

## Internationales Steuerrecht

Bearbeitet von

Von: Thomas Rupp, Jörg-Thomas Knies, Johann-Paul Ott, Tanja Faust, Manuel Hüll

4. Auflage 2018. Buch. 918 S. Gebunden

ISBN 978 3 7910 3901 5

Steuern > Internationales Steuerrecht

schnell und portofrei erhältlich bei

  
DIE FACHBUCHHANDLUNG

Die Online-Fachbuchhandlung [beck-shop.de](http://beck-shop.de) ist spezialisiert auf Fachbücher, insbesondere Recht, Steuern und Wirtschaft. Im Sortiment finden Sie alle Medien (Bücher, Zeitschriften, CDs, eBooks, etc.) aller Verlage. Ergänzt wird das Programm durch Services wie Neuerscheinungsdienst oder Zusammenstellungen von Büchern zu Sonderpreisen. Der Shop führt mehr als 8 Millionen Produkte.

**FINANZ UND STEUERN**

**Band 14**

Thomas Rupp | Jörg-Thomas Knies  
Johann-Paul Ott | Tanja Faust | Manuel Hüll

# Internationales Steuerrecht

4. Auflage

SCHÄFFER  
POESCHEL

SCHÄFFER  

---

POESCHEL

# **Finanz und Steuern**

Band 14

# Internationales Steuerrecht

Von

**Thomas Rupp**

Regierungsdirektor, Referent für Internationales Steuerrecht  
Ministerium für Finanzen Baden-Württemberg

**Dr. Jörg-Thomas Knies**

Professor an der Dualen Hochschule Baden-Württemberg,  
DHBW Stuttgart

**Johann-Paul Ott**

Leitender Regierungsdirektor a. D.  
Honorarprofessor an der Hochschule für öffentliche Verwaltung und  
Finanzen Ludwigsburg

**Tanja Faust**

Oberamtsrätin im Körperschaftsteuer-/Außensteuerreferat  
im Ministerium für Finanzen Baden-Württemberg

**Manuel Hüll**

Steueramtmann im Körperschaftsteuer-/Außensteuerreferat  
in der Oberfinanzdirektion Karlsruhe

4., aktualisierte Auflage

2018 SCHÄFFER-POESCHEL VERLAG STUTTGART

Bearbeiterübersicht:

**Rupp:** Kapitel II Teile: A 4–5, C, 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

**Ott:** Kapitel I Teile: B, C, D, E, F

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

**Hüll:** Kapitel II Teil: D 11

Gedruckt auf chlorfrei gebleichtem, säurefreiem und  
alterungsbeständigem Papier

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

**Print: ISBN: 978–3–7910–3901–5**

Epdf: ISBN: 978–3–7910–4027–1

**Bestell-Nr. 20184–0002**

Bestell-Nr. 20184–0151

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

© 2018 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)

Satz: primustype Hurler GmbH, Notzingen

Printed in Germany

April 2018

**Schäffer-Poeschel Verlag Stuttgart**

Ein Unternehmen der Haufe Group

## 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 01.01.2018. Die wesentlichen Änderungen, die das Internationale Steuerrecht durch die Gesetzgebung seit der Voraufgabe erfahren hat (u. a. Gesetz zur Umsetzung der Änderungen der EU-Amtshilferichtlinie und von weiteren Maßnahmen gegen Gewinnkürzungen und -verlagerungen), 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 Folgewirkungen. Durch die am 5. 10. 2015 veröffentlichten Berichte hat die OECD aufgezeigt, durch welche Maßnahmen Gewinnkürzungen und -verlagerungen (base erosion and profit shifting) verhindert werden können. Diese Berichte haben die Gesetzgebung in den Jahren 2016 und 2017 in hohem Maße beeinflusst und werden Gesetzgeber und Verwaltung auch in Zukunft noch beschäftigen.

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.

Ein besonderer Dank gilt dem Mitbegründer des Werkes, Herrn Prof. Dr. Ekkehard Bächle, der das Konzept des Buches maßgeblich geprägt hat.

Stuttgart/Ludwigsburg/Karlsruhe,  
im April 2018

Die Verfasser





# Inhaltsverzeichnis

Vorwort .....	V
Abkürzungsverzeichnis .....	XXXV

## Kapitel I Grundlagen des Internationalen Steuerrechts

### Teil A Grundlagen des Internationalen Steuerrechts

1	<b>Begriff des Internationalen Steuerrechts</b> .....	3
1.1	Steuerinländer mit Auslandseinkünften .....	3
1.2	Steuerausländer mit Inlandseinkünften .....	3
1.3	Steuerinländer und Steuerausländer bei anderen Steuerarten .....	3
2	<b>Rechtsquellen des Internationalen Steuerrechts</b> .....	4
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
3	<b>Die internationale Doppelbesteuerung</b> .....	8
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 .....	9
4	<b>Einzelheiten zum Begriff der Doppelbesteuerung</b> .....	10
4.1	Unterschiedliche nationale Steuerhoheiten .....	10
4.1.1	Grundsätzliches .....	10
4.1.2	Gewerbesteuer .....	11
4.2	Identität des Steuersubjekts .....	14
4.2.1	Grundsätzliches .....	14
4.2.2	Personenvereinigungen .....	14
4.2.3	Sonderfälle .....	15
4.3	Identität des Steuerobjekts .....	16
4.3.1	Grundsätzliches .....	16
4.4	Identität des Besteuerungszeitraums .....	18
4.4.1	Grundsätzliches .....	18
4.5	Gleichartigkeit der Steuern .....	19
5	<b>Vermeidung der Doppelbesteuerung</b> .....	20
5.1	Steuerliche, verfassungsrechtliche und europarechtliche Gründe .....	20
5.2	Volkswirtschaftliche und außenwirtschaftliche Gründe .....	21
6	<b>Rechtsgrundlagen für die Vermeidung der Doppelbesteuerung</b> .....	21
6.1	Einseitige Vorschriften (unilaterale bzw. nationale Maßnahmen) .....	21
6.2	Zweiseitige Vorschriften (bilaterale Maßnahmen – Doppelbesteuerungsabkommen) .....	22
6.3	Mehrseitige Vorschriften (multilaterale Maßnahmen) .....	22
6.4	Europarechtliche Vorschriften (supranationale Maßnahmen) .....	22

### Teil B Persönliche Steuerpflicht im Internationalen Steuerrecht

1	<b>Allgemeines</b> .....	23
2	<b>Unbeschränkte Steuerpflicht (§ 1 Abs. 1 und Abs. 2 EStG, § 1 Abs. 1 KStG)</b> .....	23
2.1	Welteinkommensprinzip .....	23
2.2	Unterschiedliche Steuerpflicht von natürlichen Personen .....	24
2.2.1	Wohnsitz und gewöhnlicher Aufenthalt i. S. d. §§ 8 und 9 AO .....	24
2.2.2	Fallgruppen bei Entsendung von Arbeitskräften ins Ausland .....	25

2.3	Unbeschränkte Steuerpflicht von juristischen Personen – Ort der Geschäftsleitung .....	26
2.4	Wirkungen der unbeschränkten Steuerpflicht .....	26
3	<b>Beschränkte Steuerpflicht (§ 1 Abs. 4 EStG)</b> .....	27
4	<b>Unbeschränkte Steuerpflicht auf Antrag (§ 1 Abs. 3 und 1a EStG)</b> .....	27
5	<b>Übersicht</b> .....	27

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

1	<b>Allgemeines</b> .....	29
2	<b>Rang der Doppelbesteuerungsabkommen gem. § 2 AO</b> .....	29
3	<b>Einzelne Methoden bzw. Maßnahmen zur Beseitigung der Doppelbesteuerung</b> .....	30
3.1	Zuteilung bzw. Verzicht und Beschränkung von Besteuerungsrechten durch ein Doppelbesteuerungsabkommen .....	30
3.1.1	Verteilungsnormen .....	30
3.1.2	Einkünfteartikel .....	31
3.2	Freistellungsmethode .....	31
3.2.1	Abkommensrechtliche Maßnahme .....	31
3.2.2	Wirkungsweise .....	31
3.2.3	Progressionsvorbehalt .....	32
3.2.4	Arten des Progressionsvorbehalts .....	32
3.2.5	Ausländische Steuer .....	32
3.3	Anrechnungsmethode .....	33
3.3.1	Arten der Anrechnung .....	33
3.3.1.1	Direkte Anrechnung .....	33
3.4	Abzugsmethode .....	35
3.4.1	Grundsätzliches .....	35
3.4.2	Wahlrecht .....	37
3.5	Pauschalierungsmethode .....	37
3.5.1	Grundsätzliches .....	37
3.5.2	Rechtsgrundlagen .....	38
3.6	Erlassmethode .....	38
3.6.1	Grundsätzliches .....	38
3.6.2	Rechtsgrundlagen .....	38
3.7	Ermäßigungsmethode .....	38
4	<b>Anwendbarkeit der Methoden auf einen internationalen Steuerfall</b> .....	38
4.1	Methodenvielfalt .....	38
4.2	Steuerfälle mit Bezug zu Nicht-DBA-Staaten .....	39
4.3	Steuerfälle mit Bezug zu DBA-Staaten .....	39
4.4	Systematische Prüfungsfolge der Steuerfälle mit Auslandsbezug .....	40
4.4.1	Einkünfte aus DBA-Staaten .....	40
4.4.2	Einkünfte aus Nicht-DBA-Staaten .....	41

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

1	<b>Anwendungsfälle</b> .....	42
2	<b>Einkunftsarten, Einkunftsquellen</b> .....	43
2.1	Ertragsteuerliche Einkunftsarten .....	43
2.2	Einkunftsquellen .....	43
2.3	Ausländische Einkünfte (§ 34d EStG) .....	43
2.4	Inländische Einkünfte (§ 49 Abs. 1 EStG) .....	44
2.5	Einkünfteartikel in den Doppelbesteuerungsabkommen .....	44
3	<b>Unterscheidung von Einkünfteermittlung und Einkünftezuordnung</b> .....	44
3.1	Einkünfteermittlung .....	45

3.2	Einkünftezuordnung .....	45
3.3	Zuordnung von Wirtschaftsgütern .....	47
3.4	Zuordnung von Betriebsausgaben und Werbungskosten zu ausländischen Einkünften .....	48
3.4.1	Einkünfte aus Nicht-DBA-Staaten .....	48
3.4.2	Einkünfte aus DBA-Staaten .....	49
3.4.3	Steuerfreie ausländische Einkünfte .....	50
3.4.4	Abzugsverbot des § 3c Abs. 1 und Abs. 2 EStG .....	50
3.4.5	Abzugsverbot des § 10 Abs. 2 Nr. 1 EStG .....	50
4	<b>Ermittlung der ausländischen Einkünfte</b> .....	51
4.1	Anwendbarkeit der deutschen Einkünfteermittlungsvorschriften .....	51
4.2	Einkünfteermittlungsmethoden .....	51
4.2.1	Direkte Einkünfteermittlung .....	51
4.2.2	Indirekte Einkünfteermittlung .....	51
4.3	Vorrang des Abkommensrechts .....	52
4.4	Inlandsbezogene Steuervorschriften .....	52
4.5	Ermittlung von Gewinneinkünften .....	52
4.6	Ermittlung von Überschusseinkünften .....	54
4.6.1	Grundsätze .....	54
4.6.2	Umrechnung ausländischer Besteuerungsgrundlagen bei Überschussermittlung .....	54
4.6.3	Umrechnungskurse .....	55
4.6.4	Zeitpunktbezogene ausländische Überschusseinkünfte .....	55
4.6.5	Zeitpunktbezogene ausländische Gewinneinkünfte .....	57
4.6.6	Zeitraumbezogene ausländische Überschusseinkünfte .....	58
4.6.6.1	Einkünftezuordnung .....	58
4.6.6.2	Einkünfteermittlung .....	59
4.6.7	Einkünfte aus privaten Veräußerungsgeschäften im Ausland .....	60
4.6.8	Sonstige ausländische Veräußerungsgewinne (§ 17 EStG) .....	60
5	<b>Abgabenrechtliche Vorschriften</b> .....	61
5.1	Anzeigevorschriften .....	61
5.2	Erhöhte Mitwirkungspflicht .....	61
5.3	Erfüllung der Buchführungspflichten .....	61

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

1	<b>Vorbemerkung</b> .....	62
1.1	Rechtsentwicklung .....	62
1.2	Anwendungsbereich der nationalen Maßnahmen .....	62
1.3	Stellung des § 34c EStG im System des Einkommensteuerrechts .....	62
2	<b>Begriff der ausländischen Einkünfte gem. § 34d EStG</b> .....	63
2.1	Vermeidung der Doppelbesteuerung bei bestimmten ausländischen Einkünften .....	63
2.2	Konzeption der ausländischen Einkünfte .....	64
2.3	Isolierende Betrachtungsweise .....	64
2.4	Auslandsbezug .....	65
2.5	Arten ausländischer Einkünfte .....	66
2.6	Aufteilung ausländischer Einkünfte und ausländischer Steuerbeträge zum Zwecke der inländischen Steuerbehandlung .....	66
2.7	Positive und negative ausländische Einkünfte .....	67
2.7.1	Negative Einkünfte im Ausland und Inland .....	67
2.7.2	Positive ausländische Einkünfte, negatives Ergebnis im Inland .....	68
2.7.3	Negative ausländische Einkünfte, positives Ergebnis im Inland .....	68
2.8	Katalog der ausländischen Einkünfte (§ 34d EStG) .....	68
2.8.1	Einkünfte aus Land- und Forstwirtschaft .....	68
2.8.2	Einkünfte aus Gewerbebetrieb .....	69
2.8.3	Einkünfte aus selbständiger Arbeit .....	69

