	150
2. Regelbeispiele	153
III. Ständiger Vertreter	159
IV. Gewinnabgrenzung bei Betriebsstätten	162
1. Problematik der Gewinnabgrenzung	162
2. Direkte und indirekte Methode	165
3. Zuordnung von Funktionen, Vermögen und Gewinn der Betriebsstätte	168
a) Funktionszuordnung (Personalfunktion)	168
b) Zuordnung von Wirtschaftsgütern und Geschäftsvorfällen	170
c) Zuordnung von Chancen und Risiken, Betriebsausgaben und Betriebsinnahmen	173
d) Kapitalausstattung der Betriebsstätte (Dotationskapital) und Finanzierungsaufwendungen	177
e) Anzunehmende schuldrechtliche Beziehungen (einschl. Überfüh- rung von Wirtschaftsgütern)	180
4. Sonderfälle der Funktionszuordnung	185
a) Bank- und Versicherungsbetriebsstätten	185

b) Bau- und Montagebetriebsstätten	186
c) Explorationsbetriebsstätten	187
5. Gewinnzuordnung bei Ständigem Vertreter	187
6. Betriebsstättenbuchführung	188
V. Besteuerung der Betriebsstätte	191
VI. Diskriminierungsverbot bei Betriebsstätten	195
§ 8 Personengesellschaften	196
I. Begriff und Problemstellung	196
II. Qualifikation als Personengesellschaft (Mitunternehmerschaft) oder Kapitalgesellschaft	197
III. Besteuerung bei Fehlen eines DBA	198
1. Grundsätze	198
2. Inländische Personengesellschaft	199
3. Ausländische Personengesellschaft	201
IV. Besteuerung bei Bestehen eines DBA	202
1. Abkommensberechtigung der Personengesellschaft	202
2. Qualifikation der Einkünfte der Personengesellschaft	207
3. Besteuerung bei Anwendung der Freistellungsmethode	210
4. Besteuerung bei Anwendung der Anrechnungsmethode (einschl. Quellensteuerabzug)	212
V. Sondervergütungen	216
VI. Mehrstaatenprobleme	222
§ 9 Kapitalgesellschaften und andere Körperschaften	227
I. Begriff und Bedeutung	227
II. Anknüpfungstatbestände	233
III. Doppelt ansässige Kapitalgesellschaften	234
IV. Besteuerung der Beziehung zwischen Körperschaft und Gesellschafter ...	236
V. Steuerbefreite Körperschaften	236
VI. Diskriminierungsverbot	237
§ 10 Holdingstrukturen	238
I. Begriff und Bedeutung	238
II. Besteuerung der Holdingstrukturen	240
§ 11 Konzernstrukturen	243
§ 12 Unternehmenskauf und Umstrukturierungen	247
I. Unternehmenskauf	247
II. Umwandlungen	250
1. Handelsrechtliche und steuerrechtliche Umwandlungsregelungen ...	250
2. Umwandlungen mit Auslandsbezug	251
3. Fallgruppen	254
§ 13 Internationale Steuerplanung	256

§ 14 Besteuerung der einzelnen grenzüberschreitenden Aktivitäten	261
I. Systematik der Besteuerung	261
II. Zurechnung und Ermittlung der Einkünfte	265
III. Zuordnungskriterien bei den einzelnen Einkunftsarten	266
1. Allgemeines	266
2. Land- und Forstwirtschaft	266
3. Gewerbebetrieb	267
a) Allgemeine Anknüpfungstatbestände	267
b) Besondere Anknüpfungstatbestände bei beschränkter Steuerpflicht	269
4. Selbständige Arbeit	270
5. Nichtselbständige Arbeit	273
a) Ausübung und Verwertung der nichtselbständigen Arbeit	273
b) Zuordnung nach dem Auslandstätigkeitserlass	275
c) Zuordnung nach DBA	276
d) Arbeitnehmerentsendung und Arbeitnehmerverleih	279
e) Zuordnung nach dem Kassenstaatsprinzip	280
f) Zuordnung bei Geschäftsführern, Prokuristen und Vorstandsmitgliedern	282
g) Zuordnung bei Tantiemen und Entschädigungen	283
h) Zuordnung bei Luftverkehrspersonal	284
i) Zuordnung bei Grenzpendlern	284
j) Zuordnung von Ruhegehältern	288
6. Kapitalvermögen	289
a) Allgemeines	289
b) Besteuerungsrecht für Dividenden	291
aa) Allgemeines	291
bb) Körperschaft als Anteilseigner	294
cc) Natürliche Person als Anteilseigner	298
dd) Erhebung der Kapitalertragsteuer	298
c) Besteuerungsrecht für Zinsen	298
d) Besteuerung nach der Zins- und Lizenzrichtlinie und der Zinsrichtlinie	302
7. Vermietung und Verpachtung	304
8. Sonstige Einkünfte	306
IV. Sonderregelungen für bestimmte Einkünfte	307
1. Warenverkehr	307
2. Montagen	308
3. Veräußerung von Vermögen	309
4. Schiff- und Luftfahrt	312
5. Einkünfte aus Schutzrechten und Know How (Lizenz Einkünfte)	314
a) Zuordnung nach innerstaatlichem Recht	314
b) Zuordnung nach DBA-Recht	316
c) Steuerabzug	317
6. Künstlerische, sportliche, artistische, unterhaltende und ähnliche Darbietungen und Verwertungen	318
a) Qualifikation der Einkünfte nach innerstaatlichem Recht	318

