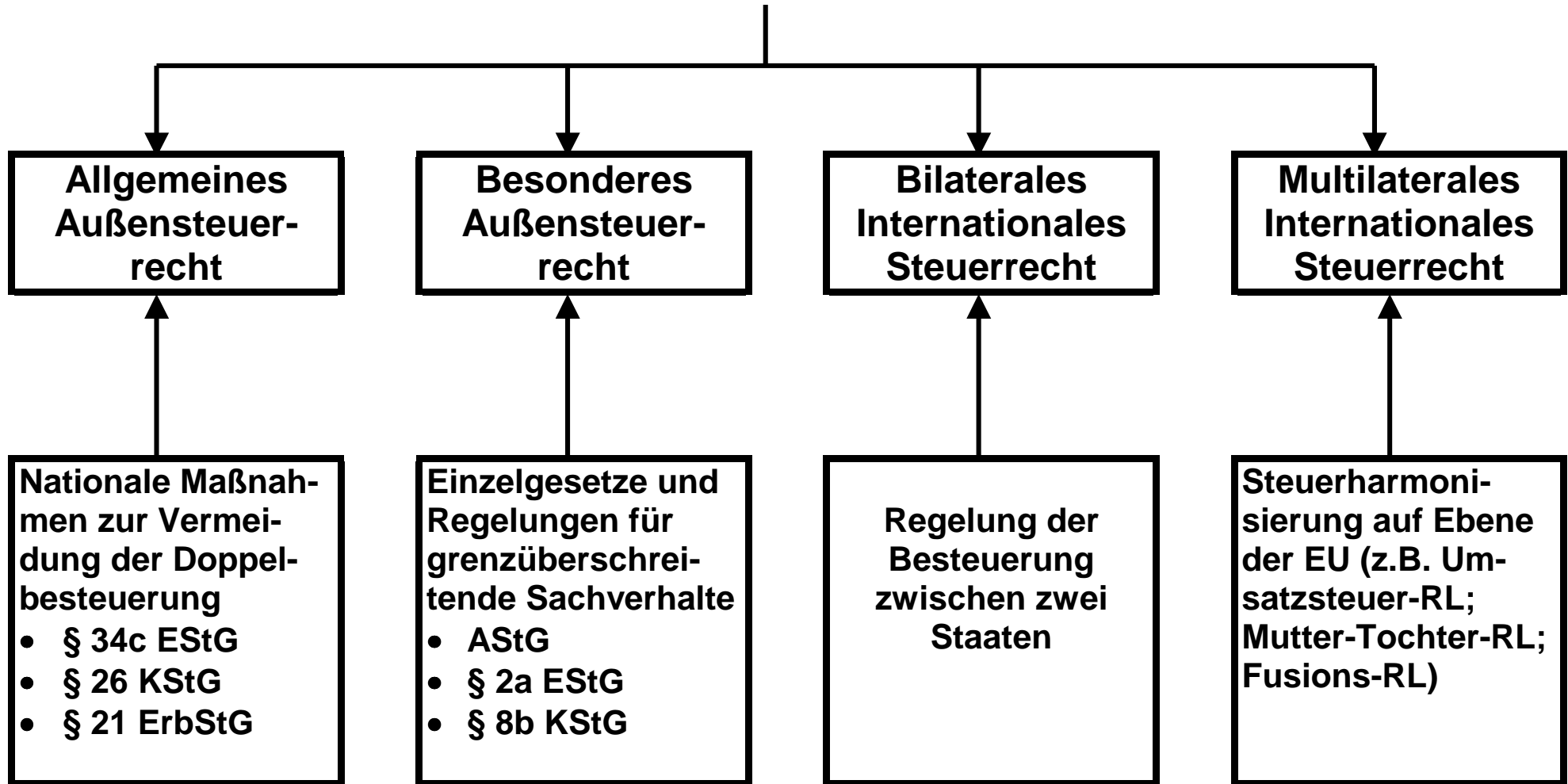


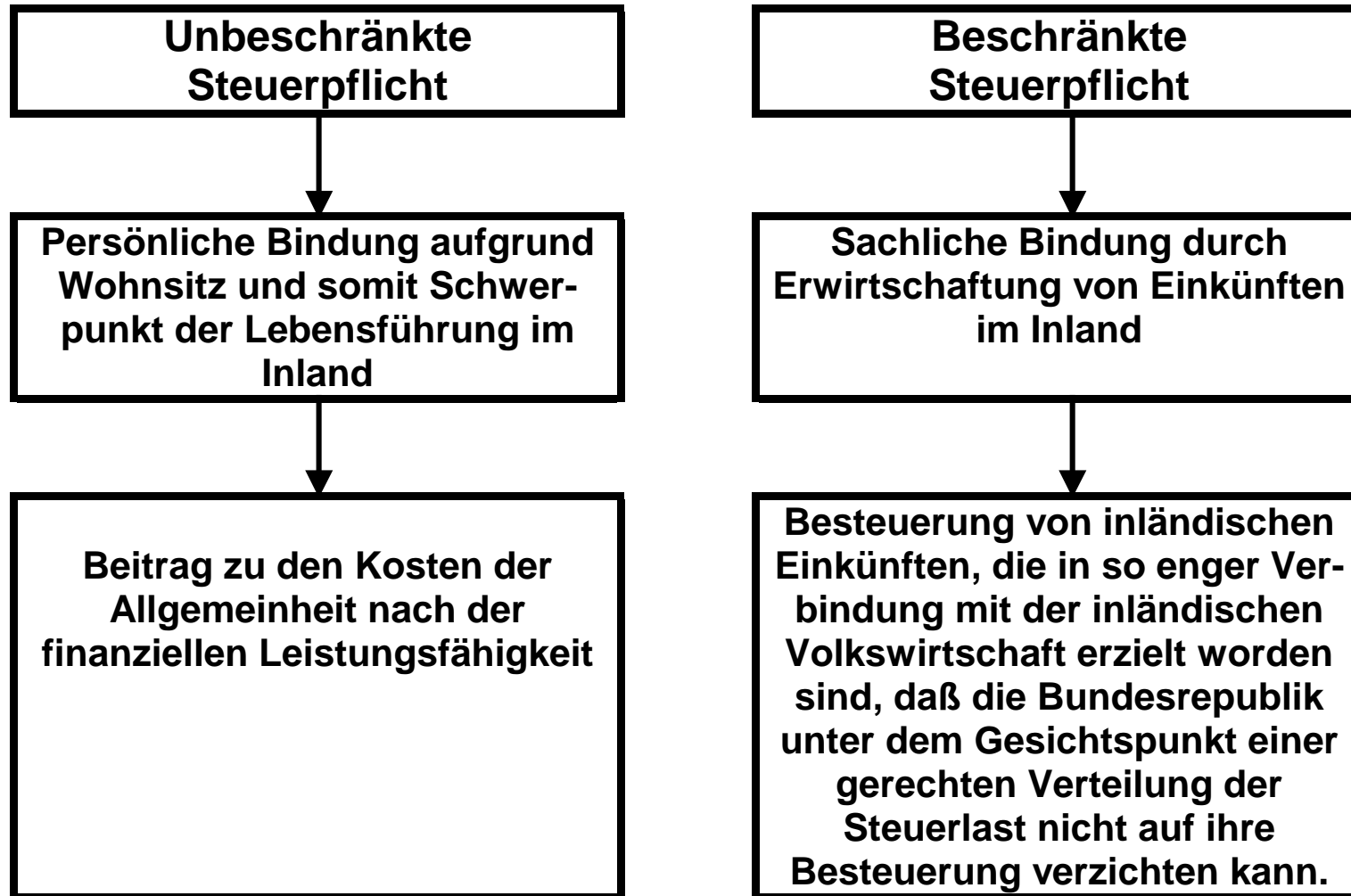
# Internationales Steuerrecht



## Grundprinzipien der Besteuerung I



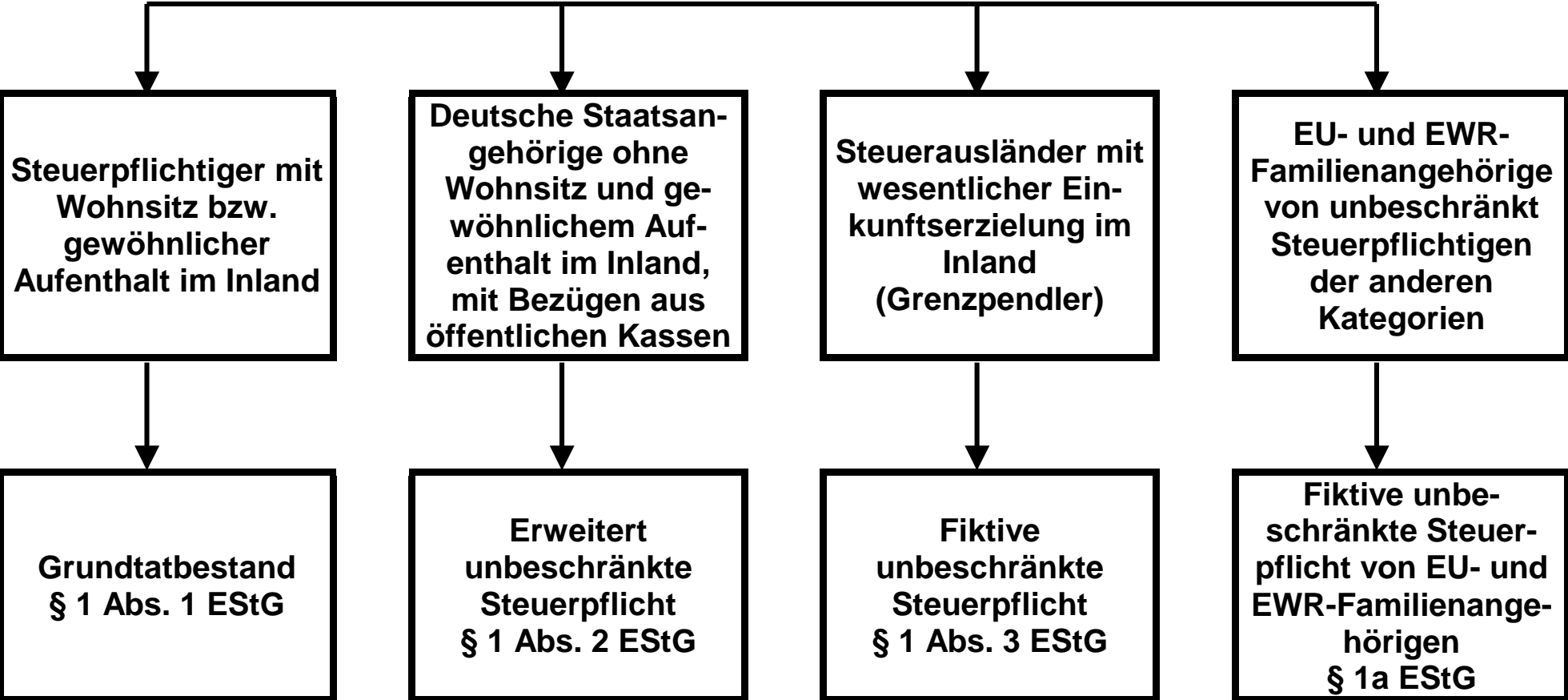
## Grundprinzipien der Besteuerung II



## Begründung der zwei Steuerpflichten

- ⇒ **Quellensteuer bei beschränkt Steuerpflichtigen i.d.R. besser als Veranlagungsverfahren, da ansonsten Durchsetzbarkeit des Steueranspruchs mangels Rückgriff auf Person oder Vermögen aufgrund kurzfristiger Aufenthalte im Inland nicht möglich**
- ⇒ **Problematische Überprüfbarkeit der Verhältnisse beschränkt Steuerpflichtiger (Familienstand, Unterstützung Angehöriger etc.)**
- ⇒ **Wettbewerbsneutralität zwischen Inländern und Ausländer**

# Tatbestände der unbeschränkten Steuerpflicht



## Wohnsitz gem. § 8 AO

**Einen Wohnsitz hat jemand dort, wo er eine Wohnung innehat, die darauf schließen lassen, daß er die Wohnung beibehalten und benutzen wird.**

### ⇒ Wohnung:

- objektiv zum Wohnen geeignete, auch bescheidene Wohnräume
- mehrere Wohnungen und damit auch mehrere Wohnsitze möglich

### ⇒ ... Innehaben

- rechtliche oder faktische Verfügungsmacht
- Stichwort "Schlüsselgewalt"

### ⇒ Beibehaltung und Nutzung

- Tatbestand der Nachhaltigkeit bei 6 Monaten anzunehmen
- kurze Nutzung über mehrere Jahre ausreichend

## **Gewöhnlicher Aufenthalt gem. § 9 AO**

**Den gewöhnlichen Aufenthalt hat jemand dort, wo er sich unter Umständen aufhält, die erkennen lassen, daß er an diesem Ort oder in diesem Gebiet nicht nur vorübergehend verweilt. Als gewöhnlicher Aufenthalt im Geltungsbereich dieses Gesetzes ist stets und von Beginn an ein zeitlich zusammenhängender Aufenthalt von mehr als sechs Monaten Dauer anzusehen; kurzfristige Unterbrechungen bleiben unberücksichtigt. Satz 2 gilt nicht, wenn der Aufenthalt ausschließlich zu Besuchs-, Erholungs-, Kur- oder ähnlichen privaten Zwecken genommen wird und nicht länger als ein Jahr dauert.**

## Gewöhnlicher Aufenthalt gem. § 9 AO

- ⇒ **Subsidiär zu § 8 AO**
- ⇒ **6-Monatsfrist auch über zwei Kalenderjahre möglich**
- ⇒ **bei Unterbrechungen Prüfung, ob ein einheitlicher oder mehrere getrennte Aufenthalte**
- ⇒ **Dauer der kurzfristigen Unterbrechung wird nicht zur 6-Monatsfrist hinzugerechnet**
- ⇒ **Aufenthalt bedeutet körperliche Anwesenheit im Inland**
- ⇒ **Ausnahme: Aufenthalte zu Besuchs- Erholungs-, Kur- oder ähnlichen Zwecken bis ein Jahr**
- ⇒ **Grenzpendler haben keinen gewöhnlichen Aufenthalt im Inland!**



## **Fiktive unbeschränkte Steuerpflicht auf Antrag nach § 1 Abs. 3 EStG**

### **⇒ Qualitative Merkmale**

- natürliche Person
- weder Wohnsitz noch gewöhnlichen Aufenthalt im Inland
- Staatsangehörigkeit unbeachtlich
- inländische i.S.d. § 49 EStG

### **⇒ Quantitative Merkmale**

- Gesamteinkünfte unterliegen zu mindestens 90 % der deutschen Einkommensteuer

und

- ausländische Einkünfte von max. 12.000
- quellensteuerpflichtige Einkünfte gelten im DBA-Fall nicht als inländische Einkünfte

# Fiktive unbeschränkte Steuerpflicht von EU- und EWR-Familienangehörigen gem. § 1a EStG

## ⇒ Qualitative Merkmale

### **Steuerpflichtiger:**

- EU-EWR-Staatsangehörigkeit (EU und Liechtenstein, Island, Norwegen; Schweiz nein)
- unbeschränkte Steuerpflicht nach:

§ 1 Abs. 1 oder § 1 Abs. 2 (soweit Merkmale des § 1 Abs. 3 S. 2-4 erfüllt)

oder

§ 1 Abs. 3 EStG

### **Ehegatte:**

- Wohnsitz oder gewöhnlicher Aufenthalt in EU/EWR (Staatsangehörigkeit unbeachtlich)

## ⇒ Quantitative Merkmale

- 90 %-Grenze gilt für Einkünfte beider Ehegatten; Verdoppelung des Schwellenwerts auf DM 24.000
- gilt in den Fällen des § 1 Abs. 2 EStG nur bei *aktiver* Tätigkeit des Steuerpflichtigen