2.8.4	Einkünfte aus Veräußerung .....	69
2.8.5	Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit .....	69
2.8.6	Einkünfte aus Kapitalvermögen .....	70
2.8.7	Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung .....	70
2.8.8	Sonstige Einkünfte .....	70
3	<b>Ausländische Steuer auf ausländische Einkünfte</b> .....	70
3.1	Vergleichbarkeit der ausländischen Steuer .....	70
3.2	Festsetzungsformen der ausländischen Steuer .....	71
3.3	Abgabeheiten in föderal gegliederten Staaten .....	71
3.4	Entrichtung der ausländischen Steuer .....	71
3.5	Kein Ermäßigungsanspruch .....	71
3.6	Umrechnung der ausländischen Steuer .....	72
4	<b>Durchführung der Steueranrechnung gem. § 34c Abs. 1 EStG</b> .....	72
4.1	Besteuerung der ausländischen Einkünfte im Inland (Welteinkommensprinzip) .....	72
4.2	Zeitliche Einbeziehung in die deutsche Bemessungsgrundlage .....	73
4.3	Begrenztes Anrechnungsverfahren .....	73
4.4	Durchführung des Anrechnungsverfahrens nach dem Höchstbetrag .....	74
4.4.1	Feststellung der deutschen Einkommensteuer .....	74
4.4.2	Feststellung der ausländischen Steuerbeträge .....	74
4.4.3	Feststellung des zu versteuernden Einkommens .....	75
4.4.4	Feststellung der ausländischen Einkünfte .....	75
4.5	Landesbezogenes Anrechnungsverfahren .....	78
4.6	Keine Steuererstattung aufgrund der Anrechnung .....	78
4.7	Anrechnung von Amts wegen .....	78
5	<b>Abzug der ausländischen Steuer bei der Ermittlung der Einkünfte nach § 34c Abs. 2 EStG</b> .....	79
5.1	Voraussetzungen des § 34c Abs. 2 EStG .....	79
5.2	Durchführung .....	80
5.3	Steuerabzug bei Einnahmen nach § 3 Nr. 40 EStG und Investmentfonds .....	81
5.4	Steuerabzug in Verbindung mit § 10d EStG .....	81
5.5	Wahlrecht zwischen § 34c Abs. 1 und Abs. 2 EStG bei Einkünften aus verschiedenen ausländischen Staaten .....	82
5.6	Einkünftebezogener Abzug ausländischer Steuern .....	82
5.7	Anwendung des § 34c Abs. 1 und 2 EStG bei zusammenveranlagten Ehegatten .....	83
5.8	Anrechnung bzw. Abzug fiktiver Steuern .....	84
5.9	Gesonderte und ggf. einheitliche Feststellung von Einkünften i. R. v. § 34c Abs. 2 EStG .....	85
5.10	Anrechnung ausländischer Quellensteuer auf Zinsen und Dividenden im Steuerabzugsverfahren nach § 32d Abs. 5 EStG ab VZ 2009 .....	85
5.10.1	Allgemeines .....	85
5.10.2	Anrechnung der ausländischen Quellensteuer .....	86
5.10.2.1	Fälle ohne Doppelbesteuerungsabkommen .....	86
5.10.2.2	Fälle mit Doppelbesteuerungsabkommen .....	86
5.10.3	Abzug der ausländischen Quellensteuer .....	87
5.10.4	Wegfall der Per-country-limitation .....	87
5.10.5	Anrechnung im Veranlagungsverfahren .....	87
5.10.5.1	Pflichtveranlagung gem. Abgeltungsteuersatz .....	87
5.10.5.2	Anrechnung fiktiver Quellensteuern auf die Abgeltungsteuer .....	89
5.10.5.3	Antragsveranlagung nach § 32d Abs. 2 Nr. 3 EStG .....	89
5.10.5.4	Günstigerprüfung nach § 32d Abs. 6 EStG .....	90
5.10.6	Kapitalerträge aus Investmentvermögen .....	90
5.10.7	Steuerbescheinigungen für ausländische thesaurierende Fonds .....	90
5.10.8	Sparer-Pauschbetrag nach § 20 Abs. 9 EStG .....	91
5.10.9	Subsidiaritätsklausel .....	91
5.11	Zinsinformationsverordnung (ZIV) und Common Reporting Standort (CRS) .....	91
6	<b>Abzug ausländischer Steuern nach § 34c Abs. 3 EStG</b> .....	92
6.1	Vorbemerkung .....	92

6.2	Tatbestandsvoraussetzungen und Rechtsfolgen .....	93
7	<b>Steuerpauschalierung und Freistellung nach § 34c Abs. 5 EStG, insbesondere Pauschalierungserlass und Auslandstätigkeitserlass</b> .....	94
7.1	Allgemeines .....	94
7.2	Sinn und Zweck des Pauschalierungserlasses .....	94
7.3	Einzelheiten zum Pauschalierungserlass .....	94
7.4	Auslandstätigkeitserlass .....	96
7.5	Übungsfall zu den Maßnahmen zur Beseitigung bzw. Minderung der Doppelbelastung .....	96
8	<b>Progressionsvorbehalt nach § 32b EStG</b> .....	98
8.1	Grundsätze .....	98
8.2	Erscheinungsformen des Progressionsvorbehalts i. S. d. § 32b Abs. 1 Nr. 3 EStG .....	99
8.2.1	Positiver Progressionsvorbehalt .....	99
8.2.2	Negativer Progressionsvorbehalt .....	99
8.3	Systematische Vorbemerkung .....	99
8.4	Personenkreis .....	100
8.5	Sachliche Anwendungsvoraussetzungen .....	100
8.5.1	Steuerbarkeit der ausländischen Einkünfte im Inland .....	100
8.5.2	Ansässigkeit des Steuerpflichtigen im Inland .....	100
8.5.3	Anordnung eines abkommensrechtlichen Progressionsvorbehalts .....	101
8.6	Einschränkung des Progressionsvorbehalts bei EU-/EWR-Staaten im Jahressteuergesetz (JStG) 2009 durch § 32b Abs. 1 Sätze 2 und 3 EStG .....	102
8.6.1	Rechtsentwicklung .....	102
8.6.2	Gesetzliche Neuregelung .....	102
8.7	Berechnung des Progressionsvorbehalts mittels Hinzurechnungsmethode .....	103
8.7.1	Berechnung .....	103
8.7.2	Ermittlung der ausländischen Einkünfte nach deutschem Steuerrecht .....	104
8.8	Ausschluss des negativen Progressionsvorbehalts nach § 2a Abs. 1 EStG .....	104
8.9	Berücksichtigung der ausländischen Steuern .....	104
8.10	Verlustabzug nach § 10d EStG .....	105
8.11	Verhältnis des Progressionsvorbehalts zu § 3 EStG .....	105
8.12	Anwendung des Progressionsvorbehalts bei unbeschränkt Steuerpflichtigen nach § 1 Abs. 3 und § 1a EStG .....	106
8.13	Ausländische Einkünfte aus Organschaft (§ 32b Abs. 1a EStG) .....	106
8.14	Progressionsvorbehalt bei nur zeitweiser unbeschränkter Steuerpflicht (§ 32b Abs. 1 Nr. 2 EStG) .....	107
8.15	Progressionsvorbehalt und Arbeitnehmer-Pauschbetrag bei zeitweise unbeschränkter Steuerpflicht .....	108
8.16	Einschränkung des Steuergestaltungsmodells »Goldfinger« durch § 32b Abs. 2 Satz 1 Nr. 2 Buchst. c EStG .....	109

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

1	<b>Beschränkung der Verlustverrechnung gem. § 2a Abs. 1 und 2 EStG</b> .....	110
1.1	Allgemeines .....	110
1.2	Zeitliche Chronologie der gesetzlichen Änderungen des § 2a EStG .....	110
1.2.1	Fassung des Haushaltsbegleitgesetzes 1983 .....	110
1.2.2	Fassung des Steuerreformgesetzes 1990 .....	110
1.2.3	Fassung des Steueränderungsgesetzes 1992 .....	111
1.2.4	Fassung des Steuerentlastungsgesetzes 1999/2000/2002 .....	111
1.2.5	Fassung des Steuerbereinigungsgesetzes 1999 .....	111
1.2.6	Fassung des Jahressteuergesetzes 2008 und 2009 .....	111
1.3	Systematische Einordnung .....	112
1.3.1	Erscheinungsformen der Auslandsverluste und Gewinnminderungen .....	112
1.3.1.1	Unmittelbare Auslandsverluste .....	112
1.3.1.2	Mittelbare Auslandsverluste .....	112

1.3.2	Durchbrechung des Welteinkommensprinzips und des Nettoprinzips .....	112
1.4	Sachlicher Anwendungsbereich .....	112
1.4.1	Auslandsverluste aus Nicht-DBA-Drittstaaten .....	113
1.4.2	Auslandsverluste aus DBA-Drittstaaten .....	113
1.5	Bearbeitungsreihenfolge .....	113
2	<b>Einzelheiten zu § 2a Abs. 1 und 2 EStG</b> .....	114
2.1	Persönlicher Anwendungsbereich .....	114
2.1.1	Natürliche Personen .....	114
2.1.2	Personenvereinigungen .....	114
2.1.3	Kapitalgesellschaften bzw. Körperschaftsteuersubjekte .....	114
2.2	Negative Einkünfte i. S. d. § 2a Abs. 1 EStG .....	114
2.3	Verhältnis von § 2a EStG zu § 15a EStG .....	115
2.4	Katalog der negativen ausländischen Drittstaaten-Einkünfte .....	115
2.4.1	Enumerationsprinzip .....	115
2.4.2	Negative Einkünfte aus einer in einem ausländischen Drittstaat belegenen land- und forstwirtschaftlichen Betriebsstätte (§ 2a Abs. 1 Nr. 1 EStG) .....	116
2.4.3	Negative Einkünfte aus einer in einem Drittstaat belegenen gewerblichen Betriebsstätte (§ 2a Abs. 1 Nr. 2 EStG) .....	116
2.4.4	Teilwertabschreibung bzw. Veräußerungs- oder Auflösungsverluste im Zusammenhang mit einer zum Betriebsvermögen gehörenden Beteiligung an einer Kapitalgesellschaft aus Drittstaaten (§ 2a Abs. 1 Nr. 3 EStG) .....	116
2.4.5	Negative Einkünfte bei im Privatvermögen gehaltener Beteiligung an einer Kapitalgesellschaft aus Drittstaaten (§ 2a Abs. 1 Nr. 4 EStG) .....	117
2.4.6	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) .....	118
2.4.7	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) .....	118
2.4.8	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) .....	119
2.5	Produktivitätsklausel (§ 2a Abs. 2 EStG) .....	120
2.5.1	Grundsatz .....	120
2.5.2	Produktive Auslandsverluste aus Drittstaaten .....	120
2.5.2.1	Lieferung oder Herstellung von Waren außer Waffen .....	120
2.5.2.2	Gewinnung von Bodenschätzen .....	120
2.5.2.3	Bewirkung gewerblicher Leistungen .....	121
2.5.2.4	Vermietung oder Verpachtung von Wirtschaftsgütern .....	121
2.5.2.5	Holdingaktivitäten .....	121
2.5.2.6	Aktive mittelbare negative Einkünfte (Beteiligungsverluste) .....	121
2.5.3	Nicht aufgeführte Auslandsverluste .....	121
2.6	Durchführung des Verlustverrechnungsverbots .....	122
2.7	Gesonderte Feststellung .....	123
2.8	System des § 2a EStG .....	124
2.9	Übungsfall zur beschränkten Verlustverrechnung .....	124
3	<b>Berücksichtigung von ausländischen gewerblichen Verlusten nach § 2a Abs. 3 und 4 EStG (früher § 2 AIG)</b> .....	127
3.1	Grundsätze .....	127
3.1.1	Aufhebung des Abzugs ausländischer Betriebsstättenverluste durch das Steuerentlastungsgesetz 1999/2000/2002 und Steuerbereinigungsgesetz 1999 .....	127
3.1.2	Bisherige Regelung über den Abzug ausländischer Betriebsstättenverluste gem. § 2a Abs. 3 EStG .....	128
3.1.3	Systematik der Regelungen des § 2a Abs. 3 und 4 EStG .....	128
3.1.4	Rechtslage bis einschließlich Veranlagungszeitraum 1998 .....	129
3.1.5	Rechtslage ab Veranlagungszeitraum 1999 .....	129
3.1.6	Nachversteuerung .....	130

3.1.7	Gesonderte Feststellung des verbleibenden Betrags (§ 2a Abs. 3 Sätze 5, 6 und 8 i. V. m. § 52 Abs. 2 EStG) .....	130
3.1.8	Gesamtrechtsnachfolge .....	130
3.2	Neueste Entwicklung beim Abzug von Verlusten aus EU-/EWR-Betriebsstätten durch BFH und die EuGH-Rechtsprechung – sog. finale EU-Auslandsverluste .....	130
3.2.1	Problem bei ausländischen Betriebsstättenverlusten .....	130
3.2.2	Weitere Entwicklung der Rechtsprechung und Auffassung der Verwaltung .....	131
4	<b>Übungsfall zur Anrechnungs- bzw. Freistellungsmethode und negative ausländische Einkünfte</b> .....	134