b)	Beschränkte Steuerpflicht bei Darbietungen und Verwertungen...	319
c)	Einkünfte aus der Darbietung oder Verwertung	321
d)	Zuordnung nach DBA.	322
e)	Steuerabzug	323
7.	Studenten, Auszubildende	325
V.	Behandlung von Verlusten	325
§ 15	Lieferungs- und Leistungsverkehr bei verbundenen Unternehmen	
	(Verrechnungspreise)	333
I.	Begriff und Bedeutung der Verrechnungspreise	333
1.	Verrechnungspreise als Mittel der Gewinnplanung	333
2.	Abwehrstrategien der Finanzverwaltung	335
II.	Rechtsgrundlagen	336
1.	Übersicht	336
2.	Verdeckte Gewinnausschüttung und verdeckte Einlage	336
3.	Fremdvergleichsgrundsatz, § 1 AStG	339
4.	Gewinnzuordnung nach Art. 9 OECD-MA	343
III.	Abgrenzungsmethoden	345
1.	Begriff und Bedeutung des Arm's-Length-Grundsatzes	345
2.	Standardmethoden	348
a)	Preisvergleichspreismethode (Comparable Uncontrolled Price Method)	348
b)	Kostenaufschlagsmethode (Cost-Plus-Method)	350
c)	Wiederverkaufspreisermethode (Resale-Price-Method)	350
3.	Gewinnorientierte Methoden	351
a)	Profit-Split-Methode	352
b)	Transaktionsbezogene Nettomargen-Methode (Transactional Net Margin Method – TNMM)	352
4.	Globale Aufteilungsmethoden	352
a)	Gewinnvergleichsmethode (Comparable Profit Method – CPM) ..	353
b)	Globale Gewinnaufteilung	353
5.	Wahl der Methode auf Grund einer Funktionsanalyse	354
6.	Vorteilsausgleich	355
IV.	Verrechnungspreise bei den einzelnen Lieferungs- und Leistungsbeziehungen	356
1.	Produktion und Warenverkehr	356
a)	Faktoren der Verrechnungspreisfindung	356
b)	Herstellen der Vergleichbarkeit	357
c)	Eigenhändler, Kommissionär, Handelsvertreter	358
d)	Markterschließung, Werbung	359
e)	Vertriebsverluste	360
f)	Auftragsfertigung (verlängerte Werkbank)	361
2.	Dienstleistungen	362
a)	Faktoren der Verrechnungspreisfindung	362
b)	Kontroll- und Koordinierungszentren	364
3.	Immaterielle Wirtschaftsgüter	365
a)	Faktoren der Verrechnungspreisfindung	365
b)	Patentverwertungsgesellschaften	367
4.	Finanzierung	368

a) Grundsatz der Finanzierungsfreiheit	369
b) Faktoren der Verrechnungspreisfindung	370
5. Funktionsverlagerung	373
6. Kostenumlageverträge	378
a) Begriff des Kostenumlagevertrages	379
b) Grundfragen der Verrechnungspreisbildung bei Umlageverträgen ..	382
c) Umlagefähige Kosten und Gewinnaufschlag	383
d) Umlageschlüssel	385
e) Formelle Anforderungen	385
7. Dokumentation der Verrechnungspreise	386
 § 16 Hinzurechnungsbesteuerung bei Beteiligungen an Zwischen- gesellschaften	 388
I. Systematische Einordnung der Hinzurechnungsbesteuerung	388
II. Tatbestand der Hinzurechnungsbesteuerung	390
1. Rechtsform der Zwischengesellschaft	390
2. Beteiligungsvoraussetzungen	391
3. Niedrige Besteuerung	393
4. Kleinbetragsregelung für gemischte Einkünfte	395
III. Die Zwischengesellschaft als Zurechnungssubjekt	395
IV. Passive Einkünfte	396
1. Systematischer Zusammenhang	396
2. Einkünfte aus Land- und Forstwirtschaft	397
3. Einkünfte aus Produktionstätigkeit	398
4. Kreditinstitute und Versicherungsunternehmen	398
5. Handel	399
6. Dienstleistungen	400
7. Vermietung und Verpachtung	401
8. Vergabe von Darlehen	402
9. Einkünfte aus Beteiligungen	403
10. Umwandlungen	404
11. Ausnahme für EU- und EWR-Gesellschaften	404
V. Methodik der Hinzurechnungsbesteuerung	406
VI. Familienstiftungen	408
VII. Verfahrensregelungen	411

4. Teil. Verfahrensrechtliche Regelungen

§ 17 Allgemeine Anzeige-, Mitwirkungs- und Steuererklärungspflichten	415
I. Problematik der Ermittlung von Auslandssachverhalten	415
II. Anzeige der Auslandstätigkeit und Steuererklärung	416
III. Beweis- und Beweislastregeln	416
 § 18 Amtshilfe im Internationalen Auskunftverkehr und bei der Beitreibung	 418
I. Rechtsgrundlagen	418
II. Grundprobleme des internationalen Auskunftverkehrs	420

III. Unilaterale Regelungen: § 117 III AO	421
IV. Auskunftsklauseln nach den DBA	423
V. Auskunftsverkehr mit Steueroasen	424
VI. EU-Amtshilfegesetz	424
VII. FATCA-Abkommen mit den USA	426
VIII. Verfahren und Rechtsschutz	426
IX. Amtshilfe bei der Beitreibung	427
 § 19 Verständigungs- und Schiedsverfahren	430
I. Grundprobleme	430
II. Verständigungs- und Konsultationsverfahren nach den DBA	430
III. Schiedsverfahren nach der EU-Schiedskonvention	433
 § 20 Zusagen, Auskünfte und Advance Pricing Agreements	436
 § 21 Außenprüfung bei internationalen Sachverhalten	439
 Sachverzeichnis	441