## Ursachen der Internationalen Doppelbesteuerung I

### ⇒ Juristische Doppelbesteuerung

- **Identität des Steuerpflichtigen (Steuersubjektidentität)**
- **Identität des Tatbestandes, an den die Besteuerung anknüpft (Steuerobjektidentität)**
- **Gleichartigkeit der Besteuerung**
- **Identität des Besteuerungszeitraums**
- **Konkurrierende Besteuerungsansprüche von 2 Staaten**

## Ursachen der Internationalen Doppelbesteuerung II

⇒ **Wirtschaftliche Doppelbesteuerung:**

**Besteuerung der selben Einkunftsteile bei verschiedenen  
Steuersubjekten**

⇒ **Virtuelle Doppelbesteuerung**

**"denkbare" Doppelbesteuerung**

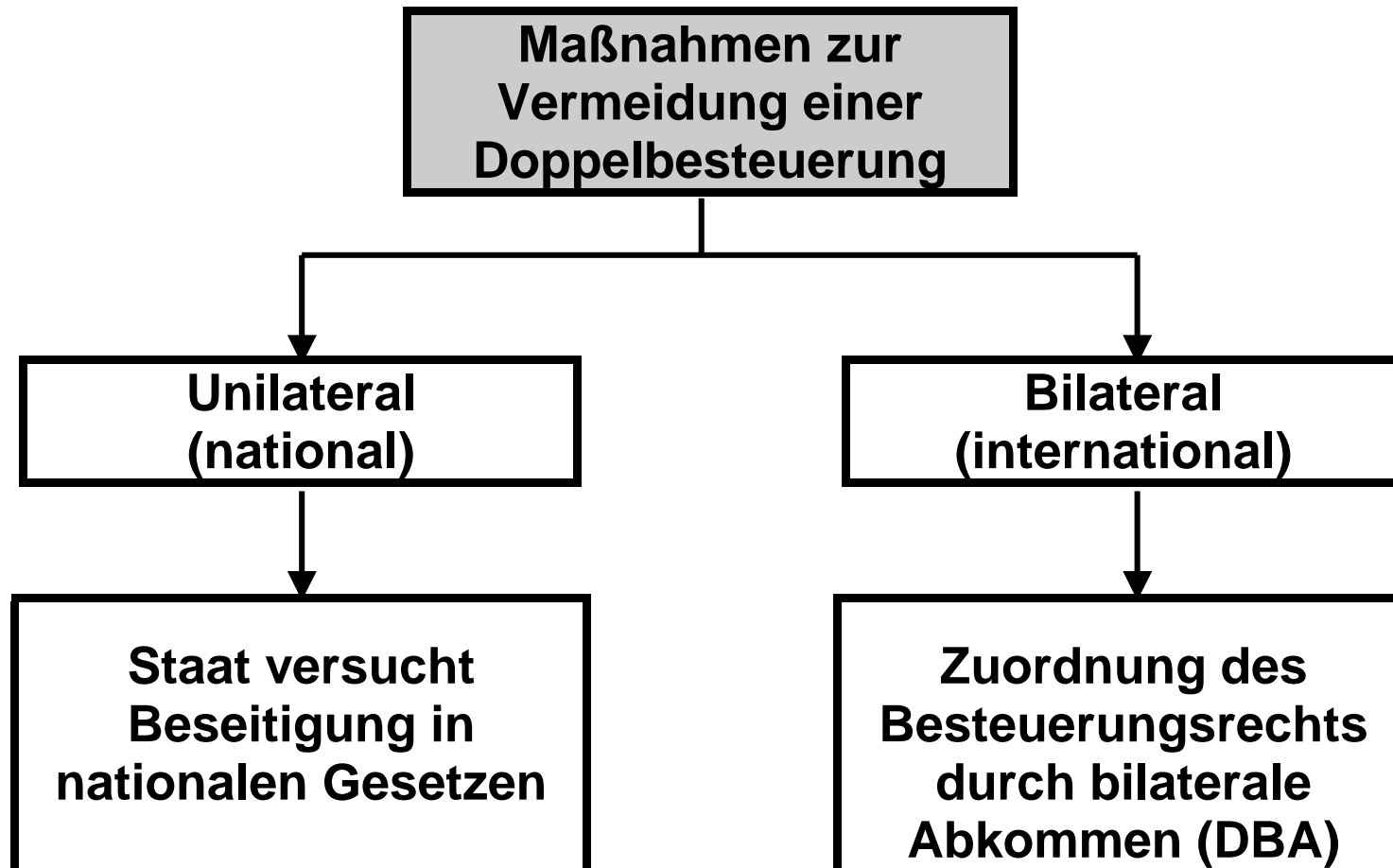
⇒ **Formelle Doppelbesteuerung**

**Pflicht zur Abgabe mehrerer Steuererklärungen**

# Prinzipien der internationalen Besteuerung I

Wohnsitzstaatsprinzip	Nationalitätsprinzip
<b>für die unbeschränkte Steuerpflicht ist</b>	
<p style="text-align: center;"><b>der Wohnsitz bzw. der gewöhnliche Aufenthalt bei natürlichen Personen, bzw. der Sitz oder der Ort der Geschäftsleitung bei juristischen Personen maßgeblich</b></p>	<p style="text-align: center;"><b>die Staatsangehörigkeit maßgeblich</b></p>
Universalitätsprinzip	Territorialitätsprinzip
<b>als Steuerbemessungsgrundlage</b>	
<p><b>wird das Welteinkommen herangezogen (unbeschränkte Steuerpflicht)</b></p>	<p><b>werden nur die im Inland bezogenen Einkünfte herangezogen (beschränkte Steuerpflicht)</b></p>

Ursprungslandprinzip	Bestimmungslandprinzip
<p>mit Steuern belastet werden</p>	
<p>grenzüberschreitende Güter und Leistungen im Herkunftsland</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>• Importe bleiben steuerfrei</li> <li>• Exporte werden besteuert</li> </ul>	<p>grenzüberschreitende Güter und Leistungen im Bestimmungsland</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>• Exporte bleiben steuerfrei</li> <li>• Importe werden besteuert</li> </ul>
Wohnsitzprinzip	Ursprungsprinzip
<p>das Besteuerungsrecht bei internationaler Tätigkeit liegt</p>	
<p>in dem Land, in dem der Steuerpflichtige seinen Wohnsitz oder gewöhnlichen Aufenthalt hat bzw. in dem der Sitz des Unternehmens oder die Geschäftsleitung ist</p>	<p>in dem Land, in dem das Steuergut entstanden oder belegen ist</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>• Belegenheitsprinzip für unbewegliches Vermögen</li> <li>• Betriebsstättenprinzip für Einkünfte aus Betriebsstätten</li> <li>• Quellenprinzip für Dividenden und Zinsen</li> </ul>



## Nationale Maßnahmen zur Vermeidung einer Doppelbesteuerung

⇒ grundsätzlich nach innerstaatlichem Recht nur Anrechnungsmethode

- Regelfall: Anrechnung ausländischer Steuern (§ 34c Abs. 1 EStG)

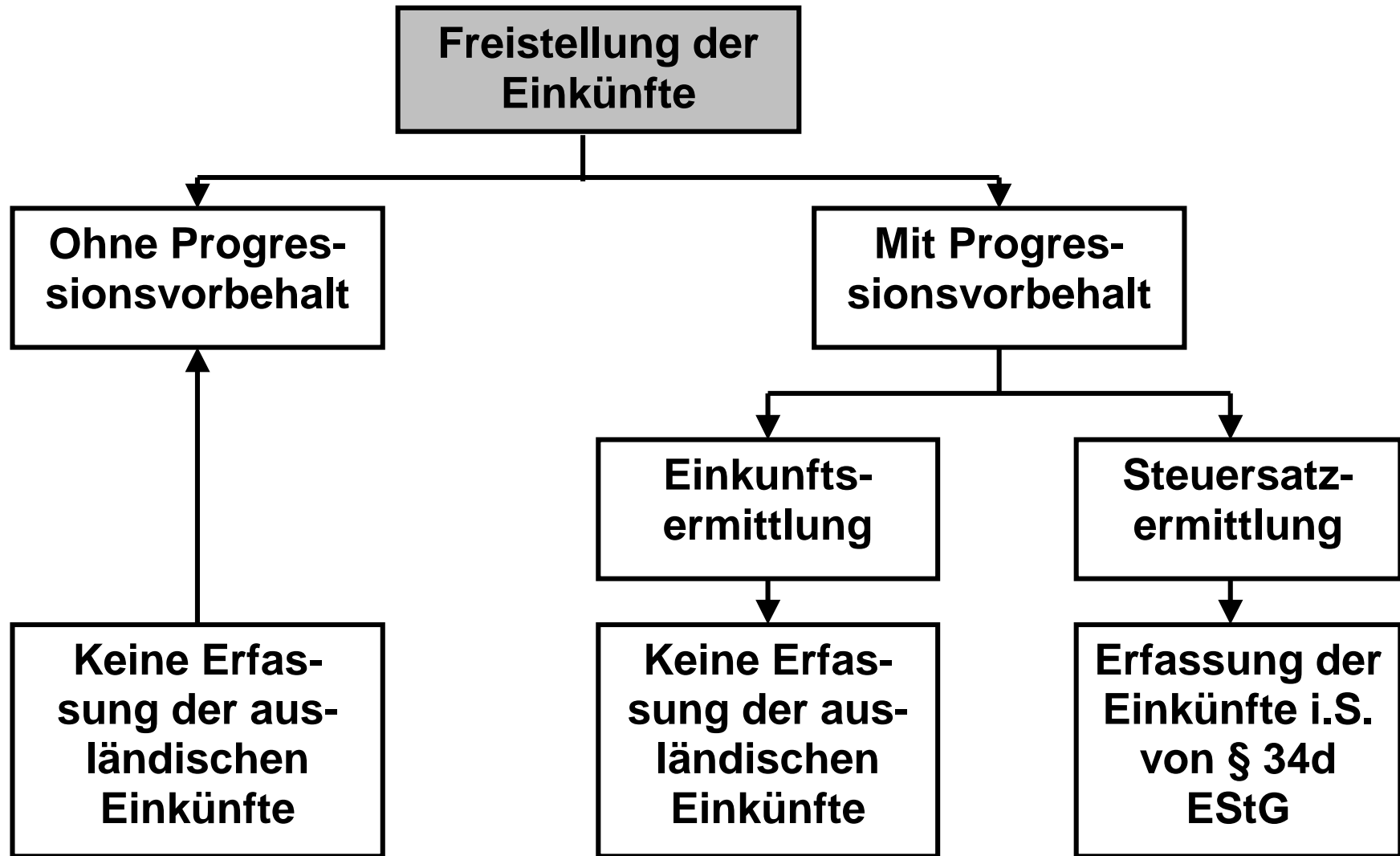
⇒ Sonderfälle:

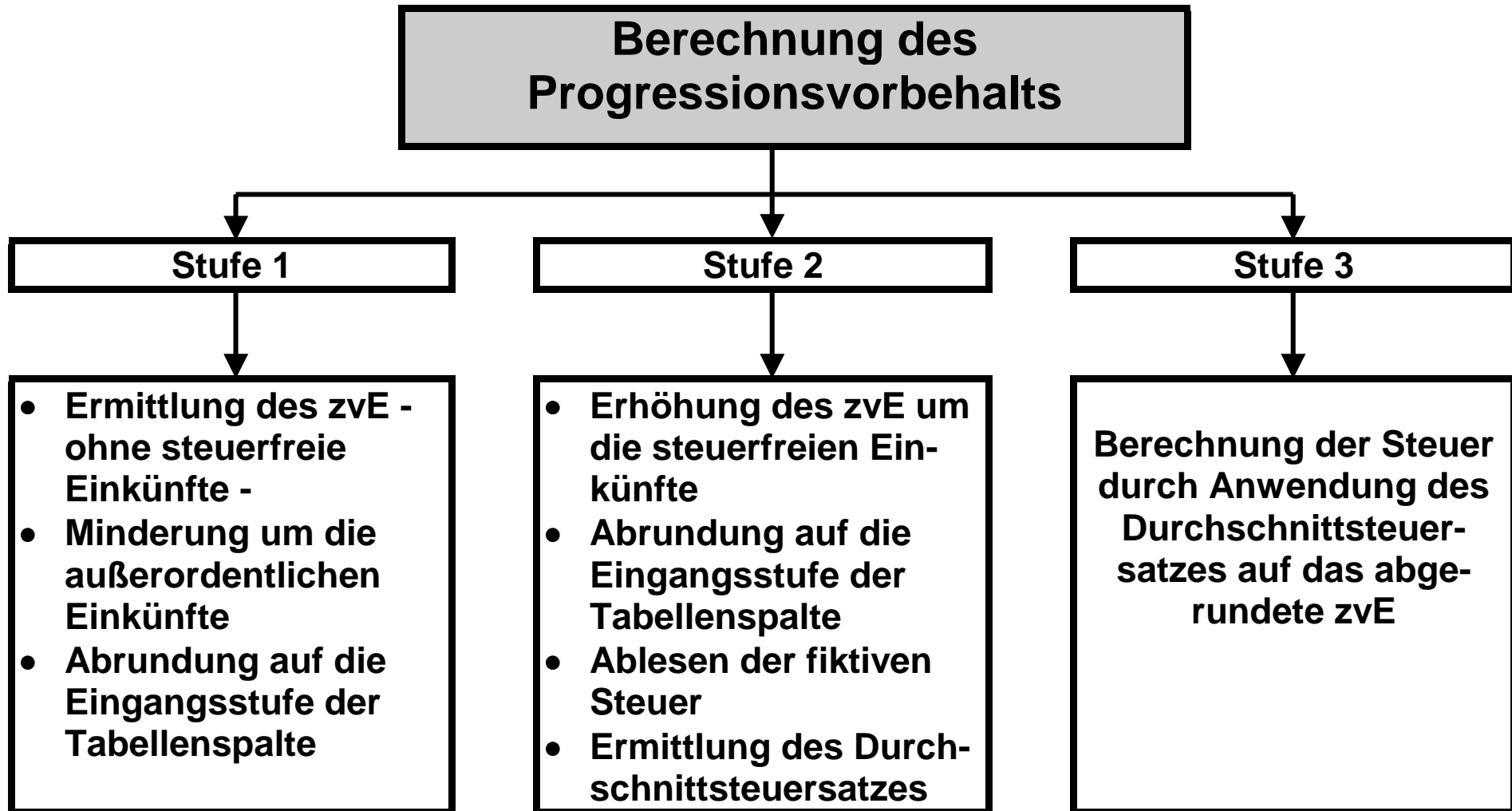
- Abzug der ausländischen Steuer bei der Ermittlung der Einkünfte (§ 34c Abs. 3 EStG)
- Anrechnung einer fiktiven ausländischen Steuer (§ 26 Abs. 3 KStG)
- Pauschalierung der inländischen Steuer (§ 34c Abs. 5 EStG)
- Gewährung eines ermäßigten Steuersatzes (§ 5a EStG)