## Teil G Grundsätze der beschränkten Steuerpflicht

1	<b>Systematik</b> .....	138
2	<b>Persönliche Voraussetzungen der beschränkten Steuerpflicht</b> .....	138
2.1	Beschränkte Einkommensteuerpflicht .....	138
2.2	Beschränkte Körperschaftsteuerpflicht .....	139
3	<b>Sachliche Voraussetzungen der beschränkten Steuerpflicht</b> .....	139
3.1	Systematik .....	139
3.2	Isolierende Betrachtungsweise (§ 49 Abs. 2 EStG) .....	139
4	<b>Durchführung der Besteuerung/Sondervorschriften bei beschränkter Steuerpflicht (§ 50 und § 50a EStG)</b> .....	140
5	<b>Inländische Einkünfte nach § 49 Abs. 1 Nr. 1 bis Nr. 10 EStG</b> .....	141
5.1	Einkünfte aus Land- und Forstwirtschaft (§ 49 Abs. 1 Nr. 1 EStG) .....	142
5.1.1	Behandlung in DBA-Fällen .....	142
5.1.2	Durchführung der Besteuerung .....	142
5.2	Einkünfte aus Gewerbebetrieb (§ 49 Abs. 1 Nr. 2 Buchst. a bis g EStG) .....	142
5.2.1	Betriebsstätten- und Vertreter Einkünfte (§ 49 Abs. 1 Nr. 2 Buchst. a EStG) .....	143
5.2.1.1	Betriebsstätte .....	143
5.2.1.2	Ständiger Vertreter .....	143
5.2.1.3	Behandlung in DBA-Fällen .....	143
5.2.2	Einkünfte aus dem Beförderungsbetrieb von Seeschiffen und Luftfahrzeugen (§ 49 Abs. 1 Nr. 2 Buchst. b und c EStG) .....	144
5.2.2.1	Behandlung in DBA-Fällen .....	144
5.2.3	Einkünfte aus der Ausübung oder Verwertung bestimmter gewerblicher Inlandstätigkeiten (§ 49 Abs. 1 Nr. 2 Buchst. d EStG) .....	145
5.2.3.1	Darbietung im Inland .....	145
5.2.3.2	Verwertung der Darbietung im Inland .....	145
5.2.3.3	Mit Darbietungen oder deren Verwertung zusammenhängende Leistungen .....	146
5.2.3.4	Behandlung in DBA-Fällen .....	147
5.2.3.5	Durchführung der Besteuerung .....	147
5.2.4	Einkünfte aus der Veräußerung von Anteilen an inländischen Kapitalgesellschaften (§ 49 Abs. 1 Nr. 2 Buchst. e und f EStG) .....	149
5.2.4.1	Behandlung in DBA-Fällen .....	149
5.2.5	Sonstige gewerbliche Veräußerungsgewinne i. S. d. § 49 Abs. 1 Nr. 2 Buchst. f EStG .....	150
5.2.5.1	Behandlung in DBA-Fällen .....	151
5.2.6	Berufssportler, Spielertransfer, »Spielerleihe« (§ 49 Abs. 1 Nr. 2 Buchst. g EStG) .....	151
5.3	Einkünfte aus selbständiger Arbeit (§ 49 Abs. 1 Nr. 3 EStG) .....	153
5.3.1	Ausübungstatbestand .....	153
5.3.2	Verwertungstatbestand .....	153
5.3.3	Ergänzung durch feste Einrichtung oder Betriebsstätte .....	153
5.3.4	Behandlung in DBA-Fällen .....	154
5.3.5	Durchführung der Besteuerung .....	155
5.4	Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit (§ 49 Abs. 1 Nr. 4 Buchst. a bis d EStG) .....	155
5.4.1	§ 49 Abs. 1 Nr. 4 Buchst. a EStG – Ausübungs- und Verwertungstatbestand .....	157
5.4.1.1	Behandlung in DBA-Fällen – 183-Tage-Regelung .....	157

5.4.2	§ 49 Abs. 1 Nr. 4 Buchst. b EStG – Inländische öffentliche Kassen .....	158
5.4.2.1	Behandlung in DBA-Fällen .....	158
5.4.3	§ 49 Abs. 1 Nr. 4 Buchst. c EStG – Geschäftsführer, Prokurist oder Vorstandsmitglied .....	159
5.4.3.1	Behandlung in DBA-Fällen .....	159
5.4.4	§ 49 Abs. 1 Nr. 4 Buchst. d EStG – Entschädigungen i. S. d. § 24 Nr. 1 EStG .....	159
5.4.4.1	Behandlung in DBA-Fällen .....	160
5.4.5	§ 49 Abs. 1 Nr. 4 Buchst. e EStG in der Fassung des Jahressteuergesetzes 2007 – Bordpersonal inländischer Fluggesellschaften .....	161
5.4.6	Durchführung der Besteuerung .....	161
5.5	Einkünfte aus Kapitalvermögen (§ 49 Abs. 1 Nr. 5 Buchst. a bis c EStG) .....	161
5.5.1	Dividenden, Wandelanleihen und Gewinnobligationen sowie stille Beteiligungserträge (§ 49 Abs. 1 Nr. 5 Buchst. a und b EStG) .....	162
5.5.2	Kapitalerträge aus Grundpfandrechten und sonstigen Kapitalforderungen (§ 49 Abs. 1 Nr. 5 Buchst. c Doppelbuchst. aa, bb, cc EStG) .....	163
5.5.2.1	§ 49 Abs. 1 Nr. 5 Buchst. c Doppelbuchst. aa EStG .....	163
5.5.2.2	§ 49 Abs. 1 Nr. 5 Buchst. c Doppelbuchst. bb EStG .....	163
5.5.2.3	§ 49 Abs. 1 Nr. 5 Buchst. d EStG .....	164
5.5.3	Behandlung in DBA-Fällen .....	164
5.5.4	Durchführung der Besteuerung .....	164
5.6	Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung (§ 49 Abs. 1 Nr. 6 EStG) .....	165
5.6.1	Subsidiarität und isolierende Betrachtungsweise .....	165
5.6.2	Verpachtung eines inländischen Gewerbebetriebs .....	166
5.6.3	Vermietung und Verpachtung von unbeweglichem Vermögen (§ 49 Abs. 1 Nr. 6 i. V. m. § 21 Abs. 1 Nr. 1 EStG) .....	167
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) .....	168
5.6.5	Einkünfte aus zeitlich begrenzter Überlassung von Rechten (§ 49 Abs. 1 Nr. 6 i. V. m. § 21 Abs. 1 Nr. 3 EStG) .....	168
5.7	Sonstige Einkünfte gem. § 49 Abs. 1 Nr. 7 EStG .....	168
5.8	Sonstige Einkünfte gem. § 49 Abs. 1 Nr. 8 EStG .....	169
5.8.1	Grundstücksveräußerungen .....	169
5.8.2	Veräußerung von Beteiligungen .....	170
5.9	Sonstige Einkünfte gem. § 49 Abs. 1 Nr. 8 Buchst. a EStG .....	170
5.10	Sonstige Einkünfte gem. § 49 Abs. 1 Nr. 9 EStG .....	170
5.11	Sonstige Einkünfte gem. § 49 Abs. 1 Nr. 10 EStG .....	171

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

1	<b>Steuerproblematik bei Grenzpendlern .....</b>	172
2	<b>Unbeschränkte Steuerpflicht auf Antrag (§ 1 Abs. 3 EStG) .....</b>	173
2.1	Alternative Steuerbehandlung .....	173
2.2	Jährlicher Belastungsvergleich .....	173
2.3	Praktischer Anwendungsbereich .....	174
3	<b>Voraussetzungen der Option .....</b>	174
3.1	Persönliche Voraussetzungen .....	174
3.2	Sachliche Voraussetzungen .....	175
3.2.1	Inländische Einkünfte i. S. d. § 49 EStG .....	176
3.2.2	Einkünfte, die ganz oder fast ausschließlich der deutschen Einkommensteuer unterliegen ....	176
3.2.2.1	Relative Grenze .....	177
3.2.2.2	Absolute Grenze .....	177
3.2.3	Berücksichtigung von Doppelbesteuerungsabkommen .....	177
3.2.4	Verfahrensrechtliche Voraussetzungen .....	177
4	<b>Rechtsfolgen der Option .....</b>	178
4.1	Grundsatz der Einzelveranlagung bei unbeschränkter Steuerpflicht .....	178
4.2	Besonderheiten bei den Einkünften aus nichtselbständiger Arbeit (§ 39c Abs. 4 EStG) .....	178



4.3	Steuerabzugseinkünfte nach § 50a EStG (§ 1 Abs. 3 Satz 6 EStG) .....	178
4.4	Progressionsvorbehalt (§ 32b Abs. 1 Nr. 5 EStG) .....	179
5	<b>Personen- und familienbezogene Vergünstigungen des § 1a EStG</b> .....	179
6	<b>Übungsfall zur unbeschränkten Steuerpflicht bei Grenzpendlern</b> .....	182

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

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

1	<b>Vermeidung internationaler Besteuerungskonflikte durch innerstaatliches Recht, Doppelbesteuerungsabkommen und multilaterale Regelungen</b> .....	185
1.1	Vermeidung der Doppelbesteuerung und Steuerverkürzung durch innerstaatliches Recht ....	185
1.2	Vermeidung der Doppelbesteuerung und Steuerverkürzung durch Doppelbesteuerungsabkommen .....	186
1.3	Vermeidung der Doppelbesteuerung und Steuerverkürzung durch multilaterale Regelungen .	188
1.3.1	EG-Vertrag .....	188
1.3.2	Wiener Übereinkommen über diplomatische und konsularische Beziehungen (WÜD und WÜK) .....	189
1.3.3	Protokoll über Vorrechte und Befreiung der Europäischen Gemeinschaften .....	190
1.3.4	NATO-Truppenstatut .....	190
1.3.5	Musterabkommen der OECD (OECD-MA) .....	191
2	<b>Zustandekommen von Doppelbesteuerungsabkommen</b> .....	191
2.1	Stufen der Vertragsverhandlungen .....	191
2.2	Normbestand der Doppelbesteuerungsabkommen .....	193
2.3	Innerstaatliche Geltung der Doppelbesteuerungsabkommen .....	194
2.4	Treaty Overriding .....	195
2.4.1	Allgemeines zu Treaty Overrides (Beispiele im EStG/AStG) .....	195
2.4.2	Entwicklung der Rechtsprechung zur Zulässigkeit eines Treaty Override .....	199
3	<b>Auslegung von Doppelbesteuerungsabkommen</b> .....	201
3.1	Vorbemerkung .....	201
3.2	Verhältnis des nationalen Steuerrechts zum Abkommensrecht .....	202
3.3	Auslegungsgrundsätze für internationale Verträge .....	203
3.3.1	Allgemeine Auslegungsregeln (Art. 31 WÜRV) .....	203
3.3.2	Einzelne Auslegungsprinzipien .....	204
3.3.2.1	Grammatische Interpretation .....	204
3.3.2.2	Systematische Interpretation .....	204
3.3.2.3	Auslegungsregel des Art. 3 Abs. 2 OECD-MA .....	204
3.3.2.4	Teleologische Interpretation .....	205
3.3.3	Bedeutung des OECD-MA-Kommentars .....	205
3.3.4	Zusammenfassung: Prüfungsreihenfolge zur Auslegung von DBA .....	206
3.3.5	Konkretisierung der DBA-Regelungen .....	207
3.3.6	Verständigungsverfahren .....	207
3.4	Qualifikationskonflikte .....	208
3.4.1	Arbeitsbegriffe .....	208
3.4.1.1	Subsumtionskonflikt .....	208
3.4.1.2	Klassifizierungskonflikt .....	209
3.4.1.3	Subjektive und objektive Zurechnungskonflikte .....	209
3.4.1.4	Positiver und negativer Qualifikationskonflikt .....	210
3.4.2	Lösung von Qualifikationskonflikten .....	211
3.4.3	Übungsfälle zu den Qualifikationskonflikten .....	212
3.5	Besondere Auslegungsfragen .....	213
3.5.1	Isolierende Betrachtungsweise – Regelung des § 49 Abs. 2 EStG .....	214
3.5.2	Umgekehrte isolierende Betrachtungsweise gem. § 34d EStG .....	215
3.5.3	Isolierende Betrachtungsweise bei Doppelbesteuerungsabkommen .....	216
3.5.4	Grundsatz der Spezialität .....	216

4	<b>Missbrauch von Doppelbesteuerungsabkommen</b>	217
4.1	Problemstellungen	217
4.2	Rechtsmissbräuchliche Inanspruchnahme von Doppelbesteuerungsabkommen	219
4.3	Internationale steuerrechtliche Missbrauchsregeln	219
4.3.1	Völkerrechtliche und europarechtliche Missbrauchsklauseln	220
4.3.2	Missbrauchsregelungen im OECD-Musterabkommen	220
4.3.3	Einzelne Missbrauchsregelungen in den deutschen Doppelbesteuerungsabkommen	222
4.3.3.1	Regelungen über Treaty Shopping	222
4.3.3.2	Rückfallklauseln und Subject-to-Tax-Klauseln	223
4.3.3.3	Sonderregelungen für Qualifikations- oder Zurechnungskonflikte – Switch-over-Klauseln	226
4.3.3.4	Remittance Base Principle	231
4.3.3.5	Aktivitätsklausel	232
4.3.3.6	Definition des Nutzungsberechtigten – Beneficial-ownership-Doktrin	234
4.3.3.7	Öffnungsklauseln	235
4.4	Nationale Missbrauchsregeln	235
4.4.1	Außensteuergesetz	235
4.4.2	Innerstaatliche Spezialnormen	236
4.4.2.1	Vorrang des innerstaatlichen Steuerabzugs vor abkommensrechtlichen Steuervergünstigungen (§ 50d Abs. 1 EStG)	236
4.4.2.2	Die deutsche Anti-Treaty-Shopping-Gesetzgebung	237
4.5	Überlagerung durch die Entwicklungen in der EU	240
4.5.1	Empfehlung der Europäischen Kommission vom 28. 01. 2016	240
4.5.2	Richtlinie des Rates mit Vorschriften zur Bekämpfung von Steuervermeidungspraktiken (ATAD)	240
5	<b>Die Anwendung des § 42 AO bei Geschäftsbeziehungen zu einem Unternehmen in einem Niedrigsteuerland (Basisgesellschaften/Briefkastengesellschaften)</b>	241
5.1	Prüfungsreihenfolge	241
5.2	Definition und Tatbestandsvoraussetzungen	241
5.3	Abgrenzung zu anderen Vorschriften	242
5.3.1	Zum inländischen Ort der Geschäftsleitung	242
5.3.2	Verhältnis zu den Doppelbesteuerungsabkommen	244
5.4	Steuerliche »Anerkennung« ausländischer Gesellschaften	244
5.5	Steuerlich nicht anzuerkennende ausländische Gesellschaften	244
5.6	Beweislast	245
5.7	Rechtsfolgen	245
5.8	Verhältnis zum Außensteuergesetz	245
5.9	Praktische Anwendungsfälle	247
5.10	Europatauglichkeit	247
5.11	Gestaltungsmissbrauch bei beschränkter Steuerpflicht	247

## Teil B Aufbau, Begriffe und Wirkungsweise der Doppelbesteuerungsabkommen

1	<b>Aufbau der Doppelbesteuerungsabkommen</b>	249
2	<b>Geltungsbereiche</b>	249
2.1	Persönlicher Geltungsbereich (Abkommensberechtigung)	250
2.2	Sachlicher Geltungsbereich	252
2.2.1	Steuern in föderal gegliederten Staaten	252
2.2.2	Ergänzungsabgaben, Nebenabgaben, Ersatzabgaben, Zuschläge	253
2.3	Räumlicher Geltungsbereich	253
2.4	Zeitlicher Geltungsbereich	254
3	<b>Begriffsbestimmungen</b>	254
3.1	Begriff der »Person« (Art. 3 Abs. 1 Buchst. a OECD-MA)	255
3.2	Begriff der »Gesellschaft« (Art. 3 Abs. 1 Buchst. b OECD-MA)	255
3.3	Begriff des Unternehmens eines Vertragsstaats (Art. 3 Abs. 1 Buchst. c und d OECD-MA)	256

3.4	Begriff des »Internationalen Verkehrs« (Art. 3 Abs. 1 Buchst. e OECD-MA)	256
3.5	Begriff der »zuständigen Behörde« (Art. 3 Abs. 1 Buchst. f OECD-MA)	257
3.6	Begriff des »Staatsangehörigen« (Art. 3 Abs. 1 Buchst. g OECD-MA)	257
4	<b>Wirkungsweise der Doppelbesteuerungsabkommen</b>	257
4.1	Allgemeines	257
4.2	Regelungstechnik der Doppelbesteuerungsabkommen	258
4.3	Begrenzung der Steuerhoheiten der Vertragsstaaten durch Einkünfteartikel	259
4.4	Verteilungsnormen	259
4.5	Vermeidungsnormen (Methodenartikel)	262
4.6	Prüffolge	264
4.6.1	Steuerinländer mit Auslandseinkünften in DBA-Fällen	264
4.6.2	Steuerausländer mit Inlandseinkünften in DBA-Fällen	265

## Teil C Begriff und Funktion der Ansässigkeit

1	<b>Begriff der Ansässigkeit</b>	266
1.1	Abkommensrechtliche Regelungen der Ansässigkeit	266
1.2	Funktionen der Ansässigkeit	266
2	<b>Festlegung des persönlichen Geltungsbereichs eines Doppelbesteuerungsabkommens bzw. einer Abkommensberechtigung</b>	267
2.1	Unmittelbare Geltung des Doppelbesteuerungsabkommens für die Steuerbürger der Vertragsstaaten	267
2.2	Kreis der abkommensberechtigten Personen	268
2.3	Steuerpflicht in einem Vertragsstaat – Anknüpfungspunkte	269
2.3.1	Natürliche Personen	269
2.3.2	Natürliche Personen, Grenzpendler gem. § 1 Abs. 3 EStG	270
2.3.3	Gesellschaften i. S. d. Doppelbesteuerungsabkommens	270
2.3.4	Deutsche juristische Personen des öffentlichen Rechts	271
2.3.5	Personenvereinigungen	272
2.4	Ausschluss der Abkommensberechtigung bei Quellenbesteuerung	274
2.5	Beispiele zur Abkommensberechtigung	275
2.6	Sonderfälle der Ansässigkeit	276
2.6.1	Diplomaten, Konsularbeamte, Haushaltsangehörige	276
2.6.2	NATO-Truppenangehörige und ziviles Gefolge	277
2.6.3	Beamte und Bedienstete der Europäischen Union	277
2.6.4	Steuerliche Vorrechte und Befreiungen aufgrund mehrstaatlicher Vereinbarungen	277
3	<b>Bedeutung des Ansässigkeitsstaats und des Quellenstaats für die internationale Besteuerung</b>	278
3.1	Ansässigkeitsstaat	278
3.2	Quellenstaat	278
3.3	Vorrang und Nachrang der Steuerberechtigung	279
4	<b>Doppelte unbeschränkte Steuerpflicht und doppelte Ansässigkeit</b>	279
4.1	Kollisionsregeln bei doppelter Ansässigkeit von natürlichen Personen	280
4.1.1	Allgemeines	280
4.1.2	Auswirkungen des § 1 Abs. 3 EStG (Fiktion der unbeschränkten Steuerpflicht)	281
4.1.3	Einzelfragen des Art. 4 Abs. 2 OECD-MA – Doppelwohnsitz von natürlichen Personen (sog. »tie-breaker-rule«)	282
4.1.3.1	Schema	282
4.1.3.2	Ständige Wohnstätte in einem Vertragsstaat	283
4.1.3.3	Mittelpunkt der Lebensinteressen	284
4.1.3.4	Fragenkatalog zur Ansässigkeit	285
4.1.3.5	Gewöhnlicher Aufenthalt	286
4.1.3.6	Staatsangehörigkeitsentscheidung	286
4.1.3.7	Sonderregelungen bei Grenzgängern	287
4.1.3.8	Dreiecksfälle	287

4.2	Kollisionsregeln bei doppelter Ansässigkeit von anderen als natürlichen Personen (juristischen Personen) .....	287
4.2.1	Kapitalgesellschaften .....	288
4.2.2	Übungsfall zur doppelten Ansässigkeit von Kapitalgesellschaften .....	288
4.2.3	Sonderfall DBA-Schweiz .....	289
4.2.4	Ausblick: – Umsetzung von BEPS – Maßnahmen .....	289
5	<b>Sonderregelungen zur doppelten Ansässigkeit und zum Wechsel der Ansässigkeit</b> .....	289
5.1	Grundsätze .....	289
5.2	Überdachende Besteuerung bei natürlichen Personen gem. Art. 4 Abs. 3 DBA-Schweiz .....	290
5.2.1	Abkommensrechtliche Regelungen .....	290
5.2.2	Wirkungen des Art. 4 Abs. 3 DBA-Schweiz .....	291
5.3	Überdachende Besteuerung bei doppelter Ansässigkeit von Gesellschaften gem. Art. 4 Abs. 9 DBA-Schweiz .....	292
5.4	Abwanderungsbesteuerung bei Wohnsitzaufnahme in der Schweiz gem. Art. 4 Abs. 4 DBA-Schweiz .....	292
5.5	Einschränkungen des Status der Ansässigkeit .....	294
5.6	Länderspezifische Sonderregelungen beim Wohnsitzwechsel – Beispiel Art. 4 Abs. 5 DBA-Schweiz: Wohnsitzwechsel und zeitliche Aufteilung des Besteuerungsanspruchs .....	294
6	<b>Auswirkungen der Ansässigkeit bzw. Nichtansässigkeit auf die inländische Besteuerung</b> .....	295
6.1	Vorbemerkung .....	295
6.2	Ansässigkeit und unbeschränkte Steuerpflicht in einem Vertragsstaat .....	295
6.3	Nichtansässigkeit und beschränkte Steuerpflicht in einem Vertragsstaat .....	296
6.4	Nichtansässigkeit und unbeschränkte Steuerpflicht in einem Vertragsstaat .....	296
6.5	Übungsfall zur doppelten Ansässigkeit .....	297

## Teil D Einkünfteartikel

1	<b>Art. 5 und 7 OECD-MA – Die Betriebsstättenbesteuerung – Behandlung der unmittelbaren gewerblichen Tätigkeit über die Grenze sowie der grenzüberschreitenden Beteiligung an Personengesellschaften</b> .....	299
1.1	Allgemeines .....	299
1.2	Prüfschema zur Bestimmung grenzüberschreitender gewerblicher Tätigkeit .....	300
1.3	Zuweisung des Besteuerungsrechts für gewerbliche Einkünfte .....	300
1.4	Verhältnis des innerstaatlichen Rechts zum Doppelbesteuerungsabkommen – maßgebender Begriff des Unternehmens und des Unternehmensgewinns .....	300
1.5	Betriebsstättenbegriff nach Doppelbesteuerungsabkommen – Verhältnis zu § 12 AO .....	301
1.6	Die Zuweisung des Besteuerungsrechts .....	301
1.6.1	Gebietsmäßige Abgrenzung .....	301
1.6.2	Grundsatz der Einzelbetrachtung .....	301
1.7	Haupttatbestand »feste Geschäftseinrichtung« (Tz. 1.2.1.1 BSVerwGrS) .....	301
1.7.1	Grundsätze .....	301
1.7.1.1	Allgemeines .....	301
1.7.1.2	Verfügungsgewalt des Steuerinländers .....	302
1.7.2	Einzelfragen .....	304
1.7.2.1	Zeitlich begrenzte feste örtliche Anlagen oder Einrichtungen .....	304
1.7.2.2	Betriebsaufspaltung über die Grenze .....	305
1.7.2.3	Geschäftsleitungsbetriebsstätte (Tz. 1.2.1.1 Satz 3 BSVerwGrS) .....	307
1.7.2.4	Digitale Wirtschaft und Betriebsstättenbesteuerung .....	308
1.7.2.5	Dienstleistungsbetriebsstätten .....	309
1.8	Bauausführungen und Montagen .....	309
1.8.1	Allgemeine Grundsätze .....	309
1.8.2	Einzelfragen .....	310
1.8.2.1	Verhältnis des Art. 5 Abs. 3 zu Abs. 1 OECD-MA .....	310
1.8.2.2	Fristenberechnung .....	311
1.8.2.3	Zusammenrechnung von mehreren Baustellen .....	312

1.8.2.4	Bau- und Montageüberwachung als Bauausführung .....	313
1.8.2.5	Arbeitsgemeinschaft/Konsortium .....	314
1.8.3	Änderungen durch das BEPS-Projekt der OECD .....	315
1.9	Vertreterbetriebsstätte .....	315
1.9.1	Allgemeine Grundsätze .....	315
1.9.2	Einzelfragen .....	316
1.9.2.1	Verhältnis zu den anderen Regelungen .....	316
1.9.2.2	Geschäftsführer einer Kapitalgesellschaft als Vertreter .....	317
1.9.2.3	Zeitdauer der Vertretertätigkeit .....	317
1.9.3	Änderungen durch das BEPS-Projekt der OECD .....	318
1.9.3.1	Wegfall des Merkmals der Abschlussvollmacht .....	318
1.9.3.2	Kommissionärsmodell .....	318
1.10	Ausnahmekatalog der Betriebsstätten .....	319
1.10.1	Grundsätze .....	319
1.10.2	Änderungen durch das BEPS- Projekt der OECD .....	319
1.11	Die steuerliche Behandlung der mitunternehmerischen gewerblichen Betätigung über die Grenze .....	320
1.12	Aufteilung der Einkünfte (Aufwands-/Ertragszuordnung) .....	320
1.12.1	Rechtslage bis einschließlich 2012 und für Altabkommen (bei Escape nach § 1 Abs. 5 Satz 8 AStG) .....	321
1.12.1.1	Grundproblem der zwei konkurrierenden Prinzipien .....	321
1.12.1.2	Allgemeiner Aufwand (Tz. 3 BSVerwGrS) .....	323
1.12.1.3	Dienstleistungen (Tz. 3.1 BSVerwGrS) .....	323
1.12.1.4	Dotation – Anteil der Betriebsstätte am Eigenkapital des Gesamtunternehmens .....	324
1.12.1.5	Nutzungsüberlassung von immateriellen Wirtschaftsgütern (Know-how, Patente etc.) der Tz. 2.6.1c BSVerwGrS .....	325
1.12.1.6	Die Überführung von Wirtschaftsgütern zwischen Stammhaus und Betriebsstätte (Tz. 2.6 BSVerwGrS) .....	325
1.12.1.7	Währungsfragen (Tz. 2.8 BSVerwGrS) .....	331
1.12.1.8	Umlageverträge des Gesamtunternehmens .....	333
1.12.1.9	Wirtschaftsgüter und Betriebsstättenvorbehalt .....	334
1.12.1.10	Zuordnung von Stoffen und Teilen zur Betriebsstätte (Tz. 4.3.8 BSVerwGrS) .....	335
1.12.1.11	Zuordnung von Finanzierungsaufwendungen und -erträgen (Tz. 4.3.9. BSVerwGrS) ...	336
1.12.1.12	Zuordnung von Akquisitionskosten und anderen »Regiekosten« .....	336
1.12.1.13	Übertragung von stillen Reserven – dargestellt am Beispiel der Betriebsstätten bei Explorationen (Tz. 4.7.2 BSVerwGrS) .....	337
1.12.1.14	Gewinnermittlungsfragen im Bereich der Bau- und Montageunternehmen (Tz. 4.2.6 und 4.3.7 BSVerwGrS) .....	337
1.12.1.15	Gründungskosten (Tz. 2.9 BSVerwGrS) .....	338
1.12.1.16	Betriebsstättenauflösung (Tz. 2.9.2 BSVerwGrS) .....	339
1.12.2	Neue Grundsätze zur Betriebsstättengewinnabgrenzung ab 01.01.2013 .....	339
1.12.2.1	Allgemeines .....	339
1.12.2.2	Einzelfragen der neuen Gewinnabgrenzungsgrundsätze .....	341
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) ....	348
2	<b>Art. 6 OECD-MA – Einkünfte aus unbeweglichem Vermögen</b> .....	350
2.1	Die Besteuerung von Einkünften aus Vermietung und Verpachtung (insbesondere Grundbesitz im Ausland) .....	350
2.1.1	Grundsatz – Die Aufgliederung der inländischen Einkünfte i. S. d. Einkommensteuergesetzes in verschiedene Abkommensregelungen .....	350
2.1.2	Die Einkünfte aus unbeweglichem Vermögen – Regelfall Besteuerung im Belegenheitsstaat (Art. 6 OECD-MA) .....	350
2.1.3	Ausnahme: Besteuerung sowohl im Belegenheitsstaat als auch im Wohnsitzstaat unter Anrechnung der im Belegenheitsstaat gezahlten Steuern .....	353
2.1.4	Die Methodenartikel in den Einzel-DBA .....	354