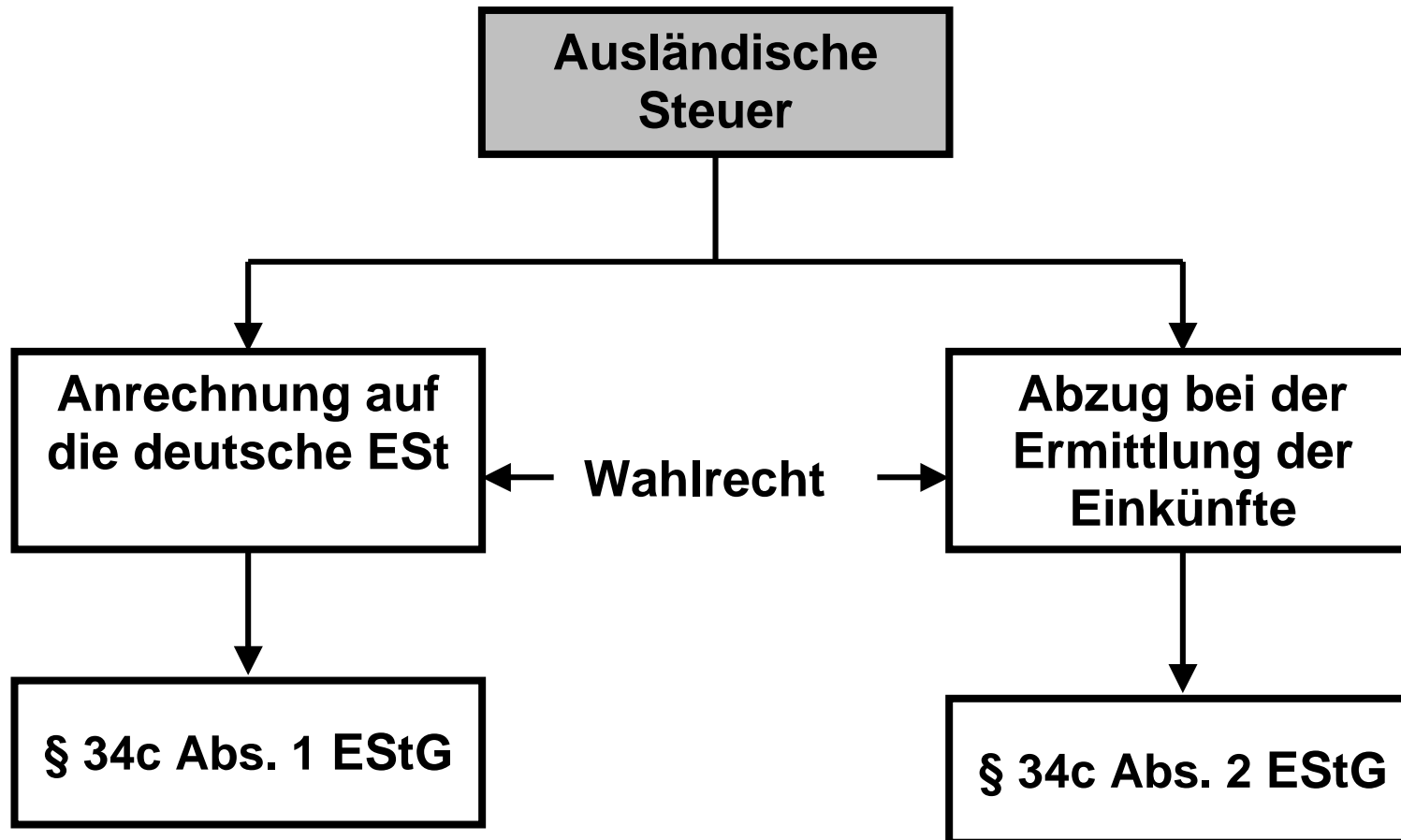
⇒ Ausnahme von Anrechnungsmethode:

- Freistellung unter Progressionsvorbehalt (§ 32b EStG) durch Auslandstätigkeitserlaß









## Ausländische Einkünfte gem. § 34d EStG

- ⇒ **Spiegelregelung des § 49 EStG (inländische Einkünfte)**
- ⇒ **Merke: ausländische Einkünfte + inländische Einkünfte < Welteinkommen**
- ⇒ **Tatbestandsmerkmale**
  - **im Ausland betriebene Land- und Forstwirtschaft**
  - **im Ausland belegene Betriebsstätte oder im Ausland tätiger ständiger Vertreter**
  - **selbständige Arbeit, die im Ausland ausgeübt oder verwertet wird**
  - **Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit, die im Ausland ausgeübt oder, ohne im Inland ausgeübt zu werden, in einem ausländischen Staat verwertet wird**
  - **Einkünfte aus Kapitalvermögen, wenn der Schuldner Wohnsitz, Geschäftsleitung oder Sitz im Ausland hat, oder das Kapitalvermögen durch ausländischen Grundbesitz gesichert ist**
  - **Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung, soweit das unbewegliche Vermögen im Ausland belegen ist**

## Betriebsstätte gem. § 12 AO

**Betriebsstätte ist jede feste Geschäftseinrichtung oder Anlage, die der Tätigkeit eines Unternehmens dient."**

⇒ **Tatbestandsmerkmale:**

- **Einrichtung oder Anlage, d.h. Büros**
- **"feste" Geschäftseinrichtung**  
**Festigkeit in**
  - **räumlicher Hinsicht, d.h. feste Verbindung zur Erdoberfläche**
  - **zeitlicher Hinsicht, d.h. Nachhaltigkeit, bei mehr als 6 Monaten gegeben**
- **rechtliche oder faktische Verfügbungsmacht über die Geschäftseinrichtung**
- **Geschäftstätigkeit, d.h. Nutzung der Geschäftseinrichtung zu unternehmerischen Zwecken, d.h. unternehmensbezogenes Tätigwerden in, an oder mit der Geschäftseinrichtung**

⇒ **Begriff viel weiter als der DBA-rechtliche Betriebsstättenbegriff**

## Ständiger Vertreter gem. § 13 AO

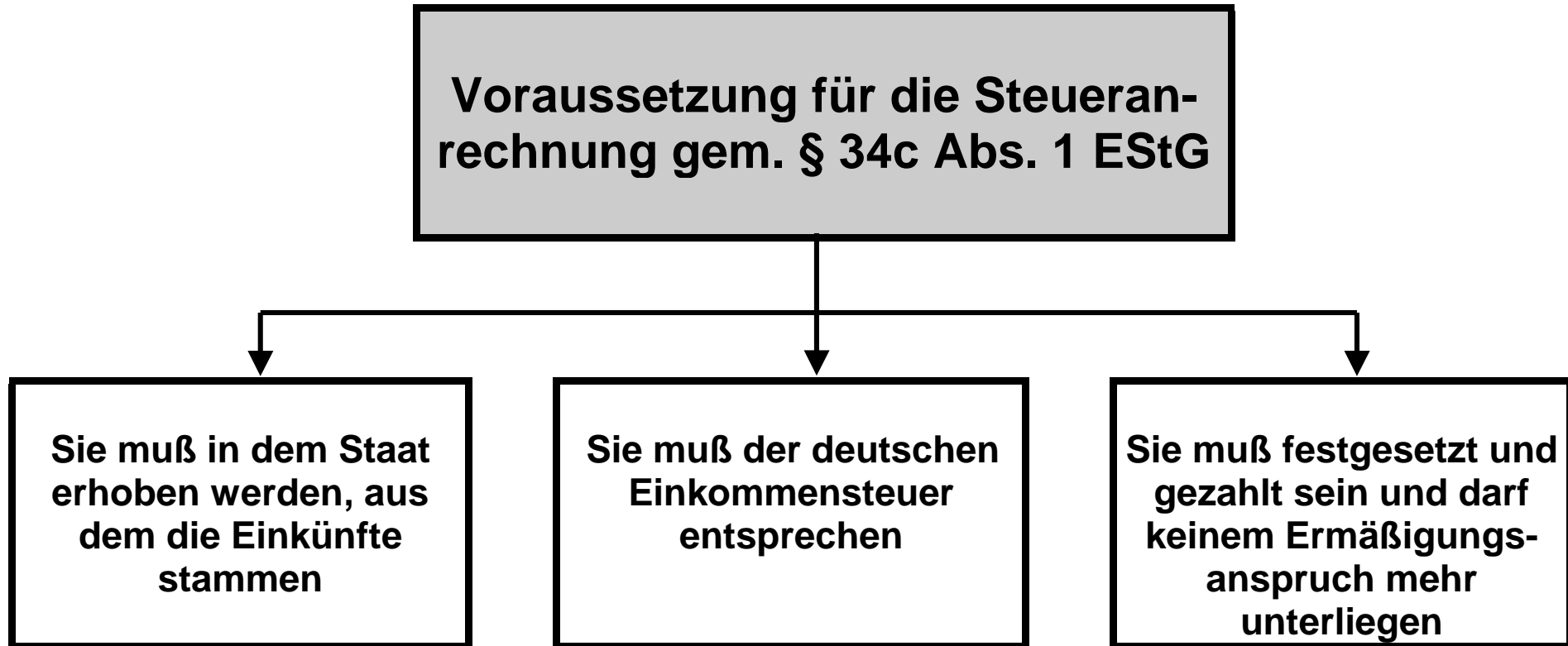
**Ständiger Vertreter ist eine Person, die nachhaltig die Geschäfte eines Unternehmens besorgt und dabei dessen Sachweisungen unterliegt. Ständiger Vertreter ist insbesondere eine Person, die für ein Unternehmen nachhaltig**

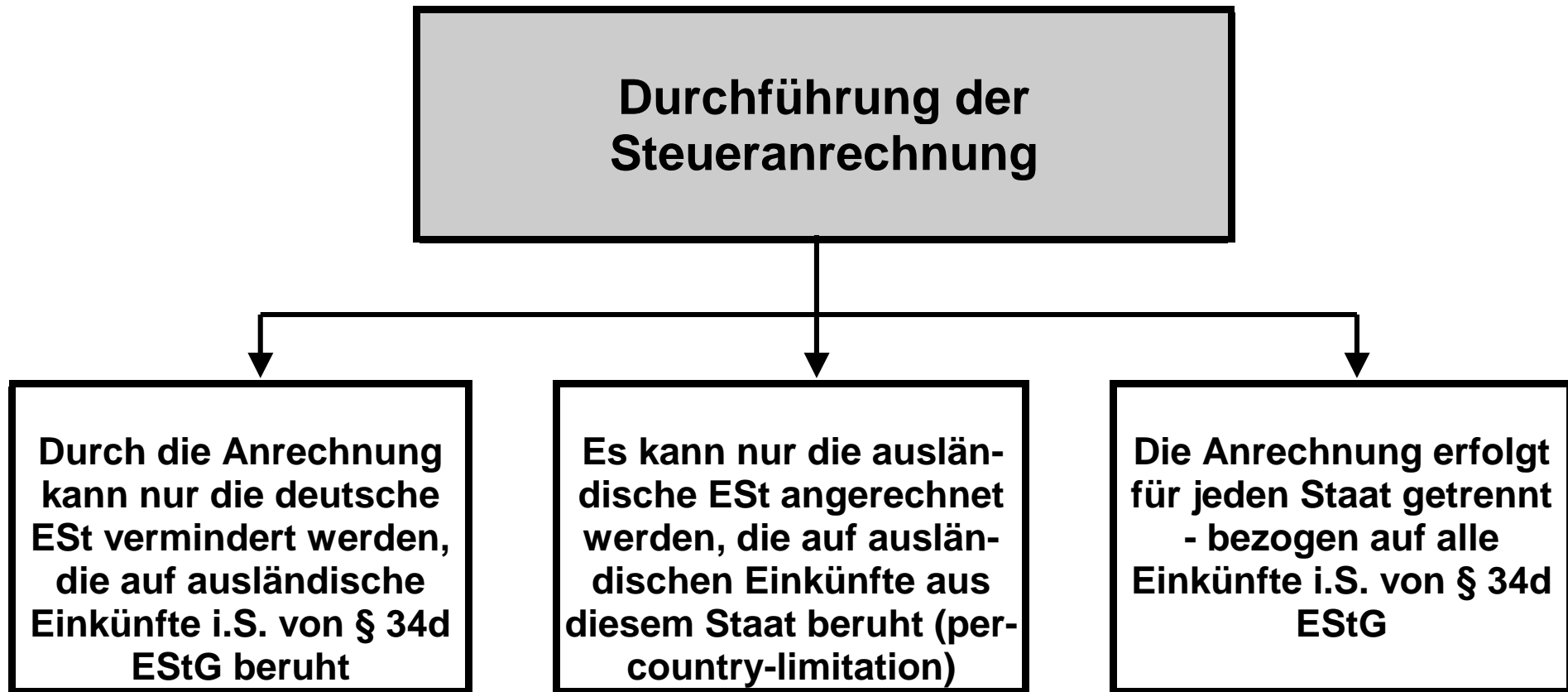
- 1. Verträge abschließt oder vermittelt oder Aufträge einholt oder**
- 2. einen Bestand von Gütern oder Waren unterhält und davon Auslieferungen vornimmt.**

⇒ **Tatbestandsmerkmale:**

- **Nachhaltigkeit**
- **rechtliche oder wirtschaftliche Weisungsabhängigkeit**
- **Vertreterbegriff viel weiter als der DBA-rechtliche Vertreterbegriff**
- **Einzelunternehmer ist aufgrund fehlender Weisungsabhängigkeit kein ständiger Vertreter**

**Aber: unabhängige Vertreter gelten – wie im OECD-MA - gem. R 222 Abs. 1 EStR nicht als Vertreter**

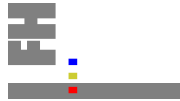






## Möglichkeiten der Ausgestaltung des Anrechnungshöchstbetrags

<b>Over-all-Limitation:</b>	<b>maximale Anrechnung in Höhe der inländischen Steuer, die auf sämtliche Einkünfte aus allen ausländischen Staaten zusammengenommen entfällt (z.B. Niederlande)</b>
<b>Per-Country-Limitation:</b>	<b>Maximale Anrechnung in Höhe der inländischen Steuer auf sämtliche Einkünfte aus dem jeweiligen Staat (z.B. Deutschland und Canada)</b>
<b>Overall-Basket-Limitation:</b>	<b>Begrenzung des Anrechnungshöchstbetrages auf bestimmte Einkunftsarten (z.B. Frankreich)</b>
<b>Per-Country-Basket-Limitation:</b>	<b>Kombination der Overall-Basket-Limitation mit der Per-Country-Limitation (z.B. USA)</b>



**Beispielfall:**

Ausland		Einkünfte	Steuer
Betriebsstätte	Land A	100	60
Zinsen	Land A	100	10
Zinsen	Land B	<u>100</u>	<u>70</u>
Gesamt Ausland		300	140
Inland		100	
Gesamt Welt		400	

Ermittlung deutsche ESt (50 %): = 400 x 50 % = 200

	Anrechenbar	Anrechnungsüberhang/ Unausgenutzte Anrechnungsbeträge
Overall-Limitation	140	0/10
Per-Country-Limitation	120	20/30
Overall-Basket-Limitation	130	10/20
Per-Country-Basket-Limitation	110	30/40

## Berechnungen:

<b>Over-all-Limitation:</b>	<b><math>300/400 \times 200 = 150</math></b>		
<b>Per-Country-Limitation:</b>	<b>Land A:</b>	<b><math>200/400 \times 200 = 100</math></b>	
	<b>Land B:</b>	<b><math>100/400 \times 200 = 50</math></b>	
<b>Overall-Basket-Limitation:</b>	<b>Zinsen:</b>	<b><math>200/400 \times 200 = 100</math></b>	
	<b>Betriebsstätte:</b>	<b><math>100/400 \times 200 = 50</math></b>	
<b>Per-Country-Basket-Limitation:</b>	<b>Land A:</b>	<b>Zinsen:</b>	<b><math>100/400 \times 200 = 50</math></b>
		<b>Betriebsstätte:</b>	<b><math>100/400 \times 200 = 50</math></b>
	<b>Land B:</b>	<b>Zinsen:</b>	<b><math>100/400 \times 200 = 50</math></b>