3	<b>Art. 7 und 8 OECD-MA – Gewerbliche Einkünfte</b>	354
3.1	Unternehmensgewinne (Art. 7 OECD-MA)	354
3.2	Seeschifffahrt, Binnenschifffahrt und Luftfahrt (Art. 8 OECD-MA)	354
3.3	Rechtsfolgen	354
3.3.1	Grundsatz der Steuerfreistellung	354
3.3.2	Ausnahme der Aktivitätsklausel im Doppelbesteuerungsabkommen	354
3.3.2.1	Allgemeines	354
3.3.2.2	Katalogliste	356
3.3.2.3	Besonderheiten bei Personengesellschaften	359
3.3.3	Übergang zur Anrechnungsmethode (§ 20 Abs. 2 AStG)	360
3.3.4	Rückfallklauseln des Doppelbesteuerungsabkommens	361
3.3.5	Qualifikationskonflikte	362
3.3.5.1	Lösung von Qualifikationskonflikten in den DBA	363
3.3.5.2	Die nationale Rückfallklausel des § 50d Abs. 9 EStG	363
3.3.6	Übergang zur Anrechnungsmethode nach § 50d Abs. 9 Satz 2 EStG bei »unfairem« Steuerwettbewerb	366
3.3.6.1	Der Regelungsinhalt	366
3.3.6.2	Zeitliche Anwendung und gesetzliche Nachbesserung	366
3.3.6.3	Eventuelle Verfassungswidrigkeit	366
3.3.7	Pauschalierung	367
3.4	Behandlung von Verlusten – Abzugsbeschränkungen nach Doppelbesteuerungsabkommen und nationalem Recht	367
3.4.1	Abzugsbeschränkung des § 2a EStG	367
3.4.2	Auswirkungen der Steuerfreistellung nach dem Methodenartikel der Doppelbesteuerungs- abkommen	368
3.4.2.1	Grundsatz Abzugsverbot – Symmetriethese	368
3.4.2.2	Ursprüngliche Ausnahme: Berücksichtigung finaler Verluste	368
4	<b>Besonderheiten bei der grenzüberschreitenden Beteiligung an Personen- gesellschaften</b>	372
4.1	Allgemeines	372
4.2	Belastungsvergleiche (Rahmenbedingungen) – Allgemeine Hinweise bei Personenunter- nehmensstrukturen	373
4.3	Die Qualifikation von ausländischen Gesellschaften	374
4.3.1	Allgemeines	374
4.3.2	Länderlisten der Finanzverwaltung	375
4.3.3	Prüfungskriterien für »nicht aufgelistete Gesellschaften«	376
4.3.3.1	Allgemeines	376
4.3.3.2	Übernahme der Kriterien und der Prüfungsreihenfolge zur US-LLC	376
4.4	Die Abkommensberechtigung für Zwecke der Abkommensentlastung	377
4.4.1	Transparente Besteuerung im Sitzstaat	377
4.4.2	Intransparente Behandlung im ausländischen Sitzstaat	378
4.4.3	Nationale Sonderregelung für die Abzugssteuerentlastung	378
4.5	Besteuerung im ausländischen Quellenstaat	378
4.5.1	Transparenzprinzip	378
4.5.2	Besteuerung der Personengesellschaft als Körperschaftsteuersubjekt	378
4.6	Grundsätze der Besteuerung bei Beteiligungen an ausländischen Personengesellschaften	379
4.7	Qualifikationsprobleme und Gestaltungsmöglichkeiten mit »deutschen« Rechtsformen	380
4.7.1	Das Problem	380
4.7.2	Bedeutung des Problems	380
4.7.3	Ursprüngliche Grundsätze der Finanzverwaltung und Rechtsprechung	381
4.7.4	Die Reaktion der Finanzverwaltung	382
4.7.5	Die Reaktion des Gesetzgebers für »Altfälle«	382
4.7.6	Die ergänzenden Prüfungsschritte – 1. Betriebsstätteneigenschaft	384
4.7.7	Die ergänzenden Prüfungsschritte – 2. funktionale Zuordnung	385
4.8	Gewerbliche Infizierung	385

4.9	Innengesellschaften – atypisch stille Beteiligungen .....	386
4.9.1	Allgemeines .....	386
4.9.2	Auffassung der Finanzverwaltung .....	387
4.9.2.1	Qualifikation .....	387
4.9.2.2	Rechtsfolgen beim Steuerinländer mit atypischen stillen Beteiligungen an ausländischen Unternehmen .....	387
4.9.3	Gesetzliche Regelung .....	388
4.10	Besitzpersonengesellschaften .....	388
4.11	Vermögensverwaltende Personengesellschaften .....	388
4.12	Personengesellschaften mit einer »gemischten« Tätigkeit .....	389
4.13	Die Behandlung von Sondervergütungen .....	390
4.13.1	Abkommensrechtliche Spezialregelungen .....	390
4.13.2	DBA-Qualifikationskonflikt – Besteuerung von Gesellschafterdarlehen und den daraus fließenden Zinsen nach den Doppelbesteuerungsabkommen ohne ausdrückliche Regelung – Rechtsprechung im sog. Outbound-Fall .....	392
4.13.3	Die ergänzende Prüfung der »örtlichen« Zuordnung .....	394
4.13.4	Beteiligung eines Steuerausländers an einer inländischen Personengesellschaft (Tz. 1.2.3 der BSVerwGrS) .....	395
4.13.4.1	Ursprüngliche Auffassung der Finanzverwaltung .....	395
4.13.4.2	BFH-Rechtsprechung zum Abkommensrecht .....	396
4.13.4.3	Reaktion des Gesetzgebers – Einführung des § 50d Abs. 10 EStG .....	397
4.13.4.4	Gesetzliche Nachbesserung in § 50d Abs. 10 EStG 2013 .....	399
4.14	Gewinnermittlung und -abgrenzungsfragen bei Personengesellschaften und -vereinigungen..	401
4.14.1	Allgemeines .....	401
4.14.2	Zuordnung von Sonderbetriebsausgaben zu ausländischen Betriebsstätten einer inländischen Personengesellschaft .....	401
4.14.3	Gestaltungsmöglichkeiten – Double Dips .....	403
4.14.4	Veräußerung von Anteilen an Personengesellschaften .....	405
4.15	Rechtsfolgen und Besonderheiten der grenzüberschreitenden Verlustberücksichtigung .....	405
5	<b>Art. 9 OECD-MA – Einkunftsabgrenzung über die Grenze (Verrechnungspreis-</b> <b>korrekturen)</b> .....	406
6	<b>Art. 10 OECD-MA – Dividenden</b> .....	406
6.1	Allgemeines .....	406
6.2	Grundsätzliches zur Dividendenbesteuerung bei natürlichen Personen .....	408
6.2.1	Deutschland als Ansässigkeitsstaat .....	408
6.2.2	Deutschland als Quellenstaat .....	411
6.3	Beispiele zur Dividendenbesteuerung bei natürlichen Personen .....	411
6.4	Länderspezifische Besonderheiten – Sonderfall Frankreich .....	412
6.5	Steuervergünstigungen für Schachteldividenden .....	413
6.5.1	Allgemeines .....	413
6.5.2	Tatbestandsvoraussetzungen des DBA-rechtlichen Schachtelprivilegs .....	414
6.5.2.1	Kapitalgesellschaft .....	414
6.5.2.2	Beteiligungshöhe .....	414
6.5.3	Betriebsausgabenabzug in Zusammenhang mit Schachteldividenden .....	415
6.6	Besonderheiten bei der Besteuerung nach nationalem Recht (nationale Dividenden-	
	privilegien) .....	415
6.6.1	Bedeutung der Mittel-/Finanzierungsherkunft .....	416
6.6.2	Natürliche Personen als Anteilseigner .....	416
6.6.2.1	Einnahmen .....	416
6.6.2.2	Aufwendungen .....	418
6.6.2.3	Quellensteueranrechnung .....	418
6.6.2.4	Beteiligung an passiv tätigen Gesellschaften der Doppelbesteuerungsabkommen – Hinweis auf die Hinzurechnungsbesteuerung nach dem AStG .....	418
6.6.2.5	Beteiligung an aktiv tätigen Auslandsgesellschaften .....	419
6.6.2.6	Erträge aus schwarzen und intransparenten Investmentfonds .....	419

6.6.3	Körperschaften als Anteilseigner von Körperschaften .....	419
6.6.3.1	Behandlung der Einnahmen .....	419
6.6.3.2	Aufwendungen und Gewinnminderungen, die mit Auslandsdividenden zusammenhängen .....	420
6.6.4	Verhältnis von Steuerbefreiung nach § 8b KStG und Kapitalertragsteuerabzug – Europarechtliche Probleme .....	426
6.7	Die Überlagerung der Doppelbesteuerungsabkommen durch EU-Recht .....	428
6.8	Quellensteuerentlastung im Herkunftsstaat .....	429
6.8.1	Entlastung nach Doppelbesteuerungsabkommen .....	429
6.8.2	Entlastungsverfahren nach nationalem Recht .....	429
6.8.3	Praktische Umsetzung .....	430
6.9	Quellensteuerhöchstsätze für Dividenden nach den DBA .....	430
6.10	Kurzhinweise zur gewerbsteuerlichen Behandlung von Auslandsdividenden .....	430
6.10.1	Überblick .....	430
6.10.2	Beteiligungsgrenzen für Streubesitz .....	431
6.10.2.1	Kürzung nach § 9 Nr. 7 GewStG; Hinweis auf § 9 Nr. 2a GewStG .....	431
6.10.2.2	Kürzung nach § 9 Nr. 8 GewStG .....	433
6.10.2.3	Umfang der Kürzung – Auswirkungen des § 8b Abs. 5 KStG .....	433
6.10.3	Prüfungsreihenfolge für das gewerbsteuerliche Schachtelprivileg .....	434
7	<b>Art. 11 OECD-MA – Zinseinkünfte</b> .....	434
7.1	Allgemeines .....	434
7.2	Besteuerung der Zinsen nach den Doppelbesteuerungsabkommen .....	435
7.2.1	Deutschland als Ansässigkeitsstaat .....	435
7.2.2	Deutschland ist Quellenstaat .....	438
7.2.3	Quellensteuerhöchstsätze für Zinsen nach DBA .....	439
7.3	Überlagerung der Doppelbesteuerungsabkommen durch EU-Recht .....	439
7.3.1	Die Zinsinformationsverordnung .....	439
7.3.1.1	Allgemeines und zeitlich begrenzte Anwendung .....	439
7.3.1.2	Grundsatz: Kontrollmitteilungsverfahren .....	440
7.3.1.3	Ausnahme: Quellensteuerabzug .....	440
7.3.1.4	Vermeidung des Quellensteuerabzugs .....	440
7.3.1.5	Ausdehnung auf Drittstaaten und assoziierte Gebiete .....	440
7.3.1.6	Besteuerungsrechte und Steueranrechnung .....	440
7.3.1.7	Einzelfragen .....	441
7.3.2	Die Zins- und Lizenzrichtlinie .....	441
7.3.3	Hinweis zur Gewerbesteuer (§ 8 Nr. 1 GewStG a. F. bzw. § 8 Nr. 1 Buchst. a und f GewStG n. F.) .....	441
8	<b>Art. 12 OECD-MA – Lizenzgebühren</b> .....	442
8.1	Grundsatz .....	442
8.2	Abgrenzungsprobleme .....	443
8.2.1	Überlassung von Know-how .....	443
8.2.2	Abgrenzung zur Vermietung von Ausrüstungsgegenständen .....	443
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 Assistenzleistungen beim Aufbau einer Fertigung .....	444
8.3	Länderspezifische Besonderheiten – Länderliste zu Quellensteuersätzen auf Lizenzgebühren .....	446
8.4	Zins- und Lizenzrichtlinie .....	448
8.5	Besonderheiten bei der Steueranrechnung .....	448
8.5.1	Grundsätze .....	448
8.5.2	Praxis der Finanzverwaltung .....	448
8.5.3	Rechtsprechung .....	449
9	<b>Art. 13 OECD-MA – Veräußerungsgewinne</b> .....	450
9.1	Gewerbliches Vermögen .....	450
9.2	Privatvermögen .....	450
9.3	Gewinne aus der Veräußerung von Beteiligungen und der Sonderfall der wesentlichen Beteiligung .....	451



9.4	Sonderfall Grundvermögen .....	452
9.5	Sonderfall Wegzugsbesteuerung und erweiterte beschränkte Steuerpflicht .....	453
9.6	Übersicht: Besteuerungsrecht für Einkünfte aus der Veräußerung von Anteilen an Kapitalgesellschaften .....	453
9.7	Veräußerung von Anteilen an inländischen Kapitalgesellschaften – keine Betriebsausgabenfiktion nach § 8b Abs. 3 KStG ohne inländische Betriebsstätte .....	453
9.7.1	BFH Urteil vom 31.05.2017 – I R 37/15 .....	453
9.7.2	Übertragung der Entscheidung auf DBA-Fälle .....	455
10	<b>Art. 14 OECD-MA 1977 – Einkünfte aus selbständiger Arbeit</b> .....	456
10.1	Vorbemerkung .....	456
10.2	Zuweisung des Besteuerungsrechts .....	456
10.3	Begriff des freien Berufs .....	457
10.4	Merkmal der festen Einrichtung .....	457
10.5	Gewinnabgrenzung .....	458
10.6	Grenzüberschreitende Sozietäten .....	459
10.7	Anwendungsbeispiele zur grenzüberschreitenden freiberuflichen Tätigkeit .....	459
11	<b>Art. 15 OECD-MA – Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit</b> .....	460
11.1	Rechtsgrundlagen und allgemeine Hinweise .....	460
11.2	Grundsatz des Welteinkommensprinzips bei unbeschränkter Steuerpflicht .....	461
11.3	Beschränkte Steuerpflicht bei Arbeitseinkünften .....	461
11.3.1	Personenkreis .....	461
11.3.2	Inländische Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit .....	462
11.3.3	Ausübung im Inland .....	462
11.3.4	Verwertung im Inland .....	462
11.3.5	Arbeitslohn aus öffentlichen Kassen .....	463
11.3.6	Arbeitslohn von Organen von Gesellschaften .....	464
11.3.7	Abfindungen .....	464
11.4	Schrankenfunktion der DBA und Einschränkung des deutschen Besteuerungsrechts durch unilaterale Maßnahmen, zwischenstaatliche oder internationale Vereinbarungen .....	465
11.5	Vorabprüfung der Ansässigkeit .....	467
11.6	Systematik der Doppelbesteuerungsabkommen (Grundsatz- Sonderregelungen für spezifische Tätigkeiten) .....	469
11.7	Prüfungspunkte und Prüfungsreihenfolge bei Arbeitnehmern in DBA-Fällen .....	471
11.8	Tätigkeitsstaatsprinzip nach Art. 15 Abs. 1 OECD-MA .....	472
11.8.1	Allgemeine Erläuterungen .....	472
11.8.2	Überschreibung des Tätigkeitsstaatsprinzips .....	473
11.9	Verbleib des Besteuerungsrechts beim Ansässigkeitsstaat nach Art. 15 Abs. 2 OECD-MA .....	474
11.9.1	Allgemeine Ausführungen .....	474
11.9.2	Die 183-Tage-Regelung des Art 15 Abs. 2 Buchst. a OECD-MA .....	475
11.9.2.1	Bezugnahme auf den Aufenthalt im Tätigkeitsstaat .....	475
11.9.2.2	Bezugnahme auf die Ausübung im Tätigkeitsstaat .....	478
11.9.2.3	Bezugnahme der 183 Tage auf das Kalenderjahr .....	480
11.9.2.4	Bezugnahme der 183 Tage auf das Steuerjahr .....	480
11.9.2.5	Bezugnahme der 183 Tage auf einen variablen 12-Monats-Zeitraum .....	481
11.9.2.6	Frühere Billigkeitsmaßnahmen bei Unterschreiten der 183-Tage-Frist .....	484
11.9.2.7	Zählweise der 183-Tage-Frist bei Wechsel der Ansässigkeit .....	484
11.9.3	Arbeitslohn, der von einem im Tätigkeitsstaat ansässigen Arbeitgeber getragen wurde, Art. 15 Abs. 2 Buchst. b OECD-MA .....	485
11.9.3.1	Allgemeines .....	485
11.9.3.2	Zivilrechtlicher Arbeitgeber und Auslandseinsätze im Zusammenhang mit Werkleistungen .....	487
11.9.3.3	Wirtschaftlicher Arbeitgeber bzw. Arbeitnehmerentsendung/Arbeitnehmerüberlassung zwischen verbundenen Unternehmen .....	488
11.9.3.4	Gestaltungsmissbrauch i. S. d. § 42 AO .....	492
11.9.3.5	Arbeitgeber im Rahmen einer Poolvereinbarung .....	492
11.9.3.6	Länderspezifische Betrachtung .....	493
11.9.3.7	Gewerbliche Arbeitnehmerüberlassung .....	493

11.9.4	Arbeitslohn, der von einer Betriebsstätte des Arbeitgebers im Tätigkeitsstaat getragen wurde, Art. 15 Abs. 2 Buchst. c OECD-MA .....	497
11.9.4.1	Allgemeines und Betriebsstättenbegriff .....	497
11.9.4.2	Tragen des Arbeitslohns durch die Betriebsstätte .....	498
11.9.4.3	Tätigkeit eines der ausländischen Betriebsstätte zugeordneten Arbeitnehmers beim inländischen Stammhaus .....	499
11.10	Spezialnormen zur Arbeitnehmerbesteuerung .....	500
11.10.1	Allgemeines .....	500
11.10.2	Vergütungen für Vorstände und Geschäftsführer .....	501
11.10.2.1	Allgemeines .....	501
11.10.2.2	Abgrenzung zur Aufsichtsratsstätigkeit .....	502
11.10.2.3	Sonderfälle .....	502
11.10.2.4	Umgehungsmodelle – Besteuerung des Arbeitslohns bei Managementvergütungen .....	503
11.10.2.5	Gestaltungsmaßnahmen durch Gehaltsplitting .....	504
11.10.3	Besonderheiten bei Berufskraftfahrern .....	504
11.10.3.1	Allgemeines .....	504
11.10.3.2	Länderspezifische Besonderheiten .....	506
11.10.4	Personal auf Schiffen und Flugzeugen .....	507
11.10.5	Grenzgänger .....	507
11.10.5.1	Grenzgänger Schweiz .....	507
11.10.5.2	Grenzgänger Frankreich .....	508
11.10.5.3	Betriebsrenten und Pensionen .....	509
11.11	Aufteilung des Arbeitslohns .....	509
11.11.1	Abgrenzung zur 183-Tage-Klausel .....	509
11.11.2	Aufteilungsgrundsätze .....	509
11.11.2.1	Erster Schritt: Die direkte Zuordnung .....	510
11.11.2.2	Zweiter Schritt: Aufteilung des verbleibenden Arbeitslohns .....	511
11.11.3	Besonderheiten bei der Aufteilung des Arbeitslohns und der Beurteilung von Vergütungsbestandteilen .....	515
11.11.3.1	Vom Kalenderjahr abweichende Erdienungszeiträume .....	515
11.11.3.2	Sich-zur-Verfügung-Halten .....	516
11.11.3.3	Konkurrenz- oder Wettbewerbsverbot .....	516
11.11.3.4	Signing-Bonus .....	517
11.11.3.5	Altersteilzeit nach dem Blockmodell .....	517
11.11.3.6	Erfindervergütungen .....	519
11.11.3.7	Steuerausgleichsmechanismen im Arbeitsvertrag (Entsendevertrag) .....	520
11.11.3.8	Optionsrecht auf den Erwerb von Aktien (Stock Options) .....	522
11.11.3.9	Besteuerung von Abfindungen .....	523
11.12	Rechtsfolgen .....	527
11.12.1	Vermeidung der Doppelbesteuerung .....	527
11.12.2	Steuerfreistellung nur mit Progressionsvorbehalt .....	528
11.12.3	Verbot virtueller Doppelbesteuerung .....	530
11.13	Abkommensrechtliche Rückfallklauseln .....	530
11.13.1	Subject-to-tax-Klauseln .....	531
11.13.2	Remittance-base-Klauseln .....	532
11.14	Nationale Rückfallklauseln .....	533
11.14.1	Die Rückfallklausel nach § 50d Abs. 8 EStG .....	533
11.14.1.1	Allgemeines .....	533
11.14.1.2	Zweifelsfragen .....	533
11.14.1.3	Verfassungswidrigkeit und weitere Verfahren zu § 50d Abs. 8 EStG? .....	535
11.14.2	Die Rückfallklausel des § 50d Abs. 9 EStG .....	536
11.14.2.1	§ 50d Abs. 9 Nr. 1 EStG .....	536
11.14.2.2	§ 50d Abs. 9 Nr. 2 EStG .....	536
11.14.2.3	§ 50d Abs. 9 EStG – Aktuelle Veränderungen durch die Rechtsprechung .....	537
12	<b>Art. 16 OECD-MA – Aufsichtsratsvergütungen</b> .....	538
12.1	Allgemeines .....	539

12.2	Gesellschaft .....	539
12.3	Betroffene Vergütungen .....	539
12.4	Höhe der Vergütungen .....	540
12.5	Tätigkeitsort .....	540
12.6	Rechtsfolgen .....	540
12.6.1	Steuerinländer .....	540
12.6.2	Steuerausländer .....	540
13	<b>Art. 17 OECD-MA – Künstler und Sportler</b> .....	540
13.1	Vorabprüfung der Ansässigkeit bei weltweiter Tätigkeit .....	541
13.2	Vermeidung der Doppelbesteuerung .....	542
13.3	Allgemeine Grundsätze der Anwendung des Art. 17 OECD-MA .....	543
13.3.1	Zuweisung des Besteuerungsrechts .....	543
13.3.2	Abgrenzung zu anderen Einkünften (insbesondere Werbeeinnahmen) .....	544
13.3.3	Folgeproblem »Betriebsstättenbegründung« .....	547
13.4	Fragen der Einkunftsaufteilung .....	548
13.5	Abzugsbesteuerung und Aufwandszuordnung .....	549
13.6	Nationaler Steuerverzicht .....	550
14	<b>Art. 18 OECD-MA – Ruhegehälter</b> .....	550
14.1	Prüfreihefolge .....	550
14.2	Zuweisung des Besteuerungsrechts .....	552
14.3	Geltungsbereich .....	552
14.4	Begriff des Ruhegehalts .....	552
14.5	Abgrenzung zu Art. 15 OECD-MA a. F./14 n. F. (Ruhegehalt oder nachträglicher Arbeitslohn) .....	552
14.6	Abgrenzung zu Versicherungsrenten .....	555
14.7	Abgrenzung zu Veräußerungsgewinnen (Art. 13 OECD-MA) .....	555
14.8	Einbeziehung von Unterhaltszahlungen .....	555
14.9	Zahlungsweise .....	556
14.10	Auswirkungen des Alterseinkünftegesetzes – die Abkommenspolitik nach der deutschen Verhandlungsgrundlage .....	556
14.11	Folgeproblem der Qualifikation von Renten nach deutschem Steuerrecht .....	560
15	<b>Art. 19 OECD-MA – Öffentlicher Dienst</b> .....	563
15.1	Allgemeines .....	563
15.2	Geltungsbereich und Abgrenzung zu anderen Vorschriften .....	563
15.2.1	Geltungsbereich .....	563
15.2.2	Abgrenzung zum Arbeitslohn (bei laufenden Einkünften) .....	563
15.2.3	Abgrenzung zu Ruhegehältern .....	563
15.2.3.1	Allgemeines .....	563
15.2.3.2	Wichtige Länder-Abweichungen zum OECD-MA .....	564
15.3	Tatbestandsvoraussetzungen .....	565
15.3.1	Betroffene Vergütungen .....	565
15.3.2	Arbeitgeberkatalog .....	565
15.3.3	Öffentliche Kasse ist Vergütungsschuldner oder Dienstherr und nicht nur Zahlstelle .....	567
15.4	Rechtsfolgen .....	567
15.4.1	Kassenstaatsprinzip im Regelfall .....	567
15.4.2	Ausnahme: Besteuerungsrecht des Wohnsitzstaats bei Ortskräften .....	567
15.5	Kein Kassenstaatsprinzip bei gewerblicher Tätigkeit .....	568
15.6	Kriegsfolgeentschädigungen .....	569
15.7	Beispiele zum Kassenstaatsprinzip .....	570
16	<b>Art. 20 OECD-MA – Studenten, Lehrlinge, Gastprofessoren</b> .....	571
16.1	Begünstigter Personenkreis .....	571
16.2	Begünstigungszeitraum .....	572
16.3	Begünstigter Arbeitslohn .....	572

17	<b>Gastlehrertätigkeit</b> .....	572
18	<b>Art. 21 OECD-MA – Sonstige Einkünfte</b> .....	573
19	<b>Übungsfall zur Arbeitnehmerentsendung (mit weiteren privaten Einkünften)</b> .....	573

### **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)**

1	<b>Anlass</b> .....	581
2	<b>Verhältnis zu anderen Vorschriften</b> .....	581
2.1	Steuerlich wirksame Wohnsitz-/Sitzverlegungen bei ausländischen Kapitalgesellschaften – Liegt eine inländische Geschäftsleitung vor? .....	581
2.1.1	Allgemeines .....	581
2.1.2	Verhältnis von § 10 zu § 42 AO bei einer Zwischengesellschaft .....	582
2.1.3	Beurteilung durch die Finanzverwaltung .....	583
2.2	Wohnsitzverlegung bzw. -begründung bei natürlichen Personen .....	583
2.3	Betriebsstättenbegründung – Kurzhinweise .....	583
3	<b>Die aktuellen Entwicklungen (BEPS)</b> .....	584

#### **Teil B Einkunftsabgrenzungen über die Grenze zwischen ver- bundenen Unternehmen (Verrechnungspreiskorrekturen)**

1	<b>Vorbemerkung</b> .....	585
2	<b>Die Bedeutung der Gewinn- und Einkunftsabgrenzung bei grenzüberschreitenden Leistungsbeziehungen</b> .....	585
3	<b>Prüfungsreihenfolge und Rechtsgrundlagen für innerstaatliche Gewinnkorrekturen über die Grenze (verdeckte Gewinnausschüttung, verdeckte Einlagen und § 1 AStG)</b> ...	587
3.1	Grundsatz .....	587
3.2	Verhältnis der nationalen zu den internationalen Abgrenzungsnormen .....	588
3.3	Überblick über das System innerstaatlicher Verrechnungspreiskorrekturen .....	590
3.4	Belastungsfolgen .....	591
4	<b>Einzelfragen der nationalen Korrekturen grenzüberschreitender Leistungs- beziehungen</b> .....	591
4.1	Grundfälle der verdeckten Gewinnausschüttung über die Grenze .....	591
4.2	Rechtsfolgen der verdeckten Gewinnausschüttung über die Grenze ins Inland (Gruppe 1) ..	592
4.2.1	Einkommenserhöhung .....	592
4.2.2	Steuerpflicht der Kapitalerträge (Quellensteuerabzug) .....	592
4.2.2.1	Prüfungskriterien .....	593
4.2.2.2	Quellensteuersätze bei verdeckten Gewinnausschüttungen im Streubesitzbereich .....	593
4.2.2.3	Quellensteuersätze bei verdeckter Gewinnausschüttung an ausländische Mutter- kapitalgesellschaften mit qualifizierter Beteiligung (Schachtelbeteiligungen) .....	593
4.3	Rechtsfolgen der verdeckten Gewinnausschüttung über die Grenze ins Ausland (Gruppe 2) ....	594
4.3.1	Prüfungsreihenfolge und Auswirkungen der verdeckten Gewinnausschüttung .....	594
4.3.2	Besonderheiten bei grenzüberschreitenden verdeckten Gewinnausschüttungen (Anwendung des Nachzahlungsverbots, Klarheitsgebots und Durchführungsgebots) .....	595
4.4	Besonderheiten bei sogenannten Dreiecksfällen (die steuerfreie verdeckte Gewinn- ausschüttung) .....	597
4.5	Abgrenzung bei Personengesellschaften und Einzelunternehmen: Entnahmen, Einlagen und § 12 EStG .....	600
4.6	Liefer- und Leistungsverkehr zur ausländischen Beteiligungsgesellschaft – verdeckte Einlage und § 1 AStG .....	600
4.6.1	Grundfälle der verdeckten Einlage über die Grenze .....	600
4.6.2	Rechtsfolgen der verdeckten Einlage über die Grenze .....	601