## Ermittlung des Anrechnungshöchstbetrages

Anrechenbare ausländische Steuer =

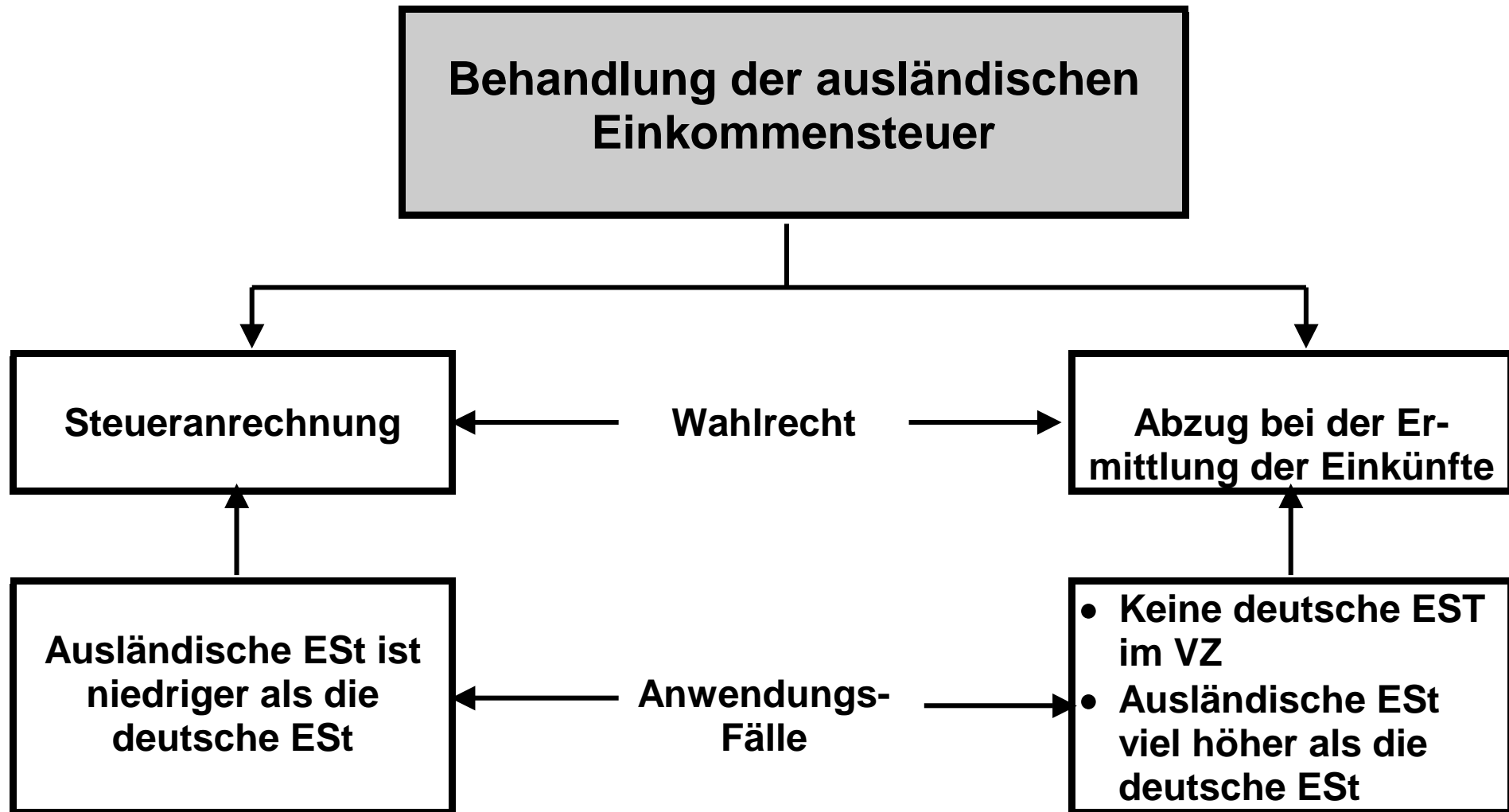
$$\frac{\text{Inländische Einkommensteuer} \times \text{ausländische Einkünfte}}{\text{Summe der Einkünfte}}$$

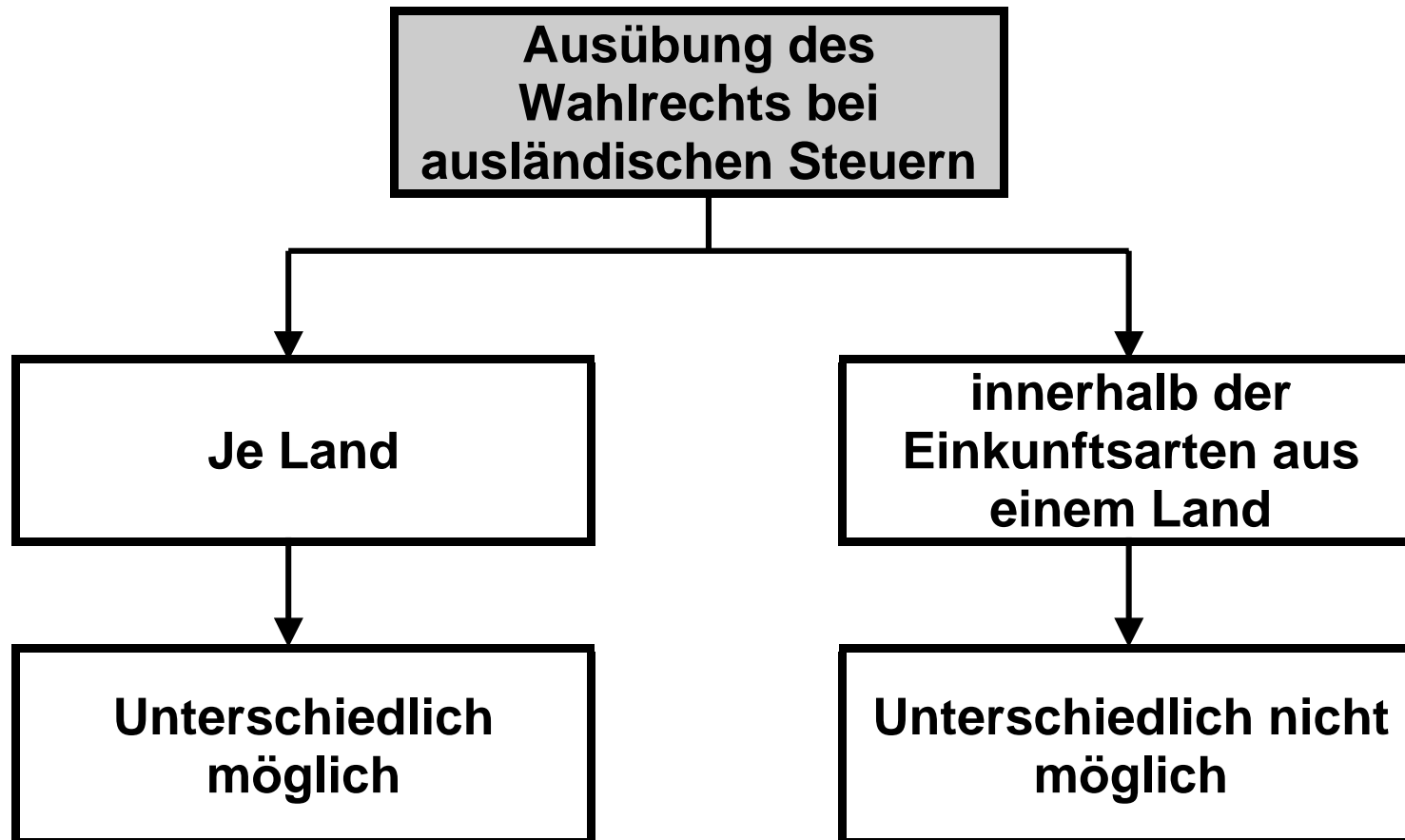
## Kritik am deutschen Anrechnungsverfahren

- ⇒ **fundamentelle Schwäche: Besteuerung im Quellenstaat muß als gegeben hingenommen werden**
- ⇒ **Voraussetzungen der Gleichartigkeit der ausländischen Steuer zu streng**
- ⇒ **Doppelbesteuerung wird oftmals aufgrund Anrechnungsüberhängen nicht vermieden**
- ⇒ **Verbesserungsvorschlag:**

**Vermeidung von Anrechnungsüberhängen durch eine**

- **Overall-Limitation, kombiniert mit**
- **Wahlrecht zur per-country-limitation**
- **Einführung eines Vor- bzw. Rücktrags für Anrechnungsüberhänge**





**Abzug der ausländischen Steuer  
nach § 34c Abs. 3 EStG**

Die ausländische Steuer entspricht nicht der deutschen Einkommensteuer (z.B. gewisse Schemata-Steuern)

Die ausländische Steuer wurde nicht in einem Staat erhoben, aus dem die Einkünfte stammen (z.B. Drittstaatseinkünfte einer Betriebsstätte)

Es liegen nach deutscher Auffassung überhaupt keine ausländischen Einkünfte vor (z.B. Liefergewinnsteuern)



## Verfahrensrechtliche Vorschriften

- ⇒ **Anrechnung gem. § 34c Abs. 1 EStG von Amts wegen**
- ⇒ **aber: Wahlrecht (auf Antrag) für Abzug gem. § 34c Abs. 2 EStG**
- ⇒ **Abzug gem. § 34c Abs. 3 von Amts wegen**
- ⇒ **für Anrechnung Veranlagung gem. § 25 bzw. § 46 EStG notwendig**
- ⇒ **Nachweis der ausländischen Steuer durch Urkunden; ggf. beglaubigte Übersetzung (§ 68b EStDV)**
- ⇒ **Verzeichnis ausländischer Steuern, die der deutschen ESt entsprechen, vgl. EStR Anlage 8**
- ⇒ **Einzelfragen zur Anrechnung vgl. R 212a - H 212e EStR**

## Auslandstätigkeitserlaß

- ⇒ **einzigste unilaterale Maßnahme, bei der die Doppelbesteuerung durch die Freistellungsmethode (aber Progressionsvorbehalt) vermieden wird**
- ⇒ **Anreiz zur Auslandstätigkeit von Arbeitnehmern, hpts. Anlagenbau, Aufsuchung oder Gewinnung von Bodenschätzen, Projektierung dieser Vorhaben und Entwicklungshilfe**
- ⇒ **Rechtsgrundlage: § 34c Abs. 5 EStG aus volkswirtschaftlichen Gründen**
- ⇒ **Tatbestandsvoraussetzungen:**
  - **zusammenhängende Tätigkeit von mind. 3 Monaten**
  - **in einem Staat, mit dem kein DBA vereinbart worden ist**

## Verlustabzugsbeschränkung gem. § 2a EStG I

- ⇒ **Welteinkommensprinzip, d.h. das weltweit erzielte Einkommen unterliegt der deutschen Besteuerung**
- ⇒ **Einkommen beinhaltet positive und negative Einkünfte**
- ⇒ **ausländische Verluste daher grundsätzlich von der Bemessungsgrundlage abzugsfähig**

### **Jedoch:**

- ⇒ **Einführung des § 2a EStG im Jahr 1982, mit einer drastischen Einschränkung**
- ⇒ **Grund der Einführung: DBA-Spanien sah für Vermietung und Verpachtung Anrechnungsmethode vor; eigengenutzte Ferienwohnungen wurden in Mietobjekte umgewandelt mit hohen Verlusten**

## Verlustabzugsbeschränkung gem. § 2a EStG II

### Grundsatz des § 2a Abs. 1 EStG:

- ⇒ **Keine Verrechnung der in § 2a Abs. 1 EStG genannten ausländischen Verluste mit inländischen positiven Einkünften. Berücksichtigung eines negativen Progressionsvorbehalts fraglich.**
- ⇒ **Horizontaler Verlustausgleich nur möglich**
  - **innerhalb desselben Veranlagungszeitraums**
  - **mit positiven Einkünften jeweils der selben Art (Quellengleichheit)**
  - **aus demselben Staat (Staatsidentität)**
- ⇒ **Eingeschränkter Verlustvortrag bei Quellen- und Staatsidentität**

### Wichtige Ausnahme:

**Verluste sind gem. § 2a Abs. 2 EStG abzugsfähig, wenn**

- **sie aus einer gewerblichen Betriebsstätte stammen,**
- **die Aktivitätsklausel erfüllt ist**

## Wettbewerbspolitische Konsequenzen der zwei Methoden I

### Kapitalexportneutralität:

unter steuerlichen Gesichtspunkten ist es gleichgültig, ob er sein Kapital im Inland oder im Ausland investiert.

⇒ Anrechnungsmethode

**Vorteile:**

- keine Wettbewerbsverzerrung bei Auslandsaktivitäten

**Nachteile:**

- Nichtberücksichtigung des internationalen Steuergefalles (z.B. Entwicklungsländer)
- Hoher Verwaltungsaufwand aufgrund zweifacher Buchführung

## Wettbewerbspolitische Konsequenzen der zwei Methoden II

### **Kapitalimportneutralität:**

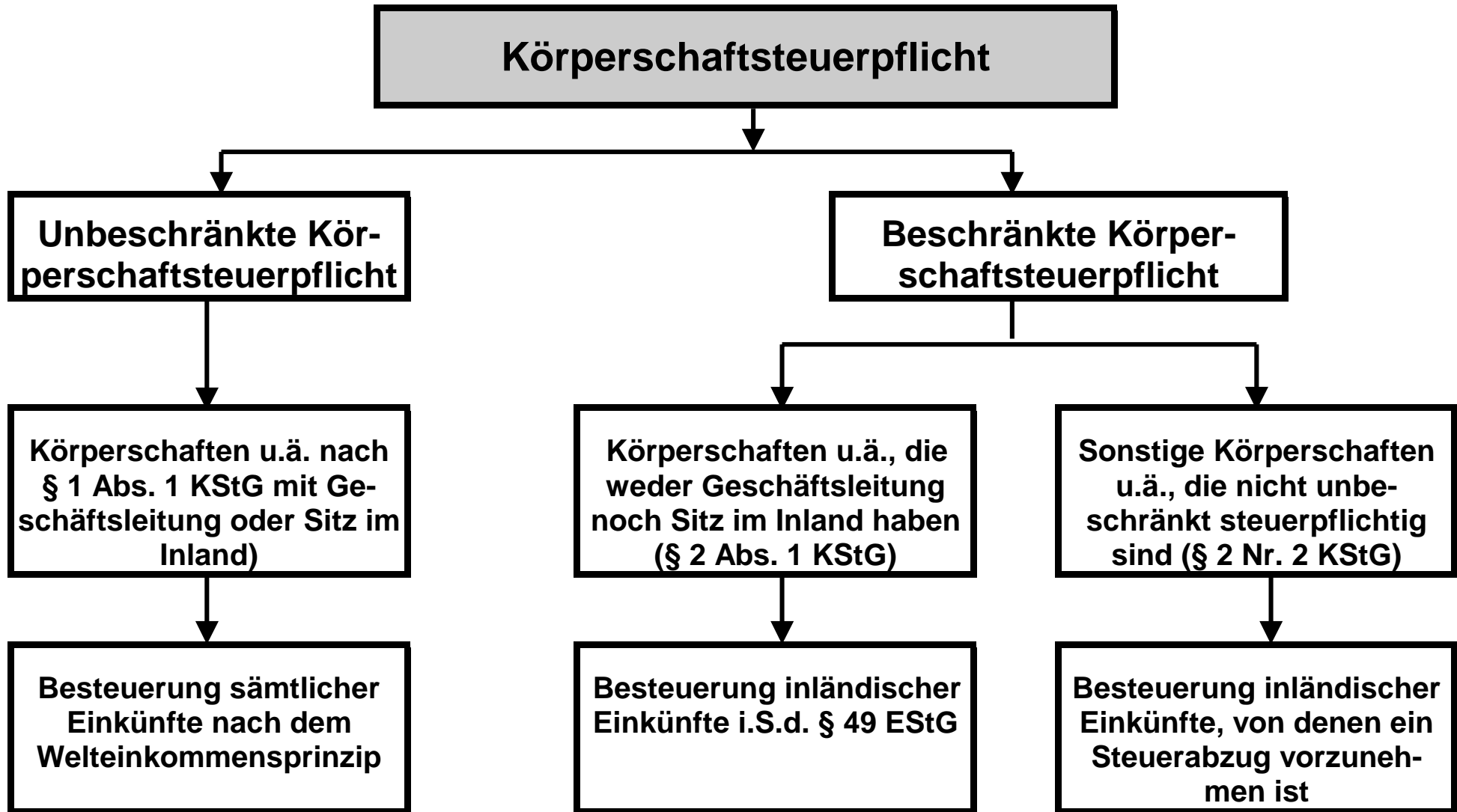
Die Aktivitäten auf Auslandsmärkten sollen dem ausländischen Steuerniveau ausgesetzt werden

⇒ Freistellungsmethode

- Vorteile:**
- keine Wettbewerbsverzerrung auf Auslandsmärkten
  - Geringer Verwaltungsaufwand

- Nachteile:**
- Durchbrechung des Universalitätsprinzips
  - Verlagerung von Einkommen in Niedrigsteuerländer

Vor allem für exportorientierte Staaten wie der Bundesrepublik geeignet



## **Geschäftsleitung gem. § 10 AO**

**Geschäftsleitung ist der Mittelpunkt der geschäftlichen Oberleitung.**

- **Ort der Bildung des maßgeblichen Willens**
- **Ort, an dem die für die Geschäftsführung nötigen Maßnahmen von einiger Wichtigkeit angeordnet werden.**
- **i.d.R. der Ort, an dem die Geschäftsführer die tatsächlichen organisatorischen und rechtsgeschäftlichen Handlungen vornehmen, die der gewöhnliche Betrieb der Gesellschaft mit sich bringt.**
- **Urteil BFH v. 7. Dezember 1994 I K 1/93, BStBI II 1995 S. 175.**



## **Sitz gem. § 11 AO**

**Den Sitz hat eine Körperschaft, Personenvereinigung oder Vermögensmasse an dem Ort, der durch Gesetz, Gesellschaftsvertrag, Satzung, Stiftungsgeschäft oder dergleichen bestimmt ist.**

## Steuerliche Unterschiede zwischen ESt- und KSt-Subjekt

- ⇒ **Kapitalgesellschaften eigenständige Rechts- und Steuersubjekte**
- ⇒ **Trennungsprinzip, d.h. Besteuerung der Anteilseigner nur bei Gewinnausschüttung**
- ⇒ **Schuldrechtliche Verträge zwischen Gesellschaft und Gesellschaftern werden steuerlich anerkannt (bei Angemessenheit)**
- ⇒ **Einkommensermittlung gem. § 8 Abs. 1 KStG nach Vorschriften des Einkommen- und Körperschaftsteuergesetz**
- ⇒ **Anwendung eines gespaltenen und proportionalen Tarifs:**
  - **40 % für einbehaltene (thesaurierte) Gewinne**
  - **30 % für ausgeschüttete Gewinne**
  - **42 % für beschränkt steuerpflichtige Kapitalgesellschaften**

## Direkte Steueranrechnung nach § 26 Abs. 1 KStG

- ⇒ direkte Steueranrechnung gem. § 26 Abs. 1 KStG i.V.m. § 34c EStG identisch anwendbar
- ⇒ **Steuersubjektidentität**, d.h. nur die Steuern, die die Körperschaft selbst im Ausland gezahlt hat
- ⇒ **Gilt daher nur bei z.B.**
  - ausländischen Betriebsstättengewinnen
  - ausländischer Quellensteuer, wie z.B. Kapitalertragsteuer auf Dividendenausschüttungen

## Indirekte Steueranrechnung nach § 26 Abs. 2 KStG I

- ⇒ anrechenbar sind auch die von einer ausländischen Tochterkapitalgesellschaft gezahlte Körperschaftsteuer
- ⇒ auch die Steuern, die von einem anderen Steuersubjekt entrichtet wurden
- ⇒ nur im Bereich des KStG anwendbar!!
- ⇒ sog. „Schachtelprivileg“, abgeleitet von „verschachtelter Gesellschaft“

## Indirekte Steueranrechnung nach § 26 Abs. 2 KStG II

⇒ **Voraussetzungen:**

- **Muttergesellschaft, d.h. unbeschränkt steuerpflichtige Kapitalgesellschaft**
- **Tochtergesellschaft, d.h. Kapitalgesellschaft mit Geschäftsleitung und Sitz im Ausland**
- **unmittelbare Beteiligung zu mindestens 10 % am Nennkapital**
- **ununterbrochen mindestens 12 Monate vor dem Ende des Veranlagungszeitraums (d.h. am 1.1.)**
- **Aktivitätsvorbehalt i.S. v. § 8 AStG**
- **auf Antrag**

## Indirekte Steueranrechnung nach § 26 Abs. 5 KStG

- ⇒ Indirekte Anrechnung bei mittelbarer Beteiligung an Enkelgesellschaften
- ⇒ z.B. wenn Aktivitätsvorbehalt nicht erfüllt oder Antrag nicht gestellt wurde
- ⇒ Voraussetzungen:
  - Beteiligung einer Tochtergesellschaft zu mindestens 10 %
  - an einer Enkelgesellschaft, d.h. ausländische Kapitalgesellschaft
  - unmittelbare Beteiligung zu mindestens 10 % am Nennkapital
  - Aktivitätsvorbehalt i.S.v. § 8 AStG erfüllt

## Holdingprivileg gem. § 8b Abs. 2 KStG

- ⇒ Gewinn aus der Veräußerung eines Anteils an einer ausländischen Gesellschaft steuerfrei
- ⇒ großer Vorteil gegenüber den Vorschriften des Einkommensteuergesetzes
- ⇒ Steuerfreiheit wird gewährt bei Vorliegen der Voraussetzungen
  - Vorliegen der Voraussetzungen des § 26 Abs. 2 KStG, oder
  - eines DBA-Schachtelprivilegs

## Thin-Capitalization-Rules gem. § 8a KStG I

- ⇒ **Stichworte „Unterkapitalisierung“, Gesellschafter-Fremdfinanzierung**
- ⇒ **weder betriebswirtschaftliche Theorie noch zivilrechtliche Vorschriften geben Anhaltspunkte für eine optimale Finanzierung**

**Aber:**

- ⇒ **Fremdkapitalfinanzierung i.d.R. steuerlich vorteilhafter als Eigenkapitalfinanzierung**



## Thin-Capitalization-Rules gem. § 8a KStG II

- ⇒ **Repatriierung von Gewinnen einer Tochterkapitalgesellschaft eines ausländischen Konzerns:**
- **bei Eigenkapitalfinanzierung durch in Deutschland besteuerte Dividenden (Gefahr einer wirtschaftlichen Doppelbesteuerung)**
  - **bei Fremdkapitalfinanzierung durch in Deutschland abzugsfähige Darlehenszinsen; Vermeidung einer wirtschaftlichen Doppelbesteuerung**
  - **Vermeidung des Nachteils der Nichtanrechnung des KSt-Anrechnungsguthabens für beschränkt Steuerpflichtige**

## Thin-Capitalization-Rules gem. § 8a KStG III

⇒ **Mißbrauchsvorschrift, eingeführt durch das Standortsicherungsgesetz 1994**

⇒ **Tatbestandsmerkmale:**

- **eine wesentliche Beteiligung, d.h. zu mehr als 25 % am Grund- oder Stammkapital mittelbar und unmittelbar an unbeschränkt steuerpflichtiger Kapitalgesellschaft**
- **durch einen nicht zur Anrechnung von Körperschaftsteuer berechtigten Anteilseigner**
- **die Gesellschafter-Fremdfinanzierung darf nicht übersteigen (= safe haven)**
  - a) **das 3-fache des anteiligen Eigenkapitals bei einer Vergütung in Form eines Bruchteils des Darlehens**
  - b) **das 0,5-fache des anteiligen Eigenkapitals bei einer Vergütung in einer anderen Form (v.a. gewinnabhängige Verzinsung)**
- **anteiliges Eigenkapital als handelsrechtliches Eigenkapital zum Schluß des vorangegangenen Wirtschaftsjahr**

## Thin-Capitalization-Rules gem. § 8a KStG IV

⇒ **Rechtsfolgen:**

- **soweit der Safe-haven überschritten wird, werden die auf den übersteigenden Darlehensbetrag entfallenden Zinsen in eine verdeckte Gewinnausschüttung umqualifiziert**

## Bilaterales Internationales Steuerrecht – Recht der DBA

⇒ **Hauptunterschied zu unilateralen Maßnahmen zur Vermeidung der Doppelbesteuerung:**

### **Ansatzpunkt**

- **unilateral:** Besteuerung im Quellenstaat gegeben, Vermeidung der Doppelbesteuerung nur unilateral im Wohnsitzstaat
- **bilateral:** Einschränkung des Territorialitätsprinzips im Quellenstaat, d.h. Besteuerung im Quellenstaat durch DBA eingeschränkt

## Gründe für Vereinbarung eines DBA

- **Förderung der internationalen Wirtschaftsbeziehungen durch Vermeidung (Begrenzung) der Doppelbesteuerung**
- **Bekämpfung der internationalen Steuerumgehung sowie unerwünschte Gestaltungen**
- **Förderung der Rechtssicherheit**

## Übersicht über die Doppelbesteuerungsabkommen

- **75 DBAs auf dem Gebiet der Steuern vom Einkommen und Vermögen (BStBI I 1999, 122)**

**darunter alle Industrieländer, allerdings fehlen wichtige Länder, z.B. Saudi-Arabien, Hongkong ...**

- **5 DBA auf dem Gebiet der Erbschaft- und Schenkungsteuer (BStBI I 1999, 122)**

## Entwicklung der Doppelbesteuerungsabkommen

- **erste DBA um 1865**
- **1899 DBA zwischen Österreich und Preußen**
- **1909 Doppelsteuergesetz des Deutschen Reiches**
- **in den 20er Jahren erste Harmonisierung durch den Völkerbund**
- **nach dem 2. Weltkrieg Harmonisierung durch die OECD-Musterabkommen (OECD-MA) aus dem Jahr 1967, 1977 und 1992**
- **daneben USA-MA und UN-MA für Entwicklungsländer**

## Ablauf der DBA-Verhandlungen

### Phasen der Vertragsverhandlungen

- **Vertragsverhandlungen von Unterhändlern mit Vertretungsvollmacht des Bundespräsidenten gem. § 59 Abs. 1 GG**
- **Annahme des Vertragstextes**
- **Authentifizierung durch Paraphierung**
- **Zustimmungsgesetz wird durch Bundestag verabschiedet (§ 59 Abs. 2 GG)**
- **Ratifikation durch den Bundespräsidenten**
- **Austausch der Ratifikationsurkunden**



## Funktionsweise von Doppelbesteuerungsabkommen I

- **DBAs sind völkerrechtliche Verträge, die gem. § 2 AO Vorrang vor dem nationalen Recht haben**
- **DBA haben nach Inkrafttreten einen self-executing-Charakter, d.h. sie sind als lex specialis aufgrund des Zustimmungsgesetzes ohne direkte gesetzliche Transformation anzuwenden**
- **Schrankenwirkung der DBAs, indem Steueransprüche aufgrund des innerstaatlichen Steuerrechts begrenzt oder aufgehoben werden und gleichzeitig keine Steueransprüche ausgeweitet oder neu begründet werden.**

## Funktionsweise von Doppelbesteuerungsabkommen II

- **Zuweisung des Besteuerungsrechts durch die Verteilungsnormen (Art. 6-21 OECD-MA) auf die Vertragsstaaten, ohne das Ob und Wie der Besteuerung zu beeinflussen; dies richtet sich ausschließlich nach nationalem Recht**

### Beispiel:

**Deutschland kann Gewinne aus der Veräußerung von unbeweglichem Vermögen besteuern (Art. 6 OECD-MA), macht hiervon jedoch nur im Rahmen der Spekulationsgeschäfte tatsächlich Gebrauch**

## Gliederung des OECD-MA I

### OECD-Musterabkommen zur Vermeidung der Doppelbesteuerung auf dem Gebiet der Steuern vom Einkommen und vom Vermögen

- Abschnitt I: Geltungsbereich des Abkommens**
- Art. 1 Persönlicher Geltungsbereich
  - Art. 2 Unter das Abkommen fallende Steuern
- Abschnitt II: Begriffsbestimmungen**
- Art. 3 Allgemeine Begriffsbestimmungen
  - Art. 4 Ansässige Person
  - Art. 5 Betriebsstätte

## Gliederung des OECD-MA II

<b>Abschnitt III:</b>	<b>Besteuerung des Einkommens</b>
Art. 6	Einkünfte aus unbeweglichem Vermögen
Art. 7	Unternehmensgewinne
Art. 8	Seeschifffahrt, Binnenschifffahrt und Luftfahrt
Art. 9	Verbundene Unternehmen
Art. 10	Dividenden
Art. 11	Zinsen
Art. 12	Lizenzgebühren
Art. 13	Gewinne aus der Veräußerung von Vermögen
Art. 14	Selbständige Arbeit
Art. 15	Unselbständige Arbeit
Art. 16	Aufsichtsrats- und Verwaltungsratsvergütungen
Art. 17	Künstler und Sportler
Art. 18	Ruhegehälter
Art. 19	Öffentlicher Dienst
Art. 20	Studenten
Art. 21	Andere Einkünfte