4.6.3	Abgrenzung zu Einkunftskorrekturen nach § 1 AStG .....	601
4.6.3.1	Anwendungsbereich .....	602
4.6.3.2	Tatbestandsvoraussetzung – Geschäftsbeziehungen zum Ausland (ab 2013 »wirtschaftliche Beziehungen«) .....	603
4.6.3.3	Zu berichtigende Einkünfte .....	604
4.6.3.4	Durchführung der Berichtigung .....	605
4.6.4	Verhältnis der Vorschriften zueinander .....	607
4.6.5	»Europatauglichkeit« von § 1 AStG .....	608
5	<b>Die Prüfung der Berichtigungsnormen des internationalen Rechts</b> .....	609
5.1	Art. 9 OECD-MA .....	609
5.2	Die EG-Schiedskonvention .....	610
5.3	Der EU-Verhaltenskodex zur Schiedskonvention .....	613
6	<b>Allgemeine Grundsätze zur Einkunftsabgrenzung</b> .....	614
6.1	Der Fremdvergleich als Maßstab der Einkunftsabgrenzung .....	614
6.2	Standardmethoden zur Prüfung von Verrechnungspreisen .....	616
6.2.1	Allgemeines .....	616
6.2.2	Die deutschen Standardmethoden .....	616
6.2.2.1	Preisvergleichsmethode (comparable uncontrolled price method) .....	617
6.2.2.2	Wiederverkaufspreismethode (resale method) .....	619
6.2.2.3	Kostenaufschlagsmethode (cost plus method) .....	620
6.2.2.4	Die sogenannte »vierte Methode« (Rohgewinnvergleich) .....	621
6.2.3	Die US-Methoden .....	622
6.2.3.1	Comparable Profits Method (CPM) – Gewinnvergleichsmethode .....	622
6.2.3.2	Profit Split Methods – Gewinnaufteilungsmethoden .....	623
6.2.3.3	Residual Allocation Method .....	623
6.2.3.4	Capital Employed Allocation Method .....	623
6.2.3.5	Comparable Profit Split Method .....	623
6.2.3.6	Other Profit Split Methods – andere Gewinnverteilungsmethoden .....	624
6.2.3.7	Comparable Uncontrolled Transaction Method (CUTM) .....	624
6.2.4	Weitere Methoden .....	625
6.2.4.1	Planrechnungen .....	625
6.2.4.2	Geschäftsvorfallbezogene Nettomargenmethode (TMNN) .....	625
6.3	Anwendung der Methoden .....	625
6.3.1	Die Anwendung der Methoden nach den Verwaltungsgrundsätzen .....	625
6.3.2	Die »Öffnung« gegenüber neuen Methoden in den Verwaltungsgrundsätze-Verfahren (VGv) .....	626
6.3.2.1	Klassifizierung von Unternehmen .....	626
6.3.2.2	Zulässige Verrechnungspreismethode .....	627
7	<b>Allgemeine Grundsätze der Verrechnungspreisfestlegung und -prüfung</b> .....	631
7.1	Gegenstand .....	631
7.2	Vorteilsausgleich .....	631
7.3	Rückabwicklung von Verrechnungspreisberichtigungen .....	633
8	<b>Dokumentation von Verrechnungspreisen</b> .....	634
8.1	Überblick .....	634
8.2	Überlegungen und Zielsetzungen des Gesetzgebers .....	634
8.3	Inkrafttreten .....	636
8.4	Betroffene Steuerpflichtige (Dokumentationspflichtige) .....	636
8.5	Europarechtswidrigkeit .....	636
8.6	Ermächtigung zum Erlass einer Rechtsverordnung .....	636
8.7	Grundsätze der Aufzeichnungspflicht (§ 1 GAufzV) .....	637
8.8	Anwendungsbereich – Geschäftsbeziehungen (ab 2013: wirtschaftliche Beziehungen) .....	637
8.9	Unmittelbare Anwendung bei nahestehenden Personen .....	638
8.10	Entsprechende Anwendung im Verhältnis Betriebsstätte und Stammhaus .....	638
8.11	Sachverhaltsdokumentation .....	639
8.12	Angemessenheitsdokumentation .....	639
8.13	Beweislast .....	639

8.14	Vergleichsdaten (§ 1 Abs. 3 GAufzV) .....	640
8.14.1	Nutzung von Datenbanken .....	640
8.14.2	Aufzeichnungen ausländischer verbundener Unternehmen .....	640
8.15	Art, Inhalt und Umfang der Aufzeichnungen (§ 2 GAufzV) .....	641
8.15.1	Allgemeines .....	641
8.15.2	Grundsätze .....	641
8.15.3	Arbeitshilfen aus der Literatur .....	642
8.16	Transaktionsbezogene Aufzeichnungen .....	642
8.16.1	Dauersachverhalte .....	642
8.16.2	Verlustsituation .....	642
8.16.3	Sprache (§ 2 Abs. 5 GAufzV) .....	643
8.17	Zeitnahe Erstellung von Aufzeichnungen bei außergewöhnlichen Geschäftsvorfällen (§ 3 GAufzV) .....	643
9	<b>Der Pflichtenkatalog der Gewinnabgrenzungsaufzeichnungsverordnung</b> .....	644
9.1	Überblick .....	644
9.2	Einzelfragen .....	646
9.2.1	Organisationsdaten .....	646
9.2.2	Geschäftsbeziehungen zu Nahestehenden (§ 4 Nr. 2 GAufzV) .....	647
9.2.3	Darstellung der Funktionen, Risiken, Wirtschaftsgüter, Marktverhältnisse (§ 4 Nr. 3a GAufzV) .....	647
9.2.4	Angemessenheitsdokumentation .....	649
9.2.4.1	Wertschöpfungskette und -beiträge (§ 4 Nr. 3b GAufzV) .....	649
9.2.4.2	Verrechnungspreismethode .....	650
9.3	Erforderliche Aufzeichnungen in besonderen Fällen (§ 5 GAufzV) .....	650
9.4	Stammdokumentation (§ 5 GAufzV 2017) .....	650
9.5	Anwendungsregelungen für kleinere Unternehmen und Steuerpflichtige mit anderen als Gewinneinkünften (§ 6 GAufzV) .....	652
9.6	Entsprechende Anwendung bei Betriebsstätten und Personengesellschaften (§ 7 GAufzV) ....	653
10	<b>Die Regelungen des Country-by-Country Report (CbCR)</b> .....	653
11	<b>Sanktionen bei Verstößen gegen Dokumentationsvorschriften</b> .....	658
11.1	Schätzungsbefugnis nach § 162 Abs. 3 AO bei Verletzung der Mitwirkungs- und Auf- zeichnungspflichten .....	658
11.2	Beweislastverteilung .....	658
11.3	Schätzungsrahmen .....	659
11.4	Im Wesentlichen unzureichende Aufzeichnungen .....	659
11.5	Steuerzuschlag nach § 162 Abs. 4 AO bei Verstößen gegen § 90 Abs. 3 AO .....	661
11.5.1	Grundsätze .....	661
11.5.2	Überblick zum gesetzlichen Sanktionsrahmen .....	661
12	<b>Anwendungsbeispiele</b> .....	662
12.1	Warenlieferungen .....	662
12.1.1	Standardmethode: Preisvergleich .....	662
12.1.2	Funktionsanalyse .....	663
12.1.3	Einzelfragen .....	664
12.2	Dienstleistungen im Konzern .....	671
12.3	Kostenumlagen im Konzern .....	675
12.4	Lizenzvergabe im Konzern (Überlassung von immateriellen Wirtschaftsgütern) .....	677
12.4.1	Lizenzproduktion .....	677
12.4.2	Warenzeichenlizenz .....	680
12.4.3	Abgrenzung zum Namensrecht im Konzern .....	682
12.5	Standortvorteile und deren Gewichtung (steuerliche Problemfelder: Funktionsverlagerung und die zutreffende Verrechnungspreismethode) .....	683
12.6	Finanzierung verbundener Unternehmen .....	693
12.7	Arbeitnehmerentsendung im Konzern .....	699

## Teil C Wohnsitzwechsel in niedrig besteuerte Gebiete

1	<b>Die erweitert beschränkte Steuerpflicht nach §§ 2–5 AStG</b>	704
1.1	Allgemeines	704
1.2	§ 2 AStG – die erweitert beschränkte Einkommensteuerpflicht	704
1.2.1	Sachliche und persönliche Voraussetzungen des § 2 AStG	705
1.2.2	Ausnahmen von der erweitert beschränkten Einkommensteuerpflicht	705
1.2.3	Dauer der erweitert beschränkten Einkommensteuerpflicht	705
1.2.4	Niedrige Besteuerung	706
1.2.4.1	Begriff »fiktive deutsche Einkommensteuer«	707
1.2.4.2	Begriff »fiktive ausländische Einkommensteuer«	708
1.2.5	Wesentliche wirtschaftliche Interessen im Inland	708
1.2.5.1	Erste Alternative (§ 2 Abs. 3 Nr. 1 AStG)	708
1.2.5.2	Zweite Alternative (§ 2 Abs. 3 Nr. 2 AStG)	708
1.2.5.3	Dritte Alternative (§ 2 Abs. 3 Nr. 3 AStG)	708
1.2.6	Zwischenschaltung einer ausländischen Gesellschaft	709
1.2.7	Bagatellgrenze	710
1.2.8	Umfang der erweiterten Inlandseinkünfte	710
1.2.9	Ermittlung des zu versteuernden Einkommens und der festzusetzenden Steuer	710
1.2.10	Auswirkungen der Doppelbesteuerungsabkommen	712

## Teil D Die Steuerentstrickung

1	<b>Allgemeines</b>	714
2	<b>Begriff »Steuerentstrickung«</b>	714
3	<b>Fälle der Steuerentstrickung</b>	714
3.1	Überblick über die gesetzlichen Vorschriften	714
3.2	Kurzhinweise zu den Einzelfällen	715
3.2.1	Wohnsitzwechsel ins Ausland	715
3.2.2	Schenkung/Vererbung von Anteilen i. S. d. § 17 EStG ins Ausland	715
3.2.3	Verlegung der Geschäftsleitung ins Ausland	715
3.2.4	Überführung von Wirtschaftsgütern in eine ausländische Betriebsstätte	715
3.2.5	Verlegung eines Gewerbebetriebs durch den Steuerpflichtigen aus dem Inland in das Ausland	715
3.3	Nicht ausdrücklich geregelte Fälle der passiven Entstrickung	716
3.3.1	Späterer Abschluss eines Doppelbesteuerungsabkommens	716
3.3.2	Änderung von Zuordnungen des Besteuerungsrechts bei Revision von Doppelbesteuerungsabkommen – das Problem der Immobilienkapitalgesellschaften	717
4	<b>Europarechtliche Zulässigkeit und Schranken der Steuerentstrickung</b>	718
5	<b>Anwendung des § 6 AStG bei Wegzug, Schenkung, Vererbung oder Einbringung einer wesentlichen Beteiligung in eine Auslandsgesellschaft</b>	719
5.1	Allgemeines zur Wegzugsbesteuerung nach § 6 AStG	719
5.2	Besteuerung des Wertzuwachses	720
5.2.1	Persönliche Voraussetzungen	721
5.2.2	Besteuerung des Vermögenszuwachses	722
5.2.3	Veräußerung von Anteilen nach dem Wohnsitzwechsel	722
5.2.4	Betroffene Anteile	723
5.2.5	Vorübergehende Abwesenheit	723
5.2.6	Auswirkung von Doppelbesteuerungsabkommen	723
5.2.7	Anwendung des § 6 AStG im Verhältnis zu Nicht-EU/EWR-Staaten (Drittstaaten)	725
5.2.8	Besonderheiten beim Wegzug in EU-/EWR-Staaten	725
5.2.8.1	Die »Europatauglichkeit« der Vorschrift – Kurzübersicht über die Rechtsentwicklung	725
5.2.8.2	Besonderheiten beim Wegzug oder Verlegung des Mittelpunkts der Lebensinteressen in einen EU-/EWR-Staat oder Schenkung/Erbanfall an einen dort ansässigen Begünstigten	726

6	<b>Steuerentstrickung bei Kapitalgesellschaften (§ 12 KStG)</b>	730
6.1	Allgemeines	730
6.2	Problem der inländischen Betriebsstätte	730
7	<b>Wegzug bei einbringungsgeborenen Anteilen</b>	730
7.1	Rechtslage bis 2006	730
7.2	EU-Sonderregelung	731
7.3	Europarechtliche Überprüfung	731
8	<b>Veräußerungsgewinn nach § 17 EStG bei Sitzverlegung</b>	731
9	<b>Steuerentstrickung bei Anteilen an einer Europäischen Gesellschaft oder Genossenschaft</b>	732
10	<b>Verstrickung</b>	732

## Teil E Hinzurechnungsbesteuerung nach dem Außensteuergesetz

1	<b>Anlass und Grundsystem der Hinzurechnungsbesteuerung sowie Verhältnis zu anderen steuerlichen Vorschriften</b>	734
2	<b>Die Entwicklung der Hinzurechnungsbesteuerung</b>	734
3	<b>Verhältnis zu anderen Vorschriften</b>	736
3.1	Allgemeines	736
3.2	Schema für die Prüfung	737
3.3	Abgrenzung zu Scheingeschäften und Scheinhandlungen (§ 41 Abs. 2 AO 1977)	738
3.4	Abgrenzung zu Fragen der Steuerpflicht aufgrund einer inländischen Geschäftsleitung	738
3.4.1	Allgemeines	738
3.4.2	Verhältnis des § 10 zu § 42 AO bei einer Zwischengesellschaft	739
3.5	Verhältnis der Hinzurechnungsbesteuerung zu § 42 AO	739
3.5.1	Die ursprüngliche Rechtsprechung des BFH	739
3.5.2	Die geänderte BFH-Rechtsprechung	740
3.6	Verhältnis der Hinzurechnungsbesteuerung zu den Doppelbesteuerungsabkommen	740
3.7	Verhältnis der Hinzurechnungsbesteuerung (§§ 7 ff. AStG) zur Einkünfteberichtigung (§ 1 AStG)	741
3.8	Vorrang des AuslInvestmG bzw. des InvestmStG	742
4	<b>Einzelfragen der Hinzurechnungsbesteuerung nach §§ 7 ff. AStG</b>	743
4.1	Übersichten zur Hinzurechnungsbesteuerung	743
4.2	Die Voraussetzungen der Hinzurechnungsbesteuerung	748
4.2.1	Mehrheitsbeteiligung von Steuerinländern (Tz. 7.2 Anwendungsschreiben)	748
4.2.1.1	Inländischer Gesellschafter	750
4.2.1.2	Mindestbeteiligung	751
4.2.1.3	Weisungsgebundenheit (§ 7 Abs. 4 AStG)	752
4.2.1.4	Beispiele und Grundsätze zur Ermittlung der Beteiligungsquote	752
4.2.1.5	Abgrenzung Beteiligungsquote/Hinzurechnungsquote	754
4.2.2	Passive Einkünfte der ausländischen Gesellschaft	754
4.2.2.1	Übersichten zu den Einkunfts-kategorien	755
4.2.2.2	Allgemeines	755
4.2.2.3	Beteiligungen an Personengesellschaften	757
4.2.2.4	Landes- und Funktionsholding	757
4.2.2.5	Land- und Forstwirtschaft	757
4.2.2.6	Industrielle Tätigkeit	757
4.2.2.7	Kreditinstitute und Versicherungsunternehmen	760
4.2.2.8	Handel	760
4.2.2.9	Dienstleistung	762
4.2.2.10	Vermietung und Verpachtung (§ 8 Abs. 1 Nr. 6 AStG)	763
4.2.2.11	Aufnahme und Ausleihe von Auslandskapital (§ 8 Abs. 1 Nr. 7 AStG)	764
4.2.2.12	Dividendenbezug	767
4.2.2.13	Veräußerungsgewinne	767
4.2.2.14	Umwandlungen	768