## Gliederung des OECD-MA III

### **Abschnitt IV: Besteuerung des Vermögens**

Art. 22 Vermögen

### **Abschnitt V: Methoden zur Vermeidung der Doppelbesteuerung**

Art. 23 A: Befreiungsmethode

Art. 23 B: Anrechnungsmethode

### **Abschnitt VI: Besondere Bestimmungen**

Art. 24 Gleichbehandlung

Art. 25 Verständigungsverfahren

Art. 26 Informationsaustausch

Art. 27 Diplomaten und Konsularbeamte

Art. 28 Ausdehnung des räumlichen Geltungsbereichs

### **Abschnitt VII: Schlußbestimmungen**

Art. 29 Inkrafttreten

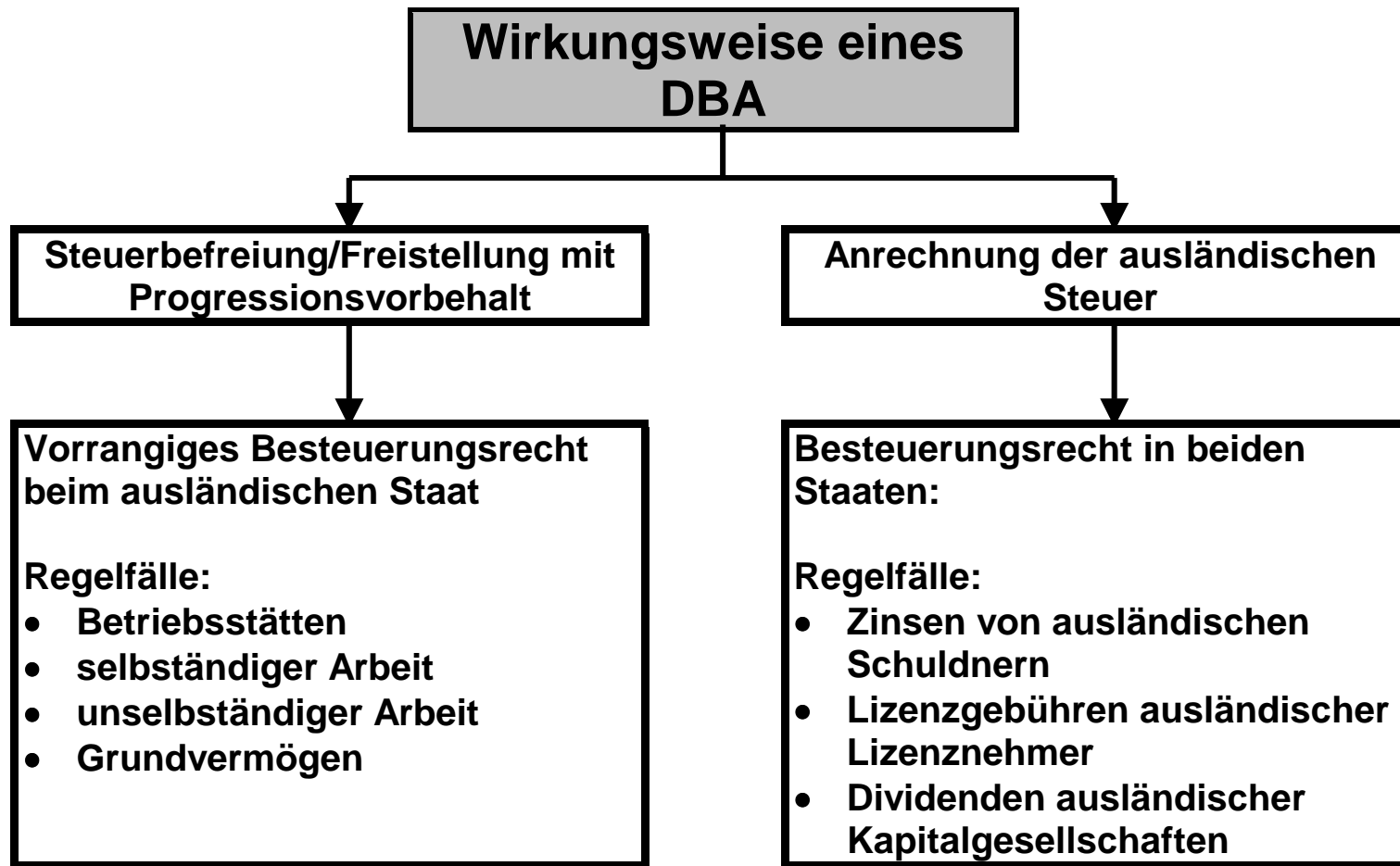
Art. 30 Kündigung

## Zuordnungsgrundsätze nach dem OECD-MA I

<b>Einkünfte i.S. eines DBA</b>	<b>Zuordnungsgrundsatz</b>
<b>unbewegliches Vermögen</b>	<b>Belegenheitsstaat</b>
<b>gewerbliche Betätigung Ausnahme Betriebsstätte</b>	<b>Sitzstaat des U. Betriebsstättenstaat</b>
<b>Dividenden</b>	<b>Wohnsitzstaat Quellenbesteuerung möglich</b>
<b>Zinsen</b>	<b>Wohnsitzstaat Quellenbesteuerung möglich</b>
<b>Lizenzen</b>	<b>Wohnsitzstaat Quellenbesteuerung möglich</b>
<b>Veräußerung von Vermögen</b> <ul style="list-style-type: none"> <li>• unbewegliches Vermögen</li> <li>• bewegliches Vermögen</li> <li>• sonstiges Vermögen</li> </ul>	<b>Belegenheitsstaat Betriebsstättenstaat Wohnsitzstaat</b>

## Zuordnungsgrundsätze nach dem OECD-MA II

<b>Einkünfte i.S. eines DBA</b>	<b>Zuordnungsgrundsatz</b>
<b>selbständige Arbeit</b> <b>Ausnahme: feste Einrichtung</b>	<b>Wohnsitzstaat</b> <b>Tätigkeitsstaat</b>
<b>unselbständige Arbeit</b> <ul style="list-style-type: none"> <li>• im Vertragsstaat ausgeübt</li> </ul> <b>Ausnahme weniger als 183 Tage</b>	<b>Wohnsitzstaat</b> <b>Tätigkeitsstaat</b> <b>Wohnsitzstaat</b>
<b>Aufsichts-/Verwaltungsrat</b>	<b>Sitzstaat der Gesellschaft</b>
<b>Künstler und Sportler</b>	<b>Tätigkeitsstaat</b>
<b>Ruhegehälter (aus öffentlichen Kassen)</b>	<b>Kassenstaat</b>
<b>andere Einkünfte</b>	<b>Wohnsitzstaat</b>





## **Art. 1 OECD-MA: Unter das Abkommen fallende Personen**

**Dieses Abkommen gilt für Personen, die in einem Vertragsstaat oder in beiden Vertragsstaaten ansässig sind.**

## **Art. 3 OECD-MA: Allgemeine Begriffsbestimmungen**

- (1) Im Sinne dieses Abkommens, wenn der Zusammenhang nichts anderes erfordert,**
- a) umfaßt der Ausdruck „Person“ natürliche Personen, Gesellschaften und alle anderen Personenvereinigungen;**
  - b) bedeutet der Ausdruck „Gesellschaft“ juristische Personen oder Rechtsträger, die für die Besteuerung wie juristische Personen behandelt werden**
  - c) bedeuten die Ausdrücke „Unternehmen eines Vertragsstaats“ und „Unternehmen des anderen Vertragsstaats“, je nachdem, ein Unternehmen, das von einer in einem Vertragsstaat ansässigen Person betrieben wird, oder ein Unternehmen, das von einer im anderen Vertragsstaat ansässigen Person betrieben wird.**

## Art. 4 OECD-MA: Ansässige Person

- (1) Im Sinne dieses Abkommens bedeutet der Ausdruck „eine in einem Vertragsstaat ansässige Person“ eine Person, die nach dem Recht dieses Staates dort auf Grund ihres Wohnsitzes, ihres ständigen Aufenthalts, des Ortes ihrer Geschäftsleitung oder eines andren ähnlichen Merkmals steuerpflichtig ist und umfaßt diesen Staat und seine Gebietskörperschaften. Der Ausdruck umfaßt jedoch nicht eine Person, die in diesem Staat nur mit Einkünften aus Quellen in diesem Staat oder mit in diesem Staat gelegenen Vermögen steuerpflichtig ist.**
- (2) Ist nach Absatz 1 eine natürliche Person in beiden Vertragsstaaten ansässig, so gilt folgendes:**
  - a) Die Person gilt als nur in dem Staat ansässig, in dem sie über eine ständige Wohnstätte verfügt; verfügt sie in beiden Staaten über eine ständige Wohnstätte, so gilt sie als in dem Staat ansässig, zu dem sie die engeren persönlichen und wirtschaftlichen Beziehungen hat (Mittelpunkt der Lebensinteressen);**
  - b) kann nicht bestimmt werden, in welchem Staat die Person den Mittelpunkt der Lebensinteressen hat, oder verfügt sie in keinem der Staaten über eine ständige Wohnstätte, so gilt sie als nur in dem Staat ansässig, in dem sie ihren gewöhnlichen Aufenthalt hat;**
  - c) hat die Person ihren gewöhnlichen Aufenthalt in beiden Staaten oder in keinem der Staaten, so gilt sie als nur in dem Staat ansässig, dessen Staatsangehöriger sie ist;**
  - d) ist die Person Staatsangehöriger beider Staaten oder keines der Staaten, so regeln die zuständigen Behörden der Vertragsstaaten die Frage in gegenseitigem Einvernehmen.**

## Bestimmung der Ansässigkeit nach der Tie-Breaker-Rule

**Unbeschränkte Steuerpflicht nach den jeweiligen nationalen Vorschriften in beiden Ländern**



**ständige Wohnstätte sowie Mittelpunkt der Lebensinteressen in beiden Ländern**



**gewöhnlicher Aufenthalt in beiden Ländern**



**Staatsangehörigkeit in beiden (keinem) Land**



**Entscheidung der Behörden**

## Art. 5 OECD-MA: Betriebsstätte

- (1) Im Sinne dieses Abkommens bedeutet der Ausdruck „Betriebsstätte eine feste Geschäftseinrichtung, durch die die Tätigkeit eines Unternehmens ganz oder teilweise ausgeübt wird.**
- (2) Der Ausdruck „Betriebsstätte“ umfaßt insbesondere:**
  - a) einen Ort der Leitung,**
  - b) eine Zweigniederlassung,**
  - c) eine Geschäftsstelle,**
  - d) eine Fabrikationsstätte,**
  - e) eine Werkstätte und**
  - f) ein Bergwerk, ein Öl- oder Gasvorkommen, einen Steinbruch oder eine andere Stätte der Ausbeutung von Bodenschätzen.**
- (3) Eine Bausausführung oder Montage ist nur dann eine Betriebsstätte, wenn ihre Dauer zwölf Monate überschreitet.**

## Art. 5 OECD-MA: Betriebsstätte

- (4) Ungeachtet der vorstehenden Bestimmungen dieses Artikels gelten nicht als Betriebsstätten:
- (a) Einrichtungen, die ausschließlich zur Lagerung, Ausstellung oder Auslieferung von Gütern oder Waren des Unternehmens benutzt werden;
  - (b) Bestände von Gütern oder Waren des Unternehmens, die ausschließlich zur Lagerung, Ausstellung oder Auslieferung unterhalten werden;
  - (c) Bestände von Gütern oder Waren des Unternehmens, die ausschließlich zu dem Zweck unterhalten werden, durch ein anderes Unternehmen bearbeitet oder verarbeitet zu werden;
  - (d) eine feste Geschäftseinrichtung, die ausschließlich zu dem Zweck unterhalten wird, für das Unternehmen Güter oder Waren einzukaufen oder Informationen zu beschaffen;
  - (e) eine feste Geschäftseinrichtung, die ausschließlich zu dem Zweck unterhalten wird, für das Unternehmen andere Tätigkeiten auszuüben, die vorbereitender Art sind oder eine Hilfstätigkeit darstellen;
  - (f) eine feste Geschäftseinrichtung, die ausschließlich zu dem Zweck unterhalten wird, mehrere der unter den Buchstaben a bis e genannten Tätigkeiten auszuüben, vorausgesetzt, daß die sich daraus ergebende Gesamttätigkeit der festen Geschäftseinrichtung vorbereitender Art ist oder eine Hilfstätigkeit darstellt.

## Vergleich zwischen nationaler und DBA-Betriebsstätte

- ⇒  **feste Geschäftseinrichtung nach BFH identisch bei Betriebsstätte nach § 12 AO und OECD-MA**
- ⇒  **unterschiedliche Auslegung der Tätigkeit ?**
  - **nach OECD-MA „Ausüben der Tätigkeit“**
  - **nach § 12 AO „Dienen“**
- ⇒  **Hilfstätigkeiten nach § 12 AO betriebsstättenbegründend**
- ⇒  **Bauausführungen nach OECD-MA erst bei einem Jahr (§ 12 AO: sechs Monate)**

**Fazit: Betriebsstättenbegriff nach OECD-MA enger**

## Hilfstätigkeiten nach Art. 5 Abs. 4 OECD-MA

Zusatzmerkmale Art der Tätigkeit	quantitativ unerheblich und kein wirtschaftlicher Zusammenhang mit Kerntätigkeiten	quantitativ erheblich	wirtschaftlicher Zusammenhang mit Kerntätigkeiten
<ul style="list-style-type: none"> <li>• Einkaufstätigkeiten bzw. Informationsbeschaffungen</li> </ul>	Anwendungsfall des Negativkatalogs	Anwendung des Negativkatalogs	Anwendungsfall des Negativkatalogs
<ul style="list-style-type: none"> <li>• Forschungstätigkeiten</li> <li>• Informationstätigkeiten</li> <li>• Werbetätigkeiten</li> <li>• Lager-, Ausstellungs- oder Auslieferungstätigkeiten</li> <li>• Tätigkeiten im Rahmen der Unterstützung bestehender Lizenz-, Leasing- und Know-how-Verträge</li> </ul>	Anwendung des Negativkatalogs	betriebsstättenbegründend	betriebsstättenbegründend

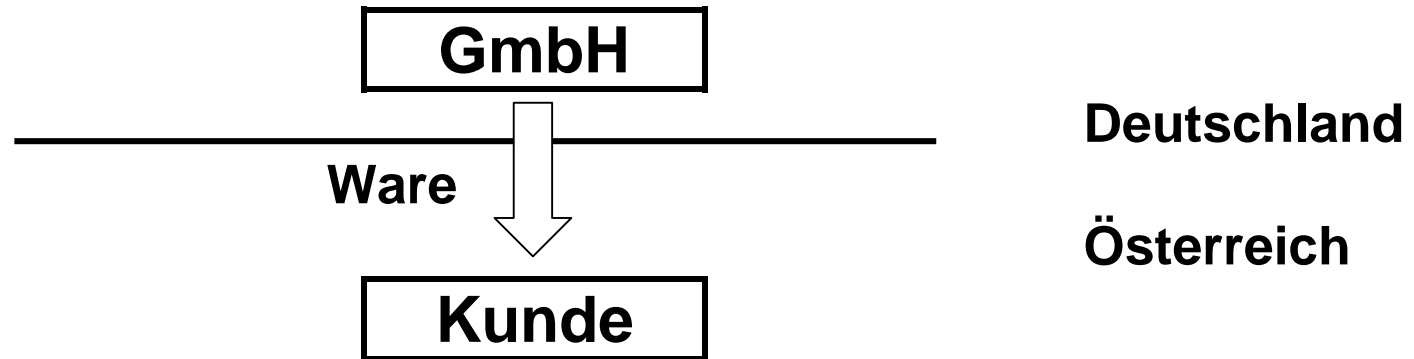
### **Art. 5 OECD-MA: Vertreter-Betriebsstätte**

- (5) Ist eine Person – mit Ausnahme eines unabhängigen Vertreters im Sinne des Absatzes 6 – für ein Unternehmen tätig und besitzt sie in diesem Vertragsstaat die Vollmacht, im Namen des Unternehmens Verträge abzuschließen, und übt sie die Vollmacht dort gewöhnlich aus, so wird das Unternehmen ungeachtet der Absätze 1 und 2 so behandelt, als habe es in diesem Staat für alle von der Person für das Unternehmen ausgeübten Tätigkeiten eine Betriebsstätte, es sei denn, diese Tätigkeiten beschränken sich auf die in Absatz 4 genannten Tätigkeiten, die, würden sie durch eine feste Geschäftseinrichtung ausgeübt, diese Einrichtung nach dem genannten Absatz nicht zu einer Betriebsstätte machen.**



## Direktgeschäfte – Direktinvestitionen I

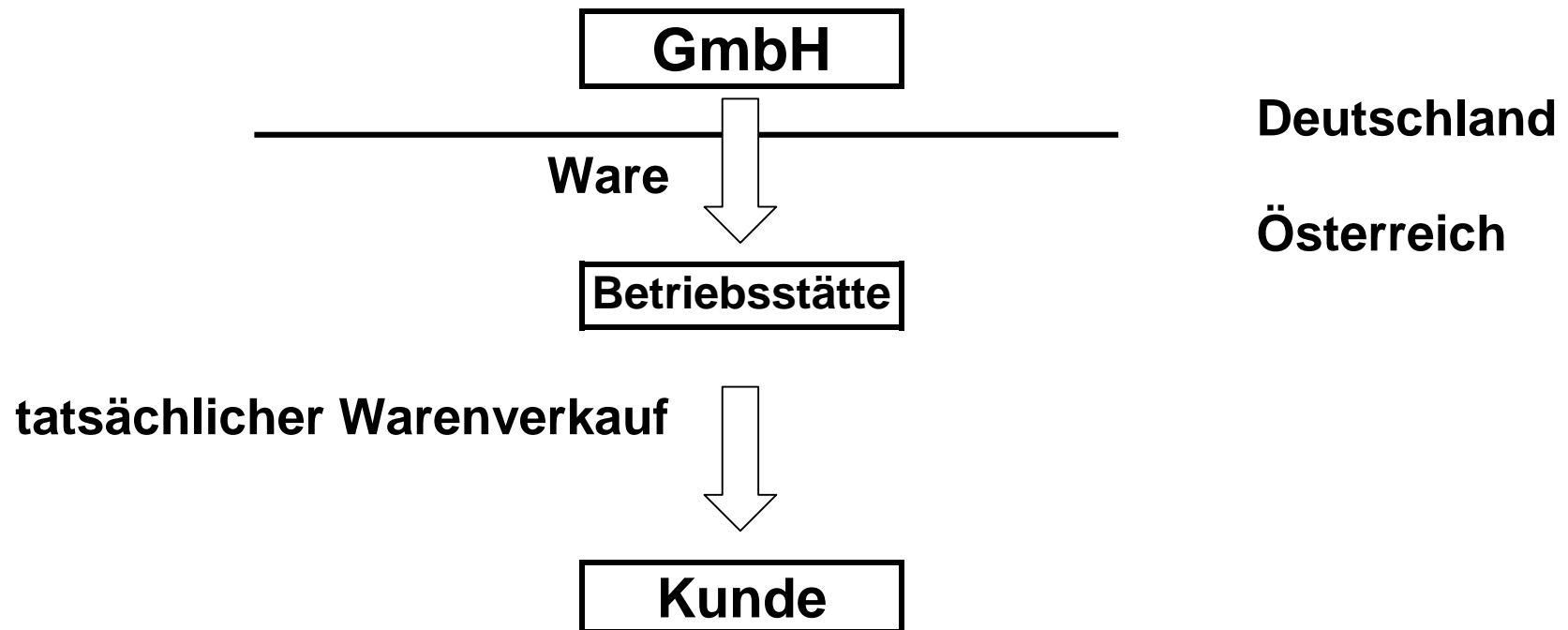
Direktgeschäft:



- Keine Begründung einer beschränkten Steuerpflicht im Ausland
- Steuerliche Behandlung wie ein Inlandsfall
- Ausnahme: Umsatzsteuer, Bestimmungslandprinzip; d.h. Entlastung von deutscher USt und Belastung mit ausländischer USt

## Direktgeschäfte – Direktinvestitionen II

Direktinvestition in Form einer ausländischen Betriebsstätte



## Direktgeschäfte – Direktinvestitionen III

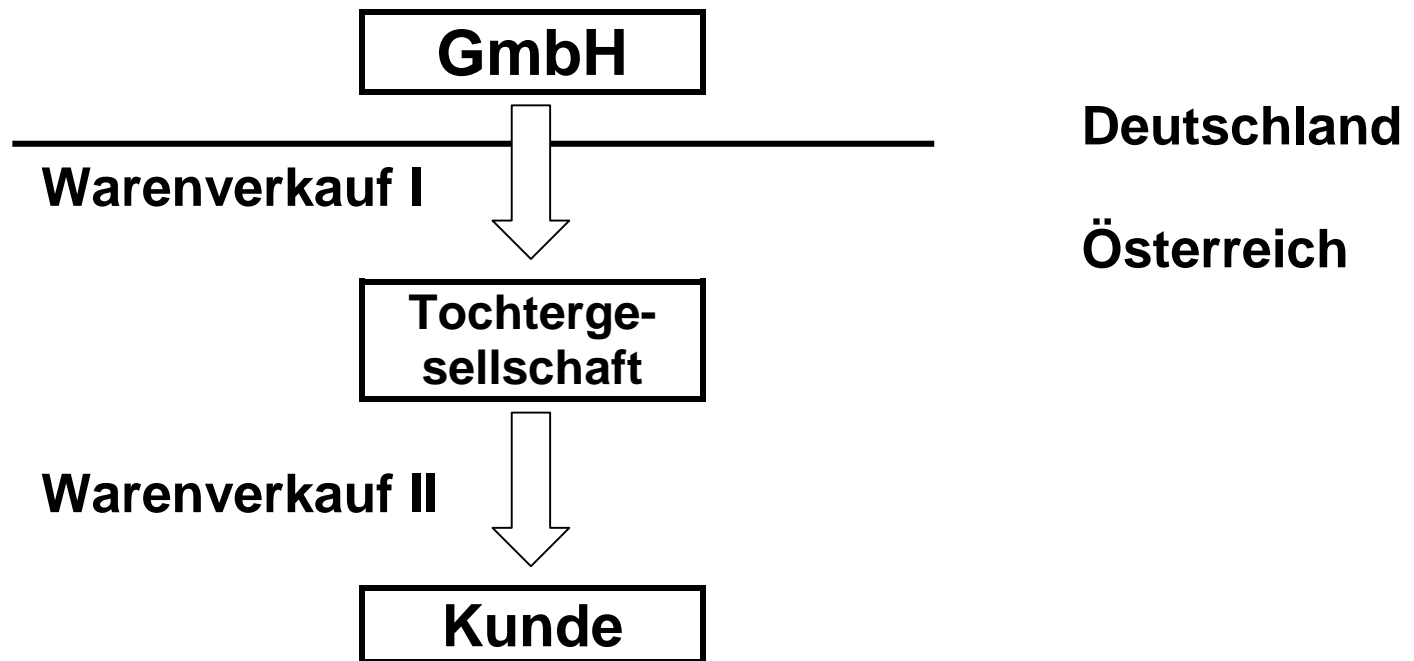
### Direktinvestition in Form einer ausländischen Betriebsstätte

- Errichtung der ausländischen Betriebsstätte begründet beschränkte Körperschaftsteuerpflicht in Österreich
- Österreich besteuert den Gewinn der Betriebsstätte
- Aufteilung des gesamten Warengewinns auf Produktionsgewinn (steuerpflichtig in Deutschland) und Liefergewinn (steuerpflichtig in Österreich); Aufteilung praktisch sehr schwierig
- daher ausländische Einkünfte gem. § 34d EStG
- Grundsatz: Anrechnung der österreichischen Steuer gem. § 34c Abs. 1 EStG auf die deutsche Steuer

**Aber: DBA mit Österreich sieht bei ausländischen Betriebsstätteneinkünften Freistellungsmethode vor!**

# Direktgeschäfte – Direktinvestitionen IV

Direktinvestition in Form einer Vertriebs-Tochtergesellschaft (TG)



## Direktgeschäfte – Direktinvestitionen IV

### Direktinvestition in Form einer Vertriebs-Tochtergesellschaft (TG)

- **TG wird in Österreich als eigenständiges Rechts- und Steuersubjekt unbeschränkt steuerpflichtig**
- **Besteuerung der TG in Österreich mit Körperschaftsteuer**
- **innerhalb der EU keine Quellensteuer zwischen Kapitalgesellschaften**
- **die Dividendenausschüttungen sind auf Ebene der GmbH schachtelprivilegiert, d.h. steuerfrei**
- **Dividenden auf Ebene der deutschen Endanteileseigner bei Weiterausschüttung steuerpflichtig**

## Belastungswirkung der Direktinvestition einer deutschen MG in Form einer ausl. TG

	Nicht-DBA-Fall (oder DBA-Portfoliodividenden)	Zahlenbeispiel	DBA-Fall	Zahlenbeispiel
<b>I. Ebene der ausl. TG</b>		Gew. 100,00		Gew. 100,00
• Körperschaftsteuerpflicht	Unbeschränkte KSt-Pflicht der TG im ausländischen Staat	<u>KSt</u> <u>./.</u> <u>35,00</u> 65,00	Unbeschränkte KSt-Pflicht der TG im ausländischen Staat	<u>KSt</u> <u>./.</u> <u>35,00</u> 65,00
• Quellensteuer auf Gewinnausschüttungen	Beschränkte KSt-Pflicht der MG im ausländischen Staat		Beschränkte KSt-Pflicht der MG im ausländischen Staat	
• Höhe der Quellensteuer	Regelsteuersatz, i.d.R. 25 %, UK 0 %, Schweiz 35 %; bei DBA-Portfoliodividenden i.d.R. 15 %	<u>QSt</u> <u>./.</u> <u>16,25</u>	DBA-Sätze, i.d.R. 5 % bei Schachteldivid.	<u>QSt</u> <u>./.</u> <u>3,25</u>
<b>II. Ebene der deutschen MG</b>		48,75		61,75
• Vermeidung der Doppelbesteuerung	Anrechnungsmethode		Freistellungsmethode	
• Quellensteuer	Originäre Steuer der MG im Ausland, daher Anrechnung gem. § 26 Abs. 1 KStG (sog. "direkte Steueranrechnung")	Nettodiv. 48,75 <u>QSt</u> <u>+ 16,25</u> 65,00	Keine deutsche Steuer auf ausländische Schachteldividenden; daher auch keine Anrechnung	0,00
• Ausländische Körperschaftsteuer	Bei Erfüllung des § 26 Abs. 2 KStG (Mindestbeteiligung, Mindesthaltungsdauer und Aktivitätsklausel) Anrechnung der ausl. KSt (sog. "indirekte Steueranrechnung"); bei Nichterfüllen ggf. Anrechnung der KSt der EG gem. § 26 Abs. 5 KSt ("mittelbare Schachtelvergünstigung")	<u>+ 35,00</u> 100,00	Aufgrund Freistellung durch Schachtelprivileg gem. DBA i.V.m. § 8b Abs. 5 KStG keine deutsche Steuer, daher keine Anrechnungsmöglichkeit	<u>0,00</u>
• inländische KSt	Tariffbelastung i.H.v. 40 % unter Anrechnung der ausl. KSt	<u>KSt</u> <u>./.</u> <u>40,00</u> 60,00		<u>0,00</u>
• Berücksichtigung beim vEK	Aufteilung der erhaltenen Beträge je nach Vorbelastung in EK 45 und EK 30, bzw. EK 30 und EK 01 (A 86-88 KStR)	EK 30 = 11,66 EK 01 = 48,34	Einstellung der empfangenen Dividenden in EK 01	EK 01 = 61,75
<b>III. Ebene des deutschen AE</b>				
• Ausschüttung an Endanteilseigner	Bei EK 01-Ausschüttungen kein Herstellen der Ausschüttungsbelastung gem. § 40 Nr. 1 KStG		Da EK 01-Ausschüttungen keine Ausschüttungsbelastung gem. § 40 Nr. 1 KStG	
• Ermittlung des zu versteuernden Einkommens	Besteuerung der erhaltenen Nettodividende; Berücksichtigung der Kapitalertragsteuer und Körperschaftsteuer-Anrechnungsguthaben	EK 30 = 11,66 + 3/7 = 5,00 <u>+ EK 01 = 48,34</u> 65,00	Besteuerung der Nettodividenden; kein Körperschaftsteuer-Anrechnungsguthaben	EK 01 = 61,75
• Ermittlung der Einkommensteuerschuld (50 %)		65 x 50 % = 32,50 <u>./.</u> <u>5,00</u>		61,75 x 50 % = 30,87
<b>IV. Verfügbares Einkommen</b>		<b>32,50</b>		<b>30,87</b>

## Belastungswirkung einer Direktinvestition einer deutschen MG in Form einer ausl. BS

	Nicht-DBA-Fall	Zahlenbeispiel	DBA-Fall	Zahlenbeispiel
<b>I. Ebene der ausl. BS</b>		Gew. 100,00		Gew. 100,00
<ul style="list-style-type: none"> <li>Körperschaftsteuerpflicht</li> </ul>	Beschränkte KSt-Pflicht des Stammhauses im ausländischen Staat	<u>KSt</u> ./ 35,00 65,00	Beschränkte KSt-Pflicht des Stammhauses im ausländischen Staat	<u>KSt</u> ./ 35,00 65,00
<ul style="list-style-type: none"> <li>Quellensteuer auf Gewinntransfer</li> </ul>	innerhalb der EU nein, aber z.B. in den USA üblich		normalerweise durch DBA ausgeschlossen	
<ul style="list-style-type: none"> <li>Höhe der Quellensteuer</li> </ul>	wenn ja, dann i.d.R. Steuersatz wie für Schachteldividenden		wenn ja, dann i.d.R. Steuersatz wie für Schachteldividenden.	
<b>II. Ebene der deutschen MG</b>		65,00		65,00
<ul style="list-style-type: none"> <li>Vermeidung der Doppelbesteuerung</li> </ul>	Anrechnungsmethode		Freistellungsmethode (Progressionsvorbehalt aufgrund linearen Steuersatzes unbeachtlich!)	
<ul style="list-style-type: none"> <li>Anrechnung Quellensteuer</li> </ul>	Originäre Steuer des Stammhauses im Ausland, daher Anrechnung gem. § 26 Abs. 1 KStG (sog. "direkte Steueranrechnung")		Anrechnung mangels deutscher Steuer nicht möglich	0,00
<ul style="list-style-type: none"> <li>Anrechnung ausländische Körperschaftsteuer</li> </ul>	Originäre Steuer des Stammhauses im Ausland, daher Anrechnung gem. § 26 Abs. 1 KStG	+ 35,00 100,00	Anrechnung mangels inländischer Steuer nicht möglich	<u>0,00</u>
<ul style="list-style-type: none"> <li>inländische KSt</li> </ul>	Tarifbelastung i.H.v. 40 % unter Anrechnung der ausl. KSt	<u>KSt</u> ./ 40,00 60,00		<u>0,00</u>
<ul style="list-style-type: none"> <li>Berücksichtigung beim vEK</li> </ul>	Aufteilung der erhaltenen Beträge je nach Vorbelastung in EK 45 und EK 30, bzw. EK 30 und EK 01 (A 86-88 KStR)	EK 30 = 11,66 EK 01 = 48,34	Einstellung der Betriebsstättengewinne in EK 01	EK 01 = 65,00
<b>III. Ebene des deutschen AE</b>				
<ul style="list-style-type: none"> <li>Ausschüttung an Endanteilseigner</li> </ul>	Bei EK 01-Ausschüttungen kein Herstellen der Ausschüttungsbelastung gem. § 40 Nr. 1 KStG		Da EK 01-Ausschüttungen keine Ausschüttungsbelastung gem. § 40 Nr. 1 KStG	
<ul style="list-style-type: none"> <li>Ermittlung des zu versteuernden Einkommens</li> </ul>	Besteuerung der erhaltenen Nettodividende; Berücksichtigung der Kapitalertragsteuer und Körperschaftsteuer-Anrechnungsguthaben	EK 30 = 11,66 + 3/7 = 5,00 <u>+ EK 01 = 48,34</u> 65,00	Besteuerung der Nettodividenden; kein Körperschaftsteuer-Anrechnungsguthaben	EK 01 = 65,00
<ul style="list-style-type: none"> <li>Ermittlung der Einkommensteuerschuld (50 %)</li> </ul>		65 x 50 % = 32,50		65,00 x 50 % = 32,50
<b>IV. Verfügbares Einkommen</b>		<b>32,50</b>		<b>32,50</b>

## Belastungswirkung der Direktinvestition einer deutschen PG in Form einer ausl. TG

	Nicht-DBA-Fall	Zahlenbeispiel	DBA-Fall	Zahlenbeispiel
<b>I. Ebene der ausl. TG</b>		Gew. 100,00		Gew. 100,00
• Körperschaftsteuerpflicht	Unbeschränkte KSt-Pflicht der TG im ausländischen Staat	<u>KSt</u> ./ 35,00 65,00	Unbeschränkte KSt-Pflicht der TG im ausländischen Staat	<u>KSt</u> ./ 35,00 65,00
• Quellensteuer auf Gewinnausschüttungen	Beschränkte ESt-Pflicht der PG/Endanteilseigner im ausländischen Staat		Beschränkte ESt-Pflicht der PG/Endanteilseigner im ausländischen Staat	
• Höhe der Quellensteuer	Regelsteuersatz, i.d.R. 25 %, UK 0 %, Schweiz 35 %;	<u>QSt</u> ./ 16,25	DBA-Sätze, i.d.R. 15 %, da kein Schachtelprivileg.	<u>QSt</u> ./ 9,75
<b>II. Ebene der deutschen PG/Endanteilseigner</b>		48,75		55,25
• Vermeidung der Doppelbesteuerung	Anrechnungsmethode		Anrechnungsmethode	
• Quellensteuer	Originäre Steuer der PG/Endanteilseigner im Ausland, daher Anrechnung gem. § 34c Abs. 1 EStG (sog. "direkte Steueranrechnung")	Nettodiv. 48,75 <u>QSt</u> + 16,25 65,00	Originäre Steuer der PG/Endanteilseigner, daher Anrechnung gem. § 34c Abs. 1 EStG	Nettodiv. 55,25 <u>QSt</u> + 9,75
• Ausländische Körperschaftsteuer	keine indirekte Steueranrechnung bei natürlichen Personen!		keine indirekte Steueranrechnung bei natürlichen Personen	
• Ermittlung des zu versteuernden Einkommens		<u>65,00</u>		<u>65,00</u>
• Ermittlung der Einkommensteuerschuld (50 %)	individueller ESt-Satz	<u>ESt</u> ./ 32,50		<u>ESt</u> ./ 32,50
<b>IV. Verfügbares Einkommen</b>		<b>32,50</b>		<b>32,50</b>



## Belastungswirkung der Direktinvestition einer deutschen PG in Form einer ausl. BS

	Nicht-DBA-Fall	Zahlenbeispiel	DBA-Fall	Zahlenbeispiel
<b>I. Ebene der ausl. Betriebsstätte</b>		Gew. 100,00		Gew. 100,00
<ul style="list-style-type: none"> <li>Einkommensteuerpflicht</li> </ul>	Beschränkte ESt-Pflicht der PG-Gesellschafter Stammhauses im ausländischen Staat	<u>ESt</u> <u>./. 35,00</u> 65,00	Beschränkte ESt-Pflicht der PG-Gesellschafter im ausländischen Staat	<u>ESt</u> <u>./. 35,00</u> 65,00
<ul style="list-style-type: none"> <li>Quellensteuer auf Gewinntransfer</li> </ul>	innerhalb der EU nein, aber z.B. in den USA üblich		normalerweise durch DBA ausgeschlossen	
<ul style="list-style-type: none"> <li>Höhe der Quellensteuer</li> </ul>	wenn ja, dann i.d.R. Steuersatz wie für Schachteldividenden		wenn ja, dann i.d.R. Steuersatz wie für Schachteldividenden.	
<b>II. Ebene der deutschen PG/Endanteileseigner</b>		65,00		65,00
<ul style="list-style-type: none"> <li>Vermeidung der Doppelbesteuerung</li> </ul>	Anrechnungsmethode		Freistellungsmethode (Progressionsvorbehalt aufgrund linearen Steuersatzes unbeachtlich!)	
<ul style="list-style-type: none"> <li>Anrechnung Quellensteuer</li> </ul>	Originäre Steuer des Stammhauses/Endanteileseigner im Ausland, daher Anrechnung gem. § 34c Abs. 1 EStG (sog. "direkte Steueranrechnung")		Anrechnung mangels deutscher Steuer nicht möglich	0,00
<ul style="list-style-type: none"> <li>Anrechnung ausländische Einkommensteuer</li> </ul>	Originäre Steuer des Stammhauses/Endanteileseigner im Ausland, daher Steueranrechnung	<u>+ 35,00</u>	Anrechnung mangels inländischer Steuer nicht möglich	<u>0,00</u>
<ul style="list-style-type: none"> <li>zu versteuerndes Einkommen</li> </ul>		100,00		<u>0,00</u>
<ul style="list-style-type: none"> <li>Ermittlung der Einkommensteuerschuld (50 %)</li> </ul>	Individueller ESt-Satz des Gesellschafters	<u>100x50 %=50,00</u>	aber Progressionsvorbehalt beachten	<u>0,00</u>
<b>IV. Verfügbares Einkommen</b>		<b>50,00</b>		<b>65,00</b>

## Die Steuerbelastung einer Direktinvestition in Form einer ausländischen TG

	Nicht-DBA-Fall (oder DBA-Portfoliodividenden)		DBA-Fall (Schachteldividenden)	
<b>I. Ebene der Auslands-TG</b>				
• Körperschaftsteuerpflicht	Unbeschränkte KSt-Pflicht der TG		Unbeschränkte KSt-Pflicht der TG	
• Quellensteuer auf Gewinnausschüttungen	Beschränkte KSt-/ESt-Pflicht der MG im Ausland		Beschränkte KSt-/ESt-Pflicht der MG im Ausland	
• Höhe der Quellensteuer	Regelsteuersatz, i.d.R. 25 %, DBA-Portfoliodividenden i.d.R. 15 %		Regelsteuersatz, jedoch max. DBA-Satz, d.h. 5 % bei Schachteldividenden	
<b>II. Ebene der deutschen Muttergesellschaft</b>	<b>Kapitalgesellschaft</b>	<b>Personengesellschaft/natürliche Person</b>	<b>Kapitalgesellschaft</b>	<b>Personengesellschaft/natürliche Person</b>
• Vermeidung der Doppelbesteuerung	Anrechnungsmethode	Anrechnungsmethode	Freistellungsmethode (bei Schachteldividenden)	Anrechnungsmethode
• Anrechnung Quellensteuer	ja (§ 26 Abs. 1 KStG)	ja (§ 34c Abs. 1 EStG)	nein	ja (§ 34c Abs. 1 EStG)
• Anrechnung ausländische Körperschaftsteuer	ja (§ 26 Abs. 2 und 5 KStG)	nein!	nein	nein
• Gliederung vEK	Aufteilung EK 01/30 bzw. EK 30/40	entfällt	EK 01	entfällt
• Ausschüttung/Entnahme steuerlich beachtlich	ja, Trennungsprinzip	nein, Einheitsprinzip	ja, Trennungsprinzip	nein, Einheitsprinzip
• wirtschaftliche Doppelbelastung	nein	ja	nein	ja
<b>III. Ebene des deutschen Endanteilseigners</b>				
• Ermittlung des zu versteuernden Einkommens	Zuflußprinzip	Feststellungsprinzip	Zuflußprinzip	Feststellungsprinzip
• Anrechnungsguthaben	ja, soweit kein EK 01	-	ja, soweit kein EK 01	-
• wirtschaftliche Doppelbelastung	ja	entfällt	ja	entfällt

## Die Steuerbelastung einer Direktinvestition in Form einer ausländischen BS

	Nicht-DBA-Fall		DBA-Fall	
<b>I. Ebene der Auslands-BS</b>				
• Steuerpflicht	Beschränkte KSt-/ESt-Pflicht des Stammhauses		Beschränkte KSt-/ESt-Pflicht des Stammhauses	
• Quellensteuer auf Gewinnausschüttungen	in der Regel nein		in der Regel nein	
<b>II. Ebene des deutschen Stammhauses</b>	<b>Kapitalgesellschaft</b>	<b>Personengesellschaft/ natürliche Person</b>	<b>Kapitalgesellschaft</b>	<b>Personengesellschaft/ natürliche Person</b>
• Vermeidung der Doppelbesteuerung	Anrechnungsmethode	Anrechnungsmethode	Freistellungsmethode	Freistellungsmethode (Progressionsvorbehalt)
• Anrechnung Quellensteuer	ja (§ 26 Abs. 1 KStG)	ja (§ 34c Abs. 1 EStG)	nein	nein
• Anrechnung ausländische KSt/ESt	direkte Steueranrechnung (§ 26 Abs. 1 KStG)	ja, direkte Steueranrechnung (§ 34c Abs. 1 EStG)	nein	nein
• Gliederung vEK	Aufteilung EK 01/30 bzw. EK 30/40	entfällt	EK 01	entfällt
• Ausschüttung/Entnahme steuerlich beachtlich	ja, Trennungsprinzip	nein, Einheitsprinzip	ja, Trennungsprinzip	nein, Einheitsprinzip
• wirtschaftliche Doppelbelastung	nein, da Anrechnung	nein, da Anrechnung	nein	nein
<b>III. Ebene des deutschen Endanteilseigners</b>				
• Ermittlung des zu versteuernden Einkommens	Zuflußprinzip	Feststellungsprinzip	Zuflußprinzip	Feststellungsprinzip
• Anrechnungsguthaben	ja, soweit kein EK 01	-	ja, soweit kein EK 01	-
• wirtschaftliche Doppelbelastung	ja	entfällt	ja	entfällt

**Übersicht der verschiedenen Handlungsalternativen im DBA-Fall**

Handlungsalternative	Direktgeschäft	Betriebsstätte	Tochterkapitalgesellschaft
<b>Besteuerung Ausland:</b> <ul style="list-style-type: none"> <li>• ESt/KSt</li> <li>• Quellensteuer</li> </ul>	nein	ja	ja
	--	grds. nein	grds. ja
<b>Besteuerung Inland:</b> <ul style="list-style-type: none"> <li>• natürliche Person</li> <li>• Kapitalgesellschaft</li> </ul>	ja	nein, Freistellung (ggf. Progressionsvorbehalt)	ja, Anrechnungsmethode
			nein, Schachtelprivileg
<b>Besteuerungszeitpunkt</b>	Entstehungsjahr	Entstehungsjahr	Zuflußjahr
<b>Verlustberücksichtigung:</b> <ul style="list-style-type: none"> <li>• natürliche Person</li> <li>• Kapitalgesellschaft</li> </ul>	ja	nein	nein, ggf. TW-AfA
	ja	nein	
<b>wirtschaftliche Doppelbelastung:</b> <ul style="list-style-type: none"> <li>• Thesaurierung               <ul style="list-style-type: none"> <li>I. natürliche Person</li> <li>II. Kapitalgesellschaft</li> </ul> </li> <li>• (Weiter)-Ausschüttung               <ul style="list-style-type: none"> <li>I. natürliche Person</li> <li>II. Kapitalgesellschaft</li> </ul> </li> </ul>	--	--	nein
	nein	nein	nein
	--	--	ja, (kein KSt-Anrechnungsguthaben)
	nein, (KSt-Anrechnungsguthaben)	ja, (kein KSt-Anrechnungsguthaben)	

**Nichtsteuerliche Unterschiede zwischen Betriebsstätte und Tochtergesellschaft**

	<b>Zweigniederlassung/ Betriebsstätte</b>	<b>Tochterkapitalgesellschaft</b>
<b>Rechtsform</b>	rechtlich unselbständig	rechtlich selbständig
<b>Gründung</b>	weniger aufwendig	aufwendig
<b>Haftung</b>	Durchgriff auf Stammhaus	Risikoabschirmung durch Tochterkapitalgesellschaft
<b>Akzeptanz im ausländischen Staat</b>	niedrig	hoch
<b>Liquidation</b>	relativ einfach	aufwendig
<b>Kontrollmöglichkeiten und Einflußnahme der deutschen Spitzeneinheit</b>	unmittelbar	mittelbar
<b>Rechnungswesen</b>	eigene Zweigniederlassungsbilanz und Erfassung in Handelsbilanz des Stammhauses	zwei getrennte Buchungskreise
<b>Abgrenzung des Leistungsaustausches zwischen Inland und Ausland</b>	schwierig	einfach

## Besteuerung von Managern nach nationalem Steuerrecht

- bei unbeschränkter Steuerpflicht gem. § 1 Abs. 1 EStG Welteinkommensprinzip
- Manager steuerpflichtig mit Einkünften aus nichtselbständiger Arbeit gem. § 19 EStG
- auch ausländische Einkünfte in Deutschland steuerpflichtig gem. Welteinkommensprinzip
- Vermeidung einer Doppelbesteuerung durch Anrechnung der ausländischen Steuer auf die deutsche Einkommensteuer gem. § 34c Abs. 1 EStG
- Hochschleusen auf das deutsche Steuerniveau

## Besteuerung von Managern nach DBA-Recht

- **Art. 15 OECD-MA sieht Besteuerungsrecht für den Tätigkeitsstaat vor**
  - **Vermeidung der Doppelbesteuerung in der Bundesrepublik als Ansässigkeitsstaat durch**
    - **Freistellungsmethode**
    - **unter Progressionsvorbehalt**
- ⇒ **Verteilung des Manager-Gehalts auf mehrere Länder (=Salary-Split)**
- **Frage: Warum amerikanische Steuerpflicht für Schrempp, wenn hauptsächlich in Stuttgart tätig??**

## Vor- und Nachteile des Salary-Split

- Vorteil:** Verteilung der Bemessungsgrundlage auf verschiedene Steuerhoheiten, dadurch
- a) Nutzung des geringeren Steuerniveaus im Ausland
  - b) Besteuerung in niedrigeren Progressionsstufen
- Nachteil:** sehr hoher Verwaltungsaufwand durch mehrere Steuererklärungs- und Dokumentationspflichten



## Art. 15 OECD-MA: Unselbständige Arbeit I

- 1. Vorbehaltlich ... können Gehälter, Löhne und ähnliche Vergütungen, die eine in einem Vertragsstaat ansässige Person aus unselbständiger Arbeit bezieht, nur in diesem Staat besteuert werden, es sei denn, die Arbeit wird im anderen Vertragsstaat ausgeübt. Wird die Arbeit dort ausgeübt, so können die dafür bezogenen Vergütungen im anderen Staat besteuert werden.**

**Grundsatz: Besteuerung nur im Ansässigkeitsstaat (Wohnsitzstaatsprinzip)**

**(Regel-) Ausnahme: Zusätzliches Besteuerungsrecht für Tätigkeitsstaat (Arbeitsortprinzip)**

## Art. 15 OECD-MA: Unselbständige Arbeit II

**Grundvoraussetzung des Salary-Split: Aufenthalt im Tätigkeitsstaat**

**Aber: Ort der Ausübung der Tätigkeit von Organen einer Kapitalgesellschaft??**

- **Rechtslage bis 1995:**

**grundsätzlich nur am Sitz der Gesellschaft, unabhängig des persönlichen Aufenthalts**

- **Rechtslage ab 1995:**

**grundsätzlich an dem Ort des persönlichen Aufenthalts**

## Die 183-Tage Regelung gem. Art. 15 Abs. 2 OECD-MA I

- 2. Ungeachtet des Absatzes 1 können Vergütungen, die eine in einem Vertragsstaat ansässige Person für eine im anderen Vertragsstaat ausgeübte unselbständige Arbeit bezieht, nur im erstgenannten Staat besteuert werden, wenn**
- (a) der Empfänger sich im anderen Staat insgesamt nicht länger als 183 Tage innerhalb eines Zeitraums von 12 Monaten, der während des betreffenden Steuerjahres beginnt oder endet, aufhält, und**
  - (b) die Vergütungen von einem Arbeitgeber oder für einen Arbeitgeber gezahlt werden, der nicht im anderen Staat ansässig ist, und**
  - (c) die Vergütungen nicht von einer Betriebsstätte oder einer festen Einrichtung getragen werden, die der Arbeitgeber im anderen Staat hat.**

## Die 183-Tage-Regelung gem. Art. 15 Abs. 2 OECD-MA II

**Besteuerung im Tätigkeitsstaat, wenn:**

- a) der Arbeitnehmer länger als 183 Tage sich im Tätigkeitsstaat aufhält, oder**
  - b) die Vergütungen von oder für einen Arbeitgeber gezahlt werden, der im Tätigkeitsstaat ansässig ist, oder**
  - c) Vergütungen werden von einer im Tätigkeitsstaat belegenen Betriebsstätte des Arbeitgebers getragen.**
- ⇒ **Grundsatz: Der Staat, dessen Aufkommen durch Betriebsausgabenabzug geschmälert wird, soll Einkommensbesteuerung erhalten.**

## Die 183-Tage-Regelung gem. Art. 15 Abs. 2 OECD-MA II

**Salary-Split, d.h. Verteilung des Lohns auf den Wohnsitzstaat und Tätigkeitsstaat, nur möglich, soweit:**

- ⇒ **Persönliche Anwesenheit im Tätigkeitsstaat**
- ⇒ **Bestimmungen der 183-Tage-Regel erfüllt**

# Übersicht über die 183-Tage-Regelung