4.2.3	Niedrige Besteuerung .....	769
4.2.3.1	Allgemeines .....	769
4.2.3.2	Ermittlung der Ertragsteuerbelastung .....	771
4.2.3.3	Hinweis zu Kapitalanlagegesellschaften in Irland, die in International Financial Services Centern tätig sind .....	774
4.2.3.4	Der Sonderfall Malta und die Reaktion des Gesetzgebers .....	774
4.2.3.5	Arbeitshilfen/Länderlisten zu »Steueroasen« .....	775
4.3	Freigrenze bei gemischten Einkünften (§ 9 AStG) .....	781
5	<b>Die Ermittlung der Bemessungsgrundlage für die Anwendung der §§ 7–14 AStG</b> .....	781
5.1	Grundsätze .....	781
5.1.1	Ermittlung des anzusetzenden Hinzurechnungsbetrags .....	781
5.1.2	Einkunftsart des Hinzurechnungsbetrags .....	782
5.1.3	Veranlagungsjahr .....	782
5.2	Einzelfragen der Ermittlung der Einkünfte aus passivem Erwerb .....	784
5.2.1	Einkunftsart .....	784
5.2.2	Ausländische Gesellschaften mit Einkünften aus passivem Erwerb aus mehreren Quellen .....	785
5.2.3	Inländische Gesellschafter mit Beteiligungen an mehreren ausländischen Gesellschaften .....	785
5.2.4	Einkunftermittlung .....	785
5.2.5	Gewinnermittlung nach § 4 Abs. 1 oder § 5 EStG .....	786
5.2.6	Ausländische Gesellschaften mit gemischten Einkünften .....	787
5.2.7	Vereinfachtes Gewinnermittlungsverfahren .....	787
5.2.8	Überführung von Wirtschaftsgütern aus dem passiven in den aktiven Bereich einer ausländischen Gesellschaft .....	788
5.2.9	Gewinnermittlung nach § 4 Abs. 3 EStG .....	788
5.2.10	Ermittlung der Einkünfte nach §§ 8–9b, 17, 23 EStG .....	788
5.2.11	Steuerliche Vergünstigungen .....	788
5.2.12	Zuordnung von Betriebsausgaben .....	790
5.2.13	Negative Zwischeneinkünfte .....	790
5.2.14	Schätzung der Einkünfte aus passivem Erwerb .....	790
5.3	Einkunftsart und Erfassungszeitraum .....	790
5.4	Abzugsfähige Steuern .....	791
5.5	Negative Zwischeneinkünfte .....	792
5.6	Steueranrechnung (§ 12 AStG) .....	793
6	<b>Mehrstufiger Beteiligungsaufbau</b> .....	793
7	<b>Verfahrensrecht</b> .....	794
7.1	Mitwirkungspflichten (§ 17 AStG) .....	794
7.2	Feststellung der Besteuerungsgrundlagen (§ 18 AStG) .....	794
8	<b>Die Besteuerung von Betriebsstätten</b> .....	795
9	<b>Die Vermeidung der Doppelbesteuerung</b> .....	795
9.1	Allgemeines .....	795
9.2	Einzelheiten der Vermeidung der Doppelbelastung .....	797
9.2.1	Das Problem der zeitlichen Zuordnung .....	797
9.2.2	Die Lösung der Finanzverwaltung .....	798
10	<b>Gewerbesteuerpflicht passiver Einkünfte</b> .....	800
10.1	Die BFH-Rechtsprechung .....	800
10.2	Der Nichtanwendungserlass .....	801
10.3	Die klarstellenden gesetzlichen Regelungen .....	802
10.3.1	Gewerbesteuerpflicht des Hinzurechnungsbetrags .....	802
10.3.2	Gewerbesteuerpflicht passiver Auslandsbetriebsstättenenergebnisse .....	803
11	<b>Europarechtliche Bedenken gegen die Hinzurechnungsbesteuerung und die Reaktion der Finanzverwaltung und des Gesetzgebers</b> .....	803
11.1	Allgemeines .....	803
11.2	Vorlagefragen an den EuGH .....	804
11.3	Die Entscheidung des EuGH .....	804
11.4	Die Missbrauchsprüfung .....	805
11.5	Auswirkungen auf die Hinzurechnungsbesteuerung .....	805

11.6	Anwendungsbereich .....	806
11.7	Gesetzliche Klarstellung im Jahressteuergesetz 2008 .....	806
11.8	Auslegung des Escape durch die Finanzverwaltung und Rechtsprechung .....	808
11.9	Die Frage der Behandlung von Drittstaatengesellschaften – EuGH Musterverfahren .....	809
12	<b>Ausblick – Die Anforderungen der ATAD-Richtlinie</b> .....	810

## Teil F Familienstiftungen nach § 15 AStG

1	<b>Anlass</b> .....	812
2	<b>Verhältnis zu anderen Vorschriften – vorgelagerte Prüfungsschritte</b> .....	812
2.1	Unmittelbare Zurechnung der Einkünfte bei dem Stifter .....	812
2.2	Annahme der unbeschränkten Körperschaftsteuerpflicht der ausländischen Stiftung .....	812
3	<b>Überblick über die Anwendung des § 15 AStG</b> .....	813
4	<b>Detailfragen zu Familienstiftungen i. S. d. § 15 AStG</b> .....	813
4.1	Begriff des Stifters .....	813
4.2	Begriff der bezugsberechtigten Person .....	813
4.3	Begriff der anfallsberechtigten Person .....	813
4.4	Zurechnung von Einkommen (ab 2013 Einkünfte) und Vermögen .....	813
4.5	Einkommen (Einkünfte) und Vermögen der Familienstiftung .....	814
4.5.1	Allgemeines .....	814
4.5.2	Negative Einkünfte .....	814
4.5.3	Änderungen ab 01.01.2013 .....	815
4.6	Steuerpflicht der Stifter, Bezugsberechtigten und Anfallsberechtigten dem Grunde nach .....	815
4.7	Steuerpflicht der Stifter, Bezugsberechtigten und Anfallsberechtigten der Höhe nach .....	815
4.8	Vermeidung der doppelten Besteuerung bei »Ausschüttungen« .....	816
4.9	Unmittelbare Steueranrechnung .....	816
5	<b>Vereinbarkeit mit EU-Recht – § 15 Abs. 6 AStG</b> .....	816

## Kapitel IV Sondervorschriften des nationalen Rechts mit Auslandsbezug und Verfahrensfragen

### Teil A Abzugsbeschränkungen für Betriebsausgaben

1	<b>Abzugsbeschränkungen nach § 160 AO/§ 16 AStG – die steuerliche Beurteilung »nützlicher Abgaben« (Provisions- oder Schmiergeldzahlungen) an ausländische Empfänger</b> .....	821
1.1	Wirtschaftlicher Hintergrund .....	821
1.2	Die steuerliche Prüfungsreihenfolge .....	821
1.3	Der Tatbestand des § 160 AO im Einzelnen .....	825
1.3.1	Betroffene Aufwendungen .....	825
1.3.1.1	Dem Grunde nach betroffene Aufwendungen oder Belastungen .....	825
1.3.1.2	Die Vorprüfung der betrieblichen Veranlassung .....	825
1.3.2	Empfängerbenennung .....	826
1.3.2.1	Allgemeines .....	826
1.3.2.2	Sonderproblem: Treuhänder als »Empfänger« .....	826
1.3.2.3	Umfang der Daten .....	828
1.3.2.4	Ermessensausübung .....	828
1.3.2.5	Die Anwendung von § 160 AO im Spannungsverhältnis zum Europarecht .....	829
1.4	Beispiele zu § 160 AO .....	829
2	<b>Abzugsbeschränkungen für grenzüberschreitende Lizenzzahlungen – die Lizenzschränke des § 4j EStG 2017</b> .....	831
2.1	Überblick und Anlass .....	831
2.2	Punktueller Abzugsverbot .....	831
2.3	Anwendungsbereich .....	832
2.3.1	Betroffene Aufwendungen .....	832
2.3.2	Betroffene Steuerpflichtige – Konzernstrukturen .....	832
2.3.3	Zeitliche Anwendung .....	833

2.4	Politischer Zweck .....	833
2.5	Escape im Verhältnis zu Staaten, deren Präferenzsystem dem OECD-Nexus-Ansatz entsprechen .....	833

## Teil B Amtshilfe – Verständigungsverfahren, Informationsaustausch

1	<b>Verständigungsverfahren</b> .....	835
1.1	Allgemeines .....	835
1.2	Anwendungsbereich .....	836
1.3	Rechte der Beteiligten .....	837
1.4	Fristen .....	837
1.4.1	Innerstaatliche Handhabung .....	837
1.4.2	DBA-Fristen .....	838
1.4.3	Innerstaatliche Fristen des anderen Staates .....	838
1.5	Rechtscharakter einer Verständigungsvereinbarung .....	838
1.6	Sonderfall der Schiedskonvention .....	838
1.7	Scheitern eines Verständigungsverfahrens .....	839
1.8	Verständigungsvereinbarungen und § 2 Abs. 2 AO .....	840
1.9	Ausblick: Richtlinie 2017/1852 des Rates vom 10.10.2017 über Verfahren zur Beilegung von Doppelbesteuerungstreitigkeiten in der Europäischen Union – Umsetzung eines Ergebnisses des OECD-BEPS-Projekts .....	842
1.9.1	Hintergrund .....	842
1.9.2	Umsetzung in EU Recht: Richtlinie 2017/1852 über Verfahren zur Beilegung von Doppelbesteuerungstreitigkeiten in der Europäischen Union vom 10.10.2017 (ABl. L 265 vom 14.10.2017, 1–14) .....	843
2	<b>Zwischenstaatlicher Auskunftsaustausch</b> .....	844
2.1	Allgemeines .....	844
2.2	Auskunftsaustausch aufgrund des nationalen Rechts (§ 117 AO) .....	845
2.3	Auskunftsaustausch aufgrund der Doppelbesteuerungsabkommen und der Abkommen über den steuerlichen Informationsaustausch .....	846
2.3.1	Kleine und große Auskunftsklausel in den DBA .....	846
2.3.2	Gruppenanfragen .....	846
2.3.3	Abkommen über den steuerlichen Informationsaustausch .....	847
2.4	Auskunftsverkehr aufgrund der EU-Amtshilferichtlinie (RL 2011/16/EU) .....	848
2.4.1	Spontanauskünfte .....	849
2.4.2	Ersuchen .....	851
2.4.3	Automatischer Informationsaustausch .....	851
2.4.4	Simultanprüfungen und sonstige Formen der Zusammenarbeit .....	851
2.4.5	Gemeinsame grenzüberschreitende Außenprüfungen: Joint Audits .....	852
2.4.6	Informationsübermittlung an Drittstaaten .....	853
2.5	Rechte der Betroffenen .....	853
2.5.1	Auskunftserteilungsverbote .....	853
2.5.2	Anhörungsrecht .....	854
2.5.3	Rechtsbehelfsmöglichkeiten – Klage auf Unterlassung einer Auskunft an eine ausländische Steuerverwaltung .....	855
2.6	FATCA/TRACE/FKAustG/Common Reporting Standard .....	855
2.7	Informationsaustausch über steuerliche Vorbescheide und Vorabzusagen (»Tax Rulings«), § 7 Abs. 3 und 4 EUAHiG i. d. F. ÄndEUAmtshilfeRL und BEPS-Aktionspunkt 5 .....	858
2.8	§ 138a AO: Automatischer Austausch von länderbezogenen Berichten multinationaler Unternehmensgruppen (Country-by-Country-Reporting) .....	862
3	<b>Zwischenstaatliche Amtshilfe bei der Steuererhebung (Beitreibung)</b> .....	862

## Teil C Die Auswirkungen des EU-Gemeinschaftsrechts auf den Bereich der direkten Steuern

1	<b>Das Verhältnis des EU-Rechts zur nationalen Gesetzgebungskompetenz</b> .....	864
2	<b>Das EU-Primärrecht</b> .....	864
3	<b>Das Sekundärrecht der EU</b> .....	865
3.1	Verordnungen .....	865
3.2	Richtlinien .....	865
3.3	Empfehlungen .....	867
4	<b>Der EuGH als »Motor« zur Harmonisierung der direkten Steuern</b> .....	867
4.1	Allgemeines .....	867
4.2	Die steuerlich relevanten Grundfreiheiten des EGV .....	867
4.2.1	Arbeitnehmerfreizügigkeit .....	868
4.2.2	Niederlassungsfreiheit .....	868
4.2.3	Kapitalverkehrsfreiheit .....	869
4.2.4	Dienstleistungsfreiheit .....	869
4.2.5	Aufgriff .....	869
4.3	Verhältnis der Vorschriften zueinander .....	870
4.4	Sonderregelungen für »Altnormen« .....	871
4.5	Das Prüfungsschema des EuGH .....	871
4.6	Rechtfertigungsgründe für eine Einschränkung der Grundfreiheiten .....	871
4.6.1	Vermeidung von Steuerumgehungen .....	872
4.6.2	Steuerhinterziehungsvermeidung .....	872
4.6.3	Territorialitätsprinzip .....	872
4.6.4	Kohärenz des Steuersystems .....	873
4.6.5	Wirksamkeit der Steueraufsicht .....	873
4.6.6	Rechtfertigungsgrund: Regelung eines Doppelbesteuerungsabkommens .....	874
4.6.7	Keine zwingende Vermeidung einer Doppelbesteuerung – fehlende Harmonisierung. ....	874
4.6.8	Verhältnismäßigkeit der Einschränkung der Grundfreiheiten .....	875
4.7	EU-Widrigkeit von Regelungen der Doppelbesteuerungsabkommen .....	877
4.8	Auswirkungen auf Drittstaaten .....	877
4.9	Der Sonderfall Schweiz: die Auswirkung des Freizügigkeitsabkommens EU-Schweiz .....	879

## Anhang

Die deutsche Verhandlungsgrundlage für Doppelbesteuerungsabkommen .....	883
Stichwortregister .....	907